

## ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА ДОПОМОГОЮ ОЗНАК КЛАСИФІКАЦІЇ ПОДАТКІВ

*В.Л.Ціпура, доцент, кандидат економічних наук  
Луганський національний аграрний університет*

*У статті вказано необхідність характеристики податку на додану вартість за допомогою ознак класифікації податків. Установлено, що держава не має зиску від стягнення ПДВ з юридичних осіб і має його за оподаткування споживаних доходів фізичних осіб.*

*В статье указана необходимость характеристики налога на добавленную стоимость с помощью признаков классификации налогов. Установлено, что государство не имеет прибыли при взимании НДС с юридических лиц и имеет ее при налогообложении потребляемых доходов физических лиц.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Для успішного розвитку усіх галузей економіки, у тому числі і аграрного його сектора, необхідно удосконалювати податкову систему країни. За умов цього удосконалення є необхідність у дослідженні ролі і місця у податковій системі кожного податку і збору, в т. ч. і податку на додану вартість (далі – ПДВ). Сучасні науковці зауважують, що існують “певні концептуальні проблеми теорії ПДВ” [1], практики вказують на проблеми в адмініструванні ПДВ, а правознавці на велику кількість порушень у сфері стягнення ПДВ [2]. Один з інструментів вирішення проблем ПДВ є логічний аналіз цього податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасній літературі узагальнююча характеристика ПДВ не здійснювалася, однак розглядалися окремі характеристики цього податку багатьма авторами.

**Формулювання цілей статті.** Метою роботи є характеристика ПДВ за допомогою окремих класифікаційних ознак податків, при цьому необхідно приділити увагу положенням щодо необхідності існування ПДВ, сутності непрямого оподаткування споживання

доходів, схемі стягнення ПДВ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** 1. За ознакою необхідності існування податку є концепції, які вказують на необхідність існування ПДВ і недоречність існування такого податку. Звичайно необхідність існування непрямих податків виправдовують необхідністю узгоджувати податковий тягар платників податків з їх податкоспроможністю [3], коли є можливість ухилення від сплати прямих податків або труднощі при їх стягненні.

Одночасно є зауваження щодо тимчасовості ПДВ. У Білій книзі про завершення утворення спільного ринку ЄС передбачено впровадження близько 300 заходів за трьома основними напрямками, серед яких усунення фіскальних бар'єрів (зокрема в сфері непрямого оподаткування, включаючи ПДВ та акцизи) [1]. Цей напрямок відповідає світовій тенденції переважання в оподаткуванні прямих податків над непрямими податками [4].

2. За ознакою того, інтереси яких прошарків суспільства переважають і, відповідно, на кого покладається весь тягар податків, існування ПДВ можна вважати результатом перекладання податків з юридичних осіб на фізичних осіб.

3. За ознакою причини уведення податку, яка закріплюється у його звичайній назві, ПДВ не розглядається. Однак відповідні назви закріпилися у попередників ПДВ. Вважається, що податки з обігу особливо пов'язані з війною та кризою (німці називають ці податки “дітьми відчаю” або “кризовими, військовими та повоєнними податками”), що можна простежити по датах їх запровадження: 1916, 1920, 1921, 1940 [5].

4. За ознакою способу стягнення (формою оподаткування) податки поділяють на прямі та опосередковані (непрямі). На нашу думку, під прямими податками слід розуміти податки з доходів певного періоду (не з капіталів). Нам не відомо, з яких причин майнові податки стали відносити до прямих податків, можливо за розсудом, що майно — це колишні доходи. На нашу думку, будь-який податок стягується з доходів, тільки у прямому оподаткуванні з доходу певного періоду, а в непрямому — з доходів за такими ознаками, як наявність майна (колишнього доходу); дохо-

ду, що споживається [6].

ПДВ є непрямим податком на споживання доходів. Тобто суттю податку є оподаткування доходу, що споживається (це податок на споживання доходів), а у назві податку закріплено технічний момент залежності розміру податку від розміру доданої вартості виробника товарів та послуг.

5. За ознакою циклів, господарчої кон'юнктури ПДВ є податком економічного підйому. Так, А.І. Сухоруков зазначає, що ПДВ, поширений у західних країнах, “служує інструментом захисту економіки від “перегріву”, тобто виконує роль обмеження надмірної економічної активності. В Україні запроваджена висока ставка ПДВ в умовах економічного спаду” [7].

6. За ознакою прихованості, податку можна вказати на додатковий ПДВ внаслідок можливості тлумачення фінансових законів, у тому числі за рахунок наближення кількості нормативних актів з ПДВ до третьої сотні [8].

7. За ознакою методу встановлення ставок, ПДВ є пропорційним податком. Стандартні ставки є між 14 та 20% та знижені між 4 та 9% [1].

8. За ознакою країни походження товару, є оподаткування ПДВ імпортованих товарів та товарів національного походження [1].

9. За ознакою принципу застосування ПДВ до обкладання товарів, є ПДВ, визначений на “принципі походження товару” та ПДВ, визначений на “принципі призначення товару”. ПДВ на основі принципу походження товару застосовується до товарів або послуг, вироблених у юрисдикції, де такий податок стягується. Відповідно до принципу походження експорт підлягає оподаткуванню, а імпорт — ні.

На противагу цьому ПДВ на основі принципу призначення застосовується до товарів або послуг, які споживаються у юрисдикції, що стягує такий податок. Відповідно до принципу призначення, імпорт підлягає під оподаткування, а податок з експортованого товару повертається [1].

10. За ознакою кінцевого платника ПДВ, є ПДВ, який

сплачується юридичними особами та ПДВ, який сплачується фізичними особами. Для різних платників встановлено різні механізми сплати податку. Юридичним особам дозволено сплачувати ПДВ не за рахунок власних доходів, як треба оподатковувати споживання доходів, а за рахунок зібраного з інших споживачів ПДВ, частини виручки.

Як саме оподатковується кінцевий платник ПДВ в Україні наведено у різних схемах [1]. Недоліком вказаних схем стягнення ПДВ з юридичних осіб є те, що у них розглянутий незамкнений ланцюг покупців та продавців, вони показують можливість отримання державою зиску від збирання ПДВ. Розглянемо одну із схем (табл. 1), де ставка ПДВ складає 10%.

Таблиця 1

**Податок на додану вартість [1]**

Підприємство	Ціна купівлі, $\alpha$	Податок, що входить до ціни купівлі, $\epsilon$	Додана вартість, $\beta$	Ціна, $\lambda = \alpha - \epsilon + \beta$	Податок, $\gamma$	Податкове зобов'язання, $\gamma - \epsilon$	Кінцева ціна, $\lambda + \gamma$
A	0	0	20	20	2	2	22
B	22	-2	20	40	4	2	44
C	44	-4	20	60	6	2	66
D	66	-6	20	80	8	2	88
E	88	-8	20	100	10	2	110
Загальна сума податку						10	
Податковий тягар (%)							9,09

На нашу думку, у даній схемі невірно у ціні купівлі підприємства А та вхідного податку вказано нулі, і не вказано покупця підприємства Е.

Якщо припустити, що купують та продають тільки юридичні особи, що підприємство А купує товар у підприємства Е, то ціна купівлі для підприємства А складе 110 одиниць, а кінцева ціна залишиться у 22 одиниці. Ситуація, коли підприємство купує

продукцію за цінами більшими, ніж виставляє на інші підприємства, може бути пояснена його державним дотуванням.

Перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями у підприємства А призводить до необхідності дотувати і ПДВ. Так, якщо податкові зобов'язання підприємства А перед державою дорівнюють  $-8$ , то є необхідність у відшкодуванні цієї суми ПДВ сумами ПДВ у  $8$  одиниць, які надійшли як податкові зобов'язання від підприємств В-Е, як показано в табл. 2.

Таблиця 2

Податок на додану вартість

Підприємство	Ціна купівлі, $\alpha$	Податок, що входить до ціни купівлі, $\epsilon$	Додана вартість, $\beta$	Ціна, $\lambda = \alpha - \epsilon + \beta$	Податок, $\gamma$	Податкове зобов'язання, $\gamma - \epsilon$	Кінцева ціна, $\lambda + \gamma$
А	110	-10	20	$120^P/20_\Phi$	2	-8	22
В	22	-2	20	40	4	2	44
С	44	-4	20	60	6	2	66
Д	66	-6	20	80	8	2	88
Е	88	-8	20	100	10	2	110
Загальна сума податку		-30			30	0	

де  $P$  розрахункова ціна,  $\Phi$  фактична ціна

Відсутність зиску від ПДВ з юридичних осіб можна пояснити тим, що ПДВ став інструментом дотування соціально значимих підприємств національної економіки. Зиск від ПДВ держава отримує за рахунок оподаткування доходів фізичних осіб, які не нараховують ПДВ і не користуються податковим кредитом.

**Висновки.** Податок на додану вартість є непрямим податком на споживання доходів платників. Такі податки раніше вводилися для коригування від'ємних коливань при збиранні прямих податків.

При розгляді ПДВ звичайно розглядається незамкнений ланцюг покупців та продавців, при якому держава отримує значні

розміри надходжень від податку. При замкненні ланцюгу, за існування практики податкового кредиту та відшкодування від'ємного ПДВ, ми отримуємо нульове надходження до бюджету від юридичних осіб, ПДВ став інструментом дотування соціально значимих підприємств національної економіки. Зиск від ПДВ держава отримує тільки за рахунок оподаткування споживаних доходів фізичних осіб, які не нараховують ПДВ і не користуються податковим кредитом.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І. Податкові аспекти права *COT* та *acquis ES*. Орієнтири податкової реформи в Україні. – Харків: Консум, 2004. – 960 с.
2. Гутник А.Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атіка, 2001. – 176 с.
3. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – 4-е изд., доп. – СПб., 1904. – 498 с.
4. Фінанси зарубіжних корпорацій: Навч. посібник / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, Н.С. Рязанова; за ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1993. – 247 с.
5. Данілов О.Д. Податок на додану вартість: Навчальний посібник. – К.: “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2003. – 254 с.
6. Ціпура В.Л. Необхідність врахування відмінностей між поняттями “дохід” та “майно” у статистиці податків // Статистична оцінка соціально-економічного розвитку: Збірник наукових праць. – Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2007. – С. 139-142.
7. Сухоруков А.І. Посилення регулюючої функції оподаткування як фактор забезпечення економічної безпеки України // Стратегія економічного розвитку України: Наук. зб. – Вип. 6 / Відп. ред. О.П. Степанов. – К.: КНЕУ, 2001. – С. 427-434.
8. Дедекаєв В. Оподаткування: метрологія доданої вартості: Монографія. – К.: “МП Леся”, 2005. – 174 с.