

УДК 35.078

Куриленко В.П.

викладач кафедри фінансів

Нововолинського навчально-наукового інституту економіки та менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету

## РОЛЬ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕФЕКТИВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

### ROLE INDIRECT TAXES IN ENSURING EFFECTIVE FISCAL POLICIES

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено сутність та значення непрямих податків у податковій системі. Проаналізовано їх вплив на економічні процеси на макро- та макрорівнях. Запропоновано шляхи удосконалення податкового законодавства України у сфері непрямих податків.

**Ключові слова:** непрямі податки, податок на додану вартість, акцизний збір, мито, Податковий кодекс України.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследована сущность и значение косвенных налогов в налоговой системе. Проанализировано их влияние на экономические процессы на макро- и макроуровнях. Предложены пути совершенствования налогового законодательства Украины в сфере косвенных налогов.

**Ключевые слова:** косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, акцизный сбор, пошлина, Налоговый кодекс Украины.

#### ANNOTATION

In the article the essence and importance of indirect taxes in the tax system. Analyzed their influence on economic processes at macro and macro levels. The ways of improvement of tax legislation Ukraine in indirect taxes.

**Keywords:** indirect taxes, value added tax, excise duty, customs duty, Tax Code of Ukraine.

**Постановка проблеми.** З огляду на те, що Україна поступово виходить на міжнародну арену, відкриває свій ринок для іноземних товарів, що, в свою чергу, призводить до виникнення великої кількості неврегульованих питань, які стосуються оподаткування, актуальним залишається питання удосконалення податкового законодавства з використанням досвіду розвинених країн світу. Зокрема, у кожній сучасній країні існує розгалужена система податків і зборів, які в загальному вигляді прийнято класифікувати за їх формою на прямі та непрямі. Загалом податкове законодавство України складається з Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків. З огляду на зазначені можливості зовнішньоекономічної діяльності особливої актуальності

набуває визначення позитивних і негативних сторін непрямих податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Про актуальність дослідження ролі і місця податків в економічній системі України дозволяють стверджувати чисельні публікації провідних вітчизняних економістів Ю.В. Чередниченко, В.М. Федосова, С.І. Юрія, В.Л. Анрющенка, А.В. Бодюка, В.В. Буряковського, В.П. Вишневіського, С.В. Каламбет, О.П. Кириленка, О.М. Ковалюка, К.Ф. Ковальчука, Т.М. Рева, А.М. Соколовської та ін.

Велику увагу визначенню та дослідженню сутності непрямих податків приділяв відомий український вчений М. Кучерявенко. З особливостей сучасних непрямих податків він виділяє такі: розірвання формального та реального платників податків; непрямі податки входять як елемент в ціну реалізації товару; непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками; об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту; законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння. У своїй структурі кожен із цих видів непрямих податків має по декілька різновидів. Таке виділення непрямих податків також підтримують Л.М. Доля, О.М. Скибіцький, О.М. Бандурка, О.Д. Данилов, Т.В. Паєнтко, П.Т. Гега, В.Ф. Роль та ін. Тому роль непрямих податків у забезпеченні ефективної фіскальної політики країни є значною і потребує подальших досліджень.

**Мета статті** полягає у дослідженні ролі непрямих податків, які входять в структуру податкової системи України, та розгляді порядку сплати непрямих податків у взаємозв'язку із формуванням доходів бюджету держави.

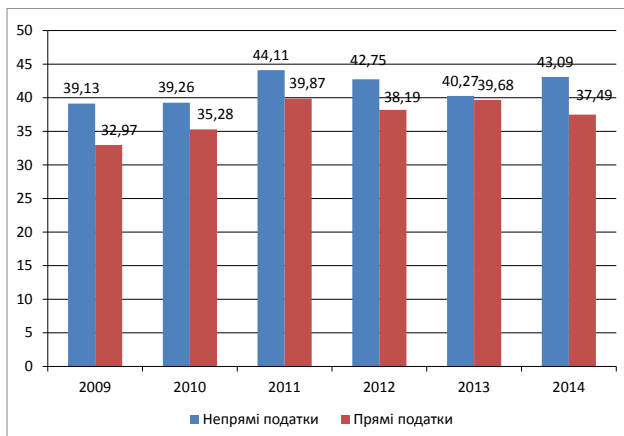
**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загальний поділ податків зумовлений в основному не формами їх справляння, а компетенцією органу влади, що встановлює податки, за якою їх поділено на загальнодержавні та місцеві. Перелік перших і других визначено у ст. 14 Податкового кодексу України. Також, згідно чинного податкового законодавства України, усі податки варто поділяти на непрямі

та прями. Однак якщо більш детально проаналізувати положення зазначеного кодексу, то можна дійти висновку, що до непрямих податків належать податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний податок.

Серед особливостей сучасних непрямих податків відомий український вчений М. Кучерявенко виділяє такі:

- розірвання формального та реального платників податків;
- непрямі податки входять як елемент в ціну реалізації товару;
- непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками;
- об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту;
- законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального;
- поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння [6].

Також варто зазначити, що вагомий фінансовий вплив непрямих податків на загальний рівень цін пов'язаний з їх вагомою часткою у надходженнях Державного бюджету та зміною ставок, що відбиваються на інфляційних процесах, ціні продукції, знижуючи її конкурентоспроможність на внутрішньому та зовнішніх ринках (рис. 1).



**Рис. 1. Динаміка частки непрямих та прямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2009–2014 рр.**

Джерело: складено автором на підставі даних Міністерства фінансів України

Порядок обчислення окремих податків та умови їх сплати можуть позитивно чи негативно впливати на діяльність суб'єктів господарювання в цілому чи на окремих напрямках його діяльності. Аналізуючи структуру податкових надходжень до Зведеного бюджету України протягом 2009–2014 рр., варто відмітити значну питому вагу непрямих податків (39,13% у 2009 р. і 43,09% у 2014 р.), що суперечить практиці оподаткування країн з сучасною рин-

ковою економікою. Світовий досвід підтверджує, що частка непрямих податків, до яких відносяться ПДВ і акцизний збір, має становити в доходах бюджету не більш 10–15%. Також відмінним є те, що податок на додану вартість в податкових надходженнях до бюджету країни посідає перше місце, тоді як у країнах з розвинутою ринковою економікою перше місце в структурі податкових надходжень посідає податок на доходи громадян.

Доцільно розглянути місце кожного із непрямих податків у податковій системі країни.

Перш за все дослідимо сутність та значення ПДВ. Згідно із думкою О.М. Бандурка, податок на додану вартість є непрямим податком, який включається в ціну товару та представляє собою частину приросту вартості, що утворюється на всіх стадіях їх просування – від виробництва до продажу або перепродажу [8, с. 312].

У своїй праці П.Т. Гега та Л.М. Доля зазначають, що особливість ПДВ полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії їх реалізації. Таким чином, ПДВ – це непрямий податок, який стягується до бюджету у вигляді надбавки до реальної ціни товару, який сплачується його споживачами [4, с. 273].

О.М. Скибіцький вважає, що податок на додану вартість – це податок з підприємств, який вилучається на суму приросту вартості або вартості, яка додається на кожній стадії виробництва й реалізації товарів, наданих послуг та виконаних робіт [11, с. 912].

На думку науковців М.П. Кучерявенко, Г.В. Бехта, О.О. Дмитрик, податок на додану вартість як різновид непрямих податків, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [9, с. 223]. Автори наголошують, що на сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн – члени Організації економічного співробітництва і розвитку. На долю цього податку припадає приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що надається податку на додану вартість в цих країнах, зумовлена тим, що він забезпечує державі значні надходження, з його допомогою набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування [8, с. 223].

Крім цього, ПДВ чинить вагомий вплив на рівень цін і є одним із найголовніших джерел формування фінансової бази Державного бюджету. За даними Міністерства фінансів України, надходження з ПДВ до бюджету у

2014 р. становили 41,49% (189 241 млн. грн.). У валовому доході підприємств частка ПДВ зазвичай займає близько 8–16%, що пояснюється наявністю пільг з оподаткування та нетотожністю понять «валовий дохід» та «додана вартість». Незважаючи на переваги ПДВ (розподіл податкового тиску між учасниками виробничого процесу, залежність від реального внеску виробника в остаточну вартість товару, специфічність бази оподаткування), даний податок чинить прямий вплив на рівень цін, а тому ступінь зростання ціни залежить від ставки податку. Паралельно з цим зниження ставки податку не означає зворотного впливу на цінову складову товару. Цінам притаманний так званий «ефект храповика», що відображається у їх здатності рухатися у висхідному напрямку. Тому зниження ставки ПДВ за Податковим кодексом до 17% призведе до скорочення витрат підприємства та зростання прибутку, але не до зниження цін. Перевагою даної ситуації є зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання та, відповідно, посилення їх інвестиційних можливостей.

Якщо порівнювати українську практику застосування ПДВ із країнами з розвинутою ринковою економікою, то доцільно зауважити, що Україна має приблизно середню ставку податку на додану вартість та, власне говорячи, ПДВ, його економічна суть у країнах Європи дуже відрізняються. Якщо там ПДВ є справді податком на ту додану вартість, яку додає підприємство перепродуючи товар, то в Україні він фактично є податком на збут. Адже відвантажена, але неоплачена продукція вже обкладається ПДВ. У тому разі, коли розмір податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань платника, держава не поспішає вертати сплачений ПДВ підприємствам, затримка з відшкодуванням ПДВ веде до «вимивання» реальних коштів у підприємств, що значно погіршує їх фінансовий стан і сприяє поглибленню кризи неплатежів. Якщо сплачений у ціні придбаних матеріальних цінностей ПДВ підлягає відшкодуванню, то негативний вплив на діяльність підприємств буде виявлятися в іммобілізації коштів до їх відшкодування і залежати від суми іммобілізації коштів та тривалості періоду іммобілізації.

Наступним непрямим податком, який необхідно розглянути, є акцизний збір. На фінансовий стан суб'єктів підприємницької діяльності значний негативний вплив справляє сплата акцизного збору на імпортовані товари.

Акцизний збір – це непрямий податок, що встановлюється на підакцизні товари та включається в їхню ціну. Суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані сплатити акцизний збір під час митного очищення товару, а за

алкогольні та тютюнові вироби – під час придбання марок акцизного збору. Відшкодування цих коштів буде тільки після реалізації товарів споживачам, в такому разі матиме місце

іммобілізація обігових коштів суб'єктів господарювання. Також потрібно звернути увагу на те, що імпорту підакцизних товарів не дозволяється використовувати векселі для розрахунків з бюджетом, що робить неможливим відкласти сплату акцизного збору. Слід звернути увагу, що на підприємствах, які виробляють та реалізують підакцизні товари, також може мати місце іммобілізація обігових коштів на сплату акцизного збору. Це можна пояснити тим, що оподатковуваний оборот з продажу підакцизних товарів, який урахується для обчислення акцизного збору, визначається за фактом відвантаження підакцизних товарів. Найчастіше така ситуація настає за щоденної та подекадної сплаті податків.

На фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, підприємств – платників акцизного збору негативний вплив також матиме місце тоді, коли встановлення або підвищення ставок податку призводить до підвищення цін, обмежуючи обсяг виробництва і реалізації продукції та створюючи затоварення.

Третім непрямим податком є мито. Безперечно, мито займає своє особливе, окреме місце в системі обов'язкових платежів. Це, по суті, один із найдавніших обов'язкових платежів, що присутній у кожній без виключення національній системі фіскальних платежів. Віднесення мита до непрямого податку має свої корені ще на початку формування фінансової науки та фінансового права. Так, до різновиду непрямих податків мито відносив І.Т. Тарасов. І.І. Янжул зазначав, що мито є різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні. Вчений поділяв мита на чотири різновиди: ввізне; вивізне; транзитне; внутрішнє [2].

Визначне місце серед своєї наукової спадщини дослідженню мита приділив і відомий російський фінансист В.О. Лебедев, який також відносив ввізне мито до податку на споживання, обґрунтовуючи свою думку тим, що зазначений платіж лягає на споживача відповідного товару, який потім сплачує його вартість.

Найбільший вплив мито має на внутрішні ціни в країні. Так, 2014 р. мито займало 2,72% доходів бюджету (12 389 млн. грн.). У випадку знецінення національної валюти застосування мита є доцільним за наявності цінової конкуренції для національних виробників. При раціональному застосуванні мито дає змогу регулювати транскордонні потоки, ефективно впливати на внутрішню цінову політику країни.

Отже, враховуючи наведені дані, непрямі податки, по суті, виконують і забезпечують формування доходів Державного бюджету.

Враховуючи перспективи інтеграції України до Європейського Союзу, потрібно гармонізувати національне податкове законодавство з законодавством ЄС, в тому числі й у сфері непрямого оподаткування. Потрібно зазначити важливість



гармонізації національного законодавства для можливого подальшого вступу до ЄС.

Зокрема, В.І. Муравйов стверджував: «У Євросоюзі одним із найбільш вірогідних засобів подолання перешкод на шляху до створення внутрішнього ринку вважається гармонізація, яка полягає у приведенні норм внутрішнього права країн – членів європейських інтеграційних організацій у відповідність до вимог права Євросоюзу».

У своєму дисертаційному дослідженні К.В. Яценко, проаналізувавши положення Договору про заснування ЄС, прийшла до висновку, що гармонізація непрямого оподаткування в ЄС відбувається шляхом прийняття інститутами ЄС директив про гармонізацію законодавств держав-членів з питань непрямого оподаткування та наступному приведенні у відповідність до них національних законодавств держав-членів. Під час підготовки та прийняття директив з гармонізації непрямого оподаткування держави-члени беруть участь в цьому процесі опосередковано, через своїх представників в інститутах ЄС. Їх безпосередня участь в процесі гармонізації відбувається при прийнятті актів національного законодавства на виконання положень директив та проявляється у правотворчій діяльності компетентних органів влади.

На думку К.В. Яценко, необхідно звернути увагу на важливість процесу гармонізації непрямого оподаткування на сучасному етапі, оскільки це є невід'ємним процесом становлення багатьох європейських держав. Що ж до України, то це – необхідна сходинка для вступу в ЄС.

Варто погодитися з думкою К.В. Яценко, що гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування, має передувати фінансово-економічний аналіз таких змін. При проведенні гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування, безумовно, важливо враховувати особливості українських правових звичаїв у порівнянні із західною традицією права, хоча на відміну від інших галузей права податкове право різних правових систем є близьким щодо методу правового регулювання [14].

З огляду на проведені дослідження, постійного регулювання та контролю з боку держави потребує фіскальна роль непрямих податків та стимулююча на макрорівні (запровадження пільг). Універсальність непрямих податків та розширення їх бази оподаткування стримує інвестиційний та споживчий попит у зв'язку з ростом цін, проте дана тенденція залежить від зміни податкових ставок та еластичності ринкового попиту. На цінову складову найбільший вплив чинить ПДВ, який є універсальним щодо категорій товарів, а тому зміна його ставок відображається на обсягах виробництва, споживання та, відповідно, цінах оподаткованих товарів. Макроекономічна цінова

ситуація може змінюватися під впливом акцизного податку та мита, які застосовуються до структуроутворюючих видів продукції і, таким чином, при підвищенні ставок даних непрямих податків, розповсюджують інфляційні процеси на всю економіку.

**Висновки.** Таким чином, непрямі податки у структурі податкової системи України виступають одним із основних джерел наповнення бюджету, зокрема, у структурі податкових надходжень. Проте, враховуючи перспективи євроінтеграції України, необхідно гармонізувати чинне податкове законодавство та вдосконалити структуру податкових надходжень до бюджету України, на що і повинні бути спрямовані подальші дослідження в даній тематичі.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бойко А.О. Непрямі податки та субсидії з державного бюджету як фактори дії на ціни / А.О. Бойко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ib.uabs.edu.ua/library/Visnik/.../33\\_02\\_03.pdf](http://ib.uabs.edu.ua/library/Visnik/.../33_02_03.pdf).
2. Васильчук С.С. До проблеми характеристики видів непрямих податків в Україні / С.С. Васильчук // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. – № 4. – Т. 2. – С. 29–33.
3. Волощук Р.Є. Адміністрування непрямих податків у контексті формування доходів бюджету держави / Р.Є. Волощук // Економічний аналіз, 2014. – Т. 17. – № 1. – С. 120–131.
4. Гега П.Т. Основи податкового права : [навч. посіб.] / П.Т. Гега, Л.М. Доля. – К. : Знання, 1998. – 273 с.
5. Гетманцев Д.О. До питання про місце мита в системі оподаткування / Д.О. Гетманцев // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету, 2013. – № 6-2. – С. 75–77.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3. Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – 94 с.
7. Лебедев В.А. Таможенные пошлины в России : [учебник] / В.А. Лебедев. – М., 2000. – 352 с.
8. Податкове право : [навч. посіб.] / За ред. О.М. Бандурка, В.Д. Понікарова, С.М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
9. Бех Г.В., Дмитрик О.О., Кобильнік Д.А. та ін. Податкове право : [навч. посіб.] / [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.] ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ // Відомості Верховної Ради України. – 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. – С. 112.
11. Скібіцький О.М. Організація бізнесу. Менеджмент підприємницької діяльності : [навч. посіб.] / [О.М. Скібіцький, В.В. Матвеев, Л.І. Скібіцька]. – К. : Кондор, 2011. – 912 с.
12. Сологуб О.В. Гармонізація непрямого оподаткування на етапі євроінтеграційних процесів / О.В. Сологуб [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.par.in.ua/4\\_2013/73.pdf](http://www.par.in.ua/4_2013/73.pdf).
13. Шульга А.А. Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств / А.А. Шульга [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe?](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?).
14. Яценко К. Деякі питання гармонізації законодавства України із законодавством ЄС про непряме оподаткування / К. Яценко // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 5. – С. 69–74.