

Ярош М.В., аспірант
Львівський національний університет
імені Івана Франка

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ: ОЦІНКА РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПРОДУКТІВ

Ярош М.В. Оптимізація оподаткування ПДВ: оцінка рівня податкового навантаження при оподаткуванні сільськогосподарських продуктів. Досліджено питання необхідності удосконалення податку на додану вартість в Україні. Визначено основні проблеми розвитку оподаткування податком на додану вартість в Україні. Обґрунтовано необхідність врахування рівня податкового навантаження при визначенні ставок оподаткування ПДВ. Проаналізовано питання податкового тягаря на суб'єктів оподаткування при реалізації сільськогосподарських продуктів. Досліджено зміну податкового навантаження при різних ставках ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, податкове навантаження, податкова ставка.

Ярош М.В. Оптимизация налогообложения НДС: оценка уровня налоговой нагрузки при налогообложении сельскохозяйственных продуктов. Исследован вопрос необходимости совершенствования налога на добавленную стоимость в Украине. Определены основные проблемы развития налогообложения налогом на добавленную стоимость в Украине. Обоснована необходимость учета уровня налоговой нагрузки при определении ставок налогообложения НДС. Проанализированы вопросы налогового бремени на субъектов налогообложения при реализации сельскохозяйственных продуктов. Исследовано изменение налоговой нагрузки при различных ставках НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая нагрузка, налоговая ставка.

Jarosh M.V. Optimizing VAT: assessment of the tax burden for the taxation of agricultural products. The question of the need to improve the VAT in Ukraine. The main issues of taxation of VAT in Ukraine. The necessity of taking into account the tax burden in determining the rates of VAT. Analyzed the tax burden on questions of taxation at realization of agricultural products. The change in tax burden at different rates of VAT.

Keywords: value added tax, the tax burden, the tax rate.

Постановка проблеми. Негативною характерною особливістю оподаткування податком на додану вартість виступає нерівномірність розподілу податкового тягаря, оскільки саме малозабезпечені верстви населення характеризуються наявністю в складі своїх витрат високої частки ПДВ. Проте, це проблема не лише оподаткування ПДВ, а й податкового навантаження усіх податків на різні верстви населення.

Так, відповідно до даних ООН, в нашій країні за межею бідності перебуває близько 25% населення, при цьому, малозабезпечені, заможні та представники середнього класу сплачують до бюджету близько 15-17% податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням та обґрунтуванням ключових аспектів розвитку оподаткування ПДВ та його наближення до законодавчих норм країн Європейського Союзу займаються такі вітчизняні вчені, як В.Л. Андрущенко, В.А. Валігура, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Иванов, С.В. Каламбет, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, А.А. Майорова, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосов, С.І. Юрій та інші. При цьому, незважаючи на участь у дослідженні цього

питання багатьох економістів, питання нерівномірності розподілу податкового тягаря при оподаткуванні податком на додану вартість потребує додаткового аналізу та опрацювання.

Постановка завдання. Визначення можливих напрямів удосконалення та оптимізації системи справляння ПДВ, зокрема в напрямку диференціації ставок оподаткування, виступає важливим етапом реформування податкової системи в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема існування в Україні соціальної диференціації за доходами та її вирішення через врівноваження використання податкових інструментів вже давно стоїть перед вітчизняною податковою системою. Відповідно, для її вирішення важливим є, зокрема, в питанні аналізу системи справляння податку на додану вартість, визначення відповідності та ефективності диференціації ставок при оподаткуванні ПДВ відповідних товарів. Так, враховуючи функціонування ПДВ як економічного та споживчого регулятора, слід зауважити, що виконання цієї функції належним чином не відбувається – соціальна нерівність в Україні не коригується за допомогою цього податку, окрім існування зниженої ставки 7% при

оподаткуванні фармацевтичної продукції. Натомість, при аналізі досвіду країн Заходу, де проблема соціальної нерівності та несправедливості не стоїть настільки гостро, як в Україні, бачимо, що зазначений інструмент використовується досить широко та ефективно. Так, наприклад, окремі країни ЄС використовують Super Reduced Rate для певних груп товарів: Ірландія (4,8%), Іспанія (4%), Італія (4%), Франція (2,1%), зокрема, продуктів харчування. Окрім цього, в країнах ЄС існує система знижених ставок ПДВ для конкретних груп товарів, що є важливим як досвід для застосування в Україні.

Особливо важливим застосування зазначених варіантів диференціації ставок ПДВ є сьогодні для такої групи товарів, як продукти харчування. Враховуючи постійні тенденції до зростання частки імпортованих товарів в структурі товарообороту України, питання зниження ставок ПДВ для цієї групи є дуже важливим, особливо для розвитку вітчизняної економіки. Це – пряма можливість сповільнення зuboжіння населення та росту цін, а також спосіб захисту вітчизняного ринку продовольчих товарів та інструмент непрямого впливу і стимулятора розвитку сектора сільського господарства в країні. При цьому, формування групи продовольчих товарів, при оподаткуванні яких слід використовувати відповідну знижену ставку ПДВ, варто проводити на основі аналізу двох вагомих факторів:

– розвитку цієї групи товарів на вітчизняному ринку та визначення основних факторів впливу на рух конкретного продукту;

– показники загребуваності цієї продукції серед населення різних верств.

Формування групи продукції та встановлення відповідного розміру зниженої ставки своїм наслідком матимуть певні зміни в надходженнях до бюджету та зниженні рівня навантаженості від оподаткування. Відповідно, можливі певні варіанти таких змін – рис. 1. Особливо актуальним питання визначення податкового навантаження є при аналізі надходжень ПДВ від оподаткування аграрної продукції та визначення і порівняння надходжень до бюджету, втрат виробників та споживачів від оподаткування. Проаналізувати це питання можна на основі дослідження графіку попиту-пропозиції (рис. 2).

З графіка, зображеного на рис. 2, видно, що до моменту додання до ціни товару податку на додану вартість, точка E_1 є точкою, в якій перетинаються сукупний попит та сукупна пропозиція на товар при ціні P_1 та обсягу реалізації Y_1 . З моменту додання ПДВ, ціна зростає на рівень податку, а це, відповідно, спричиняє скорочення випуску та реалізації продукції. Так, точкою перетину попиту та пропозиції виступає E_2 , їй відповідає рівноважна ціна P_2 та обсяг реалізованої продукції Y_2 . Для виробників продукції ціною реалізації, в цьому випадку, стане P_1' .

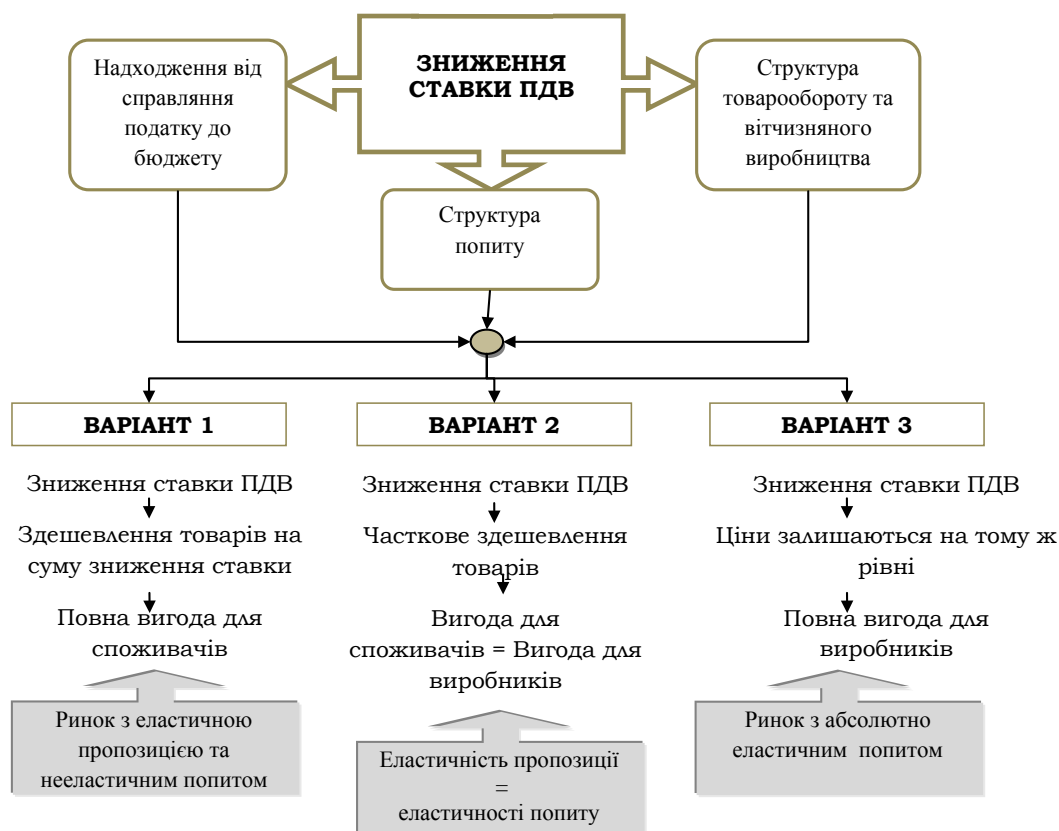


Рис. 1. Варіанти впливу зниження ставки ПДВ на формування попиту та пропозиції на ринку відповідних товарів

Джерело: розроблено автором

Відтак, з рис. 2 можна побачити:

– площа прямокутника $P_2E_2MP_1'$ – це сума ПДВ, що надходить до бюджету (площа прямокутника $P_2E_2BP_1'$ – податок, який сплачують споживачі, площа прямокутника $P_1E_1MP_1'$ – податок, що сплачується виробниками продукції);

– площа трикутника E_2E_1M – це втрати від додання до ціни товару ПДВ (площа трикутника E_2E_1B – втрати, які несуть споживачі від оподаткування продукції ПДВ, площа трикутника E_1BM – втрати, які несуть виробники).

Таким чином, зростання ціни на продукцію на суму ПДВ тягне за собою зміщення пропозиції, встановлення нової точки рівноваги, а, відтак, характеризується такими наслідками: зростанням ціни, зниженням обсягів виробництва, зниження рівня купівельної спроможності населення.

Слід зауважити, що податковий тягар перекладається на споживачів чи виробників відповідно до еластичності попиту та пропозиції.

Для визначення рівня податкового тягара та його вплив на споживчий ринок та виробництво сільськогосподарської продукції, яка виступає основою продовольчого ринку України, слід розрахувати цей показник на основі відповідної формули:

$$ПТ = \frac{1}{2} * Ел_D * ПС * Ц_0 * T_0, \quad (1)$$

де ПТ – надмірний податковий тягар, $Ел_D$ – еластичність попиту за ціною, ПС – податкова ставка, $Ц_0$ – ціна без ПДВ, T_0 – обсяг товару, на який існує попит при ціні $Ц_0$.

Вихідні дані для проведення розрахунків наведені у таблиці 1.

Для визначення податкового навантаження на виробників та споживачів сільськогосподарської продукції, спочатку слід визначити еластичність попиту за ціною на сільськогосподарську продукцію. Її розрахунок здійснюється за формулою:

$$Ел_D = \frac{\Delta D}{\Delta P}, \quad (2)$$

де ΔD – це зміна попиту на продукцію, яка вимірюється у %, ΔP – це зміна ціни на продукцію, яка теж вимірюється у %.

Відповідно до вихідних даних, розрахунок еластичності попиту наступний:

– для сільськогосподарської продукції: відношення росту обсягу реалізованої сільськогосподарської продукції до росту ціни на цю продукцію за відповідний період – $32,73 : 52,99 = 2,50$;

– для зернових культур: $84,21 : 61,66 = 1,37$;

– для олійних культур: $105,89 : 85,38 = 1,24$;

– для цукрових буряків: $3,19 : 59,57 = 0,05$;

– для овочів: $69,54 : 55,25 = 1,26$;

– для худоби та птиці: $38,87 : 39,58 = 0,98$;

– для молока та молочних продуктів: $22,70 : 21,15 = 1,07$;

– для яєць: $29,19 : 70,40 = 0,41$.

Відтак, можна стверджувати, що на усю сільськогосподарську продукцію, крім цукрових буряків, яєць, худоби та птиці, попит є еластичним. На

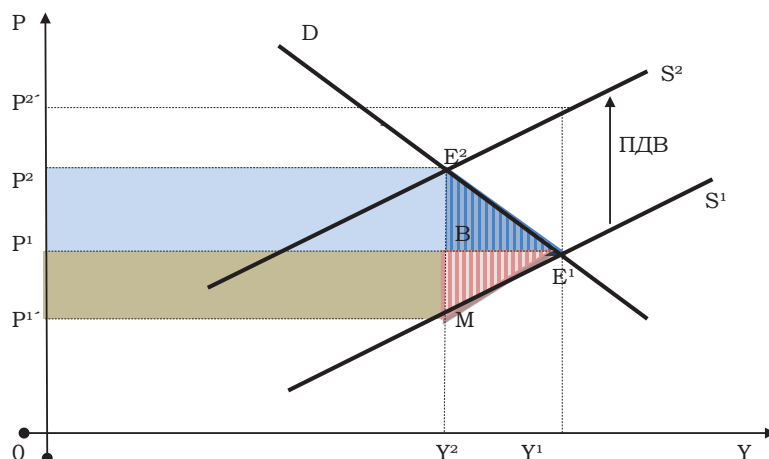


Рис. 2. Вплив ПДВ на кількість реалізованої продукції, ціни на неї та податкове навантаження і його розподіл між виробниками продукції та її споживачами

Джерело: на основі [4; 1]

Таблиця 1

Динаміка цін та обсягів реалізованої сільськогосподарської продукції у період 2014-2015 рр.

Продукція сільського господарства	Обсяг реалізованої продукції, тис. грн		Темп приросту, %	Середні ціни, грн/т		Темп приросту, %
	2014	2015		2014	2015	
Зернові культури	72452,31	133461,50	184,21	1801,40	2912,10	161,66
Олійні культури	53519,26	110193,40	205,89	4062,80	7531,50	185,38
Цукрові буряки (включаючи давальницьку сировину)	4446,81	4588,86	103,19	494,20	788,60	159,57
Овочі	2403,67	4075,15	169,54	2514,30	3903,40	155,25
Худоба та птиця	30797,11	42768,19	138,87	15736,90	21966,20	139,58
Молоко та молочні продукти	8992,53	11033,45	122,70	3588,40	4347,30	121,15
Яйця	9181,46	11861,48	129,19	782,40	1333,20	170,40

Джерело: на основі [5]

зазначені товари еластичність попиту за ціною низька. При цьому, слід зауважити, при нееластичному попиті розподіл податкового тягаря формується таким чином, що він більшою мірою перекладається на споживача (рис. 3). При еластичному попиті – навпаки.

Крива попиту, яка відображає нееластичний попит на продукцію, виглядає більш нахиленою. Відповідно, з рис. 3. видно, що податковий тягар більшою мірою лягає на споживачів продукції, а не на виробників. Це відбувається у випадку реалізації таких сільськогосподарських товарів як яйця, цукрові буряки та худоба.

Зміна попиту на сільськогосподарську продукцію розраховується, відповідно до математичних перетворень, за формулою (1). При стандартній ставці ПДВ у 20% зміна попиту становитиме:

- для зернових культур: $1,37 * 20 = 27,31\%$;
- для олійних культур: $1,24 * 20 = 24,81\%$;
- для цукрових буряків: $0,05 * 20 = 1,07\%$;

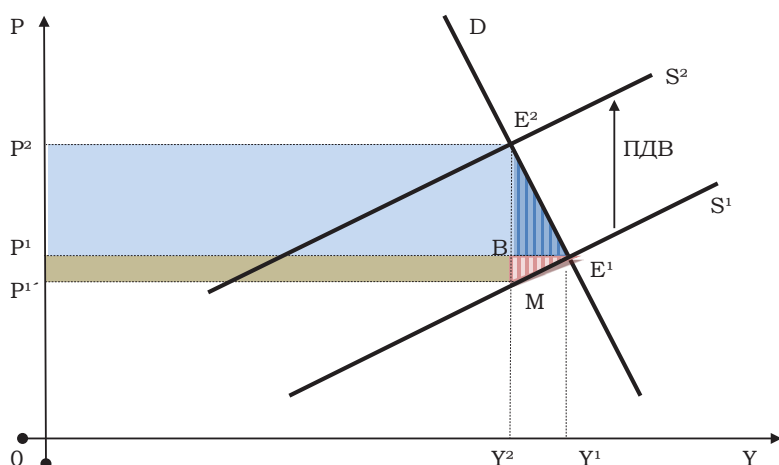


Рис. 3. Розподіл податкового навантаження між виробниками продукції та її споживачами при нееластичному попиті за ціною

Джерело: на основі [4; 2]

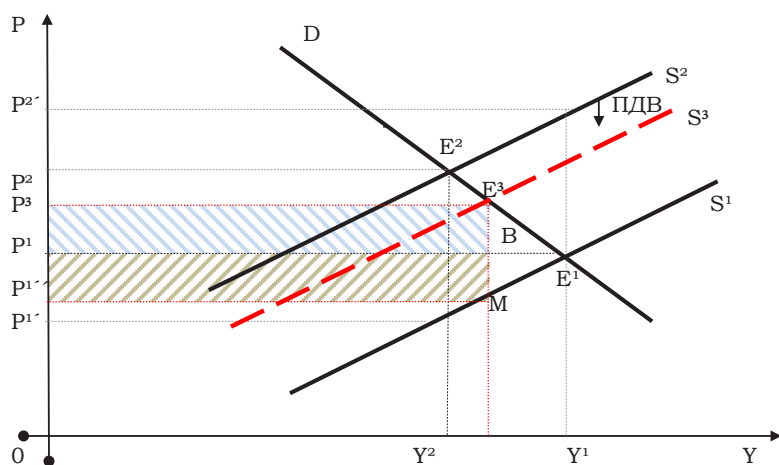


Рис. 4. Вплив зміни ПДВ в напрямку зниження на кількість реалізованої продукції, ціни на неї та податкове навантаження і його розподіл між виробниками продукції та її споживачами

Джерело: на основі [4; 3]

- для овочів: $1,26 * 20 = 25,17\%$;
- для худоби та птиці: $0,98 * 20 = 19,64\%$;
- для молока та молочних продуктів: $1,07 * 20 = 21,46\%$;
- для яєць: $0,41 * 20 = 15,49\%$.

Таким чином, зміна ціни на зернові культури на 20% при еластичності попиту 1,37 наслідком матиме зміну попиту на 27,31%. Найнижчий рівень зміни попиту цукрових буряків – 1,07% при еластичності попиту 0,05.

Наступним при визначенні податкового навантаження при оподаткуванні ПДВ є розрахунок T_0 . Розрахуємо цей показник для відповідних сільськогосподарських продуктів на основі такої формули:

$$T_0 = T_n + T_n * \Delta D \quad (3)$$

де T_n – це обсяг реалізованої продукції у відповідному періоді.

Обсяг товару, на який існує попит при зміні ціни на величину ПДВ при ставці 20%, дорівнює:

- для зернових культур: $2912,10 + 2912,10 * 0,2731 = 3707,51$ тис. грн;
- для олійних культур: $7531,50 + 7531,50 * 0,2481 = 9399,79$ тис. грн;
- для цукрових буряків: $788,60 + 788,60 * 0,0107 = 797,06$ тис. грн;
- для овочів: $3903,40 + 3903,40 * 0,2517 = 4886,01$ тис. грн;
- для худоби та птиці: $21966,20 + 21966,20 * 0,1964 = 26280,28$ тис. грн;
- для молока та молочних продуктів: $4347,30 + 4347,30 * 0,2146 = 5280,36$ тис. грн;
- для яєць: $1333,20 + 1333,20 * 0,1549 = 1443,76$ тис. грн.

Розрахувавши усі показники, визначимо податкове навантаження за формулою (1):

- для зернових культур: $\frac{1}{2} * 1,37 * 0,2^2 * 3707,51 = 101,27$ тис. грн;
- для олійних культур: $\frac{1}{2} * 1,24 * 0,2^2 * 9399,79 = 233,17$ тис. грн;
- для цукрових буряків: $\frac{1}{2} * 0,05 * 0,2^2 * 797,06 = 0,85$ тис. грн;
- для овочів: $\frac{1}{2} * 1,26 * 0,2^2 * 4886,01 = 123,00$ тис. грн;
- для худоби та птиці: $\frac{1}{2} * 0,98 * 0,2^2 * 26280,28 = 516,13$ тис. грн;
- для молока та молочних продуктів: $\frac{1}{2} * 1,07 * 0,2^2 * 5280,36 = 113,33$ тис. грн;
- для яєць: $\frac{1}{2} * 0,41 * 0,2^2 * 1443,76 = 25,43$ тис. грн.

З наведених розрахунків встановлено, що надмірне податкове навантаження при оподаткуванні ПДВ за ставкою 20% за 2015 рік для худоби та птиці становило 516,13 тис. грн, для зернових

Розрахунок податкового навантаження при ставці ПДВ 7%

Продукція сільського господарства	Еластичність попиту	Зміна попиту	Обсяг продукції, на який є попит	Податкове навантаження
Зернові культури	1,37	9,56	3190,49	10,68
Олійні культури	1,24	8,68	8185,40	24,87
Цукрові буряки (включаючи давальницьку сировину)	0,05	0,38	791,56	0,10
Овочі	1,26	8,81	4247,31	13,10
Худоба та птиця	0,98	6,87	23476,13	56,48
Молоко та молочні продукти	1,07	7,51	4673,87	12,29
Яйця	0,41	2,90	1371,89	1,39

Джерело: розроблено автором

культур становило 101,27 тис. грн, для олійних культур – 233,17 тис. грн, для овочів – 123,00 тис. грн, для цукрових буряків – 0,85 тис. грн, для молокопродуктів – 113,33 тис. грн та для яєць – 25,43 тис. грн.

Зважаючи на пропозицію зміни ставки ПДВ на продовольчі продукти, слід розрахувати рівень податкового навантаження при цій зміні. Наочно зміну ставки ПДВ в напрямку зниження показано на рис. 4.

Розрахунок податкового навантаження при ставці ПДВ у 7% (яка обрана відповідно до існування, згідно Податкового кодексу, окрім стандартної та нульової ставок, ще й зниженої ставки 7%) подано у таблиці 3.2.

Таким чином, податкове навантаження на сільськогосподарські продукти значно знизилася через зниження ставки ПДВ до 7%, тобто у 2,9 разів, у 9,48 рази для зернових культур, у 9,38 разів для олійних культур, у 8,55 рази для цукрових буряків, у 9,39 рази для овочів, у 9,14 рази для худоби та птиці, у 9,22 рази для молокопродуктів та у 8,61 рази для яєць.

Висновки. Як висновок, характеризуючи зниження ставки оподаткування ПДВ як можливість забезпечення грошової компенсації споживачам та виробникам продукції, бачимо значне зниження податкового навантаження на них. Характеризуючи попит на всю аналізовану сільськогосподарську продукцію, окрім яєць, цукрових буряків та худоби і птиці як еластичний, можна сказати, що податковий тягар більшою частиною лягає на виробників. Відтак, зниження ставки ПДВ означатиме не лише зниження надмірного податкового тягара, а й вивільнення коштів підприємств для розвитку бізнесу та підвищення купівельної спроможності населення внаслідок росту доходів та зниження цін.

Пропозиція диференціації ставки ПДВ в межах норм та правил законодавства ЄС стосовно даного фіскального платежу дозволить задіяти не функціонуючі наразі механізми, зокрема, регулювання соціальної нерівномірності та податкового навантаження, що наразі стримує формування середнього класу та розвиток економіки держави.

Список літератури:

1. Вдовиченко, А.М. Податкове навантаження і темпи економічного зростання в Україні: у пошуках раціонального співвідношення [Текст] / А. М. Вдовиченко // Економіка України. – 2014. – № 8(633). – С. 61-78.
2. Макконнелл, К.Р. Економікс: принципи, проблеми, політика: В 2 т. / Пер. с англ. [Текст] / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю; Т. 2. – М.: Республика, 1992. – 393 с.
3. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах: монографія [Текст] / В.П. Синчак. – Київ – Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. – 294 с.
4. Синчак В.П., Самарічева Т.А. Формування попиту та пропозиції на продукцію молокопереробних підприємств при зміні податкового навантаження з ПДВ / В.П. Синчак, Т.А. Самарічева // Облік і фінанси. – 2016. – № 1(71). – с. 124-131.
5. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.