

Кміть В.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту,
Львівський національний університет
імені Івана Франка

Петрів І.Г.

студентка,
Львівський національний університет
імені Івана Франка

Kmit Vira, Petriv Iryna

Ivan Franko National University of Lviv

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

FISCAL EFFICIENCY OF INDIRECT TAXES IN UKRAINE

У статті здійснено аналіз фіскальної ефективності податку на додану вартість та інших непрямих податків, а також досліджено їх регулюючу роль. Розглянуто питому вагу непрямих податків у ВВП України та досвід країн ЄС у цьому аспекті. Розраховано продуктивність ПДВ, ефективну ставку та коефіцієнт ефективності. Виявлено чинники, які впливали на зниження фіскальної ефективності ПДВ. Запропоновано напрями підвищення фіскальної ефективності та регулюючої ролі ПДВ та інших непрямих податків в Україні. Фіскальну ефективність непрямих податків можна трактувати як показник наповнення бюджету непрямими податками за мінімальних затрат на процес їх адміністрування. Для підвищення фіскальної ефективності непрямих податків доцільним буде вжиття таких заходів, як перенесення тягаря податкового навантаження на населення з високим рівнем доходу, оптимізація системи податкових пільг, запровадження оподаткування багатства та предметів розкоші.

Ключові слова: податок, фіскальна ефективність, податок на додану вартість, податкові надходження.

В статье осуществлен анализ фискальной эффективности налога на добавленную стоимость и других косвенных налогов, а также исследована их регулирующая роль. Рассмотрены удельный вес косвенных налогов в ВВП Украины и опыт стран ЕС в этом аспекте. Рассчитаны производительность НДС, эффективная ставка и коэффициент эффективности. Выявлены факторы, которые влияли на снижение фискальной эффективности НДС. Предложены направления повышения фискальной эффективности и регулирующей роли НДС и других косвенных налогов в Украине. Фискальную эффективность косвенных налогов можно трактовать как показатель наполнения бюджета косвенными налогами при минимальных затратах на процесс их администрирования. Для повышения фискальной эффективности косвенного налогообложения целесообразным будет принятие таких мер, как перенос бремени налоговой нагрузки на население с высоким уровнем дохода, оптимизация системы налоговых льгот, введение налогообложения богатства и предметов роскоши.

Ключевые слова: налог, фискальная эффективность, налог на добавленную стоимость, налоговые поступления.

The article analyzes the fiscal effectiveness of value added tax and other indirect taxes, and examines their regulatory role. The share of indirect taxes in the GDP of Ukraine and the experience of EU countries in this aspect are considered. VAT productivity, interest rate and efficiency ratio have been calculated. Factors contributed to the decline in VAT fiscal efficiency are identified. Directions for improving fiscal efficiency and the regulatory role of VAT and other indirect taxes in Ukraine are proposed. The purpose of the article is to study

the fiscal effectiveness of indirect taxes, as well as to identify the main directions and opportunities for improving the current system of indirect taxation in Ukraine. In Ukraine, indirect taxes are value added tax; duty and excise duty. It should be noted that the administration of indirect taxes, in contrast to managing the process of direct collection, involves a number of additional procedures (in particular, in the area of payer accounting, reporting, excise duty marking). In order to improve the fiscal efficiency of indirect taxation, it would be advisable to take the following measures: to shift the burden of the tax burden on high-income populations; optimization of the system of tax benefits; the introduction of taxation of wealth and luxury goods. The fiscal efficiency of indirect taxes can be interpreted as an indicator of filling the budget with indirect taxes, with minimal costs for the administration process. To improve the fiscal efficiency of indirect taxation, it would be advisable to take the following measures: to shift the burden of the tax burden on high-income populations; optimization of the system of tax benefits; the introduction of taxation of wealth and luxury goods. Analyses of the fiscal efficiency of indirect taxes and a study of their regulatory role have made it possible to identify recent fiscal inefficiencies. Their fiscal and regulatory potential is not being fully realized. When rapid economic processes require fiscal policy flexibility and additional financial resources to modernize the economy, the focus should be on improving the fiscal efficiency of value added tax as the largest of budgetary taxes.

Key words: tax, fiscal efficiency, value added tax, tax revenues.

Постановка проблеми. Ефективність державної податкової політики оцінюють залежно від ступеня виконання державою своїх функцій, а саме виконання державного бюджету. Фіскальну ефективність непрямих податків можна трактувати як показник наповнення бюджету непрямыми податками за мінімальних затрат на процес їх адміністрування. Однак податкова система України сьогодні значною мірою не відповідає інтересам суспільства, зокрема щодо податкового законодавства. Воно досить складне та вимагає значної кількості часу на оформлення податкової документації. Проблема підвищення ефективності податкової політики в Україні є актуальною як для представників різних наукових шкіл, так і для суспільства загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика оподаткування непрямих податків була та залишається предметом досліджень багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців. Теоретичні основи непрямого оподаткування розглядалися такими видатними економістами, як А. Лаффер, В. Парето, А. Пігу, Д. Рікардо, А. Сміт, М. Фрідмен. Окремі аспекти ефективності непрямих податків розглядали Т. Єфименко, І. Ковальчук, А. Крисоватий, В. Мельник, М. Пасічний, Т. Паянок, А. Пислиця, Д. Серебрянський, А. Скрипник, А. Соколовська, Ф. Ярошенко та інші вчені.

Мета статті полягає у дослідженні фіскальної ефективності непрямих подат-

ків в Україні; визначенні та систематизуванні факторів, що впливають на фіскальну ефективність непрямих податків; визначенні основних напрямів та можливостей удосконалення діючої системи непрямого оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Ефективність є складною економічною категорією, яка охоплює різні рівні господарювання (загальнодержавний, галузевий, рівень підприємства) й перебуває під впливом багатьох як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, зокрема економічних, правових, соціальних.

У науковій праці «Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні» А. Скрипник та Т. Паянок зазначають, що фіскальна ефективність – це можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного державам, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах та характеризуються схожим рівнем розвитку. У кількісному вимірі фіскальна ефективність ПДВ вимірюється як частка надходжень цього податку у ВВП [9, с. 39].

Таке ж твердження можна спостерігати в працях таких вітчизняних дослідників, як Т. Єфименко, А. Соколовська, Ф. Ярошенко. Це визначення фіскальної ефективності можна вважати неповним, оскільки частка ПДВ у ВВП країни є лише одним із показників, що використовується для характеристики фіскальної ефективності.

Т. Єфименко та А. Соколовська запропонували під час аналізу фіскальної ефективності враховувати ще такий показник, як частка вимог на відшкодування в загальній сумі ПДВ [3, с. 5]. Незважаючи на доповнення оцінки фіскальної ефективності ще одним показником, це не дасть можливості отримати всебічну інформацію про стан податку.

А. Пислиця вважає, що фіскальна ефективність може бути визначена як відношення валових зборів до валових потенційних надходжень [6].

В. Мельник у своїй праці «Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи» зазначив, що фіскальна ефективність передбачає здатність податків наповнювати відповідний бюджет [4, с. 154].

Фіскальна ефективність може бути визначена як відношення абсолютного обсягу надходжень податків до витрат на їх адміністрування. Економічний зміст отриманого результату показує, яку суму коштів витрачає держава на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків [2].

Таким чином, ефективність фіскальної функції податкової системи полягає в максимізації податкових надходжень та мінімізації витрат на їх одержання.

В. Мельник визначив низку таких чинників, що впливають на фіскальну ефективність:

1) зовнішні, якими є загальний стан економіки країни, спрямованість соціальної

та економічної політики уряду, взаємовідносини із сусідніми країнами, стабільність внутрішньої політичної ситуації, культура та традиції народу, природно-кліматичні умови;

2) внутрішні, якими є логічність податкового законодавства, узгодженість нормативно-правових актів, стабільність податкового законодавства, структура органів, що забезпечують адміністрування податків, рівень розвитку взаємозв'язків з платниками податків, особливості методики адміністрування податків та її узгодженість з рівнем розвитку держави [4, с. 159].

В Україні непрямими податками є податок на додану вартість, мито та акцизний збір.

Слід зазначити, що адміністрування непрямих податків, на відміну від управління процесом справляння прямих, передбачає низку додаткових процедур (зокрема, щодо обліку платників, подання звітності, маркування підакцизної продукції). Наявність цих процедур приводить до його більшої складності та витратності, тому доцільно розглянути місце кожного з непрямих податків у податковій системі України (табл. 1).

Поглиблений аналіз у розрізі видів непрямих податків свідчить про те, що основним з них з позиції бюджетоутворення є податок на додану вартість. Найвищого рівня його частка досягла у 2018 р. (75,1%), збільшившись на 4,5% порівняно з 2017 р. Зменшення надходжень від цього податку спостерігається у 2015–2016 рр. до 61,6% і 65,9% відповідно.

Таблиця 1

Структура непрямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2014–2018 рр. [7; 8]

Показник	Роки									
	2014		2015		2016		2017		2018	
	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%
Податок на додану вартість	8,8	70,7	7,4	61,6	11,1	65,9	11,2	70,6	13,5	75,1
Акцизний податок	2,8	22,9	2,9	24,5	4,8	28,4	3,8	24,3	3,6	20,2
Мито	0,8	6,4	1,7	13,9	1	5,7	0,8	5,0	0,9	4,7
Всього непрямих податків	12,4	100	12	100	16,9	100	15,8	100	18	100

Другим за фіскальною ефективністю є акцизний податок. Цей податок мав тенденцію до зростання з 22,9% у 2014 р. до 24,3% у 2017 р., досягши найвищого рівня (28,4%) у 2016 р. Проте у 2018 р. наявне досить суттєве зменшення до 20,2%. Третім за величиною бюджетних надходжень непрямим податком є мито, адже його частка у 2014 р. становила 6,4%, знизившись до 4,7% у 2018 р.

Важливими показниками фіскальної ефективності ПДВ є його ефективна ставка (співвідношення доходів бюджету від ПДВ і кінцевого споживання домашніх господарств) та коефіцієнт ефективності (співвідношення ефективної й стандартної ставок), а також коефіцієнт продуктивності (співвідношення частки податку у ВВП і стандартної ставки податку).

Як бачимо з даних табл. 2, після різкого зниження всіх показників ефективності податку на додану вартість у 2016 р. вже у 2017 р. спостерігаються їхні високі значення, адже ефективна ставка ПДВ становить 15%; коефіцієнт ефективності ПДВ – 75%; коефіцієнт продуктивності – 50%.

Таке зростання зумовили як об'єктивні макроекономічні чинники (збільшення ВВП, імпорту, обігу роздрібною торгівлю), так і штучне управління фінансовими потоками (переплата податку, затримання відшкодування ПДВ, звільнення від оподаткування ПДВ операцій із поставки зернових, що привело до втрати сільськогосподарськими підприємствами права на відшкодування ПДВ). У 2018 р. показники фіскальної ефективності

дещо знизились, адже ефективна ставка ПДВ впала до 14,1%; коефіцієнт ефективності – до 70,5%; коефіцієнт продуктивності – до 49,5%.

Аналізуючи фіскальну ефективність ПДВ у 2016–2018 рр., вважаємо, що слід враховувати таку новацію в його адмініструванні, як обов'язкове надання податковим органам електронних даних щодо розрахунку податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ. Разом із податковою декларацією подаються копії реєстрів виданих та отриманих накладних, ведеться єдиний електронний реєстр податкових накладних.

Чинники, що впливають на фіскальну ефективність ПДВ, зображено на рис. 1.

Другим за фіскальною ефективністю серед непрямих податків в Україні є акцизний податок. Його частка в доходах зведеного бюджету України зросла з 4,3% у 2014 р. до 8,6% у 2018 р. У 2014–2018 рр. фіскальна ефективність цього податку підвищилася з 1,4% до 2,7% ВВП. Частка акцизного податку з вироблених в Україні товарів у ВВП збільшилася з 1,1% до 2%, із ввезених в Україну товарів – з 0,3% до 0,7%.

Основними чинниками, які визначали динаміку надходжень акцизного податку, були зміни у споживанні підакцизних товарів (збільшення/зменшення обсягів їх легального виробництва й імпорту), законодавчі зміни в акцизному оподаткуванні (найчастіше – підвищення ставок податку).

Зауважимо, що протягом 2015–2016 рр. ставки акцизного податку підвищились у п'ять разів, зумовивши збільшення його

Таблиця 2

Динаміка ефективності ПДВ в Україні, %

Показник	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Частка податку у ВВП	9,7	9,3	8,0	10	9,9
Ефективна ставка ПДВ (сума надходжень ПДВ/кінцеві споживчі витрати домогосподарств)	15,8	14,5	12,6	15,0	14,1
Коефіцієнт ефективності (ефективна ставка ПДВ/стандартна ставка ПДВ)	79,0	72,5	63,0	75,0	70,5
Коефіцієнт продуктивності (частка податку у ВВП/стандартна ставка податку, %)	48,5	46,5	40,0	50,0	49,5

Джерело: складено за розрахунками авторів на підставі звітів Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України

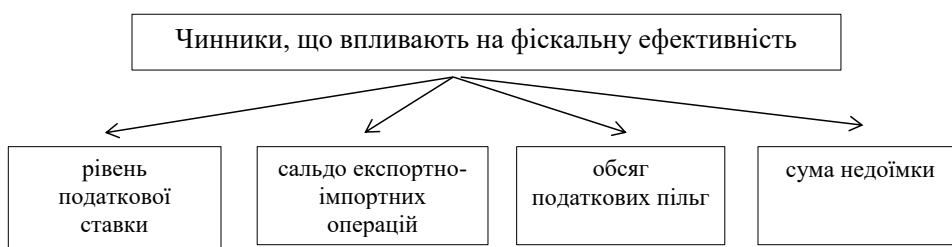


Рис. 1. Чинники, що впливають на фінансову ефективність ПДВ

частки у ВВП з 1,4% у 2014 р. до 2,6% у 2016 р. Проте у 2017 р. загальна фінансова ефективність акцизного податку залишалася незмінною, перебуваючи на рівні 2,6% ВВП, попри значне підвищення його ставок на більшість підакцизних товарів у зв'язку з введенням у дію Податкового кодексу України.

Якщо проаналізувати фінансову ефективність податку в розрізі внутрішніх і зовнішніх надходжень, то у 2017 р. фінансова ефективність акцизного податку з вироблених в Україні товарів знизилась на 0,2 в. п. порівняно з 2016 р., становлячи 2% ВВП, тоді як частка акцизного податку із ввезених в Україну товарів збільшилась на 0,2 в. п., а саме до 0,6% ВВП.

У 2018 р. помітно зросли надходження акцизного податку як із вироблених в Україні підакцизних товарів, так і з підакцизних товарів, ввезених на територію України. Частка податку у ВВП у 2018 р. збільшилась на 0,1 в. п. (до 2,7%) за рахунок надходжень із ввезених в Україну товарів, при цьому фінансова ефективність акцизного податку з вироблених в Україні товарів не змінилась, дорівнюючи 2% ВВП. Проведений аналіз свідчить про те, що як фінансовий, так й економічний ефекти реформування акцизного оподаткування, закладені у Податковому кодексі України, не виправдали сподівань, які покладалися на них у 2017–2018 рр. Крім того, підвищення оподаткування окремих видів підакцизних товарів приводить до зростання їх тіншового обігу, ухилення від оподаткування, а також появи великої кількості неякісної, фальсифікованої продукції.

На фінансову ефективність акцизного податку безпосередньо впливають такі чинники, як розмір ставок податку, податкові пільги, рівень платоспроможного попиту та його структура, величина тіншового обігу підакцизних товарів, рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань, дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Третім непрямим податком за величиною фінансової ефективності є ввізне мито. У 2014 р. його частка у ВВП становила 1,3%, у 2015 р. вона знизилась до 0,7%; з 2016 р. спостерігається поступове її збільшення, а саме на 0,1 в. п. у 2016 і 2018 рр. – до 0,8% та 0,9% відповідно. Зниження фінансової ефективності мита у 2015 р. пов'язане з кризовим станом економіки України, що спричинило зменшення обсягів експорту й імпорту (імпортне мито забезпечувало левову частку його надходжень). Крім того, під час кризи подвоїлися обсяги контрабанди, що разом із внутрішніми несприятливими чинниками, такими як недостатній рівень розвитку інфраструктури митних органів, недосконалі митні процедури й застаріле обладнання, суперечливе митне законодавство, привело до зменшення митних платежів. Найбільшою мірою від контрабанди постраждали продукти харчування, побутова техніка, аудіо- та відеообладнання.

Залежність економіки України від імпорту є досить високою, оскільки країна споживає багато імпоротної продукції, яка завозиться за «чорними» та «сірими» схемами, при цьому не сплачуються в повному обсязі податки,

збори під час перетину митного кордону, тобто бюджет недоотримує значну частку доходів, які осідають у кишенях імпортерів, котрі одержують надприбутки.

Слід зазначити, що понад 96% ставок Митного тарифу України є адвалорними, тобто встановлені у відсотках до митної вартості товару, з чого можна зробити висновок, що головним фактором, який впливає на фіскальну ефективність мита, є імпорт товарів, а саме його вартісні показники.

Подібність темпів приросту імпорту товарів і митних платежів цілком логічна, адже вартісні показники імпорту товарів є фактично базою оподаткування для податків і зборів, що справляються митними органами. Наявність між ними різниці пояснюється, зокрема, змінами номенклатури товарів, імпортованих до України, від якої безпосередньо залежать ставки ввізного мита [10, с. 60].

Висновки. Проведений аналіз фіскальної ефективності непрямих податків та дослідження їх регулюючої ролі дали можливість виявити недостатність фіскальної ефективності останнім часом. Їх фіскальний та регулюючий потенціал не реалізується повною мірою. Коли швидкоплинність економічних процесів вимагає гнучкості податкової полі-

тики й залучення додаткових фінансових ресурсів для досягнення цілей модернізації економіки, слід зосередитися на підвищенні фіскальної ефективності податку на додану вартість як найбільшого з бюджетоутворюючих податків. У цьому контексті є сенс приділити увагу вирішенню таких проблем, як усунення недоліків у системі адміністрування ПДВ, удосконалення механізму бюджетного відшкодування, вирішення проблеми щодо блокування податкових накладних, зниження рівня податкового боргу, адаптація досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок до українських реалій, перегляд можливості застосування податкових пільг для досягнення цілей стимулювання розвитку тваринництва, розроблення заходів щодо залучення тіншового сектору у відкриту економіку. Вирішення зазначених проблем дасть можливість підвищити фіскальну ефективність та регулюючу роль ПДВ і сприятиме розробленню ефективної фіскальної політики, тоді як дієвість останньої в умовах модернізаційних перетворень є шляхом до соціально-економічного розвитку країни. Перспективами подальших наукових пошуків є оцінювання втрат податку на додану вартість, що пов'язані з існуванням тіншового сектору в Україні.

Список літератури:

1. Угода СОТ про субсидії і компенсаційні заходи. Київ, 2015. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_015 (дата звернення: 25.11.2019).
2. Воронкова О. Результати та перспективи модернізації Державної податкової служби України. Київ, 2018. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escvu_2014_22\(1\)_39.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escvu_2014_22(1)_39.pdf) (дата звернення: 25.11.2019).
3. Єфименко Т. Нові підходи до адміністрування податків. *Фінанси України*. 2004. № 10. С. 3–15.
4. Мельник В. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2006. № 3. С. 153–160.
5. Пасічний М. Фіскальна результативність податкової системи. *Фінанси та банківська справа*. 2018. № 7. С. 15–24.
6. Пислиця А. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу. Київ, 2015. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Aprer/2008_4_2/64.pdf (дата звернення: 25.11.2019).
7. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2014 рік. *Офіційний сайт Державної казначейської служби України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-na-01012015-roku> (дата звернення: 25.11.2019).

8. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2018 рік. *Офіційний сайт Державної казначейської служби України*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (дата звернення: 25.11.2019).

9. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні. *Економіка України*. 2008. № 4. С. 29–42.

10. Суворов В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 3. С. 57–69.

References:

1. Uhoda SOT pro subsydii i kompensatsiini zakhody (2015) [WTO Agreement on Subsidies and Compensation Measures]. Kyiv. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_015 (accessed: 25.11.2019).

2. Voronkova O. (2018) Rezultaty ta perspektyvy modernizatsii Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy [Results and prospects of modernization of the State Tax Service of Ukraine]. Kyiv. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvu_2014_22\(1\)_39.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvu_2014_22(1)_39.pdf) (accessed: 25.11.2019).

3. Iefymenko T. (2004) Novi pidkhody do administruvannya podatkiv [New approaches to tax administration]. *Finansy Ukrainy*, № 10, pp. 3–15.

4. Melnyk V. (2006) Vplyv administruvannya podatkiv na efektyvnist funktsionuvannya podatkovoi systemy [The impact of tax administration on the efficiency of the tax system]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy*, no. 3, pp. 153–160.

5. Pasichnyi M. (2018) Fiskalna rezultatyvnist podatkovoi systemy [Fiscal performance of the tax system]. *Finansy ta bankivska sprava*, no. 7, pp. 15–24.

6. Pyslytsia A. (2015) Fiskalna efektyvnist aktsyziv: systema pokaznykiv, faktory vplyvu [Fiscal efficiency of excise taxes: system of indicators, factors of influence]. Kyiv. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Aprer/2008_4_2/64.pdf (accessed: 25.11.2019).

7. Richnyi zvit pro vykonannya derzhavnoho biudzhetu za 2014 rik [Annual Report on Implementation of the State Budget for 2014]. *Ofitsiyni sait Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-na-01012015-roku> (accessed: 25.11.2019).

8. Richnyi zvit pro vykonannya derzhavnoho biudzhetu za 2018 rik [Annual State Budget Execution Report for 2018]. *Ofitsiyni sait Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (accessed: 25.11.2019).

9. Skrypnyk A. (2008) Fiskalna efektyvnist ta mozhyvi shliakhy reformuvannya PDV v Ukraini [Fiscal efficiency and possible ways of reforming VAT in Ukraine]. *Ekonomika Ukrainy*, no. 4, pp. 29–42.

10. Suvorov V. (2011) Otsinka efektyvnosti fiskalnoi funktsii mytnykh orhaniv [Assessment of the efficiency of the fiscal function of the customs authorities]. *Visnyk KNTEU*, no. 3, pp. 57–69.