

5. Willett A. H. The Economic Theory of Risk Insurance / A. H. Willett // University of Pennsylvania Press, Philadelphia 1951. – P. 477–601.
6. Pfeffer J. Insurance and Economic Theory / J. Pfeffer / Irvin Inc., Homewood, Illinois, 1956. – 42 p.
7. Дамодаран А. Інвестиційна оцінка: інструменти і методи оцінки різних активів : пер з англ. / Дамодаран А. – 2-ге вид., переробл. і доп. – М. : Альпіна Бізнес Букс, 2005. – 1341 с.
8. Жигір А. А. Різновиди підприємницьких ризиків та їх класифікація [Електронний ресурс] / А. А. Жигір // Ефективна економіка. – 2012. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1063>
9. Економічний ризик: ігрові моделі : навч. посібн. / В. В. Вітлинський, П. І. Верченко, А. В. Сігал та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 446 с.
10. Хопкін П. Основи управління ризиками: розуміння, оцінки та реалізації ефективного управління ризиками / Хопкін П. – Лондон : Коган сторінка, 2010. – 384 с.
11. Донець Л. І. Обґрунтування господарських рішень та оцінювання ризиків : навч. посібн. / Донець Л. І. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 472 с.
12. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 1168 с.
13. Осовська Г. В. Економічний словник : наукове видання / Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
14. Балюк В. Довгострокове кредитування інвестиційних проектів / В. Балюк, А. Яцура // Банківська справа. – 2005. – № 1.
15. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 170 000 слів / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь : Перун, 2002. – 1428 с.
16. Ожегов С. И. Словарь русского языка / Ожегов С. И. – М. : Рус. яз., 1981. – 816 с.
17. Альгин А. П. Риск в предпринимательстве / А. П. Альгин. – СПб. : Файл, 1992. – 96 с.
18. Коваленко О. В. Підприємництво та його організаційно-правові засади : навч. посібн. / Коваленко О. В. – ЛНУ імені Тараса Шевченка, 2013. – 400 с.



УДК 336.244

Т. М. Рева, кандидат економічних наук, доцент
кафедри грошового обігу і кредиту
Університету митної справи та фінансів
О. Е. Шавкунова, студентка Університету
митної справи та фінансів

НЕПРЯМІ ПОДАТКИ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

Досліджено питання правового регулювання непрямих податків (ПДВ, акцизів, мита) з метою підвищення їхньої фіскальної ефективності в умовах падіння ділової активності суб'єктів господарювання, зростання бюджетного дефіциту та державного боргу.

Ключові слова: непрямі податки; антикризове регулювання; фіскальна ефективність.

The article analyses the issue of the legal regulation of indirect taxes (VAT, excises, duties) in order to increase their fiscal efficiency when the business activity is declining, the budget deficit and the government debt are increasing.

Key words: indirect taxes; the crisis-proof regulation; fiscal efficiency.

© Т. М. Рева, О. Е. Шавкунова, 2015

Постановка проблеми. Значна роль у реалізації політики стабілізації державних фінансів належить непрямим податкам. Якщо за економічного підйому домінуючого фіскального впливу набувають прямі податки, то під час економічного спаду, навпаки, зростає роль непрямих податків, що дає можливість закріпити і стабілізувати базу оподаткування [1, 159].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку непрямого оподаткування в Україні присвячено наукові праці А. Крисоватого, І. Лютого, В. Андрущенка, В. Федосова, І. Мельника, Т. Крушельницької. Вплив непрямих податків на зовнішню торгівлю досліджують В. Вишневський, О. Данилов, О. Соколовська та ін. У публікаціях учених висвітлено питання фіскальної ефективності непрямих податків, їхньої здатності впливати на обсяги виробництва товарів і надання послуг, зовнішній товарообіг, структуру споживання. Тож непряме оподаткування визначаємо як пріоритетний інструмент бюджетно-податкової політики.

Мета статті – дослідити питання правового регулювання непрямих податків, які активно використовуються для наповнення скарбниці та забезпечення функціонування держави в умовах падіння ділової активності суб'єктів господарювання, зростання бюджетного дефіциту й державного боргу.

Виклад основного матеріалу. Стан державних фінансів значною мірою залежить від економічної та фіскальної ефективності непрямих податків. Їх надходження до державного бюджету перевищує половину всіх його доходів (табл. 1).

Таблиця 1

Непрямі податки в доходах Державного бюджету України

Показники	2014 рік (факт)		2015 рік (план)		Темпи зростання, %
	млрд грн	%	млрд грн	%	
Доходи державного бюджету – всього	357,0	100	517,0	100	144,8
Непрямі податки у доходах Державного бюджету разом, у тому числі:	196,6	55,1	276,9	53,6	140,8
ПДВ	139,0	38,9	179,3	34,7	129,0
ПДВ з вироблених в Україні товарів	81,9	22,9	105,4	20,4	128,7
Відшкодування ПДВ	-50,2	-14,1	-65,1	-12,6	129,7
ПДВ з увезених в Україну товарів	107,3	30,1	139,0	26,9	129,5
Акциз із вироблених в Україні товарів	28,1	7,9	36,5	7,1	129,9
Акциз із увезених в Україну товарів	16,9	4,7	23,5	4,5	139,1
Мито	12,6	3,5	37,6	7,3	298,4

Джерело [2]

Така закономірність спостерігається не тільки в аналізованому періоді, вона характерна для державного бюджету впродовж тривалого терміну. Темпи приросту доходів бюджету загалом і непрямих податків у попередні роки становили в середньому 12–17%. Їх запланований приріст у поточному році перевищує 40%, що в сучасних умовах падіння ВВП обумовлено різними негативними чинниками: високим інфляційним складником, стрімким

зростанням валютного курсу, збільшенням податкового навантаження на бізнес і доходи фізичних осіб.

Правові норми, якими регулюються непрямі податки – податок на додану вартість, акцизи та мито – у 2015 р. зазнали суттєвих змін через введення нових об'єктів оподаткування, розширення податкових баз, збільшення ставок податків, запровадження додаткових мит. Розглянемо сутність змін у непрямому оподаткуванні та їх економічні наслідки.

Податкові на додану вартість належить провідне місце серед непрямих податків із наповнення Державного бюджету. Водночас ПДВ – найскладніший в обчисленні та найпроблемніший податок [3, 172]. З метою підвищення його фіскальної ефективності внесено чергові кардинальні зміни до Податкового кодексу України щодо поступового запровадження у 2015 р. системи електронного адміністрування (далі – СЕА) ПДВ, яка передбачає:

- автоматичне відкриття казначейських рахунків кожному платникові ПДВ;
- складання податкових накладних в електронній формі з обов'язковою реєстрацією в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН);
- подання декларації з ПДВ виключно в електронній формі.

Зміни торкнулися не тільки способу подання звітності з податку на додану вартість, порядку реєстрації податкових накладних, але й механізму розрахунків платників ПДВ із бюджетом.

Порядок електронного адміністрування зобов'язав платників ПДВ з 01.02.2015 р. складати податкові накладні виключно в електронній формі без обмежень щодо суми та реєструвати їх в ЄРПН. Податкову накладну реалізує платник податку не пізніше 15 календарних днів після дати її складання.

З 01.07.2015 р. система електронного адміністрування ПДВ запрацювала в робочому режимі. Згідно з п. 200¹.3 Податкового кодексу платник податку має право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН на суму податку ($S_{накл.}$), обчислену за такою формулою:

$$S_{накл.} = S_{накл. отр.} + S_{митн.} + S_{поп. рах.} - S_{накл. вид.} - S_{відшкод.} - S_{перев.},$$

де $S_{накл. отр.}$ – загальна сума податку за податковими накладними, отриманими платником, зареєстрованими в ЄРПН, та розрахунками коригування до таких податкових накладних;

$S_{митн.}$ – загальна сума податку, сплаченого платником під час увезення товарів на митну територію України;

$S_{поп. рах.}$ – загальна сума поповнення з поточного рахунку платника в системі електронного адміністрування податку,

$S_{накл. вид.}$ – загальна сума податку за податковими накладними, виданими платником, зареєстрованими в ЄРПН, і розрахунками коригування до таких податкових накладних;

$S_{відшкод.}$ – загальна сума податку, заявлена до бюджетного відшкодування з урахуванням коригувань за результатами перевірок;

$S_{перев.}$ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в складених платником податкових накладних [4].

Податкові накладні в ЄРПН для платника податку реєструються лише за наявності необхідної суми або потрібних коштів на власному електронному рахунку в СЕА ПДВ. У разі браку реєстраційної суми необхідно поповнити рахунок у СЕА на суму ПДВ.

За підсумками звітного податкового періоду, залежно від визначених у декларації результатів (додатного чи від'ємного значення ПДВ), кошти з рахунку в СЕА ПДВ перераховуються до бюджету або за заявою платника на його поточний рахунок.

У разі порушення термінів реєстрації податкових накладних у межах 15 календарних днів пропонується штрафувати платника податку в розмірі 10 % від суми ПДВ, зазначеної в податковій накладній. Передбачається прогресивна шкала штрафних санкцій: до 30 днів – 20 %, до 60 днів – 30, до 180 днів – 40, понад 180 днів – 50 %.

З 01.01.2015 р. до імпортерів застосовується загальне правило: сума податкових зобов'язань за імпортованими товарами не може бути менше суми ПДВ, обчисленої від ціни їх придбання. Ціна придбання для імпортера – це ціна, зазначена в договорі на придбання товару (контрактна вартість). Нововведення вдосконалює методику розрахунку ПДВ у частині визначення бази оподаткування.

Ще одним нюансом виступає впровадження застосування однакового підходу до визначення дати виникнення права на податковий кредит під час імпортування товарів і послуг. Податковий кредит із ПДВ виникає виключно в разі реєстрації податкової накладної в ЄРПН.

Право на податковий кредит за податковою накладною, невчасно зареєстрованою в ЄРПН, зберігається протягом 180 календарних днів із моменту її складання. Тож податкові накладні, не зареєстровані протягом 165 календарних днів із дати виписки, не належать до складу податкового кредиту.

Платники ПДВ мають право декларувати від'ємне значення податку для бюджетного відшкодування в місяці отримання такого від'ємного значення (а не в наступному місяці, як було раніше).

Очікується, що система електронного адміністрування зробить можливим звести до мінімуму зловживання під час відшкодування ПДВ, збільшити надходження до бюджету та зменшити кількість перевірок. Однак вона має недоліки, на які слід звернути увагу:

- уведення подвійної системи обліку, коли платник змушений контролювати отримання та видачу податкових накладних і самостійно реєструвати їх в ЄРПН;
- скарга на постачальника в разі відсутності факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН – більше не підстава для включення таких сум до податкового кредиту покупця. В будь-якому разі необхідно проводити реєстрацію.

Останнє нововведення – засіб посилення уваги покупця до факту реєстрації податкових накладних за принципом “солідарної відповідальності”. Законодавством і надалі за платником ПДВ закріплюється право подавати скарги на контрагентів, які вчасно не зареєстрували податкову накладну.

У нових умовах податкового супроводження критерієм обов'язкової реєстрації суб'єкта платником ПДВ є обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців діяльності в розмірі, що перевищує 1 млн грн (раніше – 300 тис. грн).

Як відомо, акцизний податок – це непрямий податок на споживання певних різновидів товарів, визначених законодавством як підакцизні. З урахуванням останніх змін до переліку підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн і промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби для перевезення 10 і більше осіб (автобуси), транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія [4].

У наведеному переліку автобуси, вантажні автомобілі, електроенергія – нові об'єкти оподаткування акцизами.

Платники акцизного податку:

- особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

-
- особа, яка ввозить підакцизні товари на митну територію України;
 - оптовий постачальник електричної енергії;
 - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, що реалізує підакцизні товари.

Отже, податкове навантаження посилилося не тільки через уведення нових підакцизних товарів. Уперше додатковий акциз зводиться на стадії роздрібного продажу товарів. Під час купівлі, наприклад палива, така норма стане причиною не тільки зниження платоспроможності громадян, але й подорожчання продукції підприємств, які купують бензин для виробничих потреб. Розмір сплачуваного акцизу позначиться на вартості перевезень, що може призвести до подорожчання інших товарів.

Більше того, нововведення з акцизного оподаткування роздрібного продажу товарів у цілому суперечить Директиві Ради ЄС від 16.12.2008 р., яка встановлює умови оподаткування акцизами. Відповідно до цього документа роздрібні продажі підакцизних товарів не можуть обкладатися акцизним податком, оскільки він має сплачуватися тільки під час виготовлення чи імпорту товарів. Тож у ситуації, що склалася, кращим рішенням було б скасувати акцизний податок, який сплачується за роздрібною торгівлю підакцизною продукцією.

Мито – непрямий податок, який накладають на товари, що переміщуються через митний кордон. Митне регулювання в поточному році характеризується не лише введенням нових тарифів, але й скасуванням мит, що існували раніше.

Рішення про скасування з 30.09.2015 р. спеціальних заходів і мит щодо імпорту в Україну легкових автомобілів, незалежно від країни походження та експорту, прийняла Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі. Спеціальні мита на автомобілі з двигунами об'ємом 1–1,5 тис. куб. см у розмірі 6,46 % від їхньої вартості, та об'ємом 1,5–2,2 тис. куб. см у розмірі 12,95 % діяли з квітня 2013 р. для захисту інтересів національного виробника у відповідній галузі.

Законом від 28.12.2014 р. № 73-VIII “Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до ст. XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року” з 01.01.2015 р. тимчасово на 12 міс. запроваджено додатковий імпортний збір, який справляється з товарів, що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту, незалежно від країни походження цих товарів та укладених Україною угод (договорів) про вільну торгівлю.

База оподаткування додатковим імпортним збором – митна вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, визначена відповідно до положень Митного кодексу України.

Ставка збору становить:

– 10 % для товарів, що класифікуються в товарних групах 1–24 згідно з УКТ ЗЕД, та для товарів, які підлягають оподаткуванню ввізним митом відповідно до ст. 374 Митного кодексу України;

– 5 % для товарів, що класифікуються в товарних групах 25–97 згідно з УКТ ЗЕД.

Разом з основною сумою ввізного мита додатковий збір включається до бази нарахування ПДВ під час імпорту товарів.

Не обкладаються додатковим імпортним збором життєво необхідні товари (нафта, газ природний, електроенергія, вугілля тощо).

Розширення податкових баз, зростання ставок непрямих податків, удосконалення їх адміністрування повною мірою не пояснюють стрімкого зростання надходжень непрямих податків з увезених товарів. За 7 міс. 2015 р. імпорт товарів зменшився на 37,8 % порівняно з відповідним періодом минулого року. Надходження непрямих податків з імпорту, навпаки, зросли (табл. 2).

Причини цього не тільки в запровадженні розглянутих заходів податкового регулювання, але й у підвищенні курсу іноземної валюти.

Динаміка непрямих податків з імпортних операцій

Показники	7 міс. 2014 р. (факт.)	7 міс. 2015 р. (факт.)	Темпи зростання, %
ПДВ із увезених товарів, млрд грн	53,8	74,0	137,5
Акциз із увезених товарів, млрд грн	7,9	12,9	163,3
Мито ввізне, млрд грн	6,4	19,4	303,0

Джерело [2]

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. За суттєвих змін в економіці уряд за допомогою нових правових норм підсилює фіскальну ефективність непрямих податків. Складність таких процесів обумовлена впливом різних об'єктивно-суб'єктивних чинників, особливо загостренням основної фіскальної суперечності між необхідністю та можливістю забезпечення достатніх податкових надходжень.

Список використаних джерел:

1. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні / Крисоватий А. І. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
2. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
3. Рева Т. М. Механизм применения НДС: эффективность, проблемы и направления реформирования / Т. М. Рева, К. Ф. Ковальчук // Налоговые реформы. Теория и практика : монография для магистрантов / глав. ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua