

ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ФОРМУВАННЯ В УКРАЇНІ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ НЕПРЯМИМИ ПОДАТКАМИ

PRACTICE AND PROBLEMS OF BUDGET INCOME FORMATION IN UKRAINE BY INDIRECT TAXES

У статті проаналізовано стан формування доходів бюджетної системи України непрямими податками у контексті змін, що мали місце протягом 2017–2022 років та у розрізі впливу факторів зовнішнього несприятливого середовища, зокрема ковід-кризи та повномасштабних військових дій в Україні. Досліджено стан виконання планових показників надходжень непрямих податків до бюджетної системи протягом 2022 року. Акцентовано увагу на заходах стабілізаційного характеру, що мали місце протягом досліджуваного періоду. Проаналізовано стан формування та тенденції змін, що мали місце у довоєнний період. Запропоновано акцентувати увагу на подальших перспективах використання потенціалу непрямого оподаткування для наповнення доходної бази бюджетної системи України за напрямками стимулювання відновлення роботи податкових агентів-платників непрямих податків, гармонізація податкового законодавства з нормами ЄС з паралельною адаптацією українських норм та правил, а також розробка дієвої та виваженої політики контрольної та перевіркової роботи.

Ключові слова: непрямі податки, ПДВ, акцизний податок, мито, доходи бюджету.

The article analyzes the state of revenue formation of the budget system of Ukraine by indirect taxes (value added tax, excise tax and customs duty) in the context of changes that took place during 2017–2022 and in terms of the influence of factors of the external adverse environment, in particular the covid crisis and full-scale military actions in Ukraine. The tax and budget system of Ukraine, indirect taxes play an important role in filling the budget and revenue volumes, which determines the relevance of considering the specifics of their collection and administration, reforming the existing taxation system and finding ways to increase the efficiency of use as an economic policy tool in certain conditions of development state. The state of implementation of planned indicators of indirect tax revenues to the budget system during 2022 was studied. A significant underperformance of VAT and import duty indicators was noted. Attention is focused on stabilization measures that took place during the studied period. The possibility of fulfilling the revenue part of the budget in 2022 is generally determined by the significant amount of financial resources that come to Ukraine in the form of various types of financial aid and lending. The state of formation and trends of changes that took place in the pre-war period are analyzed. The peculiarities of the formation of indirect taxes during the implementation of measures that took place during the introduction of strict quarantine restrictions were determined. The existence of a relatively positive influence of limited mobility on the activation of consumer demand in the middle of the country and the formation of revenues due to consumption taxes has been established. Attention was drawn to the fact that experts attribute the growth of individual indicators primarily to the improvement of the quality of control measures. It is proposed to focus attention on the further prospects of using the potential of indirect taxation to fill the revenue base of the budget system of Ukraine in the directions of stimulating the recovery of tax agents-payers of indirect taxes, harmonization of tax legislation with EU norms with parallel adaptation of Ukrainian norms and rules, as well as the development of an effective and balanced policy control and verification work.

Key words: indirect taxes, VAT, excise tax, customs duty, budget revenues.

УДК 336.226

DOI: <https://doi.org/10.32782/infrastruct71-40>

Логвіновська С.І.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів,
Одеської національної економічної
університет

Lohvinovska Svitlana

Odessa National Economic University

Постановка проблеми. Формування дієвої та ефективної системи оподаткування є важливим завданням, що має бути вирішено для розбудови економіки України та її розвитку, адже податки виконують не лише функцію стимулювання та виступають важелем впливу на господарюючих суб'єктів і різні сектори економіки. Податки, також, забезпечують фінансову основу функціонування держави та розвитку її населення через формування доходів бюджетної системи. У податковій і бюджетній системі України, вагому роль щодо наповнення бюджету та обсягів надходження, посідають непрямі податки, що визначає актуальність розгляду особливостей їх стягнення та адміністрування, реформування існуючої системи оподаткування та пошук шляхів підвищення ефективності використання як інструменту економічної політики у тих чи інших умовах розвитку держави. Особливої актуальності набувають питання дослідження тенденцій змін даних процесів відповідно до обраного в Україні євроінтеграційного курсу,

а також тих кризових ситуацій, які виникли за останні декілька років, зокрема щодо обмежень, викликаних пандемією, та втрат, зумовлених активізацією повномасштабних військових дій на території України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питання ролі та значення непрямих податків, у наповненні бюджетної системи, займає досить вагоме місце у колі інтересів науковців та дослідників. Багатовекторність аналізу та досить широке коло питань, що потребують розгляду, у площині непрямого оподаткування та його впливу на бюджетну систему та учасників процесу господарювання, визначають актуальність теми як сфери дослідження, для багатьох вітчизняних та зарубіжних економістів та науковців, зокрема розкриваються у низці наукових публікацій О. Жам, А. Жаворонок, К. Захожай, І. Косач, В. Кміть, Н. Марусяк, Г. Морозової, Є. Руденко та інших [1–4].

Постановка завдання. Досить тривалий час перебудови та реформування української системи

оподаткування з орієнтацією на європейські моделі господарювання зазнають впливу факторів зовнішнього середовища, що зумовлює необхідність аналізу діючої практики та тих структурних змін, що відбуваються під впливом таких факторів.

Крім того, зміни в економічній ситуації в країні у цілому, викликані кризовими процесами останніх декількох років, та деструктивний вплив військових дій на усі напрями функціонування держави та її суб'єктів, потребують аналізу та дослідження з метою виявлення тенденцій, формулювання проміжних підсумків і розробки перспектив подальшої стратегії розвитку системи непрямого оподаткування, враховуючи її важливість, як джерела формування доходів держави, так і фактору впливу на ресурси господарюючих суб'єктів, які теж зазнають негативного впливу кризових процесів.

Метою статті є дослідження й аналіз стану формування доходів бюджетної системи України за рахунок непрямих податків у контексті змін, що мали місце протягом останніх років та у розрізі впливу факторів зовнішнього несприятливого середовища, зокрема ковід-кризи та повномасштабних військових дій в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Аналіз стану формування доходів бюджетної системи податками на споживання варто розпочати з узагальнюючого огляду 2022 року, адже, навіть, з огляду на той факт, що обмеження діяльності, викликані пандемією, теж вплинули на працездатність багатьох сфер і суб'єктів, вони носили більш менш тимчасовий або короткотерміновий характер без значного згубного впливу, що має місце після початку активної фази військового протистояння в частині зменшення або руйнування потужностей, втрати сировини та готової продукції, обмеження транспортних можливостей виконання контрактів, а також значної еміграції населення, яке, у кінцевому підсумку, є безпосереднім споживачем продукції в економіці, що визначає падіння попиту в середині країни та зменшення обсягів реалізації продукції.

Відповідно до даних звітів Державного казначейства України та Міністерства фінансів, загальна сума доходів зведеного бюджету України за січень-грудень 2022 року становила 2196,3 млрд. грн. Навіть, з огляду на військові дії, показник доходів у 2022 році на 32,1% більше ніж за аналогічний період 2021 року (табл. 1).

Варто зазначити, що за результатами 2022 року, значною залишається питома вага податкових надходжень у загальному обсязі надходжень до зведеного бюджету України – 61,2%. Поряд з тим, сумарно, за рахунок ПДВ та акцизного податку, у 2022 році було забезпечено формування 26,6% загального обсягу доходів зведеного бюджету України та 31,8% загального обсягу доходів Державного бюджету, у якому частка податкових надходжень займає 53,1%.

Негативний вплив військового протистояння можна частково відслідкувати шляхом [5; 6]:

порівняння динаміки надходження найбільш значимих доходів, у розрізі видів непрямих податків, у порівнянні з аналогічним періодом 2021 року, за більшістю позицій, яких, відбулось суттєве зменшення, зокрема: ПДВ із ввезених товарів – на 33,5%, акцизний податок – на 6,2%, ввізне мито – на 29,9%;

оцінювання виконання планових показників надходжень у розрізі непрямих податків протягом 2022 року: ПДВ за I півріччя – 71,4%, за 9 місяців – 78,5%; акцизного податку з вироблених на території України товарів за I півріччя – 59,5%, за 9 місяців – 67,4%; акцизного податку з ввезених на митну територію України товарів – за I півріччя – 57,2%, за 9 місяців – 48,9%; ввізного мита – за I півріччя – 39,8%, за 9 місяців – 55,3%.

Окрім безпосереднього впливу на можливості проведення діяльності для виробників і забезпечувати власні потреби для населення, активізація військових дій і запровадження військового стану зумовили необхідність внесення змін до низки законодавчих актів.

З метою підвищення обороноздатності країни та підтримки сільськогосподарських виробників були скореговані правила функціонування окремих непрямих податків, зокрема, запровадження звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ на ввезення необхідних товарів для можливості провадження перерахованих напрямів діяльності; запровадження звільнення від оподаткування операцій з ввезення фізичними особами на митну територію України усіх видів транспортних засобів; введення заборони на продаж алкогольної продукції тощо. Хоча заходи мають підтримуючий характер, проте, формують тенденції до скорочення надходжень даних видів податків до бюджетної системи України та

Таблиця 1

Показники Доходів Зведеного та Державного бюджету України за січень-грудень 2021–2022 років

Зведений бюджет				Державний бюджет			
Факт 2021 р.	Факт 2022 р.	Відхилення		Факт 2021 р.	Факт 2022 р.	Відхилення	
		Млрд. грн	Темп росту, %			Млрд. грн	Темп росту, %
1662,3	2196,3	533,9	132,1	1296,9	1787,4	490,5	137,8

Джерело: [5]

виступають фактором невиконання планових показників.

Варто зазначити той факт, що можливість виконання у 2022 році доходної частини бюджету в цілому зумовлена значними обсягами фінансових ресурсів, які надходять в Україну у вигляді різних видів фінансової допомоги та кредитування. Так, зокрема, за результатами 2022 року питома вага надходжень від ЄС, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ, в загальному обсязі доходів зведеного бюджету України, становила 21,9%, а порівняно з 2021 роком, збільшення даного виду надходжень, у складі доходів Державного бюджету, становило 480,2 млрд. грн. [5].

Проте, базове значення непрямих податків для доходів бюджетної системи, навіть в умовах недовиконання планів, підкріплено даними про перевищення показників попередніх років і визначає необхідність моніторингу тенденції, що мали місце до активної фази військових дій, з метою подальшого удосконалення та формування складових відновлення функціонування системи оподаткування у нових умовах відбудови економіки країни після завданих руйнувань.

Аналіз тенденцій останніх років свідчить, що ПДВ залишається одним із найбільших джерел формування податкових надходжень Державного бюджету. Варто відзначити, що за результатами 2020 та 2021 року відбувся істотний приріст значень показників надходжень непрямих податків порівняно з роком, що передував (табл. 2). Безумовно, варто звернути увагу на фактори ковід-обмежень, що діяли у 2020 році.

Проте, впровадження низки заходів щодо підтримки економіки, активізація споживчого попиту в середині країни, в силу обмеженості пересування,

сприяли активізації діяльності, що мало позитивний вплив на збільшення обсягів податкових надходжень до бюджетної системи. Крім того, відбулись певні законодавчі зміни, зокрема було підвищено ставки акцизного податку на тютюнові вироби та розширено перелік підакцизних товарів, що вплинуло на збільшення обсягів надходжень.

Окремо треба звернути увагу на формування митних платежів, як складової формування доходів бюджетної системи. Відповідно до звітних даних обсягів формування доходів бюджету, значення надходжень митних платежів є відносно стабільними, як у фактичному так і у відносному значенні.

Досить істотний приріст абсолютного показника митних платежів, за результатами діяльності у 2021 році, експерти пов'язують, у першу чергу, із підвищення якості контролю за достовірністю декларування ввезених товарів та визначенням їх бази оподаткування – митної вартості, а також із роботою щодо упередження та ліквідації схем незаконного ввезення товарів, посилення контролю за використанням пільг (преференцій) зі сплати митних платежів [8].

Складова контролю та превентивної роботи має значний потенціал як фактор зростання надходжень. Крім того, такий процес може не супроводжуватись збільшенням ставок, що буде позитивно розцінене платниками та не вплине на формування тенденції до тінізації, а навпаки, стимулюватиме їх зменшення.

Проте, за результатами 2022 року, на тлі розгортання військових дій, урядом України та відповідними органами контролю було запроваджено низку законодавчих актів щодо спрощення процедур податкових перевірок або їх тимчасове призупинення. Так, зокрема, відповідно до п. 69

Таблиця 2

Аналіз реалізації фіскальної функції непрямих податків у формуванні податкових доходів Державного бюджету України (ДБУ), 2017–2021 рр.

Роки	2017	2018	2019	2020	2021
Податкові надходження ДБУ, млрд. грн.	627,15	753,82	799,78	851,12	1107,01
ПДВ, у т.ч.					
Млн. грн.	314	374,5	378,7	400,6	536,5
Питома вага у податкових надходженнях ДБУ, %	50,07	49,68	47,35	47,07	48,46
Абсолютний приріст, млн. грн.	x	60,5	4,2	21,9	135,9
Акцизний податок, у т.ч.					
Млн. грн.	108,3	118,9	123,4	138,3	162,5
Питома вага у податкових надходженнях ДБУ, %	17,27	15,77	15,43	16,25	14,68
Абсолютний приріст, млн. грн.	x	10,6	4,5	14,9	24,2
Мито, у т.ч.					
Млн. грн.	24,54	27,08	30,09	30,46	38,18
Питома вага у податкових надходженнях ДБУ, %	3,91	3,59	3,76	3,58	3,45
Абсолютний приріст, млн. грн.	x	2,53	3,01	0,37	7,72

Джерело: розраховано на основі [6–7]

підрозділу 10 розділу XX ПКУ з 07.03.2022 тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, усталено особливості адміністрування податків у частині декларування, здійснення контрольно-перевірочної роботи, звільнення від відповідальності платників у разі неможливості виконання своїх обов'язків під час дії воєнного стану тощо [6]. Такі заходи є вимушеними кроками на відповідні події, проте, їх запровадження вплинуло на обсяги надходжень. Так, зокрема в частині права платників акцизного податку не подавати податкову звітність з 07.03.2022, відповідно до підпункту 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПКУ. Така можливість, за висновками Рахункової палати України, вплинула на зменшення надходжень до Державного бюджету за даним податком. Поряд з тим, подальша інтеграція української податкової системи до європейських стандартів та практики адміністрування, визначає майбутні тенденції до підвищення ставок окремих податків, зокрема акцизів.

Від так, важливим напрямом подальшої розбудови податкових відносин, у частині наповнення доходної бази функціонування держави за рахунок непрямих податків, має стати необхідність враховувати множинність, а подекуди, певну антагоністичність, стратегічних орієнтирів, до яких доцільно віднести заходи прямого та непрямого впливу на збільшення доходної бази бюджетної системи за рахунок непрямих податків, а саме: стимулювання відновлення роботи податкових агентів-платників непрямих податків, гармонізація податкового законодавства з нормами ЄС з паралельною адаптацією українських норм та правил, а також розробка дієвої та виваженої політики контрольно-перевірочної роботи.

Висновки. Окреслені напрями підвищення ефективності функціонування системи непрямого оподаткування та збільшення надходжень до бюджетної системи України, передбачають впровадження та активізацію низки важливих кроків. У частині стимулювання діяльності господарюючих суб'єктів, максимального швидкого відновлення їх роботи та активізації створення нових робочих місць, доцільно звернути увагу на державні механізми підтримки виробництв та представників самозайнятих груп населення. Така підтримка може бути надана через запровадження системи формування банківських і державних гарантій українським виробникам, а також системи мікрогрантів. Одним із джерел такої підтримки можуть стати кошти міжнародних організацій та установ, що будуть залучатись на цільовій основі з чітким напрямом використання. Такий підхід дозволить підвищити зацікавленість міжнародних інституцій саме через можливість контролю за рухом коштів і відслідковування ефективності їх використання.

Окрему увагу слід приділити відновленню оборонної промисловості, проте з цільовим напрямом на розробці високотехнологічного озброєння. Такі напрями виробництва є менш масштабними з позиції виробничих потужностей та часу запуску проектів, проте це дасть змогу їх відносно швидкої реалізації, зокрема на основі існуючих в Україні технополісів та технопарків. Тим більш, українські військові та розробники вже мають досвід реалізації таких проектів безпосередньої в умовах проведення бойових дій.

Адаптація до європейських практик функціонування системи непрямих податків зумовлює важливість подальших реформ в частині підвищення ставок оподаткування «шкідливого споживання», а саме підвищення ставок на тютюнові вироби, алкоголь та пальне [9]. Поряд з тим, вказані заходи мають відбуватись паралельно з процесами удосконалення системи адміністрування податків, зокрема впровадження електронного акцизу, а також стимулювання на державному рівні напрямів «зеленої енергетики» та відновлюваних джерел енергії з метою зниження навантаження на кінцевих споживачів, тобто населення, в частині оплати отриманих послуг чи товарів.

Подальше удосконалення роботи контролюючих органів в частині орієнтації на аудит, як превентивний крок, та попередження з метою стимулювання платників до ведення законної діяльності, а також формування системи та практики консультативно-дорадчих заходів з метою активізації взаємодії платників та контролюючих органів. Важливим кроком має стати подальша співпраця та роз'яснювальна робота між податковим агентом та органом, що здійснює перевірку. Такий підхід дасть змогу формувати наповнення бюджету саме через безпосередні податкові надходження або сплату послуг консультативно-дорадчих центрів (як альтернативи податковим консультантам), а не через травмуючі для бізнесу наслідки донорахувань і штрафів за несвоєчасну сплату або порушення податкового законодавства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Захожай К. В., Жам О. Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент.* 2019. № 18. С. 103–114.
2. Косач І. А., Жаворонок А. В., Марусяк Н. В. Сучасний стан прямого та непрямого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2018. № 20 (Ч. 2). С. 67–71.
3. Морозова Г. С., Руденко Є. М. Вплив податку на додану вартість на формування доходів державного бюджету України. *Економіка та держава.* 2014. № 8. С. 42–46.

3. Кміть В. М., Петрів І. Г. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 4 (66). С. 119–125.

4. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за січень–грудень 2021–2022 років. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 (дата звернення: 10.03.2023).

5. Звіт Рахункової палати про результати аналізу фактичного стану та оцінка впливу законодавства на повноту і своєчасність сплати непрямих податків до державного бюджету від 20.12.2022. № 26–10. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-10_2022/Zvit_26-10_2022.pdf (дата звернення: 10.03.2023).

6. Річний звіт про виконання Закону України "Про Державний бюджет України на 2020 рік" URL: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information> (дата звернення: 10.03.2023).

7. У 2021 році Держмитслужба перевионала план на 22,6 млрд грн. URL: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/u-2021-rotsi-derzhmitsluzhba-perevikonala-plan-na-226-mlrd-grn-686> (дата звернення: 11.03.2023).

8. Податкова реформа передбачатиме підвищення ставок підакцизних товарів – ОП. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3658365-podatкова-reforma-peredbacatime-pidvisenna-stavok-pidakciznih-tovariv-op.html> (дата звернення: 11.03.2023).

REFERENCES:

1. Zakhochai K. V. Zham O. Yu. (2019) Rol priamykh ta nepriamykh podatkov u formuvanni dokhodiv Derzhavnogo biudzhetu Ukrainy [The role of direct and indirect taxes in the formation of revenues of the State Budget of Ukraine]. *Problemy innovatsiino-investytsiynoho rozvytku. Seriya : Ekonomika ta menedzhment*, vol. 18, pp. 103–114.

2. Kosach I. A., Zhavoronok A. V., Marusiak N. V. (2018). Suchasnyi stan priamoho ta nepriamoho opodatkuvannia [The current state of direct and indirect taxation]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu: seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo*. vol. 20/2, pp. 67–71.

3. Morozova H. S., Rudenko Ye. M. (2014) Vplyv podatku na dodanu vartist na formuvannia dokhodiv derzhavnogo biudzhetu Ukrainy [The influence of value added tax on the formation of revenues of the state budget of Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*. vol. 8, pp. 42–46.

4. Kmit V. M., Petriv I. H. (2019) Fiskalna efektyvnist nepriamykh podatkov v Ukraini [Fiscal efficiency of indirect taxes in Ukraine]. *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*. vol. 4 (66), pp. 119–125.

5. Informatsiia pro stan vykonannia Zvedenoho ta Derzhavnogo biudzhativ Ukrainy za sichen–hruden 2021-2022 rokiv [Information on the state of implementation of the Consolidated and State Budgets of Ukraine for January-December 2021-2022]. Available at: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538 (accessed March 10, 2023).

6. Zvit Rakhunkovoi palaty pro rezultaty analizu faktychnoho stanu ta otsinka vplyvu zakonodavstva na povnotu i svoiechastnist splaty nepriamykh podatkov do derzhavnogo biudzhetu vid 20.12.2022 [Report of the Accounting Chamber on the results of the analysis of the actual situation and assessment of the impact of the legislation on the completeness and timeliness of the payment of indirect taxes to the state budget dated 20.12.2022]. Available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-10_2022/Zvit_26-10_2022.pdf (accessed March 10, 2023).

7. Richnyi zvit pro vykonannia Zakonu Ukrainy "Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2020 rik" [Annual report on the implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2020"]. Available at: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information> (accessed March 10, 2023).

8. U 2021 rotsi Derzhmytsluzhba perevykonala plan na 22,6 mlrd hrn. [4. In 2021, the State Customs Service exceeded the plan by UAH 22.6 billion.]. Available at: <https://customs.gov.ua/news/zagalne-20/post/u-2021-rotsi-derzhmitsluzhba-perevikonala-plan-na-226-mlrd-grn-686> (accessed March 11, 2023).

9. Podatkova reforma peredbacatyme pidvyshchennia stavok pidaktsyznykh tovariv – ОП. [The tax reform will provide for an increase in the rates of excise goods – ОП]. Available at: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3658365-podatкова-reforma-peredbacatime-pidvisenna-stavok-pidakciznih-tovariv-op.html> (accessed March 11, 2023).