

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ

Київський державний економічний університет



На правах рукопису

КРИСОВАТИЙ Андрій Ігорович

НЕПРЯМІ ПОДАТКИ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Спеціальність 08.04.02 - державні фінанси і податки



А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ - 1995

716 32.591

Дисертація є рукописом.

Робота виконана на кафедрі фінансів Київського державного економічного університету.

Науковий керівник: Заслужений діяч науки України,
доктор економічних наук, професор
Федосов В. М.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Даниленко А. І.
кандидат економічних наук, доцент
Буряк І. Д.

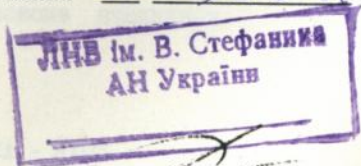
Провідна установа: Науково-дослідний фінансовий інститут
при Міністерстві фінансів України

Захист відбудеться " 23 " червня 1995 року о 16 годин на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.01.53.03 при Київському державному економічному університеті за адресою: 252057, м. Київ, пр. Перемоги, 54/1, ауд.214.

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотечі економічного університету.

Автореферат розісланий "23" *травня* 1995 р.

Вчений секретар
спеціалізованої
вченої ради



В. М. Опарін

ЛНБ України ім. В. Стефаника



00754882 (Y)

AB - 32. 571

I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність проблеми. Подальшу розбудову української економіки та перехід до ринкових методів господарювання неможливо уявити без широкого та глибокого дослідження податкової діяльності держави. Реформування податкової системи взагалі і непрямого оподаткування зокрема стає важливим кроком переходу до ринку. Здобуття Україною незалежності та повернення країни в русло загальноприйнятих процесів світового розвитку змушує нас по новому дивитися на теорію та практику оподаткування. Адже, ще зовсім недавно, радянська економічна наука розглядала непрямі податки, виходячи з ідеологізованих постулатів марксистсько-ленінської теорії, як вкрай негативні і небажані. Більше того, однією з переваг фінансової системи СРСР вважалась "відсутність" непрямих податків, хоч значною мірою вона саме на них і базувалася. Насправді ж, непрямі податки відіграють важливу роль в економічній політиці держави. І це підтверджено світовою практикою. Вони мають досить вагоме бюджетне значення, виступають ефективним інструментом державного впливу на ринок і напрямки його розвитку, обсяг і структуру попиту та пропозиції, на доходи населення і юридичних осіб. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження теоретичних і прагматичних аспектів функціонування непрямого оподаткування.

Все це, з одного боку, різко підвищує роль та значення непрямих податків, за допомогою яких перерозподіляється значна частина вартості національного продукту і забезпечується майже половина всіх податкових надходжень до бюджету держави. З другого, робить необхідним дослідження теорії та практики непря-

мого оподаткування в Україні.

Актуальність, науково-теоретична та практична значимість даної проблеми, її недостатнє вивчення та обґрунтування, необхідність розробки напрямків подальшого розвитку непрямих податків обумовили вибір теми дисертаційного дослідження.

Предмет дослідження - специфічна сфера фінансових відносин, які виникають між державою, з одного боку, та юридичними і фізичними особами, з другого, в процесі перерозподілу частини вартості національного продукту з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових ресурсів.

Об'єкт дослідження - непрямі податки, їх функціонування та розвиток в Україні. Дисертаційний аналіз охоплює характеристику податку на додану вартість, акцизного збору та мита.

Мета і завдання дослідження полягають в аналізі тенденцій функціонування і розвитку теорії та практики непрямих оподаткування, розробці шляхів його подальшого реформування і вдосконалення в Україні. Досягнення поставленої мети зумовило вирішення таких завдань:

- з'ясування соціально-економічної суті податків та дослідження їх функцій;
- визначення місця та ролі непрямих податків у податковій теорії і фінансовій практиці в історичному ракурсі;
- аналіз організації непрямих податків та проблем їх функціонування в Україні;
- оцінка можливостей використання зарубіжного досвіду непрямих оподаткування в Україні;
- розробка шляхів вдосконалення механізму функціонування

непрямих податків.

Наукова новизна роботи. Основні положення, які формують наукову новизну роботи, зводяться до наступного:

- розкрито соціально-економічну суть непрямих податків;
- показано еволюцію теоретичних уявлень про непрямі податки в історичному аспекті;
- проведено критичний аналіз діючого порядку функціонування непрямих податків в Україні із визначенням досягнень та проблем цього процесу і можливостей використання конкретних елементів зарубіжного досвіду;
- вивчено причини ухилення від сплати непрямих податків та накреслено шляхи вирішення цієї проблеми;
- вперше з допомогою математичного моделювання зроблена спроба розробки оптимуму непрямого оподаткування в податковій системі, враховуючи критерії фіскальної достатності, економічної ефективності і соціальної справедливості.

Методологічна та теоретична основа дослідження. Автор у своїй роботі керувався діалектичним методом пізнання, який забезпечив аналіз фінансових явищ та процесів у їх розвитку, взаємозв'язку та взаємозалежності. Для досягнення поставленої мети використовувалися історико-логічна спрямованість, прийоми аналізу та синтезу, групування, типізації, порівняння, економіко-математичного моделювання та графічного представлення результатів дослідження. У роботі над дисертацією використовувалися дослідження провідних вчених фінансистів України - Андрущенко В. Л., Опаріна В. М., Суторміної В. М., Федосова В. М. - та зарубіжних економістів, зокрема: Болдирева Б. Г., Джорджа Г., Кашина В. Г., Лаффера А. Ліндаля Е., Лушина О. С., Оєрова І. Х., Окуневої Л. П., Попонові Н. А., Ріса І. В., Романовського

М. В., Радіонової В. М., Русакової І. М., Сичова М. Г., Соколова О. А. та інших.

Статистичною і фактологічною основою роботи є офіційні публікації законодавчих і виконавчих органів влади, матеріали Міністерства фінансів, в тому числі податкових органів, Міністерства економіки, Міністерства статистики України, річні звіти та баланси цих міністерств, дані консолідованого та державного бюджетів України за останні роки, монографічна та періодична література, статистичні видання та інша інформація центральних і місцевих органів влади і управління.

Практична значимість та апробація роботи. Основні положення дисертаційного дослідження мають певне теоретичне та практичне значення для податкової науки і можуть бути використані в подальшому реформуванні податкової справи в Україні. Вони обговорювались і були схвалені на міжнародній конференції "Финансите и кредитът при перехода към пазарна икономика" 25-26 жовтня 1990 р., Свищов, Болгарія; Міжнародній науковій конференції "Актуальные проблемы развития торговли, гостиничного хозяйства и туризма в условиях рыночных отношений" 20 квітня 1993 р., Київ; всеукраїнській науково-практичній конференції "Проблеми налогообложения предприятий и населения" 25 березня 1990 р., Москва; міжбасних науково-практичних конференціях "Проблеми роздержавлення власності та їх реалізація в умовах ринкової економіки", 19-20 жовтня 1991 р., Тернопіль і "Усовершенствование взаимоотношений между государством и его субъектами", 15 листопада 1991 р., Чернівці; науково-практичній конференції "Фінансовий механізм в умовах переходу до ринку", 12 квітня 1991 р., Тернопіль; на засіданні колегії Державної Податкової Інспекції по Тернопільській області, куди

дисертантом була направлена доповідна записка. Результати дослідження знайшли відображення в опублікованих автором 8-ми роботах загальним обсягом 4,8 друкованих аркушів.

Основні положення дисертаційного дослідження використовуються в учбовому процесі Тернопільської академії народного господарства та Київського державного економічного університету при читанні лекцій та проведенні семінарських і практичних занять у курсах "Податкова система України", "Податкова справа", "Податкові системи зарубіжних країн".

Структура дисертації. Загальна спрямованість та логіка дослідження визначили таку структуру дисертації:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

- 1.1. Соціально-економічна суть податків
- 1.2. Еволюція теоретичних уявлень про непрямі податки
- 1.3. З історії розвитку непрямих податків

РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

- 2.1. Податок на добавлену вартість
- 2.2. Акцизний збір та мито
- 2.3. Ухилення від сплати податків та фіскальний контроль

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

- 3.1. Світовий досвід непрямих оподаткування і можливості його використання в Україні
- 3.2. Критерії розбудови непрямих податків

ВИСНОВКИ

ДОДАТОК

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

У вступі обгрунтовано актуальність теми дисертації, сформульовано мету, визначені завдання, предмет та об'єкт дослідження, відображено наукову новизну та практичне значення роботи. У першому розділі розкривається соціально-економічна суть податків, їх функції та елементи, місце та роль непрямого оподаткування в податковій системі. В другому розділі дано критичний аналіз діючого механізму функціонування непрямих податків в Україні. У третьому розглядаються тенденції розвитку непрямих податків в Україні, можливості використання зарубіжного досвіду та оптимізація розбудови непрямого оподаткування у контексті фінансової достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

II. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У дисертації висвітлено три групи проблем.

Перша група проблем пов'язана з розкриттям соціально-економічної суті податків, визначенням місця та ролі непрямих податків у податковій теорії та практиці.

Податок - універсальна фінансова категорія, яка виражає основні риси і властивості фінансів. Податки - це фінансова основа державного втручання в економічну сферу, важливий регулятор функціонування ринкового господарства. Вони є ефективним методом акумуляції бюджетних ресурсів, знаряддям реалізації державної політики стосовно життєдіяльності суспільства (питома вага податків у валовому внутрішньому продукті нашої країни становить 43%).

Розкриття суспільного призначення податків неможливе без дослідження функцій даної економічної категорії. Автор дотримується думки, що податки виконують три функції: фінансову,

регулюючу і контрольну. Це положення аргументується в дисертації.

У роботі в історичному ракурсі розглядається діалектичний розвиток непрямого оподаткування від простих його форм до найбільш складної - універсального акцизу. Доводиться, що непрямі податки, не дивлячись на їх відносну регресивність і те, що їх сплата не залежить від розміру доходів платників, мають певні переваги в порівнянні із прямими податками. Багато що залежить від умов і особливостей економічного розвитку та організації оподаткування. Як показує практика, використання непрямих податків в одних умовах може повністю себе виправдовувати, а в інших - негативно впливати на економічне і соціальне життя. Тому реалізм диктує фінансовій практиці пошуки компромісів у податковій структурі. Універсальний акциз у формі податку на добавлену вартість (ПДВ) - один з таких компромісів. Адже, за доходно-прибутковою базою оподаткування ПДВ - це в значній мірі прямий податок, але непрямий за формою стягнення.

В Україні в останні роки роль непрямих податків підвищується. Їх частка у валовому внутрішньому продукті складає близько 30%. Темпи зростання непрямих податків значно вищі порівняно з прямими. Так, за 1991-95 рр. прямі податки повинні зрости у 9050 разів, а непрямі - у 25340 разів. Відповідно за цей період частка непрямих податків у загальній сумі бюджетних надходжень зростає з 28% до 40%, а прямих знизиться - з 49% до 25%. Як бачимо, пріоритетність непрямих податків у податковій системі України безсумнівна. Про це свідчать і дані табл. 1.

Таблиця 1.

ДИНАМІКА І СТРУКТУРА ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Показники	1991		1992		1993		1994 *		1995 (проект) *	
	млрд. крб	%	млрд. крб	%	млрд. крб	%	млрд. крб	%	млрд. крб	%
Бюджетні доходи України	75,5	100	1227,5	100	49621,8	100	378581,4	100	1338543,8	100
в тому числі:										
- прямі податки;	37,0	49	466,5	38	17863,9	36	159624,3	42	334636,1	25
- непрямі податки	21,0	28	564,6	46	20345,0	41	136289,3	36	535417,5	40
з них:										
- податок на добавлену										
вартість **;	21,1	27,9	503,3	41	16871,4	34	115222,9	30,4	447627,8	33,4
- акцизний збір;	-	-	61,4	5	2481,1	5	14484,4	3,8	45663,1	3,4
- мито.	0,02	0,03	2,5	0,2	992,4	2	6582,0	1,8	40156,3	3,2

* Сума доходів бюджету 1994 і 1995 рр. без врахування надходжень до Пенсійного фонду;

** В 1991 р. податок з обороту

Розраховано за даними Міністерства фінансів.

Друга група проблем, що розглядається в роботі, пов'язана із дослідженням діючої практики функціонування непрямих податків в Україні. Необхідність побудови ринкової економіки в Україні зумовила зміну багатьох фінансово-економічних інституцій і засад господарювання. Не обминув цей процес і податкову систему. Одним з перших кроків у цьому напрямку стало прийняття в кінці грудня 1991 р. Законів України "Про податок на добавлену вартість", "Про акцизний збір" та "Митний кодекс України" і, починаючи з 1992 року, непрямі податки офіційно стали одним із основних джерел доходів бюджету.

Головна увага в організації непрямого оподаткування в Україні приділена податку на добавлену вартість, надходження від якого складають 1/3 всіх бюджетних доходів України. Багаторічний досвід використання ПДВ у країнах із розвинутою ринковою економікою довів, що податок на добавлену вартість, у значній мірі, позбавлений недоліків попередніх форм універсального акцизу і разом з тим об'єднує їх позитивні якості. До переваг цієї форми оподаткування варто віднести:

- універсальний підхід до податкової шкали, процесу нарахування та процедури стягнення;
- спрощення контролю за рухом товарів, робіт та послуг, за витратами та доходами;
- стимулювання експорту, оскільки вивіз продукції в переважній більшості розвинутих країн не обкладається ПДВ;
- вагомий регулярний та стійкий характер надходжень.

Головним недоліком ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивний характер, особливо щодо малогабезпечених верств населення.

У роботі висвітлені дискусійні питання, пов'язані із виг-

наченням платників, об'єктів оподаткування та механізму стягнення непрямих податків. На основі аналізу функціонування ПДВ в Україні, сформульовані такі висновки:

- у законодавстві України досить чітко не визначені об'єкти справляння ПДВ. Поняття "оборот по реалізації" (як об'єкт оподаткування ПДВ) набагато ширше ніж "виручка від реалізації". У зв'язку з цим не всі результати операцій по реалізації знаходять відображення як виручка від реалізації;

- проведений в дисертації аналіз дозволяє стверджувати, що в якості реалізованої продукції (як частини об'єкту ПДВ) вигідніше визначати відвантажену, а не оплачену продукцію. Проте, на шляху до такої зміни об'єкту оподаткування стоять дві суттєві перепони: високий рівень монополізації виробництва та недостатній розвиток суб'єктів господарювання з різними формами власності. Виходів з цього, на наш погляд, два - або збільшення державного замовлення з високою гарантією оплати, або прискорення процесів приватизації. Природньо, другий шлях перспективніший і ефективніший;

- проблема функціонування податку на добавлену вартість зводиться не до впливу ПДВ на подвійне оподаткування, а до перекладання непрямих податків, тобто неспівпадання особи, що сплачує податок і фактичного носія податку;

- досліджуючи організацію податку на добавлену вартість, необхідно зауважити, що ПДВ в Україні виправдовує себе лише у фіскальному аспекті. За умов відсутності об'єктивних чинників (зокрема таких, як розвинуті ринкові відносини, міцна законодавча база, що чітко визначає місце та роль податків в економічній доктрині держави, належний рівень комп'ютерної обробки інформації) переваги цієї форми універсального акцизу не

проявляються. Для того, щоб ПДВ став ефективним інструментом регулювання ринкової економіки необхідно вдосконалити механізм оподаткування, виправити ті недоліки, які зараз є у вітчизняному законодавстві. В той же час, на нашу думку, податок на добавлену вартість необхідно розбудувати, а не переходити до нижчих форм універсального акцизу - податку з продажу чи податку з обороту. Недоцільно переходити на нижчі ступені універсального акцизу, коли світова податкова теорія та практика говорять про інше. Тим більше, що деякі засади функціонування ПДВ в Україні вже відпрацьовані і виправдовують себе.

Проведений аналіз доходів консолідованих бюджетів України за останні роки показав, що надходження від акцизного збору та мита не такі вагомі, як від податку на добавлену вартість. В середньому за ці роки питома вага надходжень від акцизного збору в загальному обсязі доходів складає 4-5%, а від мита - 2%. Але, не зважаючи на це, вони виправдовують своє економічне і фінансове значення.

Якщо порівняти акцизний збір та універсальний акциз, то можна побачити, що акцизний збір має певні переваги. Він набагато менше впливає на загальний рівень цін у державі, оскільки перелік підакцизних товарів є не таким широким. Підакцизні товари споживаються в більшості своїй заможними верствами населення. Тому з допомогою акцизного збору регресивність непрямих податків може дещо пом'якшуватися. Завдяки високій еластичності надходжень від акцизного збору відносно динаміки національного продукту, цей податок виконує роль своєрідного регулятора циклічного розвитку ринкової економіки. Без змін в умовах та ставках оподаткування акцизний збір через параметри

попиту впливає на збільшення (зменшення) податкових надходжень в залежності від руху економічної кон'юнктури. Універсальний акциз і акцизний збір справляють різний вплив на населення, підприємницьку діяльність та на величину податкових надходжень до бюджету. Тому функціонування специфічних та універсального акцизу в нашій податковій системі є необхідною умовою державного регулювання ринкових відносин.

Аналіз механізму функціонування акцизного збору в Україні приводить автора до таких висновків:

- датою здійснення оборотів по підакцизних товарах вважається день надходження коштів на рахунки в банках. Як виключення, для деяких підприємств встановлено порядок, при якому реалізованими вважаються відвантажені товари (дата здійснення обороту - дата відвантаження). Це характерно, наприклад, для підприємств за участю іноземних інвесторів. У країнах з розвинутими ринковими відносинами датою здійснення обороту вважається дата відвантаження. Як бачимо, в західних країнах вважається правилом для всіх підприємств те, що в нас є винятком із закону;

- твердження про те, що запровадження в Україні світової практики справляння акцизного збору призведе до виникнення проблеми стягнення даного податку по товарах, які будучи неоплаченими, повертаються до виробника за певних умов, на думку автора, хибні. Адже, у випадках повернення підакцизних товарів покупцем до моменту їх оплати, суми акцизного збору по цих товарах можуть виключатися із сум, що підлягають сплаті в бюджет за період, в якому було повернення таких товарів;

- з метою однозначної ідентифікації підакцизних товарів як податковими інспекціями, митними органами, так і платниками

акцизного збору, необхідно кодифікувати ці товари згідно із світовими стандартами. Це дозволить систематизувати перелік підакцизних товарів відповідно до міжнародних домовленостей та правил і запобігти можливим непорозумінням при сплаті акцизного збору на продукцію, що імпортується;

- необхідно переглянути порядок встановлення акцизного збору на натуральну шкіру, тому що він веде до збільшення майже на третину вартості вугтя і виробів із натуральної шкіри. В Україні шкіряна сировина реалізується виробникам натуральної шкіри за цінами на рівні світових. Це обумовлює відповідну ціну шкіряних виробів і послаблює конкурентну здатність на внутрішньому ринку вітчизняних товарів з натуральної шкіри;

- на наш погляд є необхідність підняти конкурентноздатність вітчизняних виробів з фарфору, які завжди цінувалися на ринку. З цією метою доцільно вивести такі вироби з переліку підакцизних товарів і ввести статтю "Приладдя столові та кухонні з фарфору імпортні" зі ставкою 30%. Тим більше, що в 1994 році надходження до бюджету від акцизного збору на вітчизняні вироби із фарфору були зовсім малі і становили близько 4 млрд крб., або 0,15% від обсягу реалізації фарфорових виробів.

Мито, як і ПДВ, і акцизний збір - один із видів непрямих податків, включається до ціни товарів і сплачується за рахунок покупця. Разом із тим, мито - це специфічна форма непрямого оподаткування. За період з 1991 р. по 1995 р. частка надходжень від мита в доходах консолідованого бюджету України зросла з 0,03% до 3,2%.

Період становлення мита в Україні після проголошення незалежності характеризується кількома особливостями: різким

зростанням чисельності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, збільшенням пасажиро- та транспортних потоків через митний кордон держави, розширенням спільних підприємств та підприємств з іноземними інвестиціями. За економічною природою мита діляться на: статистичні, фіскальні, протекційні, преференційні, антидемпінгові, компенсаційні. Згідно Митного Кодексу в Україні за способом обкладання можуть застосовуватися такі види мита:

- специфічне - в певній твердій ставці на одиницю обкладання;

- адвалорне - у відсотках до вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;

- змішане (комбіноване) - поєднує в собі попередні види в залежності від якісних показників товарів.

Як показує митна практика, в Україні зараз функціонує головним чином адвалорне мито. За 1994 р. митниці України перерахували до бюджету 6582037 млн.крб. З них 46,8% становить мито, що стягується при ввезенні товарів та предметів і 53,2% - мито, що стягується при вивезенні товарів та предметів.

На думку автора, якісне підвищення рівня митного оподаткування повинно забезпечуватись переходом від обмежувального та заборонного принципу до регулюючого. Для захисту інтересів як суб'єктів господарської діяльності, так і держави, необхідно застосовувати всі види мита, що передбачаються Митним кодексом. Вдосконалення митної політики повинно бути спрямоване, перш за все, на стимулювання експорту як джерела валютних надходжень. Посилення організації митного контролю повинно забезпечуватись вдосконаленням роботи митних органів. Необхідно змінити систему перерахування мита до бюджету, відпрацювавши

взаємовідносини як між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та митницями, так і в самій митній системі України.

Проблема ухилення від сплати податків, яка досліджується в роботі є сьогодні в Україні однією з основних проблем фіскального контролю. Результати аналізу приводять нас до таких висновків:

- оптимальний рівень оподаткування, який мінімізує ухилення від сплати непрямих податків залежить, перш за все, від стану економіки і фінансів, національно-культурних особливостей, історичних традицій, рівня і якості податкового законодавства;

- джерела "законних" форм ухилення від сплати податків знаходяться у складній структурі бізнесу, тому, необхідно дуже уважно відноситися до надання пільг у непрямому оподаткуванні; на наш погляд, недопустиме звільнення імпортованих товарів від сплати акцизного збору та податку на добавлену вартість;

- вивчення податкової етики є перспективним напрямком розвитку фінансової науки в Україні; вона дозволяє зрозуміти основні причини ухилення від сплати податків і організувати ефективну діяльність податкової адміністрації;

- ефективних результатів у вирішенні проблеми ухилення від сплати непрямих податків неможливо досягти без фінансово-економічної стабілізації і чіткої економічної доктрини держави;

- діюча автоматизована система "ПОДАТКИ" не дозволяє як слід розібратися в поведінці платників. Тому пропонується розширена система файлів комп'ютерного опрацювання податкової документації.

В цілому міра ухилення від сплати податків сьогодні в Ук-

раїні визначається фінансово-економічною ситуацією в країні, де брак державного порядку при майже повній відсутності моральної етики платників породжує масовий опір фіску та обхід податків.

Третя група проблем пов'язана із визначенням напрямів подальшої розбудови непрямих податів в Україні. Вирішити їх неможливо без фундаментальних знань у галузі податкового регулювання, які вироблені світовою практикою. Аналіз досвіду непрямого оподаткування в країнах із розвинутою ринковою економікою показує, що в умовах України є доцільним врахування, перш за все, таких моментів:

- необхідно чітко визначити місце та роль податків, і зокрема непрямих, в економічній доктрині держави;

- методи розрахунку непрямих податків повинні бути єдиними для всіх видів підприємницької діяльності;

- використання податкового кредиту повинно базуватися на загально прийнятій у світі практиці;

- організація митного оподаткування повинна бути спрямована перш за все на стимулювання експорту;

- необхідно переглянути організаційні принципи і основи побудови податкового менеджменту, запровадити форми і методи його організації, які вже давно і успішно використовуються світовою практикою.

Все це ще раз доводить, що пошук оптимально досконалої форми непрямого оподаткування в Україні є дуже актуальною проблемою для теоретиків та практиків фіскальної науки. Але ця проблема не тільки українська, вона характерна для всіх країн світу.

Накреслення тенденцій розвитку та розбудови непрямих податків неможливе без встановлення науково-обґрунтованого опти-

муму непрямого оподаткування. Для вирішення цього питання в роботі проведено математичне моделювання залежності розміру надходжень сум ПДВ від його ставок у контексті трьох критеріїв: фінансової достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості. Проведені емпіричні дослідження показують, що критерій фінансової достатності (без врахування дії двох інших критеріїв) прямо залежить від рівня непрямого оподаткування. Цю залежність можна відобразити математичною функцією:

$$y = a_1 x + b,$$

де y - загальна сума податкових надходжень;

a_1 - коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від ставок ПДВ;

x - розмір ставки ПДВ;

b - надходження від інших податків;

Хоча державі і вигідніше (із фінансових міркувань) максимально підвищувати ставки ПДВ, прагнучи отримати абсолютно високі податкові надходження, але існує певна межа даного процесу. Адже величина ставок ПДВ впливає ще й на показники економічної діяльності господарських суб'єктів та соціальну справедливість в суспільстві.

Фінансовий аспект діяльності суб'єкта господарювання можна відобразити наступним чином:

$$M = \begin{cases} \Rightarrow 0, \text{ якщо } D - (A + ЗП + П) \rightarrow 0 \\ \Rightarrow D - (A + ЗП), \text{ якщо } П \rightarrow 0, \end{cases}$$

де M - сума прибутку;

$ЗП$ - сума фонду оплати праці;

A - сумарна величина нарахувань на фонд оплати праці

(відрахування в різні фонди);

П - сума платежів до бюджету,

Д - валовий дохід за мінусом матеріальних затрат.

Функціональну залежність прибутку, як одного з основних показників економічної ефективності діяльності суб'єкту господарювання, від ставок ПДВ досліджується через опосередкований вплив непрямого оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, тобто з допомогою проміжних механізмів - ціни товарів та попиту на них. Дана залежність має місце при еластичному попиті. Якщо попит нееластичний, то податок на добавлену вартість повністю перекладається на кінцевих споживачів і розмір ставок ПДВ істотно не впливає на показники економічної ефективності.

Математична функція залежності критерію економічної ефективності від ставок ПДВ має вигляд:

$$M(x) = \frac{a_2}{x} - b_1,$$

де $M(x)$ - прибуток;

a_2 - коефіцієнт залежності прибутку від ставок ПДВ;

x - ставка ПДВ;

b_1 - інші податки, що сплачуються з прибутку.

Кожний податок, крім фіскальної спрямованості та регулюючої дії, має ще побічні, зовнішні для фіска суцільні наслідки. Їхня суцільна роль вимірюється втратами частини особистих доходів конкретними платниками і переміщення їх через бюджет до інших верств населення. Розмір величини таких втрат має прямувати до оптимуму В. Парето. Соціальну справедливість, щодо встановлення парето-оптимальних ставок ПДВ, автор розуміє

в двох аспектах:

- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок перекидання ПДВ на кінцевих споживачів;
- повернення частини доходів, перерозподілених з допомогою ПДВ через бюджет, у формі трансфертних платежів.

Тепер ми маємо можливість виявити пряму взаємозалежність реальних доходів населення і ставок ПДВ, адже податок на додану вартість безпосередньо впливає на рівень цін в державі.

Дану залежність можна виразити такою математичною функцією:

$$R(x) = d - a_3 x,$$

де $R(x)$ - реальні доходи платників;

d - номінальні доходи платників;

a_3 - коефіцієнт залежності реальних доходів від ставок ПДВ;

x - ставка ПДВ.

Емпіричні дослідження другого аспекту соціальної справедливості показують, що залежність між поверненням частини доходів, перерозподілених з допомогою ПДВ через бюджет, у вигляді трансфертних платежів, до конкретних носіїв податків, і ставкою ПДВ, відображається формулою:

$$P(x) = \sqrt[a]{x},$$

де $P(x)$ - суми доходів, які повертаються через бюджет до платників податків;

a - коефіцієнт залежності між величиною трансфертних платежів та ставкою ПДВ.

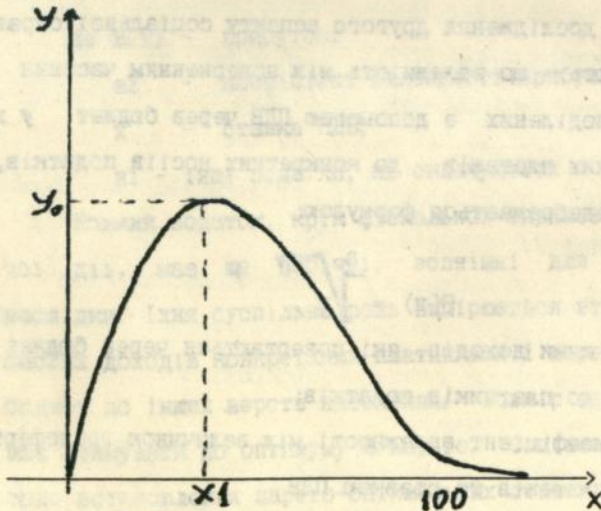
x - ставка ПДВ.

У реальному бутті критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості взаємопов'язані і не можуть існувати окремо один від одного. Тому необхідно визначити вплив ставок ПДВ одночасно на всі ці фактори. Для того, щоб розв'язати поставлену задачу всі чотири графічні зображення в роботі співставляються в одній площині із встановленим масштабом та розв'язується система рівнянь із чотирьох математичних функцій:

$$\left\{ \begin{array}{l} y(x) = a_1 x + b, \\ \quad \quad \quad a_2 \\ M(x) = \dots - b_1, \\ \quad \quad \quad x \\ R(x) = d - a_3 x, \\ \quad \quad \quad \frac{a}{\sqrt{x}} \end{array} \right.$$

Графічне розв'язання цієї системи рівнянь буде мати вигляд:

ЗАЛЕЖНІСТЬ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ВІД СТАВОК ПДВ



Графік 1.

- де x - розмір ставок ПДВ;
- y - величина податкових надходжень;
- x_1 - оптимальна ставка ПДВ;
- Y_0 - оптимальні податкові надходження.

На проміжку $X \in [0; 100]$, узагальнена залежність величини податкових надходжень у бюджет із врахуванням оптимального поєднання впливу ставок ПДВ на фінансову достатність, економічну ефективність та соціальну справедливість відображається параболічною кривою, тобто не чим іншим, як кривою Лаффера. І парето-оптимальна ставка ПДВ по відношенню до єдності всіх трьох критеріїв - x_1 - знаходиться на цій кривій (функціональне вираження x_1 аргументується в роботі).

В залежності від змісту і спрямованості економічної доктрини держави можливі відхилення від x_1 . У випадку, коли економічна політика спрямована на створення умов для розвитку підприємництва та покращення показників економічної ефективності, ставки ПДВ знижуються. Коли ж державна політика спрямована на збільшення трансфертних платежів, ставки ПДВ можуть збільшуватись від значення x_1 . Цим і пояснюється в значній мірі, на думку автора, диференціація ставок ПДВ в різних країнах світу.

Наш аналіз привів до наступного висновку. В економічній ситуації, коли витрати держави складають значну частину валового внутрішнього продукту і бюджет зводиться з дефіцитом, а уряд зацікавлений, проводячи свої реформи, в якомога більшому стягненні податків, але без придушення підприємницької діяльності (якраз така ситуація склалася в Україні) реформування в сфері оподаткування повинно бути спрямовано на оптимальне поєднання ставок всіх податків (як прямих, так і непрямих);

причому загальний рівень непрямого оподаткування не повинен бути високим. Необхідно дуже уважно ставитися до збільшення податкових надходжень від непрямих податків за рахунок збільшення ставок. Адже по товарах, еластичність яких досить висока (а підакцизні товари майже всі відрізняються високою еластичністю), підвищення ставок може привести не до зростання податкових надходжень, а до їх зменшення за рахунок скорочення абсолютних обсягів споживання.

Втілення у фіскальну теорію і практику результатів дослідження, може, на наш погляд, сприяти більш ефективному використанню непрямого оподаткування, зміцненню податкової системи і, в кінцевому підсумку, економічної незалежності України.

III. ПУБЛІКАЦІЇ АВТОРА ПО ТЕМІ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Крисоватий А. І. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства. Навчальний посібник (в співавторстві: автором підготовлено матеріал по організації та обліку розрахунків із бюджетом). К.: УМК ВО, 1991 р. - 3,5 др. а.

2. Крисоватый А. И. Отдельные аспекты налогообложения предприятий в условиях рыночной экономики/ Финансите и кредитът при перехода към пазарна икономика: Сборник доклади и научни сообщения 25-26 октомври, Свищов, НРБ, 1990 г. - 0,5 др. а.

3. Крисоватый А. И. Косвенные налоги в налоговой системе государства/ Проблемы налогообложения предприятий и населения. Материалы конференции 27 марта 1990 г. - Москва. - 0,2 др. а.

4. Крисоватый А. И. Новый хозяйственный механизм и проблемы налогообложения / Теория и практика перестройки хозяйствен-

ного механізму. Матеріали конференції / Київ, 18-20 квітня 1990 г. - К.: КИHX, 1990, - 0,2 др. а.

5. Крисоватий А. І., Фінансове регулювання процесу роздержавлення і переходу до ринкових відносин / Проблеми роздержавлення власності та їх реалізація в умовах ринкової економіки. Матеріали конференції, 25-26 жовтня 1991 р. - Тернопіль; ТИHG, 1990 - 0,1 др. а.

6. Крисоватый А. И. Проблемы совершенствования налоговых отношений / Тезисы доклада на конференции: Совершенствование отношений между государством и его субъектами. - 21-22 мая 1991 г., Черновцы - 0,1 др. а.

7. Крисоватий А. І. Окремі питання про доцільність введення податку на заново створену вартість / Фінансовий механізм в умовах переходу до ринку / Матеріали конференції, жовтень 1991 р. - Тернопіль, 1991 - 0,1 др. а.

8. Крисоватый А. И. Некоторые аспекты расширения внешнеэкономической деятельности / Материалы международной конференции "Актуальные проблемы развития торговли, гостиничного хозяйства и туризма в условиях рыночных отношений", 21-23 апреля 1993 г. - Киев. - 0,2 др. а.

Шляхом до друку 18.05.95 формат 60x84 1/16
Тираж 100. Зам. № 6-1 004 - вид. апр. 1.0
"ФІНАНС", Тернопіль, 1995

443746

Крисоватый А. И. Косвенные налоги в Украине: теория и практика.

Диссертацией является рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.04.02 - Государственные финансы и налоги.

Киевский государственный экономический университет.

Киев, 1995.

В диссертации исследованы теоретические основы косвенного налогообложения, проведен критический анализ механизма функционирования косвенных налогов в Украине, рассмотрены перспективы их развития и возможности использования мирового опыта.

Основные результаты исследования:

1. Рассмотрено место и роль косвенных налогов в налоговой теории и фискальной практике.
2. Обозначены проблемы организации налога на добавленную стоимость, акцизного сбора, таможенных пошлин в Украине и даны рекомендации по их дальнейшему усовершенствованию.
3. Разработана модель оптимизации косвенных налогов в налоговой системе относительно критериев фискальной достаточности, экономической эффективности и социальной справедливости.

Ключові слова: податки, податкова система, непрямі податки, непряме оподаткування, податок на добавлену вартість, акцизний збір, мито.

Krisovatij A. I. Indirect Taxes in Ukraine:

Theory and practice.

The Dissertation is the typescript.

The Dissertation is submitted for a Doctor's degree
(Economics, speciality 08.04.02 - State finances and taxes).

Kiev State University of Economics.

Kiev, 1995.

The Dissertation investigates theoretical foundations of indirect taxation, a critical analysis of the mechanism of functioning of indirect taxes in Ukraine has been carried out, their development perspectives and the possibilities of worldwide experience usage have been considered.

Main conclusions of the research:

1. The place and the role of indirect taxes in taxation theory and fiscal practice have been reviewed.

2. Problems of value-added taxation, excise-duty, customs-tariffs in Ukraine have been brought out and recommendations on their further improvement have been given.

3. A model of optimisation of indirect taxes in taxation system relative to criteria for fiscal sufficiency, economic effectiveness and social justice has been elaborated.

Key words: taxes, taxation system, indirect taxes, indirect taxation, value-added tax, excise-duty, tariff.

Підписано до друку 18.05.95 Формат 60x84 1/16

Тираж 100

Зам. № Ф-1 Обл.-вид. арк. 1.0

"ФІНЛЮКС", Тернопіль, 1995

448746

AB

32.591

AB 32.591