

УДК 336.226.3

JEL Classification E62, H21

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-43-50](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-43-50)

Larysa Sidelnykova¹

Kherson National Technical University, Khmelnytskyi, Ukraine

Diana Ostapenko²

Kherson National Technical University, Khmelnytskyi, Ukraine

Fiscal Efficiency of the Indirect Taxation System in Ukraine

Abstract. *The increased riskiness of the fiscal space in Ukraine is a consequence of the generation of military-political and socio-economic challenges at the new stage of Russia's eight-year war against Ukraine. In wartime, there is the expediency of increased attention to determining the fiscal efficiency of the country's tax system in general and the indirect taxation system in particular. **The article aims** to assess the fiscal efficiency of indirect taxes in the years preceding the full-scale invasion of the Russian Federation on the territory of independent Ukraine. It will allow us to identify established trends, analyze the issues and develop directions for improving the indirect taxation system during the post-war recovery period. **The research methodology** is based on the use of generally accepted methods, in particular analytical, complex, statistical, economic-mathematical, dialectical approach, systematic and comparative analysis. Legislative and regulatory acts regulating tax activities in Ukraine, scientific publications and official statistical data served as an information base. **The results:** Taxes regulated by the Tax Code of Ukraine were classified according to the economic content of the object of taxation. The role of the indirect taxation system in the formation of budgetary resources of Ukraine and the EU member states was determined. Fiscal efficiency indicators of value-added tax, excise tax and customs duties were calculated. The need for more use of the fiscal potential of the indirect taxation system in Ukraine was substantiated. The key aspects of reducing the fiscal efficiency of consumption taxes have been identified. Directions for increasing the fiscal efficiency of the indirect taxation system in Ukraine were proposed.*

Keywords: *state budget resources, fiscal efficiency, indirect taxation system, value added tax, excise tax, duty.*

Suggested Citation

Sidelnykova, L., Ostapenko, D. (2022). Fiscal Efficiency of the Indirect Taxation System in Ukraine. *Oblik i finansi*, 4(98), 43-50. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-43-50](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-43-50)

¹ **Larysa Sidelnykova**, Kherson National Technical University, Khmelnytskyi, Ukraine.

ORCID 0000-0001-7182-2923

E-mail: larisa1907s@gmail.com (*Corresponding author*)

² **Diana Ostapenko**, Kherson National Technical University, Khmelnytskyi, Ukraine.

ORCID 0000-0001-9720-5683

Фіскальна ефективність системи непрямого оподаткування в Україні

Анотація. Сучасні аспекти підвищеної ризиковості вітчизняного фіскального простору, що є наслідком потужного генерування військово-політичних та соціально-економічних викликів на новому етапі восьмирічної війни росії проти України, актуалізують доцільність підвищеної уваги до визначення фіскальної ефективності податкової системи країни в цілому та системи непрямого оподаткування зокрема. **Метою статті** є оцінка фіскальної ефективності непрямих податків у роки, що передують повномасштабному вторгненню російської федерації на територію незалежної України, з метою визначення усталених тенденцій, аналізу проблематики та розробки напрямів удосконалення системи непрямого оподаткування в період повоєнного відновлення. **Методологія дослідження** базується на використанні загальноприйнятних методів, зокрема аналітичних, комплексних, статистичних, економіко-математичних, діалектичного підходу, системного і порівняльного аналізу. Інформаційною базою слугували законодавчі та нормативні акти, що регулюють податкову діяльність в Україні, наукові публікації, офіційні статистичні дані. **Результати:** Класифіковано податки, регламентовані Податковим кодексом України, за економічним змістом об'єкта оподаткування. Визначено роль системи непрямого оподаткування у формуванні бюджетних ресурсів України та країн-членів ЄС. Розраховано індикатори фіскальної ефективності податку на додану вартість, акцизного податку та мита. Обґрунтовано недостатність використання фіскального потенціалу системи непрямого оподаткування в Україні. Визначено ключові аспекти зниження фіскальної ефективності податків на споживання. Запропоновано напрями підвищення фіскальної ефективності вітчизняної системи непрямого оподаткування.

Ключові слова: бюджетні ресурси держави, фіскальна ефективність, система непрямого оподаткування, податок на додану вартість, акцизний податок, мито.

Постановка проблеми. Особливу роль у забезпеченні стійких темпів зростання національної економіки, підвищенні рівня добробуту громадян, генеруванні інноваційних процесів відіграє податкова система України. Маючи на меті мобілізацію податковим методом бюджетних ресурсів, необхідних для сталого функціонування держави, податкова система сприяє створенню ефективних умов для стимулювання суб'єктів господарювання щодо руху у потрібному суспільному напрямі задля вирішення стратегічних і тактичних завдань суспільного розвитку відповідно до синергетичних орієнтирів державних та приватних інтересів.

Отже, система непрямого оподаткування є ключовим джерелом наповнення дохідної частини зведеного бюджету та потужним інструментом регулювання соціально-економічних процесів, який впливає на різноманітні аспекти діяльності вітчизняного бізнесу. Саме непрямим податкам належатиме значна роль в реалізації політики стабілізації державних фінансів при економічному спаді внаслідок військової агресії російської федерації проти незалежної України та в період повоєнного відновлення економіки, адже податки на споживання дають можливість закріпити і стабілізувати базу оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням функціонування системи непрямого оподаткування в Україні, її складному становленню й розвитку присвятили свої наукові праці В. Андрущенко, З. Варналій, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, В. Опарін,

Т. Паєнтко, В. Синчак, А. Соколовська, К. Швабій, І. Чугунов та інші. Результати досліджень цих вчених дозволили удосконалити конкретні фіскальні механізми, спрямовані на забезпечення достатнього обсягу бюджетних ресурсів держави, а також ефективного регулюючого впливу на національну економіку і соціальний розвиток.

Однак, згадані дослідники розглядали систему непрямого оподаткування, здебільшого, через проблематику наповнення державного бюджету, фіскального регулювання економічних процесів, податкового стимулювання інновацій та інвестицій, мінімізації впливу глобальних фінансових викликів на податкове реформування в Україні. Разом з тим, зважаючи на сучасні аспекти підвищеної ризиковості фіскального простору, що є наслідком потужного генерування військово-політичних та соціально-економічних викликів на новому етапі восьмирічної війни росії проти України, вважаємо, що наразі більше дослідницької уваги слід приділити тенденціям і перспективам підвищення фіскальної ефективності податкової системи країни в цілому та системи непрямого оподаткування зокрема.

Метою статті є оцінка фіскальної ефективності непрямих податків у роки, що передують повномасштабному вторгненню російської федерації на територію незалежної України, задля визначення усталених тенденцій, аналізу проблематики та розробки напрямів удосконалення системи непрямого оподаткування в період повоєнного відновлення.

Виклад основних результатів дослідження. Сучасна фінансова наука передбачає різноманітні

підходи до вибору критеріїв класифікації податків. Найпоширеніший підхід передбачає, що поділ податків за економічним змістом об'єкта оподаткування ґрунтується на врахуванні критеріїв перекладності та платоспроможності платника.

Виходячи із зазначених критеріїв, податки, передбачені ст. 9 та 10 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), можна класифікувати таким чином (рис. 1).

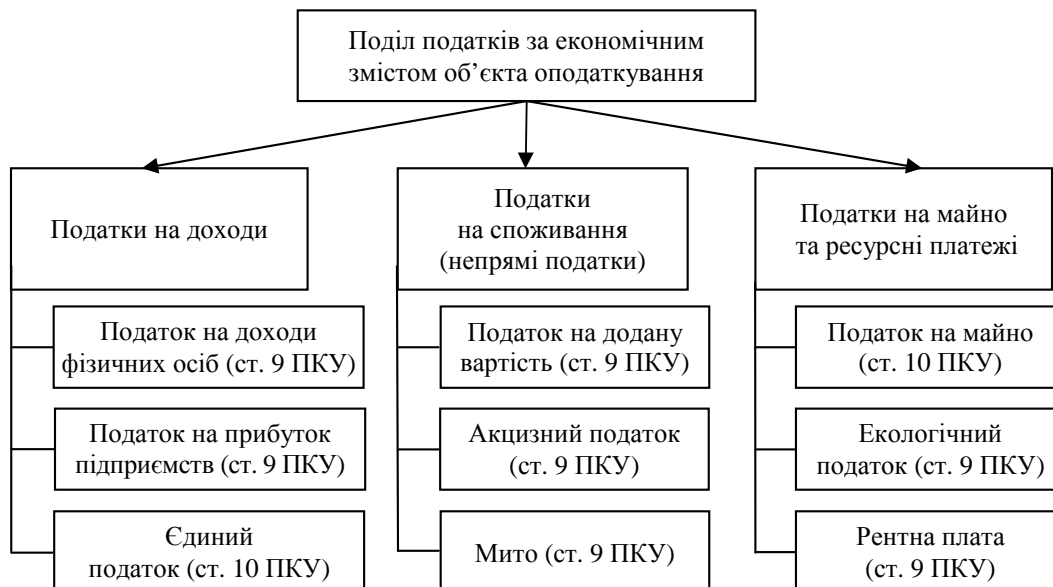


Рис. 1. Класифікація податків в Україні за економічним змістом об'єкта оподаткування

Джерело: складено авторами за даними [1].

Ключова відмінність непрямих податків від прямих полягає у тому, що вони входять до ціни товарів і послуг, а їхній розмір для кожного платника податку визначається величиною споживання і не залежить від його доходу, тобто об'єктом оподаткування є процеси споживання, а не дохід та майно. В. Кміть та В. Комарницький зазначають, що у теорії оподаткування непрямі податки вважаються несправедливими (не враховують розмір доходів платників), хоча й мають певні переваги. За відносно простого механізму їх справляння вони забезпечують стабільні й суттєві доходи до бюджетів різних рівнів [2, с. 137].

О. Дроздовська та О. Озерчук, дослідивши структуру податкових надходжень бюджету в країнах ЄС, стверджують, що прямі податки переважають у Данії, Бельгії, Люксембурзі, Ірландії, Фінляндії, Німеччині; непрямі податки – у Чехії, Словаччині, Естонії, Латвії, Литві, Угорщині, Польщі, Словенії, Болгарії та Румунії [3, с. 46]. На підставі наведеного слід констатувати, що країни з розвинутою ринковою економікою мають більш соціально справедливе податкове навантаження, адже обсяги сплачених до бюджету податків напряду залежать від величини доходів громадян та прибутків бізнесу. Натомість, у країнах – «нових» членах ЄС перевага надається непрямим податкам як стабільному і вагомому джерелу формування бюджетних ресурсів держави. Зазначене припущення підтверджує і висновок В. Тропіної щодо переважання частки податків на споживання у структурі оподаткування у

постсоціалістичних країнах ЄС з молодою ринковою економікою [4, с. 100].

Крім того, у європейських країнах непрямі податки мають значний регулюючий потенціал щодо підтримки певних галузей економіки або виробництва певних видів продукції (податок на додану вартість), обсягів вживання населенням шкідливої продукції (акцизний податок), захисту інтересів національних товаровиробників (мити) тощо. Так, наприклад, у Великобританії, Франції, Німеччині, Швеції, Чехії діє звільнення малого бізнесу з невеликим оборотом від податку на додану вартість. Малі підприємства, які працюють за спрощеною системою оподаткування або мають невеликі суми доходу (обороту), звільняються від обов'язку щодо нарахування та сплати ПДВ; для них практикується добровільна реєстрація платником цього податку, а також надаються конкретні переваги для таких фірм. Зазначене дозволяє уникнути ситуацій відмови підприємств, які є платниками ПДВ, від співпраці з малим бізнесом [5, с. 656].

Система непрямого оподаткування відіграє надзвичайно важливу роль і в економіці України, адже не лише формує значну частину бюджетних ресурсів держави, але є одним з вагомих засобів перерозподілу національного доходу. В таблиці 1 розглянуто питому вагу системи непрямого оподаткування у доходах та податкових надходженнях (далі – ПН) Зведеного бюджету України (далі – ЗБУ).

Таблиця 1. Частка непрямих податків у доходах і податкових надходженнях Зведеного бюджету України у 2019-2021 роках, млн. грн.

| Показники | 2019 рік | 2020 рік | 2021 рік | Відхилення, 2020/2019 | | Відхилення, 2021/2020 | |
|-----------------------------|-------------|-------------|-------------|------------------------------|-------------|------------------------------|-------------|
| | | | | сума, млн. грн. | темп пр., % | сума, млн. грн. | темп пр., % |
| Доходи ЗБУ | 1 289 849,2 | 1 376 673,7 | 1 662 242,7 | +86824,5 | +6,73 | +285569,0 | +20,74 |
| ПН ЗБУ | 1 070 321,8 | 1 136 687,2 | 1 453 804,1 | +66365,4 | +6,20 | +317116,9 | +27,90 |
| ПДВ | 378 690,2 | 400 600,1 | 536 489,2 | +21909,9 | +5,79 | +135889,1 | +33,92 |
| Акцизний податок | 137 076,4 | 153 850,3 | 180 300,3 | +16773,9 | +12,24 | +26450,0 | +17,19 |
| Мито | 30 086,0 | 30 460,5 | 38 177,2 | +374,5 | +1,24 | +7716,7 | +25,33 |
| Разом непрямі податки | 545 852,6 | 584 910,9 | 754 966,7 | +39058,3 | +7,16 | +170055,8 | +29,07 |
| Частка непрямих податків, % | | | | Відхилення, 2020/2019 (в.п.) | | Відхилення, 2021/2020 (в.п.) | |
| - у доходах ЗБУ | 42,32 | 42,49 | 45,42 | +0,17 | | +2,93 | |
| - у ПН ЗБУ | 51,00 | 51,46 | 51,93 | +0,46 | | +0,47 | |

Джерело: складено авторами за даними [6].

Як свідчать дані таблиці 1, непрямі податки є потужною складовою формування бюджетних ресурсів держави, мобілізованих податковим методом. Сумарна частка непрямих податків у загальному обсязі доходів зведеного бюджету у 2019-2021 роках демонструє сталу тенденцію до зростання і складає 42,32%, 42,49%, 45,42% відповідно. Тобто, у 2020 році зазначена питома вага збільшилася на 0,17 в.п. порівняно з попереднім роком; у 2021 році – на 2,93 в.п. порівняно з попереднім роком.

Сумарна частка непрямих податків у загальному обсязі податкових надходжень зведеного бюджету у 2019-2021 роках демонструє аналогічну тенденцію до збільшення і складає 51,00%, 51,46%, 51,93% відповідно, тобто система непрямих оподаткування забезпечує понад половину всіх бюджетних ресурсів держави, мобілізованих податковим методом. У 2020 році зазначена частка зросла на 0,46 в.п. порівняно з попереднім роком; у 2021 році – на 0,47 в.п. порівняно з попереднім роком.

Також відмітимо позитивну тенденцію щодо поступового збільшення сумарного обсягу непрямих

податків у доходах Зведеного бюджету України у 2019-2021 роках: на 39058,3 млн. грн., або 7,16% та на 170055,8 млн. грн., або 29,07% відповідно.

Гострий дефіцит бюджетних ресурсів сьогодні, а також необхідність створення потужної фінансової бази для повоєнного відновлення соціальної та критичної інфраструктури актуалізують важливість не лише номінального зростання обсягу мобілізованих до бюджету податкових надходжень, але й підвищення рівня їхньої фіскальної ефективності. В цілому, механізм оцінки фіскальної значимості та фіскальної ефективності податків передбачає аналіз впливу податкового навантаження на національну економіку, визначення ефективності механізму податкового адміністрування, дослідження рівня мобілізації податків і рівномірності податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів. На підставі систематизації існуючих методик оцінки фіскальної ефективності податків складено таблицю 2, в якій наведено індикатори, що характеризують фіскальну ефективність системи непрямих оподаткування в Україні.

Таблиця 2. Індикатори фіскальної ефективності непрямих податків, млн. грн.

| Показники | Роки | | |
|--|-------------|-------------|-------------|
| | 2019 | 2020 | 2021 |
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| ПДВ | 378 690,2 | 400 600,1 | 536 489,2 |
| Акцизний податок | 137 076,4 | 153 850,3 | 180 300,3 |
| Мито | 30 086,0 | 30 460,5 | 38 177,2 |
| Доходи ЗБУ | 1 289 849,2 | 1 376 673,7 | 1 662 242,7 |
| Валовий внутрішній продукт | 3 974 564 | 4 194 102 | 5 459 574 |
| Кінцеві споживчі витрати домогосподарств | 2 918 278 | 3 053 971 | 3 736 498 |
| Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій | 39 841 | 40 173 | 44 672 |
| Кінцеві споживчі витрати уряду | 746 939 | 814 644 | 985 398 |

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|--------|--------|--------|
| Індикатори фіскальної значимості непрямих податків | | | |
| Фіскальна значимість ПДВ, % до ВВП | 9,53 | 9,55 | 9,83 |
| Фіскальна значимість акцизного податку, % до ВВП | 3,45 | 3,67 | 3,30 |
| Фіскальна значимість мита, % до ВВП | 0,76 | 0,73 | 0,70 |
| Фіскальна значимість ПДВ, % до доходів ЗБУ | 29,36 | 29,10 | 32,28 |
| Фіскальна значимість акцизного податку, % до доходів ЗБУ | 10,63 | 11,18 | 10,85 |
| Фіскальна значимість мита, % до доходів ЗБУ | 2,33 | 2,21 | 2,30 |
| Коефіцієнти еластичності непрямих податків | | | |
| Приріст ПДВ, % | 101,12 | 105,79 | 133,92 |
| Приріст акцизного податку, % | 103,34 | 112,24 | 117,19 |
| Приріст мита, % | 111,11 | 101,24 | 125,33 |
| Приріст ВВП, % | 111,69 | 105,52 | 130,17 |
| Коефіцієнт еластичності ПДВ | 0,91 | 1,00 | 1,03 |
| Коефіцієнт еластичності акцизу | 0,93 | 1,06 | 0,90 |
| Коефіцієнт еластичності мита | 0,99 | 0,96 | 0,96 |
| Індикатори фіскальної ефективності ПДВ, % | | | |
| Ефективна ставка | 10,22 | 10,25 | 11,26 |
| Продуктивність | 51,10 | 51,24 | 56,28 |

Джерело: складено авторами за даними [6; 7; 8].

Фіскальна значимість податку у валовому внутрішньому продукті країни характеризує аспекти перерозподілу ВВП через бюджет. Як свідчать дані таблиці 2, у 2019-2021 роках фіскальна значимість ПДВ у ВВП поступово зростає: 9,53%, 9,55%, 9,83% відповідно; фіскальна значимість акцизного податку у ВВП у 2020 році збільшилася на 0,22 в.п. (до 3,67%); однак вже у 2021 році зменшилася на 0,37 в.п. (до 3,30%) порівняно з попереднім роком; фіскальна значимість мита у ВВП у 2019-2021 роках є незначною і поступово зменшується: від 0,76% до 0,70%.

Фіскальна значимість податку у зведеному бюджеті характеризує фіскальну ефективність податкового управління в системі реалізованих податкових рішень та відображає питому вагу надходжень цього податку в доходах бюджету [9, с. 70]. Як свідчать дані таблиці 2, фіскальна значимість ПДВ у доходах зведеного бюджету у 2020 році знизилася порівняно з попереднім роком на 0,26 в.п.; натомість, у 2021 році – зросла на 3,18 в.п. В цілому, у 2019-2021 роках ПДВ забезпечив майже третину бюджетних ресурсів держави, мобілізованих податковим методом: 29,36%, 29,10%, 32,28% відповідно. Фіскальна значимість акцизного податку у доходах зведеного бюджету у 2020 році зросла на 0,55 в.п. (до 11,18%); однак вже у 2021 році вона зменшилася на 0,33 в.п. (до 10,85%) порівняно з попереднім роком. Фіскальна значимість мита у 2020 році, навпаки, зменшилася на 0,12 в.п. (до 2,21%); однак вже у 2021 році – збільшилася на 0,09 в.п. (до 2,30%) порівняно з попереднім роком.

Аналіз фіскальної значимості системи непрямого оподаткування доводить, що хоча непрямі податки і забезпечують значну частку доходів зведеного бюджету, однак, вона є меншою від потенційної. Сумарна оцінка фіскальної значимості непрямих

податків у ВВП України свідчить про те, що ці податки мають суттєвий вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. Водночас, динаміка індикаторів фіскальної значимості системи непрямого оподаткування вказує на нестабільність податкового механізму.

Підходи до збільшення фіскальної ефективності в Україні необхідно впроваджувати шляхом комплексних рішень з метою підвищення ефективності у середньостроковий та довгостроковий період з метою гармонізувати законодавство щодо сплати та адміністрування акцизних податків, а також збільшення відносних темпів приросту для всіх груп підакцизних товарів [10, с. 87].

Доволі ілюстративним показником ефективності системи непрямого оподаткування є коефіцієнт еластичності (*tax elasticity*), який характеризує відносну зміну обсягу надходжень податку (за незмінної податкової системи) щодо процентної зміни бази оподаткування. Тобто коефіцієнт еластичності демонструє, на скільки відсотків збільшаться або зменшаться податкові надходження при зміні визначального економічного чинника на 1%. Податок вважається еластичним, а отже – має значну стабілізуючу дію, якщо коефіцієнт еластичності дорівнює або є більшим за одиницю. В протилежному випадку, податок нееластичний і має незначну стабілізуючу дію. Як свідчать дані таблиці 2, коефіцієнт еластичності ПДВ поступово зростає, досягнувши позитивного значення у 2020-2021 роках: 1,00 і 1,03 відповідно; ситуація з еластичністю акцизного податку є нестабільною, позитивний показник спостерігався лише у 2020 році; натомість, мито протягом аналізованого періоду демонструє себе як нееластичний податок і характеризується незначною стабілізуючою дією.

Підкреслимо, що еластичність податків, безперечно, є важливим показником, адже відображає ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду. Однак через нестабільність вітчизняної податкової системи фактичне обчислення коефіцієнта еластичності є доволі проблематичним: надто складно сформулювати варіаційний ряд, у якому податкові надходження залежатимуть виключно від динаміки ВВП, тобто важко відокремити автоматичні зміни від дискреційних [11, с. 48].

Аналіз фіскальної ефективності системи непрямого оподаткування завершено розрахунком ефективної ставки та продуктивності податку на додану вартість як найбільш потужного податкового джерела формування бюджетних ресурсів держави.

Ефективна ставка (*c-efficiency*) ілюструє відносну ефективність адміністрування податку і розраховується як співвідношення фактичних надходжень ПДВ до бюджету та загальної величини кінцевих споживчих витрат як суми кінцевих споживчих витрат домогосподарств; кінцевих споживчих витрат некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства; кінцевих споживчих витрат уряду, що представляють показник видатків зведеного бюджету за мінусом оплати праці працівників бюджетних установ, виплат процентів (доходу) за зобов'язаннями, субсидій і поточних трансфертних виплат. Чим ближче цей показник до нормативної ставки ПДВ, тим ефективнішим є процес адміністрування. Як свідчать дані таблиці 2, ефективність адміністрування ПДВ протягом аналізованого періоду поступово зростає. Так, у 2019-2021 роках ефективна ставка ПДВ складає: 10,22%, 10,25%, 11,26% відповідно. Разом з тим, при формуванні висновків слід враховувати наявність в Україні, крім стандартної ставки у 20%, диференційованих ставок у 0%, 7% і 14%. Звісно, ці ставки застосовуються до обмеженого переліку товарів (продукції), робіт, послуг, однак, у підсумку, об'єктивно знижують показник ефективної ставки ПДВ без прив'язки до якості податкового адміністрування. В цілому зазначимо, що протягом періоду дослідження ефективна ставка ПДВ була невисокою, що суттєво знижує фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку.

Продуктивність ПДВ висвітлює рівень співвідношення ефективної та стандартної ставок податку, тобто відображає реальний рівень оподаткування податкової бази, який, за даними таблиці 2, хоча й знаходиться на недостатньому рівні, однак протягом аналізованого періоду поступово зростає. Так, у 2019-2021 роках продуктивність ПДВ складає: 51,10%, 51,24%, 56,28% відповідно. Тобто обсяг податкових надходжень з податку на додану вартість поступово збільшується не тільки за рахунок зростання бази, а й завдяки підвищенню рівня її використання.

Висновки. Проведені у статті розрахунки дозволяють зробити висновки щодо неповного використання фіскального потенціалу системи непрямого оподаткування в Україні. Показники

фіскальної ефективності податку на додану вартість, акцизного податку та мита впродовж останніх трьох років поступово зростають, разом з тим, залишаються на недостатньому рівні для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку.

Ключовими аспектами зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість залишаються наявні недоліки в системі адміністрування ПДВ; прогалини в законодавстві, які уможливають легальні схеми оптимізації ПДВ суб'єктами господарювання; наявність шахрайських схем при справлянні цього податку, особливо у площині його бюджетного відшкодування, де поширеним є незаконне завищення сум податку, які підлягають відшкодуванню, через «накрутку» розміру податкового кредиту.

Доволі низькі показники фіскальної значимості та еластичності акцизного податку обумовлені тим, що у сфері акцизного оподаткування широко застосовуються схеми ухилення та уникнення від сплати податку: широко розповсюджена при реалізації алкогольних та тютюнових виробів і пального повністю незаконна торгівля, тобто продаж товарів (продукції) без будь-яких документів та – відповідно – сплати податків; торгівля з необхідними реєстраційними документами, але з продажем через систему реєстрації розрахункових операцій лише частини товару; дистанційна торгівля алкогольними напоями через мережу Інтернет, за якої операції не реєструються через РРО та не відображаються у податкових деклараціях.

До основних проблем, що зменшують фіскальну ефективність мита, належать такі: країна споживає багато імпоротної продукції, яка ввозиться за «чорними» та «сірими» схемами; суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності доволі часто занижують митну вартість товарів, яка є базою оподаткування; поширеним є пряме ухилення від сплати мита у вигляді прояву такого дестабілізуючого зовнішньоекономічну діяльність явища як контрабанда; у митній сфері традиційно високими є корупційні ризики.

Значні обсяги потенційних податкових надходжень від непрямих податків держава втрачає через чинну систему пільгового оподаткування і недостатній контроль щодо застосування податкових пільг та преференцій при перетині товарами і транспортними засобами митного кордону України. Так, наприклад, 24.03.2022 року Верховна рада України ухвалила Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» № 2142-IX, яким разом з іншими категоріями товарів звільнила від митних платежів транспортні засоби, які ввозяться громадянами на територію України. Закон був спрямований на спрощення процедури ввезення і здешевлення вартості транспортних засобів, які ввозилися громадянами для потреб Збройних Сил України та інших військових формувань. Натомість, цією пільгою скористалися не

лише волонтери для підвищення обороноздатності держави, але й пересічні громадяни – для особистих потреб та ділки різного гатунку – для власного збагачення. Так, у квітні 2022 року (з початку дії зазначеної пільги) в Україну було ввезено 33,5 тис.; у травні – 98 тис.; у червні – 105,3 тис. автомобілів. В цілому, за три місяці дії пільгового режиму в країну було ввезено громадянами понад 200 тис. транспортних засобів, при цьому і так дефіцитний за умов повномасштабного російського вторгнення державний бюджет тільки на цих операціях втратив 26,1 млрд. грн. податкових надходжень. З 1 липня 2022 року Верховна Рада скасувала «нульове розмитнення», у тому числі і через велику кількість ввезених в Україну елітних автомобілів. Після скасування пільгових умов потік ввезених із-за кордону транспортних засобів зменшився у рази: у липні було ввезено 13,6 тис. автомобілів; у серпні – 36,3 тис., у вересні – 31,8 тис. автомобілів, а держава отримала з цих операцій 1,7 млрд. грн.; 3,6 млрд. грн. та 3,6 млрд. грн. податкових надходжень до бюджету відповідно.

Отже, вдосконалення чинного податкового і митного законодавства та усунення вищезазначених чинників зниження фіскальної ефективності податку на додану вартість, акцизного податку і мита дозволить забезпечити вагомі додаткові обсяги мобілізованих бюджетних ресурсів, які наразі втрачаються державою

через утворення податкових розривів.

В умовах повномасштабного військового вторгнення російської федерації на територію незалежної України, поглиблення диспропорцій соціально-економічної системи держави, руйнування агресором соціальної та критичної інфраструктури, генерування політичних конфронтацій, що у загальному підсумку призводить до порушення балансу державних фінансів та посилення боргових ризиків, процеси формування бюджетних ресурсів держави набувають першочергової актуальності та потребують підвищеної уваги. Система непрямого оподаткування забезпечує понад половину обсягу бюджетних ресурсів держави, мобілізованих податковим методом, тому її вдосконалення та реформування є одним з ключових аспектів забезпечення фінансового підґрунтя для повоєнного відновлення української економіки.

Подальші розвідки у зазначеному напрямі мають відбуватися не лише у площині аналітичних розрахунків фіскальної ефективності системи непрямого оподаткування в цілому та її складових зокрема, але й передбачати комплексний підхід до збалансування інтересів держави та платників податків у контексті розбудови суспільства сталого розвитку і фінансового забезпечення повоєнного відновлення економіки України.

4 Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 11.12.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.12.2022).
2. Кміть В. М., Комарницький В. І. Проблеми і недоліки діючої системи непрямого оподаткування в Україні. *Прийзовський економічний вісник*. 2018. Вип. 2(07). С. 136-141.
3. Дроздовська О. С., Озерчук О. В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 10. С. 44-50.
4. Тропіна В. Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства: монографія. Київ: НДФІ, 2008. 368 с.
5. Sidelnykova L., Ovsiuk N., Savastieieva O., Kozak S., Lishchuk N., Zinchenko A. Tax Incentives in the System of State Financial Support of Economic Entities. *Economic Affairs (New Delhi)*. 2022. Vol. 67. No. 04. pp. 653-659.
6. Показники виконання зведеного і державного бюджетів України. Офіційний сайт Національного банку України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators> (дата звернення: 16.12.2022).
7. Валовий внутрішній продукт в Україні. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp> (дата звернення: 16.12.2022).
8. Кінцеві споживчі витрати. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 16.12.2022).
9. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2020. № 1(57). С. 66-72.
10. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Облік і фінанси*. 2020. № 4(90). С. 82-88. DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4\(90\)-82-88](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-4(90)-82-88)
11. Сідельникова Л. П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави. *Фінанси України*. 2015. № 9. С. 45-60.

4 References

1. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Kmit, V. M., Komarnytskyi, V. I. (2018). Problemy i nedoliky diiuchoi systemy nepriamoho opodatkuvannia v Ukraini [Problems and shortcomings of the current system of indirect taxation in Ukraine]. *Pryazovskiyi ekonomichnyi visnyk*, 2(07), 136-141.
3. Drozdovska, O. S., Ozerchuk, O. V. (2017). Spivvidnoshennia priamykh ta nepriamykh podatkov u podatkovii systemi Ukrainy [The ratio of direct and indirect taxes in the tax system of Ukraine]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, 10, 44-50.

4. Tropina, V. B. (2008). *Fiskalne rehuliuвання sotsialnoho rozvytku suspilstva* [Fiscal regulation of social development of society]. Kyiv: NDFI.
5. Sidelnikova, L., Ovsyuk, N., Savastieieva, O., Kozak, S., Lishchuk, N., Zinchenko, A. (2022). Tax Incentives in the System of State Financial Support of Economic Entities. *Economic Affairs (New Delhi)*, 67(4), 653-659.
6. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. (2019-2021). *Kintsevi spozhyvchi vytraty* [Final consumer spending]. URL: <https://ukrstat.gov.ua>
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019-2021). Valovy vnurishnii produkt v Ukraini [Gross domestic product in Ukraine]. Retrieved from <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp>
8. Natsionalnyi bank Ukrainy. (2019-2021). Pokaznyky vykonannya zvedenoho i derzhavnoho biudzhetyv Ukrainy [Performance indicators of the consolidated and state budgets of Ukraine]. Retrieved from <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators>
9. Shunevych, A. S. (2020). Fiskalna efektyvnist podatku na dodanu vartist v konteksti optymizatsii nepriamoho opodatкування [Fiscal efficiency of value added tax in the context of optimization of indirect taxation]. *Vcheni zapysky Universytetu «KROK»*, 1(57), 66-72.
10. Shunevych, A. S. (2020). Fiskalna efektyvnist aktsyznogo podatku yak skladova optymizatsii systemy nepriamoho opodatкування [Excise Tax Fiscal Efficiency as a Component of Optimizing the Indirect Taxation System]. *Oblik i finansi*, 4(90), 82-88. DOI 10.33146/2307-9878-2020-4(90)-82-88
11. Sidelnikova, L. P. (2015). Efektyvnist podatkovykh dzherel formuvannya biudzhetykh resursiv derzhav [Effectiveness of tax sources of formation of state budget resources]. *Finansy Ukrainy*, 9, 45-60.