

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

КЕРНИЧНА ГАННА ЮРІЇВНА

Допускається до захисту:  
завідувач кафедри фінансів і  
банківської справи,  
д-р екон. наук, професор  
\_\_\_\_\_ О. А. Лактіонова  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2021 р.

**ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМОГО  
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування

Кваліфікаційна (магістерська) робота

Науковий керівник:  
Л. В. Юрчишена, доцент кафедри  
фінансів і банківської справи,  
канд. екон. наук, доцент

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Оцінка: \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
(бали / за шкалою ЄКТС / за національною шкалою)

Голова ЕК: \_\_\_\_\_  
(підпис)

Вінниця 2021

## АНОТАЦІЯ

**Кернична Г. Ю.** Оцінка фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні. Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування. Освітня програма «Фінанси, банківська справа та страхування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2021.

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні основи непрямого оподаткування в розрізі ПДВ, акцизного податку і мита, наведено методичний інструментарій оцінювання фіскальної ефективності непрямого оподаткування. Проведено аналіз впливу непрямого оподаткування на формування доходів бюджету, оцінено фіскальну ефективність непрямих податків. Розроблено концепцію вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування. Здійснено економіко-математичне моделювання впливу факторів на обсяг надходження ПДВ, визначено регресійне рівняння степеневі функції. За результатами розрахунків кореляційно-регресійної моделі визначено вплив непрямих податків на доходи зведеного бюджету. Розраховано лінійну і поліноміальну модель прогнозування непрямих податків, визначено точність прогнозу. Запропоновано пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.

*Ключові слова:* фіскальна ефективність, непрямі податки, ПДВ, акцизний податок, мито, доходи зведеного бюджету.

85 с., 13 табл., 20 рис., 5 дод., 70 джерел.

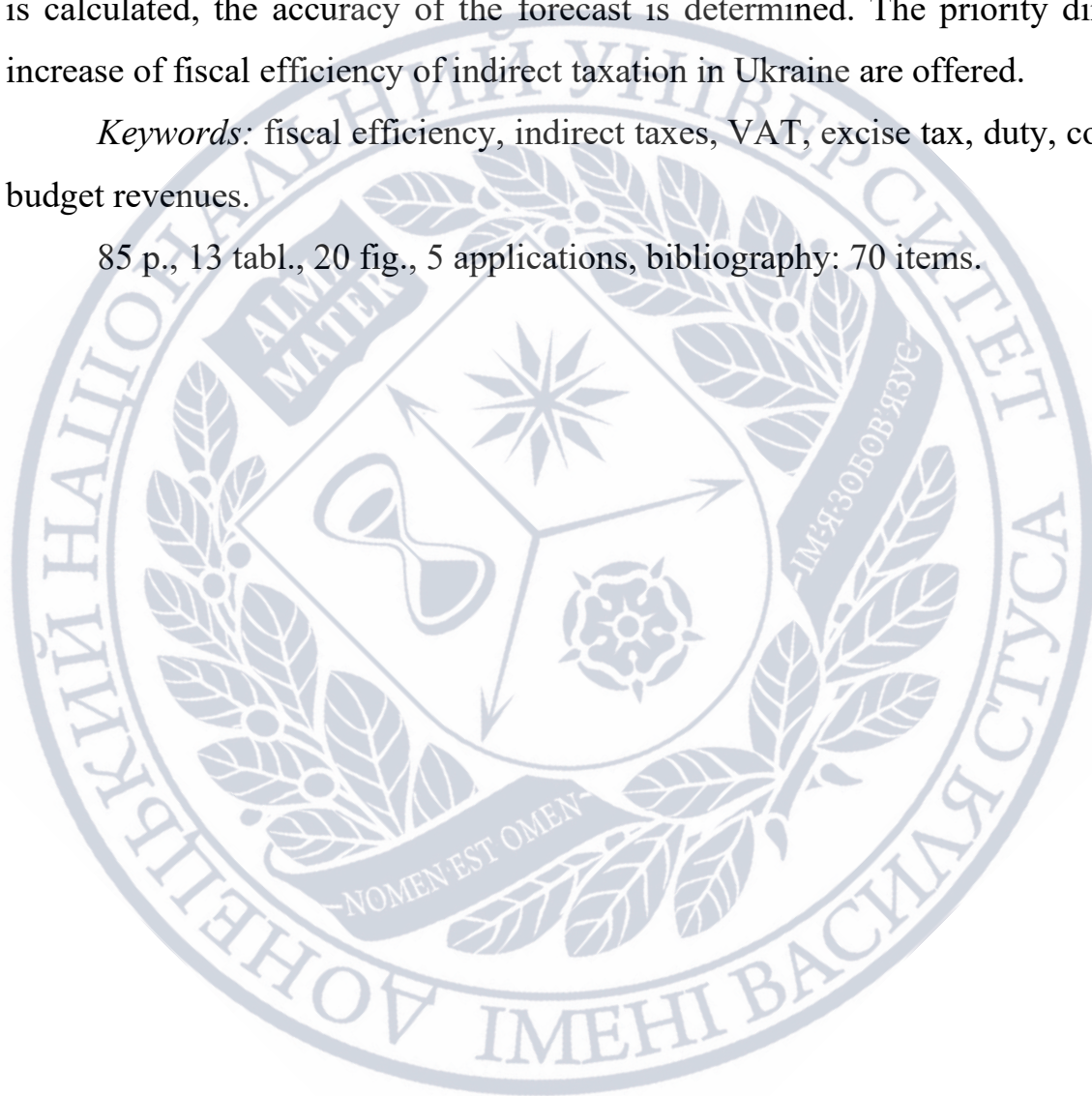
**Kernychna H.** Assessment of fiscal efficiency of indirect taxation in Ukraine. Specialty 072 Finance, Banking and Insurance. Educational Program «Finance, Banking and Insurance». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2021.

In the qualification work the theoretical bases of indirect taxation in the context of VAT, excise tax and duty are investigated, the methodical tools of estimation of fiscal efficiency of indirect taxation are resulted. The analysis of the influence of indirect taxation on the formation of budget revenues is carried out, the fiscal efficiency

of indirect taxes is estimated. The concept of improving the fiscal efficiency of indirect taxation has been developed. Economic and mathematical modeling of the influence of factors on the amount of VAT revenue is carried out, the regression equation of the power function is determined. According to the results of calculations of the correlation-regression model, the impact of indirect taxes on the consolidated budget revenues is determined. The linear and polynomial model of forecasting indirect taxes is calculated, the accuracy of the forecast is determined. The priority directions of increase of fiscal efficiency of indirect taxation in Ukraine are offered.

*Keywords:* fiscal efficiency, indirect taxes, VAT, excise tax, duty, consolidated budget revenues.

85 p., 13 tabl., 20 fig., 5 applications, bibliography: 70 items.



## ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОЦІНЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	9
1.1 Теоретико-правові аспекти непрямого оподаткування в Україні.....	9
1.2 Методологічні основи оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування//.....	23
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	30
2.1. Аналіз впливу непрямого оподаткування на формування доходів державного і місцевих бюджетів України.....	30
2.2 Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні.....	41
2.3 Оцінка фіскальної ефективності акцизного податку і мита.....	48
РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	54
3.1 Концепція вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.....	54
3.2 Моделювання впливу непрямих податків на макроекономічні показники....	58
3.3 Розробка заходів щодо вдосконалення механізму оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.....	68
ВИСНОВКИ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	79
ДОДАТКИ.....	86

## ВСТУП

Формування доходів державного і місцевого бюджетів залежить від здатності контролюючих органів акумулювати податкові надходження від платників податків. Чільне місце відводиться непрямому оподаткуванню, що входить до ціни товарів, робіт і послуг, і складає вагомую частку у ВВП країни, що перерозподіляється через бюджети різних рівнів. Показники фіскальної ефективності є результатом роботи контролюючих органів у сфері адміністрування та демонструють дієвість сформованих правил, процедур і нормативно-правової бази адміністрування непрямого оподаткування в Україні. Здатність контролюючих органів акумулювати достатній обсяг непрямих податків до бюджетів відповідних рівнів, при мінімальних витратах на їх адміністрування визначають їх фіскальну ефективність. Фіскальна вираженість непрямих податків, зокрема, домінуюча роль у наповненні державного бюджету податку на додану вартість та регулююча дієвість акцизного податку потребують застосування методологічних та концептуальних підходів до їх оцінки, спрямованих на зростання фіскальної ефективності непрямого оподаткування. Адже наразі непрямі податки не в повному обсязі реалізують свою фіскальну ефективність, що пов'язано із наявністю тіньового сектору, недосконалістю податкового законодавства та прогалин в процесі адміністрування, про що свідчать факти податкових перевірок за результатами яких виявляються схеми як мінімізації сплати податків, так і збільшення бюджетного ПДВ.

Аналіз дієвості непрямого оподаткування досліджується на державному рівні, результати якого відображається в публічних звітів Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, та набула значного поширення в науковій спільноті. Проблему фіскальної ефективності непрямого оподаткування як в цілому, так і в розрізі непрямих податків досліджують Горин В. П., Лободіна З. М., Кізима А. Я., Зварич О.В., Кміть В.М., Колеснік Є. О., Мартиненко В. В., Марущак Л. В.,

Піскова Ж. В., Томнюк Т.Л., Шуневич А. С., Чупілко Т. А., Сіліна І. С., Слатвінська М.О., Юрчишена Л.В., Колеснік Є. О. та інші.

Попри значну кількість досліджень з проблематики непрямого оподаткування, фіскальної ефективності непрямих податків, більшість з яких присвячена податку на додану вартість (ПДВ), динамічність змін та наслідки кризи Covid-19, проблема визначення методичного інструментарію, визначення концептуальних засад та практичної оцінки фіскальної ефективності непрямих податків є недостатньо вивченою і потребує подальшого дослідження.

*Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування методологічних підходів і оцінка фіскальної ефективності непрямого оподаткування в розрізі складових, розробка концепції та моделювання впливу непрямих податків на макроекономічні показники України.*

На основі поставленої мети було визначено і представлено в кваліфікаційній (магістерській) роботі *завдання дослідження:*

- розглянуто теоретико-методологічні та правові засади непрямого оподаткування в Україні;
- проаналізовано вплив непрямого оподаткування на формування доходів державного і місцевих бюджетів України;
- оцінено фіскальну ефективність непрямих податків в Україні в цілому та в розрізі ПДВ, акцизного податку і мита;
- розроблено концепцію вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні;
- здійснено моделювання впливу непрямих податків на макроекономічні показники, визначено напрямки підвищення їх фіскальної ефективності.

*Об'єктом дослідження є процес формування доходів державного і зведеного бюджету країни за рахунок непрямого оподаткування.*

*Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.*

При написанні кваліфікаційної (магістерської) роботи були використані наступні *методи дослідження*, такі як: аналітичний – для виявлення тенденцій

зміни непрямих податків в динаміці; структурний – визначення фіскальної значущості непрямих податків в структурі доходів бюджетів різних рівнів; коефіцієнтний метод – для розрахунку показників фіскальної ефективності; логіко-абстрактний метод для формулювання висновків щодо зміни показників в динаміці; кореляційно-регресійний аналіз для визначення щільності зв'язку між результативним показником і факторами, що на нього впливають, побудови регресійного рівняння; статистичні при логарифмуванні показників, розрахунку трендів, побудови лінійної і поліноміальної моделі прогнозування непрямих податків; метод візуалізації для графічного представлення отриманих результатів дослідження; концептуальний для побудови концепції вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування.

*Інформаційною базою* даного дослідження слугувала публічна інформація розміщена на сайті Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Рахункової палати України. Розрахунки здійснювалися в програмному забезпеченні Microsoft Excel.

*Теоретичне та практичне значення одержаних результатів* відображається в науковій новизні дослідження:

*вдосконалено:*

- поняття «фіскальна ефективність непрямих податків», як співвідношення результатів (надходження непрямих податків) до витрат на їх адміністрування, що характеризує рівень синхронності планових показників непрямих податків при мінімальних витратах на їх адміністрування;

- концепцію фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні;  
*здобуло подальший розвиток:*

- систематизація методологічних аспектів оцінки фіскальної ефективності непрямих податків;

- результати оцінки фіскальної ефективності непрямих податків в доходах державного і зведеного бюджету України за 2016-2020 рр.;

- моделювання впливу факторів на результуючі показники, виявлення причин недостатнього рівня фіскальної ефективності непрямого оподаткування та визначення напрямків їх зростання.

*Апробація результатів дослідження* було здійснено на VIII Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку», Національний університет «Острозька академія», 22 жовтня 2021 р., за результатами якої опубліковано тези доповіді «Фіскальна значимість непрямого оподаткування у доходах державного і місцевих бюджетів України». Опубліковано статтю «Концептуальні засади фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні» у фаховому журналі «Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки».

*Положення, що виносяться на захист:*

1. Трактують сутності поняття «фіскальна ефективність непрямих податків».
2. Систематизація методологічних аспектів оцінки фіскальної ефективності непрямих податків.
3. Результати оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.
4. Концепція фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні.
5. Результати кореляційно-регресійного аналізу задля моделювання впливу факторів на результуючі показники (ПДВ, доходи зведеного бюджету), лінійну і поліноміальну модель прогнозування непрямих податків.
6. Пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності непрямих податків.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 70 найменувань, 5 додатків. Загальний обсяг роботи становить 85 сторінок.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОЦІНЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 1.1 Теоретико-правові аспекти непрямого оподаткування в Україні

Податки є досить багатограничними стосовно їх впливу на фінансову спроможність та соціально-економічні процеси держави. Непрямі податки є інструментом як фіскального, так і регулюючого впливу. При цьому формують значну частку доходів бюджету держави.

Традиційного підходу до поняття непрямих податків дотримується Бандурка О.В., визначаючи їх як надбавку до ціни товарів, послуг, що сплачується кінцевими споживачами при купівлі товарів, отриманні послуг, а перераховується до бюджету податковими агентами (виробниками, продавцями) [1].

На думку Горин В.П. [2], основне призначення податків полягає у їх спроможності наповнювати бюджети різних рівнів, що є проявом фіскальної ефективності. Шункевич А.С. визначає індикатори фіскальної значимості ПДВ у ВВП та Державному бюджеті [63]. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю. І. [3] досліджуючи акцизний податок зазначають, що фіскальний потенціал акцизного податку залежить від ефективності процесу адміністрування та пропонують концепцію адміністрування акцизного податку. Лободіна З. М., Кізима А. Я., Марущак Л. В. оцінюють фіскальний і регулюючий вплив ПДВ на соціально-економічний розвиток держави, зазначаючи, що ПДВ є інструментом фіскальної і регулюючої політики держави, але попри позитивні ефекти ПДВ виокремлюють і проблеми, зокрема негативну дію непрямого оподаткування на доходи населення з низьким рівнем, наявність тіньового сектору економіки та значні обсяги відшкодування ПДВ [4].

Паславська Р. досліджує залежність ПДВ від макроекономічних показників, таких як ВВП, експортно-імпортні операції, зміна курсу національної валюти, темп інфляції, платоспроможність населення. Визначення взаємозв'язку між цими факторами дає можливість вчасно реагувати на ризики скорочення ПДВ до державного бюджету [5т].

Серед непрямих податків історично сформувалися два типи акцизів: універсальні і специфічні. До універсальних акцизів, які вперше з'явилися в Німеччині, наразі відноситься ПДВ. Серед переваг універсальних акцизів, можна виокремити: широка база оподаткування та масовий характер платників, простота розрахунку податку, універсальний підхід до адміністрування тощо.

Наразі в Україні система непрямого оподаткування визначається Податковим кодексом України (ПКУ) і включає:

- податок на додану вартість (Розділ V, ст. 180-211 ПКУ) [6];
- акцизний податок (Розділ VI ПКУ) [6];
- мито (Митний кодекс України (далі – МКУ)) [7].

Непрямі податки використовуються як інструменти державного регулювання цінової політики держави, проте, регулююча функція по різному проявляється відносно видів непрямих податків. Найбільше вона проявляється в акцизному податку, є інструментом стримування або стимулювання попиту на підакцизна товари, держава за рахунок підвищення ставок акцизного податку зменшує доступ до таких товарів, впливає на зниження попиту на шкідливі товари. ПДВ має масовий ефект, зростання ставок ПДВ в період кризи стримує попит покупців на товари першої необхідності, і водночас, скорочує попит на товари у період кризи. Мито є інструментом державного впливу на обсяги експортно-імпортних операцій, розширює або звужує міжнародні взаємозв'язки з країнами-партнерами, водночас, захищаючи національних товаровиробників від конкуренції імпортованих товарів.

Із огляду на значущість інституту непрямого оподаткування, враховуючи вищенаведені твердження, розглянемо теоретико-правові основи доцільності непрямого оподаткування, здійснимо характеристику кожного податку окремо у розрізі його сутності та розвитку.

Податок на додану вартість – нараховується і стягується на кожному етапі виробництва (продажу, надання послуг), до якого водночас додається додана вартість, до бюджету надходить від кожного учасника ланцюга просування товару, тобто стягнення ПДВ засновано на філософії споживання. ПДВ можна

назвати регресійним податком, адже чим більше учасників в ланцюгу поставок, тим вища ціна товарів, послуг. [8].

У Сучасному економічному словнику, ПДВ визначають як сучасну форму універсального акцизу, як новостворену вартість, яка формується на всіх стадіях просування товару [9]. У фінансово-економічному словнику, непрямі податки визначаються як додана вартість до цін на товари, послуги, тарифи, що сплачуються кінцевими споживачами, при цьому їх зв'язок із державою є опосередкований, через посередників [9, с. 119]. **Помилка! Закладку не визначено.**

В якості платників ПДВ, відповідно до ПКУ, виступають фізичні та юридичні особи, що здійснюють господарську діяльність, імпортують товари, і можуть бути платниками як на добровільній, так і обов'язковій основі, вразі, якщо чистий дохід за останні дванадцять календарних місяців перевищує 1 млн грн. В такому випадку необхідно стати на облік як платник ПДВ до 10 числа наступного календарного місяця, що йде місяцем в якому досягнуто граничну суму доходу [6; 10].

Витоки зародження ПДВ виходять з Німеччини, де Вільгельмом фон Сіменсом був запропонований облагороджений обіговий податок. Пізніше, в 1910 р. у Франції економістом Моріс Лоре в 1954 р. запропоновано ПДВ як непрямий податок, що характеризувався тягарем для всіх учасників ланцюжка поставки, формуючись на кожному етапі і збільшуючи кінцеву ціну товару, послуг [9]. Збільшення вартості товару, послуги на кожному етапі відбувається за рахунок доданої вартості, що включає матеріальні витрати, витрати роботодавця на оплату праці, в т. ч. сплату ЄСВ, амортизацію і прибуток.

За суттю податок на додану вартість має суттєві переваги, такі як: фінкальна значущість, значний економічний вплив на макроекономічні показники. Поряд є цілий ряд негативних моментів, які спричиняють активні дискусії щодо доцільності стягнення даного податку. ПДВ стягується повторно на продукти, що підлягають подальшій реалізації, тобто в точці продажу сировини, готового продукту, послуги, аж поки не дійде до кінцевого споживача.

При цьому, якщо витрати суб'єкта господарювання включають ПДВ, то вони відшкодовуються.

Перевагами ПДВ є те, що вони нараховуються на кожному етапі виробництва, проте з іншої сторони обтяжує людей з низьким рівнем доходів. При оподаткуванні ПДВ не доцільно робити пільги, адже стягнення і нарахування податку на кожному етапі забезпечує прозорість оподаткування і мінімізує схеми ухиляння від оподаткування. Недоліком ПДВ є неповне усунення каскадного ефекту за рахунок пільгового оподаткування, застосування ставки 0; 7; 14 і 20 %, що ускладнює як процес адміністрування, так і об'єктивний розрахунок відшкодування. Задля усунення тягаря з ПДВ для пересічних громадян деякі країни виключають його з продуктів харчування, ліків, предметів першої необхідності. Ще один недолік ПДВ – створення фіктивних рахунків-фактури, або підміна номенклатури товарів в них, задля отримання бюджетного відшкодування [11].

ПДВ нараховується як відсоток до ціни, сплачується споживачами при оплаті поставлених товарів або послуг, тому формує потенціал для державних доходів [12]. ПДВ властиво:

- економічна нейтральність відносно бази оподаткування;
- зручний і простий процес адміністрування;
- застосування податкового кредиту при оподаткуванні витратних складових суб'єктів господарювання;
- виконання фіскальної складової податків в частині системних надходжень до державного бюджету;
- стимулює економічну активність, знижує витрати виробництва, сприяє покращенню якості продукції.

Шуневич А.С. оцінюючи фіскальну ефективність ПДВ, доводить його домінування поряд з іншими податками [62]. Проте, проблема попри запровадження електронного адміністрування ПДВ, наразі існують прогалини в законодавстві, що створюють підґрунтя до застосування схем мінімізації

податку, як наслідок недоотримання доходів, зростання бюджетного відшкодування.

В Україні ПДВ введено з 1992 року, при цьому особливістю є платники, які визначаються в прямій і прихованій формі, включаючи всіх хто бере участь в господарській діяльності. Наразі визначено чотири ставки ПДВ [2]:

20 % – базова;

0 % – застосовується відповідно до ст. 195 ПКУ для міжнародних перевезень, обслуговування повітряних суден тощо;

7 % – медичних товарів і обладнання, що мають медичне призначення; культурно-мистецьких заходів, театралізовані, оперні, концертні та інші вистави, артистичні виступи; виставки демонстраційних проєктів, виставки оригінальних музичних творів; тиражування і показ фільмів для людей з вадами зору і слуху; постачання послуг із тимчасового проживання;

14 % – для окремих видів сільськогосподарської продукції згідно ЗУ № 1115-IX, за кодами УКТ ЗУД: 1001; 1003; 1005; 1201; 1205; 1206 00 [6; 13].

Базою оподаткування є операції постачання товарів і послуг на митній території України, експортно-імпортні операції, послуги з міжнародних перевезень багажу, пасажирів різними видами наземного, повітряного і водного транспорту [6].

На законодавчому рівні України визначено операції звільнені від ПДВ:

- випуск цінних паперів;
- передача майна на зберігання, концесію та лізинг, окрім фінансового;
- надання страхових послуг на підставі ліцензії;
- послуги платіжних систем (в т.ч. інкасація, управління готівкою, кредити, депозити, цінні папери, управління та відступлення вимог фінансовими установами);
- виплата заробітної плати;
- освітні, адміністративні, банківські, ритуальні послуги;
- ввезення та вивезення товарів на суму менше 150 євро;
- оплата за договорами оренди, концесії;

- реорганізація юридичних осіб [6, ст. 197].

Бюджетне відшкодування ПДВ реалізується на підставі публічного реєстру, вразі якщо податковий кредит перевищує податкове зобов'язання, за умови погодження контролюючого органу як результат камеральної або документальної перевірки. Вразі наявності у платника податкового зобов'язання відшкодовується сума, зменшена на нього [6].

В країнах ЄС практика непрямого оподаткування досить різниться, застосовувалися каскадні, багатоступеневі податки, проте найбільш дієвим став ПДВ, адже усунув можливість подвійного оподаткування. Законодавство ЄС встановлює мінімальні і максимальні ставки ПДВ на рівні не менше 5 і 15 % відповідно. Проте, країни можуть самостійно обирати ставки, дотримуючись правил:

1. Застосування стандартної/універсальної ставки для всіх товарів і послуг.
2. Можливість застосування до визначених в директиві про ПДВ товарів і послуг до двох знижених ставок.

Винятком із правил є встановлення спеціальних ставок ПДВ в період адаптації вітчизняного законодавства до ЄС. Порівнюючи ставки ПДВ в країнах ЄС, то в середньому вона становить 21,5 %, в країнах Єврозони – 20,8%. За ставкою 20 % оподатковуються такі країни як Франція, Словаччина, Україна, Греція – 25 %, Польща – 23 %, Угорщина – 27 %, Кіпр, Німеччина – 19 % [14].

Помулева В.М, серед переваг ПДВ виокремлює ритмічність надходжень, ціновий та споживчий регулятор [15]. Синчак В.П., Самарічева Т.А. розглядаючи сутність ПДВ, визначають його як регулятора цін, так як він додається до ціни товарів, як наслідок впливаючи на доходи громадян [16]. Боярчук Д. констатує негативні наслідки ПДВ відносно обігових коштів, так як в умовах електронного адміністрування досить важко ухилитися від його сплати [17]. Негативні наслідки ПДВ для суб'єктів господарювання визначає Дзюба О., Волинець Ю., які виникають внаслідок несформованого податкового кредиту, що призводить до зростання податкового навантаження, можливого дефіциту оборотних активів. Ланцюжковий процес формування і вилучення ПДВ забезпечує

рівномірний розподіл податкового навантаження між всіма суб'єктами [18]. Узагальнюючи вище сказано представимо схематично процес включення ПДВ до ціно товарів на рис. 1.1.

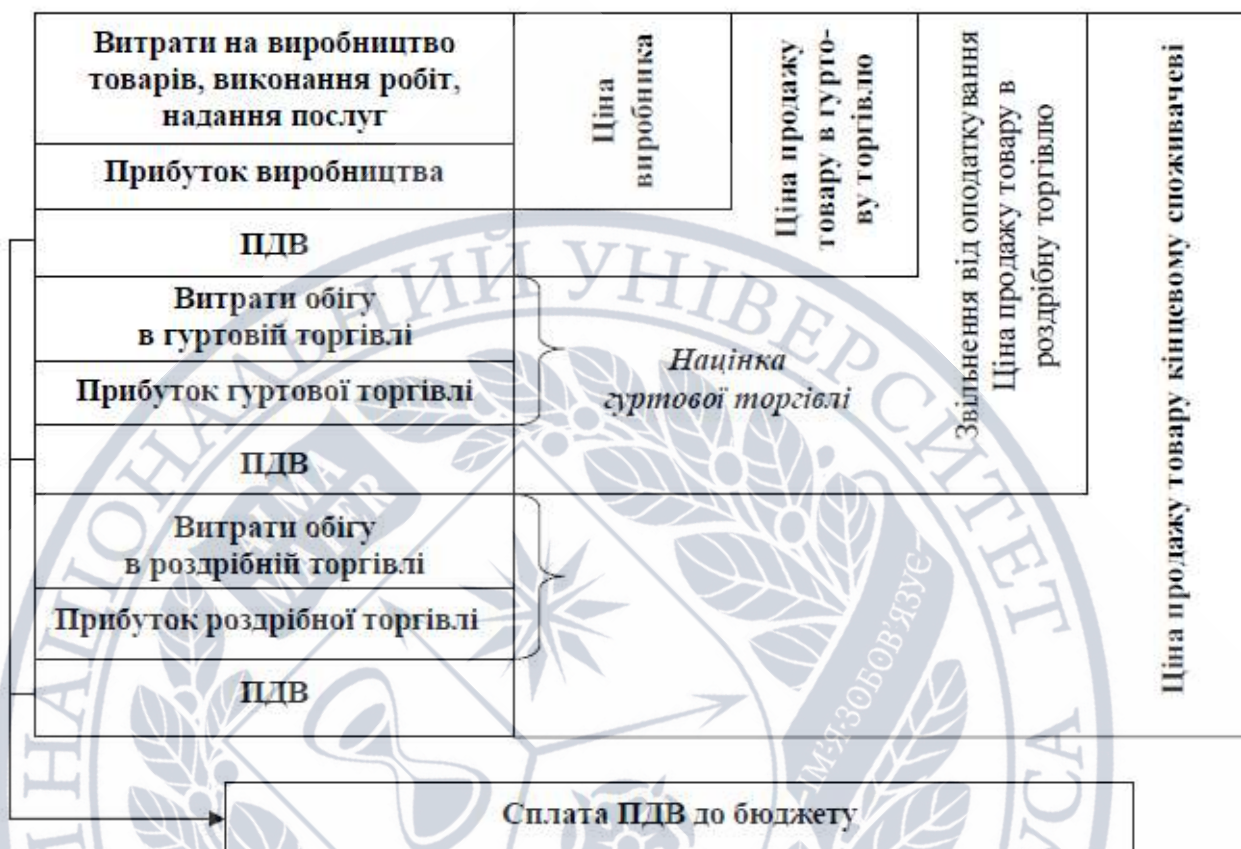


Рисунок 1.1 – Механізм розрахунку ціни товарів (робіт, послуг) із врахуванням ПДВ

Крисоватий А. І. в свої дослідженнях акцентує увагу на ймовірності виникнення податкового пресу на платників, а тому забезпечення компромісу між податковими надходженнями та інтересами платників може забезпечити найвищий рівень фіскальної ефективності непрямого оподаткування, в першу чергу, ПДВ [19].

Узагальнюючи вищесказане, потрібно відмітити про високий рівень теоретичного обґрунтування фіскальної ефективності ПДВ, проте процес адміністрування супроводжується мінливістю чинного законодавства, значною залежністю від макроекономічних показників, недосконалістю процедури бюджетного відшкодування, лазівки електронної системи адміністрування ПДВ,

часовий розрив і складність недостатньо поширена податкова культура серед платників та наявність схем мінімізації податків.

Наступним фіскально значущим, бюджетоутворюючим непрямим податком є – акцизний. Акцизний податок має вагоме соціальне значення, так як є інструментом так званого «вторинного перерозподілу доходів», адже високий прояв регулюючої функції сприяє зменшенню споживання шкідливих товарів та соціальній стабілізації в країні [20].

Характерними рисами, що притаманні товарам, і підлягають акцизному оподаткуванню є:

- державний нагляд, контроль та ліцензування діяльності пов'язаної з виробництвом товарів, здійснення суворого обліку з боку держави;
- нееластичність попиту за ціною;
- еластичність попиту за доходом для цих товарів переважно більша за одиницю;
- більшість товарів є шкідливими для споживання громадян, а тому не приносить користі споживачам, викликаючи негативні зовнішні ефекти. Як наслідок зростання ставок на ці товари не впливає на фінансову спроможність малозабезпеченим верствам населення;
- підакцизні товари не включають товари першої необхідності [21].

Шуневич А.С. досліджуючи фіскальну ефективність акцизного податку визначає його як прихований резерв доходів державного бюджету, адміністрування акцизів є відносно зрозумілим, так як вся діяльність з підакцизними товарами підлягає ліцензуванню і контролюється з боку держави. За рахунок того, що підакцизні товари купують більш фінансово спроможні громадяни, то зростання ставок оподаткування суттєво не впливає на обсяги реалізації підакцизної продукції, тим самим призводить до приросту податкових надходжень, в частині акцизного податку [22].

Податковим кодексом України [6], ст. 215 визначається перелік підакцизних товарів:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);
- тютюнові вироби, в т. ч. тютюн та промислові замінники тютюну;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причеи та напівпричеи;
- електрична енергія [6, ст. 215].

Щодо визначення ставок оподаткування то вони є єдиними для платників і певних груп, видів підакцизних товарів.

Семенченко Н. В., Рощина Н. В., Борданова Л. С. досліджуючи тенденції акцизного оподаткування визначають, що значні обсяги акцизного податку формуються за рахунок ввезених на митну територію України підакцизних товарів, що є результатом залежності України від нафтопродуктів [23].

Ставки акцизного збору визначені ПКУ є нижчими, ніж ставки ЄС, тому перехідними положеннями передбачено поступове їх зростання, яке не повинно впливати на рівень інвестиційної привабливості України, скорочення рівня легального виробництва, розширення тіньового сектору, розвитку контрабанди. Пріоритетним напрямом реформування законодавства з акцизного збору є поступове наближення ставок акцизного збору та гармонізація їхніх структур, з урахуванням національних інтересів, до ставок ЄС, зокрема на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої тощо.

Платниками акцизного збору в Україні є виробники та імпортери підакцизних товарів, при цьому сума акцизу включається до вартості товару ще до початку його обігу в оптовій та роздрібній торгівлі [24].

Акцизні збори на паливо та нафтопродукти вважаються групою підакцизних товарів із високу фіскальну спрямованість, так, у країнах ЄС кошти від сплати використовуються для підтримання у належному стані доріг.

Згідно з європейським законодавством, кожна держава – член ЄС має ввести загальну мінімальну ставку акцизного податку, яка складатиме не менше 57% роздрібної ціни найбільш популярної цінової категорії. Загальна мінімальна

ставка акцизного податку має становити не менше 64 євро на 1 000 сигарет. На сьогодні ставка акцизного збору разом з ПДВ для сигарет з фільтром в Україні у відносному вимірі менше 50 %, у грошовому вимірі менше, ніж у ЄС – близько 10 євро [25].

В Україні діють електронні системи адміністрування акцизного податку на пальне та алкоголь, що спрощують процес контролю, збору інформації про обсяги реалізації палива і алкоголю на ринок.

Одним із регуляторів зовнішньоекономічної діяльності та складовою наповнення бюджету є мито. Оніщик Ю. виокремлює три підходи до поняття мита як непрямий податок, різновид збору, мито як складова податкової системи [26]. Наразі найбільш розповсюдженим підходом, на думку, Муконін О. є мито як непрямий податок, що стягується з імпорту та експорту товарів. Мито є джерелом наповнення бюджету, інструментом захисту вітчизняного товаровиробника та регулювання руху товарів відносно інших іноземних держав [27]. Янжул І. виокремлює позицію, що мито справляється з різноманітних товарів під час їх переміщення або транспортування [28]. Калущ І., Прокопенко В. та Козлова Д. визначає мито як непрямий податок на зовнішню торгівлю товарами [29; 30].

Злепко Н. розглядає мито через тариф або податок, що встановлюється на товари при їх перевезенні через міжнародний кордон. Основним призначенням мита є захист національної економіки через потік товарів з інших країн через обмеження, заборони, ставки збору [31].

Мито можна визначити як транскордонний податок на товари, що переміщуються через кордон. Відповідно до п. 1 ст. 271 Митного кодексу України (далі – МКУ), мито – загальнодержавний податок, встановлений ПКУ, який нараховується та сплачується відповідно до вітчизняного законодавства та укладених міжнародних угод, договорів [7].

На території України застосовуються відповідно до МКУ встановлюються визначені види мита (рис. 1.2).

<b>Основні види мита</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ввізне</li> <li>• вивізне</li> <li>• сезонне</li> </ul>
<b>Особливі види мита</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• спеціальне (ЗУ «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну»)</li> <li>• антидемпінгове (ЗУ «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [32])</li> <li>• компенсаційне (ЗУ «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [33])</li> <li>• додатковий імпортний збір (ст. XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р. (далі - ГАТТ-1994) [34] та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу [35])</li> </ul>

Рисунок 1.2 – Види мита [7]

Дослідження підходів до розуміння сутності мита дає можливість виокремити властиві податкові риси:

- його сплата має обов'язковий характер і забезпечується державним примусом;
- мито стягується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми закону;
- надходження від мита не можуть призначатися для фінансування конкретних державних видатків;
- у разі стягнення мита завжди наявний перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави [36].

Окрім того, миту притаманні такі ознаки непрямих податків, як: включення розміру мита до ціни товару, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулюючий вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата в грошовій формі; безповоротність

платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо [37].

Варто зазначити, що сплата платником мита пов'язана тільки з переміщенням товарів через митний кордон України. Відсутність факту переміщення товарів через митний кордон України унеможливорює стягнення такого обов'язкового платежу до бюджету. Отже, сплата мита зумовлена вступом особи в митно-правові відносини щодо переміщення товарів через митний кордон України [38].

Під час характеристики мита необхідно розглянути детальніше сам механізм його сплати. Мито сплачується суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо в момент перетину митного кордону України товарами або під час оформлення товарів контролюючими органами, шляхом подачі митної декларації. Мито, як і інші непрямі податки, включається до ціни товару, збільшує цим самим його вартість, отже, сплачується коштом кінцевого споживача. Кожна країна самостійно встановлює правила та інструкції щодо перетину митного кордону і сплати мита. При здійсненні відправлень одна із сторін, продавець чи покупець, повинні здійснити сплату мита, що завчасно визначається умовами договору. Якщо мито сплачує покупець, то його називають неоплаченим митом за доставку.

Важливим аспектом аналізу мита є дослідження його функцій. Батанова й Кухарук І. [42] **Помилка! Закладку не визначено.** виділяють такі функції мита:

- фіскальна функція (наповнення дохідної частини державного бюджету країни);
- захисна функцію (захист інтересів національного товаровиробника від демпінгового імпорту, субсидованого імпорту, а також товарів, масове ввезення яких здатне завдати значної економічної шкоди окремим галузям національного господарства);
- регулятивна функція (регулювання об'ємів і структури експортно-імпортних операцій країни);

- стимулююча функція (формує передумови до збільшення експорту вітчизняної продукції на світовий ринок) [39].

Деякі вчені зазначають політичну функцію мита як таку, що визначається серед розвинених країн і використовується з метою впливу на країни, що розвиваються [40]. До функцій мита необхідно віднести ще і контрольну функцію. Держава визначає порядок проходження товарів через митний кордон, здійснюючи ідентифікацію товарів, визначаючи їх кількість, ціну згідно документів, які представляє платник і на основі заповнення митної декларації [42].

Можемо стверджувати, що миту притаманна й інтегруюча функція, яка реалізується у створенні умов для ефективної інтеграції країни до світового економічного простору, забезпеченні міжнародно-інтеграційного процесу та розвитку міжнародного співробітництва [41].

Мито сплачується імпортером при ввезенні товарів в Україну. Ставки мита визначаються відповідно до Митного тарифу України, що базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів і Комбінованій номенклатурі ЄС. В Україні застосовують такі ставки мита:

- пільгові – для товарів з країн, що уклали з Україною угоди про вільну торгівлю (ЗВТ);
- знижені – товарів, що походять з країн СОТ та країн, які надали Україні статус «Найбільшого сприяння»;
- повні – товарів з інших країн, або тих, в яких не можна визначити походження.

Внаслідок політичної агресії Росії та України, між ними припинено дію ЗВТ та введено ембарго на імпорт сільськогосподарської продукції, продуктів харчування, сигарет, хімічних речовин, скляного посуду, окремих видів транспортних засобів, в т. ч. автомобілів [7; 43].

З метою реалізації зазначених цілей Україною укладена Угода про асоціацію між Україною та ЄС, яка 1 вересня 2017 р. набула чинності в повному обсязі. Важливим складником угоди є положення про створення всебічної і

поглибленої зони вільної торгівлі, спрямовану на інтеграцію українського законодавства до стандартів ЄС, також встановлюється умова, що передбачає скасування Україною та ЄС ввізного мита. Варто зазначити, що Україна вже на шляху до скасування ввізних мит на деякі групи товарів [42].

Однак сьогодні в Україні є низка проблем, які впливають на стан тарифного регулювання, що вплинуло на обсяги стягнення мита. До таких проблем, як зазначає Я. Литвин [43], можна віднести: широкий спектр пільг зі сплати ввізного мита відносно суб'єктів ЗЕД та окремих галузей; неврахування особливостей ланцюжка поставки товарів; застаріли підходу митного перепускного контролю; диференціація ставок ввізного мита на однорідні товари; наявність корупції в митних органах та контрабанди; недосконалість концептуальних підходів до підготовки законодавчих актів із питань тарифного регулювання.

Зазначені недоліки потребують комплексного врегулювання правових проблем адміністрування мита в Україні, що, у свою чергу, можливе через внесення змін до чинного податкового та митного законодавства, адаптацію та гармонізацію вітчизняних норм із нормами ЄС.

Отож, підсумовуючи вищенаведене, можемо зазначити, що види непрямих податків в Україні та країнах-членах ЄС є однаковими, однак знаходяться на різних етапах розвитку та функціонування. Країни-члени ЄС рухаються значно швидше у сфері розвитку непрямого оподаткування, тому їх досвід слід обов'язково врахувати при подальших змінах у національному законодавстві.

Що стосується сутності, то вона є вкрай подібною у законодавстві та доктрині України та країн-членів ЄС. Усі ці податки покликані виконувати однакові функції та досягати однакових цілей. У деяких питаннях, країни-члени ЄС дещо випереджають Україну по наповненості змісту поняття, тому такий досвід слід буде також використати при подальшій гармонізації законодавства.

## **1.2 Методологічні основи оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування**

Фіскальна політика держави визначає рівень податкового навантаження на платників податків задля забезпечення оптимального рівня доходів бюджетів всіх рівнів, шляхом обґрунтованого перерозподілу податків між бюджетами різних рівнів, визначення науково обґрунтованих ставок податків, пільг, платників та інших елементів податку. Ефективність фіскальної політики держави проявляється як інструмента держави, що дає можливість згладити циклічність коливань, знизити негативні прояви кризових явищ в економіці [44; 45].

Ефективність накопичення фінансових ресурсів держави за рахунок податкових платежів забезпечує можливості щодо здійснення витрат на рівні державного і місцевого бюджетів. Як показує світовий досвід найбільш ефективним методом мобілізації бюджетних коштів є податковий, що формує близько 70 % державного бюджету. Тому, здатність держави реалізовувати функції перед громадянами залежить від ефективності реалізації податкового механізму [46].

Формування бюджету країни здійснюється переважно за рахунок податкових надходжень, в яких значну питому вагу займають непрямі податки, тим самим виконуючи фіскальну функцію. Піскова Ж. В. розглядає «фіскальну ефективність податків як показник наповнення бюджету податками при мінімальних адміністративних витратах на їх стягнення, адміністрування» [47]. Проте, наразі даний процес не є досконалий, проходить процес трансформації адміністрування з ручного в автоматизований режим адміністрування, що дасть можливість підвищити показники фіскальної ефективності шляхом максимальної мобілізації фінансових ресурсів держави, акумулювання бюджетних коштів на всіх рівнях.

Поняття «ефективність» характеризує співвідношення між результатом і ресурсами, що використовувалися задля отримання певного результату. З позиції

держави, можна визначити скільки витрачається задля отримання певного результату, в нашому випадку, суми податкових платежів.

Піскова Ж.В. вважає, що механізм фіскальної ефективності податків включає аналіз показників впливу податкового навантаження на економіку країни через макроекономічні показники, як в цілому так і в розрізі окремих видів і груп (прямі, непрямі) податків. Оцінювання фіскальної ефективності податків спрямовано на виявлення резервів зростання, визначення співвідношення податкових надходжень до доходів державного, зведеного або місцевого бюджету, відносно ВВП тощо [47].

Цимбалюк І. визначає принципи фіскальної ефективності через призму таких показників як достатність доходів, мінімізація витрат на адміністрування, еластичність податків, рівномірний розподіл між бюджетами різних рівнів [48]. Досягнення останнього наразі в Україні не можливо за рахунок реформи децентралізації, розширення повноваження на місцях, формування доходного потенціалу органів місцевого самоврядування. Тому, наразі кожен із податків розподіляється між бюджетами різних рівнів, при цьому забезпечуючи їх фіскальну потребу.

Із вище зазначеного, можна сформулювати сутність поняття «фіскальна ефективність непрямих податків», як співвідношення результатів (надходження непрямих податків) до витрат на їх адміністрування, що характеризує рівень синхронності планових показників непрямих податків при мінімальних витратах на їх адміністрування.

Методологічно податкове навантаження на економіку країни визначається наступними показниками [49]:

1) Фіскальна значимість непрямих податків, як в цілому, так і окремих видів розраховується для прийняття рішень у сфері державного податкового менеджменту і визначає їх значущість в доходах бюджету. Розраховується за формулою:

$$\Phi Z_{\text{нп}} = \frac{\text{ПН}_{\text{ні}}}{\text{ДБ}_i} \times 100 \%, \quad (1.1)$$

де  $\Phi Z_{\text{нп}}$  – фінансова значущість непрямих податків у доходах бюджету відповідного рівня;

$\text{ПН}_i$  – податкові надходження  $i$ -го виду непрямого податку за певний період часу;

$\text{ДБ}_i$  – доходи  $i$ -го бюджету за певний період часу.

2) Фінансова значущість непрямих податків у ВВП розраховується для оцінки частки перерозподілу ВВП через бюджет:

$$\Phi Z_{\text{пi}} = \frac{\text{ПН}_{\text{пi}}}{\text{ВВП}_i} \times 100 \%, \quad (1.2)$$

де  $\Phi Z_{\text{пi}}$  – фінансова значущість окремого виду або в цілому непрямих податків у ВВП;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

3) Коефіцієнт збирання податків характеризує ефективність податкового адміністрування, і розраховується як відношення фактичних і планових надходжень непрямих податків до бюджету. Оптимальне значення 1, рекомендовано більше 1.

$$K_{3\text{пi}} = \frac{\text{ПН}_{\text{пiфакт}}}{\text{ПН}_{\text{пiплан}}} \times 100 \%, \quad (1.3)$$

4) Витрати на адміністрування непрямих податків на душу населення показує рівень витрат населення на утримання контролюючих органів (ДПС, ДМС України), розраховується:

$$V_{\text{снп}} = K_{\text{нп}} \times \frac{\text{Витрати на утримання ДПС і ДМС України}}{\text{Чисельність населення країни}}, \quad (1.4)$$

де  $K_{\text{нп}}$  – коефіцієнт, що визначає частку непрямого оподаткування в загальному обсязі податкових надходжень. Якщо розраховується показник витрат на адміністрування ПДВ, то береться коефіцієнт, що визначає частку ПДВ в сумі непрямого оподаткування. Аналогічно для акцизного податку. Щодо мита,

то залежно від того за який період буде оцінено показник, беруться витрати на утримання ДФС до 28.08.2019 р., далі ДМС України. Для більш точних розрахунків потрібно визначити, яка частка ПДВ і акцизного податку надходить до бюджету за рахунок митних платежів, і помножити на даний коефіцієнт.

При визначенні чисельності населення країни доцільно брати кількість працездатного населення.

5) Показник фіскальної продуктивності працівників ( $K_{\text{ФПП}}$ ) ДПС, дає можливість оцінити в кількісних показниках якість роботи працівників контролюючих органів, визначає скільки платників і-го виду непрямих податків припадає на 1-го працівника контролюючого органу.

$$K_{\text{ФПП}} = \frac{\text{Кількість платників і-го виду податку}}{\text{Чисельність працюючих в ДПС}}. \quad (1.5)$$

Даний показник можна розраховувати як в цілому по країні, так і в розрізі регіонів.

6) Коефіцієнт ефективності непрямих податків в цілому і в розрізі складових показує величину витрат на збирання окремого податку, заходи по боротьбі з ухиленням від оподаткування сприятимуть зростанню показника.

$$K_{\text{ФЕ}} = \frac{\text{ПНіфакт}}{\text{Витрати на адміністрування і-го виду податку}}, \quad (1.6)$$

Важливими індикаторами, що використовуються для оцінювання фіскальної ефективності є [4]:

1. Ефективна ставка ПДВ, показує ефективність адміністрування податку, чим ближче вона наближається до основної 20 %, тим якісніший процес, визначається, як:

$$ЕС_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ФН}_{\text{ПДВ}}}{\text{КСВД} + \text{КСВНО} + \text{КСВСЗУ}} \times 100 \%, \quad (1.7)$$

де  $\Phi N_{\text{ПДВ}}$  – обсяг ПДВ, що надходить до державного бюджету;

КСВД – кінцеві споживчі витрати домашніх господарств;

КСВНО – кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства;

КСВСЗУ – кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління.

2. Коефіцієнт бюджетної ефективності показує рівень віддачі національної економіки та обсяг ПДВ у % до ВВП, що припадає на 1 % номінальної ставки ПДВ (20 %), чим вищий показник, тим вища ефективність адміністрування ПДВ. Показник розраховується за формулою:

$$КБЕ_{\text{ПДВ}} = \frac{\Phi N_{\text{ПДВ}}}{\text{ВВП}} \times \frac{100\%}{C_{\text{ПДВ}}} \times 100\%, \quad (1.8)$$

де  $C_{\text{ПДВ}}$  – нормативна ставка ПДВ.

3. Продуктивність ПДВ визначається, як співвідношення ефективної та номінальної ставки, чим вище отримане значення, тим якісніший процес адміністрування.

$$ПР_{\text{ПДВ}} = \frac{E_{\text{ПДВ}}}{C_{\text{ПДВ}}} \times 100\% \quad (1.9)$$

Коефіцієнт нерівномірності надходжень непрямих податків розраховується для оцінки динаміки коливань надходжень непрямих податків, як в цілому, так і в розрізі складових. Визначається за формулою:

$$K_{\text{Пннпmax}} = \frac{ПН_{i \text{ max}}}{ПН_{i \text{ середнє}}}, \quad (1.10)$$

$$K_{\text{Пннпmin}} = \frac{ПН_{i \text{ min}}}{ПН_{i \text{ середнє}}}. \quad (1.11)$$

Рекомендовано для визначення середнього рівня податкових платежів обрати період, що відповідатиме податковому періоду і-го податку (місячний, квартальний, річний).

Отримані динамічні ряди непрямого оподаткування залежать від ряду чинників, що визначають тенденції розвитку. Системність коливань можна оцінити розрахувавши відношення максимального і мінімального показника динамічного ряду до середнього показника. Різниця між коефіцієнтами показує ступінь рівномірності.

До основних чинників, що впливають на фінансову ефективність непрямих податків можна віднести:

- база оподаткування – чим ширша, тим вищий рівень фінансової ефективності;
- заміна пільг на диференційовані ставки оподаткування;
- рівень еластичності споживання відносно доходів та ціни;
- зниження сезонних коливань позитивно впливають на фінансову ефективність непрямих податків;
- скорочення податкових пільг;
- наявність ефективного механізму прогнозування податків;
- налагодження податкової культури, зниження тіньового сектору економіки тощо [50].

### **Висновки до розділу 1**

За результатами дослідження першого розділу кваліфікаційної (магістерської) роботи було розглянуто теоретико-правові аспекти непрямого оподаткування в Україні. В частині правового поля основним законодавчим актом є Податковий кодекс України, а відносно адміністрування мита – Митний кодекс України.

Розглянуто теоретичні підходи до визначення непрямих податків, їх сутність, особливості та характерні риси ПДВ, акцизного податку і мита як

фіскального інструмента держави. Визначено ставки та механізм розрахунку цін із врахуванням ПДВ.

Розглянуто методологічні основи оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування, наведено систему показників, що включає показники: фіскальна значимість непрямих податків, фіскальна значимість непрямих податків у ВВП, коефіцієнт збирання податків, витрати на адміністрування непрямих податків на душу населення, показник фіскальної продуктивності працівників ДПС, коефіцієнт ефективності непрямих податків в цілому і в розрізі складових, ефективна ставка ПДВ, коефіцієнт бюджетної ефективності, продуктивність ПДВ, коефіцієнт нерівномірності надходжень.

На основі теоретичних підходів, сформульовано сутність поняття «фіскальна ефективність непрямих податків», як співвідношення результатів надходження непрямих податків до витрат на їх адміністрування, що характеризує рівень синхронності планових показників непрямих податків при мінімальних витратах на їх адміністрування.

## РОЗДІЛ 2

### ОЦІНКА ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 2.1 Аналіз впливу непрямого оподаткування на формування доходів державного і місцевих бюджетів України

Формування доходів державного і місцевого бюджетів залежить від здатності контролюючих органів акумулювати податкові надходження від платників податків. Чільне місце відводиться непрямому оподаткуванню, адже непрямі податки (ПДВ, акцизний податок і мито) входять до ціни товарів, робіт і послуг, і складають вагомую частку у ВВП країни, що перерозподіляється через бюджети різних рівнів.

Аналіз впливу непрямого оподаткування на доходи державного і місцевого бюджетів потребує аналізу виконання планових показників, визначення їх зміни в динаміці та розрахунку частки непрямого оподаткування в структурі доходів бюджетів різних рівнів [69]. Розподіл непрямих податків між бюджетами різних рівнів є досить неоднозначним, що демонструють дані наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Розподіл непрямих податків між бюджетами різних рівнів

Показник	Період, млн. грн					Темп приросту відносно попереднього періоду, %			
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
1	2	3	4	5	6	8	9	10	11
<b>Податок на додану вартість</b>	235506,0	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	33,3	19,3	1,1	5,8
до державного бюджету, млн. грн	235506,0	313980,6	374508,2	37690,2	400600,1	33,3	19,3	1,1	5,8
до державного бюджету, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-
до місцевих бюджетів	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Акцизний податок</b>	101750,7	121449,4	132649,8	137076,4	153850,3	19,4	9,2	3,3	12,2
до державного бюджету, млн. грн	90122,5	108293,5	118852,4	123357,9	138296,1	20,2	9,8	3,8	12,1
до державного бюджету, %	88,6	89,2	89,6	90,0	89,9	0,7	0,5	0,4	-0,1
до місцевого бюджету, млн. грн	11628,2	13156,0	13797,4	13718,5	15554,2	13,1	4,9	-0,6	13,4
до місцевого бюджету, %	11,4	10,8	10,4	10,0	10,1	-5,2	-4,0	-3,8	1,0

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	8	9	10	11
<b>Ввізне мито</b>	20001,3	23898,4	26560,4	29855,4	30203,2	19,5	11,1	12,4	1,2
до державного бюджету, млн. грн	20001,3	23898,4	26560,4	29855,4	30203,2	19,5	11,1	12,4	1,2
до державного бюджету, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-
до місцевих бюджетів, млн. грн	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Вивізне мито</b>	369,7	643,5	516,2	230,6	257,3	74,1	-19,8	-55,3	11,6
до державного бюджету, млн. грн	369,7	643,5	516,2	230,6	257,3	74,1	-19,8	-55,3	11,6
до державного бюджету, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	-	-	-	-
до місцевих бюджетів, млн. грн	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Податок на додану вартість є одним із найбільш впливових податків за фіскальною спрямованістю, так як включається в ціну товарів, робіт і послуг та створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, проте вся сума ПДВ надходить до державного бюджету. За період дослідження, з 2016 до 2020 р. надходження ПДВ до державного бюджету зросли з 235,5 до 400,6 млрд. грн, тобто на 70,1 %, проте найвищі темпи приросту спостерігалися у 2017-2018 рр. на 33,3 і 19,3 % відповідно. В період кризи Covid-19, 2019-2020 рр. темпи приросту ПДВ скоротилися до 1,1 і 5,8 % відповідно, що було обумовлено тимчасовою зупинкою економіки, закриттям кордонів та введенням карантинних обмежень урядом, що вплинуло на економічну активність суб'єктів господарювання.

Обсяги надходження від акцизного податку є меншими в два рази порівняно з ПДВ, що є результатом дії регулюючої функції порівняно з фіскальною, адже він стягується з високорентабельних товарів. Загальна сума акцизного податку розподіляється до бюджетів в такій пропорції: державного бюджету – близько 90 % від загальної суми та місцевого близько 10 %. Структура розподілу акцизного податку за 2016-2020 рр. практично не змінилася, проте темпи приросту суттєво коливаються. Так, найвищий приріст акцизного податку до доходів державного бюджету спостерігався у 2017 р. і становив 20,2 %, місцевого бюджету – 13,1 %, в 2018-2019 рр. темпи приросту доходів від акцизного податку суттєво скоротилися і становили до державного бюджету 9,8

і 3,3 %, місцевого – 4,9 і -0,6 % відповідно. З цього випливає, що зміна акцизного податку більш чутлива для державного бюджету, порівняно з місцевим [69].

Надходження від ввізного і вивізного мита підлягають 100 відсотковому зарахуванню до державного бюджету, проте фінансова ефективність мита відносно непрямого оподаткування становить не більше 3,9 % за період дослідження. Надходження від ввізного мита є більш вагомими і коливаються в межах 20-30 млрд. грн за 2016-2020 рр., проте темпи приросту мають тенденцію до зниження з 19,5 до 1,2 %. Щодо обсягів вивізного мита, то надходження суттєво коливаються і становлять в 2020 р. 257,3 млн. грн, що в два рази менше 2017 р.

Частка непрямих податків в доходах Зведеного бюджету України зменшується на 1-2 % (рис. 2.1), так фінансова ефективність ПДВ становить близько 30 %, акцизного податку – 11 %, мита – 3,4 %.

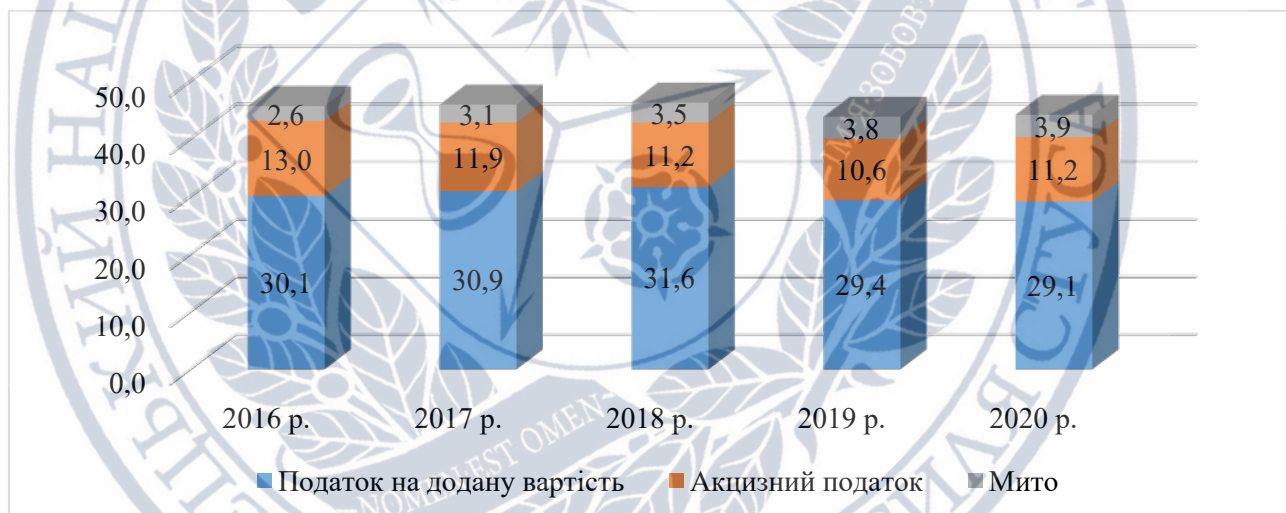


Рисунок 2.1 – Зміна частка непрямих податків в доходах Зведеного бюджету України, %

Із вище сказаного, можна зробити висновок, що в 2018-2020 рр. відбулося скорочення надходження непрямих податків до бюджетів різних рівнів, такі тенденції можуть бути обумовлені, як глобальною кризою Covid-19, зміною відсоткових ставок акцизного податку, мита, скорочення споживчого попиту в країні, тимчасові обмеження міжнародної діяльності тощо [69]. Тому, для оцінки ступеня виконання доходів зведеного бюджету та порівняння їх з непрямими податками доцільно здійснити певні розрахунки в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Виконання доходів зведеного державного бюджету України, млрд. грн

Показник	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Виконання до уточненого річного плану, %		
	План	Виконано	План	Виконано	План	Виконано	2018	2019	2020
<b>Доходи зведеного бюджету, всього</b>	1201,37	1184,28	1323,28	1289,78	1371,75	1376,66	98,6	97,5	100,4
<b>Податкові надходження</b>	989,83	986,35	1112,07	1070,32	1115,48	1136,69	99,6	96,2	101,9
<b>Внутрішні податки на товари та послуги</b>	522,09	507,16	565,65	515,77	532,84	554,45	97,1	91,2	104,1
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	79,62	72,70	87,41	71,34	76,77	82,31	91,3	81,6	107,2
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	52,04	54,06	54,36	59,41	59,60	64,37	103,9	109,3	108,0
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	6,08	5,89	6,20	6,32	6,57	7,17	97,0	102,0	109,0
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	84,30	79,13	94,60	88,93	86,10	126,49	93,9	94,0	146,9
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	300,06	295,38	323,08	289,76	303,80	274,11	98,4	89,7	90,2
<b>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</b>	28,73	27,08	30,94	30,09	28,62	30,46	94,3	97,2	106,4
Ввізне мито	28,08	26,56	30,20	29,86	28,26	30,20	94,6	98,9	106,9
Вивізне мито	0,65	0,52	0,74	0,23	0,36	0,26	79,3	31,3	71,5

Рівень виконання доходів зведеного бюджету України в 2018 р. становив 98,6 %, при цьому рівень виконання по податкових надходженнях становив 99,6 %, що на 1 % більше. Перевиконання відбулося за рахунок надходжень від акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що перевищили планові показники на 3,9 %. У 2020 р. доходи зведеного бюджету було перевиконано на 4 %, відносно 2019 р. вони зросли на 6,7% з 1289,78 до 1376,66 млрд. грн. Позитивна тенденція пояснюється одноразовими доходами, що отримав бюджет [51], в частині непрямого

оподаткування 7,1 млрд. грн мита від пільгового розмитнення транспортних засобів на іноземній реєстрації, внесенням змін до бюджету країни [1; 52], зокрема, значна сума надійшла від НАК «Нафтогаз України». Недовиконання фактичних показників податкових надходжень спостерігалось в 2019 р. на 3,8 %, частково за рахунок акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів на 18,4 %, ПДВ з ввезених на територію України товарів на 10,3 % та інших податків.

Скорочення надходжень від непрямого оподаткування та інших платежів обумовлено пандемією, карантинними обмеженнями, що вводилися в країні, обмеженням експортно-імпортних операцій, тимчасовим закриттям кордонів, ситуацією на світових і національному ринку тощо.

ПДВ є бюджетоутворюючим показником, який формується за рахунок внутрішнього споживання і ввезення товарів на митну територію України, тому доцільно проаналізувати зміну ПДВ в динаміці (рис. 2.2).



Рисунок 2.2 – Динаміка ПДВ до Державного бюджету України

Протягом досліджуваного періоду прослідковується позитивна динаміка надходження ПДВ до державного бюджету з 235,5 млрд. грн в 2016 р. до

400,6 млрд. грн в 2020 р., проте темпи зростання сповільнюються починаючи з 2018 р., а із врахуванням показника інфляції є негативними в 2019-2020 рр. Оцінюючи темп приросту ПДВ з урахуванням бюджетного відшкодування, то він є позитивним і склав 5,8 % в 2020 р., що становить 400,6 млрд. грн. або 102,7 % від планового показника, в т. ч. ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) 126,5 млрд. грн і ПДВ з ввезених на територію України товарів – 274,1 млрд. грн.

Позитивна динаміка ПДВ в умовах пандемії Covid-19 обумовлено впровадженням електронного адміністрування ПДВ, заходами щодо підвищення ефективності адміністрування ПДВ, боротьбою із тіньовими схемами оподаткування, збільшенням фактичного обсягу товарообороту підприємств роздрібною торгівлі на 7,7 % у 2020 р., заходами з боку держави щодо погашення податкового боргу ПАТ «Укрнафта» в розмірі 8,8 млрд. грн [1**Помилка! Закладку не визначено.**].

Недовиконання планових показників ПДВ у 2019 р. становило 9,3 %, проте в цілому державний бюджет отримав 378,7 млрд грн, в т. ч. 289,8 млрд. грн ПДВ з ввезених на територію України товарів та 88,9 млрд. грн з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), що становить 94 % від плану. Недоотримання ПДВ в 2019 р. обумовлено:

- невідповідністю планових макропоказників, так індекс споживчих цін становив 104,1 %, що нижче планового значення на 3,3 %, плановий індекс цін виробників промислової продукції на 17,5 % вищий від фактичного показника 92,6 %;

- недоотримання ПДВ з ввезених на територію України товарів за рахунок укріплення офіційного валютного курсу 25,8 грн/дол США у 2019 р., при плановому 28,2 грн/дол США;

- зменшення відсотка декларування ПДВ виробниками тютюнової продукції на 26,8 % відносно 2018 р.;

- скорочення на 2,4 % темпів зростання імпорту товарів, фактичне значення 7,1 %;

- втрати державним бюджетом близько 9,9 млрд. грн за рахунок звільнення від оподаткування з 01.01.2019 р. операцій з ввезення вітроенергетичних установок, сонячних панелей, трансформаторів на митну територію України;

- звільнення від сплати митних платежів резидентів і нерезидентів при транспортування природного газу в митному режимі «митний склад».

З 01.01.2017 р. Законом України № 1797 [53] запроваджено механізм відшкодування ПДВ на підставі реєстру заяв від платників про відшкодування (в разі, якщо податковий кредит перевищує податкове зобов'язання), запровадження даного механізму спрямовано на полегшення ведення бізнесу, зменшення корупції, забезпечення прозорості процедури для всіх платників ПДВ. Проте, даний механізм не став ідеальним механізмом, так як за результатами аудиту Рахункової палати [54] були виявлені ризики безпідставного відшкодування ПДВ. З боку ДПС є необґрунтовані факти відмови реєстрації податкових накладних та неналежного контролю формування податкових накладних. Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ представлена на рис. 2.3.

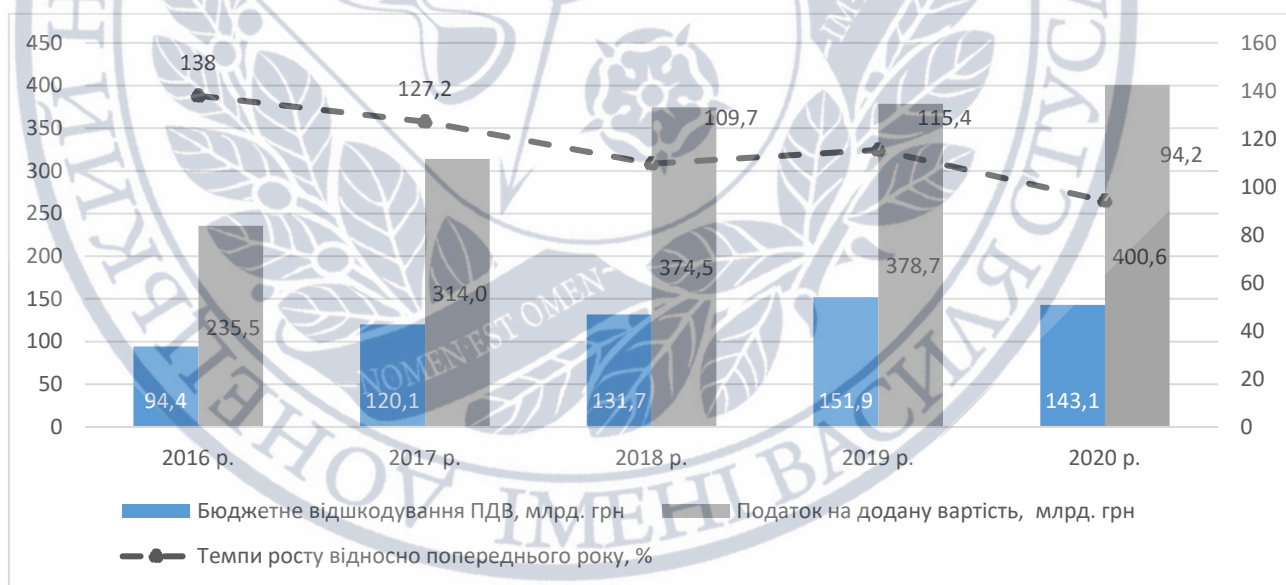


Рисунок 2.3 – Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ із Державного бюджету України

В Україні спостерігається позитивна тенденція щодо бюджетного відшкодування ПДВ, що є логічним, адже і обсяги ПДВ зросли, проте темпи приросту показують сповільнення у всі періоди відносно 2016 р. Так, наприклад, у 2019 р. бюджетне відшкодування ПДВ склало 151,9 млрд. грн, що на 15,4 %

більше 2018 р. У 2020 р. бюджетне відшкодування ПДВ скоротилося на 5,8 % відносно 2019 р., і становило 143,1 млрд. грн.

Фіскально значущим непрямим податком в Україні є акцизний, що стягується з високорентабельних товарів, має диференційований підхід до оподаткування та виконує крім фіскальної, регулюючу функцію. Акцизний податок надходить переважно до державного бюджету України як з вироблених в Україні підакцизних товарів, так і ввезених на митну територію України, проте структура розподілу є досить неоднозначна (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Динаміка надходження акцизного податку до державного бюджету України

Показник	Абсолютне значення, млн. грн			Питома вага, %		
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
1	2	3	4	5	6	7
<b>Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)</b>	71143,8	69897,1	80449,3	59,9	56,7	58,2
Спирт	150,2	182,5	256,2	0,2	0,3	0,3
Лікєро-горілочана продукція	6178,9	6064,98	6455,1	8,7	8,7	8,0
Виноробна продукція	1491,6	1507,37	1576,3	2,1	2,2	2,0
Пиво	4701,5	4671,17	4701,2	6,6	6,7	5,8
Тютюн та тютюнові вироби	42932,6	43174,6	52422,9	60,3	61,8	65,2
Транспортні засоби, кузови для моторних транспортних засобів	90,59	0,02	74,3	0,1	0,0	0,1
Кузови для моторних транспортних засобів		0,02	0,01	0,0	0,0	0,0
Електрична енергія	5389,8	4788,46	2804,1	7,6	6,9	3,5
Пальне	9993,7	9315,3	12015,4	14,0	13,3	14,9
Інші підакцизні товари вітчизняного виробництва	0,02	0,005	0,03	0,0	0,0	0,0
Виноробна продукція (при придбанні акцизних марок)	214,97	192,6	143,6	0,3	0,3	0,2
<b>Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)</b>	47708,6	53460,8	57846,85	40,1	43,3	41,8
Спирт	0,12	0,04	1,63	0,0	0,0	0,0
Лікєро-горілочана продукція	983,01	1193,78	1430,13	2,1	2,2	2,5
Виноробна продукція	471,89	569,39	768,5	1,0	1,1	1,3
Пиво	99,79	128,7	165,67	0,2	0,2	0,3
Тютюн та тютюнові вироби	636,73	1104,5	2292,47	1,3	2,1	4,0
Транспортні засоби	4500,24	11894,11	10990	9,4	22,2	19,0
Кузови для моторних транспортних засобів	57,25	0,006	2,22	0,1	0,0	0,0

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7
Пальне	40921,05	38314,4	41989,9	85,8	71,7	72,6
Інші підакцизні товари іноземного виробництва	38,57	249,6	205,3	0,1	0,5	0,4
<b>Надходження акцизного податку до державного бюджету</b>	118852,4	123357,9	138296,1	100,0	100,0	100,0
частка акцизного податку в податкових надходженнях до державного бюджету	-	-	-	15,8	15,4	16,2
частка акцизного податку в доходах державного бюджету	-	-	-	12,8	12,4	12,9

Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) має незначну тенденцію щодо зростання з 71143,8 до 80449,3 млн. грн на 13,1 %, таке зростання обумовлено переважно поетапним зростанням специфічних ставок і мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів, проте зростання акцизу виконує регулюючу функцію, тобто зменшується кількість споживання шкідливих товарів, за умови збереження надходжень до бюджету. Зростання акцизу від пально пояснюється збільшенням обсягів реалізації на 4,5 % та зростанням курсу євро майже на 2 грн [1]. Оцінюючи фіскальне значення підакцизних товарів у формування акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), можна здійснити наступне ранжування: до 65 % тютюн і тютюнові вироби, до 15 % пальне, лікєро-горілчана продукція – 8-9 %, пиво до 7 %, електрична енергія втрачає своє фіскальне значення з 7,6 % в 2018 р. до 3,5 % в 2020 р. (значний вплив на визначення об'єкта оподаткування і платників зумовило запровадження з 01.07.2019 р. нової моделі ринку електричної енергії), виноробна продукція – 2 %, всі інші є незначними. В цілому частка внутрішнього акцизу формує 58-60 % загального акцизного податку, що надходить до державного бюджету.

Не менш важливим є акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), сума якого становить 47708,6 млн. грн в 2018 р. та поступово зростає до 57846,85 млн. грн в 2020 р., що становить 40-43 % загального обсягу акцизного податку. Найбільший вплив на його обсяг

здійснює акциз з пального, частка якого становить 85,8 % в 2018 р. і зростає до 72,6 % в 2020 р., акцизний податок з транспортних засобів збільшує фінансове значення, частка якого зростає з 9,4 % в 2018 р. до 22,2-19,0 % в 2019-2020 рр., в 2020 р. збільшилося надходження акцизного податку від тютюнових виробів в два рази з 1104,5 до 2292,47 млн. грн, що вплинуло на зростання частки до 4 %. Всі інші види підакцизних товарів ввезені на територію України не мають вагомого фінансового значення.

Отже, акцизний податок формує близько 13 % доходів державного бюджету і 15-16 % податкових надходжень.

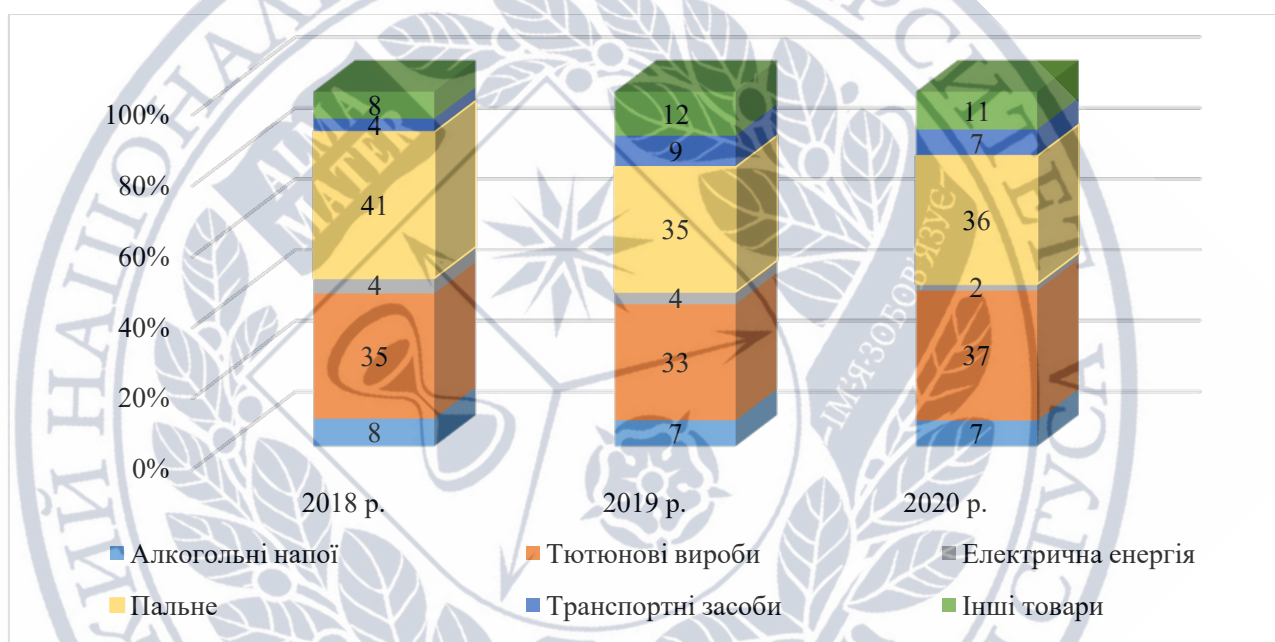


Рисунок 2.4 – Зміна структури надходжень акцизного податку до державного бюджету України

В результаті розподілу акцизного податку на групи можна виділити дві найбільш фінансові, це пальне та тютюнові вироби, частка яких в сукупності становить більше 70 %, алкогільні напої і транспортні засоби становлять в 2020 р. 7 %, всі інші не займають вагоме місце в структурі акцизного податку, що надходить до державного бюджету.

Як було зазначено вище, близько 11 % акцизного податку надходить до місцевих бюджетів, динаміка надходжень і структура представлена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Акцизний податок в доходах місцевих бюджетів України

Показник	Абсолютне значення, млрд. грн			Темп приросту відносно попереднього періоду, %	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.
Доходи місцевих бюджетів	562,4	560,5	471,5	-0,3	-15,9
Податкові надходження	232,5	270,5	285,6	16,3	5,6
Акцизний податок, в т. ч.	13,8	13,7	15,6	-0,6	13,4
Акцизний податок з пального виробленого в Україні	1,6	1,4	1,9	-6,8	29,0
Акцизний податок із пального ввезеного на митну територію України	6,4	5,9	6,5	-6,4	9,6
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	5,9	6,3	7,2	7,3	13,4

Надходження акцизного податку до місцевих бюджетів України здійснюється за рахунок акцизу з пального виробленого в Україні і становить 1,9 млрд. грн в 2020 р., що на 29 % більше відносно 2019 р.. Значно більше акцизного податку надходить від пального ввезеного на митну територію України, сума якого коливається в межах 5,9-6,5 млрд. грн за період дослідження. В 2020 р. спостерігається приріст на 9,6 %, але відносно 2018 р. це лише на 0,1 млрд. грн більше, такі тенденції можуть бути обумовлені наслідками пандемії і тимчасовим закриттям кордонів. Позитивне фінансове значення на доходи місцевих бюджетів обумовлює акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, що має тенденцію до зростання з 5,9 до 7,3 млрд. грн. В цілому темпи приросту акцизного податку становлять в 2020 р. 13,4 %, що вище порівняно із приростом податкових надходжень – 5,6 %. Доходи місцевих бюджетів в період пандемії Covid-19 зазнали скорочення на 15,9 % в 2020 р. та 0,3 % в 2019 р. Тому, приріст акцизного податку позитивно впливає на фінансову спроможність місцевих бюджетів.

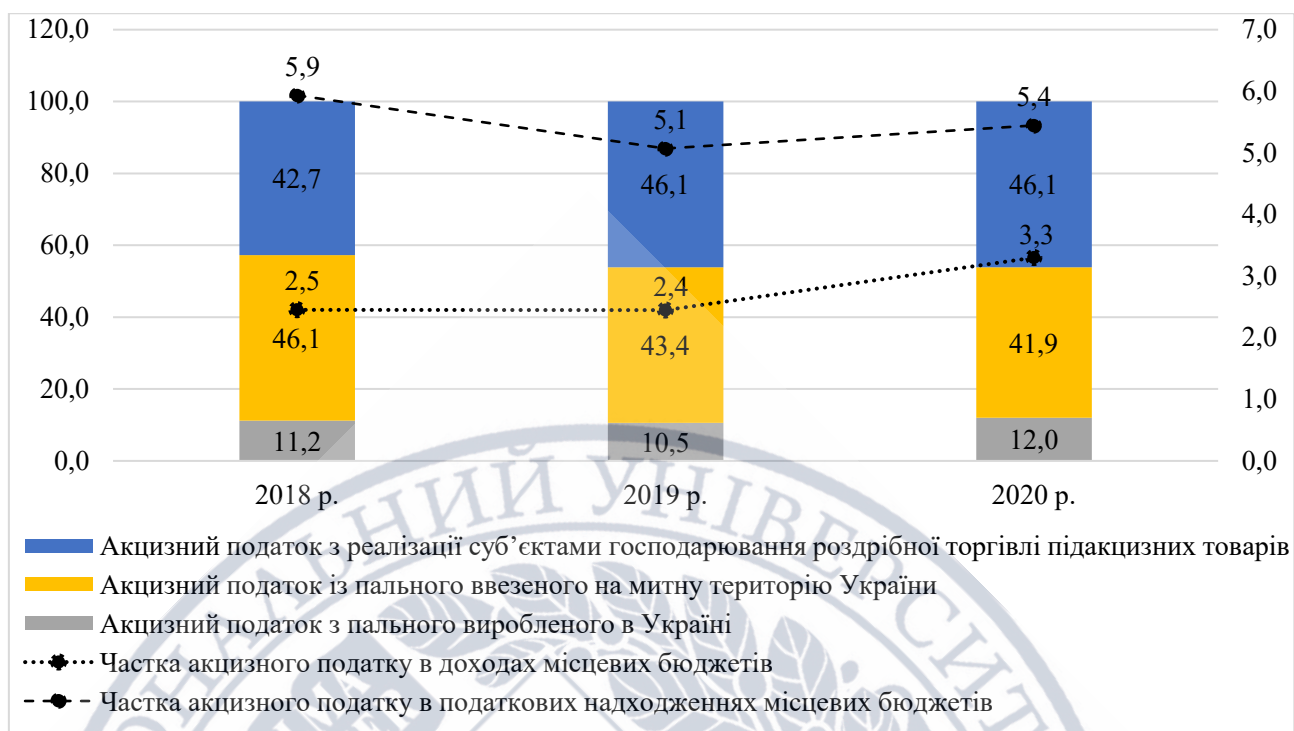


Рисунок 2.5 – Структура акцизного податку в місцевих бюджетах України

Представлення структури акцизного податку на рис. 2.5 показує, що частка акцизу з пального виробленого в Україні є незначною і коливається в межах 10-12 %. Майже пропорційно перерозподіляється акциз з роздрібної реалізації підакцизних товарів, що має тенденцію до зростання частки з 43 до 46 % та акцизний податок з пального виробленого в Україні, частка якого в 2018-2020 р. скоротилася з 46 до 42 %. Акцизний податок займає незначну частку в доходах місцевих бюджетів 2,4-3,3 %, податкових надходженнях – 5,1-5,9 %, що обумовлено тим, що він відноситься до загальнодержавних податків і надходить переважно до державного бюджету.

## 2.2 Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні

Основне призначення податків полягає у їх спроможності наповнювати бюджети різних рівнів, що є проявом фіскальної функції, що на думку В. Горин [2], є проявом фіскальної ефективності. Шункевич А.С. визначає індикатори фіскальної значимості ПДВ у ВВП та Державному бюджеті [55]. Аналіз фіскальної ефективності дає можливість побачити яким чином податки

перерозподіляються у бюджеті країни і ВВП. Розрахунок показників фіскальної значимості здійснюється як відношення непрямих податків (ПДВ, акцизний податок, мито) до доходів державного бюджету або ВВП країни помножено на 100. Використовуючи публічну інформацію представлену на сайті ДПС України, Державної казначейської служби і Міністерства фінансів України розрахуємо індикатори фіскальної значимості (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Індикатори фіскальної значимості ПДВ

Показники	Період					Темп приросту, % 2020 р. до	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2016 р.	2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Номінальний ВВП, млн. грн	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102	76,0	5,5
Доходи ЗБ України, млн. грн	782859,5	1016970	1184278,1	1289779,8	1376661,6	75,9	6,7
Податкові надходження, млн. грн	650781,7	828159	986348,52	1070321,84	1136687,2	74,7	6,2
Прямі податки, млн. грн	293 154,0	368 186,9	452 113,9	524 469,2	551 776,3	88,2	5,2
Непрямі податки, млн. грн	357 627,7	459 971,9	534 234,6	545 852,6	584 910,9	63,6	7,2
Податок на додану вартість, млн. грн	235 506,0	313 980,6	374 508,2	378 690,2	400 600,1	70,1	5,8
Фіскальна значимість ПДВ у ВВП, %	9,9	10,5	10,5	9,5	9,6	-3,3	0,2
Фіскальна значимість непрямих податків у ВВП України, %	15,0	15,4	15,0	13,7	13,9	-7,1	1,5
Фіскальна значимість ПДВ у доходах ЗБ України, %	30,1	30,9	31,6	29,4	29,1	-3,3	-0,9
Фіскальна значимість непрямих податків в податкових надходженнях, %	55,0	55,5	54,2	51,0	51,5	-6,4	0,9
Фіскальна значимість непрямих податків в доходах ЗБ України, %	45,7	45,2	45,1	42,3	42,5	-7,0	0,4

За результатами розрахунків було визначено, що фіскальна значимість непрямих податків у ВВП складає в 2016-2018 рр. 15 %, в наступні періоди 2019-2020 рр. знижується на 7,1 % відносно 2016 р., і становить 13,7-13,9 %.

Найвищий рівень фіскальної значимості відносно номінального ВВП спостерігається в ПДВ і коливається в межах 9,5-10,5 % [70].

Непрямі податки суттєво впливають на доходи зведеного бюджету України формуючи їх більш як на 45 %, при цьому фіскальна значимість непрямих податків в податкових надходженнях досягає в 2016-2017 рр. 55 %, в наступні періоди має тенденцію до зниження до 4 %. В розрізі непрямих податків найвище фіскальне значення належить ПДВ, що формує в середньому 30 % доходів зведеного бюджету (рис. 2.6).

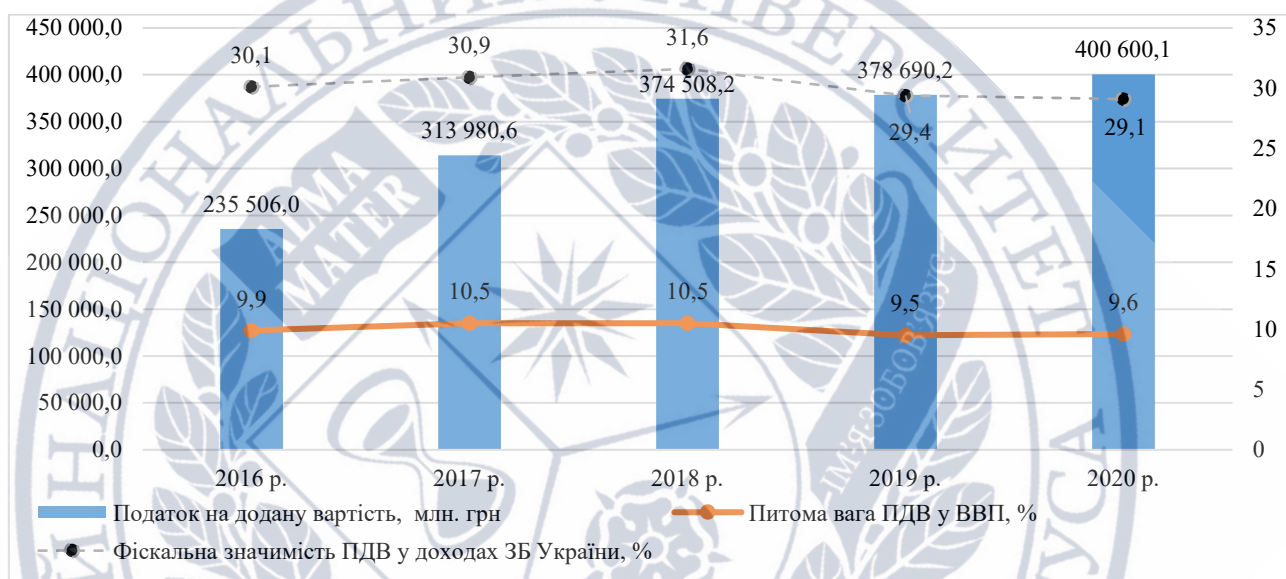


Рисунок 2.6 – Показники фіскальної значимості ПДВ в Україні

Рис. 2.6 наглядно демонструє фіскальну значимість ПДВ, що є бюджетоутворюючим податком, адже практично всі фізичні та юридичні особи купуючи товари і послуги, отримуючи благо є фактичними платниками ПДВ. На рис. 2.6 прослідковується позитивна динаміка в обсязі, проте фіскальна значимість протягом 2018-2020 р. скоротилася на 2,5 %, в першу чергу за рахунок зниження споживчого попиту в умовах пандемії Covid-19, зниження економічної активності суб'єктів господарювання.

Підвищення фіскальної значимості непрямих податків можливо за рахунок пожвавлення економічної активності суб'єктів господарювання, зменшення тіньової економіки, зменшення ухилень від оподаткування, зміну підходів щодо відшкодування ПДВ, адже практично  $\frac{1}{4}$  ПДВ підлягає відшкодуванню. Вагому

роль в отриманні обсягів непрямих податків відіграють ставки оподаткування, наявність податкових пільг тощо.

Значна сума надходжень від ПДВ підтверджує його фіскальну функцію. ПДВ є інструментом соціально-економічного розвитку країни, тому зміна основної ставки, може суттєво вплинути на доходи державного бюджету.

Фіскальна ефективність ПДВ розрахована за даними Державної служби статистики України та Міністерства фінансів України, методологією наведеною в першому розділі представлена в табл. 2.5, за результатами розрахунків ефективна ставка ПДВ починаючи з 2017 р. має незначну тенденцію до зниження з 12 до 10,2 % в 2020 р., в цілому за період дослідження вона зменшилася на 11,9 %. Проте, якщо порівнювати ефективну ставку ПДВ з нормативною (за яку прийнято основну ставку – 20%), то вона становить майже половину, основними чинниками, що обумовили її значення є застосування ставки 7%, 0 %, визначений перелік ПКУ товарів і послуг, що не оподатковуються або звільнені від оподаткування, а також значні суми відшкодування ПДВ з бюджету.

Таблиця 2.6 – Показники фіскальної ефективності ПДВ в Україні

Показник	Період					Темп приросту, % 2020 до	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2016р.	2019р.
ВВП, млн. грн	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102	76,0	5,5
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, млн грн	1569702	1977640	2438778	2954221	3079246	96,2	4,2
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, млн грн	18899	23865	30977	39841	36239	91,8	-9,0
Кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління, млн грн	443727	616621	739537	791571	809044	82,3	2,2
Фактичний обсяг надходження ПДВ, млн грн	235506,0	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	70,1	5,8
Продуктивність ПДВ, %	57,9	60,0	58,3	50,0	51,0	-11,9	2,0
Ефективна ставка ПДВ, %	11,6	12,0	11,7	10,0	10,2	-11,9	2,0
Коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ, %	49,4	52,6	52,6	47,6	47,8	-3,3	0,2
Нормативна ставка ПДВ, %	20	20	20	20	20	0	0,0

Найвищий рівень коефіцієнта бюджетної ефективності спостерігається в 2017-2018 рр. 52,6 %, в наступні 2019-2020 рр. показник знизився на 5 %, що становить 47,8 %. Продуктивність ПДВ починаючи з 2017 р. має тенденцію щодо зниження з 60 % до 51 %, на 9 %, що свідчить про зниження ефективності адміністрування ПДВ, що може бути пов'язане як з недосконалістю електронної системи ПДВ, впровадженням оптимізаційних схем на підприємствах задля зменшення податкового навантаження, криза Covid-19, недосконалість механізму відшкодування ПДВ, усунення незаконних схем тощо.

Графічне представлення показників фіскальної ефективності ПДВ представлено на рис. 2.7.

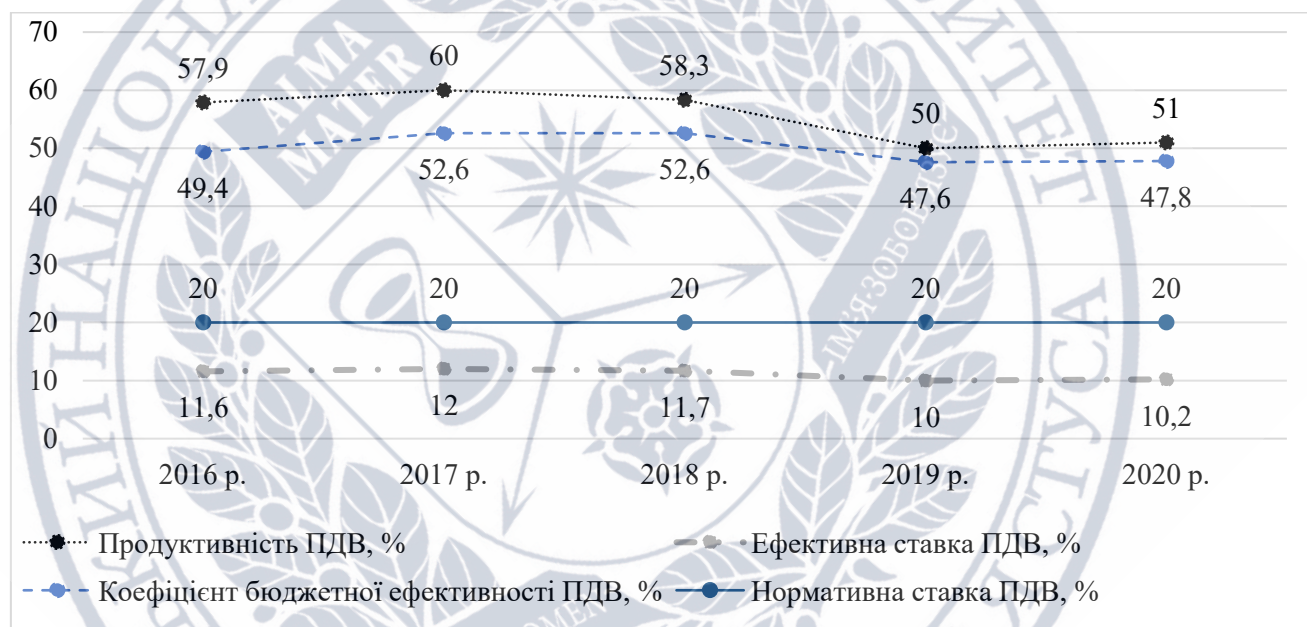


Рисунок 2.7 – Динаміка показників фіскальної ефективності ПДВ в Україні

Отже, фіскальне значення ПДВ послаблюється в період кризи, проте наявність потенціалу податку потребує додаткових заходів уряду щодо підвищення надходжень від ПДВ.

Використовуючи дані валового регіонального продукту (ВРП) [56] визначено регіональний внесок у формування ПДВ, як відсоток надходжень ПДВ в розрізі валового регіонального продукту на основі середньозваженого ВРП за 2016-2019 рр., так як відхилення по роках становлять  $\pm 0,5$  % [57].

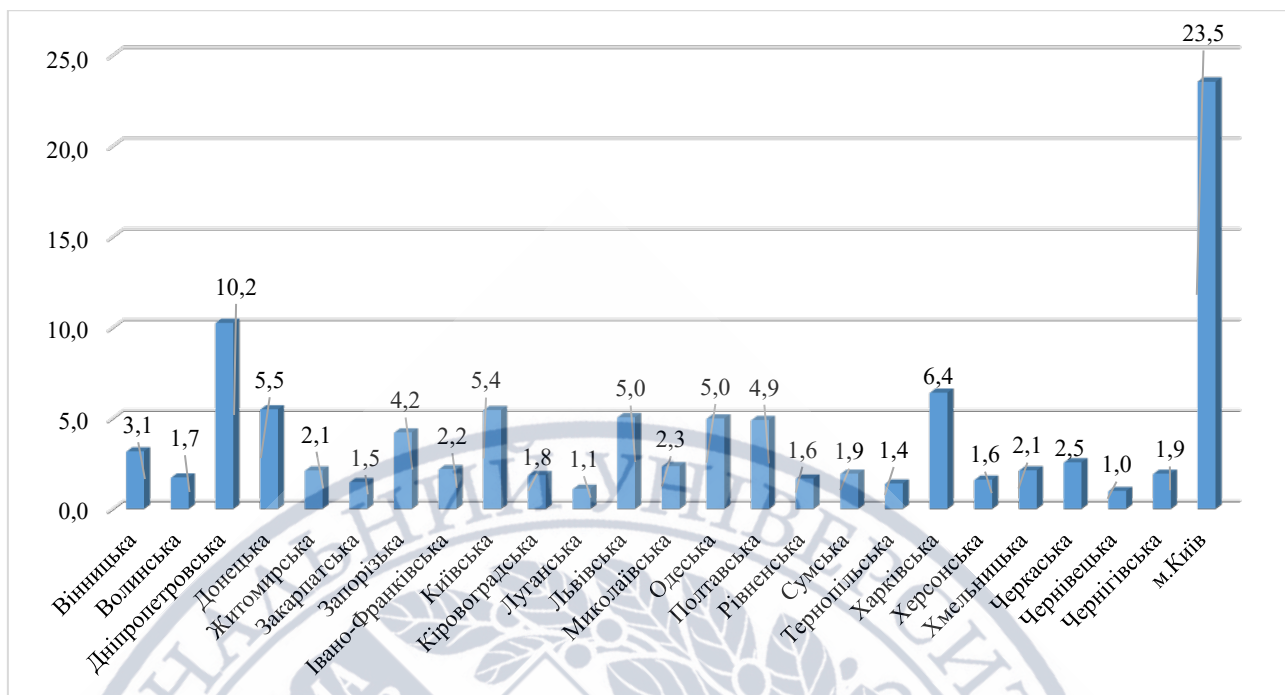


Рисунок 2.8 – Середньозважений регіональний внесок у формування ПДВ

Регіональний внесок у формування ПДВ України коливається в межах від 1% до 23,5 %. Значний вплив на формування ПДВ здійснює ВРП м. Київ, що становить 23,5 %, значну фіскальну значимість у регіональному аспекті мають такі області, як Дніпропетровська – 10,2 %, Харківська – 6,4 %, Донецька – 5,5 %, Київська – 5,4 %, Львівська і Одеська – 5 %, Полтавська – 4,9 %, Вінницька – 3,1 %. Фіскальна значимість таких областей як Житомирська, Івано-Франківська, Миколаївська, Сумська, Хмельницька, Черкаська, Чернігівська для формування ПДВ України становить в межах 1,9 -2,5 %. Всі інші регіони забезпечують до 1,8 % формування ПДВ для вироблених в Україні товарів (робіт, послуг). Отже, результати аналізу дають можливість оцінити особливості формування ПДВ в регіональному аспекті.

Оцінимо потенційні надходження ПДВ за валовою доданою вартістю і кінцевим споживанням домогосподарств, упускаючи пільги, обсяги відшкодування ПДВ, витрати на адміністрування, можливі схеми оптимізації ПДВ, випадки ухилення від оподаткування. При цьому фіскальна ефективність ПДВ буде характеризуватися податковим розривом як різниця між ймовірним максимальним надходженням ПДВ і його фактичною сумою [58]. Концепція

податкових розривів спрямована на оцінку ефективності адміністрування ПДВ та виявлення загроз бази оподаткування.

Таблиця 2.7 – Динаміка податкового розриву за валовою доданою вартістю та кінцевим споживанням домогосподарств

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
1. Надходження ПДВ, млрд. грн	235,5	314,0	374,5	378,7	400,6
2. Валова ДВ, млрд. грн	2 023,2	2 066,7	2 146,5	2 227,1	4 194,1
2.1. Потенційні надходження ПДВ, млрд. грн (20%*п.2)	404,6	413,3	429,3	445,4	838,8
2.2. Податковий розрив, млрд. грн (п.2.1 -п. 1)	169,1	99,4	54,8	66,7	438,2
2.3. Відхилення, % (п.2.1 / п.2.2*100)	41,8	24,0	12,8	15,0	52,2
3. Кінцеве споживання домогосподарств, млрд. грн	1569,7	1977,6	2438,8	2918,3	3079,2
3.1. Потенційні надходження ПДВ, млрд. грн (20%*п.3)	313,9	395,5	487,8	583,7	615,8
3.2. Податковий розрив, млрд. грн (п.3.1 -п. 1)	78,4	81,5	113,2	205,0	215,2
3.3. Відхилення, % (п.3.1 / п.3.2*100)	25,0	20,6	23,2	35,1	35,0

Податковий розрив за валовою доданою вартістю суттєво коливається, починаючи з 2016 р. скорочується з 169,1 млрд. грн в 2016 р. до 54,8 млрд. грн в 2018 р., в наступні періоди спостерігається зростання показника, в 2020 р. на 438,2 млрд. грн або 52,2 %, в попередні два періоди відхилення становило не більше 12,8-15 %. Аналіз податкового розриву за кінцевим споживанням домогосподарств показує протягом 2016-2020 рр. демонструє відхилення 15 %, і коливається в межах 20-35 %. Впровадження електронного адміністрування ПДВ позитивно вплинуло на обсяг податкового розриву, проте економічна криза спричинена пандемією Covid-19 сприяла зростання податкового розриву з 23 до 35 % за 2018-2019 рр.

Зростання податкового розриву демонструє недосконалість електронної системи адміністрування ПДВ, зокрема, можна виокремити індикатори зростання податкового розриву, а саме: тінізація податку, ухилення від оподаткування, застосування пільгових режимів, значні обсяги відшкодування ПДВ (наразі до 40 % ПДВ підлягає відшкодуванню (рис. 2.3), зменшення бази

оподаткування ПДВ, що впливає на розмір податкових зобов'язань, постачання товарів у вигляді товарного кредиту, викривлення документації, тощо.

### 2.3 Оцінка фіскальної ефективності акцизного податку і мита

Інструментами фіскальної політики є податки, серед яких чітко виражену регулюючу і фіскальну роль відіграють акцизний податок і мито. Зазначені податки є дієвими за рахунок диференційованого підходу до визначення ставок оподаткування та відносно міжнародної діяльності. Специфіка акцизного оподаткування обумовлена різновидами підакцизної продукції, мінливістю податкового законодавства, ступенем ефективності податкового контролю за підакцизними товарами. Визначення індикаторів фіскальної значимості здійснювалося відносно номінального ВВП (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Індикатори фіскальної значимості акцизного податку і мита

Показники	Період					Темп приросту, % 2020 р. до	
	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2016 р.	2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Номінальний ВВП, млн. грн	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102	76,0	5,5
Доходи ЗБ України, млн. грн	782859,5	1016970	1184278,1	1289779,8	1376661,6	75,9	6,7
Податкові надходження, млн. грн	650781,7	828159	986348,52	1070321,84	1136687,2	74,7	6,2
Непрямі податки, млн. грн	357 627,7	459 971,9	534 234,6	545 852,6	584 910,9	63,6	7,2
Акцизний податок, млн. грн	101 750,7	121 449,4	132 649,8	137 076,4	153 850,3	51,2	12,2
Мито, млн. грн	20 371,0	24 541,9	27 076,6	30 086,0	30 460,5	49,5	1,2
Фіскальна значимість акцизного податку у ВВП, %	4,3	4,1	3,7	3,4	3,7	-14,1	6,4
Фіскальна значимість мита у ВВП, %	0,9	0,8	0,8	0,8	0,7	-15,0	-4,1
Фіскальна значимість акцизного податку у доходах ЗБ України, %	13,0	11,9	11,2	10,6	11,2	-14,0	5,2
Фіскальна значимість мита у доходах ЗБ України, %	2,6	2,4	2,3	2,3	2,2	-15,0	-5,1

Вагому роль у формуванні ВВП відіграє акцизний податок, що становить 3,4-4,3 %, при цьому протягом досліджуваного періоду спостерігаються незначні коливання. Найнижчий вплив на формування ВВП справляє мито, проте обсяг не перевищує 0,9 %.

В розрізі непрямих податків найвище фіскальне значення належить ПДВ, що формує в середньому 30 % доходів зведеного бюджету, 11,6 % – акцизний податок і 2,4 % – мито.

Фіскальну ефективність акцизного податку формують дві основні групи підакцизних товарів: пальне і тютюнові вироби, що становить більше як 70 % надходжень до зведеного бюджету України. На рис. 2.9 представлена динаміка акцизного податку з пального, що характеризується позитивною динамікою. При цьому обсяг реалізації бензину, дизпалива та скрапленого газу протягом 2016-2020 рр. зросла на 1,7 млн тонн з 9,3 до 11 млн тонн, в грошовому еквіваленті зростання відбулося на 25,2 млрд грн з 37,2 до 62,4 млрд грн. Ставка податків по складових акцизу з пального не змінювалася з 2017 р., тому основними чинниками, що вплинули на зміну надходження акцизного податку є курс євро, який в 2019-2020 рр. збільшився з 29 до 30,8 грн/євро. Приріст акцизу з пального в 2016-2017 рр. обумовлено зміною одиниць виміру для ставок податку кг на літри.

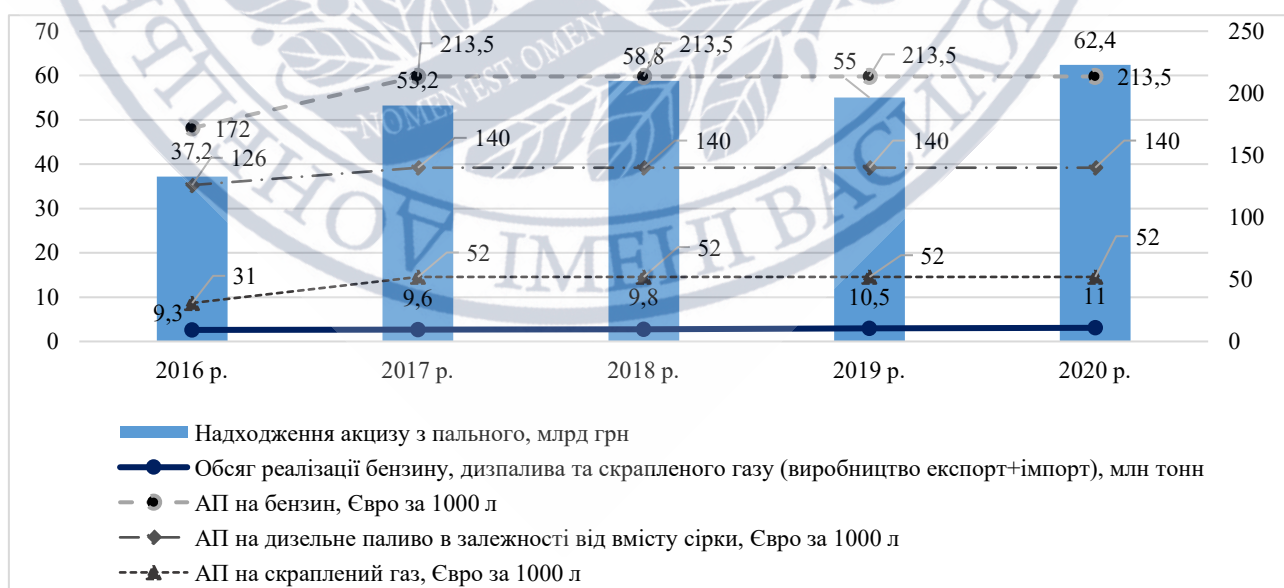


Рисунок 2.9 – Показники акцизного податку з пального до зведеного бюджету

Найбільший вплив надходжень акцизу з пально становить дизельне пальне, частка якого поступово зростає з 5,8 до 7,2 млн. т, проте обсяг надходжень від акцизного податку починаючи з 2017 р. залежить від обсягу реалізації та курсу євро, так як ставка залишається незмінна 140 євро за 1000 л (рис. 2.10).

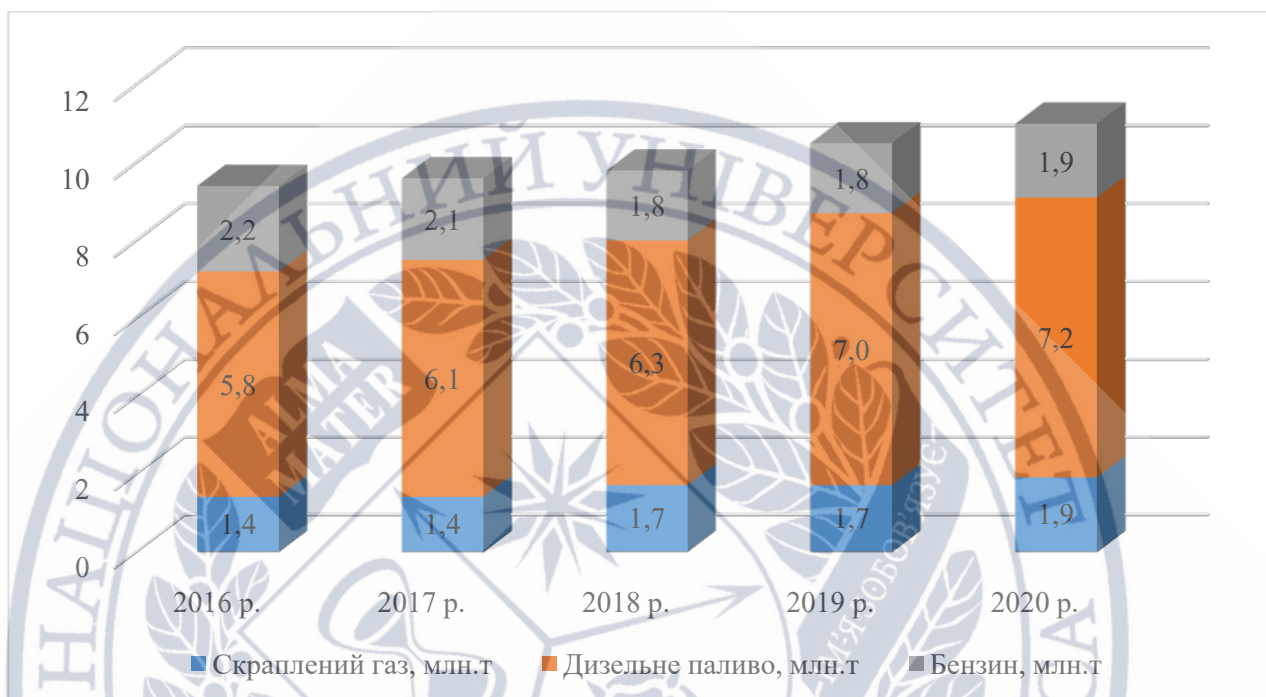


Рисунок 2.10 – Зміна структури реалізації пального, млн. тон

Частка бензину в реалізації пального має тенденцію до зниження з 2,2 млн. т в 2016 р до 1,8 млн. т в 2018-2019 рр., і лише в 2020 р. спостерігається незначна тенденція щодо зростання на 0,1 млн. т до 1,9 млн. т. Щодо ставки акцизу на бензин, то з 01.01.2017 р. вона не змінюється і становить 213,5 євро за 1000 л. Реалізація скрапленого газу демонструє позитивну тенденцію з 1,4 млн. т в 2016 р. до 1,9 млн. в 2020 р. при незмінній ставці 52 євро за 1000 л.

Оцінюючи структуру реалізації пального (рис. 2.11), доцільно відмітити, що бюджет поповнюється переважно за рахунок імпортованого пального, обсяг якого має тенденцію до зростання з 7,7 млн. т в 2016 р. до 8,7 млн. т в 2020 р., що становить 79 % загального обсягу реалізації. Позитивна тенденція присутня у виробленого в Україні пального з 1,7 до 2,3 млн. т за період дослідження, що підвищує рівень фіскальної значущості.

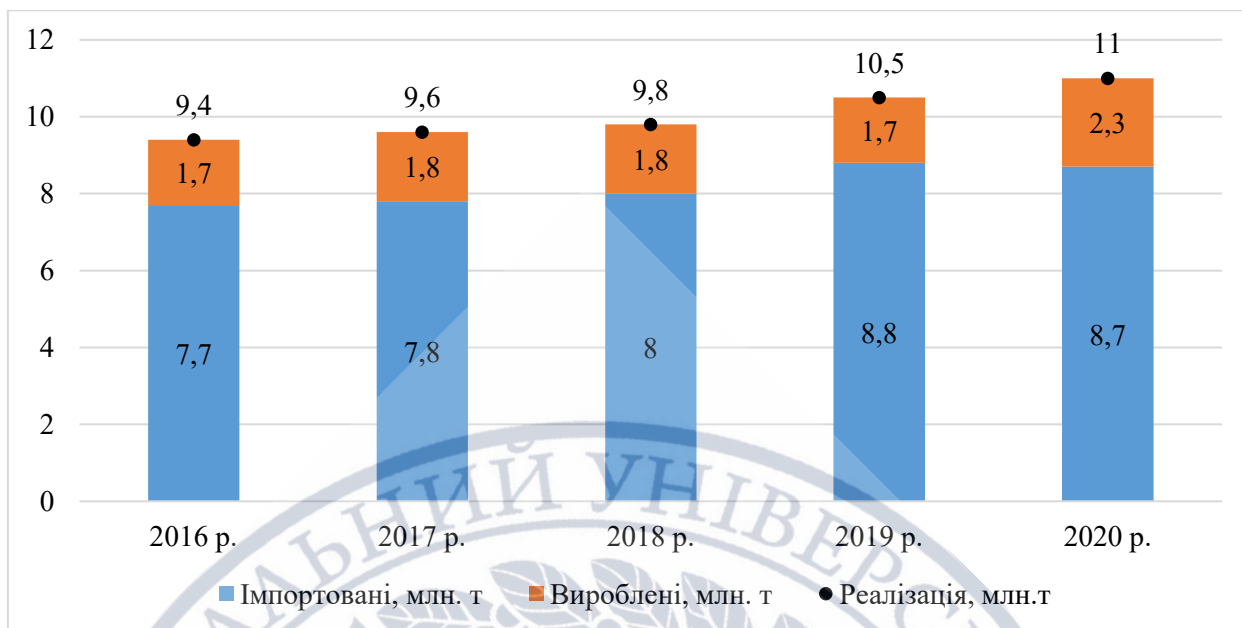


Рисунок 2.11 – Зміна частки реалізації імпортного і вітчизняного пального

Акцизний податок з тютюнових виробів займає вагому частку в структурі акцизного податку, що сягає близько 1/3 загального обсягу. Оцінюючи динаміку надходження за 2016-2020 рр. (рис. 2.12), то вона є позитивною з 33,2 до 54,7 млрд. грн, проте темпи приросту починаючи з 2016 по 2019 рр. характеризуються спадною тенденцією з 49,5 до 1,1 %, в 2020 р. тенденція змінилася, і характеризується зростанням до 24,0 %, відносно попереднього періоду.

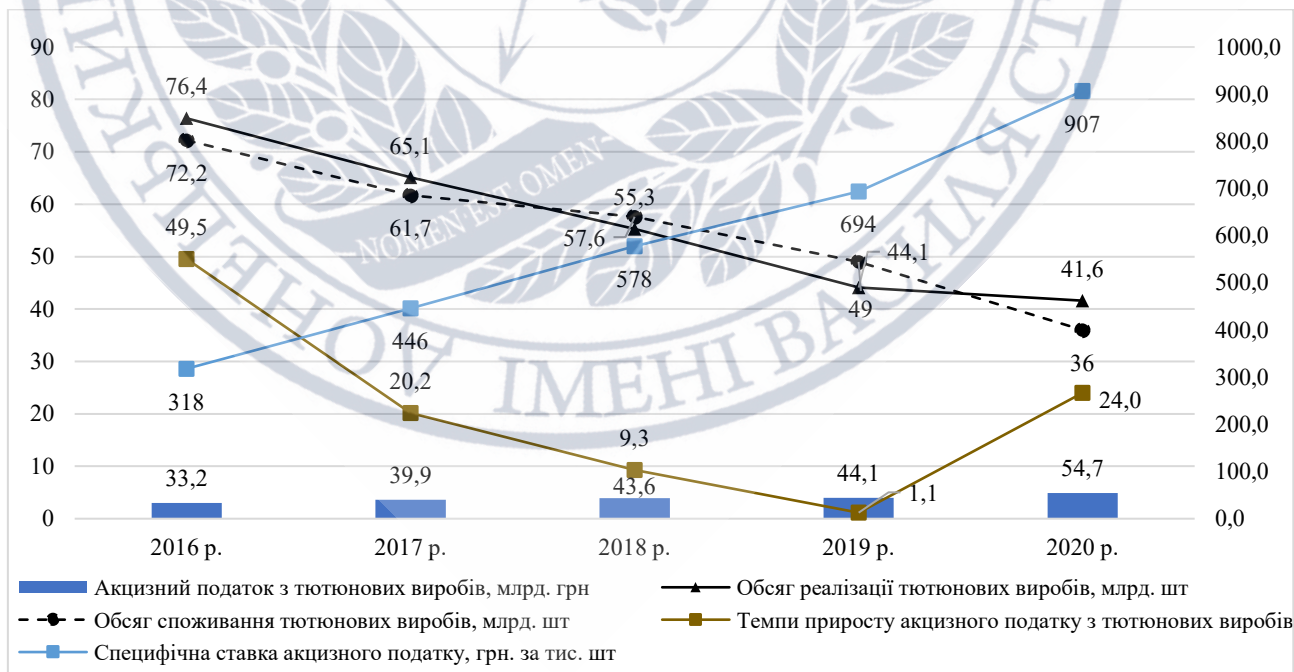


Рисунок 2.12 – Динаміка показників, що впливають на фінскальне значення акцизного податку з тютюнових виробів

Відповідно до перехідних положень, підрозділ 5 Податкового кодексу України [Помилка! Закладку не визначено.] передбачається поступове зростання ставок акцизного податку з 318 до 907 грн. за 1000 шт протягом 2016-2020 рр., до 2024 р. ставка акцизного податку зросте до 2363,4 грн. за 1000 шт. Зростання ставки впливає на скорочення обсягів споживання тютюнових виробів з 72,2 до 36,0 млрд. шт та відповідно обсягів реалізації тютюнових виробів з 76,4 до 41,6 млрд. шт за 2016-2020 рр. (перевищення реалізації над споживанням характеризує залишки тютюнових виробів у оптових постачальників). Отже, дана група підакцизних товарів виконує крім фіскальної, регулюючу функцію податків і сприяє зменшенню споживання шкідливих товарів громадянами країни.

Сучасні тренди на ринку тютюнових виробів характеризуються зміною пріоритетів споживачів, що потребувало відповідної реакції контролюючих органів. Наразі значної популярності набувають ТВЕН (тютюновмісні вироби для електричного нагрівання), обсяг імпорту яких зростає з 1,0 млрд. шт в 2018 р. до 5 млрд. шт в 2020 р. При цьому ставка на ТВЕН є значно нижчою, проте поступово зростає з 217,85 до 341,93 грн. за тис. шт.

Фіскальне значення лікєро-горілчаних виробів в структурі акцизного податку становить до 8 %, при цьому він формується переважно за рахунок горілчаних виробів (рис. 2.13).

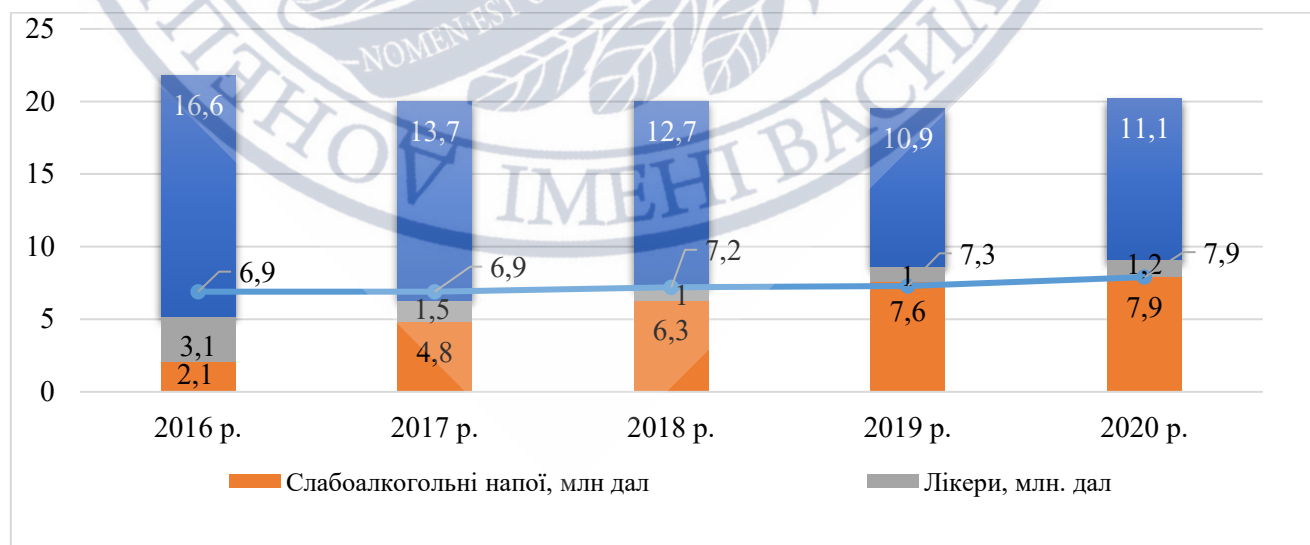


Рисунок 2.13 – Структура акцизного податку з лікєро-горілчаних виробів

Надходження акцизного податку з лікєро-горілчанних виробів має незначну тенденцію щодо зростання з 6,9 до 7,9 млрд грн за період дослідження, за останній період приріст надходження становив 7,9 млрд. грн попри незмінну ставку в останні чотири періоди 126,96 грн за 1 л 100 % спирту. Проте, оцінюючи структуру спостерігається зростання частки акцизу, що формується за рахунок слабоалкогольних напоїв з 2,1 млн дал в 2016 р. до 7,9 млн дал в 2020 р. Обсяг виробництва лікерів скоротився майже в 3 рази за період дослідження і становить 1,2 млн дал в 2020 р. Щодо горілчанних виробів, то спостерігається також скорочення виробництва з 16,6 в 2016 р. до 11,1 млн дал в 2020 р., що обумовлено зростання ціни на горілчані вироби за рахунок дії регулюючої функції податків.

Отже, якщо порівнювати ПДВ, акцизний податок і мито, то найбільш фіскально ефективним податком є ПДВ, при цьому ще є потенціал щодо зростання фіскальної ефективності в перспективі.

## **Висновки до розділу 2**

За результатами написання другого розділу:

- проаналізовано вплив непрямого оподаткування на формування доходів бюджетів різних рівнів, визначено вплив непрямих податків на доходи державного, місцевого і зведеного бюджету, виявлено, що найбільш фіскально значимим є ПДВ формуючи до 30 % зведеного бюджету України, акцизний податок – 11 %, мито – 3,4 %;
- проаналізовано ступінь виконання планових показників непрямих податків в зведеному бюджеті України, наслідком недовиконання планових значень ПДВ є такі фактори, як неточність прогнозу темпу інфляції та валютного курсу, зменшення імпорту товарів, скорочення обсягів реалізації тютюнової продукції, наслідками антикризових заходів Covid-19, скороченням споживчого попиту, закриття кордонів, ситуацією на світових і національному ринку тощо;
- оцінено фіскальну значимість та ефективність непрямих податків як за структурою формування, так і відносно доходів бюджету, ВВП, непрямих податків, розраховано ефективну ставку ПДВ, виявлено потенціал надходження ПДВ, зниження фіскальної ефективності непрямих податків в період кризи.

## РОЗДІЛ 3

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 3.1. Концепція вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні

Сучасна економічна ситуація країни підсилює значення непрямих податків, що є не лише фіскальним інструментом щодо наповнення державного бюджету, а виконує регулюючу роль як у формуванні цінової політики, впливаючи на рівень доходів населення.

Ідейною основою фіскальної ефективності непрямого оподаткування є принципи на яких вона ґрунтується, що в подальшому проявляється в податковій політиці держави і визначається на законодавчому рівні, адже саме принципи є орієнтирами, що формують свідомість всіх суб'єктів оподаткування щодо стягнення податкових платежів. Узгоджена система принципів є інструментом убезпечення від прогалин податкового законодавства та адміністрування податків [70].

Принципи, що закладені в концепцію фіскальної ефективності непрямих податків доцільно умовно розділити на дві категорії:

Загальні принципи непрямого оподаткування:

- законність – правила і процес адміністрування податків базується на чинному податковому законодавстві;
- рівномірність та зручність проявляється у визначенні термінів сплати податків задля забезпечення синхронності податкових надходжень до бюджету, застосування спрощеного механізму адміністрування з позиції платника податків;
- рівність усіх платників передбачає формування рівних умов оподаткування для всіх категорій платників;
- фіскальна достатність є одним із ключових принципів непрямих податків, адже вони забезпечують формування більше 50 % податкових платежів до зведеного бюджету країни, тому прогнозування змін щодо елементів оподаткування (ставки, об'єкт, база оподаткування тощо), пільгових умов

повинні базуватися на науковій основі та враховувати потреби бюджету у фінансуванні видатків;

- прозорість передбачає застосування електронних систем задля формування прозорого і зрозумілого процесу адміністрування непрямих податків **[Помилка! Закладку не визначено.]**.

Принцип економічності оподаткування є в більшій мірі специфічним для акцизного податку і мита, так як щодо даних податків застосовуються диференційовані ставки оподаткування для груп підакцизних товарів, різні ставки мита залежно від митного режиму, укладених міжнародних договорів тощо. Відповідно до цього витрати на адміністрування даних податків не повинні перевищувати суму податкових зобов'язань платників.

Принцип стабільності є специфічним для ПДВ, так як саме даний податок є бюджетоутворюючим і формується на всіх стадіях виробництва і обігу товарів (робіт, послуг). В даному контексті, принцип стабільності передбачає синхронні надходження до державного бюджету задля досягнення фіскальної ефективності. Специфічним для електронного адміністрування ПДВ є дотримання принципу хронології щодо виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту, що відображається при заповненні декларації.

Принцип збалансованості як специфічний для акцизного податку полягає в тому, що потрібно знайти баланс між регулюючою і фіскальною функцією податків, з однієї сторони за рахунок зростання ставок зменшується рівень споживання шкідливих підакцизних товарів, а з іншої потрібно забезпечити надходження до бюджету.

Задля реалізації концепції, непрямі податки реалізують в повній мірі такі функції як: фіскальна, відповідно до якої реалізується наповнення бюджетів різних рівнів; регулююча забезпечує перерозподіл ВВП між державою і платниками, забезпечує реалізацію податкового важеля на рівень споживання товарів і послуг, економічний розвиток держави, зайнятість, наявність тіньового сектору економіки, формує диференційовані умови оподаткування для потенційних платників тощо; контрольна функція є інструментом відслідковування діяльності платників податків, синхронності податкових

надходжень до бюджету, реалізації повноважень контролюючих органів у сфері адміністрування податків.

Графічне представлення концепції зображено на рис. 3.1.

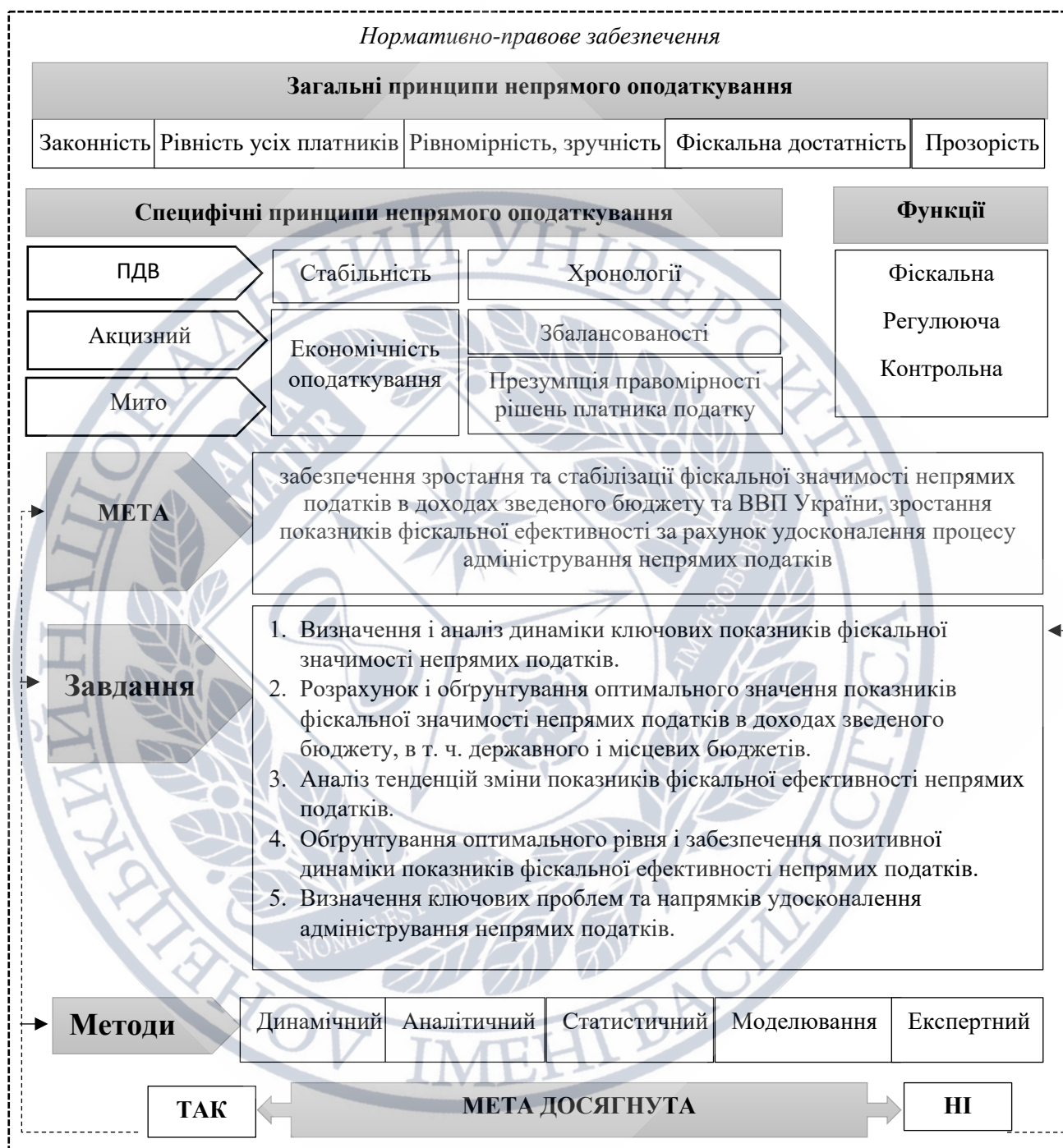


Рисунок 3.1 – Концепція вдосконалення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні

Метою концепція фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні є забезпечення зростання та стабілізації фіскальної значимості непрямих

податків в доходах зведеного бюджету та ВВП України, зростання показників фіскальної ефективності ПДВ (продуктивність, ефективна ставка, коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ) за рахунок удосконалення процесу адміністрування непрямих податків [70].

Реалізація поставленої мети в концепції реалізується за рахунок виконання наступних завдань:

1. Визначення і аналіз динаміки ключових показників фіскальної значимості непрямих податків.
2. Розрахунок і обґрунтування оптимального значення показників фіскальної значимості непрямих податків в доходах зведеного бюджету, в т. ч. державного і місцевих бюджетів.
3. Аналіз тенденцій зміни показників фіскальної ефективності непрямих податків.
4. Обґрунтування оптимального рівня і забезпечення позитивної динаміки показників фіскальної ефективності непрямих податків.
5. Визначення ключових проблем та напрямків удосконалення адміністрування непрямих податків.

До методів, що доцільно застосовувати в запропонованій концепції можна віднести:

- динамічний метод застосовується для аналізу показників в динаміці, виявлення позитивних і негативних тенденцій, прийняття рішень щодо підвищення ефективності адміністрування непрямих податків;
- аналітичний метод застосовується для систематизації даних щодо непрямих податків, як в цілому, так і по окремих групах, видах діяльності, групах товарів тощо;
- моделювання застосовується для моделювання фіскальної ефективності непрямих податків за заданих умов, чинників, що впливають на їх величину;
- статистичний метод використовується для визначення впливу непрямих податків на макроекономічні показники країни, визначення середнього значення показників, темпів приросту тощо;

- експертний метод дає можливість зробити певні припущення щодо покращення системи адміністрування непрямих податків, вибору дієвих важелів впливу на зростання показників фіскальної ефективності, як наслідок побудови адекватної, прийнятної до сучасних умов моделі адміністрування непрямих податків [70].

Запропонована концепція фіскальної ефективності непрямого оподаткування спрямована на генерування додаткових фінансових ресурсів до бюджету країни, адже зростання непрямих податків в абсолютному значенні не свідчить про системну тенденцію, яка прослідковується за допомогою показників приросту. Тому, генерація сучасних інструментів адміністрування непрямих податків дасть можливість забезпечити зростання податкових надходжень та створити сприятливе бізнес-середовище для реалізації внутрішнього підприємницького потенціалу та залучення іноземних інвестицій.

### **3.2. Моделювання впливу непрямих податків на макроекономічні показники**

Фіскальна ефективність непрямого оподаткування є результатом взаємодії держави та платників податків, тому виявлення впливу непрямого оподаткування із застосуванням інструментів моделювання дає можливість визначати вектори зміни фіскальної політики [59; 60].

Для моделювання впливу факторів на формування доходів зведеного бюджету за рахунок непрямих податків, доцільно визначити факторні та результуючі ознаки та виявити щільність зв'язку між ними через побудову кореляційної матриці використовуючи Microsoft Excel, надбудову «Аналіз даних». Для полегшення роботи із статистичними даними та надання їх релевантного вигляду в моделі логарифмуємо їх за допомогою натуральних логарифмів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. – Вихідні дані перетворені в натуральні логарифми для побудово кореляційно-регресійної моделі

Період	Натуральні логарифми показників							
	ПДВ	Номінал. ВВП	ВДВ	КСВДГ	КСВ некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства	КСВ сектора загального державного управління	АП	Мито
2016	5,372	6,377	6,306	6,196	4,276	5,647	5,008	4,309
2017	5,497	6,475	6,315	6,296	4,378	5,790	5,084	4,390
2018	5,573	6,551	6,332	6,387	4,491	5,869	5,123	4,433
2019	5,578	6,599	6,348	6,470	4,600	5,898	5,137	4,478
2020	5,603	6,623	6,623	6,488	4,559	5,908	5,187	4,484

За даними табл. 3.1 побудуємо кореляційну матрицю (рис. 3.2), в якій результативний показник (Y) – ПДВ та визначено п'ять впливових факторів, що обумовлюють зміну його обсягу X1 – номінальний ВВП, X2 – валова додана вартість (ВДВ), X3 – кінцеві споживчі витрати домогосподарств (КСВДГ), X4 – кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства (КСВНО), X5 – кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління (КСВСЗДУ). Кореляція показує статистичну залежність між випадковими величинами, і визначається за формулою:

$$Correl(x, y) = \frac{\sum (x - \bar{x}) \times (y - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \times \sum (y - \bar{y})^2}}, \quad (3.1)$$

Де x і y – вибіркові значення результативного і факторних показників.

Таблиця 3.2 – Кореляційна матриця

Показник	Y	X1	X2	X3	X4	X5
Y	1					
X1	0,977	1				
X2	0,554	0,637	1			
X3	0,955	0,996	0,645	1		
X4	0,939	0,978	0,517	0,986	1	
X5	0,997	0,984	0,535	0,968	0,960	1

За результатами кореляційної матриці доцільно вилучити фактори  $X_1$  – номінальний ВВП,  $X_5$  – кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління, так як значення наближено до 1, тобто має щільний, наближений до функціонального зв'язок, в результаті чого результати регресійної моделі будуть неадекватні. З іншими факторами існує тісний зв'язок, що дає можливість побудувати регресійну модель і рівняння регресії, що є статистично значуще і достовірне, і підтверджується статистикою моделі:

коефіцієнт множинної кореляції ( $R$ ) свідчить про високу щільність зв'язку між результативним показником і факторами і становить 0,994;

$R$ -квадрат = 0,989.

Нормований  $R$ -квадрат = 0,954.

Стандартна похибка = 0,020.

Спостережень – 5 років.

Таблиця 3.3 – Результати регресійного моделювання впливу факторів

Показники	df	SS	MS	F	Significance F			
Регресія	3	0,0350	0,012	28,842	0,136			
Залишок	1	0,0004	0,000					
Всього	4	0,0354						
	Coefficients	Standard Error	t Stat	P-value	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95,0%	Upper 95,0%
ПДВ (Y-перетин)	-5,246	2,596	-2,021	0,293	-38,230	27,739	-38,230	27,739
ВДВ ( $X_2$ )	-0,714	0,278	-2,572	0,236	-4,241	2,813	-4,241	2,813
КСВДГ ( $X_3$ )	4,624	1,563	2,959	0,207	-15,231	24,479	-15,231	24,479
КСВНО ( $X_4$ )	-3,165	1,285	-2,462	0,246	-19,495	13,165	-19,495	13,165

За результатами економіко-математичного моделювання, яке було здійснено за даними публічної статистичної інформації [Помилка! Закладку не визначено.], із використанням дисперсійного аналізу визначено результуючу і факторні коефіцієнти для побудови багатфакторної регресійної моделі:  $Y$ -перетин = -5,246, коефіцієнти регресії для  $X_2$  = -0,714,  $X_3$  = 4,624,  $X_4$  = -3,165.

Для визначення регресійного рівняння степеневій функції використано загальну формулу рівняння степеневій функції:

$$y = \beta_0 \times x_1^{\beta_1} \times x_2^{\beta_2} \times \dots \times x_n^{\beta_n}, \quad (3.2)$$

$y$  – результуюча ознака (один із видів непрямих податків):

$x_1, x_2, \dots, x_n$  – факторні ознаки, що впливають на результуючий показник;

$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_n$  – регресійні коефіцієнти або коефіцієнти еластичності, що характеризують зміну результуючої ознаки, а саме на скільки відсотків зміниться результуюча ознака при зростанні факторної ознаки на 1%;

$\beta_0$  – константа, як цифрове вираження результуючої ознаки [61, с. 149-150; 62, С. 78].

В результаті проведених розрахунків і перетворень отримано наступне регресійне рівняння степеневі функції:

$$Y = \ln -5,246 \times \ln x_2^{-0,714} \times \ln x_3^{4,624} \times \ln x_4^{-3,165} = e^{-5,246} x_2^{-0,714} x_3^{4,624} x_4^{3,165}$$

$$\text{ПДВ} = 0,0053 \text{ ВДВ}^{-0,714} \text{ КСВДГ}^{4,624} \text{ КСВНО}^{3,165} \quad (3.3)$$

де  $e$  – константа, основа натурального логарифма, число Ейлера, значення якого наближається до 2,71828.

У запропонованій степеневій моделі значення, що стоїть біля фактору є коефіцієнтом еластичності, що дає підстави зробити наступні висновки:

- при зростанні валової доданої вартості на 1 % обсяг ПДВ до бюджету зменшиться на 0,714 %;
- при зростанні кінцевих споживчих витрат домогосподарств на 1 % обсяг ПДВ до бюджету зросте на 4,624 %;
- при зростанні кінцевих споживчих витрат некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства на 1 % обсяг ПДВ до бюджету зменшиться на 3,165 %.

Турянський Ю.І. [63] визначає критерії фіскальної ефективності, виокремлюючи вплив макроекономічних показників на обсяг податкових надходжень та визначає, що для визначення тенденцій наповнення бюджету України доцільно застосовувати показник фіскальної значимості непрямих податків в розрізі ПДВ, акцизного податку і мита до ВВП. Проте наявність

тіньової економіки супроводжується ризиком несплати податків, як наслідок недоотримання податкових доходів бюджету країни.

Економічний розрахунок податкового регулювання із врахуванням фіскальної ефективності здійснюється за допомогою регресійно-кореляційної залежності макропоказників, таких як ВВП, ВНМ тощо, податкового навантаження за видами непрямих податків, показників ефективності.

Загальний вигляд моделі регресійно-кореляційної залежності щодо представлення фіскального впливу податкового навантаження на макропоказники такий [16, с. 355]:

$$M_{\text{фпн}} = F(\text{ВВП}, \text{ПН}_{\text{нп}}) \quad (3.4)$$

Фіскальним індикатором ефективності податкового механізму є податковий коефіцієнт, що розраховується як відношення непрямих податків (як в цілому, так і в розрізі видів) до ВВП. Чим вище отримане значення, тим вища еластичність попиту держави на фінансові ресурси, як наслідок:

- зростає податковий тягар, що має двоякий ефект: зростання фіскальної ефективності держави та зростання податкового навантаження платників;
- ризик скорочення податкових надходжень внаслідок зростання ризику тінізації економіки, ухилення від оподаткування, еластичності попиту – зниження податкової виручки за рахунок зростання частки податків у ВВП.

Оцінку фіскальної ефективності при одночасній зміні податкових надходжень внаслідок приросту показників економічного зростання, в нашому дослідженні, ВВП доцільно розраховувати наступний показник еластичності податків:

$$K_{\text{епн}} = \frac{\Delta \text{ПН}_n}{\text{ПН}_{\text{н0}}} : \frac{\Delta \text{ВВП}_n}{\text{ВВП}_{\text{н0}}}, \quad (3.5)$$

Де  $\Delta \text{ПН}_n, \Delta \text{ВВП}_n$  – показники приросту податкового навантаження і ВВП n-го року;

$ПН_{н0}$ ,  $ВВП_{н0}$  – показники приросту податкового навантаження і ВВП базового року [16, с. 356].

Якщо показник еластичності непрямих податків більший за 1, то це дає можливість забезпечити стабільний вплив на економіку за рахунок постійних надходжень до бюджету.

Розрахуємо коефіцієнт фіскальної ефективності при одночасній зміні ВВП для акцизного податку ( $К_{eAP}$ ), мита ( $К_{eM}$ ), ПДВ ( $К_{eПДВ}$ ), графічна зміна представлена на рис. 3.2.

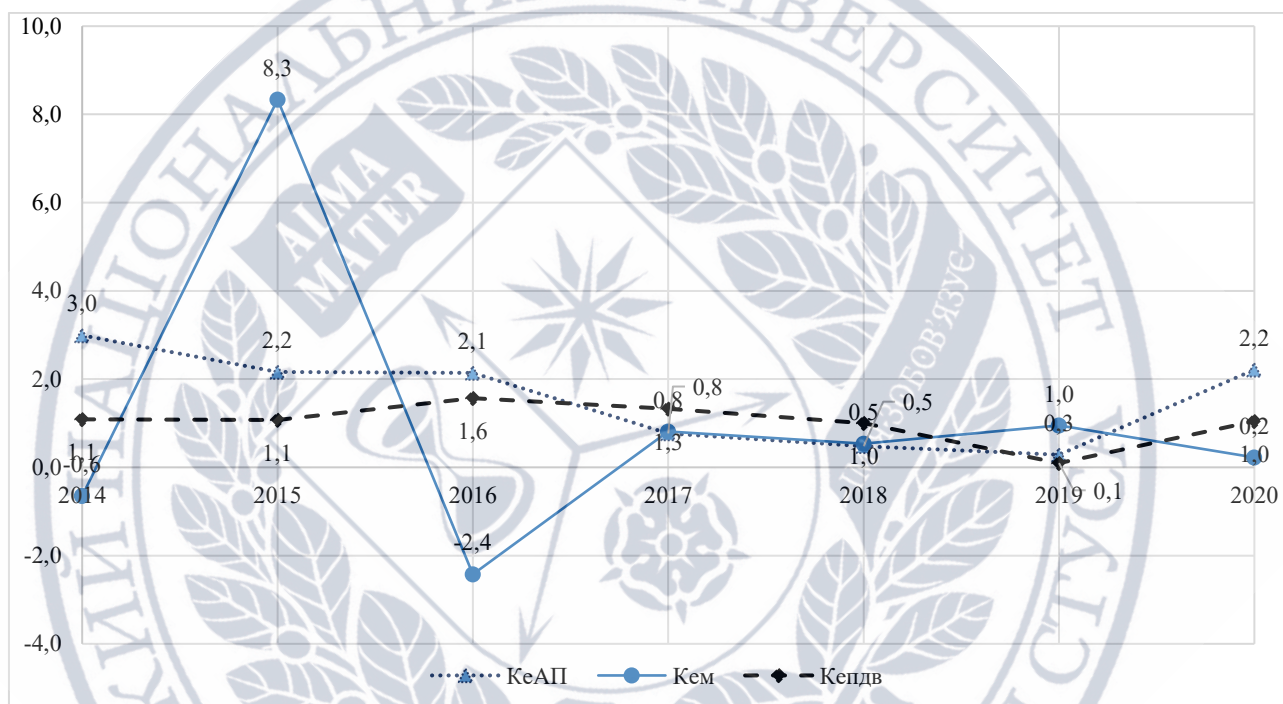


Рисунок 3.2 – Зміна коефіцієнтів фіскальної ефективності непрямих податків при одночасній зміні ВВП

Представлені на рис. 3.2 коефіцієнти еластичності фіскальної ефективності непрямих податків показують їх зміну при зміні макропоказників, в нашому випадку, ВВП. Коефіцієнт фіскальної ефективності акцизного податку має неоднозначну тенденцію, при цьому надходження акцизного податку зростали більш швидкими темпами порівняно з ВВП у 2014 р. у 3 рази, 2015 р. – 2,2, 2016 р. – 2,1 рази, в наступному 2017-2019 рр. спостерігається стрімке зниження показника, що свідчить про зниження фіскальної ефективності податків і зниження частки акцизного податку у ВВП з 0,8 до 0,3. В 2020 р. фіскальна ефективність акцизного податку стрімко зросла, і темпи приросту становлять 2,2

рази відносно ВВП. Вплив факторів, що обумовлюють зміну динаміки акцизного податку наведені в другому розділі роботи.

Значних змін зазнає коефіцієнт еластичності фіскальної ефективності мита (податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, що включає ввізне і вивізне мито), який в 2014 і 2016 р. є від'ємним і становить -0,6 та -2,4 відповідно, що свідчить про значне перевищення темпів зростання ВВП над митом. В 2017-2020 рр. показник коливається в межах 0,2-1, що характеризує зниження податкових надходжень від мита, при одночасному перевищенні приросту ВВП.

Податкові надходження від ПДВ зростають швидшими темпами порівняно з ВВП в 2014-2017 рр., найвищий рівень 1,6 спостерігався в 2016 р. В 2018 і 2020 рр. існує прямолінійна залежність, ПДВ і ВВП зростають однаковими темпами. Різке зниження фіскальної ефективності ПДВ відносно ВВП спостерігається у 2019 р. – 0,1, що обумовлено карантинними обмеження Covid-19.

Для оцінки ступеня впливу непрямих податків на доходи зведеного бюджету (у – результативний показник) доцільно побудувати кореляційно-регресійну модель, проте при відборі факторів було оцінено кореляційну залежність факторів, і вилучено із вибірки ПДВ, так як коефіцієнт кореляції становив близько 1, і модель була неадекватною. Вихідні дані моделі було збільшено до 8 спостережень (2013-2020 рр.), потім розраховано логарифм з 10. До факторних ознак включено:

X1 – АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

X2 – АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

X3 – АП з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів;

X4 – податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне і вивізне мито).

Кореляційна матриця результуючої і факторних ознак наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Кореляційна матриця взаємозв'язку доходів зведеного бюджету і факторних ознак

	y	X1	X2	X3	X4
y	1				
X1	0,986922	1			
X2	0,966402	0,967144	1		
X3	0,815571	0,840242	0,84777	1	
X4	0,700874	0,657661	0,695762	0,869398	1

За розрахованими даними можна стверджувати про наявність сильного, позитивного зв'язку між обраним набором факторів, так АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (X1) має найбільш щільний зв'язок 0,986, АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (X2) – 0,966, АП з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (X3) – 0,816, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне і вивізне мито) (X4) – 0,7. Візуалізація залежності факторних ознак і доходів зведеного бюджету представлено на рис. 3.3.

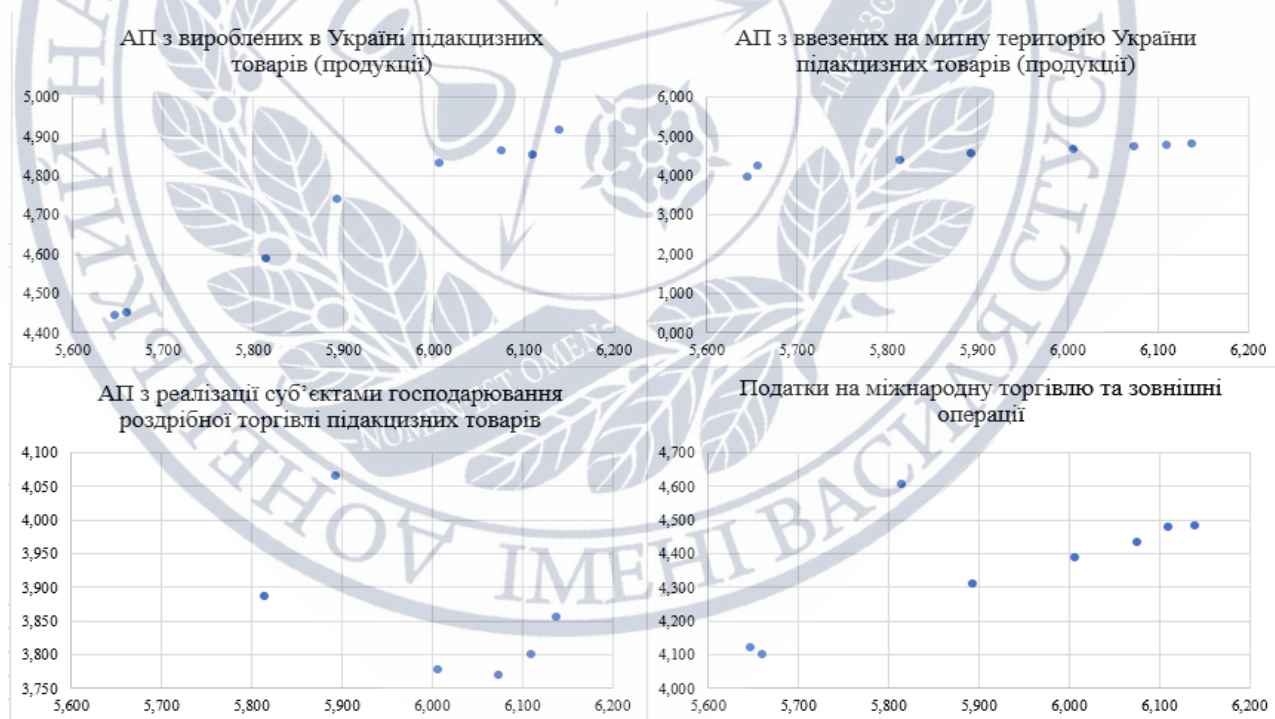


Рисунок 3.3 – Взаємозв'язок доходів зведеного бюджету і окремих видів непрямих податків

Далі побудуємо регресійну модель за допомогою надбудови в Microsoft Excel «Аналіз даних», і оцінимо адекватність моделі. Результати регресійної

статистики: Множинний R – 0,997553; R-квадрат – 0,995113; нормований R-квадрат – 0,988596; стандартна похибка – 0,020983; спостережень – 8. Отримані показники для побудови регресійного рівняння наведено в табл. 3.5. F-критерій Фішера показує оцінку надійності рівняння регресії, що становить 152,7, ймовірність отримання є досить низькою і становить 0,000852.

Таблиця 3.5 – Регресійні показники впливу доходів зведеного бюджету і окремих видів непрямих податків

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	4	0,268942	0,067236	152,7044	0,000852			
Residual	3	0,001321	0,00044					
Total	7	0,270263						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95,0%</i>	<i>Upper 95,0%</i>
y	-0,491	0,669	-0,734	0,516	-2,620	1,637	-2,620	1,637
X1	1,020	0,173	5,904	0,010	0,470	1,571	0,470	1,571
X2	0,079	0,108	0,729	0,519	-0,265	0,423	-0,265	0,423
X3	-0,040	0,013	-3,100	0,053	-0,081	0,001	-0,081	0,001
X4	0,312	0,095	3,271	0,047	0,008	0,616	0,008	0,616

Отже, можна сформулювати наступне рівняння багатofакторної регресії:

$$y = -0,491 + 1,02x_1 + 0,08x_2 - 0,04x_3 + 0,31x_4, \quad (3.6)$$

Регресійна модель дає можливість оцінити ступінь впливу факторів, зокрема:

- зростання акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) на 1 млрд. грн призведе до зростання доходів зведеного бюджету України на 1,02 млрд. грн;
- зростання акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) на 1 млрд. грн призведе до зростання доходів зведеного бюджету України на 0,08 млрд. грн;

- зростання акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів на 1 млрд. грн призведе до зменшення доходів зведеного бюджету України на 0,04 млрд. грн, проте потрібно відзначити, що даний податок повністю зараховується до місцевого бюджету;
- зростання податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне і вивізні мито) на 1 млрд. грн призведе до зростання доходів зведеного бюджету України на 0,31 млрд. грн.

В умовах кризи фінансову ефективність податків в повній мірі реалізують непрямі податки, тому пропонується в якості аналітичного інструментарію для прогнозування розрахувати трендову модель непрямого оподаткування. Для побудови було розраховано логарифм значення непрямих податків за 2013-2020 рр., визначено лінійне і поліноміальне рівняння, здійснено прогноз на наступні три роки (рис. 3.4).

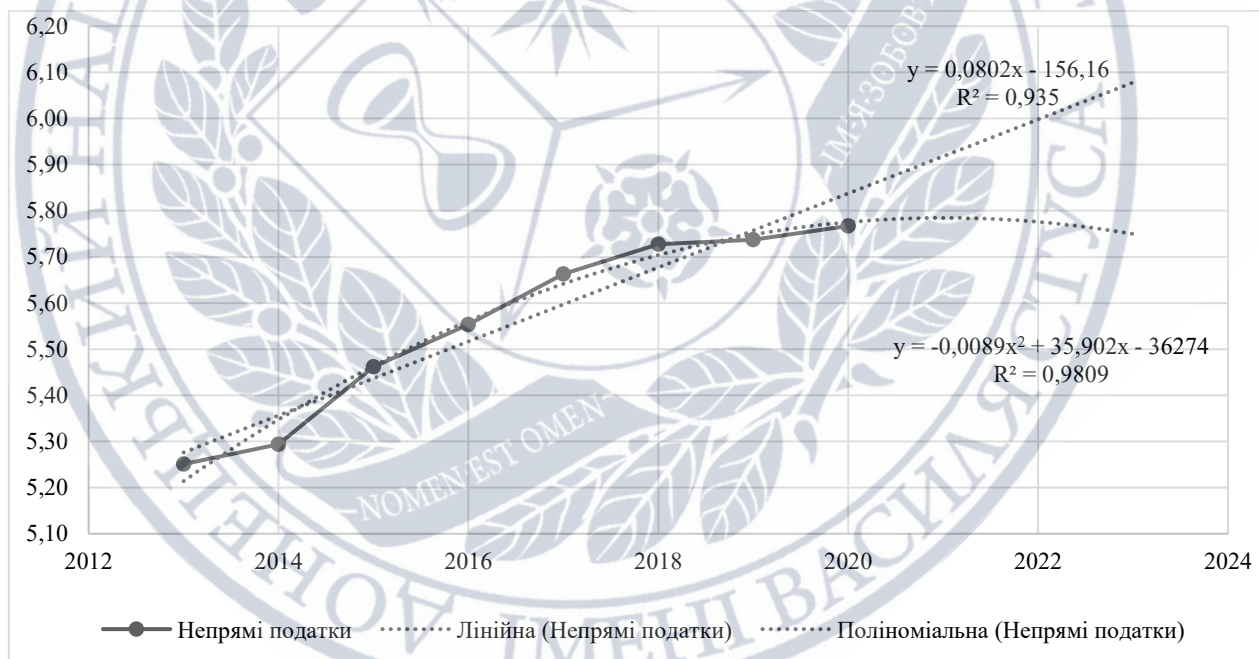


Рисунок 3.4 – Лінійна і поліноміальна модель прогнозування непрямих податків

Аналіз динаміки непрямих податків показує незначні коливання, зокрема скорочення обсягів починаючи з 2018 р., лінійна модель тренду показує прямолінійне зростання обсягів надходження непрямих податків до 2023 р., більш ймовірним є прогнозування поліноміальним трендом, зокрема на наступні два періоди, адже процес зростання є більш згладженим. За отриманим лінійним рівнянням  $y = 156,16 + 0,0802x$  показує, що непрямі податки протягом

досліджуваного періоду у середньому зростали на 0,082 млрд грн. Значення показника апроксимації є досить високим і становить  $R^2=0,935$ , що дає можливість стверджувати про статистично припустимий прогноз. Проте, показник апроксимації в поліноміальній моделі є вищим і становить 0,98, що свідчить про більш точне прогнозування.

### **3.3. Проблеми та напрями підвищення фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні**

Фіскальні інструменти є джерелом економічного зростання країни, тому адекватні заходи щодо їх використання забезпечують перерозподіл суспільного продукту, формування централізованого фонду фінансових ресурсів задля задоволення фінансових потреб держави та макроекономічної стабілізації. Використання непрямих податків як фіскальних інструментів держави є обмежено, так як вони збільшують податкове навантаження на всі верстви населення, в т. ч. із низьким рівнем платоспроможності (в частині ПДВ).

За результатами оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні можна виокремити пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності непрямих податків (рис. 3.5).

В частині оподаткування ПДВ наступні:

1. Вдосконалення законодавства, його адаптація до вимог ЄС спрямовано на усунення прогалин чинного законодавства, що дають можливість застосовувати тіньові схеми, забезпечення стабільності та системності правового поля представленому в ПКУ, як наслідок його адаптація до вимог ЄС.

2. Моніторинг пільг із ПДВ. Наразі в Україні відповідно до ст. 195-197 ПКУ [6] визначено ряд операцій, що оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою; ті, що виключаються з об'єкта оподаткування та звільняються від оподаткування. Широкий спектр операцій пільгового оподаткування визначеного на законодавчому рівні створює можливості для недобросовісних платників, які застосовують різні схеми оптимізації податкового навантаження, приховуючи реальний об'єкт оподаткування із одночасним замінюванням на

фіктивний. Тому, доцільно посилити контрольну функцію працівниками ДПС, переглянути ст. 195-197 ПКУ на предмет неоднозначного тлумачення і можливості тінізації реальних операцій платників, скасувати неоднозначні пільги за рахунок оподаткування операцій за зниженими ставками.

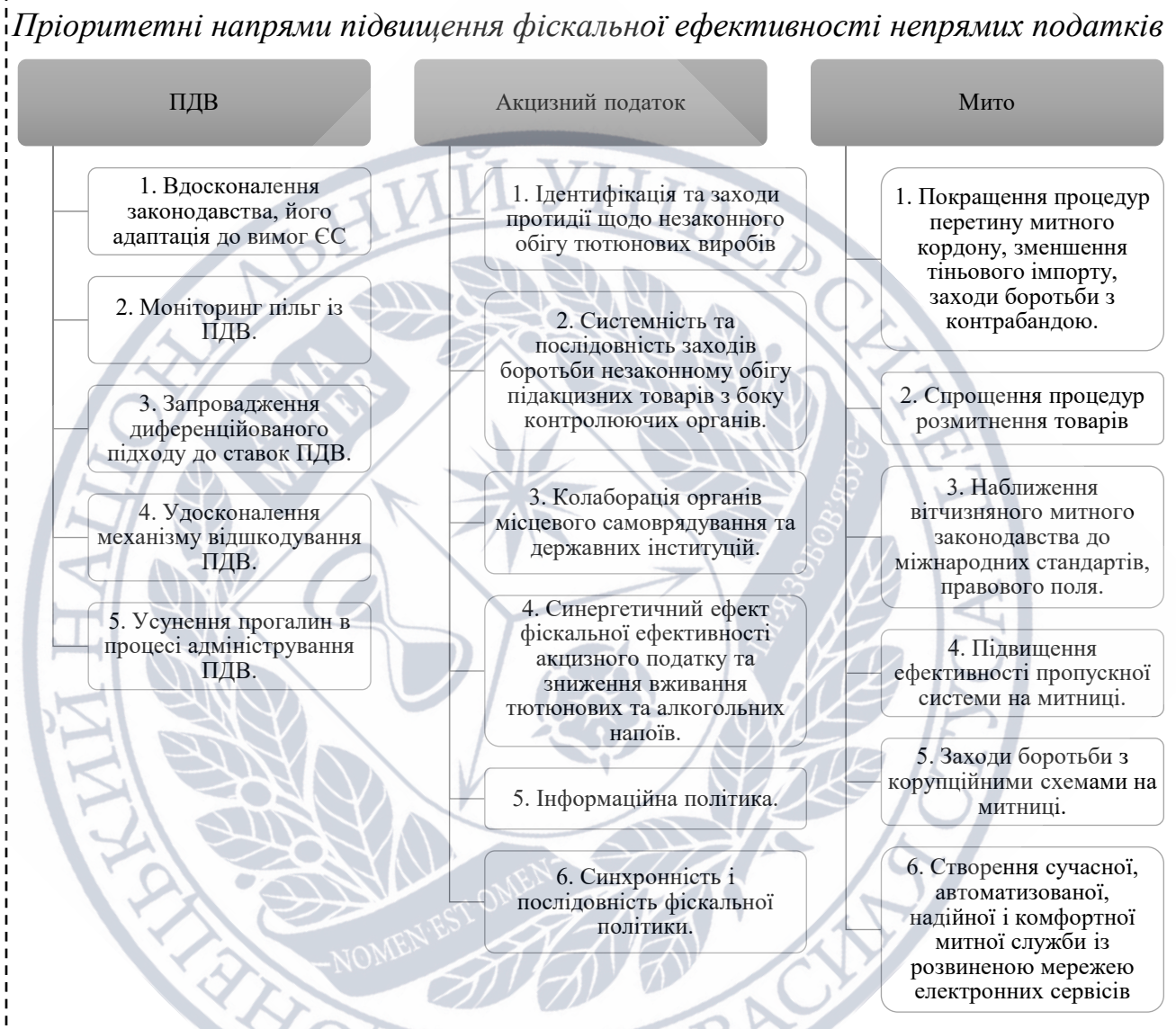


Рисунок 3.5 – Пріоритетні напрями підвищення фіскальної ефективності непрямих податків

3. Запровадження диференційованого підходу до ставок ПДВ. Даний напрямок має двоякий ефект, адже запровадження диференційованого підходу ускладнить процес адміністрування ПДВ, проте така практика поступову впроваджується в Україні, адже наразі застосовується ставка 0 %, 20 %, 7 %, 14 %, з іншої сторони, позитивно вплине на зростання рівня добробуту громадян. Зниження ставки ПДВ на товари і послуги першої необхідності, позитивно

вплине на формування податкової культури країни, стимулює підприємців, що реалізують товари першої необхідності ставати платниками ПДВ і виведе частину суб'єктів із тіньового сектору. Проте, недоліком може стати зростання витрат на адміністрування ПДВ, тому зміна підходів до ставок податків має бути економічно обґрунтована із розрахунком економічного і соціального ефекту.

4. Удосконалення механізму відшкодування ПДВ. В Україні протягом 2016-2020 рр. частка бюджетного відшкодування відносно ПДВ коливається в межах 35-40 %, що з однієї сторони дає можливість відновити обігові кошти суб'єктів господарювання, а з іншої призводить до недоотримання доходів бюджету за рахунок фіктивно сформованого ПДВ. Так за 2019 р. та I квартал 2020 р. суб'єкти господарювання сформували і використали 28,686 млрд грн фіктивного ПДВ, що дає підстави зробити висновок щодо щомісячних втрат бюджету в розмірі 5 млрд грн. Фіктивний податковий кредит формується за рахунок завідомо неправних даних до податкової накладної, що впливає на зменшення податкових зобов'язань. Це може бути реалізація товарів за готівку, відображення в податкових накладних товарів, послуг, що оподатковуються за зниженими ставками, або взагалі звільняються від оподаткування, про це свідчать результати податкових перевірок, що підтверджують факт підміни операцій по товарній номенклатурі, в середньому фіктивне ПДВ складає 2,5 млрд грн в якому задіяні 100-250 платників щомісячно [64]. Все це є підставою для усунення прогалин в роботі контролюючих органів, передбаченні дій щодо запобігання корупції і контрабанді.

5. Усунення прогалин в процесі адміністрування ПДВ. Платники податки подаючи декларацію із розрахунку податкового зобов'язання ПДВ можуть припуститися помилку, при цьому мають право на подання уточнюючої декларації, проте в цьому випадку, при самостійно виявлених помилках їх потрібно сплати 3 % штрафних санкцій та пені (в разі перевищення 90 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку сплати) в системі електронного адміністрування (СЕП) ПДВ. Такі обставини збільшують податкове навантаження платників, що змушує їх застосовувати різні

оптимізаційні схеми спрямовані на несплату штрафу і пені, а фактично зміну періоду здійснення операцій, створення фіктивних документів.

Запровадження СЕП ПДВ позитивно вплинуло на якість адміністрування ПДВ та його фіскальну ефективність, проте із вище сказаного недоліки в процесі та законодавстві є. Тому, доцільно створити аналогічну як в ЄС автоматизовану систему обміну інформацією про ПДВ (VIES), яка здійснює контроль фінансових потоків, які здійснюються в межах внутрішніх кордонів Союзу. Це дає можливість більш ефективно відслідковувати формування ПДВ на всіх етапах, виявляти податкові правопорушення і ефективніше здійснювати перевірки контролюючими органами.

Фіскальна значимість акцизного податку коливається в межах 11-13 %, на відміну від ПДВ ставки оподаткування є диференційованими і залежать від виду підакцизних товарів. Наразі є значна тенденція щодо їх зростання у зв'язку з вимогами ЄС. Основними напрямками підвищення фіскальної ефективності акцизного податку є удосконалення політики акцизного оподаткування, що має ряд прогалин:

1. Ідентифікація та заходи протидії щодо незаконного обігу тютюнових виробів. Передумовою розвитку тіньового сегменту є зростання акцизу на тютюнові вироби і зменшення маржі доходності. Нелегальними формами обігу тютюнових виробів є:

- підроблення акцизних марок, повторне використання їх використання;
- продаж експортної підакцизної продукції на внутрішньому ринку;
- наявність незаконного виробництва тютюнової продукції;
- фальсифікація тютюнової продукції, підміна брендів;
- наявність контрабанди;
- продаж продукції через інтернет-магазини, сайти, додатки, що

супроводжується неповною сплатою акцизного податку, або його відсутністю [65].

2. Системність та послідовність заходів боротьби незаконному обігу підакцизних товарів з боку контролюючих органів. Оприлюднення фактів

незаконного обігу і наслідків за такі дії для недобросовісних учасників ринку тощо.

3. Колаборація органів місцевого самоврядування та державних інституцій задля поєднання зусиль щодо боротьби із тіньовим сектором акцизної продукції, належна комунікація між податковими, митними, правоохоронними органами та місцевою владою задля вчасної реакції при виявленні фактів порушення.

4. Досягнення синергетичного ефекту за рахунок фіскальної ефективності акцизного податку та зниження вживання тютюнових та алкогольних напоїв.

5. Інформаційна політика щодо причин зростання цін на підакцизні товари із одночасною пропагандою щодо скорочення вживання шкідливих підакцизних товарів [70].

6. Синхронність і послідовність фіскальної політики в частині наближення ставок акцизного податку до міжнародної практики, при одночасній боротьбі з незаконним виробництвом продукції, підробкою акцизних марок, контрабанді та транскордонній злочинності.

Порушення фіскальної ефективності акцизного податку можуть бути обумовлено будь-яким проявом фактів ухилення від оподаткування тютюнових виробів є:

- фальсифікація;
- контрафакт;
- контрабанда;
- «незаконні білі» або «дешеві білі» сигарети;
- «бутлегінг»;
- просування підакцизних товарів по ланцюгу постачання без сплати / або частковою сплатою податків;
- реалізація нелегальних тютюну та тютюнових виробів через засоби електронної комерції з використанням;
- поштових і кур'єрських перевезень;
- заміна при маркуванні безпосереднього об'єкту оподаткування;
- демпінг [70, с. 56].

Найменший рівень фіскальної ефективності з прямих податків має мито до 4 %. Основними напрямками зростання фіскальної ефективності мита є:

- покращення процедур перетину митного кордону, зменшення тіньового імпорту, заходи боротьби з контрабандою;
- спрощення процедур розмитнення товарів, налагодження партнерських відносин між митними органами і суб'єктами ЗЕД;
- наближення вітчизняного митного законодавства до міжнародних стандартів, правового поля;
- підвищення ефективності пропускнув системи на митниці;
- заходи боротьби з корупційними схемами на митниці;
- створення сучасної, автоматизованої, надійної і комфортної митної служби із розвинутою мережею електронних сервісів.

### **Висновки до розділу 3**

За результатами написання третього розділу кваліфікаційної (магістерської) роботи було запропоновано концепцію фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні, метою якої є забезпечення зростання та стабілізації фіскальної значимості непрямих податків в доходах зведеного бюджету та ВВП України, зростання показників фіскальної ефективності ПДВ (продуктивність, ефективна ставка, коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ) за рахунок удосконалення процесу адміністрування непрямих податків. Дана концепція включає принципи, функції, мету, завдання та методи оцінки.

Розраховано кореляційно-регресійну модель, для якої в якості результативного показника прийнято ПДВ, визначено п'ять впливових факторів (номінальний ВВП, валова додана вартість, кінцеві споживчі витрати домогосподарств, кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління), визначено регресійне рівняння степеневі функції.

Графічно представлено зміну коефіцієнту фіскальної ефективності при одночасній зміні ВВП для акцизного податку, мита і ПДВ.

Побудовано кореляційну матрицю взаємозв'язку доходів зведеного бюджету і факторних ознак, проведено відсіювання факторів, що мають щільний зв'язок. Побудовано рівняння багатфакторної регресії, за результатами якого визначено ступінь впливу факторів на доходи зведеного бюджету.

Обґрунтовано проблеми недостатнього рівня фіскальної ефективності непрямих податків та визначено пріоритетні напрями їх усунення в розрізі непрямих податків.



## ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки написання кваліфікаційної (магістерської) роботи можна зробити наступні висновки:

- дослідження проблеми непрямого оподаткування набуло значного поширення в науковій спільноті, адже за рахунок непрямих податків формується значна частка податкових надходжень до бюджету, тому більшість вчених акцентують увагу на фіскальній функції податків, при цьому визначають, що ПДВ є найбільш фіскально ефективним податком, проте має прогалини в адміністрування, правовому полі та контролі з боку контролюючих органів, що сприяє впровадженні схем мінімізації ПДВ, як наслідок значним сум відшкодування. Щодо акцизного податку, то тут більше уваги приділяється регулюючій функції, адже фіскальна ефективність даного податку є нижчою майже в 2,5 рази порівняно з ПДВ;

- сформульовано сутність поняття «фіскальна ефективність непрямих податків», як співвідношення результатів (надходження непрямих податків) до витрат на їх адміністрування, що характеризує рівень синхронності планових показників непрямих податків при мінімальних витратах на їх адміністрування;

- визначено і систематизовано методичний інструментарій оцінки фіскальної ефективності непрямого оподаткування, зокрема, такі показники як: фіскальна значимість непрямих податків та окремих їх видів; фіскальна значимість непрямих податків у ВВП; коефіцієнт збирання податків; витрати на адміністрування непрямих податків на душу населення; показник фіскальної продуктивності працівників ДПС; коефіцієнт ефективності непрямих податків та окремих їх видів; ефективна ставка ПДВ; коефіцієнт бюджетної ефективності; продуктивність ПДВ; коефіцієнт нерівномірності надходжень непрямих податків та інші, що характеризують прямо і опосередковано фіскальну ефективність непрямих податків;

- здійснено аналіз впливу непрямого оподаткування на формування доходів державного і місцевих бюджетів України, за результатами якого

визначено, що ПДВ є одним із найбільш впливових податків за фінансовою спрямованістю, що повністю стягується до державного бюджету. Фінансова значимість акцизного податку є в два рази нижчою, при цьому 90 % йде до державного бюджету і близько 10 % до місцевого. Результати аналізу показників фінансової значимості показали, що найвищий рівень з позиції формування податкових платежів до зведеного бюджету, ВВП країни у ПДВ, дещо нижчий в акцизного податку і мита. Динамічний аналіз демонструє незначне скорочення фінансової значимості непрямих податків, що обумовлено кризовими явищами в країні. Значення показників фінансової ефективності ПДВ скорочується, що є наслідком недовиконання планових значень ПДВ, а також такими факторами, як неточність прогнозу темпу інфляції та валютного курсу, зменшення імпорту товарів, скорочення обсягів реалізації тютюнової продукції, наслідками антикризових заходів Covid-19, скороченням споживчого попиту, закриття кордонів, ситуацією на світових і національному ринку тощо;

- фінансова ефективність ПДВ характеризується податковим розривом як різниця між ймовірним максимальним надходженням ПДВ і його фактичною сумою. Податковий розрив за ВДВ та кінцевим споживанням домогосподарств суттєво коливається, як наслідок впровадження електронного адміністрування ПДВ позитивно вплинуло на обсяг податкового розриву, проте економічна криза спричинена пандемією Covid-19 сприяла зростання податкового розриву з 23 до 35 % за 2018-2019 рр. Такі тенденції демонструють недосконалість електронної системи адміністрування ПДВ, а в якості індикаторів можна виокремити: тінізацію податку, ухилення від оподаткування, застосування пільгових режимів, значні обсяги відшкодування ПДВ (наразі до 40 % підлягає), зменшення бази оподаткування ПДВ, що впливає на розмір податкових зобов'язань, постачання товарів у вигляді товарного кредиту, викривлення документації, тощо.

- оцінено фінансове значення підакцизних товарів у формування акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) дає підстави визначити його структуру: до 65 % тютюн і тютюнові вироби, до 15 % пальне, лікєро-горілочна продукція – 8-9 %, пиво до 7 %, електрична енергія втрачає своє фінансове значення з 7,6 % в 2018 р. до 3,5 % в 2020 р. (наслідки запровадження з 01.07.2019 р. нової моделі ринку електричної енергії, що вплинуло на

визначення об'єкта оподаткування і платників), виноробна продукція – 2 %, всі інші є незначними. В цілому частка внутрішнього акцизу формує 58-60 % загального акцизного податку, що надходить до державного бюджету. Інший акциз формується із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Структурний аналіз акцизного податку дає можливість виділити дві найбільш фіскальні групи товарів – пальне та тютюнові вироби, частка яких в сукупності становить більше 70 %;

- задля забезпечення зростання та стабілізації фіскальної значимості непрямих податків в доходах зведеного бюджету та ВВП України запропоновано застосовувати концепцію фіскальної ефективності непрямого оподаткування, що ґрунтується на дотриманні принципів оподаткування, як загальних, так і специфічних, що чітко виражаються для окремих видів непрямих податків, враховують функціональне призначення податків, оцінюють ключові показники фіскальної значимості та ефективності, визначають тенденції їх зміни та оптимальне значення, ключові проблеми та напрямки удосконалення адміністрування непрямих податків;

- здійснено моделювання впливу факторів (номінальний ВВП, валова додана вартість, кінцеві споживчі витрати домогосподарств, кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління) на обсяг надходження до бюджету, оцінено щільність зв'язку між ними, побудовано за результатами регресійного моделювання регресійне рівняння степеневої функції, всі розрахунки здійснювалися шляхом логарифмування показників;

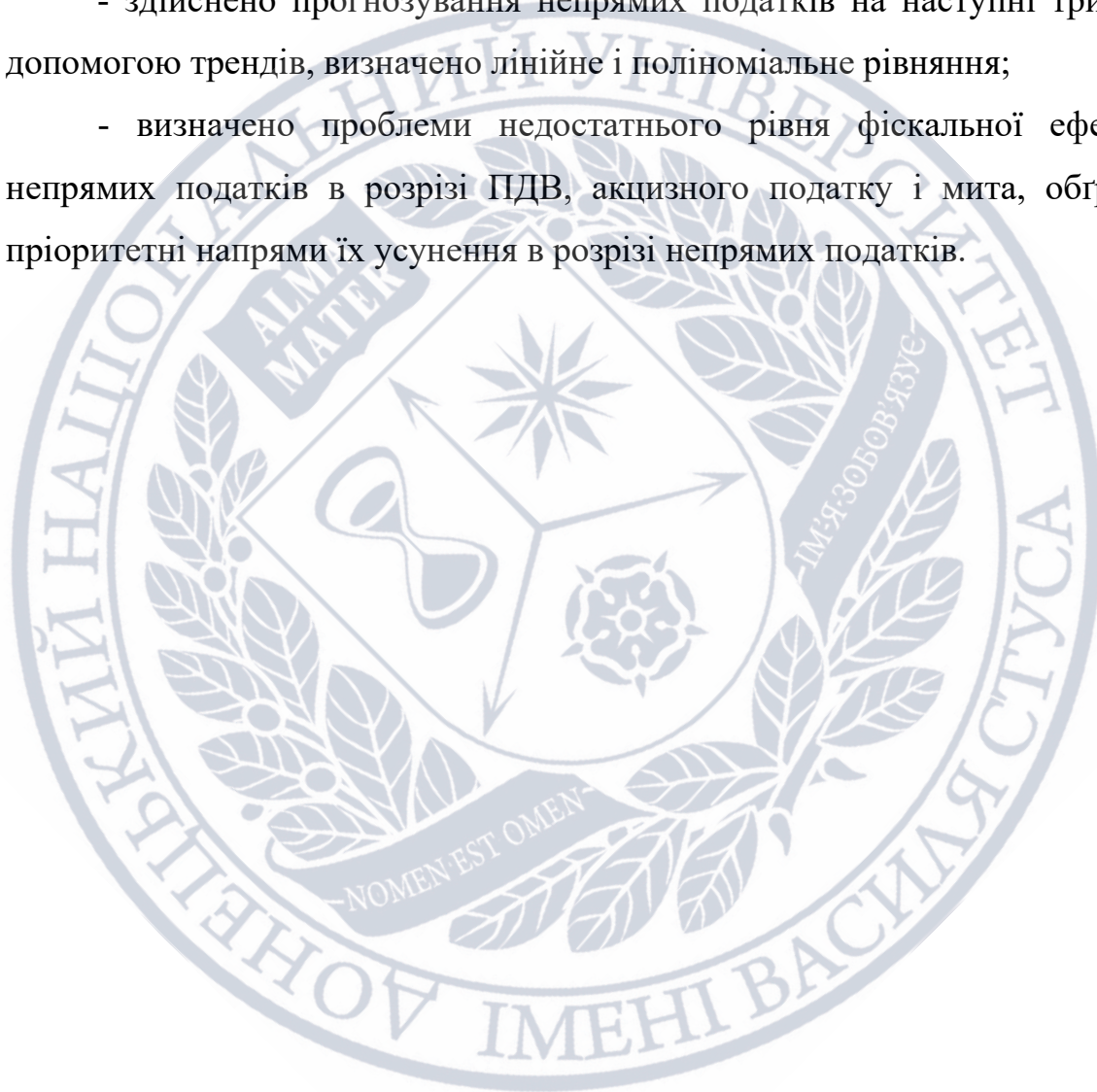
- здійснено оцінку та графічно зміну коефіцієнт фіскальної ефективності при одночасній зміні ВВП для акцизного податку, мита і ПДВ зміну коефіцієнт фіскальної ефективності при одночасній зміні ВВП для акцизного податку, мита і ПДВ;

- побудовано кореляційну матрицю взаємозв'язку доходів зведеного бюджету і факторних ознак (АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів

(продукції); АП з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів; податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Інші фактори були відсіяні на попередньому етапі, так як мали щільний зв'язок і модель була неадекватною. Побудовано рівняння багатофакторної регресії, за результатами якого визначено ступінь впливу факторів на доходи зведеного бюджету;

- здійснено прогнозування непрямих податків на наступні три роки за допомогою трендів, визначено лінійне і поліноміальне рівняння;

- визначено проблеми недостатнього рівня фіскальної ефективності непрямих податків в розрізі ПДВ, акцизного податку і мита, обґрунтовано пріоритетні напрями їх усунення в розрізі непрямих податків.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бандурка, О. М., & Понікаров, В. Д. (2014). Податкове право: науково-практичний посібник. *Центр учбової літератури*.
2. Горин, В. (2013). Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник. № 2 (14)*. 118-125.
3. Юрчишена, Л.В., & Шевчук, Ю.І. (2019). Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки. № 1 (24)*. 102 – 112.
4. Лободіна, З., Кізима, А., & Марущак, Л. (2020). Оцінювання фіскальної та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник. № 6 (67)*. 119 – 136.
5. Паславська, Р. (2020). Залежність величини ПДВ надходжень до державного бюджету України від основних макроекономічних чинників. *Формування ринкової економіки в Україні. Вип. 43*. 116-126. doi: <http://dx.doi.org/10.30970/meu.2020.43.0.3023>
6. *Податковий кодекс України* (Закон України). № 2755. (2010). Вилучено з <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. *Митний кодекс України* (Закон України). № 4495-VI. (2012). Вилучено з <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
8. Парнюк, В. (2007). Регулююча функція ПДВ. *Економіка України. № 6*. 4–16.
9. Кузьмінський, Ю. (2004). Податок на додану вартість в Україні та деяких країнах СНД. *Бухгалтерський облік і аудит. №6*. 43-50.
10. Юнін, О. С., Круглова, О. О., & Савельєва, М. О. та ін. (2018). Фінансово-економічний словник: словник-довідник. *Дніпро: Видавець Біла К. О.*
11. Лайко, П., Долженко, І., & Лайко, Г. Основні вимоги Європейського союзу щодо справляння ПДВ. *Бухгалтерія в сільському господарстві. №21 (126)*. 2-6.

12. Мочерний, С. В. (ред.). (2001). Економічна енциклопедія. Київ «Академія».

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції (Закон України). № 1115-IX. (2020).

14. The official site of European Commission. (2016). *Taxation and customs union*. Retrieved from [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm)

15. Помулева, В. М. (2014). Шляхи підвищення ефективності соціально-регулюючого механізму ПДВ. *Сталий розвиток економіки*. №1. 253-260  
Вилучено з [http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre\\_2014\\_1\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_1_36)

16. Синчак, В. П., & Самарічева, Т.А. (2019). Податок на додану вартість у системах ціноутворення й оподаткування молокопереробних підприємств: монографія. Хмельницький. *Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова*, 180. Вилучено з [http://www.univer.km.ua/doc/monogr/Sinchak\\_Samaricheva\\_druk.pdf](http://www.univer.km.ua/doc/monogr/Sinchak_Samaricheva_druk.pdf)

17. Боярчук, Д. (2014). Цікаві факти про ПДВ. *Популярна економіка: ціна держави*. № 26. 13. Вилучено з <http://cost.ua/content/uploads/sites/2/2020/01/vat-report.pdf>.

18. Дзюба, О., & Волинець, Ю. (2012). Податок на додану вартість: економічна сутність та особливості законодавчого закріплення в сучасних умовах. *Економічний аналіз*. №10. Ч. 2. 219-222. Вилучено з [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecan\\_2012\\_10\(2\)\\_47.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecan_2012_10(2)_47.pdf)

19. Крисоватий, А. І. & Валігура, В. А. (2010). Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори (монографія). Тернопіль: *Підручники і посібники*.

20. Боровик, П. М., & Ладиженська, В. О. (2011). Проблеми акцизного оподаткування в Україні. *Економічний вісник Донбасу*. № 3 (25). 103-107.

21. Данілов, О. Д. & Паєнтко, Т. В. (2011). Проблеми справляння акцизного збору та шляхи їх усунення. *Фінанси України*. № 5. 58-64.

22. Шуневич, А. С. (2020). Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Accounting & Finance/Oblik i Finansii*, №4 (90). 82-88.

23. Семенченко, Н. В., Рощина, Н. В., & Борданова, Л. С. (2020). Акцизний податок: сучасні тенденції та проблематика. *Агросвіт*. № 10. 16–23. doi: 10.32702/2306-6792.2020.10.16.

24. Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway. (2008). *Luxemburg: Office for Official Publication of the European Communities*. 447.

25. Гармонізація законодавства України з оподаткування акцизним збором алкогольних та тютюнових виробів, в контексті майбутньої Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Вилучено з [www.center.gov.ua](http://www.center.gov.ua)

26. Оніщик, Ю. (2014). *Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського союзу: фінансово-правовий аспект* (автореф. дис.... докт. юрид. наук). Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, Україна.

27. Мукопін, О. (2003). До поняття мита. *Митна справа*. № 1. 107-109.

28. Янжул, И. (2002). Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: *Статут*, 600.

29. Калущ, І. (2006). Сутність та правова природа особливих видів мита. *Митна справа*. № 5. 28-33.

30. Прокопенко, В., & Козлова, Д. Митні платежі в Україні: зміст, особливості. *Митна справа*. 2013. № 4. 50-56.

31. Злепко, Н. (2005). *Мито як фіскальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики*. (автореф. дис. ... кандид. економ, наук). Тернопіль, Україна.

32. *Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту*. (Закон України). № 330-XIV. (1998). Вилучено з <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-14>

33. *Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту.* (Закон України). № 331-XIV. (1998). Вилучено з <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14>.

34. *Генеральна угода з тарифів і торгівлі.* № 981-003. (1994). Вилучено з [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981\\_003](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003)

35. *Дововленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу.* № 981-003. (1994). Вилучено з [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981\\_003](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003)

36. Гаврилюк, Р. (2000). Правова природа податку. *Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наукових праць. Вип. 100. Серія «Правознавство».* Чернівці: Рута. 68-74.

37. Гетманцев, Д. (2013). До питання про місце мита в системі оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція».* № 6-2. Т. 2. 75-77.

38. Карамбович, І. (2008). Мито як елемент системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. Вип. 18.8.* 192-196.

39. Батанова, Л., & Кухарук, І. (2018). Проблемні аспекти застосування мита в Україні. *Lex portus.* № 2 (10). 158.

40. Лютий, І., Дрига, А., & Петренко, М. (2005). Податки на споживання в економіці України (моногр.). К.: Знання.

41. Goyal, S.P., & Mehrotra, H.C. (2019). Corporate Tax Planning and Management. *Assessment Years 2019-20 and 2020-21, 17th Edition.*

42. *Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.* № 984. (2015).

43. Литвин, Я. (2016). Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки. Вип. 11.* 728-733.

44. Петленко, Ю., & Милованова, Є. (2017). Теоретичні та методологічні аспекти фіскальної політики держави. *Вісник національного університету імені Тараса Шевченка Економіка*. № 1(190).

45. Слатвінська, М.О. (2018). Аналіз фіскальної ефективності та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Приазовський економічний вісник*. Випуск 1(06). 148-153.

46. Stashchuk, O., Boiar, A. & Shmatkovska, T. Analysis of fiscal efficiency of taxation in the system of filling budget funds in Ukraine. *AD ALTA: Journal of interdisciplinary research*. Vol. 11, Issue 1, Special Issue XVII. 47-51.

47. Піскова, Ж. В. (2016). Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Сер. : Економіка. Вип. 2. 174-180.

48. Цимбалюк, І. О. (2014). Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики. *Ринок цінних паперів України*. № 7. 57-63.

49. Дахнова, О. Є., & Білик, М. Ю. (2017). Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. № 7 (47). 431-435.

50. Осмятченко, В. О., & Білобровенко, Т. В. (2018). Ефективність оподаткування податком на додану вартість на макро- та мікрорівнях. *Управління розвитком*, № 2 (192). 91-101.

51. *Доходи зведеного бюджету України за 2020 р.* (Міністерство фінансів України). Вилучено з <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>

52. *Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік.* (Закон України). №1006ІХ. (2020).

53. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні.* (Закон України) №1797-VIII. (2021). Вилучено з <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text>

54. Звіт про результати аудиту ефективності діяльності Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України та Державної

митної служби України. (2020). Вилучено з [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3\\_2020/Zvit\\_34-3\\_2020.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/34-3_2020/Zvit_34-3_2020.pdf)

55. Шуневич, А.С. (2020). Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування *Вчені записки Університету «КРОК» No1(57)*. Вилучено з <http://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/274/304>

56. Державна служба статистики (офіційний сайт). Вилучено з [http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/vvp/vvp\\_ric/arh\\_vtr\\_u.htm](http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/vvp/vvp_ric/arh_vtr_u.htm)

57. Зварич, О.В. (2013). Податкові надходження: методологія прогнозування (монографія). Київ: Нац. торг-ек. ун-т.

58. Васильчук, В. В. (2018). Втрати бюджету України внаслідок зловживань із ПДВ. *Гроші, фінанси і кредит. № 1*. 83–90.

59. Турянський, Ю.І. (2017). Використання інструментів фіскальної політики. Науковий вісник НЛТУ України. №7. Вилучено з <https://cyberleninka.ru/article/n/vikoristannya-instrumentiv-fiskalnoyi-politiki>.

60. Чупілко, Т. А., Сіліна, І. С., & Колеснік Є. О. (2017). Моделювання ВВП та факторів, що впливають на його зміну. *Економіка та держава. № 11*. 68–71.

61. Мартиненко, В. В. (2019). Макроекономічні фактори модернізації фіскальної політики України. *Фінансовий простір. № 1(33)*. 147–157. doi : [https://doi.org/10.18371/fp.1\(33\).2019.177113](https://doi.org/10.18371/fp.1(33).2019.177113).

62. Мартиненко, В. В. (2019). Передумови модернізації фіскальної політики України у сфері непрямого оподаткування. *Modern Economics. №16*. 76-80. doi: [https://doi.org/10.31521/modecon.V16\(2019\)-11](https://doi.org/10.31521/modecon.V16(2019)-11).

63. Турянський, Ю.І. (2018). Стабілізація розвитку національної економіки на підставі трансформації механізму податкового регулювання. (дисертація на здоб наук. ступ. д-ра. екон. наук).

64. Державна податкова служба України (офіційний сайт). Вилучено з <https://tax.gov.ua>.

65. Швабій, К. І., Макаренко, В. В., Новицька, Н. В., Пасічний, М. Д., & Хлебнікова, І. І. (2021). Удосконалення політики у сфері акцизного

оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні.

66. Самусевич, Я. В. & Височина, А. В. (2021). Податкове планування та основи податкової оптимізації (навчальний посібник). Суми: Сумський державний університет.

67. Зайцев, О.В. (2017). Податковий менеджмент (підручник). Суми: Сумський державний університет.

68. Гнидюк, І. (2020). Аналітичний огляд фіскальної ефективності непрямих податків в сучасних умовах. *Збірник наукових праць ЛОГОΣ*, 29-32.

69. Кернична, Г. Ю., & Юрчишена, Л. В. Фіскальна значимість непрямого оподаткування у доходах державного і місцевих бюджетів України. *Фінансова система країни: тенденції та перспективи розвитку: матеріали VIII Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції, Національний університет «Острозька академія», 22 жовтня, 2021*, 62-64

70. Юрчишена, Л. В., & Кернична, Г. Ю. (2021). Концептуальні засади фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. № 6, 122-126.

## ДОДАТКИ

