

3. Литвинов О.М. Соціально-правовий механізм протидії злочинності в Україні: монографія. Харків: ХНУВС, 2008. 446 с.
4. Діденко С.В. Поняття та елементи механізму адміністративно-правового забезпечення обігу та застосування зброї в Україні. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». / Голов. ред. М.В. Афанасьєва. МОН України, НУ «ОЮА». Одеса: Юрид. літ., 2015. Т. 16 С. 463–469.
5. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. Москва, : Юрид. лит., 1966. 187 с.
6. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навч. посібник. Київ: Атіка, 2007. 624 с.
7. Плугатар Т.А. Сутність механізму адміністративно-правового регулювання діяльності міліції України. Форум права. 2011. № 2. С. 741–744. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/20112/11ptadmu.pdf> (дата звернення: 20.06.2018).
8. Кельман М.С., Мурашин О.Г. Загальна теорія права: підручник для студ. вищ. навч. закл. Київ: НАВСУ, Кондор, 2002. 353 с.
9. Хом'яченко С.І. Особливості механізму адміністративно-правового регулювання цивільної авіації. Юридичний вісник. 2014. № 2 (31). С. 11–13.
10. Голосніченко І.П. Адміністративне право України (основні категорії і поняття): посібник. Ірпінь, 1998. 108 с.
11. Остапенко О.І. Наукові уявлення про механізм адміністративно-правового регулювання. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2010. № 2. С. 142–149.
12. Волинка К.Г. Теорія держави і права: навч. посібник. Київ: МАУП, 2003. 240 с.
13. Адміністративне право України. Т. 1. Загальне адміністративне право: навч. посібник. / В.В. Галуцько, В.І. Курило, С.О. Короед, О.Ю. Дрозд та ін.; за ред. проф. В.В. Галуцька. Херсон: Гринь Д.С., 2015. 272 с.
14. Слабунова Ю.В. Структура адміністративно-правового механізму забезпечення прав громадян органами прокуратури. Форум права. 2013. № 2. С. 508–512.
15. Корсун С.І. Механізм адміністративно-правового регулювання запобігання фінансуванню тероризму. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». Одеса: МГУ, 2010. С. 116–118.
16. Ярмак Х.П. Механізм адміністративно-правового регулювання. Південноукраїнський правничий часопис. 2013. № 2. С. 81–87. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pupch_2013_2_30 (дата звернення: 20.06.2018).

УДК 336.226

МІСЦЕ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

THE PLACE OF VALUE ADDED TAX IN THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Товкун Л.В.,

к.е.н., доцент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

У статті розглянуто місце непрямих податків у податковій системі, а саме – податку на додану вартість. Визначено етапи й особливості, які притаманні непрямим податкам; проаналізовано основні функції та фіскальну ефективність податку на додану вартість з урахуванням досвіду країн-членів ЄС.

Ключові слова: податкова система, податковий тягар, податкове законодавство, прямі податки, непрямі податки, податок на додану вартість, основні функції податку на додану вартість, адміністрування ПДВ, фіскальна ефективність ПДВ, відшкодування ПДВ.

В статье рассмотрено место косвенных налогов в налоговой системе, а именно выделен один из основных косвенных налогов – налог на добавленную стоимость. Определены этапы и особенности косвенных налогов; проанализированы функции и фискальная эффективность налога на добавленную стоимость с учетом опыта стран-членов ЕС.

Ключевые слова: налоговая система, налоговое давление, налоговое законодательство, прямые налоги, косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, основные функции НДС, администрирование НДС, фискальная эффективность НДС, возмещение НДС.

Taxes are the important financial instrument of adjusting of economy of Ukraine. Therefore, clear attention which is spared by research workers to development and research of taxes. Taking into account that existing on this time in Ukraine the tax system is characterized internal inconsistency, by instability and complication, there is a necessity of development of mechanisms what would be instrumental in its optimization as for a taxpayer so for the state. It should be noted that at all variety of taxes which are set in the separate states, an important place in the tax system is occupied by indirect taxes, namely, tax value-added (VAT). It is related to that VAT has a wide base of taxation and is more neutral from point of influence on the process of acceptance of economic decisions in relation to investments and consumption. A VAT is a basic indirect tax in the countries of ES. In addition, his presence in the tax system of the state is the obligatory condition of its tacking to European Union.

Coming from the put purpose, important is dividing of taxes into lines and indirect. In spite of the fact that this question is the article of discussions and in our time, will mark that such classification of taxes is most widespread.

Examining an origin and stages of development of tax value-added (VAT) will mark that in history of tax right he is relatively the new type of indirect tax.

For today the production of VAT in Ukraine is regulated the section of the V Internal revenue code of Ukraine (Personal COMPUTER Ukraine) of important by the concordance of legal norms of Ukraine and European Union through this question there is adaptation of the Ukrainian legislation to the legislation of ES. Among directions of development and reformation of VAT in accordance it is possible to take with legislative acts: automation of processes of administration of VAT and electronic accounting; creation more outages, clear and effective system of administration of VAT; gradual decline of rate of VAT; a maintenance of favourable tax treatment is on operations from the supply of commodities (services) which have a social orientation but other. The decision of the put tasks will be given by possibility to promote fiscal efficiency of VAT by providing of plenitude and timeliness of receipt of tax in the State budget of Ukraine.

Key words: tax system, tax load, tax legislation, direct taxes, indirect taxes, tax, on a value added, basic functions of tax value-added, administrations of VAT, fiscal efficiency of VAT, compensation of VAT.

Важливою складовою розвитку економіки України та її інтеграції до ЄС є формування податкової системи, яка б могла забезпечити необхідними фінансовими ресурсами виконання основних функцій держави.

Зважаючи на те, що податки є важливим фінансовим інструментом регулювання економіки України, зрозуміла

увага, яку приділяють науковці до механізму їх розроблення та дослідження. З огляду на те, що існуюча сьогодні в Україні податкова система характеризується внутрішньою неузгодженістю, нестабільністю та складністю, виникає необхідність розроблення механізмів, які б сприяли її оптимізації як для платника податків, так і для держави.

Варто зазначити, що за всієї різноманітності податків, які встановлюються в окремих державах, важливе місце в податковій системі займають непрямі податки, а саме – податок на додану вартість (ПДВ). Це пов'язано з тим, що ПДВ має широку базу оподаткування та є більш нейтральним із погляду впливу на процес прийняття економічних рішень щодо інвестицій і споживання.

ПДВ є основним непрямим податком у країнах ЄС. Крім того, його наявність у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до Європейського Союзу. Тому дослідженню різних аспектів непрямого оподаткування приділяли увагу як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Проблемами фіскальної ефективності ПДВ займалися такі зарубіжні вчені, як С. Аткинсон, Ф. Ларрен, М. Фридман, Р. Гаріс та інші. В Україні питання непрямого оподаткування досліджували Г.В. Бех, О.Д. Василик, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко та інші. Незважаючи на те, що існує значний доробок у дослідженні теоретичних і методологічних проблем непрямого оподаткування, недосконалість сучасної податкової системи доводить необхідність подальшого аналізу обраної теми.

Метою статті є дослідження етапів та особливостей розвитку податку на додану вартість, аналіз основних функцій і фіскальної ефективності ПДВ з урахуванням досвіду країн-членів ЄС.

З огляду на поставлену мету цікавим є поділ податків на прямі та непрямі. Незважаючи на те, що це питання є предметом дискусій і тепер, зазначимо, що така класифікація податків є найбільш розповсюдженою, а в законодавстві окремих країн (наприклад, Франція, Швейцарія) такої класифікації надається юридичне значення.

Відповідна класифікація має юридичне значення і становить правил Всесвітньої організації торгівлі, де в конкретних випадках прямо визначено, які податки з метою їх застосування є прямими (податки на заробітну плату, прибуток, рентні надходження та інше), а які – непрямими (акцизи, податок на додану вартість та інше). Розглядаючи таку класифікацію далі, з погляду способу справляння можна зазначити, що прямі податки – це податки, які стягуються безпосередньо з доходів або майна платника податків (пряма форма оподаткування); непрямі податки – на етапі обігу товарів. Можна визначити такі особливості непрямих податків:

- 1) вони призначені для переміщення податкового тягаря на кінцевого споживача;
- 2) застосовуються як надбавка до ціни товару та сплачуються завдяки її збільшенню;
- 3) оскільки непрямі податки сплачуються споживачем під час купівлі товару, вони не залежать від прибутку продавця й тому є стабільним джерелом поповнення бюджету;
- 4) непрямі податки є одним із значних чинників, які сприяють зростанню цін на товари, послуги тощо.

Розглядаючи виникнення та етапи розвитку податку на додану вартість (ПДВ), зазначимо, що в історії податкового права він є відносно новим видом непрямого податку. Уперше такий податок був введений у Франції в 1954 році економістом Морісом Лоре. Він описав механізм його справляння та переваги перед тодішнім податком з обігу. Введення податку на додану вартість було зумовлено необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до державного бюджету для відновлення економіки після Другої світової війни. Крім того, необхідність застосування такого чинника, як додана вартість на об'єкт оподаткування в європейських країнах, була зумовлена побудовою спільного ринку. Зокрема, Римський договір про створення Європейського Економічного Співтовариства (ЄЕС) 1957 р. передбачав розроблення та застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн-членів, а наявність ПДВ у податковій системі стала обов'язковою умовою вступу до ЄЕС [1].

Незважаючи на те, що запровадження податку на додану вартість викликало багато дискусій, однак у підсумку податкове законодавство багатьох країн світу міцно закріпило його як один з основних каналів надходжень до доходної частини бюджету. Зважаючи на це, виділяють такі етапи становлення ПДВ:

- 1) 1918 – 1953 рр. – зародження ідеї застосування ПДВ;
- 2) 1954 – 1966 рр. – введення ПДВ у практику та гармонізація податкових систем країн ЄЕС;
- 3) 1967 – 1990 рр. – впровадження ПДВ у країнах Західної та Центральної Європи, Латинської Америки;
- 4) 1990 – 2000 рр. – поширення ПДВ у країнах Східної Європи, Азії, Австралії;
- 5) від 2001 р. до сьогодні – гармонізація законодавства з ПДВ у країнах-членах ЄС, подальше вдосконалення механізму ПДВ у країнах світу [2, с. 5].

На початку 2000-х років ПДВ став одним із ключових компонентів у податкових системах більшості країн світу. Його часто називають «європейським податком», віддаючи належне як самому місцю появи такого податку, так і ролі ПДВ у становленні загальноєвропейського інтеграційного процесу. Однак є держави, які або зовсім не застосовують цього податку (США, Канада, Австралія), або використовують його модифіковані форми (наприклад, Японія).

Незважаючи на спільне запровадження податку на додану вартість, спільну основу його обрахунку, існують глибокі відмінності в розмірах і сфері застосування цього податку. До них належать такі: обсяг податку, рівень базових і знижених ставок, кількісні характеристики й типи звільнення від сплати податку та інше.

В Україні ПДВ був введений в дію 1 січня 1992 р. Законом «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. Незважаючи на певні недоліки, цей закон відіграв важливу роль в економічному житті країни, а саме – у становленні податкової системи України та поповненні доходів бюджету завдяки цьому податку. Проте надалі частка ПДВ у доходах бюджету істотно знизилась. Причинами таких процесів були 1) недосконалість законодавства й часті його зміни та 2) велика недоплата з непрямих податків до бюджету. Закон діяв лише до червня 1993 року і був замінений Декретом КМУ «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. Згодом, 3 квітня 1997 р., було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 1 липня 1997 р. Цей Закон втратив чинність на підставі прийнятого Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р.

Сьогодні справляння ПДВ в Україні регулюється розділом V Податкового кодексу України (далі – ПК України) [3]. Цей розділ розроблений відповідно до вимог Директиви Ради 2006/112 ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість, а також Концепції реформування податкової системи України. З огляду на це зазначимо, що основним шляхом узгодження правових норм України та Європейського Союзу була адаптація українського законодавства до законодавства ЄС.

До напрямів розвитку та реформування ПДВ відповідно до цих законодавчих актів можна віднести:

- автоматизацію процесів адміністрування ПДВ та електронної звітності; створення більш простої, зрозумілої та ефективної системи адміністрування ПДВ;
- поступове зниження та диференціацію ставок ПДВ;
- збереження пільгового оподаткування щодо операцій із постачання товарів (послуг), що мають соціальну спрямованість, та інше.

Внутрішній зміст ПДВ розкривається через ряд функцій, які цей податок виконує. Більшість науковців у галузі оподаткування виділяють дві основні функції цього податку: фіскальну та регулюючу. Хоча деякі вчені розглядають регулюючу функцію як своєрідне доповнення фіскальної [4].

Фіскальна функція є основоположною для всіх податків, і це впливає з їхньої природи. Основним її завданням є наповнення бюджету. ПДВ є одним із усього переліку податків податкової системи України, що в повному розмірі надходить до державного бюджету та забезпечує його рівномірне й стабільне наповнення.

Регулююча функція реалізується через вплив податків на різні сторони діяльності суб'єктів оподаткування. Використання податків як регуляторів здійснюється завдяки вирішенню таких питань:

- визначення платника податку та його особливостей;
- визначення об'єкта оподаткування й методики його розрахунку;
- визначення джерел сплати податку;
- надання пільг як окремим галузям, так і виробникам;
- диференціація умов оподаткування, наприклад у визначенні податкових ставок і методики їхніх розрахунків та інше.

Функціонування регулюючої функції також може здійснюватись через визначення системи оподаткування. У цьому випадку система оподаткування повинна постійно пристосовуватись до особливостей розвитку держави. Проте ПДВ не приносить такого ж ефективного результату платникам податків, як державі. Зважаючи на те, що ПДВ є «податком на споживання», він сплачується платниками незалежно від їхнього доходу (прибутку). Тому держава застосовує «пом'якшення» соціальної нерівності через відповідні механізми. Одним із них є використання різних ставок оподаткування ПДВ залежно від соціальної значимості товарів: для товарів широкого вжитку використовується базова ставка ПДВ, для товарів розкоші – підвищена ставка, соціально важливі товари та послуги оподатковуються за зниженою ставкою. Саме такий підхід є соціально справедливим і може бути взятий за основу під час формування податкового механізму ПДВ. Узагалі, соціальна спрямованість регулюючої функції простежується через підтримку соціальної рівноваги шляхом зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп із метою згладжування нерівності між ними.

Вдосконалення системи непрямого оподаткування загалом і насамперед ПДВ пов'язано з проблемою наповнення бюджету, тобто з фіскальною ефективністю ПДВ. Дефіцит державного бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи, але додаткова мобілізація коштів має відбуватися не завдяки підвищенню фіскального тиску чи запровадженню нових податків, а завдяки покращенню адміністрування чинних податків. Аналізуючи практику країн ЄС, зазначимо, що в них прийняті такі схеми адміністрування ПДВ, які дають змогу здійснювати точне нарахування та відшкодування цього податку на товари й послуги експортного призначення. Адаптація таких форм і механізму оподаткування до вимог життя відбувається частково методом проб і помилок, а частково – на основі наукового обґрунтування напрямів удосконалення податкової системи для забезпечення, насамперед, необхідних надходжень до бюджету. Що стосується України, то до чинників, які сприяють підвищенню фіскальної ефективності ПДВ в податковій системі, можна віднести такі:

1) своєчасність і повнота надходження податку до бюджету, створення відповідних умов, що сприяють повноцінній сплаті ПДВ;

2) вдосконалення електронної системи адміністрування ПДВ, забезпечення оптимального співвідношення між

надходженням податку та витратами, пов'язаними з його адмініструванням;

3) стабільність податкового законодавства й узгодженість нормативно-правових актів як між собою, так і з Директивами Ради ЄС про ПДВ (саме до ПДВ належить найбільше число гармонізованих норм; загалом, політика ЄС в цій сфері спрямована на гармонізацію податку, а не на його стандартизацію, тобто на забезпечення відповідності національних податкових систем одна одній, а також цілям Договору);

4) боротьба з необґрунтованим розширенням податкового кредиту.

До чинників що, навпаки, сприяють зниженню фіскальної ефективності ПДВ, на нашу думку, належать такі:

1) недосконалість механізму адміністрування ПДВ, що дає можливість приховувати чи ухилятися від сплати ПДВ;

2) мінімізація сплати ПДВ, що пов'язано зі штучним формуванням податкового кредиту;

3) збереження широкого переліку пільг із ПДВ (незважаючи на те, що їхній перелік є економічно та соціально обґрунтованим, виникає багато питань щодо ефективності використання вивільнених коштів);

4) проблема відшкодування ПДВ (створення різноманітних корупційних схем у частині виведення коштів із державного бюджету. До того ж варто зазначити, що з 3 квітня 2017 р. відповідно до постанови КМУ від 25 січня 2017 р. №26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ» Міністерство фінансів України відкрило електронний реєстр відшкодування ПДВ, і значною мірою процедура відшкодування в хронологічному порядку стала більш прозорою та менше корумпованою [5]).

Аналізуючи викладений матеріал, можна дійти до такого висновку, що податки на споживання є важливою складовою податкових систем більшості країн світу та займають у них вагоме місце. Незважаючи на те, що в Україні податок на додану вартість є одним із найбільш проблемних у податковій системі, необхідно звернути увагу на досвід провідних країн Європи з цього питання. До того ж важливим є вирішення таких завдань: податкова політика в Україні повинна бути спрямована на зменшення податкового тягаря на платника податків під час сплати ПДВ; досвід зарубіжних країн засвідчує високу ефективність застосування диференційованих ставок ПДВ, тому позитивним було б їх збільшення, що зробить можливим стимулювання попиту, через який забезпечується вплив на виробництво продовольчої продукції; необхідно проводити політику, спрямовану на запобігання зниженню добробуту широких верств населення, шляхом обкладання товарів і послуг соціального й культурного призначення за нижчими ставками; окрім того, висока ефективність функціонування податкових органів, налагоджений механізм стягнення ПДВ дасть можливість зменшити адміністративні витрати, зумовлені використанням кількох ставок ПДВ; беручи до уваги досвід адміністрування ПДВ в країнах ЄС і досить складний механізм обчислення та сплати ПДВ в Україні, важливим є постійне проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків і стимулювання зростання податкової культури й формування позитивного сприйняття ПДВ його платниками. Отже, вирішення поставлених завдань дасть можливість підвищити ефективність податку в податковій системі України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бойко Л.І., Возіянова Ю.А. Порівняння податку на додану вартість та податку з обороту. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/biznes/2010_1/2010/01/100117
2. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. ... к. е. н: спец. 08.00.08. Львів, 2016. С. 5.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13. Ст. 112.
4. Кучерявенко М.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 4. Особенная часть: Косвенные налоги. Харьков: Право, 2007. 536 с.
5. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ: постанова КМ України від 25 січня 2017 р. № 26. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>