

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

МУШКА АНГЕЛІНА СЕРГІЇВНА

Податки на споживання: фіскально-регулююча роль та проблеми функціонування / Consumption Taxes: Fiscal and Regulatory Role and Problems of Functioning

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування

освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ФФАзм-21
А.С. Мушка

Науковий керівник:
д.е.н., професор, О.М. Десятнюк

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" _____ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри _____ О.П. Кириленко

ТЕРНОПІЛЬ - 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-організаційні засади оподаткування споживання.....	6
1.1. Економічний зміст податків на споживання та їх фіскально-регулююче значення.....	6
1.2 Роль податків на споживання у формуванні бюджетних доходів зарубіжних країн	16
Висновки до розділу 1.....	23
РОЗДІЛ 2. Прагматизм функціонування податків на споживання в Україні.....	24
2.1. Діючий механізм справляння податків на споживання в Україні.....	24
2.2. Аналіз фіскальної ролі податків на споживання.....	33
Висновки до розділу 2.....	41
РОЗДІЛ 3. Пріоритетні вектори вдосконалення вітчизняної практики оподаткування споживання.....	42
Висновки до розділу 3.....	54
ВИСНОВКИ.....	55
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	59

ВСТУП

Актуальність обраної теми дослідження полягає в тому, що на теперешній день оподаткування споживанням є важливим інструментом впливу як на розвиток економіки в цілому, так і на обсяги споживання населення. Але фінансова криза, і як наслідок інфляційні процеси, поставили питання достатності акумулювання у бюджет грошових коштів. В умовах воєних дій, державі потрібно активізувати процеси щодо забезпечення додаткових стимулів для більш лояльного прибуткового оподаткування. Але складний та суперечливий механізм останнього допускає мінімізацію платежів на користь держави. І тому непрямі податки знову стали безвідмовним фіскальним засобом в руках держави.

В нинішніх умовах вдосконалення податків на споживання повино покращати функціонування нашої економіки, створити надійні умови для розвитку малого та середнього бізнесу, сприяти забезпеченню стабільних надходжень до державного бюджету України для реалізації всіх необхідних завдань поставлених перед державою. Проте на теперешній час система непрямих податків в Україні має низку проблем, які заставляють шукати резерви для підвищення бюджетоутворюючої ролі та оптимізацію елементів окремих податків на споживання.

Неабиякі напрацювання щодо дослідження й удосконалення системи оподаткування непрямих податків в Україні зроблено українськими науковцями, такими як: Андрущенко В.Л., Василюком О.Д., Вишневським В.П., Десятнюк О.М., Івановим Ю.Б., Крисоватим А.І., Луніною І.О., Лютим І.О., Мельником П.В., Соколовською А.М., Тарангул Л.Л., Федосовим В.М., Юрієм С.І. та ін.

Мета даного дослідження полягає у з'ясуванні фіскально-регулюючій ролі податків на споживання в Україні, а також в обґрунтуванні напрямків їх реформування.

Завданням даної наукової роботи є:

- дослідження економічного змісту податків на споживання та розкриття їх фіскально-регулюючого значення;
- показати роль податків на споживання у формуванні бюджетних доходів зарубіжних країн;
- висвітлення діючого механізму справляння непрямих податків в Україні;
- розкрити фіскальну роль податків на споживання в Україні;
- обґрунтувати пріоритетні вектори вдосконалення вітчизняної практики оподаткування споживання;

Об'єкт дослідження – процес справляння податків на споживання в Україні.

Предмет дослідження – фіскальна роль та регулююче значення непрямих податків в Україні.

Методи дослідження. Під час написання кваліфікаційної випускової роботи використано такі наукові методи: ретроспективного аналізу; аналізу і синтезу; індукції та дедукції; розрахунково-аналітичний; логічного узагальнення; графічний і табличний.

Інформаційною базою даного дослідження стали законодавчі та нормативні акти України, статистичні дані та звіти Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України; праці вітчизняних та зарубіжних вчених по темі дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у подальшому опрацюванні теоретичних та організаційних засад оподаткування процесів споживання в Україні та розробці практичних рекомендацій щодо посилення фіскального значення та регулюючої ролі непрямих податків.

Практичне значення одержаних результатів. Дані результати наукової роботи можуть бути використані для вдосконалення нормативних та законодавчих актів з питань оподаткування непрямих податків.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові результати дослідження висвітлені в збірнику тез XIII Всеукраїнської науково-практичної

студентської конференції «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (2018р.) та збірнику наукових праць кафедри фінансів ім. С.І Юрія «Фінансове забезпечення сталого розвитку». Випуск 2. Тернопіль. 2022.

Обсяг дипломної роботи становить 62 сторінки. Робота містить 3 таблиць, 10 рисунків. Перелік використаних джерел містить 43 найменувань,

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ

1.1. Економічний зміст податків на споживання та їх фіскально-регулююче значення

В умовах світової фінансової кризи з особливою гостротою постали питання наповнення бюджетів держав. Беззаперечна необхідність стимулювання розвитку бізнесу та забезпечення таким чином економічного зростання поставила під сумнів подальшу можливість акумуляції основних сум бюджетних доходів через механізми прямого прибуткового оподаткування. Тим більше, що у час скрути платники особливо активно застосовують усі доступні методи мінімізації своїх зобов'язань перед державою, а прибуткові податки (принаймні у сучасному вигляді) відрізняються конструкцією, яка допускає найбільший арсенал способів вчинення таких дій. Отже, погляди знову звернулися до податків на споживання, що у більшості випадків дозволяють перекладання тягаря суми на так званих «носіїв», якими виступають широкі верстви населення, передбачають поступову сплату реальними платниками (носіями) протягом довгого часу відносно невеликими частками у ході постійно триваючого процесу споживання (що робить їх менш видимими та психологічно менш відчутними), містять механізми пов'язування обсягів бюджетних надходжень з динамікою цін (що дозволяє страхувати державні доходи від інфляційного знецінення).

Попередньо розглянемо загалом сутність податків, їх класифікації та місце серед них податків на споживання.

Зауважимо, що питання сутності податків та їх класифікації є предметом активних наукових дискусій протягом усього періоду розвитку фінансової науки в цілому та податкових фінансів зокрема. Трактуючи поняття податків, різні автори надають визначення неоднакової ємкості: від подання їх як

системи економічних відносин до механістичного бачення як платежу на користь держави (табл. 1.1). Така різниця теоретичних поглядів більше впливає на дослідження об'єктивних функцій податків з політекономічної точки зору, ніж на конструювання конкретних механізмів справляння. Однак, її наявність зобов'язує нас до наведення та аналізу хоча б окремих прикладів дефініцій різного роду.

Таблиця 1.1

Дефініції податків

Автор або джерело	Зміст дефініції
Андрущенко В.Л., Данілов О.Д.	податок – це частина приватних ресурсів, передана платниками у формі грошових внесків у розпорядження держави в обмін на блага цивілізованого існування, вже наявні, одержувані або ті, що стануть доступні в майбутньому
Загорський В.С.	податки – обов'язкові, економічно необхідні платежі з доходів фізичних і юридичних осіб, що вилучаються до бюджету органами державної влади на основі законодавства з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій
Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М.	податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій
Малий економічний словник (за редакцією А.Н. Азріліяна)	податок – це обов'язковий платіж, що стягується державою з фізичних та юридичних осіб
Мельник В.М.	податки – це система суспільних відносин перерозподілу створеного продукту, у ході яких провадиться вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави для її забезпечення та вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби
Навчальний посібник «Податки» (Буряковський В.В. та ін.)	податки – це встановлені вищим органом державної законодавчої влади обов'язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету у розмірах та в терміни, передбачені законом
Соколовська А.М.	податок – це обов'язковий, індивідуально безеквівалентний платіж, що сплачується юридичними і фізичними особами у формі відчуження грошових коштів, які належать їм на правах власності, господарського відання чи оперативного управління, з метою фінансового забезпечення виробництва суспільних благ
Шабліста Л.М.	матеріальний зміст податків полягає в тому, що вони є частиною новоствореного продукту, який в процесі його розподілу і перерозподілу в обов'язковому порядку безповоротно мобілізується на користь держави для виконання покладених на неї функцій

Серед вітчизняних вчених-фінансистів одне із досить ємних визначень належить Ю.Б. Іванову, А.І. Крисоватому та О.М. Десятнюк. Уникаючи звуженості представлення податків лише як примусового платежу та суперечливості їх трактування через обмін, зазначені науковці пропонують таке формулювання: «податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою її функцій» [20, с. 22].

Таким чином, з наведених визначень найбільше розкривається сутність податків у дефініції, обґрунтованій Ю.Б. Івановим, А.І. Крисоватим та О.М. Десятнюк. Однак, суперечки навколо визначення податків тривають.

У питаннях класифікації податків вітчизняні вчені більш одностайні, їх напрацювання переважно фіксують існуючі підходи попередників чи зарубіжних сучасників. Відзначимо, що за кордоном дискусія щодо поділу податків на види скоріше стосується не фінансової, а статистичної площини. Отже, податки можуть класифікуватися за різними ознаками на такі основні види:

- за ознакою перекладання: прями (особисті і реальні) та непрямі (акцизи (індивідуальні та універсальні), фіскальні монополії, мито) (рис. 1.1.);

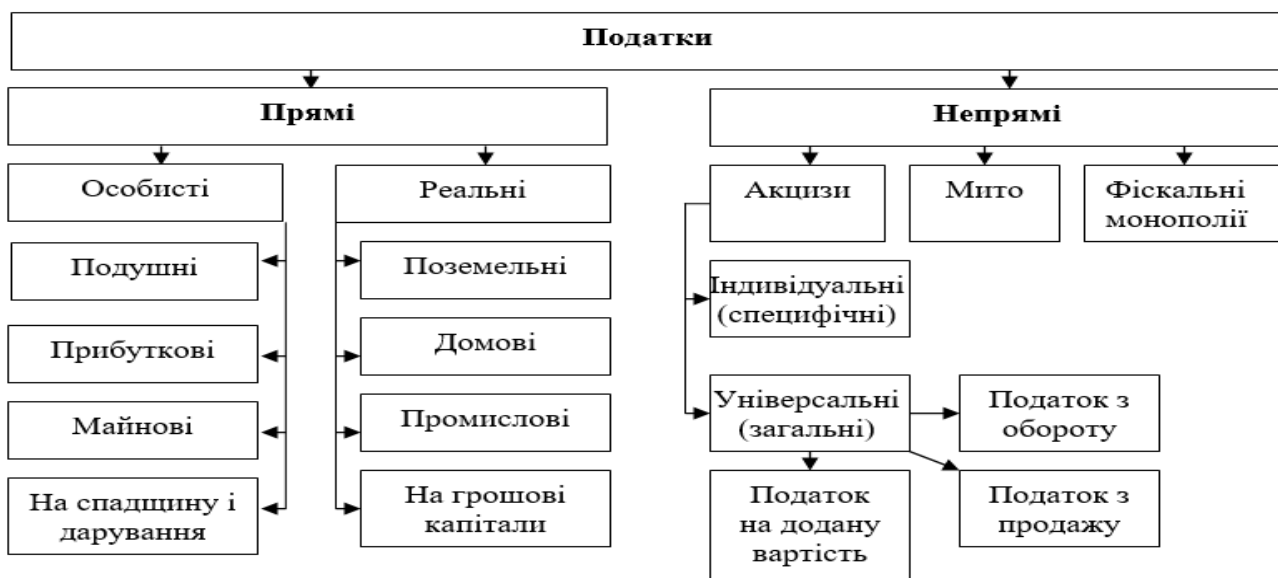


Рис. 1.1. Класифікація податків за ознакою перекладання [7, с.25].

- залежно від рівня встановлення (рівня державної влади, який запроваджує податок): загальнодержавні (національні) та місцеві – в унітарних державах; федеральні, регіональні (суб'єктів федерації) та місцеві – у федеративних державах;

- залежно від шкали податкових ставок: прогресивні, пропорційні, регресивні.

Якщо розглядати податки за підходом Європейського співтовариства (ЄС) існує такий поділ: податки на працю; податки на капітал; податки на споживання (рис. 1.2);

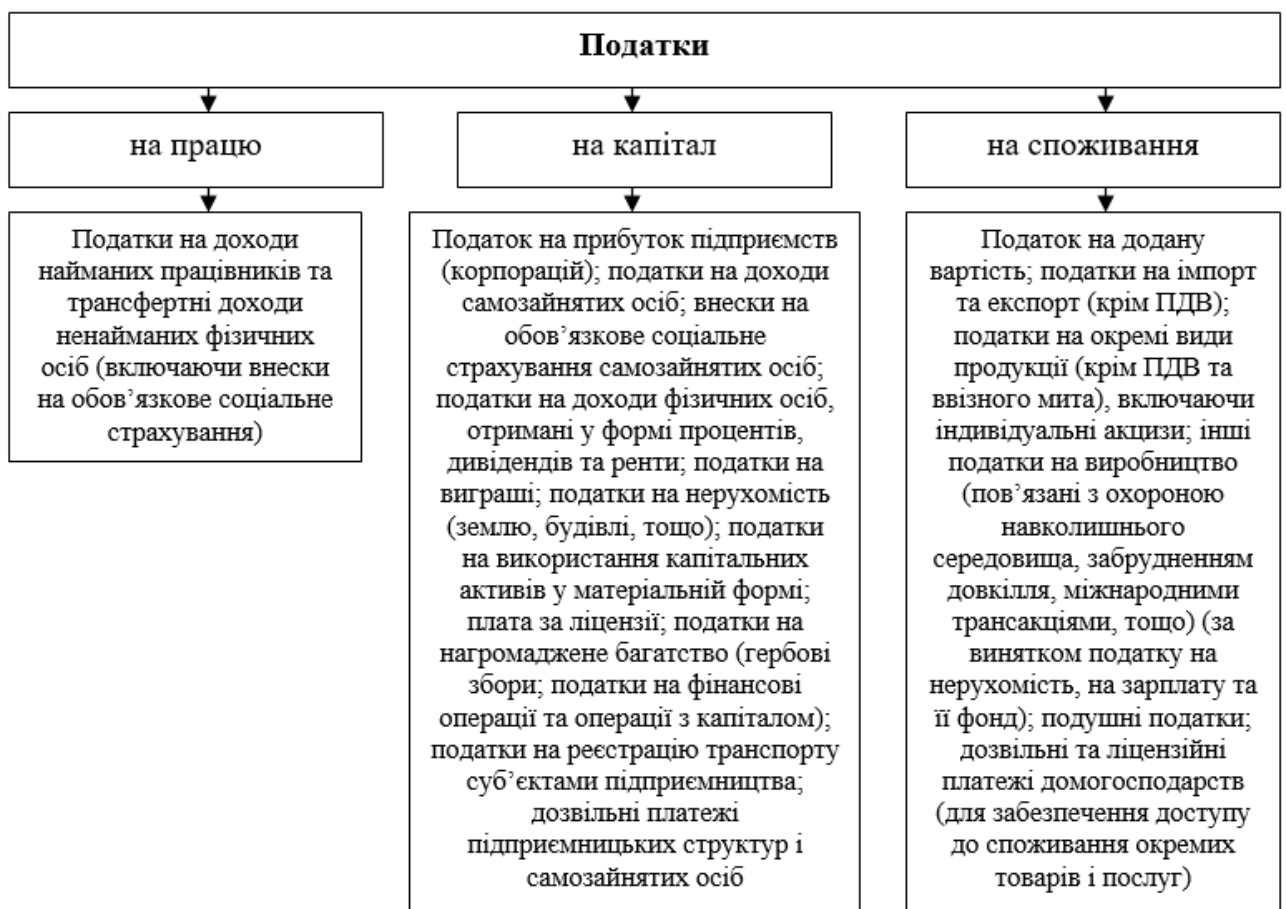


Рис. 1.2. Класифікація податків за європейською системою рахунків

Отже, з наведеного слідує, що податки на споживання виділяються в окрему групу за одним із обліково-статистичних підходів, прийнятих у Європейському співтоваристві. Варто відзначити, що за іншим підходом цієї ж міжнародної організації у якості податків на споживання сприймаються

непрямі податки. В цілому ми погоджуємося з цим, оскільки усі непрямі податки включаються до цін товарів і перекладаються на кінцевого споживача при їх придбанні з метою споживання. Однак, повертаючись до класифікації за європейською системою рахунків, необхідно звернути увагу на те, що зарахування окремих податків до зазначеної групи є досить дискусійним. Викладемо наші думки з цього приводу.

За енциклопедичним визначенням «споживання – кінцева фаза суспільного відтворення, в якій суспільний продукт використовується для задоволення потреб населення. Розрізняють виробниче і невиробниче споживання. Виробниче споживання – використання засобів виробництва для виготовлення певного продукту. Невиробниче споживання поділяють на індивідуальне (особисте), що передбачає задоволення особистих потреб людей у продуктах харчування, одязі, житлі та інших життєвих засобах, і споживання, у процесі якого задовольняються суспільні потреби» [16, с. 448]. Виходячи з наведеного, важко погодитися з віднесенням податку до вказаної групи, оскільки в його будові не проглядається залежність ні від обсягів, ні від видів споживання. Єдиним аргументом є те, що цей податок береться з особи на основі простого факту її існування, задля якого необхідне особисте споживання. Однак, таке доведення є спірним і непереконливим.

Варто також ще раз звернути особливу увагу на те, що класифікація податків, за якою виокремлюється група податків на споживання, є обліково-статистичною, отже вона не отримала систематизованої аргументації протягом усього періоду розвитку фінансової теорії. Вона була розроблена експертами Ради Європи на основі модифікування напрацювань Е. Мендози, який назвав власну класифікацію «за економічними функціями» [4, с. 4]. До того (тобто до кінця ХХ століття) податки на споживання науковцями фактично ототожнювалися з непрямими податками (обидва терміни вживалися мішано, часто поряд, як синоніми). У даній дипломній роботі ми розглядатимемо склад податків на споживання, тотожний непрямим податкам.

У кінці ХІХ – на початку ХХ століття фінансисти-теоретики

досліджували вплив податків на споживання на економічну активність в країні та на формування бюджету. За тогочасними матеріалами переважно робилися висновки про негативні тенденції, спричинені застосуванням індивідуальних акцизів (універсальних у той час ще не існувало). Справа в тому, що на початкових етапах використання акцизів ними оподатковувалися в основному предмети першої необхідності. Професор І.Х. Озеров стверджує, що це було продиктовано виключно бюджетними завданнями [29, с. 382].

Не можна не згадати також, що близький до цього висновок міститься і в більш ранніх наукових працях ще політекономічного спрямування. Зокрема, А. Сміт писав: «Неможливість оподаткувати населення пропорційно доходності через подушний податок викликала, очевидно, появу податків на предмети споживання. Держава, не знаючи як оподатковувати безпосередньо і пропорційно доход своїх підданців, намагається оподатковувати його непрямо, оподатковуючи їх витрати, які, по-ідеї, у більшості випадків повинні наближено відповідати їхньому доходу. Їхні видатки оподатковуються шляхом оподаткування предметів споживання, на які ці видатки провадяться» [36, с. 803].

Однак, автори-фінансисти кінця XIX – початку XX століття значно розширили аналіз наслідків функціонування податків на споживання, зазначаючи, що вони породжували такі загальноекономічні проблеми:

- нерівномірний розподіл податкового тягаря серед населення;
- переоподаткування праці;
- скорочення внутрішнього ринку за рахунок підвищуючого впливу на товарні ціни [29, с. 382].

Поряд з цим відмічалися і позитиви, на основі яких все ж таки робилися висновки про доцільність подальшого розвитку згаданих податків у складі податкових систем, а саме:

- висока бюджетна ефективність, спричинена у тому числі розширенням кола платників за рахунок залучення споживачів товарів, які навіть тимчасово перебувають на території даної країни;

- відносна невидимість фіску для реального платника (носія податку) за рахунок поступовості справляння у складі цін товарів.

Окрему увагу дослідники приділяли питанням митного оподаткування. Обґрунтовувалися два напрямки його розвитку: фіскальний та економічний [29, с. 383; 40, с. 338]. Перший рекомендувалося використовувати за обмеженим переліком продукції з виключною метою акумуляції бюджетних надходжень. Завдання другого полягало у стимулюванні промисловості. Шляхи його реалізації залежали від прийнятої державою системи торгівлі: протекціонізму чи фритредерства. На той час фритредерство сповідувала Велика Британія, промисловість якої внаслідок технологічного піднесення не боялася конкуренції. Для інших актуальним був протекціонізм. Рекомендації вчених-фінансистів зводилися до розробки митних тарифів таким чином, щоб зрівняти ціну дешевшої іноземної продукції з продукцією внутрішнього виробництва. «Для правильного функціонування цієї системи необхідні строгі розрахунки розміру мита, адже надто високий його рівень не тільки не стимулюватиме розвиток промисловості, а буде створювати апатію серед промислового класу. Занизький розмір мита не досягатиме цілей захисту. Тому мито повинне індивідуалізуватися в залежності від місця, часу і виду продуктів, і оскільки зміни в промисловому житті відбуваються дуже швидко, то воно має періодично переглядатися» [29, с. 383].

Серед найнагальніших проблем митного оподаткування виділялася організація перегляду тарифів. Науковці рекомендували урядам: дотримуватися повної гласності цього процесу; опрацьовувати рішення у спеціально створених фахових комісіях, які формувати з компетентних, але не зацікавлених осіб; проводити попередні дослідження умов функціонування галузей господарства.

У першій чверті ХХ століття у державних фінансах серед податків на споживання з'являється донині невідомий і резонансний фіскальний винахід – універсальні акцизи. Першою їх формою був німецький варіант податку з обороту, наступними – податок з продажу і податок на додану вартість (ПДВ). Роль фінансової науки у цьому питанні звелася до обґрунтування необхідності і

переваг універсальних акцизів. Наш сучасник – професор В.Л. Андрущенко – так характеризує даний етап: «В часи свого генезису податок з обороту слідував за падінням паперової валюти, що було типовим явищем для країн, котрі переживали період емісійного фінансування державних потреб, з властивою для інфляції ажіотажною схильністю до продаж і покупок. Податок з обороту іманентно пристосований до інфляції, адже з ростом цін зростають і фіскальні доходи від оподаткування з обороту» [9, с. 166]. Отже, основною перевагою універсальних акцизів, якою обґрунтовувалася їхня необхідність, стала прив'язка до інфляційних умов функціонування, невласлива жодному з інших податків і зборів.

Однак, перший універсальний акциз (податок з обороту) у практиці виявив основний свій недолік – кумулятивний ефект. Саме цим була викликана активна дискусія стосовно його удосконалення. Її результатом стало конструювання принципово нового універсального акцизу – ПДВ. За часом ця розробка припадає на середину ХХ століття.

На сьогодні стосовно ПДВ йдуть активні наукові дискусії з питань:

- вибору ефективного методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту (обґрунтовуються різні варіанти поєднання касового методу та методу нарахувань у єдиний – гібридний, різновиди якого застосовуються в практиці оподаткування різних країн);
- розробки дієвої методики відшкодування ПДВ з бюджету (з урахуванням специфічних умов різних країн);
- обґрунтування рівня та кількості ставок ПДВ;
- обґрунтування податкових пільг з ПДВ.

Особливо слід звернути увагу на проблему ставок цього податку. Думки науковців з цього приводу розділилися: одні вважають необхідною диференціацію ставок, інші – є прибічниками ідеї уніфікації. При цьому друга група обґрунтовує свою точку зору виключно фіскальними аргументами: диференціація ставок негативно позначається на ефективності оподаткування;

призводить до подорожчання адміністрування податку; розширює можливості ухилення від нього.

Вітчизняні вчені також розходяться у поглядах на дану проблему. Зокрема, А.М. Соколовська вважає застосування єдиної ставки ПДВ більш виправданим з таких причин:

- не вимагає окремого обліку платником купівель і продажів, що оподатковуються за різними ставками;
- спрощує контроль за сплатою податку, оскільки не вимагає необхідності перевірки розподілу запасів, закупок і продажів за групами товарів, що оподатковуються за різними ставками;
- сприяє обмеженню відшкодування податку;
- обмежує кількість доступних методів махінацій платників (в частині використання класифікаційних груп товарів з метою уникнення оподаткування) [39, с. 263].

В.М. Мельник, погоджуючись з фіскально-адміністративними аргументами, вважає, що рішення про диференціацію чи уніфікацію ставок ПДВ повинне все ж прийматися не на їх основі, а виходячи із стратегічних завдань економічного і соціального розвитку держави. Він нагадує, що диференціація ставок має потужний регулюючий ефект, сприяє пом'якшенню регресивного впливу ПДВ на доходи споживачів (зменшуючи податковий тягар на немаєтних, адже знижені ставки як правило встановлюються до товарів першої необхідності, що є основною складовою споживчих витрат небагатих прошарків населення). Паралельно він посилається на досвід європейських держав: хоч дискусії з питань начебто неефективності диференціації ставок ПДВ точаться і там, але практично впроваджувати єдину ставку західні європейці не поспішають [25, с. 89-118]. Пояснення цьому знаходимо у вчених-фінансистів початку ХХ століття: як зазначалося вище, тоді саме в Європі переймалися проблематикою соціальної справедливості і рівномірності розподілу податкового тягара між населенням. Відміна диференціації ставок ПДВ поверне податковій системі європейських держав до витоків цієї проблеми.

Протягом ХХ століття також були продовжені дослідження питань застосування індивідуальних акцизів. Зокрема, було остаточно доведено і практично впроваджено положення про недоцільність оподаткування цими податками товарів першої необхідності. Підакцизними товарами було визнано предмети широкого попиту, споживання яких спричинює негативні ефекти. На цій основі обґрунтовувалася доцільність використання індивідуальних акцизів як компенсаторів негативних ефектів. Основним їх призначенням, поряд з акумуляцією доходів бюджету, проголошувалося обмеження споживання підакцизних товарів. Шкідливість кожного з різновидів цих продуктів обґрунтовувалася по-різному: алкоголю й тютюну – з точки зору соціальних та медичних наслідків вживання; автотранспорту – з точки зору екологічних наслідків використання; енергоносіїв – з точки зору невідновлюваності і відповідних екологічних та інших наслідків для суспільства. Основним практичним результатом цих наукових розробок стали рекомендації МВФ про обмеження переліку підакцизних товарів. Було визнано виправданим застосування індивідуальних акцизів до товарів, об'єднаних у п'ять основних груп: алкогольних напоїв, тютюнових виробів, автомобілів, запасних частин до автомобілів; нафти і нафтопродуктів.

Подальші наукові пошуки в ХХ столітті в частині митного оподаткування також додали теоретичних напрацювань (до тих, що вже були охарактеризовані вище). Наприклад, було доведено, що імпортне мито є засобом впливу на стан платіжного балансу країни. Його обмежуючий вплив на обсяги ввезення товарів сприяє поліпшенню платіжного балансу. Дане положення має велике значення для розвитку теоретичних засад та інструментарію регуляторної політики сучасної держави.

Та поряд з цим з'явилося і протилежне обґрунтування (Ф. Рамсей), за яким товари з нееластичним попитом (за ціною) можуть оподатковуватися за вищою ставкою, що дозволяє державі переорієнтувати податковий тягар з виробника на споживача без скорочення обсягів виробництва і продажу. Крім того, за вищими ставками прибічники цієї теорії пропонують оподатковувати

кінцеву продукцію, забезпечуючи таким чином найефективніше використання ресурсів і проміжної продукції та сприяючи уникненню викривлень у процесі виробництва [39, с. 301]. Ці розробки здійснені в рамках теорії оптимального оподаткування.

Крім зазначеного, протягом усього аналізованого періоду, і особливо в ХХ столітті, фінансистами активно ведуться розробки, присвячені спільній для всіх податків на споживання проблемі. Вона пов'язана з наслідками перекидання. «Ефект перекидання – один з проявів економічної дії податків. У найбільш очевидній формі перекидання стосується податків на споживання, частіше іменованих непрямими податками» [9, с. 57]. Завдяки відповідному впливу відбуваються зміни у споживанні, виробництві та ринковій пропозиції. Щоб виявити справжній масштаб такої дії на соціально-економічні процеси, у другій половині ХХ століття застосовувався спеціальний аналітичний апарат в рамках теорії загальної рівноваги. Але далеко не завжди отримані результати можна було визнати повністю адекватними реаліям економічного життя. Використовувана математична основа поки-що не дає можливості врахувати усі чинники у формалізованих моделях. І, хоч відповідні розробки й продовжуються, частина науковців відкидає можливість отримання таким шляхом науково обґрунтованих та цінних для практики результатів. Зокрема, Людвіг фон Мізес свого часу називав відповідні дослідження малозначними вправами для людського розуму, що не дають суттєвого приросту знань, оскільки економічна рівновага – скоріше плід уяви, ніж реальність [26, с. 235-238, 331-333]. Дискусія з цього приводу не закінчена, і, можливо, вона і є процесом народження істини.

1.2. Роль непрямих податків у формуванні бюджетних доходів зарубіжних країн

Напрями та складові податкового реформування в країнах доцільно

аналізувати з позицій оцінки міжнародного досвіду та практики у питаннях оподаткування. Урахування практичного досвіду зарубіжних країн щодо формування податкових систем і наповнення бюджетів податковими надходженнями достатньо складно трансформувати у вітчизняну практику. Це обумовлюється: різними соціально-економічними умовами, в яких виявляється вплив податків, у тому числі непрямих, на формування доходів бюджету; значним часовим лагом в одержанні більш достовірних даних статистики й аналізу податкових надходжень; повільністю впровадження податкових змін; різною структурою економіки; політичними та іншими чинниками. Проте зарубіжний досвід оподаткування назагал і непрямих, зокрема, засвідчує достатньо значний прогрес і вдосконалення всіх функцій держави шляхом справляння податків. І найбільш кардинальних зрушень було досягнуто саме у сфері регулювання системи оподаткування споживання.

Система оподаткування споживання у світі поєднує дві достатньо різні складові – специфічні акцизи та мита, які має тисячолітню історію, та податок на додану вартість – як сучасний податок, що реально функціонує із середини ХХ ст. Зокрема, широке використання ПДВ вважається одним з найбільших досягнень процесу еволюції оподаткування за останні півстоліття [14]. Подібна оцінка наводиться фахівцями Міжнародного валютного фонду у відомому науковому дослідженні функціонування податку на додану вартість, Зокрема, зазначається, «що швидке розповсюдження ПДВ у світі – це найбільш важливе досягнення ХХ століття у сфері оподаткування» [37].

Досвід зарубіжних країн у формуванні та обґрунтуванні рівня податків на споживання у доходах держави та перерозподілі ВВП через бюджет свідчить про наявність значних відмінностей і ролі податків на споживання у системі оподаткування та державного регулювання. Для України необхідність формування стратегічно орієнтовної на Європейський Союз системи оподаткування в цілому та непрямих податків зокрема на сьогодні є завданням надзвичайно актуальним. Тому необхідно визначити, враховуючи тривекторність зовнішньоторговельної діяльності (з ЄС, СНД та Азією),

специфіку, тенденції та особливості оподаткування споживання у головних зовнішньоторговельних партнерів України.

Податки на споживання є вагомим джерелом доходів для країн-членів ОЕСР (OECD). Сьогодні за рахунок податків на споживання формується більш ніж 30% податкових надходжень у державах-членах організації. Але склад та призначення такого джерела доходів за останні тридцять років суттєво змінилися. Якщо тридцять років податки на споживання головним чином ґрунтувались на оподаткуванні певних товарів і послуг у першу чергу через акцизне оподаткування, то сьогодні загальні податки на споживання (включаючи акцизи та ПДВ) охоплюють широке коло споживання.

Зокрема, з 2000 р. податок на додану вартість має стійку вагу у формуванні податкових доходів бюджету і стабільний рівень відносно валового внутрішнього продукту країн-членів ОЕСР. Проте в цілому по країнах ОЕСР частка ПДВ щодо доходів бюджету та ВВП диференційована за країнами від його мінімального рівня у США і Японії, де загальні податки споживання складають менше ніж 10% повного оподаткування і менше ніж 2,5% валового внутрішнього продукту, до Угорщини і Нової Зеландії, де вони складають більш ніж 26% податкових зборів і більш ніж 9% валового внутрішнього продукту. У більшості країн загальні податки на споживання становлять більш ніж 15% повного оподаткування [1].

У розрізі країн ЄС розширення ролі податків на споживання не є стабільним та абсолютно прозорим з точки зору проголошуваних принципів політичної, економічної та соціальної єдності. Податки на споживання у 25 країнах-членах ЄС мають різну вагомість у перерозподілі фінансових ресурсів через бюджет та різний рівень відносно ВВП, що створюється країнами. Це пояснюється як відмінностями законодавчого закріплення головних параметрів оподаткування споживання, так і різною готовністю підприємницьких структур до виконання податкових зобов'язань.

Динаміка частки податків на споживання у ВВП країн розширеного ЄС у демонструє тенденцію незначного зниження рівня ПДВ відносно ВВП.

Незважаючи на широко розповсюджені твердження та аргументи про те, що податкові системи країн-членів ЄС побудовані на домінуванні податків на споживання, їх частка у ВВП характеризується незначною волатильністю і становить для країн ЄС-15 13,1-14,6% , а для країн – нових членів – у межах 12,8-14,0%. Тобто в країнах ЄС ще тривають процеси становлення системи непрямого оподаткування, відбувається пошук його оптимальних параметрів, адекватних новим вимогам як членства в ЄС, так і внутрішнім та зовнішнім викликам економічного розвитку [6].

Але поступово в країнах ЄС формується уніфікована структура доходів бюджетів за критерієм вагомості оподаткування споживання. Зокрема, середня питома вага податків на споживання у ВВП країн ЄС практично однакова. Що дозволяє стверджувати про те, що оподаткування споживання більш швидше адаптується в умовах здійснення інтеграційних процесів.

У розрізі країн-членів ЄС такий рівень непрямих податків у ВВП у середньому за складає 13,8% і коливається в діапазоні від 11,5 (у Чехії) до 17,7% (у Данії).

Слід зазначити, що це не заважає цим країнам реалізовувати політику високих соціальних стандартів та захисту населення.

Формування рівня непрямих податків у країнах – нових членах ЄС обумовлене тенденціями, що склалися в чотирьох країнах: Польщі, Угорщині, Словенії та Кіпрі. Зокрема, в Польщі середній рівень непрямих податків за аналізований період становить 13,6%, що майже відповідає середньому рівню по ЄС. В Угорщині також рівень непрямих податків вищий за середній (13,8%) по розширеному ЄС, ЄС-15 та євроні та складає в середньому 15,9% до ВВП. На Кіпрі в попередніх роках середній рівень непрямих податків у ВВП складав 11,6%, а у наступних роках відчутно зріс і складає вже 17,8%, що на третину вище, ніж у попередні роки, і значно вище середнього рівня по ЄС.

У Словенії середній рівень оподаткування непрямыми податками складає 15,6%, що на 1,8 в.п. вище середнього рівня по ЄС, проте з 2014 р. має місце стійка тенденція до зниження питомої ваги непрямих податків у ВВП цієї

країни.

Показово, що в Німеччині – країні, яка вважається «локомотивом» економіки ЄС, рівень непрямих податків до ВВП є одним із найнижчих і становить у середньому за аналізований період 12,3%.

А найбільш низький рівень непрямих податків серед країн розширеного Євросоюзу формується у Чехії – в середньому 11,5% (при мінімальному навантаженні 10,8%. та максимальному – 12,3%

Як свідчить аналіз структури податкових надходжень, у країнах розширеного ЄС за останні 13 років мала місце тенденція забезпечення збалансованості та стабільного рівня частки непрямих податків у формуванні доходів бюджету.

Однак у той же час мала місце тенденція збереження ролі непрямих податків у макроекономічних процесах в країнах ЄС. Серед країн ЄС-15 після розширення середній рівень питомої ваги непрямих податків у доходах бюджету становить 49,3%. При цьому в розрізі окремих країн вагомість непрямих податків як джерела податкових доходів бюджету варіюються достатньо широко від 36,7% в Данії (яка при цьому має найвищий рівень оподаткування ПДВ) до майже вдвічі більшої частки непрямих податків у Португалії (60,4%) та Ірландії (59,6%).

А в цілому питома вага непрямих податків у загальних податкових надходженнях ЄС практично однакова. Незважаючи на те, що в межах кожної окремої країни немає такої збалансованості в ролі непрямого оподаткування в системі формування бюджетів, головним видом непрямих податків та відповідно джерелом доходів бюджету є ПДВ.

Досвід ЄС щодо запровадження оподаткування споживання в цілому та його впливу на доходи бюджету зокрема і економічний розвиток, формування ВВП дозволяє врахувати особливості такого оподаткування:

- система оподаткування споживання є однією з трьох базових джерел доходів бюджетів країн-членів, до яких належать, крім оподаткування споживання, пряме оподаткування та соціальне страхування;

- розвиток системи оподаткування споживання обумовлювався необхідністю гармонізації та спрощення торговельних режимів усередині союзу та в торгівлі з іншими країнами – торговельним партнерами;

- головним податком на споживання виступає податок на додану вартість;

- збільшення країн-членів Євросоюзу провадиться процесами подальшої гармонізації та спрощення системи непрямого оподаткування. Перед системою оподаткування споживання постає ціль: збалансувати нижчі ціни у країнах – нових членах – із вищими непрямими податками до умов ЄС;

- домінуючу складову базу оподаткування ПДВ у країнах становлять кінцеві споживчі витрати домогосподарств, тому, що високий рівень платоспроможності їх дозволяє використовувати диференційоване оподаткування цим податком;

- високий рівень зовнішніх торговельних потоків хоча й показує домінуючу роль непрямих податків в оподаткуванні торгівлі, проте не призводить до проблем надмірного відшкодування по ПДВ із бюджетів країн бюджетних коштів.

Оцінка розподілу більшості країн за рівнем ПДВ у податкових надходженнях і ВВП підтверджує наявність практики неоднозначного впливу цього податку в системі оподаткування споживання на доходи бюджетів і розподіл фінансових ресурсів.

З одного боку, такі розбіжності щодо місця та ролі ПДВ пояснюються тим, що ПДВ – достатньо «молодий» податок, а країни світу є надзвичайно різними за рівнем економічного та адміністративного розвитку, а з іншого – будь-яка система оподаткування споживання є лише складовою частиною державної політики регулювання економіки, рівень розвитку якої обумовлює вибір домінуючих інструментів забезпечення її функціонування та зростання.

На сучасному етапі розвитку не йдеться про копіювання параметрів оподаткування з інших країн, хоча попередні роки податкових реформ в Україні здійснювались із певним лагом після нововведень у російському

податковому законодавстві. Йдеться про збільшення ролі системи оподаткування споживання в системі державного регулювання економічного розвитку, формування конкурентних умов з метою стимулювання ділової активності та створення доданої вартості, що виступає базою оподаткування практично для всіх видів податків.

При цьому головний акцент має бути зроблено на дослідженні впливу оподаткування споживання на розвиток конкурентоспроможного внутрішнього ринку, оскільки зовнішній ринок функціонує на більш складних і в той же час достатньо формалізованих засадах. Безпосередніми завданням у цьому напрямі є поступове впровадження підходів та принципів зовнішньої торгівлі за домовленостями СОТ, дво- та багатосторонніх договорів. Проте важливо не ідеалізувати переваги СОТ у контексті впливу членства в цій організації на здійснення політики формування доходів бюджетів України. Адже сучасна система СОТ не передбачає високого рівня уваги до проблем соціальної сфери, подолання бідності, охорони навколишнього природного середовища тощо [35, с. 283]. Дані питання є ключовими серед завдань бюджетної політики в Україні, що потребує виваженого підходу при використанні передбачених в СОТ інструментаріїв захисту національних інтересів на внутрішньому та зовнішніх ринках.

Головна увага має приділятися посиленню внутрішнього ринку товарів і послуг, і оподаткуванню споживання в цій сфері має відводитись надзвичайно важлива роль.

Висновки до розділу 1

Матеріали цього розділу дають змогу зробити такі висновки щодо теоретичних основ функціонування податків на споживання:

Податки на споживання виділяються в окрему групу за одним із обліково-статистичних підходів, прийнятих у Європейському співтоваристві. Варто відзначити, що за іншим підходом цієї ж міжнародної організації у якості податків на споживання сприймаються непрямі податки. В цілому ми погоджуємося з цим, оскільки усі непрямі податки включаються до цін товарів і перекладаються на кінцевого споживача при їх придбанні з метою споживання.

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Діючий механізм справляння податків на споживання в Україні

Основним податком на споживання є податок на додану вартість. Розглянемо особливості його справляння в Україні в рамках нових положень Податкового кодексу України.

Із введенням Податкового кодексу механізм справляння універсального акцизу в Україні істотно не змінився. Проте окремі елементи даного податку зазнали певних змін, а деякі (наприклад ставка) – будуть змінюватися поетапно. Загальний механізм функціонування ПДВ представлено на рис. 2.1.

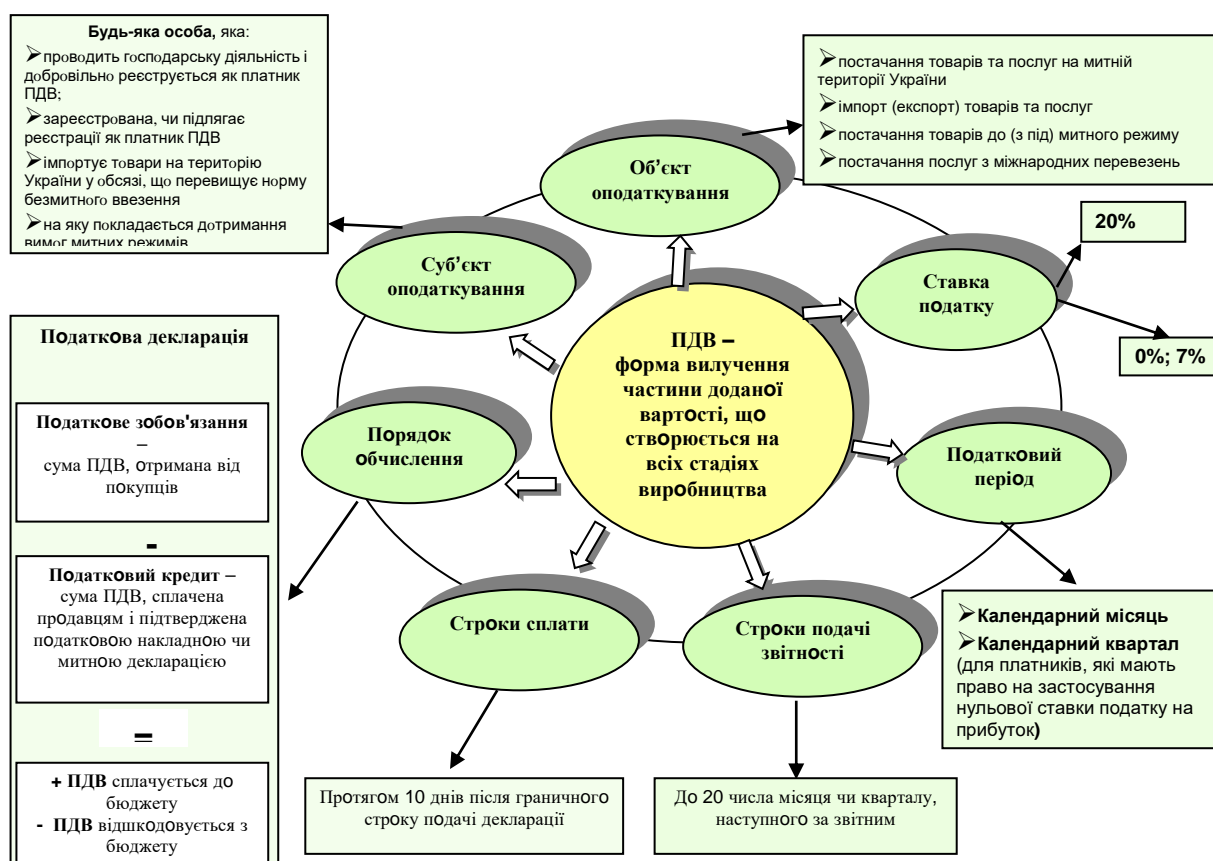


Рис. 2.1. Механізм функціонування податку на додану вартість [17].

Розглянемо детальніше основні елементи досліджуваного податку.

Згідно Податкового кодексу України платниками ПДВ є [34]:

Платники ПДВ
1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України;
4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном;
6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;
7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності»

Для реєстрації платником ПДВ потрібно, щоб в особи загальна сума від операцій з постачання товарів або послуг сукупно перевищувала 1000000 гривень за останні 12 календарних місяців.

Об'єктом оподаткування, згідно ПКУ, є операції платників податку з:

«а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту;

г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту тощо» [34].

Для розрахунку сплати податку на додану вартість до бюджету

враховується база оподаткування, до якої не входять пільги з нього: а саме операцій за нульовою ставкою; операції, як не є об'єктом оподаткування та операції, що звільняються від оподаткування.

В Податковому кодексі затверджено, що: «База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів).

База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів, з якої були визначені податки і збори, що справляються під час їх митного оформлення, з урахуванням акцизного податку та ввізного мита, за винятком ПДВ, що включаються в ціну товарів/послуг згідно із законом» [34].

Сума ПДВ, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. При від'ємному значенні така сума підлягає бюджетному відшкодуванню.

Дата виникнення податкового зобов'язання та дата виникнення податкового кредиту закріплена в Податковому кодексі України [34].

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше	Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:
а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата	а) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг;

оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;	
б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку	б) дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- «а) 20 відсотків ;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків» [34].

Платник податку має подавати податкову декларацію за звітний період, яким є місяць (в окремих випадках квартал), не пізніше 20 числа місяця, який йде за звітним. А також самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку.

Другим за значимістю серед податків на споживання є акцизний податок. Розглянемо особливості його справляння в Україні. На рис. 2.2 представлено загальний механізм справляння акцизного податку в Україні.

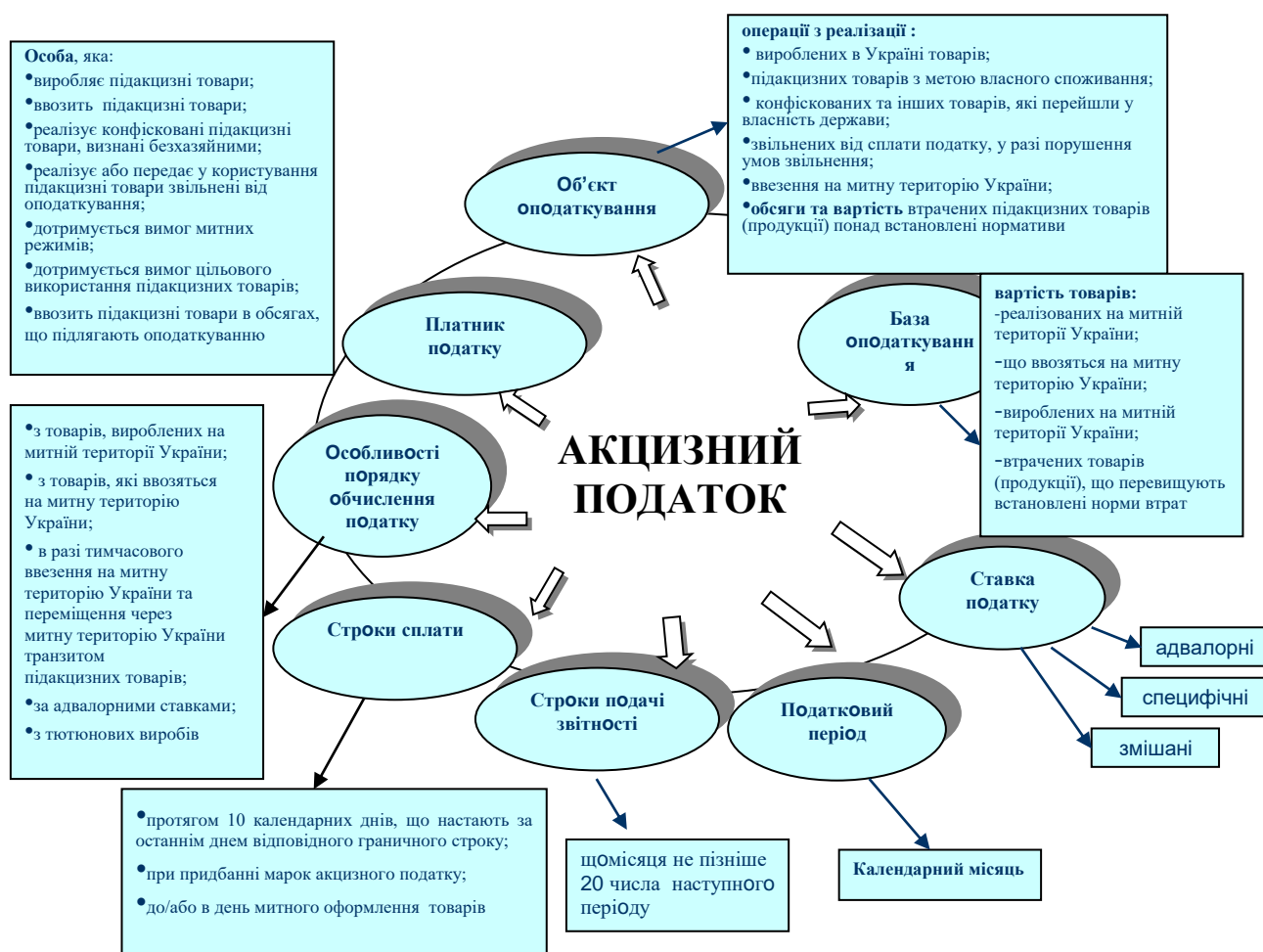


Рис. 2.2. Механізм справляння акцизного податку в Україні [17].

Згідно Податкового кодексу платниками акцизного податку є:

«1. Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

2. Особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

3. Фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

4. Особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазайними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави.

5. Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи

розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування.

6. Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

7. Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг. нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

8. Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов» [34].

Об'єктами оподаткування є операції з [34]:

- 1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- 2) реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам;
- 3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;
- 4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави тощо.

Також, згідно Податкового кодексу по сплаті акцизного податку існують пільги: це операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню та операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування

База оподаткування акцизним податком залежить від застосування ставок, які, згідно Податкового кодексу України є: адвалорна, специфічна та адвалорні та специфічні одночасно.

При застосуванні адвалорної ставки базою оподаткування є: «вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без ПДВ та з урахуванням акцизного податку; вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без ПДВ та з урахуванням акцизного податку» [34].

При застосуванні специфічних ставок «базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках [34].

До підакцизних товарів належать:

- «спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння);
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія в євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна, або в євро за 1 штуку» [34].

2021 рік приніс зміни в кількість оподатковуваних товарів, які збільшилися на два, а саме: електронні сигарети та рідини, що використовуються в електронних сигаретах.

«Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації

особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції)» [34].

«Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання митному органу митної декларації. При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі. При використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції)» [34].

Також, як для платника ПДВ, так і платника акцизного податку базовим податковим періодом для сплати податку є календарний місяць і вони подають податкову декларацію «щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду органу державної податкової служби за місцем реєстрації. Суми акцизного податку перераховуються до бюджету виробниками підакцизних товарів (продукції) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний податковий період. Суми податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований, сплачуються при придбанні марок акцизного податку» [34].

Третім за фіскальною значимістю серед податків на споживання є мито. Мито входить до складу митних платежів і займає особливе місце в системі оподаткування ЗЕД. По-перше, такий податок має серйозний регулятивний потенціал – виконує важливі функції регулювання зовнішньоторговельного обміну з іноземними державами; здійснює захист національних товаровиробників та створює сприятливі умови для їх розвитку; є важливим засобом регулювання експорту-імпорту товарів шляхом встановлення різних розмірів ставок, що зумовлює збільшення чи зменшення товарообороту. Мито відіграє важливу роль у структурній перебудові економіки країни, сприяє її

інтеграції в світовий економічний простір. По-друге, мито є вагомим інструментом, завдяки якому забезпечується надходження до бюджету держави [12].

Мито є податком на зовнішню торгівлю. Порядок обкладання митом товарів, які перевозяться або пересилаються громадянами через митний кордон України, та їх перелік встановлено МКУ, законами України, постановами Кабінету Міністрів та рядом актів Державної митної служби України. В ст. 9 Податкового кодексу України мито включене до переліку загальнодержавних податків і зборів [12].

Об'єктом оподаткування митом є товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України.

Платниками даного платежу виступають фізичні та юридичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон держави.

В Україні застосовуються такі види мита:

- адвалерне, що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- специфічне, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;
- комбіноване, що поєднує обидва ці види митного обкладення.

Нарахування ввізного (вивізного) мита за комбінованими ставками, здійснюється в три етапи:

1. Спочатку обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за адвалерною ставкою у відсотках до митної вартості;
2. Потім обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за специфічною ставкою в євро за одиницю товару;
3. Для визначення суми ввізного (вивізного) мита, що підлягає сплаті, використовується, як правило, найбільша величина, про що зазначено в Законі України «Про Митний тариф України».

2.2. Аналіз фіскальної ролі податків на споживання

Доходи зведеного бюджету країни служать фінансовою базою реалізації державних функцій, а політика їх формування характеризує державне регулювання та забезпечення соціально-економічного розвитку. Бюджетні доходи, з одного боку, є результатом розподілу вартості ВВП між суб'єктами економічного процесу, а з іншого – виступають об'єктом подальшого перерозподілу зосередженої у розпорядженні держави його частки, оскільки остання використовується як для формування державного бюджетного фонду, так і для місцевих бюджетних фондів згідно з адміністративно-територіальним устроєм.

Оцінка рівня податкових надходжень здійснюється відповідно до класифікації податкових надходжень і базується на загальноприйнятих у міжнародній практиці підходах та принципах [44]. Зокрема, податки на споживання включаються до двох груп податкових надходжень – внутрішні податки на товари та послуги і податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Сама ж структура податкових надходжень у цілому змінювалася внаслідок зміни вагомості двох товарних груп – податків на доходи, податки на прибуток; внутрішніх податків та товари та послуги (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Структура податкових надходжень Державного бюджету України за 2018-2021 рр., %

Підгрупи податкових надходжень	2018	2019	2020	2021
Всього податкових надходжень	100	100	100	100
Податки на доходи, податки на прибутки	25,01	27,13	26,54	25,7
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	6,0	5,8	6,2	7,3
Внутрішні податки на товари та послуги	64,5	62,8	63,3	63,1
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,6	3,8	3,6	3,5
Інші податки і збори	-	0,49	0,39	0,35

Джерело: складено на основі [15]

Як бачимо з табл.2.1. за чотири роки частка внутрішніх податків перевищувала податки на доходи і мала місце тенденція зростання. У середньому за вказаний період їх частка у податкових надходженнях на 10,4% (63,1 проти 25,7%) перевищує частку податків на доходи.

Як свідчать дані рис. 2.3, за останні чотири років саме непрямі податки виступають домінуючим джерелом надходжень до бюджету країни. Відповідно має місце стійка тенденція нарощування розриву між прямими та непрямими податками як джерелами податкових надходжень на користь непрямих податків.

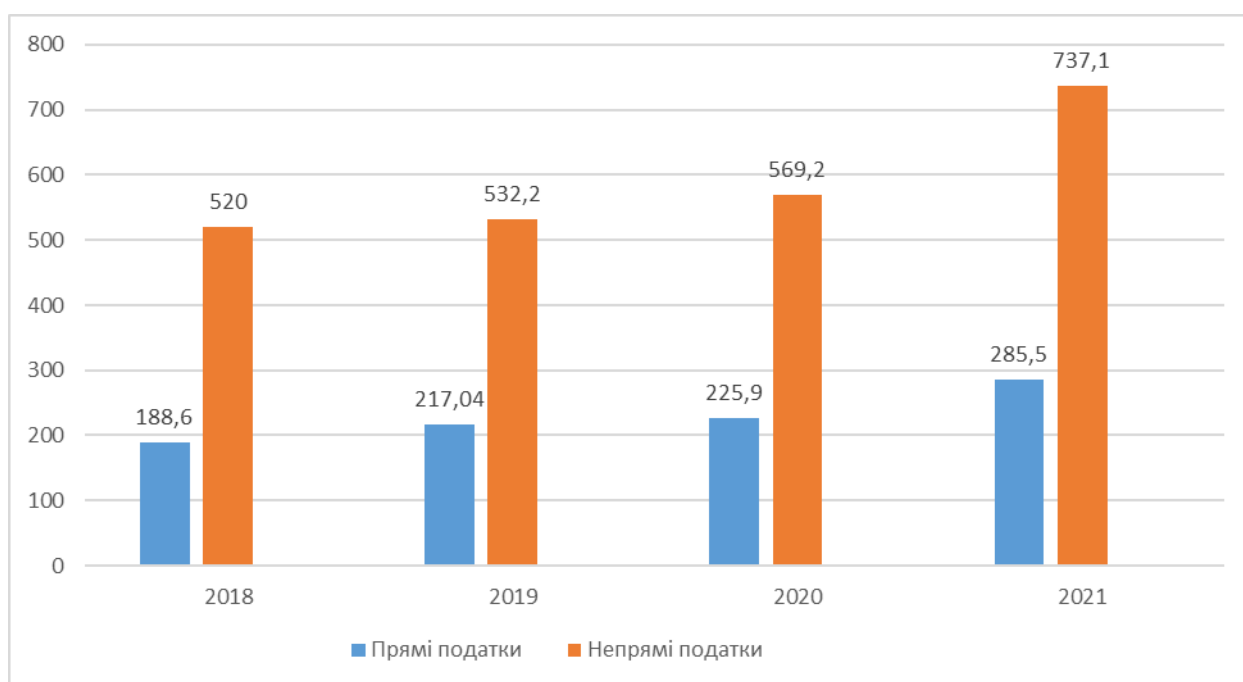


Рис. 2.3. Динаміка надходжень до Державного бюджету України прямих та непрямих податків у 2018-2021 рр., млрд. грн.

Джерело: складено на основі [15]

Так, якщо у 2018 р. надходження від непрямих податків (520,0 млрд. грн.) перевищували надходження від прямих податків (188,6 млрд. грн.) лише на 331,4 млрд. грн. (або ж в 1,8 разів), то у 2021 р. така розбіжність між надходженнями вже склала 451,6 млрд. грн. (або ж в 2,6 рази).

Слід відзначити, що динаміка формування податкової складової державного бюджету за рахунок податків на споживання характеризується

такими тенденціями (табл.2.2.).

Таблиця 2.2.

Динаміка надходжень податків на споживання у доходах Державного бюджету України за 2018-2021 рр.

Показники	2018	2019	2020	2021
Непрямі податки, в т.ч.	520,4	532,2	569,2	737,1
- податок на додану вартість	374,5	378,7	400,6	536,5
- акцизний податок	118,8	123,4	138,2	162,4
- мито	27,1	30,1	30,4	38,2
Всього податкових надходжень, млрд. грн.	753,8	799,8	851,1	1107,1
Всього доходів державного бюджету, млрд. грн.	928,1	998,3	1076,01	1296,9
Питома вага непрямих податків в податкових надходженнях, %	71,7	66,5	66,9	66,6
Питома вага непрямих податків в доходах державного бюджету, %	56,1	53,3	52,9	56,8

Джерело: складено на основі [15]

Темпи зростання абсолютних обсягів надходжень від податків на споживання протягом 2018-2021 рр. є нижчими, ніж темпи зростання податкових надходжень державного бюджету в цілому. Виключення становить лише 2018 р., у якому податки на споживання зросли майже на 10% більше, ніж податкові надходження, – відповідно 133,4 та 124,6%. Це пояснюється достатньо високим рівнем залежності податкових надходжень від непрямого оподаткування, оскільки в цілому податкові надходження зростали меншими темпами, ніж доходи бюджету.

Підтвердженням цьому є зниження частки податків на споживання у податкових надходженнях державного бюджету України з 71,7% у 2018 р. до 66,5% у 2019 р. Наступні роки стали переломними в ролі податків на споживання у структурі податкових джерел доходів бюджету. А їх частка у податкових надходженнях у 2019 – 2021 рр. становить понад 66%.

Достатньо високими є темпи зростання митних платежів, що безперечно пов'язано з нарощуванням товарного імпорту до країни та підвищенням якості контролю і збору як митних платежів, так і інших непрямих податків.

Проаналізуємо детальніше надходження від податків на споживання у 2018-2021 році.

За 2018 рік надходження податку на додану вартість до державного бюджету становили 374,5 млрд. грн., порівняно із 2021 роком надходження зросли 1,43 рази, або на 162 млрд. грн. (рис. 2.3).

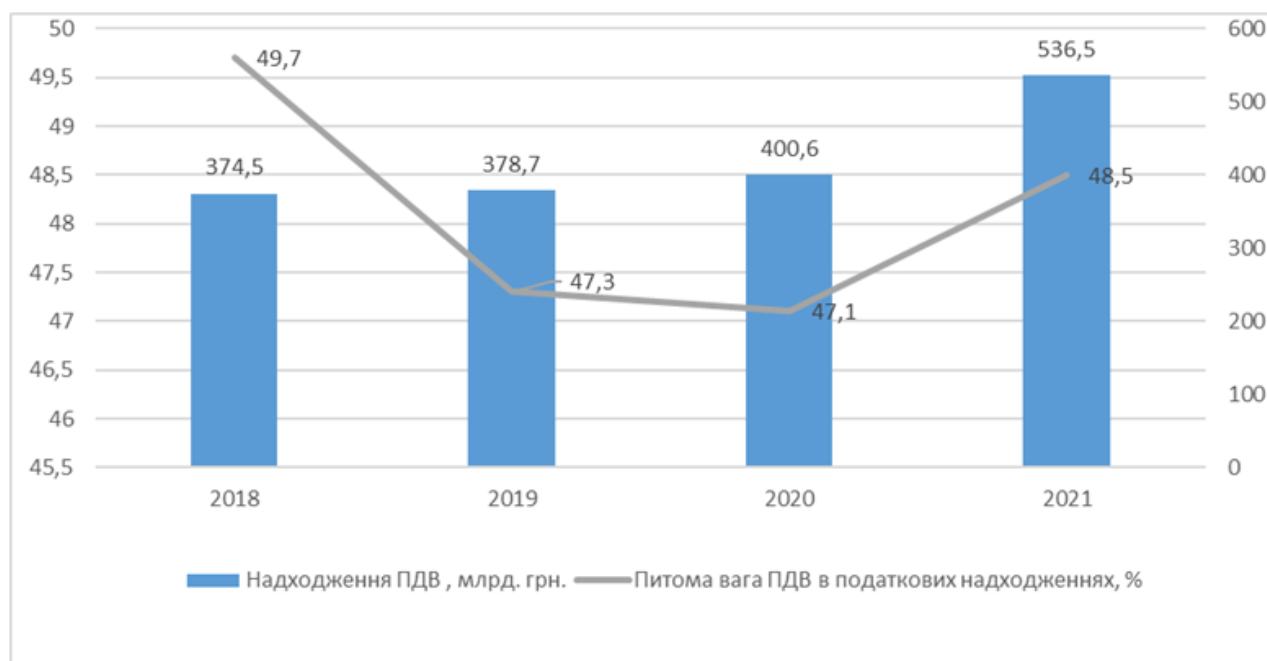


Рис. 2.3. Динаміка надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2018 – 2021 рр.

Джерело: складено на основі [15]

Хоча питома вага податку на додану вартість в податкових надходженнях в 2021 рік становили 48,5% грн., вона є нижчою на 1,2% у порівнянні з 2018 роком (49,7%). Негативна динаміка надходжень податку на додану вартість викликана зниженням економічної активності суб'єктів господарювання, що спричинені глобальною пандемією Ковід -19 та карантинними заходами уряду.

Зростання внутрішнього попиту зумовило зростання високими темпами надходжень від ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) 155,8 млрд. грн. (зростання на 76,7 млн. грн., або на 13,6%).

На стан надходжень ПДВ із вироблених на території України товарів

вплинуло зростання обсягу роздрібного товарообороту підприємств, які провадять діяльність з роздрібною торгівлі та ресторанного господарства, на 26,2%, обсягу реалізованої промислової продукції – на 25,5%, а також покращення адміністрування податку шляхом:

- реєстрації податкових накладних платниками податку-продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- подання платниками ПДВ разом з податковою декларацією копій реєстрів податкових накладних в електронному вигляді;
- анулювання реєстрації платників ПДВ у разі внесення запису до Єдиного реєстру юридичних та фізичних осіб про відсутність юридичної або фізичної особи за її місцезнаходженням.

Фактичні бюджетні надходження від ПДВ з ввезених на територію України товарів до загального фонду державного бюджету в 2021р. становили 380,7 млрд. грн. (зростання на 85,3 млрд. грн., або на 27%).

У 2021 році (станом на 01.01.2022) платникам податків відшкодовано ПДВ на суму 159 701,1 млн грн, що на 16 592,5 млн грн більше ніж за 2020 рік (143 108,6 млн гривень).

Водночас збільшилася сума ПДВ, заявлена до бюджетного відшкодування.

Так, у 2021 році заявлено до бюджетного відшкодування ПДВ на суму 165 518,0 млн грн, що на 29 197,7 млн грн більше ніж за 2020 рік (136 320,3 млн гривень).

Платники податків вчасно отримують відшкодування ПДВ. Майже 80 відс. заявлених до повернення сум ПДВ відшкодовувалися протягом місяця.

Станом на 01.01.2022 залишок сум ПДВ, задекларованих до бюджетного відшкодування, становив 23 196,8 млн грн, у тому числі 18 725,9 млн грн – це суми, заявлені у грудні 2021 року, що більше на 4 915,4 млн грн за залишок таких сум станом на 01.01.2021 (18 281,4 млн грн, у т. ч. суми, заявлені у грудні 2020 року, 13 699,2 млн гривень).

Державний бюджет України у 2021 році отримав 162,4 млрд.грн. акцизного податку. Порівняно з 2018 роком надходження акцизного податку

збільшилися на 36,7%, або на 43,6 млрд. грн. (рис. 2.4).

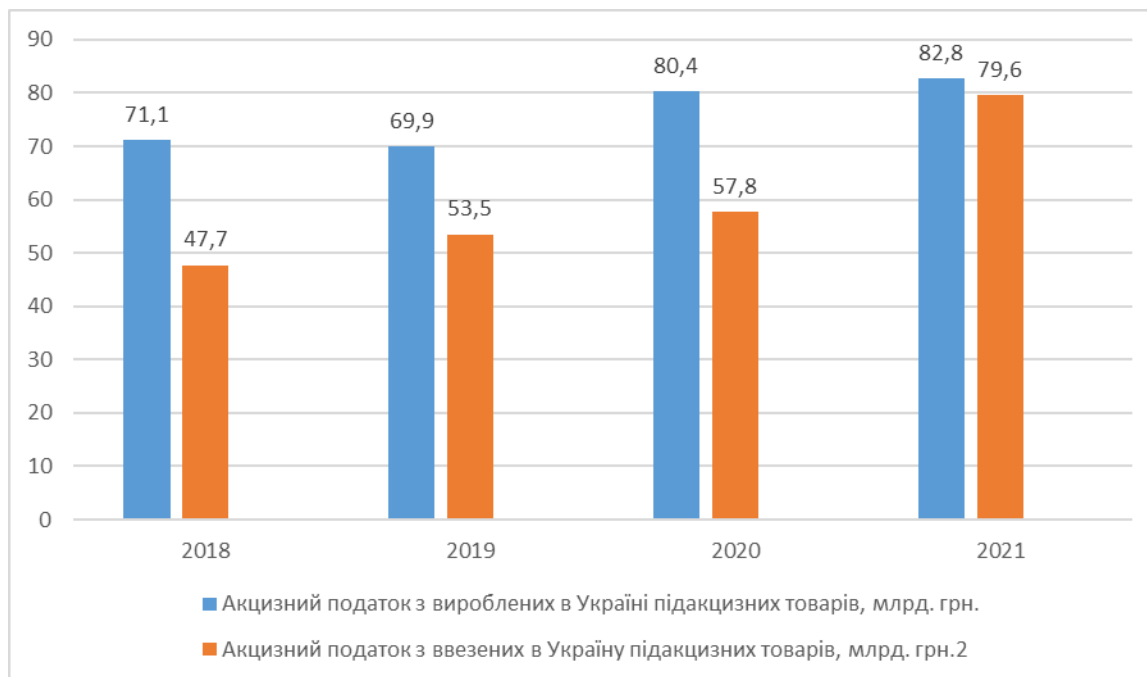


Рис. 2.4. Динаміка надходжень акцизного податку до Державного бюджету України у 2018 – 2021 рр.

Джерело: складено на основі [15]

Акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) до державного бюджету у 2021 році надійшло 82,8 млрд. грн., що на 11,7 млрд.грн. або 16,5 % більше у порівнянні з 2018 роком.

Найбільше збільшення надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2021 році порівняно з 2020 роком забезпечено за рахунок електричної енергії (37,9 відс., або 1,1 млрд грн) та лікєро-горілочаної продукції (9,0 відс., або 0,57 млрд гривень) (рис. 2.5.) .

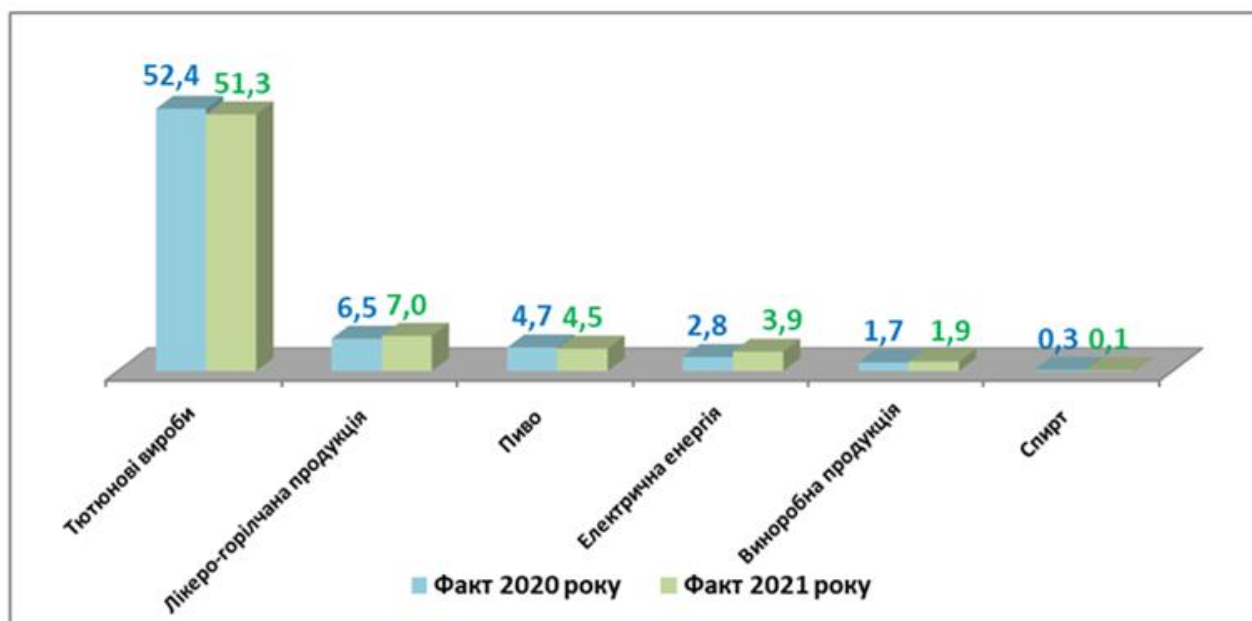


Рис. 2.5. Динаміка надходжень акцизного податку з вироблених товарів до Державного бюджету України у 2020-2021рр. у розрізі видів підакцизних товарів, млрд.грн.

Джерело: складено на основі [19]

Акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) до державного бюджету у 2021 році надійшло 79,6 млрд. грн., що на 31,9 млрд. грн. більше від 2018р.

У 2021 році суттєве збільшення надходжень акцизного податку з ввезених тютюнових виробів більше ніж у 5,3 раза обумовлено зростанням впродовж останніх років обсягів ввезення на митну територію України тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням (далі – ТВЕН). Так, обсяги ввезення ТВЕН у січні – грудні 2021 року становили 7,0 млрд штук та зросли порівняно з 2020 роком у 1,4 раза (5,0 млрд штук).

До Державного бюджету України у 2021 році надійшло 14,2 млрд грн акцизного податку з виробленого в Україні пального та транспортних засобів. Порівняно з 2020 роком надходження зросли на 17,1 відс. (2,1 млрд гривень). Виконання доведених індикативів забезпечено на 142,6 відсотка. Бюджет додатково отримав 4,2 млрд гривень.

Надходження до Державного бюджету України податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції в 2021р. становили 38177,2 млн. грн. (рис. 2.6).

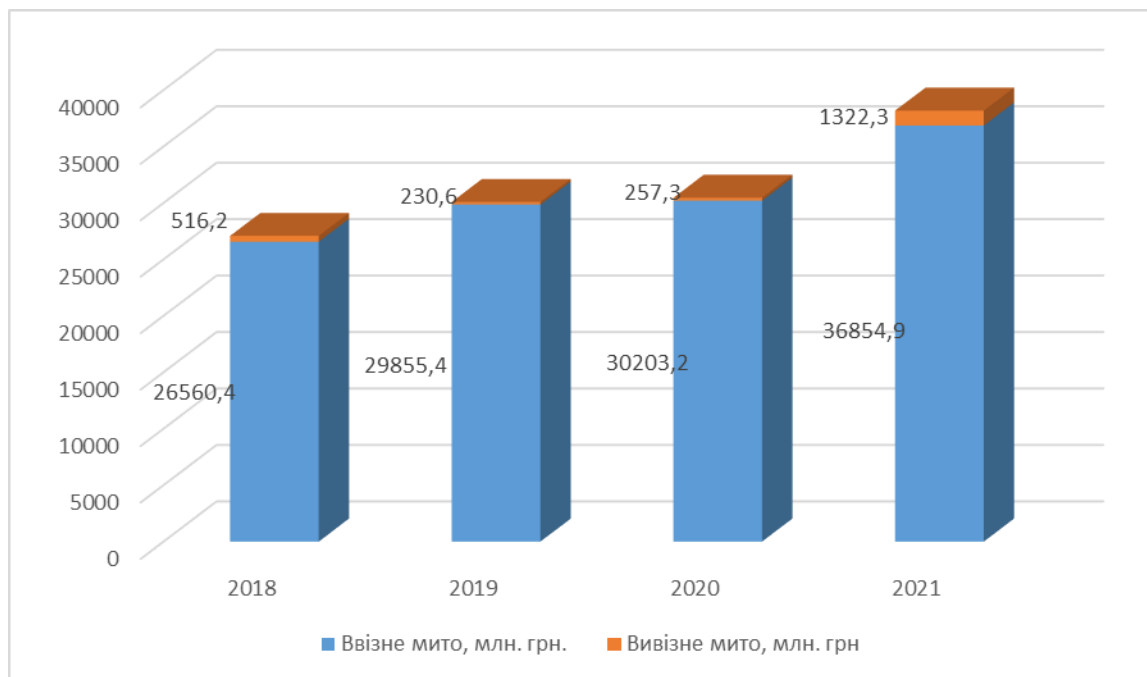


Рис. 2.6. Динаміка надходжень мита до Державного бюджету України у 2018 – 2021 рр.

Джерело: складено автором за: [15].

Найбільшу питому вагу в цих надходженнях має ввізне мито (96,5%), обсяг надходжень якого до бюджету за результатами 2021 року становив 36854,9 млн. грн., що на 10294,5 млн. грн. більше ніж в 2018р.

Порівняно з 2018 роком надходження ввізного мита в 2021р. зросли майже в 3 рази або на 806,1 млн. грн.

Отже, аналіз показує, що з 2018 по 2021 рік найважливішими факторами, які безпосередньо впливають на податкові надходження податків на споживання є підвищення податкових ставок, посилення заходів щодо запобігання нелегальній торгівлі, зміна переліку товарів, що підлягають оподаткуванню, та зміна обмінного курсу.

Висновки до розділу 2

У процесі дослідження практичних аспектів справляння податків на споживання в Україні ми дійшли до таких висновків:

Діючий механізм справляння податку на додану вартість та акцизного податку визначено Податковим кодексом України, а мита – Митним кодексом. Податок на додану вартість справляється як при поставці товарів на внутрішній території України так і при імпорті та експорті товарів і послуг. Ставка податку у 2021 р. становить 20%, а з врахуванням пільг – 0% та 7%. Сума податку до сплати визначається шляхом різниці між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом звітного податкового періоду. Податковим періодом є місяць, формою звітності податкова декларація.

Акцизний податок справляється з реалізації та імпорту підакцизних товарів, які прописані в Податковому кодексі України

Надходження від податків на споживання відігравали домінуючу роль у формуванні дохідної бази державного та зведеного бюджетів України у перші роки становлення вітчизняної економіки як окремого учасника світової економіки. Проте в період економічного спадіння починаючи з 2018 р. спостерігається подальше посилення впливу непрямого оподаткування на бюджет.

Вітчизняна система оподаткування споживання, побудована з урахуванням більшості вимог і параметрів, що використовуються в економічно розвинених країнах, значною мірою відображає недосконалість інших інструментів фінансової та соціально-економічної політики держави, зокрема ціно- та курсоутворення. Суттєві диспропорції в реальній платоспроможності населення негативно впливають на нормальне функціонування податків на споживання, особливо ПДВ. В умовах же сучасного переходу на якісно нові параметри системи державного регулювання економіки податки на споживання забезпечують стабільно високі надходження до бюджету країни.

РОЗДІЛ 3

ПРІОРИТЕТНІ ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ

Сьогодні необхідно чітко визначити стратегію реформування оподаткування споживання, що дозволить більш обґрунтовано моделювати формування та прогнозування податкових надходжень до бюджету як від непрямих, так і від прямих податків. Йдеться про необхідність посилення якісної ролі податків на споживання в системі інструментів державного впливу економічного розвитку, формування конкурентних умов на зовнішньому та внутрішньому ринках з метою стимулювання ділової активності та створення доданої вартості, що виступає базою оподаткування практично для всіх податків.

При цьому найбільша увага має приділятися дослідженню впливу оподаткування споживання на розвиток конкурентоспроможного внутрішнього ринку, оскільки зовнішній ринок функціонує на більш складних і в той же час достатньо формалізованих засадах. Таким чином, головний акцент має робитися на посиленні внутрішнього ринку товарів та послуг, і оподаткуванню споживання в цій сфері має відводитись надзвичайно важлива роль.

Доцільно реалізовувати таку політику оподаткування щодо імпорту, яка стала б підґрунтям для регулювання та контролю за домінуючою тенденцією зростання частки імпорту на внутрішньому товарному ринку, що почала формуватись в Україні з кінця 2004 р. При цьому слід урахувувати, що висока роль імпорту на внутрішньому споживчому ринку визначається як проблемою митного контролю за товаропотоками, що перетинають митний кордон України, так і низькою платоспроможністю населення, а також слабким технологічним та організаційним рівнем розвитку підприємств, що традиційно зорієнтовані на задоволення потреб внутрішнього ринку. Низька конкурентоспроможність таких підприємств значною мірою підкріплюється неадекватною податковою політикою, системою економічно необґрунтованих

преференцій тощо. Паралельно потребують дослідження і розв'язання питання щодо високої диференціації доходів населення, надмірного тіньового сектору, корупції.

Результати дослідження свідчать, що основний акцент у реформуванні системи оподаткування в Україні, має робитися не на змінах ставок, пільг та інших складових, а на реформуванні механізмів адміністрування податкових зобов'язань. Іншими словами, реальний курс нового етапу економічного розвитку має забезпечувати першочерговість удосконалення адміністрування податкових платежів, прояв дії яких матиме відчутну позитивну віддачу від таких рішень на перспективу. У цілому концептуальна схема реформування оподаткування споживання в Україні має містити три головних блоки – концептуально-ідеологічний, методологічний та організаційно-адміністративний (рис. 3.1).

Завдання концептуально-ідеологічного блоку полягає в чіткому визначенні у головних державних стратегічних документах – Посланні Президента України, Програмі соціально-економічного розвитку, Програмі дій уряду, Стратегії національної (економічної) безпеки, експортній стратегії та інших – місця та ролі податкових надходжень у системі формування доходів бюджету. На перспективу необхідно прийняти курс на посилення ролі податків у формуванні доходів бюджетів усіх рівнів, особливо державного.

Це означає, що при плануванні проектів бюджетів на наступні періоди слід шукати можливості забезпечувати понад 90% доходів бюджетів за рахунок податкових надходжень (склад яких визначається згідно з бюджетною класифікацією). Щодо місцевих бюджетів, то доцільним є розширення джерел фінансування їх потреб, надання більшої самостійності місцевим органам у бюджетному процесі.

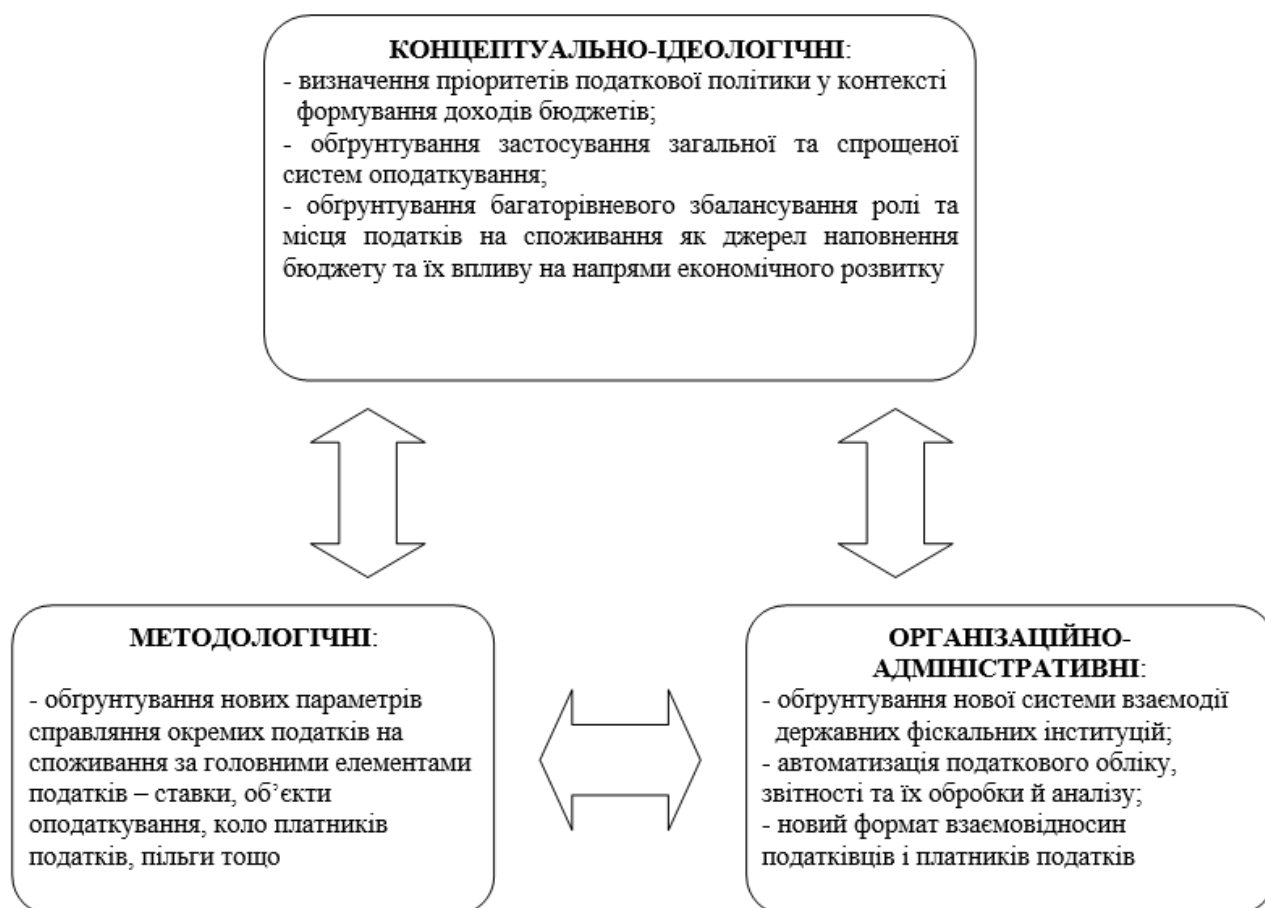


Рис. 3.1. Концептуальна схема напрямів реформування оподаткування споживання в Україні [11].

Крім того, важливим ідеологічним питанням є обґрунтування багаторівневого збалансування доходів держави за джерелами їх формування. Мається на увазі збалансування між: податками, обов'язковими страховими платежами та іншими джерелами; податковими та неподатковими надходженнями в межах бюджетної класифікації доходів; прямими та непрямими податками; окремими непрямими податками.

Чинниками, що посилюють необхідність збалансування на першому рівні, є:

- однакова сутність для суб'єктів господарювання податкових платежів та обов'язкових соціальних страхових платежів;
- спільна база для нарахування кожного виду зобов'язань;
- взаємозалежність та інтегрованість при застосуванні спрощених систем

оподаткування.

Збалансування на другому рівні передбачає, як зазначено вище, посилення ролі податкових надходжень на середньострокову перспективу. Політика нарощування неподаткових або псевдонеподаткових доходів (додаткові збори на виплату пенсій та інші), що періодично активізується в Україні, призводить лише до розбалансування економіки в цілому, зміщення акцентів з економіки розвитку до економіки споживання, проїдання ресурсів, зниження конкурентоспроможності тощо.

Щодо визначення співвідношення прямих і непрямих податків, то найбільш доцільним є дотримання рівноваги між частками доходів бюджету від справляння таких податків. Для вітчизняної економіки на перспективу головними підходами до збереження збалансованої рівноваги щодо непрямих податків має стати поступове зниження навантаження ПДВ та нарощування частки акцизів і мит; для прямих – зниження частки податку на прибуток.

Як бачимо, наступний рівень збалансування між податками на споживання органічно виплаває з попереднього. З огляду на це дуже важливо принципово визначитись щодо того, чи перелік податків на споживання залишається незмінним, чи він потребує уточнення. Може бути прийнятним один із таких варіантів:

1) удосконалення механізмів справляння ПДВ з одночасним збалансуванням навантаження податків на споживання через систему справляння акцизів та митне оподаткування, а також збереженням альтернативної спрощеної системи оподаткування малого та середнього бізнесу при обґрунтуванні відповідних критеріїв;

2) відмова від використання ПДВ шляхом запровадження податку на реалізацію чи іншого податку з продажів, посилення ролі акцизних податків та митних платежів у формуванні доходів бюджету.

Досвід зарубіжних країн засвідчує тенденції щодо поширення застосування ПДВ та поступове вдосконалення справляння цього податку в тих країнах, які вже досягли високого рівня власних систем та культури

оподаткування. Загальний висновок стосовно цього податку полягає в тому, що після заміни оборотних податків на ПДВ у більшості країн відбулося зростання доходів бюджетів. Разом з тим в економічно розвинутих країнах вплив цього податку обмежується здійсненням збалансованої політики формування доходів бюджету, що виявляється у застосуванні приблизно однакових за потужністю джерел доходів – прямих податків, непрямих податків та соціальних відрахувань.

Дослідження сутності бази оподаткування підтверджують пряму залежність її величини від складових бази оподаткування прямих податків – прибутку, заробітної плати, амортизації. А це означає, що позитивний вплив на доходи бюджету окремих податків може виявлятися лише при їх збалансуванні з іншими податками. Саме тому оцінка впливу ПДВ на бюджет має розглядатись з урахуванням наведених аргументів. Сьогодні більш привабливими й обґрунтованими є аргументи на користь продовження застосування ПДВ як основи оподаткування споживання в Україні.

Зокрема, проголошений стратегічний напрям соціально-економічного розвитку країни відповідно до параметрів країн ЄС передбачає поступове зближення та гармонізацію механізмів оподаткування і джерел податкових надходжень, що формують доходи бюджету. Виходячи з того, що всі країни ЄС запровадили і поступово уніфікують систему справляння ПДВ, відмова від цього податку у вітчизняній системі може стати однією з додаткових проблем, які можуть ускладнити й уповільнити темпи включення національної економічної системи в «орбіту» європейської. Досвід країн, що інтегрувались та продовжують процес зближення з ЄС, свідчить, що цей шлях передбачає вирішення об'єктивно складних та суперечливих завдань.

Крім того, ефективність ПДВ як регулятора економіки, особливо торгівлі, і відповідно джерела формування доходів бюджету зростає залежно від тривалості його функціонування в країні. Об'єктивно «молодий» податок потребує напрацювання відповідної бази та практичного досвіду при його застосуванні [14]. Відмова від податку перекреслить базу досвіду, витрачені

ресурси на підготовку кадрів, методичний супровід, законодавчу практику та інше, пов'язане з вітчизняним ПДВ.

До того ж розробка механізму справляння та нормативно-правового супроводу будь-якого іншого податку на продаж, що має різні форми та механізми практичного використання в системі оподаткування, потребуватиме тривалого часу. Отже, більш обґрунтованим було б запровадження альтернативної спрощеної системи оподаткування, обравши яку, платники податків мали б змогу переконатись у привабливості загальної або спрощеної системи.

Удосконалення і вплив податків на споживання на бюджет і тенденції соціально-економічного розвитку слід розглядати також у контексті стратегії зовнішньої торгівлі, оскільки ПДВ є одним із тих податків на споживання, що впливають на ефективність зовнішньої торгівлі. Україна на сьогодні має високий рівень відкритості економіки, вона торгує майже з 200 країнами світу, і всі її головні країни-партнери використовують ПДВ.

Другим важливим блоком виступає методологічне обґрунтування нових параметрів справляння окремих податків на споживання за головними елементами податків – ставки, об'єкти оподаткування, коло платників податків, пільги тощо.

Щодо перспектив реформування ПДВ, то мова має йти про дослідження наслідків введення диференційованих ставок податку. Хоча на первинному етапі запровадження ПДВ є виправданим в цілому використання уніфікованої ставки його, оскільки це дозволило уникнути багатьох проблем із наповненням бюджету й адмініструванням податкових платежів.

Теоретичні обґрунтування та практичний досвід зарубіжних країн справляння ПДВ переконують, що більш справедливим і фіскально обґрунтованим є не виключення з-під оподаткування певного кола платників податків або товарів, а запровадження диференційованих ставок, оскільки більший рівень регулятивності ПДВ досягається при якомога ширшому охопленні платників податків і товарів та послуг, що реалізуються і

споживаються.

Реформування справляння ПДВ в Україні необхідно здійснювати за такими концептуальними напрямками (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Концептуальні напрями вдосконалення справляння ПДВ в Україні [11].

Головними цілями мають бути: забезпечення стимулювання

високотехнологічних та інноваційних виробництв; оптимізація механізму адміністрування та збереження ПДВ як одного з головних та стабільних джерел податкових надходжень до бюджету. При цьому необхідно чітко дотримуватися принципів етапності запровадження нових параметрів оподаткування, правова база щодо яких має бути прозорою та доступною для платників податків.

Як зазначено вище, принциповою складовою має стати використання спрощеної та загальної систем оподаткування, що передбачатимуть різні механізми навантаження податків на споживання на платників.

Мається на увазі система сплати єдиного податку, спрощення обліку та звітності за результатами діяльності суб'єктів господарювання. І безперечно, необхідно керуватись принципом обов'язковості визнання правил оподаткування як державою, так і платниками податків і відповідно їх дотримуватися в рамках обраних схем оподаткування.

Пріоритетами реформування мають стати:

- по-перше, зниження навантаження ПДВ на умови господарювання окремих категорій платників податків, які займаються соціально важливими та пріоритетними видами діяльності. Цього можна досягти як зменшенням кількості платників податків за критерієм річного товарообороту, так і звільненням від оподаткування окремих видів діяльності. Подальшим кроком може стати надання таким платникам статусу платників ПДВ, які сплачують його за диференційованими ставками;

- по-друге, упорядкування механізму бюджетного відшкодування переплачених обсягів ПДВ. Ефективний механізм відшкодування може бути реалізований за умови методологічного обґрунтування порядку нарахування зобов'язань щодо податку та якісного вдосконалення адміністрування справляння податку на всіх стадіях його проходження в системі розрахунків суб'єктів господарювання.

Тому реформування ПДВ уже на найближчу перспективу має передбачати вирішення двох груп завдань, які охоплюють методологічні й

адміністративно-організаційні напрями.

Зокрема, до першої групи завдань, пов'язаних з удосконаленням методологічних напрямів механізму справляння ПДВ, належать:

- обґрунтування величини нового порогу обов'язкової реєстрації суб'єктів господарювання як платників ПДВ;
- уточнення моменту виникнення зобов'язання щодо нарахування та сплати податку до бюджету;
- обґрунтування рівня уніфікованої ставки податку або запровадження її диференціації;
- більш детальне обґрунтування та конкретизація оборотів, що включаються в базу оподаткування ПДВ;
- розробка чіткого механізму формування та виплати відшкодувань із бюджету обсягів податкових кредитів, що формуються та накопичуються у певних платників податку;
- узгодження системи справляння ПДВ, акцизних зборів і мита з метою збалансування податкового навантаження податків на споживання та ціни вітчизняних виробників з метою як створення рівних умов конкуренції, так і захисту стратегічно важливих сфер у контексті національної безпеки;
- подальше вдосконалення методик і моделей прогнозування податкових надходжень до бюджету від ПДВ та врахування реальних поточних тенденцій, що визначатимуть умови господарювання та формування бази оподаткування ПДВ як джерела доходів бюджету.

До другої групи завдань, які охоплюють адміністративно-організаційні напрями в системі справляння ПДВ, потребують першочергового вирішення, належать:

- удосконалення системи реєстрації та обліку платників ПДВ;
- спрощення та уніфікація підготовки звітності (декларації) з ПДВ та поширення електронної форми заповнення, пересилання й обробки даних щодо сплати податку;
- гармонізація функцій і порядку співпраці державних структур, що

зобов'язані забезпечувати справляння податків і перерахування податкових платежів до бюджетів різних рівнів;

- налагодження системи взаємовигідного діалогу та співпраці з усіма категоріями платників податку, особливо з великими платниками;

- упорядкування системи податкових перевірок платників податків;

- визначення збалансованої системи попереджувальних та штрафних санкцій до порушників законодавчих норм нарахування та сплати податкових платежів до бюджетів;

- удосконалення інструментів контролю за експортно-імпортними потоками й оборотами, що оподатковуються ПДВ;

- уточнення порядку визначення, розрахунку, погашення або списання (за умови його безнадійності) податкового боргу платників податків перед бюджетом, а також держави перед платниками податків щодо погашення їх від'ємного сальдо між нарахованим й отриманим ПДВ, а також сформованим податковим кредитом;

- конкретизація строків нарахувань, звітності та сплати зобов'язань по ПДВ до бюджету.

У системі адміністрування й організації справляння податків залишається актуальною проблема ухилення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності від сплати податків при переміщенні товарів і послуг через митний кордон. Як правило, такі дії обумовлені бажанням отримати додаткові прибутки та фінансові переваги над конкурентами, тому важливим завданням є подальше підвищення функціонування Єдиної автоматизованої інформаційної системи Державної митної служби України (ЄАІС), започаткованої в перші роки незалежності. Із розширенням зовнішньоекономічних відносин України та подальшим збільшенням обсягів зовнішньоекономічних операцій різко зріс потік і масштаби митної інформації.

Важливо посилити контролюючу складову процедури адміністрування податків. У даному аспекті доцільним є об'єднання сил фінансової міліції, сформованої на базі податкової міліції та підрозділів з організації боротьби з

контрабандою та порушенням митних правил митної служби з функціями здійснення оперативно-пошукової діяльності.

Позитивно слід оцінити запропоновану ще на початку 2003 р. Стратегію модернізації податкової служби України, головною метою в якій визначено забезпечення повного та своєчасного надходження до бюджетів і державних цільових фондів законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів [43]. Але досягнення такої мети неможливе без вищеназваних завдань щодо позбавлення недоліків податкового законодавства і побудови чітких формалізованих відносин податкової служби з іншими інституціями, що забезпечують наповнення бюджетів та обов'язкових державних цільових фондів. Крім того, запропоновані два етапи модернізації доцільно буде скоригувати в напрямі прискорення виконання першочергових завдань.

Щодо поліпшення адміністрування непрямих податків, яке має проводитися в рамках загальної системи оптимізації податкового адміністрування, то необхідно в першу чергу вирішити такі завдання:

- гармонізації та систематизації податкового законодавства особливо щодо справляння податку на додану вартість до загальноприйнятих норм;
- забезпечення більш досконалого контролю за товарними потоками, що перетинають митний кордон України;
- поповнення й узгодження спільної електронної бази даних щодо зовнішньоторговельного товарообороту, яка формується митними та податковими службами;
- спрощення форм податкової звітності, скорочення кількості звітних періодів та порядку прийняття й обробки податкової звітності;
- формування бази даних щодо пільгових оборотів та пільг, які використовують підприємства з метою оцінки їх ефективності й доцільності та аналізу позитивних чи негативних імпульсів та тенденцій таких пільг відносно їх впливу на якість соціально-економічного розвитку;
- запровадження нових підходів до роботи з різними категоріями

платників податків на споживання. Особливу увагу необхідно приділити роботі з двома категоріями платників – великими підприємствами та малими і середніми за вітчизняними нормами підприємцями. Щодо перших, то цілком обґрунтованою є вже запроваджувана новація у формі особливого, можна сказати індивідуального, підходу до головних наповнювачів бюджету грошима; а щодо малого бізнесу, то проблема лежить більше в площині загальної системи оподаткування.

Невідкладним завданням є прийняття кардинальних рішень щодо встановлення неоподаткованого порогу, при перевищенні якого реєстрація підприємця як платника ПДВ є обов'язковою. Такий поріг має становити сьогодні не менше 1000 тис. грн. При цьому виправданим буде запровадження диференційованого підходу для обов'язкового порогу в розрізі видів економічної діяльності та рівня концентрації доданої вартості у валовому випуску продукції та послуг, а також розробка підходів до вдосконалення оподаткування ПДВ нових сучасних видів послуг – системи електронної торгівлі, надання інтелектуальних послуг, реалізації нематеріальних активів.

Стрімкий розвиток таких форм торгівлі ставить перед системою адміністрування податків подвійне завдання – сприяння розвитку сучасних форм ведення бізнесу та забезпечення достатнього контролю за фінансовими ресурсами в даній сфері з метою формування доходів бюджету й обмеження витоку капіталу з країни. Зазначена сфера оподаткування в даний час набуває все більшої уваги в інших країнах, особливо тих, що потужно нарощують темпи економічного зростання. Корисним має стати досвід міжнародних регіональних економічних союзів, які шукають форми податкового контролю за бізнесом.

Таким чином, пріоритетні напрями реформування оподаткування споживання в Україні слід розглядати в контексті обґрунтування та реалізації системи заходів, що потребують розробки конкретних законодавчих документів із відповідним фінансовим забезпеченням.

Висновки до розділу 3

У процесі дослідження напрямів реформування податків на споживання в Україні ми прийшли до таких висновків:

Універсальним акцизом в Україні має залишатися податок на додану вартість, проте його адміністрування повинно відбуватися з урахуванням потреб збалансування впливу на бюджет інших податків на споживання – акцизів і мита.

Головні зміни, що потребують обов'язкової реалізації щодо реформування ПДВ, полягають у: підвищенні обов'язкового порогу реєстрації, рівень якого має узгоджуватись із політикою зниження ставок цього податку та критеріями дії спрощених систем оподаткування; передбаченні та підготовці до застосування спочатку нижчої єдиної ставки податку з подальшим запровадженням її диференціації (зокрема, пониженої ставки для товарів першої необхідності, які становлять основу споживчого кошика населення з низькими доходами).

У контексті досягнення регуляторних і бюджетоутворюючих наслідків функціонування підсистеми податків на споживання в Україні важливими є питання удосконалення окремих напрямків адміністрування цієї групи податків (облікової, контрольної-перевірочної, масово-роз'яснювальної і консультативної роботи фіскальних підрозділів).

ВИСНОВКИ

У процесі дослідження фіскальних та регулюючих аспектів справляння податків на споживання ми прийшли до таких висновків:

Досліджуючи функціонування оподаткування споживання ми пересвідчилися про еволюцію податкового напрямку від трактування доцільності використання державою тих чи інших податків до створення певних механізмів справляння. Найбільш опрацьовуванні у цьому контексті є універсальні акцизи. Ступінь розробки більшості наукових праць до окремих податків на споживання засвідчує роль останніх у податкових системах держав;

Визначено, що політика універсалізації механізмів справляння податків на споживання, зокрема з країнами ЄС, передбачає врахування особливостей національних економік; податки на споживання, в першу чергу ПДВ, достатньо збалансовані за місцем у структурі джерел доходів бюджету країни; ефективність справляння податків на споживання забезпечується постійним удосконаленням системи адміністрування та контролю за платниками податків та товарними і грошовими потоками; податки на споживання відіграють важливу роль у регулюванні зовнішньої та внутрішньої торгівлі.

Механізм справляння податку на додану вартість побудований на основі визначення податкового зобов'язання (сума ПДВ отримана від покупців) та податкового кредиту (сума ПДВ, сплачена продавцям і підтверджена податковою накладною чи митною декларацією). Різниця між цими складовими підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню платнику. Податок справляється за ставкою 20%, 7% і нульовою ставкою. Податковий період рівний календарному місяцю або календарному кварталу (для платників, які мають право на застосування нульової ставки податку на прибуток). При місячному податковому періоді звітність подається до 20 числа місяця наступного за звітним. Податок сплачується протягом 10 календарних днів після закінчення граничного терміну подання декларації.

Особливістю справляння акцизного податку є те, що цей платіж не

сплачується на всіх етапах руху товару від продавця до кінцевого споживача, а його платниками є виробники підакцизних товарів. Також акцизний податок сплачують імпортери підакцизної продукції, а експорт звільняється від сплати. В Україні діють адвалерні, специфічні та змішані ставки акцизного податку. Змішана система застосовується при оподаткуванні тютюнових виробів. Податковий період по акцизному податку дорівнює календарному місяцю.

Мито є податком на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Порядок обкладання митом товарів, які переправляються громадянами через митний кордон України, та їх перелік встановлено Митним кодексом України та рядом актів Державної митної служби України. В ст. 9 Податкового кодексу України мито включене до переліку загальнодержавних податків і зборів. Об'єктом оподаткування митом є товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України. Платниками даного платежу є фізичні та юридичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон держави.

Абсолютні обсяги надходжень від справляння податків на споживання зростають досить динамічно і займають левову долю в надходженнях до бюджету (особливо ПДВ), що підтверджує високий фіскальний потенціал даних податків.

Регуляторний потенціал ПДВ та акцизного податку може розглядатися у широкому та звуженому розумінні. У широкому розумінні ці податки в цілому є інструментом стимулювання або стримування обігу відповідних товарів, регулювання рентабельності їх виробництва. Отже, будь-який з його елементів за таким підходом слід розглядати як формуючий регуляторні можливості. Елементами цих податків, що дійсно визначають його регуляторний потенціал, є звільнення від оподаткування, нульові ставки, застосування менших ставок, маркування алкогольних та тютюнових виробів.

До основних завдань реформування ПДВ належать:

- обґрунтування величини нового порогу обов'язкової реєстрації суб'єктів господарювання як платників ПДВ;
- уточнення моменту виникнення зобов'язання щодо нарахування та

сплати податку до бюджету;

- обґрунтування рівня уніфікованої ставки податку або запровадження її диференціації;

- більш детальне обґрунтування та конкретизація оборотів, що включаються в базу оподаткування ПДВ;

- розробка чіткого механізму формування та виплати відшкодувань із бюджету обсягів податкових кредитів, що формуються та накопичуються у певних платників податку;

- удосконалення системи реєстрації та обліку платників ПДВ;

- спрощення та уніфікація підготовки звітності (декларації) з ПДВ та поширення електронної форми заповнення, пересилання й обробки даних щодо сплати податку;

- налагодження системи взаємовигідного діалогу та співпраці з усіма категоріями платників податку, особливо з великими платниками;

- упорядкування системи податкових перевірок платників податків;

- визначення збалансованої системи попереджувальних та штрафних санкцій до порушників законодавчих норм нарахування та сплати податкових платежів до бюджетів;

- удосконалення інструментів контролю за експортно-імпортними потоками й оборотами, що оподатковуються ПДВ;

- уточнення порядку визначення, розрахунку, погашення або списання (за умови його безнадійності) податкового боргу платників податків перед бюджетом, а також держави перед платниками податків щодо погашення їх від'ємного сальдо між нарахованим й отриманим ПДВ, а також сформованим податковим кредитом.

У частині вдосконалення системи адміністрування податків на споживання першочерговими завданнями є:

- запровадити вимоги щодо окремого взяття на податковий облік платників акцизного податку (по аналогії з ПДВ) для присвоєнням їм ідентифікаційного номера платника індивідуального акцизу, причому при

кодуванні у названому номері була вказана інформація про види підакцизних товарів, які виробляються і реалізуються;

- диференційно підходити при визначенні тривалості перевірок з метою відшкодування ПДВ залежно від величини платника (великі платники, суб'єкти малого бізнесу, інші платники);

- законодавчо затвердити (шляхом внесення змін до Податкового кодексу України) переліку критеріїв, щоб визначити суб'єктів платників з позитивною податковою історією;

- деіндивідуалізувати користування з боку різних платників письмовими податковими консультаціями.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues [Електронний ресурс], 2008 Edition. – Режим доступу: http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html
2. Government finance statistics, [Електронний ресурс], Summary tables – Data 1996-2005, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2006. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/GFS.xls.
3. Government finance statistics, [Електронний ресурс], Summary tables – 2/2010 – Data 1996-2009, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/KS-EK-10-002-EN-N.pdf.
4. Mendoza E.G. Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption / E.G. Mendoza, A. Razin, L.L. Tesar // NBER working paper №4864. – 1994. – 20 p.
5. Ramón J. Torregrosa Macroeconomics effects of an indirect taxation reform under imperfect competition [Електронний ресурс] / T.J. Ramón. – Режим доступу: http://www.ief.es/Publicaciones/PapelesDeTrabajo/pt2005_09.pdf
6. The German Tax Reform Acts 2004, [Електронний ресурс] Freshfields Bruckhaus Deringer, February 2004. – Режим доступу: www.freshfieldsbruckhausderinger.com
7. Баличев Є.Ю. Оподаткування споживання у фінансовій теорії: еволюція поглядів / Є.Ю. Баличев // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №12 (115). – С. 24-28.
8. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов – К.: «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. – 240 с.
9. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті:

(Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В.Л. Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – 303с.

10. Атаманчук Н. І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право. Випуск 1 (41) 2019. С.

11. Волков Д.О. Напрями вдосконалення адміністрування непрямих податків у контексті збільшення доходів бюджету України / Д.О. Волков // Податкова політика України та механізми її реалізації в Податковому кодексі: матер. наук.-практ. конф. (23-24 травня 2005 р.). – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2005. – С. 340-344.

12. Герчаківський С. Д., Дем'янюк О. Б. Навчальний посібник з дисципліни «Митна справа» для студентів денної та заочної форм навчання. – Тернопіль, 2011. – 148 с.

13. Господарик С.С. Непрямі податки та механізми їх впливу на товарооборот країни. Фінанси, банківська справа та оподаткування. Економіка та митно-правові відносини. Випуск 9-10. 2019. С.23-33.

14. Джигир Ю. ПДВ чи альтернативні податки на споживання? [Електронний ресурс] / Ю. Джигир, К. Майнзюк. – Режим доступу: <http://www.fisco-inform.com.ua/?module=an&action=preview&id=22>

15. Доходи. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>

16. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.3 / [Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952с.

17. Електронний навчальний посібник «Реформування податкової системи в умовах впровадження Податкового кодексу України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tc.nusta.com.ua/dkpk/index.htm>.

18. Загорський В.С. Бюджетно-податкова система: теорія і практика: Монографія / В.С. Загорський. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 304с.

19. Звіт про виконання плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. Державна податкова служба України. 2022. URL :

<https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>

20. Іванов Ю.Б. Податкова система. Підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
21. Коваленко І. А. Порівняльний аналіз зарубіжного та національного досвіду України в адмініструванні податку на додану вартість. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція. 2021. № 49. С.53-58
22. Крисоватий А.І., Гуцул І.А. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. Економіст. 2015. № 5. С. 7-9.
23. Макаренко В.В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні. URL: <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/60/8040-fiskalna-efektivnist-akciznogo-opodatкування-v-ukra%D1%97ni.html>
24. Малый экономический словарь / [Под ред. А. Н. Азрилияна] – М.: Институт новой экономики, 2000. – 1088с.
25. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В. М. Мельник. – К.: «Комп'ютерпрес», 2006. – 277 с.
26. Мизес Л. Человеческая деятельность. Трактат по экономической теории: Пер. с англ. / Л. Мизес. – М.: ОАО «НПО «Экономика»», 2000.
27. Наказ ДПА України «Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року» від 20.09.2005 р., №420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=47171&cat_id=46611&ctime=1199985452684
28. Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію та її запровадження» від 27 грудня 2001р., №604 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.minfin.gov.ua>.
29. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – 552с.
30. Основні риси сучасних податкових систем розвинутих країн. – Режим доступу: <http://www.refine.org.ua/pageid-2589-2.html>

31. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>
32. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
33. Податки: Учбовий посібник / [За ред. В.В. Буряковського] – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611 с.
34. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
35. Роль Всемирной торговой организации в глобальном управлении / под ред. Гэри П. Сэмпсона; пер. с англ. – М.: Весь мир, 2004. – 298 с.
36. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьева]. – М.: Эксмо, 2009. – 960с.
37. Современный НДС / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; пер. с англ. — М.: Весь Мир, 2003. — 274 с.
38. Соколовська А. М., Райнова Л. Б Податок на додану вартість: підходи до реформування в Україні та Євросоюзі. Економіка та держава. № 8. 2020. С.43-48
39. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: «Кондор», 2010. – 326 с.
40. Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства / Л.В. Ходский. – С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. – 568с.
41. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки: Наукове видання / Л.М. Шаблиста. – К.: Інститут економіки НАН України, 2000. – 218 с.
42. Швабій К. Усі податки шкідливі, але ПДВ — найшкідливіший. Дзеркало тижня. 2020. 30 квіт. URL: https://zn.ua/ukr/finances/usipodatkishkidlivialepdv nayshkidlivishiy346284_.html
43. Шульга Т.М., Савчук В.С. Проблематика акцизного оподаткування в Україні. Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2018. № 2 (18). С. 1–11.