

**І. Я. Чугунов**

доктор економічних наук, професор,  
Заслужений діяч науки і техніки України,  
завідувач кафедри фінансів,  
Київський національний торговельно-  
економічний університет, Україна  
chugunov5@mail.ru

УДК 336.2:33.025.12

**О. М. Жукевич**

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фінансів,  
Київський національний торговельно-  
економічний університет, Україна  
olgazhukovich@yandex.ru

## НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ

**Анотація.** У статті розкрито економічну сутність акцизної політики як складової системи податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни. Запропоновано методологічні засади регулювання непрямого оподаткування, що ґрунтуються на реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податку на додану вартість і акцизного податку, інституційних змін економічного середовища. Розвинуто підходи до визначення пріоритетних напрямів підвищення фіскальної ефективності акцизного податку. Обґрунтовано доцільність здійснення інституційних змін податкового регулювання у частині рівня використання податкових пільг та механізму адміністрування непрямих податків. Удосконалено методологічні засади здійснення оцінки дієвості непрямих податків, використання певних процедур державного регулювання виробництва та обігу окремих груп подакцизних товарів.

**Ключові слова:** податкова політика, податкове регулювання, податкові надходження, непрямі податки, акцизна політика.

**И. Я. Чугунов**

доктор экономических наук, профессор, Заслуженный деятель науки и техники Украины,  
заведующий кафедрой финансов, Киевский национальный торгово-экономический университет, Украина

**О. М. Жукевич**

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов,  
Киевский национальный торгово-экономический университет, Украина

**КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СИСТЕМЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИКИ**

**Аннотация.** В статье раскрыта экономическая сущность акцизной политики как составляющей системы налогового регулирования социально-экономического развития страны. Предложены методологические принципы регулирования косвенного налогообложения, основанные на реализации фискального и регулирующего потенциала налога на добавленную стоимость и акцизного налога, институциональных изменений экономической среды. Раскрыты подходы к определению приоритетных направлений повышения фискальной эффективности акцизного налога. Обоснована целесообразность осуществления институциональных изменений налогового регулирования в части льготного налогообложения и механизмов администрирования косвенных налогов. Усовершенствованы методологические основы осуществления оценки эффективности косвенных налогов, использования определенных процедур государственного регулирования производства и обращения соответствующих групп подакцизных товаров.

**Ключевые слова:** налоговая политика, налоговое регулирование, налоговые поступления, косвенные налоги, акцизная политика.

**Igor Chugunov**

D.Sc. (Economics), Professor, Honoured Science and Technology Worker of Ukraine,  
Head of the Department of Finance, Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine  
19 Kioto St., Kyiv, 02156, Ukraine

**Olga Zhukevych**

PhD (Economics), Senior Lecturer, Kyiv National University of Trade and Economics, Ukraine  
19 Kioto St., Kyiv, 02156, Ukraine

**INDIRECT TAXATION IN A SYSTEM OF ECONOMIC REGULATION**

**Abstract.** The economic essence of excise policy as a component of tax regulation of social and economic development is revealed. The methodological framework of governing indirect taxation based on the implementation of fiscal and regulatory potential of value added tax and excise tax, the institutional changes of economic environment is suggested. The approaches of identifying priority of areas to increase fiscal efficiency of excise tax are developed; the experience of regulation of indirect taxation in developed and transitional economies is generalized and systematized. The necessity of the implementation of institutional changes in tax regulation of the level of tax benefits and mechanism of administration of indirect taxes is grounded. The approaches to institutional foundations of the system of indirect taxation provisions to determine the economic substance of the administration of VAT and excise tax, methodological framework to estimate the efficiency of indirect taxes, the use of certain procedures of state regulation of production and turnover of individual groups of excisable goods are improved.

**Keywords:** tax policy; tax regulation; tax revenue; indirect taxes; excise policy.

**JEL Classification:** H22, H26, H30

**Постановка проблеми.** Непрямі податки є важливим інструментом регулювання економічних процесів та складовою державної фінансової політики у сфері формування доходної частини бюджету з метою вирішення завдань соціально-економічного розвитку країни. Підвищення ефективності застосування непрямих податків зумовлене необ-

хідністю збалансування внутрішнього попиту і пропозиції, формуванням відповідних пропорцій розвитку споживчого ринку, забезпеченням зростання рівня конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника, стимулюванням пріоритетних видів економічної діяльності та підтримкою розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

Вагомим завданням непрямих податків у системі регулювання фінансово-економічних відносин держави є посилення дієвості бюджетно-податкової політики у сфері непрямих податків і використання відповідних процедур державного регулювання обсягу виробництва товарів та послуг. Задля активізації підприємницької діяльності важливим є реалізація фіскального і регулюючого потенціалу непрямих податків, що сприятиме збільшенню доходної частини бюджету.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти формування податкової системи, впливу податкового регулювання на економічне зростання розглядалися у працях зарубіжних учених Є. Аткинсона (E. Atkinson), Ш. Бланкарта (C. Blankart), А. Вагнера (A. Wagner), С. Ілловайського (S. Ilvayskiy), Дж. М. Кейнса (J. M. Keynes), Р. Масгрейва (R. Musgrave), І. Озерова (I. Ozerov), В. Пушкарьової (V. Pushkareva), М. Романовського (M. Romanovskiy), В. Танзі (V. Tanzi), М. Тургенєва (M. Turhenev), І. Синиціної (I. Snytsina), А. Сміта (A. Smith), А. Соколова (A. Sokolov), Д. Стігліца (J. Stiglitz), М. Фонарева (M. Fonarev), Д. Черніка (D. Chernik), Т. Юткіної (T. Yutkina), І. Янжула (I. Yanzhul).

Питанням формування механізму непрямого оподаткування та його впливу на економічний розвиток країни присвячено праці вітчизняних науковців В. Андрущенка, О. Данілової, Ю. Іванова, А. Крисоватого, Л. Лисяк, І. Луніної, І. Лютого, Г. П'ятаченка, А. Соколовської, Л. Тарангул, В. Федосова, І. Чугунова, С. Юрія та інших.

У більшості наукових праць з питань регулювання системи непрямого оподаткування визначається економічна сутність непрямих податків, їх роль у формуванні доходів бюджету [1–3]. Водночас, недостатньо досліджені аспекти використання непрямого оподаткування в системі регулювання економіки. Важливим є визначення пріоритетних напрямів підвищення дієвості податкової політики у сфері непрямих податків, обґрунтування доцільності здійснення інституційних змін податкового регулювання, посилення ефективності використання певних процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів, удосконалення адміністрування непрямих податків.

**Метою статті** є розкриття та вдосконалення теоретико-методологічних засад непрямого оподаткування в системі регулювання економіки.

**Основні результати дослідження.** Державна політика у сфері непрямого оподаткування має досліджуватися як вагома складова системи регулювання економіки. Своєю чергою, значна фіскальна ефективність непрямих податків, їх здатність впливати на обсяг виробництва товарів, надання послуг, а також обмежувати споживання окремих видів підакцизних товарів дозволяє визначити непряме оподаткування як один із основних інструментів бюджетно-податкової політики.

Упровадження збалансованої фінансової політики у сфері непрямого оподаткування передбачає використання сукупності податкових інструментів регулювання економічних процесів, причому їх ефективність визначається рівнем реалізації соціально-економічних потреб держави за помірного податкового навантаження на суб'єктів господарювання й забезпечення сталого економічного розвитку. Підвищення ефективності непрямого оподаткування реалізується шляхом досягнення балансу між такими сферами діяльності держави, як фіскальна ефективність, економічна доцільність і соціальна справедливість. Рівень взаємозв'язку непрямих податків із макроекономічними показниками повинен розглядатися через узгодження таких напрямів: забезпечення здійснення впливу на економічні процеси, вирішення соціальних питань і регулювання споживання, реалізація фіскального потенціалу податків.

Аналіз наукових підходів до визначення сутності податкової політики та її окремих частин дозволяє висловити, що акцизна політика є складовою системи податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни, яка полягає у застосуванні сукупності фінансових, економічних інструментів щодо формування системи не-

прямого оподаткування з урахуванням динаміки показників виробництва й обігу підакцизних товарів, що сприятиме підвищенню обсягів відповідних податкових надходжень. Метою акцизної політики є належне регулювання фінансово-економічних відносин у сфері встановлення, обчислення, сплати акцизного податку, а також виробництва та обігу окремих видів товарів, що дозволяє збалансувати інтереси учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання державними органами своїх законодавчо визначених функцій у найбільш ефективний спосіб.

Система непрямого оподаткування характеризується значною часткою надходжень від його застосування в загальних податкових надходженнях бюджету країни, а також наявністю істотного регулюючого потенціалу, здатністю впливати на структуру споживчого ринку і формувати стимули для росту конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи. Посилення дієвості податкового регулювання у країнах із розвинутою та трансформаційною економікою є результатом підвищення рівня глобалізації економічних процесів, що, своєю чергою, потребує вжиття комплексу заходів державної політики у сфері непрямого оподаткування.

Досвід реалізації податкової політики у країнах із розвинутою економікою засвідчує зростання фіскального значення непрямого оподаткування, а також посилення регулюючого впливу непрямих податків. Починаючи з 2009 року, відбувається помірне підвищення частки непрямих податків у валовому внутрішньому продукті та доходній частині бюджету України. Реформування системи непрямого оподаткування в розвинених країнах у 2010–2012 роках здійснювалося в межах реалізації заходів бюджетно-податкової консолідації, де одним із основних напрямів стало збільшення ставок акцизного податку [4, с. 259]. В Україні акцизна складова у ціні підакцизних товарів є нижчою за аналогічний показник у розвинутих країнах. Окрім того, за більшістю видів підакцизних товарів у вітчизняній податковій системі питома вага акцизного податку менша, ніж у Росії, Білорусі та Молдові [5].

Використання податку на додану вартість, акцизного податку, ввізного і вивізного мита як інструменту регулювання економіки залежить від рівня соціально-економічного розвитку, особливостей функціонування вітчизняної економіки, пріоритетів бюджетно-податкової політики. Значна частка надходжень непрямих податків у доходах бюджету постсоціалістичних країн значною мірою зумовлена рівнем інституційного забезпечення податкової системи. На сучасному етапі особливостями непрямого оподаткування є скорочення рівня використання диференційованих ставок податку на додану вартість, а також уніфікація переліку винятків із загальних правил оподаткування. Ставки цього податку знижуються для соціально значущих товарів чи операцій, за якими складно обрахувати об'єкт оподаткування, а також товарів, що мають державну підтримку.

Посилення дієвості механізму непрямого оподаткування у країнах із розвинутою і трансформаційною економікою залежить від використання цих податків у регулюванні окремих показників розвитку споживчого ринку. Досягнення консенсусу між виконанням акцизним податком фіскальної функції та його впливом на рівень споживання шкідливих для здоров'я людини й навколишнього середовища товарів є актуальним для більшості країн світу. Доцільним є використання обґрунтованих наукових підходів до регулювання споживання окремих груп підакцизних товарів з метою визначення оптимальних пропорцій оподаткування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Якість реалізації активної акцизної політики відчутно залежить від використання у практиці податкового адміністрування провідного зарубіжного досвіду здійснення моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також можливості електронного декларування і контролю таких операцій.

Важливим є обґрунтування формування та реалізації заходів державної політики у сфері непрямого оподатку-

вання у частині врахування наявного світового досвіду проведення ефективних податкових реформ, результатом яких стало досягнення цільових орієнтирів обраної бюджетно-податкової політики. Водночас, реалізація заходів, спрямованих на зростання рівня непрямого оподаткування, потребує узгодження із стратегічними напрямками вдосконалення цієї політики у країнах – торговельних партнерах.

Становлення і розвиток вітчизняної системи оподаткування характеризується постійними змінами в її інституційному забезпеченні. Механізм непрямого оподаткування, своєю чергою, також постійно вдосконалюється з урахуванням особливостей розвитку економіки, пріоритетів бюджетного регулювання. На нинішньому етапі реалізації бюджетно-податкової політики непрямі податки залишаються вагомим складовою податкових надходжень держави (табл.). За результатами виконання зведеного бюджету у 2012 році, питома вага непрямих податків у податкових надходженнях становить 52,8%, у тому числі відповідний показник з податку на додану вартість – 38,5%, акцизного податку, ввізного та вивізного мита – 10,6% і 3,7% відповідно.

риторіальних одиниць. Наприклад, понад 75,1% надходжень податку із вітчизняних товарів сплачують підприємства, що здійснюють діяльність у Полтавській, Черкаській, Чернігівській, Харківській областях та місті Києві.

Авторами визначено, що умовою реалізації фіскального потенціалу непрямого оподаткування є підвищення ефективності податкового адміністрування. Реалізація новацій Податкового кодексу певним чином дозволила покращити його якісні характеристики, що особливо стосується процедур бюджетного відшкодування податку на додану вартість та контролю за правильністю формування податкових зобов'язань зі сплати непрямих податків. Ефективність адміністрування непрямих податків можна підвищити шляхом подальшого розвитку електронних сервісів взаємодії платників податків і фіскальних органів, використання сучасних інструментів здійснення податкового контролю, постійного моніторингу податкових ризиків.

Пріоритетними напрямками підвищення ефективності використання непрямого оподаткування в регулюванні соціально-економічних процесів є зниження рівня мінімальних податкових зобов'язань за відповідного спрощення

адміністрування непрямих податків, визначення обов'язкових критеріїв для надання податкових пільг, сприяння розвитку внутрішнього ринку через формування додаткової вітчизняної товарної пропозиції та стимулювання платоспроможного попиту.

Підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної економіки потребує формування і реалізації ефективних підходів державної політики у сфері непрямого оподаткування. Серед головних цілей використання непрямих податків у системі ре-

Податки	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Податок на додану вартість	4,7	4,9	7,7	9,2	8,2	9,7	9,2	8,0	9,9	9,9
Акцизний податок	2,0	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3	2,4	2,6	2,6	2,7
Ввізне та вивізне мито	1,3	1,4	1,5	1,3	1,4	1,3	0,7	0,8	0,9	0,9
Разом за даними видами непрямих податків	8,0	8,2	11,0	12,1	11,1	12,3	12,3	11,4	13,4	13,6

Джерело: Складено авторами на основі [6; 7]

До основних факторів, що впливають на показники надходжень непрямих податків до бюджету, слід віднести рівень використання бази оподаткування, інфляційні процеси, валютний курс, величину ставок оподаткування, ефективність податкового адміністрування, рівень використання схем ухилення від сплати податків, наявність винятків із загальних правил оподаткування та інші.

Важливим чинником, що впливає на показники реалізації фіскального і регулюючого потенціалу непрямого оподаткування, є рівень використання податкових пільг. Втрати бюджету від запроваджених пільг із податку на додану вартість та акцизного податку щорічно збільшуються, що впливає на фіскальну ефективність непрямого оподаткування. Обґрунтовано, що незважаючи на зниження обсягу пільгового оподаткування у 2012 році, механізм надання податкових пільг зі сплати непрямих податків потребує вдосконалення, про що свідчить структура таких пільг та їх цільове використання. Визначено, що пільги з акцизного податку хоч і спрямовуються для регулювання структури ринку підакцизних товарів, однак ефективність цих податкових інструментів залежить від налагодженої системи контролю за якісними показниками виробництва та продажів підакцизних товарів.

Проведений аналіз реалізації фіскального потенціалу акцизного податку дозволив встановити наявність структурних змін у його надходженнях, зокрема щорічне зростання його частки за рахунок оподаткування тютюнових виробів. Унаслідок кількарізного підвищення податкових ставок для окремих груп підакцизних товарів у 2008–2010 роках частка акцизного податку в податкових надходженнях збільшилася до 12,1% [8]. Нами встановлено, що надходження акцизного податку мають регіональні особливості, що пов'язано із концентрацією виробників та імпортерів підакцизних товарів у ряді адміністративно-те-

гулювання економіки слід визначити такі:

- зміцнення позицій вітчизняних товаровиробників на міжнародних ринках;
- підтримка виробництва якісних товарів через надання податкових преференцій;
- стимулювання залучення інвестицій у реальний сектор економіки;
- сприяння насиченню споживчого ринку соціально значущими товарами і послугами;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів шляхом реалізації регулюючого потенціалу непрямого оподаткування енергоресурсів;
- формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- зменшення загального рівня затрат на адміністрування непрямих податків.

Застосування непрямих податків у податковій системі – один із шляхів формування раціональної галузевої структури вітчизняної економіки, однак при цьому основним інструментом залишається надання пільг і преференцій. У такому випадку важливим є здійснення оцінки ефективності їх застосування і врахування отриманих результатів у процесі вдосконалення вітчизняного механізму непрямого оподаткування. У розвинених країнах розширення практики використання стандартної ставки податку на додану вартість та відповідно скорочення пільг з його сплати, у тому числі через звільнення від оподаткування, а також застосування знижених ставок є одним із основних напрямів здійснюваних заходів із гармонізації цього виду непрямого оподаткування.

У ході дослідження нам вдалося виявити взаємозв'язок між оптимізацією використання пільг зі сплати податку на додану вартість і реалізацією заходів, спрямованих на зниження рівня ухилення від його сплати. Виходячи

із сформованої вітчизняної практики та світових тенденцій розвитку непрямого оподаткування, найбільш прийнятними напрямками реформування податку на додану вартість є зниження ставки податку, розширення бази оподаткування і оптимізація податкових пільг із приведенням у дію відповідних компенсаторних механізмів податкового регулювання. Умовами зниження стандартної ставки податку на додану вартість є вдосконалення процесів податкового адміністрування та використання сучасних можливостей електронного аудиту. Ефективне функціонування системи управління податковими ризиками у сфері адміністрування податку на додану вартість повинно супроводжуватися вдосконаленням положень податкового законодавства і застосуванням відповідних заходів для недопущення зниження рівня надходжень податку до бюджету.

Вважаємо обґрунтованим розширення практики акцизного оподаткування енергоресурсів шляхом долучення до їх складу природного газу й електроенергії, підвищення ефективності контролю за формуванням податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку, що можливо досягти через удосконалення окремих процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

**Висновки.** Непряме оподаткування доцільно розглядати як механізм формування доходів бюджету в системі перерозподілу фінансових ресурсів між державою і кінцевими споживачами. Створення умов для ефективного адміністрування непрямих податків забезпечить збільшення їх частки у структурі податкових надходжень, що сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату, а відтак і довгостроковому економічному зростанню. Визначення оптимального балансу використання податку на додану вартість та акцизного податку для досягнення цілей підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи позитивно впливає на процес виконання державою встановлених соціально-економічних функцій. За допомогою непрямого оподаткування можна формувати ресурси для покриття суспільно необхідних витрат при реалізації фіскальної функції і створювати передумови для структурної перебудови вітчизняної економіки.

Упровадження запропонованих методологічних засад регулювання непрямого оподаткування забезпечить повніше використання фіскального й регулюючого потенціалу податку на додану вартість та акцизного податку. У процесі наповнення непрямими податками доходної частини бюджету пропонується застосовувати сукупність відповідних показників, які дозволяють визначати резерви підвищення ефективності непрямого оподаткування в системі регулювання економіки.

Урахування досвіду країн із розвинутою і трансформаційною економікою сприятиме покращенню відповідного рівня податкового регулювання економіки. Підхід розвинутих країн до використання податку на додану вартість та акцизного податку може стати в нагоді при формуванні оптимальної структури податкових надход-

жень. Зокрема корисною для України нам видається практика збільшення акцизної складової у ціні реалізації підакцизних товарів, вдосконалення акцизного оподаткування енергоресурсів, трансформації використання інструментів регулювання структури споживчого ринку, підтримки попиту на соціально важливі товари, обмеження рівня споживання деяких підакцизних товарів з урахуванням тенденцій соціально-економічного розвитку. Корисним для нашої країни є також міжнародний досвід застосування дієвих механізмів підвищення ефективності податкової політики держави у сфері непрямих податків.

#### Література

1. Tanzi V. Does the World Need a World Tax Organization? / V. Tanzi // The Economics of Globalization ; A. Razin, E. Sadka, eds. – Cambridge and New York: Cambridge University Press, 1999. – P. 173–186.
2. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія ; за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпін : Фенікс, 2012. – 531 с.
3. Чугунов І. Я. Фінанси України: інституційні перетворення та напрями розвитку : монографія / І. Я. Чугунов ; Акад. фін. упр. ; за ред. І. Я. Чугунова. – К. : ДНУ АФУ, 2009. – 848 с.
4. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні / О. М. Жукевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1(59). – С. 258–260.
5. Taxations trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway [Electronic resource]. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – Accessed mode : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
6. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – 2012. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>
7. Статистичний щорічник України 2012 [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>
8. Laffer A. The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in a Two-Factor Model / A. Laffer // The Financial Analyst's Guide to Fiscal Policy. – N.Y. : Greenwood Press, 1986. – P. 1–35.

Стаття надійшла до редакції 18.11.2013

#### References

1. Tanzi, V., & Razin, A. (1999). *Does the World Need a World Tax Organization?* Cambridge and New York: Cambridge University Press.
2. Tarangul, L. L. (2012). *Budgetary Support and Tax Stimulation of National Economy of Ukraine*. Irpin: Phoenix (in Ukr.).
3. Chugunov, I. Ya. (2009). *Finance of Ukraine: Institutional Transformation And Development Trends*. Kyiv: DNU AFU (in Ukr.).
4. Zhukovych, O. (2012). Transformation of excise taxation of tobacco products in Ukraine. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu (Zhytomyr Tehnological University Journal)*, 1(59), 216-226 (in Ukr.).
5. The European Union (2011). *Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Retrieved from <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>
6. The Ministry of Finance of Ukraine (2012). *Information about the State of Implementation of the Erected and State Budgets of Ukraine*. Retrieved from <http://minfin.gov.ua/> (in Ukr.).
7. The State Statistics Service of Ukraine (2012). *Statistical Yearbook of Ukraine*. Retrieved from <http://ukrstat.gov.ua/> (in Ukr.).
8. Laffer, A. (1986). *The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in a Two-Factor Model. The Financial Analyst's Guide to Fiscal Policy* (pp. 1-35). NY: Greenwood Press.

Received 18.11.2013

## ІНТЕРНЕТ-ХОЛДИНГ ІНСТИТУТУ ТРАНСФОРМАЦІЇ СУСПІЛЬСТВА

57 веб-ресурсів

[www.SOSKIN.info](http://www.SOSKIN.info)