

УДК 336.22

**Озерчук О. В.****ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ  
НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

*Здійснено класифікацію непрямих податків в Україні за методологією Європейської системи рахунків (ЄСР-95) та проаналізовано фіскальну ефективність основних непрямих податків у 2008–2012 рр.*

**Ключові слова:** непрямі податки, податок на додану вартість, акцизний податок, мито, екологічний податок, фіскальна ефективність.

З ухваленням Податкового кодексу України реформування її податкової системи не завершилося. Надзвичайно важливе значення для подальших змін мають дослідження й аналіз економічних і фіскальних наслідків запровадження цього Кодексу. Крім того, в умовах надмірного зростання державного боргу набуває актуальності питання підвищення фіскальної ефективності податків, особливо непрямих, які забезпечують найбільші за обсягами надходження до Державного бюджету України.

Проблеми, пов'язані з фіскальною ефективністю податків, у тому числі непрямих, перебувають у центрі уваги науковців та практиків. На їх розв'язання спрямовані наукові праці В. Л. Андрущенка, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, І. О. Луніної, В. М. Мельника, А. М. Соколовської, В. М. Федосова, Б. П. Яреми та ін. Проте залишається низка питань щодо класифікації непрямих податків, визначення їх ролі та місця у податковій системі України.

Мета статті – оцінювання фіскальної ефективності непрямих податків задля визначення напрямів подальшого вдосконалення системи оподаткування в Україні.

Система непрямого оподаткування у більшості країн поєднує дві різні складові – акцизні й митні податки, справляння яких має тисячолітню історію, та податок на додану вартість – сучасний податок, що реально функціонує із середини ХХ ст. За останні півстоліття широке застосування ПДВ вважається головним досягненням процесу еволюції оподаткування загалом і непрямого оподаткування зокрема. Слід зазначити, що до непрямих податків у зарубіжних дослідженнях і законодавстві відносять ПДВ, акцизи на певні групи підакцизних товарів, митні збори, інші форми податків з обороту. В Угоді СОТ про субсидії та компенсаційні заходи розглядається ширший перелік непрямих податків, що охоплює: податки з продажу, акцизи, податки з обороту, на додану вартість, франчайзинг, гербові збори, податки на переказ коштів, на товарно-матеріальні запаси та обладнання, прикордонні збори, а також усі інші податки, які не належать до прямих податків та імпорتنих зборів [1].

© Озерчук О. В., 2014

Застосовуючи методологію ЄСР-95, до непрямих податків в Україні можна віднести: ПДВ; акцизний податок; мито; екологічний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; туристичний збір; плату за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій; плату за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати; збір за користування радіочастотним ресурсом України; реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності; плату за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового; плату за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового; плату за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами; плату за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; плату за ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами; плату за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення; плату за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України; плату за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики; плату за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій; плату за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами; плату за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору); збори за підготовку до державної реєстрації авторського права; плату за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України наркотичних засобів; збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів; плату за виділення номерного ресурсу; плату за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання; земельний податок з юридичних осіб; фіксований сільськогосподарський податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; єдиний податок юридичних осіб [2].

Загалом у структурі податкових надходжень України, розрахованих згідно з методологією ЄСР-95, переважають непрямі податки: у 2008 р. – 59,3 проти 40,7 % прямих; у 2009 р. – 62,1 проти 37,9 %; у 2010 р. – 60,5 проти 39,5 %; у 2011 р. – 60 проти 36 %; у 2012 р. – 62 проти 37,6 % (розраховано автором за [3; 4, с. 432–437]). Отже, фіскальна роль непрямих податків у податковій системі України зростає.

Серед непрямих податків переважає податок на додану вартість. Найвищого рівня його частка досягла у 2008 р. (66,5 %), зменшившись протягом 2009–2010 рр. до 65,4 і 60,6 % відповідно. У 2011 р. вона зросла до 67 %, а у 2012 р. знизилася до 65,8 % (рисунок). Другим за фіскальною ефективністю є акцизний податок, частка якого збільшилася з 9,2 % у 2008 р. до 18,2 % у 2012 р., досягнувши найвищого рівня (19,9 %) у 2010 р. Третім за величиною бюджетних надходжень непрямим податком є мито: його частка у 2008 р. становила 8,7 %, знизившись до 6,3 % у 2012 р. Інші непрямі податки за фіскальною ефективністю ранжуються у такій послідовності: збори на обов'язкове пенсійне страхування (1,8 % у 2012 р.); земельний податок з юридичних осіб (1,5 % у 2012 р.); екологічний податок (1,3 % у 2012 р.); єдиний податок з юридичних осіб (0,6 % у 2012 р.); збір за першу реєстрацію транспортних засобів (0,3 % у 2012 р.). Решті непрямих податків властива незначна фіскальна ефективність.

У 2012 р. на частку ПДВ у доходах зведеного бюджету України припадало 31,2 %, а його частка у ВВП становила 9,9 % (табл. 1). Нині жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджету як частки від ВВП, ніж ПДВ, що свідчить про його високу фіскальну значимість.

В Україні застосовуються дві ставки ПДВ – стандартна (20 %) та нульова. Стандартна ставка ПДВ не змінювалася з травня 1995 р. З 1 січня 2015 р. передбачено її зниження до 17 %.

Таблиця 1  
Динаміка частки основних непрямих податків у ВВП в Україні

Непрямий податок	2008	2009	2010	2011	2012
Податок на додану вартість	9,7	9,3	8,0	10,0	9,9
Акцизний податок із вироблених в Україні під-акцизних товарів (продукції)	1,1	2,0	2,2	2,0	2,0
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	0,3	0,4	0,4	0,6	0,7
Ввізне мито	1,3	0,7	0,8	0,8	0,9
Вивізне мито	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0
Збір за забруднення навколишнього природного середовища / Екологічний податок	0,1	0,1	0,2	0,8	0,8
Земельний податок з юридичних осіб	0,2	0,3	0,3	0,2	0,2

Складено за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України.

Важливими показниками фіскальної ефективності ПДВ є його ефективна ставка (співвідношення доходів бюджету від ПДВ і кінцевого споживання домашніх господарств) та коефіцієнт ефективності (співвідношення ефективної й стандартної ставок), а також коефіцієнт продуктивності (співвідношення частки податку у ВВП і стандартної ставки податку) (табл. 2).

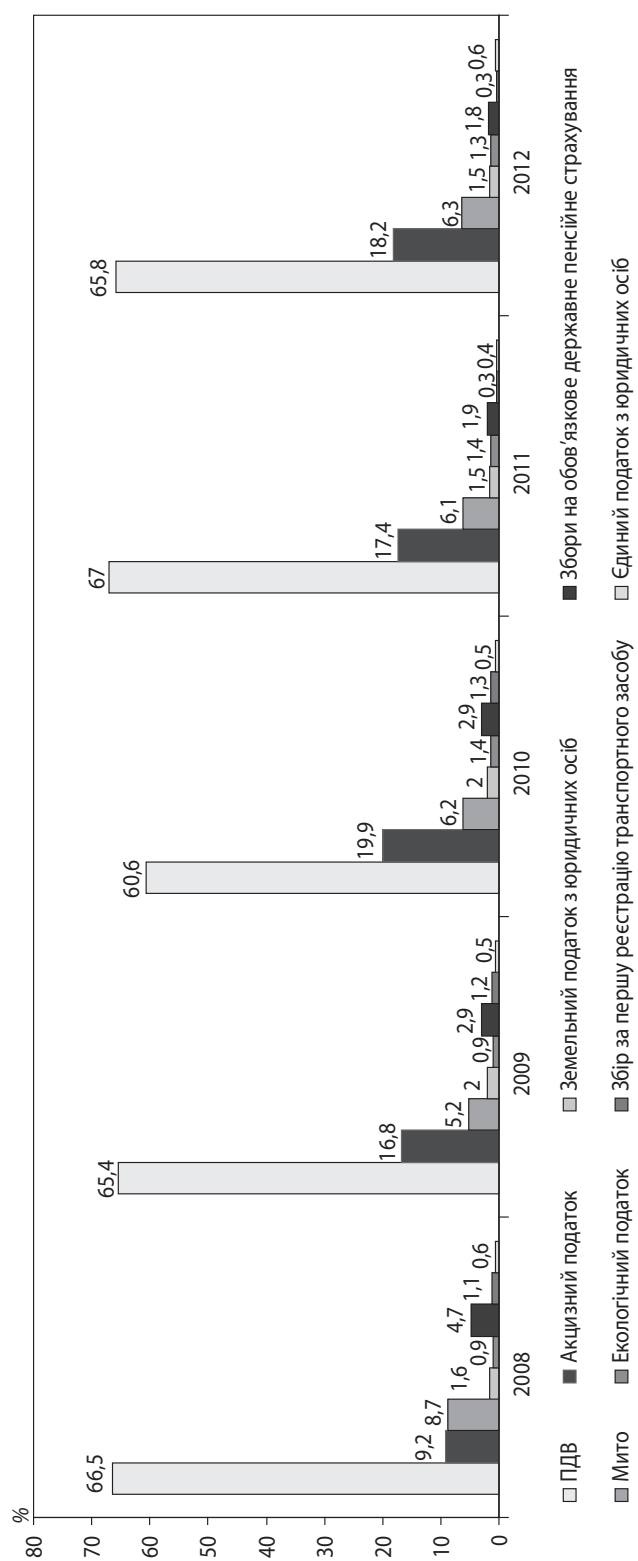


Рисунок. Зміни структури непрямих податків в Україні

Складено за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України.

## Динаміка ефективності ПДВ в Україні, %

Показник	2008	2009	2010	2011	2012
Частка податку у ВВП	9,7	9,3	8,0	10	9,9
Ефективна ставка ПДВ (сума надходжень ПДВ / кінцеві споживчі витрати домогосподарств, %)	15,8	14,5	12,6	15,0	14,1
Коефіцієнт ефективності (ефективна ставка ПДВ / стандартна ставка ПДВ, %)	79,0	72,5	63,0	75,0	70,5
Коефіцієнт продуктивності (частка податку у ВВП / стандартна ставка податку, %)	48,5	46,5	40,0	50,0	49,5

Складено за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Як бачимо з даних табл. 2, після різкого зниження всіх показників ефективності податку на додану вартість у 2010 р., вже у 2011 р. спостерігаються їхні високі значення: ефективна ставка ПДВ – 15 %; коефіцієнт ефективності ПДВ – 75; коефіцієнт продуктивності – 50 %. Таке зростання зумовили як об'єктивні макроекономічні чинники (збільшення ВВП, імпорту, обороту роздрібною торгівлі), так і штучне управлінням фінансовими потоками (переплата податку; затримання відшкодування ПДВ; звільнення від оподаткування ПДВ операцій із поставки зернових, що призвело до втрати сільськогосподарськими підприємствами права на відшкодування ПДВ). У 2012 р. показники фіскальної ефективності дещо знизилась: ефективна ставка ПДВ до 14,1 %; коефіцієнт ефективності – 70,5; коефіцієнт продуктивності – 49,5 %.

Зростання ефективної ставки ПДВ за постійної номінальної ставки є інструментом, за допомогою якого можна суттєво збільшити бюджетні ресурси держави, з урахуванням інтересів споживачів, і послабити регресивний вплив ПДВ. Однак в Україні, протягом усього періоду застосування ПДВ, вирішальним фактором при визначенні ставки було лише забезпечення надходження достатніх коштів до бюджету. При цьому не враховувалося, чи відповідає рівень ставки можливостям споживача та інтересам виробника [5].

Невикористання повною мірою потенціалу ПДВ зумовлене податковими пільгами, заборгованістю платників перед бюджетом та ухиленням від його сплати. Варто також зазначити, що при розрахунках показників ефективності ПДВ в Україні (див. табл. 2) не бралася до уваги сума невідшкодованого ПДВ, який штучно збільшив його надходження понад обсяг, який бюджет мав отримати, тобто ефективна ставка податку була б нижчою. Але в умовах відсутності інформації щодо суми невідшкодованого державою ПДВ такі розрахунки зробити неможливо.

Проблема бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ останніми роками стала одним із макроекономічних чинників “охолодження” економіки. Затримуючи повернення коштів підприємствам, уряд фактично вилучав власні кошти корпоративного сектору до державного бюджету з метою фінансування державних видатків. Через неврегульованість питання відшко-

## ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

дування ПДВ фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ мала стійку тенденцію до зниження [6].

Щодо зниження фіскальної ефективності ПДВ унаслідок податкових пільг, то якщо у 2008 р. сума втрат через пільгове оподаткування за ПДВ становила 20,6 млрд грн, то у 2011 р. – 41,4 млрд грн [7]. Таке істотне збільшення пов'язане з набранням чинності Податковим кодексом України, в якому було передбачено низку нових пільг, у тому числі галузевих, зокрема для підприємств, які створюють нові виробництва з упровадженням енергозберігаючих технологій.

Проаналізуємо структуру надходжень ПДВ до зведеного бюджету України (табл. 3). Переважну частку надходжень ПДВ становили надходження із ввезених на територію України товарів – у середньому 81,5 % суми всіх надходжень податку впродовж 2008–2012 рр. Інакше кажучи, більшість надходжень ПДВ забезпечували митні органи України. Така тенденція спричинена значним зростанням імпорتنих цін, а також заборонаю розрахунків із використанням податкових векселів і посиленням боротьби з контрабандою у 2008 р. Починаючи з 2009 р., частка зовнішнього ПДВ зменшувалася: у 2009 р. на 1,94 %, у 2010 р. на 1,57, у 2011 р. на 10,64, у 2012 р. на 1,15 %, що становило 73,18 % надходжень ПДВ.

Т а б л и ц я 3

### Зміни структури надходжень ПДВ до зведеного бюджету України

Надходження	2008	2009	2010	2011	2012
Податок на додану вартість, <i>млрд грн</i>	92,08	64,60	86,32	130,09	138,83
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), <i>млрд грн</i>	45,02	45,93	53,64	76,18	82,70
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами, <i>млрд грн</i>	34,41	34,54	40,67	42,78	46,00
ПДВ із вироблених в Україні товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування), <i>млрд грн</i>	10,61	11,39	12,97	33,40	36,70
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів, яка була відшкодована, %	76,43	75,20	75,82	55,16	55,62
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів, <i>млрд грн</i>	81,47	73,21	73,35	96,69	101,60
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування) у загальних надходженнях від ПДВ, %	11,52	13,46	15,03	25,67	26,44
Частка ПДВ із імпортованих товарів у загальних надходженнях від ПДВ, %	88,48	86,54	84,97	74,33	73,18

С к л а д е н о за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України.

Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів зросла з 45,2 млрд грн у 2008 р. до 82,7 млрд грн у 2012 р., або майже в 1,84 раза. Тобто фактичні надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів у зведеному бюджеті були незначними: у 2008 р. – 11,52 %, у 2009 р. – 13,46, у 2010 р. – 15,03, у 2011 р. – 25,67, у 2012 р. – 26,82 %. Така низька фіскальна ефективність внутрішнього ПДВ зумовлена високою експортною орієнтованістю вітчизняної економіки. Водночас значна частина так званого внутрішнього ПДВ була відшкодована платникам: у 2008 р. – 76,43 %, у 2012 р. – 55,62 %.

Аналізуючи фіскальну ефективність ПДВ у 2010–2012 рр., слід урахувати таку новацію в його адмініструванні, як обов'язкове надання податковим органам електронних даних щодо розрахунку податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ. Разом із податковою декларацією подаються копії реєстрів виданих і отриманих накладних та ведеться єдиний електронний реєстр податкових накладних, що передбачає: 1) обов'язковість внесення до нього накладних, вартість товарів/послуг у яких перевищує 10 тис. грн або котрі виписуються на постачання підакцизних товарів; 2) відсутність права на збільшення податкового кредиту покупцем, якщо продавець не виконав обов'язку стосовно внесення відповідних накладних до реєстру; 3) позапланову документальну перевірку в разі виявлення за підсумками аналізу даних реєстру розбіжностей щодо контрагентів. Ведення єдиного електронного реєстру, до інформації якого мають доступ і платники податків, і працівники податкових органів, зменшило вплив людського фактора на отримання відшкодування [4, с. 206–207].

До чинників, що впливають на фіскальну ефективність ПДВ, належать: рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпортних операцій, здатне зужувати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг, сума недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень.

Другим за фіскальною ефективністю серед непрямих податків в Україні є акцизний податок. Його частка в доходах зведеного бюджету України зросла з 4,3 % у 2008 р. до 8,6 % у 2012 р. (розраховано автором за [3]). У 2008–2012 рр. фіскальна ефективність цього податку підвищилася з 1,4 до 2,7 % ВВП. Частка акцизного податку з вироблених в Україні товарів у ВВП збільшилася з 1,1 до 2 %, із ввезених в Україну товарів – з 0,3 до 0,7 % (див. табл. 1).

Безпосередньо акцизи відіграють визначальну роль у формуванні дохідної частини бюджету України, адже основною метою їх запровадження було саме забезпечення наповнення бюджету. Зауважимо, що в умовах фінансово-економічної кризи акцизний податок був стабільним джерелом надходжень до зведеного бюджету України (табл. 4).

Основними чинниками, які визначали динаміку надходжень акцизного податку, були зміни у споживанні підакцизних товарів (збільшення/зменшення обсягів їх легального виробництва й імпорту), а також законодавчі зміни в акцизному оподаткуванні (найчастіше – підвищення ставок податку). Зокрема, у 2009 р. істотно підвищилися ставки акцизного податку на тютюнові вироби, спирт і лікєро-горілчану продукцію, пиво, дизельне паливо, легкові автомобілі. Як наслідок, збільшилися надходження податку передусім за рахунок тютюнової продукції, бензинів та інших нафтопродуктів, а надхо-

**Динаміка надходжень акцизного податку в Україні  
з окремих підакцизних товарів, млн грн**

Показник	2008	2009	2010	2011	2012
<i>З вироблених в Україні товарів</i>					
Спирт	120,2	59,6	55,4	58,1	60,2
Лікєро-горілчана продукція	3531,5	4412,0	5364,0	5175,1	5676,1
Виноробна продукція	346,8	412,9	500,3	620,2	755,2
Пиво	867,5	1143,1	1759,0	2002,7	2168,0
Тютюнова продукція	3357,6	8460,6	12 145,7	14 666,6	15 888,1
Бензин моторний для автомобілів	1263,0	2312,8	2750,1	2676,7	3275,3
Інші нафтопродукти	616,0	1046,5	1059,5	745,2	728,5
<i>Із ввезених в Україну товарів</i>					
Лікєро-горілчана продукція	89,6	52,6	182,7	387,8	495,8
Виноробна продукція	29,0	12,3	29,4	63,8	108,7
Пиво	5,9	6,5	16,1	25,5	32,1
Тютюнова продукція	220,8	601,3	918,3	625,8	684,3
Бензин моторний для автомобілів	1042,6	1951,5	2011,8	3836,1	4377,6
Інші нафтопродукти	761,3	723,4	793,7	1770,2	2722,9

Складено за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України.

дження акцизу зі спирту зменшилися наполовину [8]. Зауважимо, що протягом 2009–2010 рр. ставки акцизного податку підвищились у п'ять разів, зумовивши збільшення його частки у ВВП з 1,4 % у 2008 р. до 2,6 % у 2010 р. Проте у 2011 р. загальна фіскальна ефективність акцизного податку залишалася незмінною – на рівні 2,6 % ВВП, попри значне підвищення його ставок на більшість підакцизних товарів у зв'язку з введенням у дію Податкового кодексу України. До того ж, якщо проаналізувати фіскальну ефективність податку в розрізі внутрішніх і зовнішніх надходжень, то у 2011 р. фіскальна ефективність акцизного податку з вироблених в Україні товарів знизилася на 0,2 в. п. порівняно з 2010 р. і становила 2 % ВВП, тоді як частка акцизного податку із ввезених в Україну товарів збільшилася на 0,2 в. п. до 0,6 % ВВП (див. табл. 1).

У 2012 р. помітно зросли надходження акцизного податку як із вироблених в Україні підакцизних товарів, так і з підакцизних товарів, ввезених на територію України (див. табл. 4). Частка податку у ВВП у 2012 р. збільшилася на 0,1 в. п. (до 2,7 %) за рахунок надходжень із ввезених в Україну товарів, при цьому фіскальна ефективність акцизного податку з вироблених в Україні товарів не змінилася і дорівнювала 2 % ВВП. Проведений аналіз свідчить, що і фіскальний, і економічний ефекти реформування акцизного оподаткування, закладені у Податковому кодексі України, не виправдали сподівань, які покладалися на них у 2011–2012 рр. Крім того, підвищення оподаткування



окремих видів підакцизних товарів призводить до зростання їх тіньового обороту, ухилення від оподаткування, а також появи великої кількості неякісної, фальсифікованої продукції.

На фіскальну ефективність акцизного податку безпосередньо впливають такі чинники:

- розмір ставок податку;
- податкові пільги;
- рівень платоспроможного попиту та його структура;
- величина тіньового обігу підакцизних товарів;
- рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань;
- дієвість процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Одним із важливих чинників, який впливає на величину надходжень акцизного податку до бюджету, є обсяг податкових пільг щодо його сплати. Зокрема, у 2011 р. втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування акцизним податком із вироблених в Україні товарів зросли порівняно з 2010 р. із 0,76 млн грн до 2011,06 млн грн, тобто у 2646 разів. У 2012 р. сума втрат бюджету за цим податком збільшилася до 2765,5 млн грн. До новацій Податкового кодексу належали пільги з оподаткування й за акцизним податком із ввезених в Україну товарів. Так, у 2011 р. сума втрат становила 114,1 млн грн, а у 2012 р. – до 154,1 млн грн [7]. Таке значне зростання податкових пільг з акцизного податку частково нівелювало його фіскальну ефективність у 2011–2012 рр.

Отже, акцизний податок в Україні є одним з основних бюджетоутворюючих податків, який містить певний прихований фіскальний потенціал. До того ж завдяки йому держава може контролювати виробництво й реалізацію підакцизних товарів, збільшуючи або зменшуючи ставку податку на них, таким чином впливаючи на попит і пропозицію, що виникають на ринку.

Третім непрямим податком за величиною фіскальної ефективності є ввізне мито. У 2008 р. його частка у ВВП становила 1,3 %, у 2009 р. вона знизилась до 0,7 %; з 2010 р. спостерігається поступове її збільшення – на 0,1 в. п. у 2010 і 2012 рр. – до 0,8 та 0,9 % відповідно (див. табл. 1). Зниження фіскальної ефективності мита у 2009 р. пов'язане з кризовим станом економіки України, що спричинило зменшення обсягів експорту й імпорту (імпортне мито забезпечувало левову частку його надходжень). Крім того, під час кризи подвоїлися обсяги контрабанди, що разом із внутрішніми несприятливими чинниками, такими як недостатній рівень розвитку інфраструктури митних органів, недосконалі митні процедури і застаріле обладнання, суперечливе митне законодавство, призвело до зменшення митних платежів. Найбільшою мірою від контрабанди постраждали продукти харчування, побутова техніка, аудіо- та відеообладнання.

Залежність економіки України від імпорту є досить високою, оскільки країна споживає багато імпортної продукції, яка завозиться за “чорними” та “сірими” схемами, при цьому не сплачуються в повному обсязі податки, збори при перетині митного кордону. Тобто бюджет недоотримує значну частку доходів, які осідають у кишенях імпортерів, котрі одержують надприбутки [9].

## ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

Слід зазначити, що понад 96 % ставок Митного тарифу України є адвалорними, тобто встановлені у відсотках до митної вартості товару, з чого можна зробити висновок, що головним фактором, який впливає на фіскальну ефективність мита, є імпорт товарів, а саме його вартісні показники.

Подібність темпів приросту імпорту товарів і митних платежів цілком логічна, адже вартісні показники імпорту товарів є фактично базою оподаткування для податків і зборів, що справляються митними органами. Наявність між ними різниці пояснюється, зокрема, змінами номенклатури товарів, імпортованих до України, від якої безпосередньо залежать ставки ввізного мита [10, с. 60].

Отже, динаміка митних платежів, за умови відсутності змін у митних правилах, насамперед стосовно оподаткування, залежить від динаміки імпорту товарів і послуг. Порівняння темпів зростання імпорту товарів та податків і зборів, перерахованих митними органами до бюджету, умовно характеризує ефективність фіскальної складової діяльності цих органів: зазначене порівняння не враховує зміни частки товарів, увезених зі звільненням від оподаткування. За результатами аналізу темпів зростання імпорту товарів та послуг і темпів зростання ввізного мита у 2008 р. можна зробити висновок, що діяльність митних органів у сфері справляння податків і зборів була не дуже ефективною, але після вжиття у 2008 р. низки заходів, спрямованих на боротьбу з контрабандою, ситуація змінилась на краще (табл. 5). У 2012 р. темпи зростання ввізного мита значно перевищили темпи зростання імпорту товарів і послуг, що свідчить про посилення фіскального навантаження на імпортерів, а також підвищення фіскальної орієнтованості митних органів.

Т а б л и ц я 5

### Темпи зростання імпорту товарів і послуг та ввізного мита, %

Показник	2008	2009	2010	2011	2012
Імпорт товарів і послуг	140,2	55,0	130,8	134,1	102,9
Ввізне мито	122,8	53,0	135,2	122,3	124,1

С к л а д е н о за розрахунками автора на підставі звітів Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Нині фіскальний потенціал мита реалізований не в повному обсязі, насамперед через зниження обсягів імпорту товарів. До того ж діяльність митних органів України переважно має фіскальну спрямованість, що зумовлено станом вітчизняної економіки.

Розглядаючи фіскальну ефективність інших непрямих податків, варто зупинитися на єдиному податку з юридичних осіб, частка якого в загальній сумі непрямих податків у 2012 р. досягла докризового рівня і порівняно з 2011 р. зросла на 0,2 в. п. – до 0,6 % (див. рисунок). Після реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності у 2011 р. очікується подальше збільшення податкових надходжень цього податку.

Земельний податок з юридичних осіб, попри очікуване зростання фіскальної ефективності, продемонстрував її зниження з 0,3 % ВВП у 2010 р. до

0,2 % ВВП у 2011 та 2012 рр. (див. табл. 1). Зменшення відбулося на фоні передбачених Податковим кодексом України змін: підвищення ставок податку та значного скорочення податкових пільг.

Серед непрямих податків потужний фіскальний потенціал мають екологічні податки. Основними позитивними зрушеннями в системі екологічного оподаткування, внаслідок імплементації Податкового кодексу України, стали:

- розширення бази оподаткування викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення в атмосферне повітря через запровадження ставки податку на двоокис вуглецю;
- розширення кола платників екологічного податку завдяки новому механізму сплати податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, що відповідає вимогам і нормам європейського законодавства;
- диференціювання ставки податку за викиди забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення в атмосферне повітря залежно від виду палива та його впливу на навколишнє природне середовище;
- встановлення ставки і порядку стягнення податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря авіаційним транспортом;
- удосконалення нормативної бази платежів за розміщення деяких видів надзвичайно небезпечних відходів;
- введення нового порядку сплати екологічного податку, що здійснюватиметься на території, яка забруднюватиметься;
- спрощення формул для розрахунку найпоширеніших видів екологічного податку [4, с. 345–346].

Зазначені новації вже зумовили збільшення податкових надходжень, а отже, і підвищення фіскальної ефективності екологічних податків. Частка екологічного податку у ВВП у 2011 та 2012 рр. становила 0,8 %, що порівняно з 2010 р. більше на 0,6 в. п. (див. табл. 1). У майбутньому, крім реалізації фіскальної функції цього податку, очікується скорочення виробництва та споживання екологічно небезпечних товарів.

Підбиваючи підсумки, варто зазначити, що податкова політика останніх років в Україні спрямована на збільшення частки непрямих податків, котрі мають переважно фіскальну спрямованість, оскільки оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками підприємств і доходами громадян є більш сталим і менш гнучким. Вважаємо, що вдосконалення системи прямого оподаткування має базуватися на розв'язанні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Угода СОТ про субсидії і компенсаційні заходи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981\\_015](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_015).
2. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2013 edition. – P. 266–267.
3. Звіти Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

4. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 491 с.
5. Паянок Т. М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. М. Паянок ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2009. – С. 7.
6. Молдаван О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : монографія / О. О. Молдаван. – К. : НІСД, 2011. – С. 276.
7. Звіти Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua>.
8. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 30–31.
9. Білецький А. А. Фіскальний та регулюючий потенціал функціонування митної служби України в умовах відкритої економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / А. А. Білецький ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2010. – С. 14.
10. Суворов В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів / В. Суворов // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 3. – С. 57–69.

*Стаття надійшла до редакції  
21 травня 2014 року*