

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ПРИВАТНИЙ ВИЩИЙ  
НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД «ЗАПОРІЗЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА  
ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ»

Кафедра міжнародних відносин, управління та адміністрування  
(назва кафедри)

ДО ЗАХИСТУ ДОПУЩЕНА

Зав. кафедрою \_\_\_\_\_  
(підпис)

д.е.н., доц. Михайлик Д.П.  
(Науковий ступінь, вчене звання (прізвище та ініціали))

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА  
ПОДАТКИ НА СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ:  
ФІСКАЛЬНІ ЕФЕКТИ І ЦІНОВІ НАСЛІДКИ

Виконала  
ст. гр. ОП-218

\_\_\_\_\_  
(підпис)

І.І. Ящук  
(ініціали та прізвище)

Науковий керівник  
к.е.н, доц.  
(Науковий ступінь, вчене звання, посада)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

О.О. Кузнецов  
(ініціали та прізвище)

Запоріжжя

2023

ПРАТ «ПВНЗ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА  
ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ»

Кафедра міжнародних відносин, управління та адміністрування  
(назва кафедри)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри \_\_\_\_\_  
(підпис)

д.е.н., доц. Михайлик Д.П.  
(Науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_. р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

Студенту гр.ОП-218, спеціальності 071 Облік і оподаткування  
Ящук Ірині Ігорівні

1.Тема: Податки на споживання в Україні: фіскальні ефекти і цінові  
наслідки

затверджена наказом по інституту № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_. р.

2. Термін здачі студентом закінченої роботи: \_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_. р.

3. Перелік питань, що підлягають розробці

1. Дослідити економічну сутність податку і ціни та їх взаємозв'язок.

2. Розкрити сутність понять «податок», «податки на споживання»,  
«ціна»

3. Визначити основні етапи процесу ринкового ціноутворення.

4. Здійснити аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей  
оподаткування процесів споживання.

5. Здійснити аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей  
оподаткування процесів споживання.

6. Розглянути світові моделі оподаткування споживання і окреслити  
можливості запозичення з метою оптимізації їх впливу на рівень цін та  
стан суспільного добробуту.

#### 4. Календарний графік підготовки кваліфікаційної роботи

№ етапу	Зміст	Терміни виконання	Готовність по графіку%, підпис керівника	Підпис керівника про повну готовність етапу, дата
1	Збір практичного матеріалу за темою кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи	16.01.23-11.02.23		
2	I атестація I розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи	27.02.23-31.03.23		
3	II атестація II розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи	24.04.23-28.04.23		
4	III атестація III розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи, висновки та рекомендації, додатки, реферат	22.05.23-26.05.23		
5	Перевірка кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи на оригінальність	15.05.23-12.06.23		
6	Доопрацювання кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи, підготовка презентації, отримання відгуку керівника і рецензії	29.05.23-12.06.23		
7	Попередній захист кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи	12.06.23-18.06.23		
8	Подача кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи на кафедрі	за 3 дні до захисту		
9	Захист кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи	19.06.23-24.06.23		

Дата видачі завдання: \_\_\_\_ . \_\_\_\_ . \_\_\_\_ р.

Керівник кваліфікаційної бакалаврської роботи

\_\_\_\_\_

(підпис)

Кузнецов О.О.

(прізвище та ініціали)

Завдання отримав до виконання

\_\_\_\_\_

(підпис студента)

Ящук І.І.

(прізвище та ініціали)

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна бакалаврська робота містить 101 сторінок, 7 рисунків, 56 бібліографічних посилань.

Метою роботи є вивчення теоретичних аспектів взаємозв'язку податків на споживання і цін, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення оподаткування процесів споживання.

Об'єктом дослідження є організація справляння податків на споживання в контексті формування доходів бюджету та впливу на рівень цін.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі справляння податків на споживання.

В кваліфікаційній бакалаврській роботі досліджено економічну сутність податку і ціни та їх взаємозв'язок; розкрито сутність понять «податок», «податки на споживання», «ціна»; визначено основні етапи процесу ринкового ціноутворення; здійснено аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей оподаткування процесів споживання; розглянуто світові моделі оподаткування споживання і окреслено можливості запозичення з метою оптимізації їх впливу на рівень цін та стан суспільного добробуту; проаналізовано фіскальні аспекти податків на споживання за умови реформування механізму ціноутворення; сформульовано рекомендації щодо удосконалення оподаткування споживання та визначено їх вплив на суспільний добробут населення.

АКЦИЗ, МИТО, ПОДАТОК, ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ,  
СПОЖИВАННЯ, СТАВКА ПОДАТКУ, ЦІНА

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	5
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ ТА ЦІН.....	8
1.1 Економічна сутність податку та ціни, їх взаємозв'язок.....	8
1.2 Соціально-економічний зміст податків на споживання.....	23
1.3 Цінові аспекти оподаткування процесів споживання .....	35
Висновки до розділу 1 .....	41
РОЗДІЛ 2 АНАЛІЗ ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСІВ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ .....	43
2.1 Податок на додану вартість: фіск та елемент ціни .....	43
2.2 Акцизний збір: механізм оподаткування.....	50
2.3 Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності .....	60
Висновки до розділу 2 .....	71
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ.....	74
3.1 Зарубіжний досвід оподаткування споживання .....	74
3.2 Оптимізація оподаткування споживання та її вплив на суспільний добробут .....	89
Висновки до розділу 3 .....	100
ВИСНОВКИ.....	102
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	106

## ВСТУП

Оцінка ефективності податкової системи України в умовах її реформування і наближення до європейських стандартів зорієнтована, в першу чергу, на справляння тих податків, які запроваджені за роки незалежності в період ринкових трансформацій, а саме податків на споживання (податок на додану вартість, акцизний збір, мито). Механізми справляння податків на споживання, які запозичені в країнах ринкової орієнтації і накладені на українську реальність протягом багатьох років, постійно змінювались. Зміни податкового законодавства спричинили виникнення низки невідповідностей, різних схем ухилень від їх сплати, великих розмірів податкового відшкодування, а відтак і думку про недоцільність їх справляння та заміну іншими податками.

Податки на споживання, задовільняючи інтереси фіску, виконують і регулюючу функцію, зачіпаючи при цьому різні сторони діяльності суб'єктів господарювання, а саме: впливають на наявність обігових коштів, обсяг фінансових ресурсів, суму прибутку, яку можна отримати при певному рівні цін, що склалися на конкретному сегменті ринку. Податки на споживання, будучи елементом ринкової ціни, впливають на її рівень на стадії формування ціни і залежать від рівня цін на товари і послуги, встановлені під впливом ринкових факторів.

Проблемам реформування податкової системи в умовах ринкової трансформації економіки України, теоретичним та практичним аспектам впливу податків, зокрема податків на споживання, на формування доходів бюджету, оптимізації системи оподаткування з позиції фіскальної достатності та економічної ефективності присвятили наукові дослідження такі відомі вітчизняні економісти як: В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, О.Д. Василик, О.Д. Данілов, В.С. Загорський, Н.І. Костіна, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, І.О. Лютий, П.В. Мельник, В.М. Опарін, К.В.

Павлюк, А.М. Поддєрьогін, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, С.І. Юрій.

Проте, податки на споживання, виконуючи фіскальну функцію, торкаються інтересів платників й усіх членів суспільства через процес їх «вмонтування» в ціну товару. І якщо механізму справляння податків на споживання приділена значна увага у фінансових дослідженнях, то їх роль в процесі ціноутворення та вплив на суспільний добробут, виходячи з вітчизняного законодавства - це проблема, яка потребує дослідження.

Метою роботи є вивчення теоретичних аспектів взаємозв'язку податків на споживання і цін, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення оподаткування процесів споживання.

Завдання роботи:

- дослідити економічну сутність податку і ціни та їх взаємозв'язок;
- розкрити сутність понять «податок», «податки на споживання», «ціна»;
- визначити основні етапи процесу ринкового ціноутворення;
- здійснити аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей оподаткування процесів споживання;
- розглянути світові моделі оподаткування споживання і окреслити можливості запозичення з метою оптимізації їх впливу на рівень цін та стан суспільного добробуту;
- проаналізувати фіскальні аспекти податків на споживання за умови реформування механізму ціноутворення; сформулювати рекомендації щодо удосконалення оподаткування споживання та визначити їх вплив на суспільний добробут населення.

Об'єктом дослідження є організація справляння податків на споживання в контексті формування доходів бюджету та впливу на рівень цін.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі справляння податків на споживання.

Теоретичною основою дослідження є фундаментальні положення вітчизняної та зарубіжної економічної науки, наукові досягнення сучасної фінансової думки, наукові дослідження провідних фахівців у сфері оподаткування та ціноутворення.

Інформаційну базу кваліфікаційної бакалаврської роботи становлять законодавчі та нормативно-правові акти, звітні дані Держкомстату України, Державної податкової адміністрації України, монографічні дослідження та публікації у періодичних виданнях вітчизняних і зарубіжних авторів з питань оподаткування та ціноутворення.



## РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ ТА ЦІН

## 1.1 Економічна сутність податку та ціни, їх взаємозв'язок

Соціально-економічний розвиток держави, задоволення потреб окремих категорій громадян забезпечують розподільчі процеси, які здійснюються з використанням різних інструментів. Податок і ціна приймають безпосередню участь в розподілі валового внутрішнього продукту, однак призначення їх різне. Ціна виступає економічним інструментом, через який вартість товару одержує грошову форму та стає об'єктом розподілу, а податок визначає ту її частку, яка спрямовується до бюджету для задоволення суспільних потреб. Податок через ціну регулює фінансові відносини між суб'єктами економічних процесів. Фінансові відносини, що виникають в процесі оподаткування, зачіпають інтереси:

- держави, яка зацікавлена у максимізації податкових надходжень;
- суб'єктів господарювання, які зацікавлені у максимізації прибутку;
- споживачів, які зацікавлені у мінімізації споживчих витрат (див. рис. 1.1).

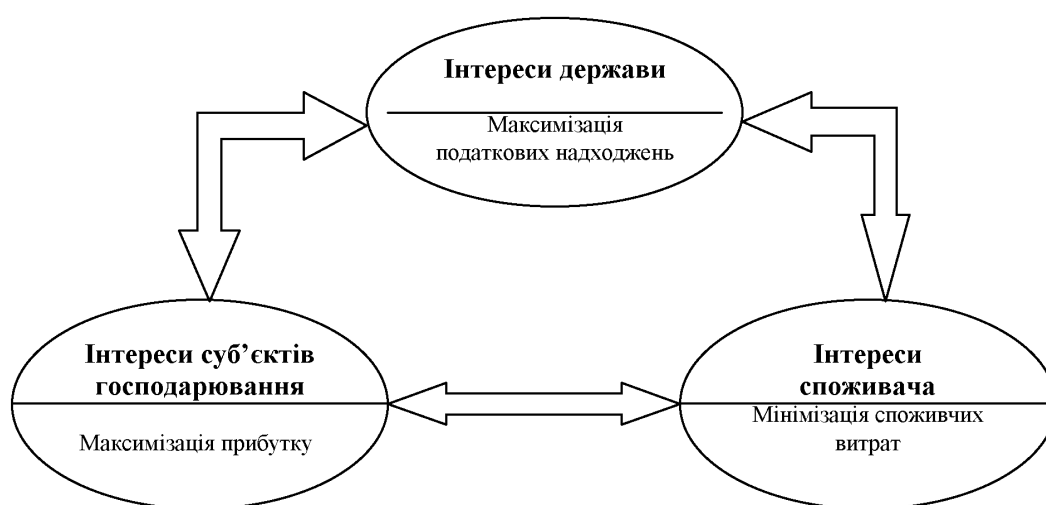


Рис. 1.1 Взаємозв'язок інтересів суб'єктів податкових відносин

У світовій фінансовій науці виділяють два підходи до трактування категорії «податок», які характеризують його з позиції матеріального та суспільного змісту. Серед критерію поділу податків за матеріальним змістом можна виділити погляди на податки як джерело утримання державного апарату, формування доходів бюджету, виконання державою покладених на неї функцій; обов'язковий (примусовий) характер податків; функціональна спрямованість податків.

У подальшому постулат про правову державу доповнюється ідеєю про примусовий характер податків, що обумовлює появу таких теорій як теорія насолоди, теорія жертви та теорія колективних (суспільних) потреб. Дані теорії розглядають податок як обов'язковий платіж для функціонування держави та суспільства в цілому. Вважалося, що саме примусовий характер податкових платежів приносить користь усім членам суспільства у зв'язку з неможливістю надання «суспільних благ» на добровільних засадах. В економічних теоріях цього періоду податок виступав як необхідна умова покриття державних видатків, однак обґрунтування стягнення доходів на користь держави різними авторами дається неоднозначне. Так, Ж.Сисмонді [33], прихильник теорії насолоди, розглядає податок як плату державі за блага, надані суспільству. «Насолоду», в даному випадку, одержують від благ, за що населення країни повинно сплачувати податки. Згідно з теорією колективних (суспільних) потреб, представником якої є Ж.Б.Сей, послуги держави - це виробництво корисності, які повинні бути забезпечені податками. Однак, між сплатою податків і отриманням послуг немає прямого зв'язку, який існує між витратою грошей при купівлі товарів, послуг. Нееквівалентність податків розкривається у теорії «жертви». Це одна із особливостей податкових відносин, що суттєво впливає на їх зміст та визначає односторонню спрямованість податків: від платника до держави.

Лише з другої половини ХХ століття погляди вчених економістів на природу податку дещо змінюються. В основу їх досліджень закладається функціональний підхід до податку. А.Вагнер першим здійснив якісно новий прорив в системі поглядів на податок. Він визначав податок як «обов'язковий платіж приватних господарств для покриття витрат держави і одиниці самоврядування і частково для змін в розподілі народного доходу» [40]. Податок визначається не лише як необхідність фінансового забезпечення потреб держави, а й для вирішення соціально - економічних завдань через розподільчі процеси. Особливої актуальності набуває питання рівня податкових вилучень, щоб їх вплив на економічні процеси в суспільстві здійснювалися з позитивним ефектом. Формується залежність між величиною податкової ставки та обсягом надходжень до бюджету, відома в економічній науці як ефект А.Лаффера. У подальшому погляди на природу податку з позиції його функціональної спрямованості підтримали А.А.Соколов [36], В.Н.Фролов [39], В.М.Радіонова [26] та інші. Податок визначається не лише як засіб мобілізації фінансових ресурсів до бюджету (фіскальна спрямованість), а й з позиції його регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві через перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту.

Другу групу вчених - економістів, які в основу критерію визначення податків ставлять суспільний зміст представляють: В.М.Федосов [13], Б.Г.Болдирєв [17], Л.А.Дробозіна [35], В.М.Мельник [23]. Вони вважають податки інструментом регулювання виробничих відносин, що відносяться до економічного базису. Податки виступають специфічною формою виробничих відносин та як частина розподільчих відносин суспільства відображають закономірності виробництва. Суспільний зміст та суспільне призначення податків визначається перерозподілом через бюджет частини доходів конкретних платників для всього суспільства. Суспільний характер податків тісно пов'язаний з теорією державних благ. Державні блага - це ті блага,

джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Ціною суспільних благ є податки. В результаті між державою і суспільством досягається еквівалентна мінова угода «податки - блага» [3]. Поряд з тим, як зазначає Л.А. Дробозіна, окрім суспільного змісту податкам притаманна матеріальна основа, а саме: «податки - це обов'язкові платежі (реальна сума грошових коштів), що стягуються державою з юридичних і фізичних осіб; частина національного доходу, примусово стягнена з усього населення країни, що формує централізований фонд фінансових ресурсів держави» [5].

Еволюція поглядів на сутність податку, дозволяє зробити висновок, що кожній економічній формації розвитку людського суспільства, у кожній окремо взятій країні визначення податку змінювалось в залежності від трьох факторів:

- рівня економічного розвитку держави;
- соціальної політики держави;
- конкретної стратегії розвитку держави.

Слід зазначити, що еволюція поглядів на сутність податку з плином часу кардинально не змінювалась, а доповнювалась і удосконалювалась багатогранними проявами податку. Так, сучасними вченими подається визначення податку, яке поєднує його матеріальний та суспільний зміст. Зокрема, податок розглядається не лише як джерело формування доходів бюджету, а й вказується на його безпосередню роль у регулюванні соціально-економічних процесів в суспільстві через механізм перерозподілу вартості ВВП. На нашу думку, найбільш вдале визначення сутності податку подає А.І.Крисоватий: «податок - це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини валового внутрішнього продукту й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та вирішення соціально - економічних завдань» [13]. Саме таке визначення поєднує в собі

дві взаємопов'язані функції податків - фіскальну та регулюючу. Якщо фіскальна функція податків пов'язана з формуванням централізованого фонду грошових коштів, то регулююча функція - це здатність податків впливати на соціально-економічні процеси в суспільстві через механізм перерозподілу. Вартісний розподіл ВВП через податки тісно пов'язаний з процесами ціноутворення, адже ціна виступає економічним інструментом через який вартість товару одержує грошову форму та стає об'єктом розподілу. Поряд з тим, визначення об'єкту та бази оподаткування, розмірів ставок податків, пільг по їх сплаті істотно впливають на рівень цін.

Різноманітність підходів до процесу ціноутворення в умовах товарного виробництва базується на певних теоретичних засадах, які представлені:

- теорією трудової вартості;
- теорією граничної корисності (маржиналістична теорія);
- неокласичною теорією (теорія попиту і пропозиції).

Представниками теорії трудової вартості є класики англійської політекономії А.Сміт та Д.Рікардо. Головне питання теорії трудової вартості полягає у визначенні основи мінових пропорцій, що утворюються при обміні товарів, а отже є основою формування ціни. Мінова вартість - це властивість товару обмінюватись на інші в певних пропорціях. Товари можуть обмінюватись у тому випадку, якщо вони мають спільну властивість. Такою спільною властивістю є праця, що затрачається на їх виробництво. У процесі праці людина створює споживну вартість і вартість. Такі дві сторони товару виходять з двоїстого характеру праці. Кожна праця може розглядатися як конкретна, тобто та, що має корисний зміст і утворює конкретні блага та абстрактна праця, яка представляє витрати робочої сили взагалі. Конкретна праця утворює споживну вартість, а абстрактна - вартість. Товари не можливо зіставити як споживні вартості, однак, як вартості - усі товари можуть бути порівняні. В процесі обміну товарів встановлюються мінові пропорції. Зважаючи на вищезазначене можна зробити висновок, що в основі

мінових пропорцій лежить вартість товару, яка виражається в ціні. Відомий англійський економіст Д.Рікардо, вперше в економічній науці виділив три основні субстанції вартості: працю, корисність (споживчу вартість) і рідкісність. Перші два фактори відіграють вартісноутворюючу роль для більшості товарів, які постійно виробляються, третій - для незначної групи товарів, які є невідтворними (шедеври мистецтва, рідкісні книги, тощо). Хоча такі підходи до визначення ціни на шедеври мистецтва є дещо однобічними, адже вартість цих товарів певною мірою залежить від праці митців, які наділені унікальним талантом, і яка, по своїй суті, є надзвичайно складною і нерідко, дуже тривалою. Тому основоположники теорії трудової вартості вбачають у вартості об'єктивну основу ціни. Тобто, в основі ціни лежать суспільно необхідні витрати праці. Такий напрям історично і логічно є виправданим, адже для виробництва товару при товарному виробництві єдиним фактором виробництва є праця.

К.Маркс, послідовник теорії трудової вартості, розглядав ціну як грошовий вираз вартості товару. Ціна визначається вартістю, однак їй притаманна певна самостійність, породжена саме грошовим виразом вартості. Виходячи з теорії трудової вартості формування ціни здійснюється витратним методом в основу якого закладено суспільно необхідні витрати праці (див. рис. 1.2).

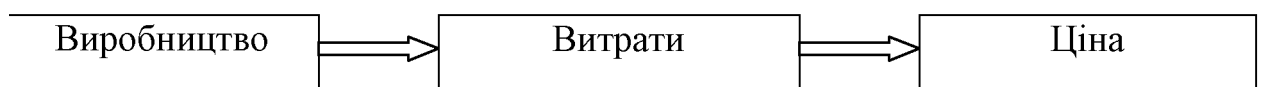


Рис. 1.2 Зміст витратного підходу до формування ціни

На основі теорії трудової вартості базувалося ціноутворення в адміністративній економіці радянської доби. Товаровиробники, здійснюючи процес виробництва в різних умовах, витрачають різну кількість праці, однак на ринку всі товари оцінюються однією мірою - суспільною вартістю.

Величина суспільної вартості вимірюється суспільно-необхідним часом, що витрачається в нормальних умовах виробництва при середньому рівні кваліфікації та інтенсивності праці (в адміністративній економіці суспільна вартість визначалася, як правило, як середньогалузева собівартість). Теорія трудової вартості не виключає, що ціни на окремі види товарів можуть відхилятися від їх вартості під впливом випадкових чинників, чи чинників, обумовлених втручанням держави в процес формування ціни (наприклад, встановлення цін на рівні нижчому за витрати в м'ясо-молочній промисловості, на товари дитячого асортименту і інші в радянські часи).

Основні положення теорії трудової вартості полягають у наступному:

- Рівність товарів при обміні свідчить про те, що всі вони мають загальну основу, однаковий внутрішній зміст - вартість. Мінові пропорції при обміні визначаються їх вартістю. Разом зі зміною вартості товару змінюються і співвідношення товарів при обміні.

- Фактором визначення вартості виступає суспільно необхідна праця. Тобто виробництво та обмін товарів потребують відповідних витрат, які повинні бути відшкодовані виробнику для забезпечення подальшого відтворення.

- Ціна товару - це грошовий вираз його вартості. При цьому робляться перші спроби розмежування понять вартість і ціна. Вартість товару створюється в процесі виробництва, а проявляється в сфері обміну.

В кінці XIX ст. на противагу «вартісній» теорії ціни з'явилась інша - маржиналістична (гранична) теорія ціноутворення. Представниками цієї теорії були П.Самуельсон [22], Е.Бем-Баверк [13], К.Менгер, Ф.Візер та інші. Основна відмінність даної теорії від теорії трудової вартості полягала в тому, що в основі ціни враховується, насамперед, оцінка корисності товару. Корисність товару визначають споживачі. Покупця цікавить не просто товар, а те, в якій мірі він здатний задовільняти його потреби. Дійсно, як зазначає В.Кириленко, «Вода цінується в нормальних умовах значно дешевше від

діамантів, але так буває тільки тоді, коли йдеться про задоволення конкретної, не дуже гострої (в нормальних умовах) потреби за допомогою, припустимо, одного літра води, проти задоволення конкретної потреби за допомогою одного діаманта. Якщо ж уявити собі весь запас прісної води у світі, що протистоїть, навіть, усьому світовому запасу діамантів, перший матиме надмірно вищу цінність, ніж останній» [15].

Теорія граничної корисності передбачає ціннісний підхід до визначення ціни (див. рис. 1.3).

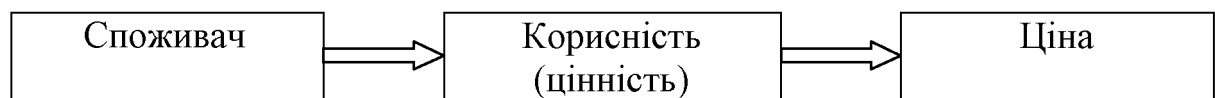


Рис. 1.3 Зміст ціннісного підходу до визначення ціни

Позитивним моментом в теорії граничної корисності є думка, що цінність (корисність) товару формується в результаті середніх оцінок продавців і покупців на ринку. Ціна товару, що визначається обсягом граничної корисності, отримала назву ціни покупця. Адже покупець погоджуючись купити товар за певною ціною встановлює корисність товару. Однак, при цьому не враховується те, що продавець виходячи з обсягів витрат на виробництво товару може погодитись, а може не погодитись продати товар за визначеною покупцем ціною. Теорія граничної корисності, вирішуючи вузькі місця теорії трудової вартості, в реальному житті виявилася проблематичною. Суть у тому, що практично неможливо визначити корисність товару внаслідок її суб'єктивного оцінювання споживачем, адже певна річ може в більшій мірі задовольнити потреби одного споживача, ніж іншого, а відтак бути більш кориснішою і мати вищу ціну. Виходячи з маржиналістичної теорії ціни практично не можливо кількісно обчислити величину корисності товару.



Родоначальником неокласичної теорії ціноутворення вважають англійського економіста А.Маршалла. Основна ідея цієї теорії полягає у необхідності перенесення акценту в дослідженнях економістів із проблеми визначення вартості на аналіз закономірностей взаємодії попиту і пропозиції і створення на цій основі нової теорії ціни. Визначаючи в однаковій мірі неправомірним спроби надати вирішального значення при визначенні ціни пропозиції (як це робили представники теорії трудової вартості), або попиту (як вважали представники теорії граничної корисності) А.Маршалл зазначає, що «сперечатися про те, регулюється вартість корисністю чи витратами виробництва, все одно, що з'ясовувати, розрізає аркуш паперу верхнє чи нижнє лезо ножниць». А.Маршалл запропонував враховувати в процесі ціноутворення інтереси продавця і покупця, які представлені такими факторами як попит і пропозиція. При цьому зміну попиту він пов'язував з теорією граничної корисності, а пропозиції - з вирішальним впливом витрат виробництва. Дія сил попиту і пропозиції спрямовує ціни в сторону рівноваги, при якій інтереси виробника, а відтак витрати виробництва не можуть не враховуватися.

Ціна в умовах ринкової економіки - це результат взаємодії витрат виробництва (персоніфікатором яких є продавці) та граничної корисності (уособленням якої є споживачі), зіткнення попиту і пропозиції. Товари не просто передаються з одних рук в інші, а передаються власниками благ за певною ціною, що формується на ринку і у своїй тенденції відбиває суспільну цінність товару, взаємодію корисності і витрат. Однак, у співвідношенні витрат виробництва і корисності вирішальна роль належить витратам виробництва. Вони виступають змістом в процесі визначення вартості, а співвідношення між попитом і пропозицією - формою, що активно впливає на зміст, тобто на розмір ціни. Вартість і ціна взаємопов'язані, однак якщо вартість, у певний історичний період розвитку суспільства, могла існувати без ціни (мається на увазі період, коли товар обмінювався на товар

за принципом еквівалентності), то ціна без вартості існувати не може, ціна постійно обертається навколо вартості товару. Вартість і ціна поняття не тотожні. Ціна буде вищою за вартість у разі дефіциту товарів на ринку (за умови, коли попит перевищує пропозицію) і нижчою у разі їх надлишку (пропозиція товарів переважає над попитом). Залежність рівня ціни від попиту і пропозиції вказує на певну закономірність, при якій ціна постійно обертається навколо вартості товару. Саме така закономірність привела класиків англійської політекономії А.Сміта і Д.Рікардо до думки, що механізм коливань ринкової ціни навколо вартості може об'єктивно регулювати ринок товарів. Тому в основу їх теорії вартості було покладено суспільно необхідні витрати праці.

Таким чином, еволюція підходів до ціноутворення відображає погляди представників різних теорій на сутність ціни. Так, К.Маркс, представник теорії трудової вартості визначає ціну як грошовий вираз вартості товару, при цьому фактором формування ціни виступають суспільно-необхідні витрати праці. Представниками маржиналістичної теорії [13] визначено ціну як суб'єктивну оцінку індивідуумом споживчих властивостей товару. Згідно цієї теорії основним фактором визначення ціни є корисність товару оцінена споживачем. У теорії цінності і ціни А.Маршалла та М.Туган-Барановського визначення ціни зводиться до встановлення ринкової рівноваги при взаємодії ринкових сил: попиту і пропозиції.

Серед економістів існують і односторонні підходи до визначення ціни. Зокрема, І.К.Салімжанов [13] зазначає, що ціна - це величина грошових коштів, встановлена продавцем на ринку товарів, за яким він (продавець) погоджується його продати, тобто ціна реалізації визначається продавцем. Ми не погоджуємось з такою точкою зору, оскільки за встановлену ціну продавець погоджується продати товар, а чи погоджується покупець за даною ціною його купити? До односторонніх поглядів на визначення ціни відноситься і позиція Ю. Тормоси, який зазначає, що «ціна - це сума грошей,

які покупець згоден заплатити за відповідний товар» [18], тобто зазначений автор визначає ринкову ціну як прерогативу покупця, а відтак виробник усунутий від участі у ціноутворенні.

У вищенаведених визначеннях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів ціна виступає як категорія суто обміну, а відносини між суб'єктами ринку обмежуються стосунками продавця і покупця з приводу визначення кількості грошей, за яких відбудеться ринковий обмін. Тобто, ціні відводиться роль мірила вартостей різноманітних товарів і послуг. На нашу думку, сутнісно-категоріальну характеристику ціни слід доповнити її функціональним механізмом, що, власне, дасть можливість розкрити сутність ціни як інструменту господарського механізму в соціально-економічних процесах.

Виходячи із вищезазначеного, нами відмічено, що визначення ціни, яке можна було б вважати таким, що розкриває його економічний зміст, а не, власне, формування ціни, повинно включати наступні аспекти:

- 1) ціна як економічна категорія;
- 2) роль та значення ціни у суспільному відтворенні;
- 3) грошовий характер ціни;
- 4) функціональне призначення ціни.

Ці аспекти можуть бути враховані у наступному визначенні ціни. Ціна - це економічна категорія, важіль господарського механізму, яка формується під впливом попиту та пропозиції і виступає мірою грошової вартості товарів та засобом регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві. Дане поняття, насамперед, визначає сферу (межі) дії ціни - економічне середовище, а саме: ціна обслуговує усі стадії суспільного відтворення (виробництво, розподіл, обмін та споживання). Ціна як важіль господарського механізму справляє усесторонній вплив на соціально-економічні процеси в суспільстві. Формування ціни під впливом попиту і пропозиції товарів на ринку визначають об'єктивні передумови її

виникнення, які зумовлюються суб'єктивними чинниками. Добровільний характер та цільове призначення, що передбачає:

- для виробника - покриття витрат і отримання прибутку;
- для споживача - задоволення потреб.

Розглядаючи питання взаємозв'язку податку і ціни, слід зосередити увагу саме на визначення ціни з позиції її впливу на розподільчі процеси. Зважаючи на вищесказане, слід відмітити, що ціна виступає економічним інструментом, за допомогою якого вартість продукту одержує грошовий вираз і стає об'єктом розподілу, вона впливає на величину грошових коштів, які поступають в певний сектор економіки, певному власнику. Тобто, ціна обслуговує розподільчі процеси, при її посередництві формуються різні елементи вартості суспільного продукту. Перерозподільчі процеси, що здійснюються через механізм цін використовуються державою для регулювання соціально-економічних процесів. Визначивши пріоритети соціально-економічного розвитку держава за допомогою податків та податкових платежів «відсікає» частину втіленого в товарах доходу і передає його тим чи іншим галузям економіки, регіонам чи верствам населення. Особливу перерозподільчу роль відіграють податки на споживання, які включаються в ціну як надбавка і сплачуються споживачами товарів та послуг.

В ринковій економіці процес виробництва товарів, надання послуг, що здійснюється суб'єктами підприємництва зорієнтований на задоволення потреб споживача. Орієнтація на споживача в процесі виробництва не означає, що йому не повинна належати прерогатива в процесі ціноутворення, що виробник не повинен приймати в ньому участь, що його позиція щодо параметрів ціни на вироблену ним продукцію не повинна враховуватись.

На нашу думку, процес ринкового ціноутворення - це не монолог ні виробника (держави, як це було в адміністративній економіці радянської доби), ні споживача. В ринковій економіці ціноутворення - це діалог між

продавцем і покупцем, в процесі якого узгоджується така ціна, за яку продавець готовий продати товар, а покупець купити його.

В процесі узгодження ціни виробник і покупець використовують різні підходи до ціноутворення - витратний і ціннісний, суть яких представлено на рис. 1.4.

Діалог продавця і покупця в процесі узгодження ціни (з включенням всіх елементів визначених чинним законодавством) дозволяє зробити висновок, що процес ринкового ціноутворення проходить в два етапи:

- 1) формування ціни продавцем;
- 2) визначення ціни шляхом її узгодження між продавцем і покупцем.

На першому етапі здійснюється формування ціни виробником з використанням витратного методу.

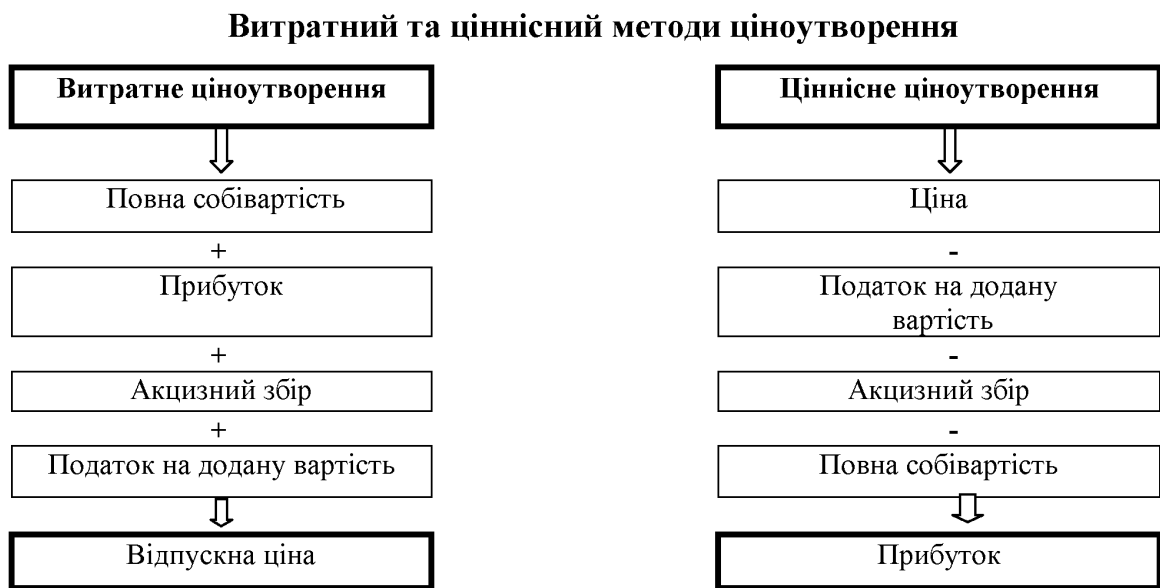


Рис. 1.4 Моделі витратного та ціннісного підходів до ціноутворення

Зміст витратного методу в тому, що ціна формується шляхом додавання окремих її елементів і повинна забезпечити відшкодування витрат виробництва, отримання бажаного прибутку та сплату до бюджету податків на споживання. Визначальна роль у формуванні ціни належить витратам виробництва. Ринкове середовище може впливати на процес формування

ціни через величину прибутку, який може закладатися в ціну виходячи з вищого чи нижчого рівня рентабельності.

На другому етапі в процесі узгодження ціни між продавцем та покупцем враховуються різноманітні ціноутворюючі фактори: попит і пропозиція, якість товару, наявність товарів - аналогів, платоспроможність покупців та інше. При узгодженні ціни покупець оцінює товар через призму корисності і можливості заплатити ціну, визначену продавцем. Виробник, перш ніж погодитись з ціною покупця, використовуючи ціннісний підхід до ціноутворення, розкладає її по окремих елементах в напрямку, зворотному до процесу її формування і робить висновок про прибутковість чи збитковість реалізації товару при такій ціні, про абсолютну суму прибутку чи збитку. Продавець може надавати покупцю різноманітні скидки. Кінцеве рішення щодо рівня ціни приймається з врахуванням цінової стратегії (зняття «вершків», проникнення на ринок, середні витрати плюс прибуток та інше).

Якщо ціна встановлена на рівні, який не забезпечує виробнику відшкодування витрат, а тим більше отримання прибутку, то така ситуація спонукає його до прийняття певних управлінських рішень, а саме:

- пошук шляхів зниження витрат виробництва;
- пошук інших сегментів ринку збуту товару;
- зняття товару з виробництва і перелив капіталу у інші сфери діяльності.

Таким чином, практика ринкового ціноутворення повинна базуватися на поєднанні витратного і ціннісного підходів, враховувати інтереси як продавця, так і покупця. Ціну, яку згідний заплатити покупець, виробник повинен розкласти по окремих елементах, «прицінитись» до неї через призму відшкодування витрат, сплату податків на споживання і отримання прибутку.

Податок і ціна - категорії, що знаходяться в тісному взаємозв'язку та взаємозалежності. Однак, ціна - економічна категорія, яка обслуговує усі економічні процеси у суспільстві (виробництво, розподіл, обмін і

споживання) та впливає на розвиток економіки. В свою чергу, податок - економічна категорія, яка обслуговує процес розподілу ВВП з метою формування централізованого фонду грошових коштів для задоволення суспільних потреб. Виходячи із вищезазначеного, слід відмітити, що ціна є первинною по відношенню до податку, адже розподіл частини ВВП через податки здійснюється у вартісній формі. Податок і ціна економічно взаємопов'язані й опосередковані грошовою формою. Податки відображають рух грошових коштів цільового призначення, а ціна - показник виміру суспільної оцінки витрат і результатів діяльності суб'єктів господарювання. Взаємозв'язок податків і цін як самостійних категорій зумовлений застосуванням різних форм розподілу і перерозподілу ВВП, водночас, їх функціональний вплив на розподільчі процеси утворює нерозривну взаємодоповнювальну єдність.

Окремі автори [27; 12; 6] виділяють контрольну функцію податків зважаючи на те, що податок є фінансовою категорією. Контрольна функція податків полягає у можливості забезпечення контролю за правильністю визначення та своєчасністю сплати до бюджету податків. Мета цього контролю - розподілити ВВП за допомогою податків так, щоб у необхідному обсязі та у визначений термін поступали у централізований фонд держави суми податків, передбачені чинним законодавством. Контрольна функція податків матеріалізується і реалізується на практиці через податковий контроль.

Функція ціни як засобу раціонального розміщення виробництва проявляється в тому, що за допомогою цін здійснюється переміщення капіталу з одних галузей економіки в інші, де прибутковість вища. Підприємство як суб'єкт ринкових відносин, як правило, обирає сферу найприбутковішої діяльності. В умовах української економіки при її своєрідній специфіці підприємці основну частку коштів спрямовують не у виробництво, а в торговельно-посередницьку діяльність, де норма прибутку

значно вища. На нашу думку, податок виконує дві функції - фіскальну та розподільчо-регулюючу. Ціні притаманна обліково-інформаційна та розподільчо-регулююча функції (див. рис. 1.5).

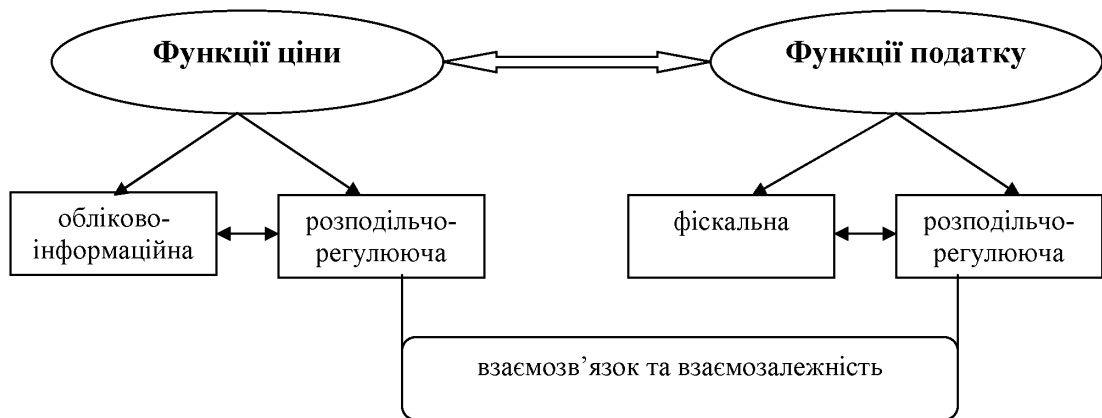


Рис. 1.5 Функціональне призначення податку і ціни

Усі інші функції податку (відтворювальна, соціальна, економічна, стимулююча, контрольна), як вірно зазначає А.І. Крисоватий лише «доводять багатогранність прояву розподільчо-регулюючого впливу оподаткування» [33].

Таким чином, обліково-інформаційна функція ціни та фіскальна функція податку відображають основне призначення цих категорій. Розподільчо-регулююча функція, яка властива як ціні, так і податку є підтвердженням того, що обидві категорії приймають участь в розподільчих процесах, а відтак взаємодіють в процесі функціонування господарського механізму держави.

## 1.2 Соціально-економічний зміст податків на споживання

Кожен податок, що справляється в державі, при виконанні ним розподільчо-регулюючої функції повинен нести певне економічне навантаження, зачіпати інтереси юридичних і фізичних осіб, які їх



сплачують. В цьому плані особливий інтерес представляють податки на споживання (непрямі податки). Податки на споживання виступають надбавкою до ціни товару і пов'язані з процесом ціноутворення. На відміну від інших податків, які включаються в ціну з використанням різних механізмів, податки на споживання є видимими елементами цін. Адже знаючи ціну товару і ставку податку на споживання завжди можна розрахувати їх суму, а відтак вплив на доходи споживачів товарів і послуг.

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних підходів до класифікації податків. Будь-яка класифікація певним чином є умовною, але обов'язковою при вивченні сукупності явищ, оскільки дає змогу згрупувати їх відповідно до вибраних для дослідження однорідних ознак. Класифікація податків - це групування податків за певними ознаками, що дозволяє розкрити їх сутність, призначення та роль у реалізації податкової політики держави, а також вплив на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Найбільший інтерес для нашого дослідження представляє класифікація податків за формою оподаткування і поділ їх на дві групи: прямі і непрямі податки. Поділ податків на прямі і непрямі вперше здійснено Ж. Боденом наприкінці XVI століття. Особливість прямих податків полягає в тому, що їх справляння безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування, їх платниками виступають конкретні особи (фізичні або юридичні). Завдяки такій особливості розмір прямих податків можна диференціювати в залежності від величини доходів суб'єктів оподаткування. Тому ці податки вважають справедливими і завдяки їм здійснюється перерозподіл доходів між окремими групами населення, вони виконують певну соціальну функцію. Непрямі податки - це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від величини доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни і їх платником виступає кінцевий споживач даного товару чи послуги [19].

Чіткі критерії поділу податків на прямі і непрямі і до сьогодні не визначені. Відомий вчений, економіст В.Л.Андрущенко, досліджуючи податкові фінанси Заходу, посилається на позицію економістів минулого, що «на початку ХХ століття нараховувалось до десяти різних версій поділу податків на прямі і непрямі» [5]. Найбільш поширеною була класифікація за принципом співпадання чи неспівпадання юридично визначеного і фактичного платника податку, тобто можливість перекладання податків з одних платників на інші. До прямих відносили податки, що сплачувались платниками, на яких вони фактично покладені, а непрямі податки - це ті, які повністю або частково перекладались на інших платників через механізм ціноутворення.

Поділ податків на прямі і непрямі, в основі якого лежить критерій їх перекладання, розглядали А.А. Соколов [16], І.Х. Озеров [18], Г. Якобі, М.І. Мітіліно, М. Тургенєв [15], фізіократи. Зокрема, представники фізіократів (Д.С. Мілль, Рау, А. Вагнер, Л. Больє) вказують, що відмінність прямих і непрямих податків обумовлена, насамперед, їх перекладанням. Всі податки, що безпосередньо «падають» на платника податку і не можуть бути перекладені шляхом їх включення в ціну товару є прямими податками. Ті податки, які законодавчо або в процесі економічної взаємодії податків та ринкових відносин попиту і пропозиції перекладаються законодавчо визначеним платником на споживача є непрямими податками [23]. Серед вчених дослідників сучасності таких поглядів дотримується Сінігевич А.В., Кочетков А.І. [18]. Зокрема Кочетков А.І. зазначає, що «кінцевим платником прямого податку є власник оподаткованого доходу, або одержувач оподаткованого доходу, тоді як платником непрямих податку є споживач товару, на якого податок перекладається через надбавку до ціни».

Ми не заперечуємо самого існування процесу перекладання податків в теоретичному плані, однак на практиці досить важко визначити суму податку, яка перекладається на споживача. Тому, на нашу думку, критерій

перекладання податків не може служити ознакою їх поділу на прямі і непрямі з таких міркувань:

- по-перше, з економічної точки зору податок - це відносини між державою та юридичними і фізичними особами (суб'єктами податку). Тобто, суб'єкти податку при сплаті податку вступають з державою у податкові відносини. Споживач (покупець) товару не вступає з державою у відносини, тому не може виступати платником податку. Споживач товару вступає у відносини з продавцем, який реалізує цей товар. Однак, ці відносини є не податковими, а товарно-грошовими (відносини обміну), при яких товар обмінюється на гроші. У процесі придбання (купівлі) товару споживача не цікавить сума включених в ціну податків, а те, наскільки пропозиція товару на ринку за певною ціною задовольняє споживчу потребу покупця;

- по-друге, джерелом сплати непрямих податків виступає виручка від реалізації продукції, валовий дохід продавця. Платник податку сплачує податок за рахунок власних доходів. Сплата як прямого, так і непрямих податку означає перехід власності від платника податку до держави. Тому, платник виступає носієм як непрямих податків, так як і прямих.

Виходячи із вищезазначеного, теза про те, що кінцевим платником прямих податків виступає той, хто отримує дохід чи є власником майна, а непрямих - споживач товару, на якого податок перекладається шляхом надбавки до ціни є суперечливою. Як стверджує Д.Г. Чернік «це лише теоретичне припущення, оскільки на практиці справа може обернутися інакше. Прямі податки за певних умов можуть також перекладатися на споживача. Так, прямий за визначенням податок на прибуток за умови перекладання його на ціни, стає непрямим. У свою чергу, непрямі податки також не завжди можуть бути перекладені на споживача, оскільки ринок не обов'язково у повному обсязі прийме товар за підвищеними цінами» [16].

Тобто, межа між прямими та непрямими податками нерідко буває умовною. Зважаючи на цю умовність в економічній літературі окремими

авторами пропонується відмінити такий поділ, а за критерій класифікації податків прийняти ознаку, яка дозволяє оцінити вплив кожного з них на мотиви економічної поведінки виробника. Зокрема, Л.І. Якобсон [16] вважає, що прямі податки безпосередньо пов'язані з характеристиками платника: ними обкладаються юридичні і фізичні особи, а також їх доходи, а непрямі - з діяльністю, якою займається платник податків, тому ними оподатковуються ресурси, види діяльності, товари та послуги. У той же час Нікітін С.М., Степанова М.П., Глазова Є.С. [2] підкреслюють принципову відмінність прямих податків, які орієнтовані на обкладання доходів підприємництва чи населення, від непрямих, які спрямовані на кінцеве споживання. Такої ж думки дотримується Хімічова Н.І. та вказує, що «поділ податків на прямі і непрямі передбачає, з однієї сторони, оподаткування доходів, а з іншої - витрат» [17].

Окремі автори, зокрема Худяков А.І., Бродський М.Н., Бродський Г.М. [11] вказують, що відмінність прямих та непрямих податків полягає в особливостях формування джерела сплати податку. По непрямих податках це джерело формує сама держава шляхом встановлення в директивному порядку надбавок до ціни товару. Внаслідок цього платник податку після реалізації товару одержує виручку в складі якої наявні кошти, необхідні для сплати податку. При прямих податках джерелом сплати податку виступає доход платника.

Розмежування податків на прямі і непрямі може здійснюватись з врахуванням такого критерію як платоспроможність платника. Так вважають Лебедев В.А. [18], Іловайський С.І. [10], Соколов А.А. [16] та інші. Оцінка платоспроможності, на їх думку, має обов'язково враховувати обсяги і види споживання, які є змістом всієї системи непрямого оподаткування. Зокрема, професор Лебедев В.А. вказує, якщо особа має певний дохід, то може заплатити певну суму податку пропорційну доходу. Якщо особа купує предмети споживання, це означає, що у неї є кошти для купівлі, а отже вона

має певну податкову спроможність [18]. З цього приводу Мікеладзе П.В. пише [33], що згідно критерію поділу податків на прямі і непрямі за ознакою платоспроможності платника прямі податки безпосередньо оцінюють суб'єктивну платоспроможність окремих осіб (так як вона визначається наявними доходами та майном), а непрямі податки дозволяють визначити платоспроможність платника через рівень споживання товарів та послуг, тобто через їх витрати.

Певний інтерес представляє точка зору Худякова А.І., Бродського М.Н., Кучерявенка М.П., які вважають, що в основі поділу податків на прямі і непрямі лежить такий критерій як «носій податкового тягаря». Зокрема, Кучерявенко М.П. [36] вказує, що при прямому оподаткуванні юридичний і фактичний платники співпадають, а при непрямому - таке співпадання може не відбутися. А саме, згідно чинного законодавства зобов'язання внесення суми податку до бюджету покладається на особу, що виробляє чи реалізує товар (надає послуги). Фактично тягар сплати податку покладено на споживача, який купує товар (послуги) за цінами, збільшеними на суму непрямих податків. Кучерявенко М.П., також, підкреслює особливість розмежування прямих і непрямих податків їх участю у процесі формування ціни: якщо прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва, то непрямі - лише на стадії реалізації як надбавка до ціни товару (послуги).

В узагальненому вигляді поділ податків на прямі і непрямі за формою оподаткування подає Мельник П.В. у монографії «Розвиток податкової системи у перехідний період» [1]. Такої ж думки дотримується Буряковський В.В. [19], а саме:

1. Залежно від ознак оплати (прямі - і платить, і несе одна особа; непрямі - платить одна особа, а несе податковий тягар інша);
2. Залежно від формування ціни (прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва; непрямі - на стадії реалізації як надбавка до ціни товару);

3. Залежно від способу вилучення (прямі податки - по декларації, непрямі - по ставках);

4. Виходячи з джерела сплати (прямі - з виробництва матеріальних благ: доходу, майна, прибутку; непрямі - із споживання благ: витрат і використання речей).

Узагальнюючи різноманітні підходи до визначення критерію розмежування податків на прямі і непрямі слід відмітити, що погляди на них зазнавали значних трансформацій в процесі розвитку теорії податків, однак одностайної думки на сьогодні так і не досягнуто.

У сучасній науковій економічній літературі зустрічаються такі визначення:

- «непрямі податки - це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни на товар або послугу і платником яких є кінцевий споживач такого товару чи послуги [19];

- «податок непрямий - податок, суму якого долучають до ціни продукції, робіт чи послуг. На відміну від прямого податку непрямий податок не пов'язаний з доходом (майном) платників податку» [40];

- «непрямі податки встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника не залежить від його доходів» [10].

Сучасна класифікація податків відходить від традиційного їх поділу на прямі і непрямі, запропонувавши натомість практичнішу типологію за ознаками податкової бази (за економічним змістом об'єкта оподаткування). Такої думки дотримуються Альтшулер В. [3], Болдирев Б. [17], Меньков Ф., Пепеляєв С.Г. [9]. Зокрема Пепеляєв С.Г. вказує, що згідно такої класифікації прямі податки розглядаються як податки на доходи, майно, а непрямі - як податки на споживання.

У вітчизняній системі оподаткування до групи податків на доходи відносять: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на

промисел, плата за торговий патент, фіксований сільськогосподарський податок. Друга група - це податки на майно: податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок (плата) за землю, податок на нерухомість (проект). Третя група - податки на споживання: податок на додану вартість, акцизний збір, мито, які виступають надбавкою до ціни товарів, послуг.

Найпоширенішим визначенням податків на споживання, що подається у сучасній науковій економічній літературі, є таке: «податки на споживання - це податки, які виступають однією з причин зростання цін на споживчі товари і сплачуються споживачами побічно у вигляді більш високої плати за товари. Тобто, ознакою даних податків є завуальована від справжніх платників форма вилучення частини їх доходів». З даним визначенням податків на споживання ми не погоджуємось з таких міркувань:

1) податки на споживання лише за умови нееластичного попиту можуть повністю перекладатися на ціну зумовлюючи її зростання, за умови ж еластичного попиту на товари, послуги ці податки на величину ціни не впливають;

2) податки на споживання, як податки на доходи і майно включаються в ціну товару і фактичними їх платниками виступають споживачі товарів, послуг. Тому, дана ознака не може виступати основою при визначенні податків на споживання.

Податки на споживання, безпосередньо, пов'язані з процесами ціноутворення, а тому їх соціально-економічну сутність потрібно давати саме з позиції впливу на формування та визначення ціни. Таким чином, ми більш схиляємось до думки, що податки на споживання - це податки, які беручи участь у процесах споживання, виступають видимими елементами цін товарів (послуг) та регулюють обсяги споживання, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення, а відтак і на суспільний добробут.

За своїм змістом податки на споживання (при певному рівні споживання) мають регресивний характер: чим більший дохід споживача, тим менша питома вага цих податків у його доходах і навпаки, чим менший дохід споживача, тим більшу питому вагу займають в них податки на споживання. Тому, податки на споживання вважаються найбільш соціально несправедливими. Однак, ми погоджуємось з позицією Мельника П.В., який зазначає, що споживання обмежується людськими, суто фізіологічними, психологічними, споживчими потребами. При певному рівні насичення людських потреб споживання зменшується, зростають заощадження. Тому, в країнах з високо розвинутою економікою порівняно з країнами з перехідним типом економіки сплачується більше податків з неспожитого доходу (заощаджень), який перерозподіляється на користь незаможних верств населення [11].

Історичний аспект становлення та розвитку податків на споживання у різних країнах світу здійснювався за двома напрямками. Перший напрям характерний для європейських країн, де основу оподаткування склали майнові податки та податки на доходи. Податки на споживання виникли вже на відповідному рівні розвитку податкових систем цих країн. Другий напрям визначався умовами країн, території яких освоювалися значно пізніше (США, Австралія та ін.). Даний напрям характеризується широким використанням податків на споживання, так як податки на доходи, майно не могли забезпечити необхідні обсяги надходжень до бюджету для фінансування державних потреб [14]. Податки на споживання складають значну частину податкових надходжень у країнах ОЕСР. До податків на споживання у цих країнах відносять різні види оподаткування: податки на покупки, на продаж, податок на додану вартість, акцизи, податки на експорт та імпорт (мити), податки на переведення власності, майна чи цінних паперів та ін. [13].



Найпоширенішою формою податків на споживання є акцизи. Акцизи - це податки на споживання, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни. Акцизами оподатковуються предмети масового споживання, які виробляються і реалізуються фізичними і юридичними особами в середині країни. Акцизами також обкладаються іноземні товари, що реалізуються приватними торговцями на внутрішньому ринку. Акцизи характерні для системи ринкового ціноутворення при якому держава встановлює лише надбавку до ціни. Саме слово «акциз» означає «відрізати, відсікати». Розрізняють фіксовані та пропорційні ставки акцизів в залежності від методу встановлення надбавки. Фіксовані ставки акцизів встановлюються у грошовому виразі на одиницю продукції та не залежать від ціни реалізації. Однак, акциз виступає елементом ціни товару, а відтак - завищений розмір ставки акцизу зумовлює підвищення ціни реалізації, що тягне за собою скорочення споживання, а звідси і зменшення бюджетних надходжень від акцизів. Тому слід досить виважено відноситись до питання підвищення фіксованих ставок акцизу. Пропорційні ставки акцизів дещо нівелюють вищезазначені вади, вони встановлюються у відсотках до обсягів реалізації, а тому реагують на всі коливання ринку, зокрема інфляційні.

В залежності від охоплення товарів оподаткуванням акцизи поділяються на специфічні та універсальні. Тривалий час основним видом податків на споживання залишались специфічні акцизи, що встановлювались на окремі товари. Світовій практиці відомі кілька форм обкладання товарів специфічними акцизами - від площі посіву сировини, з якої виготовлявся підакцизний товар, до продуктивності знарядь виробництва підакцизного товару та сировини, напівфабрикатів, у подальшому - готова продукція. Еволюційний розвиток специфічних акцизів зумовив необхідність скасування недосконалих форм їх обкладання. Зокрема тих, основний зміст яких полягав у встановленні податків, виходячи з середнього виходу готової продукції з одиниці площі посіву сировини, середньої продуктивності

знарядь виробництва та ін. Оподаткування специфічними акцизами окремих видів готової продукції характеризується низкою переваг, що зумовили необхідність їх застосування на практиці. Зокрема, до таких переваг слід віднести: законодавчо визначений, а отже заздалегідь відомий розмір акцизу з одиниці продукції; акциз сплачується один раз виробником продукції, що не передбачає кумулятивного ефекту; термін сплати акцизу максимально наближений до моменту реалізації продукції, що забезпечує повну сплату податку.

Еволюція специфічних акцизів характеризується закономірністю скорочення кількості підакцизних товарів. У середні віки, період найбільшого розвитку непрямого оподаткування, акцизами обкладалися як предмети широкого вжитку (в тому числі товари першої необхідності), так і предмети розкоші. Поступово перелік товарів, що підпадали під акцизне оподаткування скорочувався і сьогодні поширюється лише на предмети розкоші, соціально та екологічно шкідливі товари. Процес скорочення переліку підакцизних товарів зумовлений запровадженням універсальних акцизів. Нині коло підакцизних товарів у розвинутих країнах не є широким та включає: алкогольні і тютюнові вироби, пальне, деякі види транспортних засобів, ювелірні вироби, літальні апарати, кава, пиво та ін. Слід враховувати і той факт, що рівень споживання підакцизних товарів у кожній окремо взятій країні буде різним і залежить, насамперед, від життєвого рівня її громадян. Високий рівень життя населення відповідно впливає на рівень споживання підакцизних товарів.

Універсальні акцизи, на відміну від специфічних, встановлюються для всього обсягу реалізації продукції. Однією із форм універсальних акцизів є податок з обороту у багаторівневій формі. Його суть полягає в тому, що оподатковується валовий оборот на всіх стадіях виробництва і обігу товарів. Таке оподаткування має кумулятивний характер, оскільки податок з обороту у багаторівневій формі стягувався з усієї вартості обороту, включаючи

вартість сировини та матеріалів. В процесі його використання, коли кількість стадій виробництва і обігу більше однієї, виникає ефект послідовного збільшення податкового навантаження. Фактичне податкове навантаження в таких умовах залежить від довжини шляху просування товару від виробника до споживача. Дана форма непрямого оподаткування призводила до постійного збільшення оподаткованого обороту. Окрім того, багаторівнева форма оподаткування значно ускладнювала механізм нарахування та сплати податку, що зумовило необхідність переходу на однорівневу форму оподаткування.

Однорівнева форма непрямого оподаткування застосовувалась у виробництві, оптовій та роздрібній торгівлі. Об'єктом оподаткування податком з обороту в однорівневій формі на стадії виробництва є валовий оборот по реалізації товару при виході його з місця виробництва; на оптовому рівні - всі оптові обороти та обороти виробничих підприємств, які реалізують продукцію безпосередньо в роздрібній торгівлі, минаючи оптовий рівень; в роздрібній торгівлі - оборот по реалізації товарів кінцевому споживачу.

Наступною формою універсальних акцизів є податок на додану вартість. Вперше зміни у структурі податків на споживання ввела Франція у 1954р., яка замінила податок з обороту на податок на додану вартість. Принциповою відмінністю цього виду податку від податку з обороту є те, що зберігаючи усі переваги податку з обороту податок на додану вартість ліквідує явище кумулятивного ефекту. Його суть полягає в тому, що податком на додану вартість оподатковується лише вартість, додана на кожній стадії просування товару від виробника до споживача. Завдяки цьому податок на додану вартість не поширюється на перенесену вартість, яка вже була попередньо оподаткована. До позитивних сторін ПДВ відносять: легку передкладність, високу фіскальну ефективність; широку базу оподаткування завдяки включенню в неї, окрім товарів, роботи і послуги; сприяння

нагромадженню та інвестуванню, оскільки оподатковується споживання, а не безпосередній дохід суб'єкта господарської діяльності; уникнення кумулятивного ефекту [35].

Другий вид податків на споживання представлений фіскальною монополією. Суть фіскальної монополії полягає у встановленні державою такої ціни, яка б забезпечувала їй певні надходження. Фіскальна монополія виражає прибуток держави від реалізації монопольних товарів. Вона може бути повною або частковою. При повній монополії держава залишає за собою право на виробництво і реалізацію окремих товарів за встановленими нею цінами. При частковій монополії держава монополізує лише процес ціноутворення, або ціноутворення і процес виробництва товарів, або ціноутворення і реалізацію товарів. Об'єктом фіскальних монополій завжди були масові споживчі товари: сіль, алкогольна продукція, тютюнові вироби, сірники та ін. [14]. Слід відмітити, що сьогодні фіскальна монополія практично не застосовується.

Третій вид податків на споживання представляє мито, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни у будь-який спосіб (експортуються, імпортуються чи проходять транзитом). Мито включається до ціни товарів і сплачується суб'єктом, який фактично переміщує товар через кордон, проте за рахунок покупця. Стягується мито за ставками, передбаченими митними тарифами в розрізі окремих товарів із зазначенням одиниці митного оподаткування та податкової ставки.

### 1.3 Цінові аспекти оподаткування процесів споживання

Економіку будь-якої держави обслуговують різні ціни, які в систематизованому вигляді представляють систему цін. В навчальній літературі ціни, що використовуються в Україні, включають ціни, згруповані по галузях економіки (промисловість, сільське господарство, транспорт та

ін.), по території їх дії (єдині чи регіональні), в залежності від термінів дії (постійні чи тимчасові), від рівня інформованості, франкування тощо. В Законі України «Про ціни і ціноутворення» (1990р.) виділено ціни в залежності від державного регулювання (вільні, державні фіксовані та регульовані). В Положенні про порядок формування і застосування вільних (ринкових) цін і тарифів на продукцію, товари, послуги (1991р.) мова ведеться про оптові, відпускні і роздрібні ціни, тобто їх види в залежності від сфери суспільного відтворення, які вони обслуговують (виробництво чи обмін). Реальну економіку України в сфері виробництва обслуговують оптові і відпускні ціни, сферу обігу - гуртово-відпускні ціни (коли реалізація здійснюється великими партіями торговими посередниками) і роздрібні ціни, по яких товар реалізується безпосереднім споживачам.

Серед сукупності цін, що обслуговують українську економіку заслуговує на критичну оцінку термін «оптова» ціна, який міцно прижився в системі цін, але ні по суті, ні по назві не відповідає реаліям сьогодення. В основу терміну «оптова ціна» закладено російське слово «опт», яке у тлумачному словнику С.І. Ожегова трактується як «купля, продаж партіями, більшими кількостями» [7]. В українській мові терміну «опт» відповідає слово «гурт». Крім того, в ринковій економіці на відміну від адміністративної, реалізація (збут) продукції здійснюється не обов'язково великими партіями. Термін «гуртова ціна» доцільно вживати в умовах реалізації товару великими партіями, яку здійснюють гуртові ланки в сфері обігу (гуртовні). Тому, ми вважаємо обґрунтованим внесення змін у вітчизняні нормативні акти з питань ціноутворення і заміну терміну «оптова ціна» назвою «виробнича ціна». Пропозиції щодо класифікації цін в залежності від сфери, яку вони обслуговують, введення терміну «виробнича ціна» повинні знайти відображення у новій редакції Закону України «Про ціни і ціноутворення», підготовку якого здійснює Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України.

Кожен вид цін складається з певних елементів, які є законодавчо визначеними і включаються в ціну або вилучаються з неї в певній послідовності.

Оптова (виробнича) ціна - це ціна, яка обслуговує сферу виробництва і яка повинна забезпечити виробнику відшкодування витрат і отримання прибутку. Регулювання оптових цін здійснюється шляхом встановлення граничних цін або граничних нормативів рентабельності.

Відпускна ціна - це ціна по якій виробники реалізують свою продукцію і яка включає витрати та прибуток і збільшується на суму податків на споживання: акцизного збору і податку на додану вартість.

Таким чином, податки на споживання є елементами відпускних, гуртово-відпускних і роздрібних цін на товари і послуги вітчизняних товаровиробників.

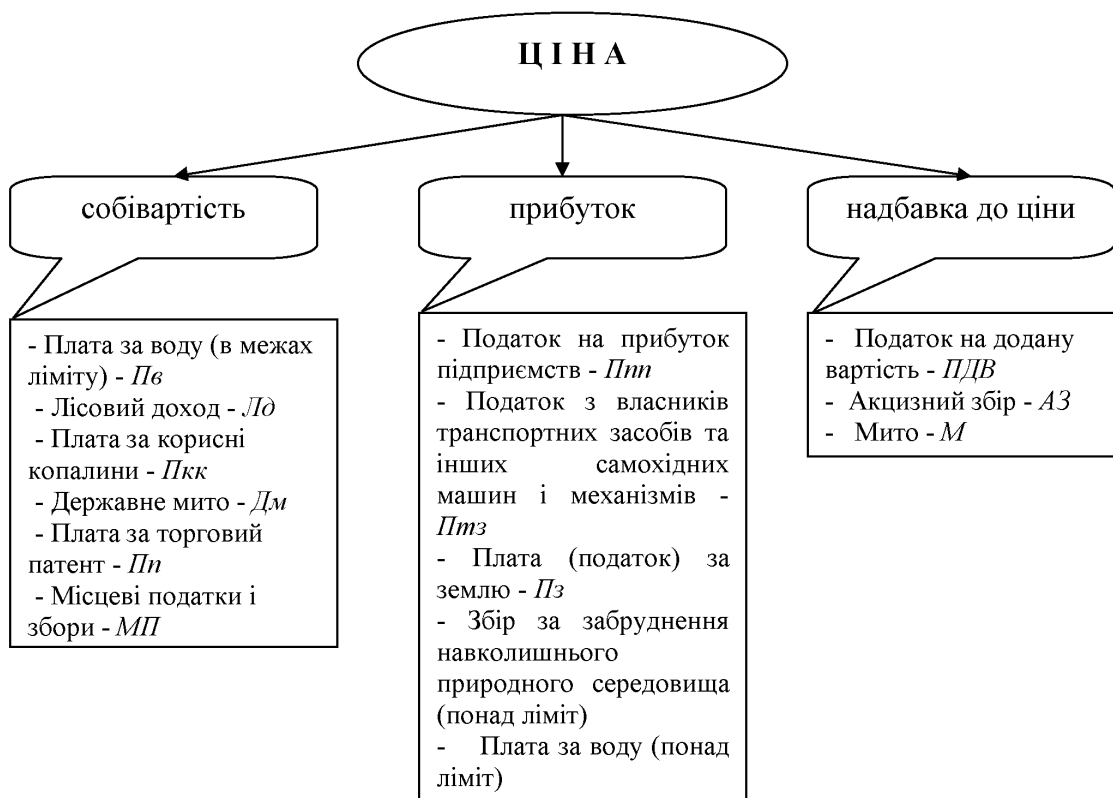


Рис. 1.7 Класифікація податків та податкових платежів за джерелами їх сплати

Податки, що справляються в Україні в залежності від джерел їх сплати і впливу на рівень цін можна поділити на 3 групи (див. рис. 1.7).

Перша група - це податкові платежі, які включаються в собівартість продукції є представлені ресурсними платежами. Ресурсні платежі (за воду в межах ліміту, за ліс, за видобуток корисних копалин), по суті, є ціною певного виду ресурсів. Збільшення цих податків обумовлює ріст собівартості, ріст цін, а при державному регулюванні цін - зменшує суму прибутку. Сила впливу ресурсних платежів залежить від обсягу використаних ресурсів, що включаються в собівартість продукції шляхом розподілу через матеріальні та інші витрати. До даної групи податків також слід віднести місцеві податки і збори. Податки першої групи суттєвий вплив на рівень цін не справляють.

Друга група - це податки, які сплачуються за рахунок прибутку (податок на прибуток, плата за понадлімітний забір води, плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів). Ці податки прямо через ціни не зачіпають інтереси суб'єктів господарювання, адже елементом ціни є прибуток. Зміна цих податків зменшує або збільшує ту частину прибутку, яка може бути використана для власних потреб (капіталізацію, матеріальне заохочення та інше.). Однак, справляння цих податків впливає на фінансові ресурси господарюючого суб'єкта у тому випадку, коли надходить термін сплати податку, а джерело (прибуток) відсутнє або недостатнє. У цьому випадку сплата податків забезпечується за рахунок стійких пасивів, а при їх відсутності - за рахунок обігових коштів, а також коштів, призначених на виплату заробітної плати, зумовлюючи при цьому кризу платежів, затримку виплати заробітної плати та інше.

Третя група - це податки на споживання, до яких належать ПДВ, акцизний збір і мито (експортне та імпорнтне). Ці податки є непрямими, однак, з точки зору ціноутворення вони прямо впливають на ціну товарів. ПДВ і акцизний збір по вітчизняних товарах - це елементи ціни, адже знаючи

ціну виробника і ставки цих податків можна розрахувати їх суму, питому вагу в ціні конкретного товару [10].

Поряд із визначенням податкового навантаження на ціну товару при дослідженні питання оподаткування споживання та його впливу на процеси ринкового ціноутворення об'єктом дослідження, безпосередньо, виступає можливість перекладання податків, тобто визначення фактичного платника податків. За визначенням професора А.А.Соколова під перекладанням податків слід розуміти «визванное налогом изменение цен товаров и услуг, при котором плательщик получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц, либо на своих покупателей (случай прямого переложения), либо на своих поставщиков (случай обратного переложения)» [16]. Перекладання податку з однієї особи (платника податку) на іншу (носія податку), який виступає фактичним його платником, або ж навпаки здійснюється через процеси ринкового ціноутворення, безпосередній вплив на які справляють попит та пропозиція товарів, послуг на ринку. Тому, як вірно зазначає П.Самуельсон [12], головним завданням у системі оподаткування є з'ясування того, хто виступатиме дійсним платником податку: продавець чи споживач, що, в свою чергу, впливатиме на розподіл податкового навантаження між виробниками (продавцями) та споживачами товарів, послуг.

Теорія перекладання податків є мало дослідженою у світовій фінансовій науці. Її основним завданням є дослідження ролі та значення податку, як особливого ціноутворюючого фактору під впливом якого змінюється ринкова рівновага між попитом та пропозицією. Спробою вирішення проблеми можливого перекладання податків, поряд з іншими науковими працями відомих економістів класиків: А.Сміта, Д.Рікардо, а також Курно, Панталеоні, Вікселя, Маршалла та ін. є дослідження професора А.А.Соколова [36], який виділяє три можливі способи впливу податків на ціни:



1) прямиий вплив передбачає підвищення (зниження) ціни товару, послуги через запровадження податку на всю його величину або ж на певну частину податку;

2) непрямий вплив полягає у тому, що зміна рівня ціни (її зростання чи зниження) не залежить від величини податку, який включається до її складу, а зумовлюється іншими як внутрішніми, так і зовнішніми ціноутворюючими факторами;

3) опосередкований вплив проявляється через взаємозв'язок між рівнями цін на окремі товари, послуги, тобто податок через ціну оподаткованого товару, послуги опосередковано впливає на рівень цін інших товарів, послуг.

Саме дослідження першого способу впливу податків на ціни дозволяє визначити можливість перекладання податків як з продавця на споживача, так і у зворотному напрямку. Слід відмітити, що податки на споживання впливають на обсяг і структуру виробництва через ринковий механізм попиту і пропозиції, тобто через ціну. З цієї позиції безпосередній вплив на можливість перекладання податків справляють ціни товарів (послуг), які, насамперед, залежать від розмірів оподаткування, та попит на ці товари (послуги), а отже і рівень їх споживання. Попит виступає функцією від ціни, однак, зміна попиту і ціни не є прямо пропорційною. Для встановлення залежності зміни попиту та ціни застосовується коефіцієнт еластичності, який визначається відношенням відносної зміни величини попиту до відносної зміни рівня ціни, що зумовила його (див. формулу 1.1):

$$Ed = \frac{D_1 - D_0}{D_0} : \frac{P_1 - P_0}{P_0}; \quad (1.1)$$

де, Ed - коефіцієнт еластичності попиту; D1 - обсяг попиту після зміни ціни; D 0 - обсяг попиту до зміни ціни; P1 - ціна товару після її зміни; P 0 - ціна товару до зміни.

При процентній ставці сума податків на споживання по вітчизняних товарах залежить від витрат виробництва (обігу) і прибутку, чим вони більші, тим більшою буде сума податків та вищою ціна. При формуванні відпускних цін суми податків на споживання, що можуть бути мобілізовані до бюджету будуть зростати при підвищенні виробничих цін і зменшуватись у разі їх зниження, тобто інтереси фіску будуть прямо пропорційно залежними від рівня виробничих цін. Така залежність не створює зацікавленості держави в регулюванні витрат виробництва і обігу, в обмеженні прибутку в ціні шляхом регулювання цін і тарифів на товари та послуги, особливо у виробників - монополістів і монопольних утворень, адже зростання ціни під впливом підвищення ставок податків на споживання забезпечує інтереси фіску. Однак, зростання рівня цін зумовлює скорочення обсягу виробництва та реалізації товарів, послуг. Саме тому, в умовах становлення ринкової економіки України актуальним питанням є визначення оптимальних співвідношень між сумами податків на споживання, які справляються з використанням процентних і абсолютних ставок для забезпечення надходження цих податків не за рахунок збільшення цін, а за рахунок збільшення обсягів виробництва та реалізації. А відтак, податкова політика у сфері оподаткування споживання повинна бути гнучкою та враховувати особливості соціально-економічного розвитку та стан споживчого ринку в Україні.

## Висновки до розділу 1

Податок - це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюється в централізованих

грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та вирішення соціально-економічних завдань.

Аналіз існуючих точок зору щодо розуміння сутності ціни вказує, що її визначення подається лише з позиції формування ціни, як задоволення інтересів суб'єктів обміну (продавця та покупця).

Податки на споживання здійснюють прямий вплив на стан суспільного добробуту населення через механізм ринкового ціноутворення та опосередкований вплив через податкові платежі до бюджету, які у вигляді соціальних виплат впливають на рівень і динаміку заробітної плати працівників бюджетної сфери, грошового забезпечення різноманітних пільгових категорій громадян та інше.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСІВ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 2.1 Податок на додану вартість: фіск та елемент ціни

ПДВ в Україні запроваджений у 1992р. Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991р. та став основним податком на споживання, найвагомим джерелом формування доходів держави.

Таблиця 2.1

Динаміка ПДВ в доходах Державного бюджету України у 2015 - 2021рр.,  
млрд. грн.

Показники	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2021р. до 2015р., %
Доходи бюджету, в тому числі:	28,9	32,9	36,2	38,9	45,4	50,0	60,7	210,03
податкові надходження, з них:	18,8	19,7	20,5	21,9	29,6	33,3	41,8	222,34
ПДВ	7,5	8,4	9,4	10,3	12,9	13,8	16,7	222,67
Питома вага ПДВ: - у доходах бюджету (%);	25,95	25,53	25,97	26,48	28,41	27,60	27,51	-
-у податкових надходженнях (%)	39,89	42,64	45,85	47,03	43,58	41,44	39,95	-

Аналізуючи динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 2015 - 2021рр. слід відмітити процес стабільного зростання його надходжень (з 7,5 млрд.грн. у 2015р. до 16,7 млрд.грн. у 2021р.), процентне

зростання складає 222,67 %. Питома вага ПДВ в доходах державного бюджету перевищує 25% і має тенденцію до зростання.

ПДВ є найбільш проблемним податком у сучасній системі оподаткування в Україні, запозиченим з досвіду зарубіжних країн і перекладений в готовому вигляді на українську реальність. Однак, сам факт його запровадження у вітчизняну систему оподаткування вважається важливим кроком на шляху розбудови ринкової економіки, адже ПДВ є найбільш досконалою формою оподаткування споживання, йому належить провідне місце в податкових системах розвинутих країн та країн з перехідною економікою.

Справляння ПДВ в Україні з 1992р. регламентовано Законами і Декретом Кабінету Міністрів, а саме:

1) Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991р. № 2007-ХІІ;

2) Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992р. № 14/92;

3) Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р.. Фіскальний та регулюючий вплив ПДВ здійснюється через визначення: об'єкта оподаткування; ставок податку; наданих пільг; порядку обчислення та термінів сплати.

Особливої уваги заслуговує питання визначення об'єкта оподаткування ПДВ. Так, Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991р. ним визначені обороти по реалізації товарів (крім імпортних). При визначенні оподатковуваного обороту по товарах, на які встановлено акцизний збір, до нього включалася сума акцизного збору. У новій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997р. об'єктом оподаткування є операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг). База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за

вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів за винятком ПДВ, що включається в ціну товарів (робіт, послуг) згідно з Законами України з питань оподаткування.

Як бачимо, у першій та другій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» об'єкт оподаткування ПДВ, по суті, не змінився. Крім того, співставляючи діючі законодавчі положення відносно визначення об'єкта оподаткування ПДВ та бази оподаткування не важко помітити їх схожість (повторюваність). Адже, операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється за договорами купівлі-продажу, у яких визначається їх вартість (ціна реалізації), що характеризує визначення бази оподаткування ПДВ. Тобто, об'єкт оподаткування ПДВ та база його оподаткування (об'єкт нарахування) співпадають. Однак, об'єкт оподаткування - це елемент податку, який вказує на те, що саме оподатковується. Визначення у вітчизняному законодавстві об'єктом оподаткування ПДВ операцій з продажу товарів (робіт, послуг) є неправомірним та не відповідає економічному змісту даного податку. Операції з продажу товарів (робіт, послуг) виступають об'єктом нарахування ( базою оподаткування) ПДВ, а не об'єктом оподаткування.

На нашу думку, слід в законодавчому порядку врегулювати питання визначення об'єкта оподаткування ПДВ, та об'єкта нарахування (бази оподаткування), а саме: об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару (робіт, послуг) додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача. Об'єктом нарахування ПДВ - договірна (контрактна) вартість товару (робіт, послуг) визначена за вільними або регульованими цінами (тарифами) без урахування ПДВ, що включається в такі ціни.

Щодо визначення розміру ставки ПДВ, то вона встановлюється у відсотках до бази оподаткування і може бути єдиною або мати кілька значень

для окремих товарів (послуг). Практика справляння ПДВ вказує, що єдина ставка значно полегшує його адміністрування та спрощує систему обліку. За весь період свого існування в Україні ставка ПДВ змінювалась три рази:

- 1) з 28% до 20% у 1992р.;
- 2) з 20% до 28% у квітні 1993р.;
- 3) з 28% до 20% у травні 1995р.

Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р. встановлено дві ставки податку: основна - в розмірі 20% і нульова - щодо окремих видів операцій. Ставка ПДВ на рівні 20% в Україні встановлена за домовленістю між главами урядів держав - учасниць СНД від 13.11.1992р., згідно з якою вважається доцільним при розрахунках за товари, що реалізуються суб'єктами господарювання, застосовувати єдину ставку ПДВ 20%. Тобто Україні, яка є членом СНД, доцільно залишити ставку ПДВ на існуючому рівні - 20%, але, з іншого боку, якщо вона намагається стати членом ЄС, то їй необхідно враховувати тенденції економічного розвитку, що відбуваються в країнах Європи. Зокрема, введення середньої ставки ПДВ на рівні 15% у межах формування єдиного європейського ринку. Однак, таке рішення повинно бути продиктоване, перш за все, власними економічними і політичними інтересами держави.

Аналізуючи наукові публікації останніх років в Україні слід відмітити, що значна увага приділяється питанню зниження рівня ставки ПДВ та її диференціації. Так, на думку П.В.Мельника, диференціація ставок ПДВ дозволить не лише уникнути різкого скорочення бюджетних надходжень, а й підвищить його регулятивний потенціал [11].

С.Юргелевич вказує, що для українського сьогодення ставка ПДВ 20% є завищеною. Під час подолання економічної кризи ставка ПДВ має бути мінімізована і не перевищувати 10-12%, що впливатиме на розширення внутрішнього споживання [14].

С.В.Кульбачний розвиває думку, що уніфікована ставка ПДВ (20%) не враховує відмінностей у можливостях сплачувати податок різними верствами населення та призводить до відносного обмеження рівня споживання населення із низьким рівнем життя і неповного використання можливостей оподаткування тих верств населення, які мають вищі доходи [24:].

Погоджуючись з висновком авторів, ми також схиляємось до думки, що унікальність оподаткування ПДВ полягає в тому, що регулюючи рівень споживання, кінцевий споживач може сам повною мірою обрати для себе податковий тиск.

Тобто, споживаючи товари за вищою ціною покупець сплачує (в ціні цього товару) більшу суму податку, і навпаки.

Існують також інші точки зору. Так, Арзуманов Р.М. розглядає механізм впливу ПДВ на розвиток мікроекономічних показників господарської діяльності при зниженні ставки податку до 17%. Аналіз дослідження дозволив автору дійти висновку, що зниження рівня оподаткування доданої вартості не створить суттєвих умов для збільшення обсягів виробництва та прибутку. При зміні ставки ПДВ на 3% (з 20% до 17%) мікроекономічні показники підприємства суттєво не зміняться [9]. Поряд з тим, як стверджує М.Наменко, зменшення ставки хоча б на 1 п.п. (з 20 до 19%) буде коштувати Україні приблизно 0,6 млрд.грн. недонаходжень до бюджету. Відповідно, скорочення ставки з 20% до 17% зумовить недонаходження ПДВ у сумі 1,8 - 2,0 млрд.грн. [40].

Запровадження диференційованих ставок ПДВ чи зниження рівня базової ставки в Україні окремими науковцями [20] прогнозується на третьому етапі реформування податкової системи, після скорочення розмірів ставок податку з доходів фізичних осіб, збору на пенсійне страхування, податку на прибуток. Однак, у будь-якому разі не викликає сумніву потреба удосконалення справляння ПДВ, зокрема, що стосується зниження рівня його



базової ставки. Ми погоджуємось з думкою окремих економістів [40], що розміри ставок ПДВ повинні визначатися не лише бюджетними потребами, а й реальними доходами споживачів.

Об'єктом постійної дискусії як зі сторони науковців, так і практиків є питання діючої практики пільгового оподаткування ПДВ. До пільгового оподаткування ПДВ відносяться оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування. ПДВ включається до ціни товарів, робіт, послуг та виступає ціноутворюючим фактором. Звільнення від оподаткування або оподаткування за нульовою ставкою ПДВ зумовлює зниження рівня цін на товари та послуги, в якому зацікавлені, насамперед, споживачі товарів (послуг) як фактичні платники податку, а також виробники продукції, оскільки зниження ціни товару сприяє зростанню попиту на нього. При стабільному рівні цін пільги по ПДВ обумовлюють зростання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Пільгове оподаткування ПДВ, як один із видів державного регулювання економічного і соціального розвитку, переслідує дві мети: по перше - захист інтересів малозабезпечених верств населення; по друге - стимулювання виробництва окремих товарів (робіт, послуг). З іншої сторони, зростаючі обсяги пільг, які отримують платники податків, суттєво зменшують надходження до бюджету. Слід зазначити, що серед загальної сукупності податкових пільг найпоширенішими є пільги по ПДВ.

Українська практика надання пільг має недоліки, однак до найсуттєвіших з них, як вірно зазначає К.В.Павлюк, слід віднести те, що «більшість пільг надається у формі повного і безстрокового звільнення від оподаткування» [12], що значно ускладнює умови конкуренції на внутрішньому ринку. Крім того, надання пільг сприяє зростанню тіньового сектору економіки, питома вага якого в Україні по відношенню до ВВП, за висновками експертів (Світовий банк, Європейський банк реконструкції і розвитку, Гарвардський університет) коливається в межах 24,2-60,0% [29].

Відсутність експертних оцінок про масштаби перерозподілу фінансових ресурсів, внаслідок надання пільг, а також про економічні і соціальні наслідки вказаного перерозподілу зумовлює значні диспропорції в економіці країни. Зокрема, призводить до значних обсягів бюджетних недоплат, що в свою чергу ускладнює фінансування соціальних виплат. Зростання податкових пільг, також, спонукає до зниження інвестиційної активності, оскільки інвесторами вони розцінюються як найбільш ризиковані чинники, що мають тимчасовий ефект. Тому, першочерговим завданням при удосконаленні механізму справляння ПДВ та реформування всієї системи оподаткування є перегляд діючої системи пільг.

Відмова від необґрунтованих податкових пільг дозволить розширити базу оподаткування, скоротити можливості для зловживань, забезпечити більш справедливий розподіл податкового тягаря між платниками податку.

На нашу думку, податкові пільги повинні мати цільове призначення, узгоджене з пріоритетами економічного розвитку держави, зокрема, сприяти розвитку виробництва, зростанню його ефективності і капіталовкладень, оновленню матеріально-технічної бази, впровадженню науково-технічних розробок та ін. В дійсності, як зазначає О.Д.Василик, «не здійснюється контроль за використанням прибутку підприємств, одним із факторів росту якого є податкові пільги і ці кошти спрямовуються на виплату дивідендів, заробітної плати, нагромадження індивідуального капіталу та інше» [20]. Саме тому, з метою ефективності надання податкових пільг потрібно мати повну інформацію про кошти, вивільнені у зв'язку з пільговим оподаткуванням, а також їх використання. Вважаємо за необхідне на законодавчому рівні врегулювати питання проведення моніторингу коштів, отриманих від надання пільг і подання звітності про їх цільове використання. Ми не заперечуємо самого методу пільгового оподаткування, однак потрібна відкрита та прозора податкова політика для кожного виду економічної діяльності, яка сприяла б забезпеченню стимулюючого ефекту.

Особливо гострої критики зазнає вітчизняний механізм відшкодування ПДВ, що породжує думку про відміну справляння цього податку у системі оподаткування, або ж запровадження іншого виду універсального акцизу.

## 2.2 Акцизний збір: механізм оподаткування

Однією із характерних рис податкових систем світу є співіснування різних форм оподаткування процесів споживання. Фіскальний і регулюючий вплив універсальних акцизів (податок на додану вартість, податок з обороту) може доповнюватись, підсилюватись в бажаному напрямку різними видами специфічних акцизів. Специфічні акцизи, як і універсальні, забезпечуючи наповнення бюджетів, виступають надбавкою до ціни товару і відшкодовуються покупцем - кінцевим споживачем товару. У вітчизняній податковій системі така роль відведена акцизному збору, який запроваджено Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992р. № 18-92 і справляється з 1993р [28].

Акцизному збору, як різновиду податку на споживання, притаманні особливості, які відрізняють його від податку на додану вартість:

- акцизним збором оподатковуються лише окремі товари, споживання яких держава, виходячи з певних міркувань, регулює, обмежує. ПДВ оподатковуються всі товари, роботи, послуги ( за винятком тих, по яких надаються пільги);

- акцизний збір, поступаючись перед ПДВ його фіскальним значенням, переважає його в можливостях регулюючого впливу на рівень цін підакцизних товарів, а відтак і на обсяги їх споживання;

- акцизним збором оподатковуються товари у сфері виробництва, а ПДВ є елементом ціни як товарів, так і тарифів у сфері послуг;

- при нарахуванні акцизного збору виходять із виробничої ціни товару, а при нарахуванні ПДВ (податкове зобов'язання) враховують як виробничу ціну, так і суму акцизного збору;

- на відміну від ПДВ, який включається в ціну суб'єктами господарювання на всіх етапах просування товару від виробника до споживача, акцизний збір включається в ціну тільки один раз виробником підакцизних товарів;

- акцизний збір, справляючи значно слабший вплив на загальний рівень цін в державі, ніж ПДВ, може суттєво впливати на ціни підакцизних товарів через диференціацію ставок. Єдина ставка ПДВ (не враховуючи нульової) робить його більш нейтральним щодо механізму ціноутворення.

Таблиця 2.2

Динаміка акцизного збору в доходах зведеного бюджету України у 2015-2021рр., млрд. грн.

№ п/п	показники	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2021 до 2015, рази
1.	Акцизний збір, всього	1,2	1,8	2,2	2,8	4,2	5,1	6,7	5,6
2.	в тому числі: Акцизний збір з вироблених в Україні товарів,	1,1	1,6	1,8	2,4	3,6	4,6	6,1	5,5
3.	Акцизний збір з ввезених (імпортованих) товарів	0,1	0,2	0,4	0,4	0,6	0,5	0,6	5,6
4.	Питома вага акцизного збору в: - доходах бюджету, %	4,2	5,5	4,5	5,2	6,8	7,7	9,1	2,2

5.	- податкових надходженнях, %	5,6	7,2	7,1	7,7	10,7	10,3	13,3	2,4
----	------------------------------	-----	-----	-----	-----	------	------	------	-----

Так, дані таблиці 2.2 відображають тенденцію до постійного зростання обсягу надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України. Так, у період 2015-2021рр. надходження від акцизного збору зросли у 5,6 рази (з 1,22 млрд. грн. у 2015р. до 6,71 млрд. грн. у 2021р.).

Надходження акцизного збору по окремих групах товарів у 2018-2021рр. відображено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

№ п/п	Групи підакцизних товарів	2018		2019		2020		2021		2021р.в % до 2018р.
		млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	
1.	Спирт етиловий	33,2	1,37	61,4	1,7	93,1	2,0	95,6	1,6	287,9
2.	Міцні спиртні напої	990,9	40,80	1039,0	28,8	1196,3	25,6	1379,2	22,6	139,2
3.	Винопродукція	137,8	5,68	178,9	5,0	229,8	4,9	335,7	5,5	243,6
4.	Пиво	175,4	7,22	347,3	9,6	567,2	12,2	767,2	12,6	437,4
5.	Тютюнові вироби	413,9	17,04	679,5	18,8	865,5	18,6	987,5	16,2	238,5
6.	Нафтопродукти	456,2	18,78	923,3	25,6	1391,8	29,9	2182,6	35,8	478,4
7.	Ювелірні вироби	57,3	2,36	163,7	4,6	-	-	-	-	285,7*
8.	Транспортні засоби	164,1	6,75	211,8	5,9	315,3	6,8	343,8	5,7	209,5
	Всього	2428,8	100	3604,9	100	4659,2	100	6091,6	100	250,8

Аналізуючи надходження акцизного збору в розрізі окремих груп вітчизняних підакцизних товарів у 2018-2021рр. слід відмітити зростання обсягів поступлень цього податку по всіх товарних групах. Зокрема, найбільший відсоток зростання акцизного збору спостерігається по нафтопродуктах (478,4 %). Більше як у 2 рази зросли обсяги поступлень акцизного збору до бюджету від реалізації спирту етилового (287,9%),

винопродукції (243,6 %), тютюнових виробів (238,5 %). В розрізі товарних груп близько 90 % акцизного збору поступило від реалізації нафтопродуктів, міцних спиртних напоїв, тютюнових виробів і пива. Обсяги надходжень акцизного збору від реалізації транспортних засобів вітчизняного виробництва хоч і зросли (з 164,1 млн. грн. до 343,8 млн. грн.), однак їх питома вага серед інших груп підакцизних товарів є незначною. Це пов'язано, насамперед, із зростанням загального обсягу поступлень акцизного збору з вітчизняних товарів.

Справляння акцизного збору, його роль в забезпеченні фіску і вплив на процес ціноутворення, вимагає визначення критерію для встановлення переліку підакцизних товарів. В світовій практиці перелік товарів, що підлягають оподаткуванню специфічним акцизом, формується відповідно до мети, яка, в першу чергу, забезпечує інтереси фіску, а також:

- перерозподіл надвеликих доходів від виробництва і реалізації окремих видів продукції;
- обмеження виробництва і споживання соціально небезпечних товарів, які шкодять здоров'ю людини, забруднюють навколишнє середовище;
- перерозподіл доходів між високозабезпеченими та малозабезпеченими верствами населення шляхом встановлення акцизу на предмети розкоші, попит на які малоеластичний за ціною.

Статтею 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992р. акцизний збір визначений як непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, що включається до ціни цих товарів. Критерій високої рентабельності і монопольності товарів є методологічно неправильним. Адже рентабельність, а відтак і величина прибутку знаходяться в рамках виробничої ціни і не можуть регулюватись акцизним збором, який не є її елементом. Мова може йти про товари, які в умовах вільного ціноутворення реалізуються по високих цінах. Це не стосується і монопольних товарів, тобто тих, які виробляються суб'єктами

господарювання, що займають монопольне становище на загальнодержавному чи регіональних ринках. Встановлення монополістом високої ціни приведе до отримання великих доходів, частина яких може бути «відсічена» на користь держави акцизним збором. Крім того, високій ціні і відповідно високим доходам в ринковій економіці протистоїть конкуренція. В умовах же монополізму обмеження прибутку в ціні може бути забезпечено через механізм регулювання цін на продукцію монопольних утворень з використанням такого регулятора як граничний рівень рентабельності. Обмеження рентабельності негативно впливає на інтереси фіску, однак забезпечує ціновий паритет і стабільність цін в економіці держави в цілому.

В Законі України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 18.11.1999р. акцизний збір визначено як «непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених законом як підакцизні...». Закон України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 22.03.2001р. [42] трактує акцизний збір як «непрямий податок на окремі товари, визначені законом як підакцизні і який включається до ціни цих товарів». Як бачимо в нормативних актах 1999р. і 2001р. законодавець відходить від критерію визначення підакцизних товарів, залишаючи можливості для «маневру» зміни їх кількості.

В Україні перелік підакцизних товарів постійно змінюється. Так, у 1994р. Постановою Верховної Ради було затверджено 18 груп підакцизних товарів, ставки на які встановлювались у відсотках і знаходились в межах від 20% (пиво, шоколад, кава, відеотехніка) до 90 % (спирт питний та етиловий).

В останні роки спостерігається тенденція до звуження кількості підакцизних товарів, а зростання суми акцизного збору з вітчизняних товарів в доходах бюджету забезпечується в основному за рахунок підвищення їх ставок. Останніми з переліку підакцизних товарів виключено ювелірні вироби (з 01.01.2003р.). З 01.01.2003р. встановлено сім груп підакцизних

товарів, до яких віднесено: спирт етиловий; алкогольні напої; пиво; тютюнові вироби; бензин; дизельне паливо; окремі види транспортних засобів.

Як зазначають народні депутати Губський Б.В. і Сергієнко О.І., «окреслене коло підакцизних товарів цілком відповідає критерію соціально та екологічно ризикованої групи товарів, а також товарів, що є предметами розкоші» [33]. Розділяючи цю позицію, ми вважаємо, що до предметів розкоші, які доцільно було б оподатковувати акцизним збором слід також віднести вітчизняні ювелірні вироби, вироби з натурального цінного хутра та товари парфумерно-косметичної групи. Вищесказане дозволяє віднести до підакцизних товари, які відповідають таким критеріям:

- шкодять здоров'ю людини (горілчані і тютюнові вироби);
- забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби, товари парфумерно-косметичної групи).

В практиці справляння акцизного збору в Україні використовуються як процентні ставки, так і ставки у твердих сумах, однак параметри їх застосування неоднакові в різні періоди. Якщо в перші роки запровадження цього податку переважали процентні ставки, то в останні роки перевага надається ставкам у твердих сумах. З 01.01.2004р. справляння акцизного збору здійснюється по ставках у твердих сумах, виключення складають лише тютюнові вироби, які оподатковуються акцизним збором по ставках, встановлених як у процентах, так і у твердих сумах.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 30.11.2021 р. № 1914-IX (далі – Закон № 1914) вніс зміни в частині акцизного податку, які торкнулися кожної групи підакцизних товарів.



Ставки акцизного податку на спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво збільшено на 5% (пп. 215.3.1 ПКУ). Зокрема:

- якщо раніше за 1 л 100-відсоткового спирту етилового не денатурованого ставка акцизного податку становила 126,96 грн, то тепер 133,31 грн;

- зросла ставка і за алкогольні напої з додаванням або без додавання етилового спирту – зі 126,96 до 133,31 грн;

- ставка акцизного податку за пиво із солоду (солодове) тепер становить 59,82 замість 2,78 грн;

- зросла ставка за вина ігристі та вина газовані – з 11,65 до 12,23 грн; за вина та інші зброжені напої без додавання етилового спирту – з 8,02 до 8,42 грн; а за сидр і перрі (без додавання спирту) – з 1,06 до 1,11 грн за 1 л.

Для пива із солоду змінено також і одиницю виміру: тепер ставку акцизу для пива встановлено в гривнях за 1 літр 100-відсоткового спирту, а саме 59,82 грн.

У перерахунку на попередню одиницю виміру збільшення акцизної ставки для пива теж залишається в межах 5%. А саме, якщо збільшити колишню ставку 2,78 грн за 1 л пива на 5%, отримаємо 2,92 грн за 1 л пива, далі  $2,92 \text{ грн} \div 59,82 \text{ грн} \times 100\% = 4,9\%$  спирту на 1 л пива. Тобто, ми отримали середній вміст спирту на 1 л пива, отже, розмір ставки 59,82 грн враховує як загальне збільшення ставок на 5%, так і зміну одиниці виміру підакцизного товару.

Застосування ставок акцизного збору як у твердих сумах, так і у процентах через механізм ринкового ціноутворення по-різному зачіпає як інтереси держави, так і інтереси суб'єктів господарювання, що виробляють підакцизні товари. Якщо виходити з концепції, що процес ринкового ціноутворення проходить два етапи (формування ціни продавцем та встановлення ціни шляхом узгодження її між продавцем і покупцем), то

доцільно розглянути процес включення акцизного збору в ціну при її формуванні і визначення величини акцизного збору, виходячи з фактичної ціни реалізації при різних видах ставок акцизного збору.

Вищесказане дозволяє зробити висновок про те, що акцизний збір є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, однак в умовах ринкових цін сума акцизного збору є величиною, залежною від рівня цін. Процентні ставки акцизного збору при ринковому коливанні цін впливають на суму поступлень цього податку до бюджету, тобто зачіпають інтереси фіску і можуть, за певних умов, здійснювати вплив на процес суспільного споживання товарів, а, відтак, і на їх виробництво.

Інтереси фіску в умовах ринкової економіки держава може забезпечити шляхом встановлення мінімальних відпускних цін, як це має місце в Україні по лікєро-горілочаних виробках. Державне регулювання процесу ціноутворення здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 19.05.1999р. № 857 «Про запровадження мінімальних цін на горілку та лікєро-горілочані вироби» [14], що реалізуються в Україні підприємствами оптової і роздрібної торгівлі, підприємствами - виробниками незалежно від форм власності. Порядок визначення та застосування мінімальних цін на горілку та лікєро-горілочані вироби розробляє Міністерство економіки спільно з Комітетом з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та Державною податковою адміністрацією і поширюється на продукцію як вітчизняного, так і імпортного виробництва. Горілка та лікєро-горілочані вироби повинні бути реалізовані за цінами не нижчими від затверджених мінімальних цін на них.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 23.08.2003р. № 1356 [15] в Україні встановлено такі мінімальні ціни на вітчизняні та імпортні горілку та лікєро-горілочані вироби (в гривнях за 1 літр 100-відсоткового спирту):

- мінімальна оптово-відпускна ціна - 26,02;
- мінімальна роздрібна ціна - 31,22.

Регулювання державою цін на горілку та лікєро-горілчані вироби методом встановлення мінімальних цін передбачає забезпечення інтересів фіску, а також захищає виробника алкогольної продукції - платника акцизного збору від недобросовісної конкуренції, перешкоджаючи зниженню ціни на дану продукцію.

Як зазначалось раніше, в останні роки в Україні справляння акцизного збору по більшості підакцизних товарів (за винятком ювелірних виробів) здійснювалось по ставках у твердих сумах, встановлених в:

- гривнях на одиницю продукції (спирт, алкогольні напої, пиво);
- євро на одиницю продукції (бензин, дизельне пальне, транспортні засоби).

Лише з 01.01.2004р. запроваджено змішану систему оподаткування акцизним збором тютюнових виробів, яка передбачає застосування процентних ставок, виходячи з максимальної роздрібної ціни товару, поряд зі ставками у твердих сумах з одиниці продукції.

Ставки акцизного збору на продукцію лікєро-горілчаної групи встановлюються в гривнях на 1 літр 100-відсоткового спирту і перераховуються по конкретних видах продукції в залежності від вмісту в них спирту, а також на 1 літр готової алкогольної продукції (вино, шампанське, вермути, інші зброджені напої). При ставках у твердій сумі величина акцизного збору в гривнях додається до виробничої ціни, формуючи ціну з акцизним збором. Справляючи вплив на формування відпускної ціни, ставки у твердих сумах гарантують надходження до бюджету акцизного збору, незалежно від зміни ринкових цін, тобто коливання цін не зачіпає інтереси фіску. Зростання поступлень акцизного

збору до бюджету може бути забезпечено тільки за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції, розширення ринків збуту.

На сьогодні в Україні справляння акцизного збору здійснюється по ставках, встановлених у твердих сумах, виключенням є комбіновані ставки (в твердих сумах і процентах), які використовуються тільки по тютюнових виробках. Якщо врахувати той факт, що в 2020-2021рр. від реалізації тютюнових виробів в бюджет поступило 20,6 % від всієї суми даного податку, то таке поєднання процентних ставок акцизного збору та ставок у твердих сумах не можна вважати оптимальним.

Пільгове оподаткування акцизним збором спирту етилового, призначеного для виробництва лікарських препаратів обумовлює зменшення поступлень до бюджету. Так, при прогнозованому використанні у 2023р. спирту етилового для медичних потреб в Україні в обсязі 2,3 млн. дал., бюджет недоотримав акцизного збору в сумі 322 млн. грн. Однак, пільгове оподаткування спирту етилового, що використовується закладами охорони здоров'я для виготовлення лікарських препаратів є соціально виправданим. Адже, медичні препарати є життєво необхідними товарами, які забезпечують здоров'я населення, а внаслідок зниження ціни їх реалізації (завдяки введенню пільгової ставки акцизного збору) стають доступними малозабезпеченим верствам населення.

До елементів справляння акцизного збору, які здійснюють фіскальний та регулюючий вплив на процеси ринкового ціноутворення слід віднести порядок сплати акцизного збору та розрахунки з бюджетом. Особливої уваги заслуговує питання про дату виникнення податкового зобов'язання та терміни сплати акцизного збору виробниками підакцизних товарів. Адже акцизний збір, безпосередньо при його сплаті зачіпає фінансові ресурси суб'єктів господарювання - виробників цих товарів. Так, згідно Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 1992р. зі змінами і доповненнями датою виникнення податкового зобов'язання з продажу

підакцизних товарів (продукції) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що настала раніше: або дата зарахування коштів від покупця на розрахунковий рахунок платника податку, або дата відвантаження товарів. Сам факт передачі права власності по відвантаженій продукції, а не поступлення коштів на розрахунковий рахунок виробника спирту, відволікає значні фінансові ресурси у підприємства -виробника. В результаті, як стверджує В. Нікітан - радник Голови Держспецмонополії України, - «галузь починає втрачати своє призначення як одного з основних платників податків» [40].

### 2.3 Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Посилення інтеграційних процесів на макро- та мікрорівні зумовлюється зростанням взаємозалежності економік окремих країн світу і проявляється в укладанні угод з метою регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Дієвим інструментом регулювання зовнішньоекономічної діяльності виступають податки на споживання. До податків на споживання, якими оподатковуються зовнішньоекономічні операції відносяться:

- імпортне та експортне мито;
- акцизний збір та ПДВ з ввезених на територію України товарів.

В сучасній економічній літературі надходження до бюджету від здійснення зовнішньоекономічної діяльності визначають як митні платежі. Зокрема, С.В.Волосович зазначає, що «митні платежі - це система податків і зборів, якими обкладаються товари, що перетинають митний кордон» [23]. К.М.Владимиров, В.Ю.Бардачова до складу митних платежів відносять: експортне та імпортне мито, акцизний збір і ПДВ з ввезених товарів, предметів та митні збори [22]. Окремі автори ототожнюють поняття митні

збори та податки на зовнішню торгівлю [11]. Однак, між податком та збором існує суттєва відмінність. Митний збір - це не податок, оскільки справляється за виконання покладених на митницю обов'язків з надання послуг в галузі митної справи (митне оформлення товарів, предметів, транспортних засобів; їх перебування під митним контролем і т.ін.). Митні збори безпосередньо не пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон, а сплачуються лише за надання послуг митними органами. Крім того, митні збори, на відміну від податків на зовнішню торгівлю, мають чітко визначене цільове призначення - використовуються для потреб митних органів. Тому, митні збори та податки на споживання, якими оподатковуються експортно-імпортні операції не можна ототожнювати єдиною категорією митні платежі.

Відмінні ознаки між митним збором та податками на міжнародну торгівлю зумовлюють необхідність їх чіткого розмежування. Так, митний збір - це обов'язкова плата, яка справляється митними органами з юридичних та фізичних осіб за надання послуг у сфері митної справи та використовується на розвиток матеріальної бази митних органів; податки на міжнародну торгівлю - це податки, які справляються в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій, спрямовуються до державного бюджету та разом з іншими податками виступають джерелом задоволення загальнодержавних потреб. Зважаючи на те, що податки на міжнародну торгівлю сплачуються безпосередньо під час перетину митного кордону, вони можуть виступати митними податками. До складу митних податків відносять: експортне та імпортне мито, акцизний збір та ПДВ з ввезених товарів.

Однак, існують відмінності між окремими видами митних податків:

- мито та акцизний збір характеризуються значною диференціацією ставок за окремими групами товарів, тоді як диференційовані ставки ПДВ

(кількість ставок ПДВ в окремих країнах складає від 2 до 5) такого значного впливу не мають;

- необхідність сплати мита виникає тільки при перетині митного кордону країни, а акцизним збором та ПДВ оподатковуються ще й товари, предмети вітчизняного виробництва;

- перелік товарів, що підлягають митному оподаткуванню та оподаткуванню ПДВ значно ширший за перелік підакцизних товарів;

- митом та акцизним збором оподатковуються виключно товари, предмети, а ПДВ - окрім товарів, ще й роботи та послуги;

- на відміну від ПДВ та акцизного збору, які розраховуються платниками, а законодавчо встановлені лише терміни їх сплати, мито ж розраховують не самі платники, а органи митної служби у момент перетину товаром митного кордону.

Таблиця 2.4

Динаміка надходження мита до Державного бюджету України в 2015-2021рр.

(млн. грн.)

Показники	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2021р. до 2015р., рази
Доходи бюджету, в т.ч.:	28905,0	32924,0	36206,1	38999,0	45390,5	50020,8	60754,6	2,1
податкові надходження, з них:	18811,7	19768,3	20560,5	21958,0	29574,3	33319,3	41885,5	2,2
Всього, мито в тому числі:	736,8	1238,1	1560,7	1945,3	2054,7	2645,4	4687,4	6,3
вивізне мито	-	3,2	5,6	8,2	6,0	248,0	691,6	216,1*
ввізне мито	-	1234,9	1555,1	1937,1	2048,7	2397,4	3995,8	3,7*
Питома вага мита, % -у доходах бюджету	2,54	3,75	4,31	4,99	4,52	5,29	7,71	-
-у податкових надходженнях	3,91	6,26	7,59	8,86	6,94	7,94	11,19	

Так, дані таблиці 2.4 свідчать про зростання надходжень мита з 2015р. по 2021р. у 6,3 рази ( з 736,8 млн. грн. у 2015р. до 4687,4 млн. грн. у 2021р.). Питома вага мита у структурі доходів бюджету у 2021р. складає 7,71 %, а у податкових надходженнях - 11,19 %. Якщо абсолютний показник надходження мита до державного бюджету за аналізований період зростає, то його питома вага в доходах державного бюджету та у податкових надходженнях характеризується строкатістю. Так, у 2019р. питома вага мита у доходах державного бюджету скоротися на 0,6%, а у податкових надходженнях - на 1,9% у порівнянні з 2018р. Зниження питомої ваги мита зумовлено значним зростанням обсягів доходів державного бюджету у 2019р., в тому числі податкових надходжень, проти 2018р.

Мито як один із видів податків на споживання застосовується державою з метою регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку та стимулювання експорту продукції. В сучасних економічних системах розвинутих країн мито застосовується не лише як засіб наповнення державної скарбниці, а і як дієвий інструмент регулювання економічної та політичної співпраці в системі міжнародної торгівлі.

Митне оподаткування є одним із напрямків митної політики держави та елементом митного регулювання. До основних нормативних актів, які регламентують систему митного оподаткування відносяться: Митний кодекс України (перша та друга редакції), Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та Закон України «Про Єдиний митний тариф». Зазначені законодавчі акти формують митну політику України і визначають основні напрями діяльності держави у сфері забезпечення своїх економічних інтересів та безпеки за допомогою митно-тарифних та нетарифних заходів регулювання зовнішньої торгівлі.

В процесі становлення державності Україна шляхом спроб і помилок, успішних і помилкових рішень формує власну митну політику, одним із



інструментів реалізації якої є митне оподаткування. В еволюції митного оподаткування можна виділити такі етапи:

- 1) 1991-1993рр., характеризується становленням основ митної політики;
- 2) 1994 - 1995рр. характеризуються запровадженням політики протекціонізму;
- 3) 1996р. і по теперішній час характеризується запровадженням політики лібералізації зовнішньоекономічної діяльності та інтеграції у світове співтовариство.

Найважливішим інструментом митного регулювання експортно-імпортних операцій є митний тариф (ставка). Головною умовою його застосування є необхідність захисту вітчизняного виробника від конкуренції закордонних товаровиробників та підвищення конкурентоздатності української продукції. Основи правових засад митно-тарифного регулювання в Україні визначені Законом України «Про Єдиний митний тариф» від 1992р. зі змінами і доповненнями. Митний тариф - це один із фінансових, податкових інструментів державного регулювання зовнішньої торгівлі, який поширюється на визначений перелік товарів, предметів.

Законом України «Про Єдиний митний тариф» передбачається використання наступних видів мита:

- 1) в залежності від напрямків переміщення (імпортне, експортне, транзитне).
- 2) в залежності від способів нарахування: адвалерне (нараховується у відсотках до митної вартості товарів); специфічне (нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів); комбіноване (поєднує обидва види митного оподаткування).
- 3) в залежності від умов сприяння: преференційне - застосовується до товарів тих країн, які входять до митних союзів разом з Україною, або з

якими Україна заключила договір про вільну торгівлю; повне (загальне) - застосовуються до всіх інших імпортованих товарів, предметів.

4) в залежності від призначення: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне. Згідно Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [42] платниками мита є юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення через митний кордон України товарів або інших предметів, що підлягають митному оподаткуванню.

Об'єктом оподаткування виступає митна вартість товарів, або інших предметів, що переміщуються через митний кордон. Для визначення митної вартості товарів валюта контракту перераховується у національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на момент перетину товарами митного кордону. Мито сплачується у національній валюті України та перераховується до Державного бюджету України. Мито нараховується митними органами виходячи з митної вартості й встановлених ставок мита. Митна вартість товарів, згідно Митного кодексу України, - це заявлена декларантом або визначена митним органом вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетину товарами митного кордону України [32].

Визначення митної вартості як бази нарахування митних податків є однією із найскладніших процедур у міжнародній митній практиці, зважаючи на те, що близько 80% правопорушень митного законодавства виникають саме з приводу визначення митної вартості товарів [42]. Сьогодні більшістю країн, які беруть участь у зовнішній торгівлі, застосовується одна із двох міжнародних систем визначення митної вартості: Брюссельська або ГАТТівська. Згідно з Конвенцією про утворення уніфікованої методології визначення митної вартості товарів, розробленої у Брюсселі, митна вартість - це нормальна ціна товару, тобто ціна, що склалась між незалежним покупцем і продавцем за наявної конкуренції.

Вітчизняне законодавство з питань визначення митної вартості засновано на принципах та нормах, визначених у Кодексі про митну вартість ГАТТ/СОТ. Юридичною основою для визначення митної вартості товару в Україні є Закон України «Про Єдиний митний тариф» та Постанова Кабінету Міністрів України № 1598 «Про затвердження Порядку визначення митної вартості товарів та інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України». При переміщенні товарів через митний кордон суб'єктами підприємницької діяльності у декларації вказують митну вартість товару, а також подають документи, що підтверджують ціну угоди. До митної вартості включається ціна товару, зазначена у розрахунку-фактурі, а також фактичні витрати, якщо їх не включено до розрахунку-фактури (на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України; комісійні та брокерські; плата за використання об'єктів інтелектуальної власності).

Уніфікація митного законодавства торгуючих сторін щодо визначення митної вартості товарів дозволяє значно спростити процедуру митного оформлення товарів та організацію експортно-імпорتنих операцій. Наявність загальнодоступної методики і встановлених правил визначення митної вартості ставить усіх учасників зовнішньоекономічної діяльності у рівні умови і дозволяє підвищити ефективність організації зовнішньої торгівлі.

На особливу увагу при прогнозуванні надходжень від зовнішньоекономічної діяльності, а також при регулюванні зовнішньої торгівлі заслуговує питання про пільгове оподаткування імпортно-експортних операцій. Пільги у зовнішній торгівлі - це надання спеціального режиму при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Згідно основних теорій регулювання зовнішньої торгівлі надання пільг справляє неоднозначний вплив на економіку країни:

- з однієї сторони, вилучення частини зовнішньоторговельних операцій зі звичного режиму оподаткування призводить до значних втрат бюджету;

- з іншої сторони, пільги, надані окремим експортерам створюють нерівноправні умови у зовнішній торгівлі відповідної держави, оскільки дозволяють формувати значно нижчу експортну ціну продукції.

Пільгові ставки мита застосовуються до товарів, що:

- походять із країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (перелік цих країн приводиться в Законі України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів з питань обкладання ввізним митом товарів та інших предметів, що ввозяться на митну територію України» від 1997р.);

- походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони.

Через законодавчо визначені розміри ставок акцизного збору та види ставок (у відсотках чи у твердих сумах) держава регулює обсяги імпорتنих операцій. Якщо ставки акцизного збору встановлені у відсотках, то митна вартість товару та мито, які виступають об'єктом нарахування акцизного збору здійснюють значний вплив на величину акцизного збору та, в кінцевому підсумку, на ціну реалізації товару. У цьому випадку сума акцизного збору, яка включається в ціну товару та підлягає сплаті до бюджету, залежить від величини об'єкту її нарахування (митної вартості товару та суми мита). При цьому зростання митної вартості товару призводить до зростання суми акцизного збору, внаслідок чого зростають надходження до бюджету та ціна. Зменшення митної вартості товару при певній відсотковій ставці акцизного збору обумовлюватиме зниження ціни і зменшення поступлень до бюджету.

Якщо ставка акцизного збору встановлена у твердій одиниці (грн., євро), то надходження акцизного збору до бюджету не залежать від митної вартості товару, однак держава при цьому забезпечує сталі надходження акцизного збору до бюджету. Отже, на ціну реалізації імпортного товару має

вплив не лише розмір ставки акцизного збору, а й вид (процентна чи у твердій сумі).

Визначення ціни з акцизним збором здійснюється за формулою:

$$цАЗ = Мв + М + сАЗ; \quad (2.8)$$

де, цАЗ - ціна з акцизним збором, Мв - митна вартість товару, М - мито, сАЗ - сума акцизного збору.

Оподаткування імпортованих товарів податком на додану вартість визначається Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р., згідно якого об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку із ввезення (пересилання) товарів на митну територію України. При цьому платником податку виступає особа, яка ввозить товари на митну територію України, за винятком фізичних осіб не зареєстрованих як платники податку у разі, коли такі фізичні особи ввозять (пересилають) товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню згідно з чинним законодавством.

Датою виникнення податкових зобов'язань по сплаті ПДВ, як і акцизного збору при імпорті товарів на митну територію України є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ та акцизного збору, що підлягають сплаті. При здійсненні імпортованих поставок суми нарахованого ПДВ підлягають сплаті одночасно зі сплатою ввізного мита, акцизного збору та митних зборів.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету розраховуються так:

- для товарів, які не підлягають оподаткуванню акцизним збором і ввізним митом:

$$C_{пдв} = \frac{Мв \times Н}{100}; \quad (2.9)$$

- для товарів, які оподатковуються ввізним митом та ПДВ:

$$C_{пдв} = \frac{(Mв + M) \times H}{100}; \quad (2.10)$$

- для товарів, які оподатковуються ввізним митом, акцизним збором та ПДВ:

$$C_{пдв} = \frac{(Mв + M + АЗ) \times H}{100}; \quad (2.11)$$

де, Спдв - сума ПДВ, Мв - митна вартість товару, М - сума ввізного мита, АЗ - сума акцизного збору, Н - ставка ПДВ.

Зважаючи на законодавчо встановлений порядок розрахунку ПДВ з імпортних товарів, слід відмітити, що механізм обчислення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету платниками податку - імпортерами продукції значно відрізняється від механізму обчислення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету з товарів вироблених в Україні. Зокрема, імпортери продукції сплачують до бюджету суму ПДВ визначену як податкове зобов'язання, а сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету суб'єктами господарювання з вітчизняних товарів визначається як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом по ПДВ, що виникли у звітному періоді. Виходячи з діючого розрахунку суми ПДВ з імпортних товарів, яка підлягає сплаті до бюджету слід зазначити, що даний податок не відповідає його економічному змісту, а саме податку на додану вартість. В цьому випадку він виступає як податок з обороту, адже оподатковується вся вартість товару і ця ж сума вноситься до бюджету. Крім того, у випадку якщо імпорт товарів підлягає оподаткуванню ввізним митом та акцизним збором, ці податки виступають базою для нарахування ПДВ, що призводить до поетапного оподаткування одного виду податків на споживання іншими, зокрема, митної вартості і мита - при оподаткуванні акцизним збором та митної вартості, мита і акцизного збору - при оподаткуванні ПДВ.

Включення в ціну ПДВ здійснюється за формулою:

$$цПДВ = Mв + M + сАЗ + сПДВ ; \quad (2.12)$$

де, цПДВ - ціна товару з ПДВ; сПДВ - сума податку на додану вартість.

Ціна придбання імпортованого товару також передбачає включення суми митних зборів:

$$цр = Mв+м + сАЗ + сПДВ + Mз; \quad (2.13)$$

де, ЦР - ціна придбання товару; Mз - митні збори.

Відмічаємо, що мито, акцизний збір та ПДВ є видимими елементами ціни та значно збільшують її (див. рис. 2.4).

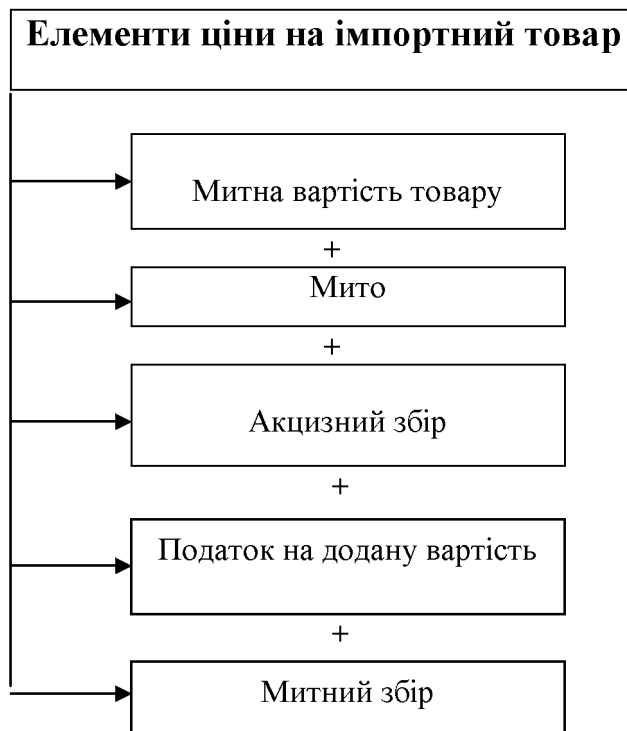


Рис.2.4 Елементи ціни на імпортований товар

Для визначення рівня ставок мита в Україні використовуються також національні та світові ціни. Розмір мита визначається на основі різниці між світовими та національними цінами. Визначені, таким чином, ставки мита

виконують регулюючу функцію, вирівнюючи умови конкуренції як для товарів вітчизняного виробництва, так і імпорتنих, не створюючи при цьому переваг для тих чи інших.

Ставки імпортного мита, які встановлюються нижче різниці між світовими та національними цінами, створюють більш широкі можливості для імпорту товарів. За умови, коли ставки мита встановлюються вище різниці між світовими і національними цінами, вони виконують протекціоністську функцію, яка передбачає обмежений допуск на вітчизняний ринок імпорتنих товарів, а при високому рівні митного бар'єру - практично забороняється таке ввезення.

## Висновки до розділу 2

Розглядаючи діючі законодавчі акти, а також дискусійні питання окремих економістів, науковців відносно визначення об'єкту оподаткування та бази оподаткування ПДВ вважаємо за необхідне в законодавчому порядку врегулювати положення відносно цих елементів податку. Зокрема, об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару (робіт, послуг) додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача, а базою оподаткування (об'єктом нарахування) - договірна (контрактна) вартість товарів, робіт, послуг, визначена за вільними або регульованими цінами без урахування ПДВ.

Досліджуючи вплив ПДВ на процеси ринкового ціноутворення ми дійшли висновку, що ПДВ (податкове зобов'язання) є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни. При цьому сума ПДВ (податкове зобов'язання) залежить від величини виробничої ціни. Однак, в умовах сформованих ринкових цін ПДВ є величиною, залежною від рівня ринкових цін, а відтак при їх зростанні (зменшенні) впливає на фінансовий результат



(прибуток, збиток) підприємств, зумовлюючи його зростання (зменшення). Відсоткова ставка ПДВ при ринковому коливанні цін впливає на величину ПДВ, що включається в ціну товару, а також (при певному рівні податкового кредиту) на суму поступлень цього податку до бюджету.

Аналізуючи діючі законодавчі акти з питань оподаткування акцизним збором в Україні вважаємо за необхідне при визначенні груп підакцизних товарів ввести критерії, по яких вони визначаються. Зокрема, на нашу думку, до груп товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором доцільно віднести:

- 1) товари, які шкодять здоров'ю людини (алкогольні та тютюнові вироби);
- 2) товари, які забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- 3) предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби).

Вплив акцизного збору на формування цін в ринкових умовах господарювання полягає в тому, що акцизний збір як і ПДВ є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, а в умовах ринкових цін (сформованих) сума акцизного збору є величиною, яка залежить від рівня таких цін. Використання процентних ставок акцизного збору та ставок цього податку у твердих сумах по різному зачіпає інтереси держави та платника податку. Якщо процентні ставки акцизного збору в умовах ринкового коливання цін зачіпають як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, то ставки, встановлені у твердих сумах, захищаючи інтереси фіску, впливають на величину прибутку суб'єктів господарювання, збільшуючи або зменшуючи його.

В процесі дослідження впливу митних податків на формування цін на товари, що експортуються з України чи імпортуються в Україну нами виявлено, що митні податки як податки на споживання здійснюють вагомий вплив на процеси ринкового ціноутворення, тобто є ціноутворюючими

елементами на стадії формування ціни та залежними від рівня цін при їх узгодженні та здійснюють значний вплив на обсяги експортно-імпортних операцій. Відмічено, що вітчизняній митній політиці притаманні риси протекціонізму, спрямовані на підтримку вітчизняного товаровиробника.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ

#### 3.1 Зарубіжний досвід оподаткування споживання

Структурна перебудова економіки України та її інтеграція в світову економічну спільноту зумовлює необхідність фундаментального вивчення ринкових механізмів. Ознайомлення із зарубіжним досвідом теорії і практики ринкових відносин виступає обов'язковою умовою побудови ринкової економіки України. Формування ефективної податкової системи України потребує вивчення досвіду розвинутих країн, податкові системи яких мають багатолітню історію. Вітчизняний досвід побудови системи оподаткування є незначним, оскільки в умовах адміністративно-командної системи відносини між державою і підприємствами полягали у вилученні значної частини їх доходів до бюджету. Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами розвинутих країн світу.

Впровадження ПДВ у податкові системи розвинутих країн світу почалось з другої половини ХХ століття, після того, як його модель була апробована у Франції в 1954р. Необхідність застосування доданої вартості як об'єкта оподаткування в ряді європейських країн зумовлена умовами формування спільного ринку [21].

Поширенню ПДВ в країни Європи сприяло прийняття в 1967р. першої і другої Директив ЄС, згідно з якими ПДВ став основним податком на споживання для країн - членів Європейського Союзу. Найважливішою є шоста Директива, прийнята у 1977р., якою досягнуто згоди щодо визначення податкової бази, суб'єктів оподаткування, мінімальної ставки ПДВ, можливості використання і кількості пільгових ставок податку, спеціальних (спрощених) схем оподаткування для малих підприємств, правил звільнення

від податку, запровадження порядку сплати податку в країні призначення [17]. Сьогодні кожна країна - учасниця перераховує 1,4% власних надходжень цього податку до консолідованого «європейського» бюджету.

Як видно з даних у багатьох країнах ЄС ПДВ запроваджено в 60 - 80-х рр., а у Фінляндії - у 94 р. ХХ ст. Питома вага ПДВ у податкових надходженнях до бюджету країн ЄС коливається від 13,3 % у Люксембурзі до 33,7% у Франції. Частка ПДВ у структурі податкових надходжень різних країн залежить від ряду чинників, зокрема: розмірів ставок податку; наданих пільг; бази оподаткування; питомої ваги інших податків у податкових надходженнях.

ПДВ є ціноутворюючим елементом, а відтак - впливає на рівень цін товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню. Тому, важливою характеристикою впливу ПДВ на ціноутворюючі механізми є рівень ставок цього податку та особливості надання пільг. Так, політика уніфікації непрямого оподаткування в рамках ЄС передбачає гармонізацію ставок ПДВ, які рекомендується встановлювати на рівні 15%. Визначення розміру ставки ПДВ в розвинутих країнах має гнучкий характер та залежить від соціально-економічного розвитку країни, основних напрямків її економічної політики. Рівень розвитку держави визначає розмір ставки податку, який вона може собі дозволити: чим вищий рівень економічного розвитку, тим більшу ставку податку можна запроваджувати і навпаки. Європейський досвід функціонування ПДВ підтверджує тезу про залежність розміру ставки від рівня розвитку держави.

В окремих країнах встановлена єдина ставка ПДВ, окрім нульової - Данія (25%), Ірландія (21%), Фінляндія (22%). У багатьох країнах існує декілька ставок ПДВ, одна з яких є базовою (стандартною), пільгові ставки на предмети першої необхідності (продукти харчування, книги, ліки та ін.) та підвищені ставки на товари розкошу. Так, у Німеччині, Нідерландах - дві ставки ПДВ; у Греції, Іспанії, Великобританії - три ставки; у Бельгії,

Люксембурзі, Франції, Швеції - чотири ставки; у Австрії та Італії - п'ять. Підвищені ставки ПДВ встановлюються на предмети розкошу: автомобілі, ювелірні вироби, парфумерію підвищеної якості, електроприлади. Так, підвищені ставки ПДВ запроваджено у Австрії (32%), Італії (38%), Франції (28%), Швеції (30%).

При обчисленні ПДВ в окремих країнах надаються пільги з метою стимулювання виробництва окремих товарів та виробів (продукти дитячого харчування, дитячий одяг, товари широкого вжитку, ліки, книги). Так, у Швеції понижена ставка ПДВ складає 12% на продукти харчування та послуги туризму; ставка 6% - на газетні видання. У Франції запроваджено пільгові ставки цього податку у розмірі 5,5% та 2,1% на товари і послуги першої необхідності (харчування, за виключенням алкоголю, медикаменти, транспорт).

У Великобританії ПДВ займає друге місце за обсягом надходжень до бюджету після прибуткового податку і забезпечує 17,8% усіх податкових надходжень. Введення цього податку у 1973р. переслідувало дві мети:

1) розширення бази оподаткування (на відміну від раніше діючого податку з продаж, яким оподатковувались товари, послуги, безпосередньо, на стадії реалізації їх споживачу);

2) виконання умов податкового законодавства країн - членів ЄС.

Базою оподаткування є вартість, додана в процесі виробництва і наступного продажу до вартості закуплених сировини і матеріалів. Вона становить різницю між виторгом від реалізації товарів і вартістю закупівель у постачальників [6]. Ставка ПДВ становить 17,5% від вартості продажу - це стандартна ставка. За нульовою ставкою оподатковуються продукти харчування, друкована продукція, дитячий одяг та взуття, експорт товарів. Звільнені від сплати ПДВ: страхові послуги, орендна плата, окремі медичні послуги, послуги в сфері освіти (державного і приватного секторів), комісійні винагороди.

У Німеччині ПДВ введений у 1968р. Його питома вага серед податкових надходжень до бюджету складає близько 16,9%. Основна ставка ПДВ встановлена на рівні 16%, пільгова ставка - 7% застосовується щодо окремих видів продуктів харчування, громадського транспорту, книжково-журнальної продукції, творів мистецтва. Об'єктом оподаткування виступають обороти з реалізації товарів як власного виробництва, так і придбаних на стороні, а також надання різних видів послуг виробничого та невиробничого призначення. ПДВ оподатковується імпорт товарів з країн, що не входять в ЄС, а також власне споживання. Від сплати податку звільняються експортні поставки, обороти морського судноплавства, цивільної авіації, кредитні операції, окремі сільськогосподарські підприємства та підприємства лісового господарства. Механізм сплати ПДВ в Німеччині має свої особливості. Так, платник податку річний оборот якого, включаючи ПДВ, не перевищує 25000 німецьких марок звільняється від сплати ПДВ. Однак, поряд з цим платник позбавляється права повернення ПДВ за здійснені послуги. Підприємець має право відмовитись від звільнення і перейти на розрахунки на загальних умовах.

Франція є однією з небагатьох країн, де податкова система орієнтована на непряме оподаткування. Питома вага ПДВ у податкових надходженнях до бюджету становить близько 33,7 %. Платниками податку визначено підприємства, які займаються куплею-продажем і мають річний оборот більше 500000 французьких франків та підприємства, які надають послуги і мають оборот більше 175000 французьких франків за календарний рік. Basis оподаткування ПДВ є ціна реалізації товару, послуги, при цьому виключаються витрати, які вже були оподатковані. Тобто, справляння податку здійснюється методом часткових платежів на кожному етапі виробництва та обігу. ПДВ рівний різниці між податками, що отримуються при продажі і сплачуються при купівлі [10]. Ставки ПДВ складають 18,6% - стандартна ставка на всі види товарів і послуг; 5,5% - понижена ставка на

товари та послуги першої необхідності та 2,1% - особлива ставка. Підвищена ставка (28%) застосовується для окремих товарів і послуг: автомобілі, кінофототовари, алкоголь, тютюнові вироби, парфумерія, окремі предмети розкоші [41]. При експорті товарів ПДВ відшкодовується, обсяги відшкодування становлять близько 12% від загальної суми надходжень цього податку; імпорتنі товари підлягають оподаткуванню за відповідною ставкою ПДВ. Звільняються від сплати ПДВ: медичні послуги, послуги освіти, благодійна діяльність, страхування. Пільги щодо сплати ПДВ є незначними і надаються в основному дрібним сільськогосподарським підприємствам.

Частка ПДВ в Італії становить 18,2 % податкових надходжень до бюджету та близько 67% загального обсягу податків на споживання. В даній країні запроваджено спрощену процедуру сплати ПДВ з дрібних підприємств (річний оборот яких не перевищує 780 млн. лір), зокрема запроваджено новий принцип визначення обсягу доданої вартості, який полягає у встановленні відповідних коефіцієнтів, диференційованих для різних видів підприємств і сфери послуг (від 40% до 97%). Сума доданої вартості визначається шляхом зменшення валового доходу підприємства на визначений коефіцієнт. Справляння ПДВ здійснюється за п'ятьма диференційованими ставками: основна ставка - 19%, підвищена -38%, пільгові - 10; 4 і 0%. Експорт товарів і послуг оподатковується за нульовою ставкою. За пільговими ставками 10% та 4% оподатковуються предмети першої необхідності (продукти харчування, газети, журнали) та широке коло промислових товарів. Продукти харчування та алкогольні напої, що реалізуються через ресторани, а також бензин і нафтопродукти оподатковуються за ставкою 19%. Підвищена ставка 38% застосовується до предметів розкоші (автомобілі, хутряні та ювелірні вироби). Звільнені від сплати ПДВ: послуги страхування, медичне обслуговування, освіта, культура, окремі види оренди, послуги зв'язку, операції з іноземною валютою.

В Іспанії ПДВ введений з 1986р. у зв'язку з входженням Іспанії у Європейське співтовариство. У 1993р. у законодавство держави внесені зміни, згідно з якими ПДВ оподатковується лише внутрішній оборот. Об'єктом оподаткування виступає підприємницька і професійна діяльність юридичних і фізичних осіб. Ставки ПДВ диференційовані в залежності від об'єкту оподаткування. Так, за ставкою 4% оподатковуються товари першої необхідності: хліб, молоко, зерно, фрукти, ліки, овочі, муніципальне житло; за ставкою 7% - продукти харчування, які не перераховані в першій групі, а також домашні тварини, окремі послуги (готельні, транспортні), театр, кіно, виставки; за ставкою 16% - все інше. Звільняються від оподаткування ПДВ: експорт товарів, медичні послуги в лікарнях, фінансові і банківські операції, окремі операції з нерухомістю, страхові та орендні послуги.

В Австрії ПДВ вартість оподатковується реалізація товарів і послуг. Стандартна ставка встановлена в розмірі - 20%, пільгові ставки - 12% та 10% застосовуються при оренді майна, за винятком гаражів, парків, на окремі угоди у сфері культури, науки, при реалізації продуктів харчування. Ставка 32% встановлюється на транспортні засоби. Окремі операції звільнені від оподаткування ПДВ: фінансові операції, експортні угоди, угоди з продажу землі.

Особливий інтерес для України представляє практика справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору. Даний податок забезпечує найбільші надходження до бюджетів постсоціалістичних країн. Так, питома вага ПДВ у податкових надходженнях країн постсоціалістичного табору коливається на рівні 23,3% у Чехії до 43,0% у Литві. У більш розвинутих східноєвропейських країнах (Угорщина, Словенія, Чехія, Польща) питома вага цього податку в податкових надходженнях наближена до частки ПДВ у країнах ЄС та складає 23,3 % (Чехія) до 34,8 % (Польща). У країнах, що входили раніше до складу СРСР питома вага ПДВ є значно вищою та коливається в межах від 39,3 % у Киргизстані до 43,0 % у Литві.



Практика справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору характеризується зближенням базових ставок цього податку, хоча і відмічається дещо вищий їх рівень у більш розвинутих східноєвропейських країнах. Поряд з тим, у останніх відмічається значна диференціація пільгових ставок податку. Причому спостерігається закономірність: чим вища базова ставка податку, тим нижчими є пільгові. За пільговими ставками ПДВ, окрім нульової, оподатковуються продовольчі товари, товари для дітей, медикаменти, медичне обладнання та обладнання для інвалідів.

Нульова ставка ПДВ застосовується до товарів, що експортуються, а в окремих країнах і до деяких інших товарів. Зокрема, у Польщі за нульовою ставкою оподатковуються товари сільськогосподарського призначення та сучасна техніка, в Угорщині - медикаменти і продукти дієтичного харчування. Більшість країн, що входили раніше до складу СРСР (Грузія, Казахстан, Киргистан, Азербайджан) використовують єдину ставку ПДВ, окрім нульової. Лише у Росії та Білорусії введено пільгову ставку на рівні 10 % для продовольчих товарів, а у Литві - 9% - для опалення та 5% - для пасажирських перевезень, продукції сільського господарства.

Досліджуючи окремі моделі механізму справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору слід відмітити, що практика застосування цього податку, зокрема, визначення оподаткованого обороту дещо відрізняються. Так, згідно статті 23 Податкового кодексу республіки Киргистан сплата ПДВ здійснюється за ставкою 20 % і застосовується до оподаткованої вартості поставок і оподаткованого імпорту за виключенням суми акцизного збору і поставок, які оподатковуються за нульовою ставкою [38]. Тобто базою для нарахування ПДВ виступає вартість товару (роботи, послуги) без акцизного збору та без ПДВ. Даний механізм визначення ПДВ (податкового зобов'язання) ліквідує явище подвійного оподаткування, при якому одним податком на споживання (ПДВ) оподатковується інший (акцизний збір). Така модель оподаткування ПДВ

заслуговує на увагу. Можливість її використання в Україні дозволить усунути подвійне оподаткування та забезпечить відповідність справляння ПДВ принципу економічної обґрунтованості в оподаткуванні.

Також, на нашу думку, заслуговує уваги позиція Податкового кодексу республіки Казахстан, щодо звільнення від оподаткування ПДВ вітчизняних підакцизних товарів, а також зниження базової ставки ПДВ до рівня 16%.

В цілому застосування ПДВ в країнах постсоціалістичного простору забезпечує високу фіскальну ефективність та становить значну питому вагу у податкових надходженнях до бюджету, що характерно для країн, які розвиваються.

Справляння ПДВ у розвинутих країнах світу та окремих країнах постсоціалістичного простору характеризується спільними ознаками, зокрема, диференціацією ставок податку. Практика використання диференційованих ставок ПДВ зумовлена самою природою універсального акцизу, яким оподатковуються практично всі товари, роботи та послуги, а також різноплановим характером споживчих потреб населення, серед яких є потреби в товарах (послугах) першої необхідності. Поряд з тим, налагоджений механізм справляння ПДВ та висока ефективність функціонування податкових органів дають можливість зменшувати адміністративні витрати, пов'язані з використанням декількох ставок податку. Поряд з тим, еволюція ПДВ в цих країнах - це процес поступового підвищення ставок податку, тоді як в Україні цей процес відбувається у зворотному напрямку. Можливість використання досвіду розвинутих країн в Україні щодо запровадження диференційованих ставок ПДВ та зниження рівня базової ставки наштовхується на ряд проблем пов'язаних з ускладненням механізму його адміністрування, зростанням витрат та зниженням доходів бюджету.

Як зазначає П.В.Мельник, «зважаючи на те, що ПДВ в Україні складає вагому питому вагу у податкових надходженнях до бюджету, запровадження

будь-яких змін у його справлянні матиме істотний вплив на державні фінанси» [31]. Однак, необхідно враховувати, також, і регулюючий вплив ПДВ на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Світовий досвід справляння ПДВ наводить чисельні переваги ефективного використання цього податку не лише як фіскального, а і як регулюючого інструменту впливу на соціально-економічні процеси через надання пільг по його сплаті. До пільгового оподаткування ПДВ зарубіжна податкова практика відносить: оподаткування за зниженими ставками товарів (послуг) першої необхідності, оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування. Зважаючи на те, що у вітчизняній системі оподаткування ПДВ присутні такі види пільг як оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування, розглянемо окремі можливі наслідки запровадження диференційованих ставок ПДВ. Багато вітчизняних вчених-економістів, прихильників запровадження диференційованих ставок ПДВ стверджують, що диференціація ставок ПДВ по окремих групах товарів (робіт, послуг) матиме істотний вплив на зростання споживчого попиту населення через зниження цін на окремі товари (послуги), насамперед, першої необхідності. Поряд з тим, зростання споживчого попиту призведе до росту обсягів виробництва, надходжень до бюджету та економічного зростання в цілому. Однак, як стверджує О.Д.Василик, «...тривалість зовнішнього лагу - від моменту зміни податкової політики до зростання доходів бюджету - становить 2,5-3 роки, а зміни у темпах економічного зростання настають ще пізніше» [20].

Слід відмітити, що диференціація ставок ПДВ передбачає чітке визначення критерію віднесення тих чи інших товарів (послуг) до таких, що є першочергово необхідними. Однак, для населення з однаковим рівнем доходів поділ споживчих товарів (послуг) на групи першої та не першої необхідності може виявитись різним. Наступне, особливість справляння ПДВ як виду універсального акцизу, як нами вже відмічалось, полягає в тому, що

оподаткуванню підлягає вартість товару створена на кожному етапі просування товару від виробника сировини до кінцевого споживача готової продукції. Зважаючи на зазначену особливість постає питання про застосування диференційованих ставок ПДВ (однакових чи різних) на окремих стадіях проходження товару від виробництва до його споживання.

При застосуванні пільгової ставки ПДВ на товари, що реалізуються споживачу можлива ситуація при якій сума податкового кредиту з періоду в період переважатиме суму податкового зобов'язання по ПДВ, що зумовить необхідність відшкодування суми податку з бюджету, а відтак може виступати серйозною перешкодою ефективному виконанню фіскальної функції ПДВ. Оподаткування за зниженими (диференційованими) ставками ПДВ товарів може зумовити ситуацію, при якій одні і ті ж товари, або їх аналоги оподатковуватимуться за різними ставками, що є неприпустимим.

Тому, запровадження диференційованих ставок ПДВ (однієї чи кількох) на товари (послуги) першої необхідності у вітчизняну практику може наштовхнутись на ряд проблем, викликаних діючим механізмом відшкодування ПДВ та поглибити кризу платежів. Зважаючи на вищезазначене, на даному етапі реформування механізму справляння ПДВ, на нашу думку, доцільно знизити рівень базової ставки ПДВ спочатку до рівня 19%, а у наступні роки до 17%. Зниження базової ставки ПДВ потрібно проводити виважено та поетапно, що дозволить уникнути різкого скорочення бюджетних надходжень та підвищить регулюючий потенціал цього податку.

Наступним видом податку, яким оподатковуються процеси споживання, виступає специфічний акциз. Враховуючи різні призначення специфічного і універсального акцизу, необхідною умовою оподаткування в ринковій економіці є співіснування цих двох форм податків на споживання в одній податковій системі. Специфічний акциз в податкових системах розвинутих країн має своє втілення у функціонуванні таких податків як акциз, акцизний збір, акцизний податок.

В податкових системах окремих країн світу акцизний податок посідає вагоме місце. Так, у Франції, Фінляндії, Ірландії, Данії, Норвегії, Португалії, Великобританії, Люксембурзі надходження від акцизного збору є вагомою статтею доходів бюджету та становлять 23,0%, 17,8%, 17,4%, 15,7%, 15,1%, 14,4%, 13,5%, 12,3% усіх податкових надходжень відповідно. Перелік груп підакцизних товарів відрізняється в окремих країнах світу та формується відповідно до визначених цілей, які передбачають забезпечення інтересів фіску, а також регулювання рівня та обсягу споживання підакцизних товарів.

Найпоширенішими видами підакцизних товарів є алкогольні напої, спирт, пиво та тютюнові вироби. В країнах Європейського Союзу доходи бюджету від оподаткування цих товарних груп склали 34,4% усіх надходжень від акцизного податку. Так, в Італії він становить 20% надходжень цього податку, в Німеччині та Великобританії - 40%, в Ірландії - 58%. Такі відмінності в структурі надходжень акцизного податку при оподаткуванні алкогольних напоїв, спирту та тютюнових виробів у різних країнах характеризуються розміром ставок податку. Швеція та Фінляндія, наприклад, використовують досить високі ставки акцизного податку на алкогольні напої, що становлять 70% усіх надходжень податку від цих груп товарів. В Італії та Португалії більше уваги приділяється оподаткуванню тютюнових виробів (до 80% усіх надходжень від «податків на гріх»). До поширених груп підакцизних товарів також відносяться бензин, дизельне паливо, дистиляти та окремі види транспортних засобів. Окремі країни, зокрема, Великобританія, Фінляндія, Бельгія проводять політику понижених ставок акцизного податку на більшість продуктів для промислового використання та опалювання згідно з директивами Європейського Союзу.

У Великобританії акцизи займають друге місце серед податків на споживання після ПДВ. Найпоширенішими видом підакцизних товарів є алкогольні напої, тютюнові вироби та паливо. Нафтопродукти, які використовуються як паливо, оподатковуються за найвищими ставками.

Передбачені понижені ставки для екологічно чистих видів палива. Акциз на тютюнові вироби встановлюється у відсотках до ціни товару, на всі інші групи товарів встановлено ставки акцизного податку у твердих сумах. Валовий дохід від Національної лотереї оподатковується 12%-им акцизним податком, при цьому виграні лотереї не оподатковуються.

У Німеччині відсоткова ставка акцизного податку встановлена на страхові угоди - 12% із страхового поліса та тютюнові вироби, базою оподаткування яких виступає максимальна роздрібна ціна, усі решта підакцизні товари оподатковуються за ставками у твердих сумах. До груп підакцизних товарів входять: пальне, алкогольні напої, тютюнові вироби, електроенергія, кава та страхові угоди. Найбільшу питому вагу в структурі акцизного податку займають акцизи на паливо-мастильні матеріали (43,6%), тютюнові вироби (23,3%), електроенергія (21,3%), алкоголь (5,6%). Надходження від акцизного податку зараховуються до федерального бюджету, крім акцизу на пиво, який спрямовується в бюджети земель.

У Франції специфічні акцизи наповнюють як державний бюджет, так і місцеві бюджети. До переліку підакцизних товарів відносять: алкогольні напої, тютюнові вироби, вироби з дорогоцінних металів, цукор і кондитерські вироби, пиво і мінеральні води, окремі види транспортних засобів, електроенергія, реклама. Частка надходжень акцизного податку від споживання електроенергії складає 32,8%, тютюнових виробів - 23,8%, бензину, дизельного пального - 20,1%, алкоголю - 5,8%.

До підакцизних товарів у Фінляндії належать: алкогольні напої, пиво, соки, тютюнові вироби, сірники, електроенергія, паливо мастильні матеріали, окремі види транспортних засобів. Найбільшу частку акцизного податку складають надходження від споживання паливо мастильних матеріалів - 35,6%, електроенергії - 14,4%, пива - 14,0%, тютюнових виробів - 13,5%, алкоголю - 12,9%. Особливістю справляння акцизного збору у Фінляндії є те,

що акциз сплачується роздрібними торговцями з роздрібною ціною підакцизних товарів без ПДВ.

Акцизний податок у Польщі є другим за обсягом надходжень до державного бюджету. Його частка в доходах держбюджету Польщі становить 17,9%. Оподаткуванню акцизним податком підлягають алкогольні вироби, спирт, пиво, тютюнові вироби, легкові автомобілі, ювелірні вироби та парфумерія, шкіряні вироби, зброя, електронні прилади високого класу та відеокамери, сіль, жувальна гумка, пакувальні матеріали із пластмаси. Ставки податку визначаються окремо для кожної групи підакцизного товару у відсотках (до ціни продажу без ПДВ) та квотові (у злотих на одиницю виробу). При оподаткуванні тютюнових виробів застосовують відсотково-квотові ставки.

У Чехії підакцизними визначено такі групи товарів: паливо мастильні матеріали, спирт, алкогольні і тютюнові вироби, пиво. Особливістю справляння акцизного податку в Чехії є відсутність механізму пільгового оподаткування. Лише у випадку, підтвердженого митним органом, експорту та імпорту товарів платник має право на відшкодування суми сплаченого акцизного податку. Ставки акцизного податку встановлено виключно у твердій одиниці (кронах).

У Білорусії акциз складає 7,2 % усіх податкових надходжень до бюджету. До переліку підакцизних товарів включено: алкогольні та тютюнові вироби, пиво, паливо мастильні матеріали, ювелірні вироби, деякі види транспортних засобів. Експорт товарів не оподатковується специфічним акцизом, окрім товарів, що експортуються з Білорусії у країни-члени СНД, з якими не заключено угоду про справляння акцизу за принципом країни - призначення. Механізм справляння акцизу на алкогольні напої передбачає оподаткування акцизом спирту як сировини, а також оподаткування акцизом готової лікєро-горілкової продукції. Сума акцизу, яка підлягає сплаті до бюджету по готовій алкогольній продукції зменшується на суму акцизу

сплачену при придбанні сировини для її виробництва. Спирт, який використовується для виготовлення лікарських препаратів не оподатковується [41].

Слід відмітити, що механізм справляння акцизного податку, який передбачає вирахування з суми акцизу готової продукції суму акцизу сировини застосовується у Киргизії, Узбекистані, Азербайджані та багатьох інших країнах постсоціалістичного простору.

Практика справляння акцизу у Казахстані передбачає подвійне оподаткування акцизом товарів виготовлених зі спирту етилового. Тобто, якщо у попередній групі країн (Білорусія, Киргизія, Узбекистан, Азербайджан) сума акцизного податку, включена у вартість сировини, відноситься на податковий кредит і не входить до ціни готової алкогольної продукції, то у Казахстані об'єктом оподаткування готової підакцизної продукції виступають обороти по реалізації товарів з включенням суми акцизу сировини. На відміну від інших розглянутих нами країн у Казахстані окрім товарів акцизом оподатковуються окремі види діяльності: внески у статутний капітал, відвантаження підакцизних товарів товаровиробником іншим структурним підрозділам, діяльність у сфері грального бізнесу, організація і проведення лотарей, усі види спорту, а також оптова та роздрібна реалізація бензину. До підакцизних товарів відносяться: алкогольні та тютюнові вироби, ікра осетрової та лососевої риби, ювелірні вироби, легкові автомобілі, вогнепальна і газова зброя, нафта, газовий конденсат, електроенергія [44].

Досліджуючи питання справляння акцизного податку в окремих країнах світу, слід відмітити, що перелік товарів, які оподатковуються акцизним податком є значно ширшим, ніж в Україні. Зокрема, до підакцизних товарів окрім тих, які приносять шкоду здоров'ю населення та навколишньому середовищу віднесено також високорентабельні товари, що не є предметами першої необхідності, а саме: кава, ікра, ювелірні та



парфумерні вироби, шкіра, аудіо- та відеотехніка. Значний асортимент товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним податком забезпечують відповідну базу оподаткування, а також більші надходження до бюджету. При цьому оподаткування акцизним податком високорентабельних товарів не супроводжується скороченням їх споживання, адже основними їх покупцями є населення з високими доходами для яких споживання даних груп товарів є нееластичним за ціною. Використання світового досвіду справляння акцизного податку, зокрема щодо розширення груп підакцизних товарів є корисним для України особливо у період гострої нестачі фінансових ресурсів держави.

До видів податків, якими оподатковуються процеси споживання відноситься мито. Мито виступає одним із інструментів регулювання зовнішньоекономічної діяльності. На сучасному етапі розвитку світових інтеграційних зв'язків мито виконує, насамперед, функцію захисту товаровиробників країн - учасниць спільного ринку. Фіскальна роль цього податку дедалі зменшується зважаючи на лібералізацію зовнішньо - торговельних відносин. Так, у розвинутих країнах світу (Німеччина, Великобританія, Франція та ін.) митом оподатковується лише імпорт товарів, усі експортні поставки звільнено від оподаткування митом та іншими податками на споживання. Питома вага мита у податкових надходженнях до бюджетів розвинутих країн є незначною та складає близько 2,5%. Світовий досвід застосування мита та проведення митної політики країнами з розвинутою економікою вказує на поетапну відмову від протекціоністських податків як основна умова інтеграції у світову економіку. Світові тенденції митно-тарифного регулювання розвиваються в напрямку забезпечення прозорості і відкритості митно-тарифних систем різних країн. Тому лібералізація зовнішньої торгівлі має відігравати домінуючу роль в процесі трансформації економіки України, зважаючи на її інтеграцію у світовий торговельний простір.

### 3.2 Оптимізація оподаткування споживання та її вплив на суспільний добробут

Податки на споживання поряд із виконанням фіскальної функції виступають ефективним інструментом регулювання соціально-економічних процесів, а саме: перерозподіл доходів між членами суспільства, стимулювання окремих видів господарської діяльності й обмеження розвитку інших. Перерозподіл доходів між різними верствами населення здійснюється у двох аспектах:

- скорочення реальних доходів платників внаслідок сплати податків;
- повернення частки номінальних доходів визначеним категоріям населення, перерозподілених за допомогою податків через бюджет у вигляді соціальних благ.

З позиції фіску податки на споживання забезпечують надходження до бюджету через перерозподіл частини вартості ВВП. Саме визначення оптимального (такого, який би задовольняв інтереси усіх суб'єктів податкових відносин) рівня ставок податків на споживання внаслідок процесу перерозподілу повинен базуватись на визначенні того впливу, який справляють ці податки на суспільний добробут населення та суспільства в цілому.

Нами у попередньому параграфі розглянуто можливі шляхи трансформації податків на споживання з позиції економічної ефективності та соціальної справедливості в оподаткуванні. Зокрема, запропоновано трансформацію податків на споживання через:

- 1) оподаткування ПДВ (по вітчизняних товарах) оборотів з реалізації товарів без урахування величини акцизного збору та ПДВ, що сприятиме

ефективності та справедливості побудови оптимальної системи оподаткування;

2) запровадження економічної моделі формування відпускної ціни при використанні ставок акцизного збору у процентах та у твердій сумі, що дозволить збільшити доходи бюджету за рахунок зростання суми цього податку на продукцію елітного цінового сегменту ринку товарів не впливаючи на обсяги споживання цих товарів;

3) введення податку з обороту замість ПДВ по товарах, які імпортуються в Україну, що забезпечить відповідність податку об'єкту його оподаткування, механізму справляння та сприятиме реальності системи оподаткування.

На нашу думку, ефективність можливих (пропонованих нами) шляхів трансформації податків на споживання визначається з позиції їх впливу на суспільний добробут населення та суспільства в цілому.

До основних напрямів впливу податків на споживання на суспільний добробут слід віднести:

- 1) вплив на процеси ринкового ціноутворення;
- 2) вплив на реальну заробітну плату та інші доходи громадян;
- 3) вплив на видатки бюджету;
- 4) вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання;
- 5) вихід на зовнішній ринок товарів і послуг.

Вплив податків на споживання на процеси ринкового ціноутворення полягають у тому, що ці податки виступають надбавкою до ціни товарів, послуг та зумовлюють її ріст. Безпосередньо, через механізм ціноутворення податки на споживання здійснюють прямий вплив на стан суспільного добробуту населення. І якщо акцизний збір та мито включаються в ціну товару лише один раз на стадії його виробництва чи в момент перетину товаром митного кордону України, то ПДВ включається в ціну на усіх стадіях просування товару від виробника до споживача, оподатковуючи

новостворену вартість. Таким чином, податками на споживання оподатковуються процеси споживання, тобто їх величина залежить від обсягу витрат споживача. Як стверджують окремі економісти [17], податки на споживання виступають, по суті, податками на витрати споживачів товарів, послуг.

Слід відмітити, що особливістю функціонування податків на споживання є можливість їх перекладання, тобто неспівпадання особи, яка сплачує ці податки до бюджету та фактичного їх носія. Платниками податків на споживання до бюджету виступають суб'єкти господарювання (виробники, продавці товарів, послуг), а фактичними носіями - їх споживачі. Проте, така універсальна схема перекладання цих податків можлива лише при умові, що не порушується дія закону попиту і пропозиції.

Соціальна спрямованість оподаткування акцизним збором (зважаючи на те, що до переліку підакцизних товарів, згідно вітчизняного законодавства, відносяться, переважно, товари, споживання яких приносить шкоду здоров'ю населення та довкіллю) зводиться до пільгового оподаткування спирту етилового, що використовується закладами охорони здоров'я для виготовлення лікарських препаратів. І хоча з 01.01.2014р. спирт етиловий незалежно від його подальшого призначення оподатковується за єдиною ставкою акцизного збору 16,00 грн. на 1 л 100% спирту, однак при формуванні ціни на лікарські засоби суб'єктами господарювання - виробниками лікарських препаратів в ціну включається сума акцизного збору в розмірі 2,00 грн. на 1 л 100% спирту, з метою недопущення зростання цін на лікарські препарати.

Наведені дані дають підстави для висновку, що стан справ в одній з найважливіших сфер суспільного життя - здоров'я населення - потребує суттєвого державного втручання з метою задоволення найнеобхідніших потреб населення. Зважаючи на вищесказане, а також на досвід окремих країн світу (Білорусія, Польща, Німеччина, Великобританія та ін.), вважаємо

за доцільне звільнення від оподаткування акцизним збором спирту етилового, який використовується для виготовлення лікарських препаратів, що дозволить суттєво знизити ціну реалізації медичних засобів. Адже показник здоров'я тісно корелює з показником платоспроможності населення (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,971). Такий підхід має вагому соціальну спрямованість через доступність споживачів до ринку даного виду продукції і є виправданим.

Щодо інших підакцизних товарів, то вони, як правило, є товарами еластичного попиту за ціною. Однак для категорії населення з високим рівнем доходів величина ціни окремих видів товарів, послуг не впливає на їх споживання, а надається перевага виключно споживчим властивостям товару та їх корисності для споживача, тобто ці товари виступають нееластичними за ціною. Нееластичність підакцизних товарів для окремого споживача дає можливість збільшити ставки податків на споживання за рахунок їх відшкодування населенням з високими доходами. Відтак, з метою забезпечення ефективності та соціальної справедливості при оподаткуванні процесів споживання, нами запропоновано модель формування відпускної ціни з використанням різних ставок акцизного збору, що дозволить забезпечити інтереси фіскалу та суттєво не вплине на обсяги споживання дорогого цінового сегменту ринку товарів, оскільки споживається найбільш забезпеченими верствами населення. З позиції соціальної справедливості запровадження даної моделі формування ціни дозволить збільшити податкове навантаження по сплаті податків на споживання найбільш забезпеченими категоріями населення. Таким чином, розглядаючи вплив податків на споживання на процеси ринкового ціноутворення, ми частково торкнулися другого напряму впливу податків на споживання, зокрема, на реальну заробітну плату та інші доходи громадян.

Реальна заробітна плата визначається як кількість споживчих вартостей (товарів і послуг), яку індивід може придбати за свій грошовий заробіток за

певного рівня цін після сплати податку. Рівень реальної заробітної плати залежить від номінальної заробітної плати (грошова сума, яку отримує індивід за продаж своєї робочої сили), рівня цін на предмети споживання і послуги (індекс вартості життя), а також податків, які сплачує індивід до бюджету держави та фонди соціального страхування. Реальна заробітна плата прямо пропорційна зміні номінальної заробітної плати та обернено пропорційна зміні рівня цін. Тобто, при зростанні номінальної заробітної плати, відповідно, зростатиме реальна заробітна плата, а при зростанні рівня цін на товари, послуги купівельна спроможність населення зменшується.

За офіційними даними [11] за період 2019-2021рр. в Україні спостерігається стійка тенденція до зростання номінальних та реальних доходів населення. Середньомісячна номінальна заробітна плата у 2021р. становила 13534 грн., що на 22,8% більше, ніж у 2020р. та на 26,6 % більше від прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого у 2021р. (2481 грн.). Найвища середньомісячна номінальна заробітна плата у 2021р. по економіці була у сфері фінансової діяльності - 35600 грн., добувній промисловості - 18120 грн. та у транспортній галузі - 16700 грн., а найнижча - у сфері охорони здоров'я та соціальної допомоги - 8270 грн., сільському та лісовому господарстві, мисливстві - 7350 грн. Нижче прожиткового мінімуму залишається середньомісячна номінальна заробітна плата у таких галузях як освіта, охорона здоров'я та соціальна допомога, колективні, громадські та особисті послуги, готельне та ресторанне господарство, сільське і лісове господарство, мисливство, рибне господарство, у яких залучено близько 50 % усього працюючого населення.

Незважаючи на те, що в Україні величина заробітної плати в усіх сферах діяльності в останні роки зростає (лише у 2021р. вона зросла на 22,8 %), проте, у порівнянні з іншими постсоціалістичними країнами рівень оплати праці залишається низьким. Так, якщо у 2021р. у Білорусії

середньомісячна заробітна плата становила 139 дол., Казахстані - 192, Росії - 249, то в Україні близько 90 дол.

Порівнюючи динаміку індексу цін на споживчі товари та рівень заробітної плати у 2020-2021рр. в Україні слід відмітити, що величина реальної заробітної плати по усіх секторах економіки зростає більш швидкими темпами (108,2% проти 115,2%), що позитивно впливає на стан суспільного добробуту населення. Однак, аналізуючи показники зростання споживчих цін на продовольчі товари, зазначимо, що у 2021р. у порівнянні з 20. ціни на окремі види цих товарів значно випереджають темпи зростання заробітної плати в цілому по економіці. Зокрема, найбільший ріст цін у 2021р. у порівнянні з попереднім роком спостерігається на борошно пшеничне (175,1%), хліб і хлібобулочні вироби (136,0%), макаронні вироби (133,7%), яйця (117,2%), крупи і бобові (115,5%). Зважаючи на те, що згадані продовольчі товари відносяться до товарів першої необхідності, значне зростання цін на них зумовлює скорочення споживання інших товарів, адже витрати на їх придбання складають більшу питому вагу у структурі споживчих витрат. І якщо у 2020р. індекс зростання цін на споживчі товари у порівнянні з 2019р. складав 99,4%, а рівень реальної заробітної плати - 118,2%, при цьому в структурі як продовольчих, так і непродовольчих товарів індекс цін не перевищував показник 118,2%, то у 2021р. зі зростанням цін на окремі товари першої необхідності намітилась тенденція до зниження рівня доступу більшості населення до широкої асортиментної групи товарів, що вказує на деяке скорочення його споживчого попиту.

Маркетологами встановлено, що «середньомісячна заробітна плата в сумі: 100 дол. забезпечує попит лише на продовольчі товари; 200 - дозволяє думати про придбання одягу; 300 - дає підставу на придбання товарів не лише за критерієм ціни, а й вищої якості, з'являється можливість придбати товари тривалого користування; 500 - дозволяє людині купити меблі, більш складну і дорогу побутову техніку, транспортні засоби і частину ресурсів

використати для організованого відпочинку і платні послуги» [17]. В Україні ж питома вага населення з високим рівнем доходів складає лише близько 10 % усього населення країни, а 90 % - населення з низьким рівнем доходів, в структурі загальних витрат яких придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг становлять більшу частину, що свідчить про низький життєвий рівень населення.

Поряд із прямим впливом податків на споживання на суспільний добробут через механізм ринкового ціноутворення, при якому ці податки виступають надбавкою до ціни товарів, послуг, вони (податки на споживання) справляють опосередкований вплив на стан суспільного добробуту через податкові платежі до бюджету, які надалі у вигляді соціальних видатків впливають на рівень і динаміку заробітної плати працівників бюджетної сфери, грошового забезпечення різноманітних пільгових категорій громадян та інше. Саме завдяки обсягу надходжень до бюджету ПДВ, акцизного збору, мита (які складають 45 % усіх податкових надходжень зведеного бюджету України) досягається відносно злагоджена дотаційна політика держави, розподіл субвенцій на утримання об'єктів соціальної сфери, фінансування першочергових потреб галузей науки, освіти, охорони здоров'я, культури, соціальних виплат певним категоріям громадян та інше. Тобто, держава забезпечує фінансові основи соціальних гарантій, які зводяться до:

- створення умов громадянам для забезпечення життєво необхідних потреб;

- вилучаючи у громадян частину створеного ними ВВП, повертає їм (нееквівалентний обмін) блага і послуги на освіту, дошкільне виховання, освіту, охорону здоров'я, культурне обслуговування, соціальне страхування і забезпечення;

- за рахунок вилучення у громадян частини ВВП надає блага і послуги тим громадянам, які за фізичними даними не можуть самі забезпечити себе



усім необхідним (пенсії інвалідам з дитинства, утримання будинків для інвалідів і осіб похилого віку, надання різних видів допомоги).

За нинішніх умов бюджет держави є, по суті, єдиним джерелом фінансування витрат на потреби соціального захисту населення та утримання соціально-культурної сфери. Ці витрати здійснюються сьогодні за мінімальними нормативами щодо рівня соціальних благ і послуг, тому скорочення доходів бюджету може привести до сукупності небажаних соціальних наслідків. В Україні, де соціальні витрати зачіпають інтереси практично кожного громадянина, будь-яке зростання джерел їх фінансування дасть можливість забезпечити необхідні соціальні гарантії. З огляду на вищезазначене доцільним видається запровадження моделі формування відпускної ціни з урахуванням різних ставок акцизного збору, яка дозволить збільшити поступлення до бюджету через її відсоткову складову не зачіпаючи при цьому інтереси продавця та покупця (споживача). За інтерпретацією Паретто, оптимальною вважається будь-яка дія, яка приносить користь хоча б одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого [20]. З цієї позиції запровадження пропонованої моделі оподаткування споживання, яка дозволить збільшити податкові надходження цього податку до бюджету є соціально значущою.

Податки на споживання через процес їх «вмонтування» в ціну товару здійснюють безпосередній вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання. На стадії формування ціни податки на споживання виступають ціноутворюючим елементом. Адже виробник формує ціну на товар виходячи з витратного методу ціноутворення, який передбачає покриття витрат виробництва, отримання запланованої величини прибутку та сплату податків на споживання до бюджету. В процесі формування ціни виробник товару включає податки на споживання в ціну таким чином, щоб величину їх сплати перекласти на споживача товару, послуги. Однак, ціна реалізації товару, при взаємодії ринкових сил попиту і пропозиції, може

відхиляться в ту чи іншу сторону (збільшення, зменшення) від ціни, вставленої виробником. Таким чином, виходячи з другого етапу визначення ціни за допомогою ціннісного методу ціноутворення, який передбачає, що ціну товару чи послуги на ринку встановлює покупець виходячи з цінності товару, виробник (продавець) повинен прогнозувати фінансові результати (прибуток, збиток) від такої реалізації, враховуючи при цьому включення в ціну податків на споживання. Отже, вплив податків на споживання на фінансові ресурси підприємницьких структур залежить від підходів до процесу ціноутворення (витратний чи ціннісний). При різних підходах ПДВ та акцизний збір впливають через ціну на величину доходу або на суму прибутку суб'єктів господарювання.

На нашу думку, податки на споживання повинні бути «вмонтовані» в систему господарювання таким чином, щоб їх негативний вплив на функціонування механізму господарювання був зведений до мінімуму. При цьому повинні бути задіяні економічні інструменти, які б відігравали регулюючу роль та послаблювали небажаний вплив податків на споживання на здійснення суб'єктами господарювання підприємницької діяльності. У ситуації, що склалася, в господарський механізм повинен бути введений регулюючий інструмент у вигляді зміни підходів до визначення дати виникнення податкових зобов'язань по сплаті податків за реалізовану продукцію. Датою виникнення податкових зобов'язань слід вважати дату поступлення коштів від покупця, а не дату фактичного відвантаження товарів.

Зважаючи на вищесказане, використання податків на споживання як фіскального інструменту регулювання економіки не повинно здійснюватись у не змінному вигляді, а з врахуванням особливостей економіки, її господарського механізму та того впливу, який справляють ці податки на суспільство в цілому.

Безпосередній вплив на фінансові ресурси підприємницьких структур справляють пільги щодо вітчизняних товарів, послуг, які експортуються. Так, експорт товарів звільняється від оподаткування акцизним збором, до товарів, послуг, які підлягають оподаткуванню ПДВ застосовується нульова ставка цього податку, а експортним митом оподатковується вузький перелік товарних груп (шкіра, жива худоба, насіння соняшнику, брухт чорних металів), усі інші товари звільняються від оподаткування експортним митом. Законодавчо визначене надання пільг по сплаті податків на споживання з товарів, що експортуються сприяє їх виходу на зовнішній ринок та забезпечує конкурентоздатність вітчизняних товарів через ціновий фактор. Адже ціна реалізації товару у даному випадку включає лише митну вартість товару збільшену на величину митних зборів. Таким чином, підприємницьким структурам, які здійснюють експорт товарів, послуг надається право на відшкодування вхідного ПДВ, що дозволяє покрити витрати пов'язані зі сплатою ПДВ при придбанні сировини та матеріалів на виробництво продукції.

Однак, недосконалість вітчизняного механізму відшкодування вхідного ПДВ в останні роки сприяє зростанню тіньових схем відшкодування даного податку з бюджету. З метою усунення негативних наслідків зловживань у сфері експортного відшкодування ПДВ Законом України «Про Державний бюджет України у 2022р.» товари 1-24 груп Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності звільняються від оподаткування ПДВ [43].

Звільнення від оподаткування ПДВ зазначених товарів, що експортуються передбачає необхідність включення суми вхідного ПДВ в ціну товару, послуги, адже за будь-якими операціями, звільненими від ПДВ права на податковий кредит немає, а отже і не виникає необхідності у бюджетному відшкодуванні цього податку. Зважаючи на те, що до товарів 1-24 груп УКТ ЗЕД відносяться переважно продукти харчування, ціна їх реалізації на зовнішньому ринку зростає, що може призвести до скорочення

експорту цих товарів через ріст цін. Тому, на нашу думку, до зміни системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності потрібно підходити досить виважено та поетапно, щоб не допустити значних диспропорцій у структурі експортно-імпортних операцій, що може негативно відобразитись на економічному розвитку країни.

Особливої уваги заслуговує питання структури експорту продукції з України. Протягом 2000-2021рр. спостерігалися високі темпи зростання експорту товарів (з 16,2 млрд. дол. у 2020р. до 23,1 млрд. дол. у 2021р.). Зокрема, у 2021р. в порівнянні з 2020р. зріс експорт сільськогосподарської продукції у 3 рази, продукції харчової промисловості та мінеральної продукції - більше як у 2 рази, експорт будівельних матеріалів - у 2 рази, виробів машинобудування - 1,8 рази, деревообробної та паперової продукції - 1,7 рази, легкої промисловості - 1,2 рази, експорт чорних і кольорових металів та виробів з них - 1,4 рази.

Проте, найбільшу питому вагу в структурі експорту продукції традиційно складає сировина та напівфабрикати. Згідно статистичних даних [13] до товарів, обсяги експорту яких у 2021р. були найбільш значними відносять: прокат чорних металів, продукти нафтопереробки, труби з ливарного чавуну і чорних металів, феросплави, азотні добрива, олія соняшникова, руди та залізні концентрати, аміак, алюміній необроблений, м'ясо великої рогатої худоби, насіння соняшнику, чавун перероблений, цукор, пшениця, шини пневматичні гумові. Із вищезазначеного випливає висновок, що в структурі українського експорту продовжує домінувати продукція металургійної промисловості, хоча частка цієї групи в загальному обсязі експорту зменшилась з 41,1 % у 2019р. до 36,8 % у 2021р.

Аналіз структури імпорту продукції в Україну вказує, що до товарів з найбільшими обсягами імпорту, окрім нафти сирої та природного газу, відносяться механічні та електричні машини і обладнання, легкові автомобілі, медикаменти, тобто готова продукція. Виходячи із

вищезазначеного слід відмітити, що ефективне функціонування економіки України потребує вдосконалення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, зокрема щодо ставок експортного та імпортного мита. Так, у більшості розвинутих країн світу використовується 3 рівні ставок імпортного мита. Кожен рівень відповідає стадії обробки продукції: сировина, напівфабрикати та готові вироби. Даний поділ ґрунтується на принципі підвищення ставок мита в міру зростання ступеня обробки продукції (імпорт сировини і матеріалів - 0,5%, напівфабрикати та комплектуючі - 5-15%, готові вироби – 15-39%) [12], що забезпечує сировинну базу для нарощення обсягів виробництва продукції. Щодо ставок експортного мита, то на нашу думку, доцільно звільнити від оподаткування напівфабрикати та готові вироби, а на сировину та матеріали ввести відповідні ставки мита.

### Висновки до розділу 3

Податки на споживання (ПДВ, акцизний збір і мито) виступають ефективними інструментами регулювання соціально-економічних процесів в суспільстві. Зарубіжний досвід справляння ПДВ характеризується застосуванням диференційованих ставок податку, що вказує на гнучкість податкових систем країн з розвинутою ринковою економікою. Як вказується окремими вітчизняними авторами, уніфікована ставка ПДВ (20%) в Україні не враховує відмінностей у можливостях сплачувати податок різними верствами населення, що спричиняє відносне обмеження споживання суспільно необхідних товарів населенням з низьким рівнем доходів. Проте, на нашу думку, введення диференційованих ставок ПДВ на сьогоднішньому етапі розвитку ринкових відносин в Україні є недоцільним через:

- ускладнення механізму розрахунку ПДВ, що в умовах сьогодення може зумовити значні зловживання та ухилення від сплати податку, а також викликати ситуацію, при якій одні і ті ж товари (послуги) оподатковуватимуться за різними ставками;

- складність визначення критерію товарів (послуг), які підлягатимуть пільговому оподаткуванню (оподаткуванню за зниженими ставками податку), адже для населення з низьким рівнем доходів приналежність товарів до групи першої чи не першої необхідності може виявитися різним;

- оподаткування за пільговими ставками ПДВ товарів (послуг) на різних стадіях його просування від виробника до кінцевого споживача може викликати додаткові проблеми, пов'язані з тим, що податковий кредит, обчислений за вищими ставками може перевищувати податкові зобов'язання, обчисленні за нищими ставками, що в умовах дефіциту фінансових ресурсів держави лише поглибить кризу щодо його бюджетного відшкодування.

Виходячи із вищезазначеного, ми підтримуємо пропозицію окремих економістів, науковців, що при реформуванні механізму справляння ПДВ найбільш прийнятним для України є варіант поетапного зниження рівня базової ставки ПДВ до 17% та скорочення кількості наданих пільг, що сприятиме зростанню платоспроможного попиту та розширенню бази оподаткування. А це, в свою чергу, дозволить збільшити надходження до бюджету ПДВ та підвищить його регулюючий вплив.

## ВИСНОВКИ

Податок - це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та вирішення соціально-економічних завдань.

Аналіз існуючих точок зору щодо розуміння сутності ціни вказує, що її визначення подається лише з позиції формування ціни, як задоволення інтересів суб'єктів обміну (продавця та покупця).

Податки на споживання здійснюють прямий вплив на стан суспільного добробуту населення через механізм ринкового ціноутворення та опосередкований вплив через податкові платежі до бюджету, які у вигляді соціальних виплат впливають на рівень і динаміку заробітної плати працівників бюджетної сфери, грошового забезпечення різноманітних пільгових категорій громадян та інше.

Розглядаючи діючі законодавчі акти, а також дискусійні питання окремих економістів, науковців відносно визначення об'єкту оподаткування та бази оподаткування ПДВ вважаємо за необхідне в законодавчому порядку врегулювати положення відносно цих елементів податку. Зокрема, об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару (робіт, послуг) додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача, а базою оподаткування (об'єктом нарахування) - договірна (контрактна) вартість товарів, робіт, послуг, визначена за вільними або регульованими цінами без урахування ПДВ.

Досліджуючи вплив ПДВ на процеси ринкового ціноутворення ми дійшли висновку, що ПДВ (податкове зобов'язання) є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни. При цьому сума ПДВ (податкове зобов'язання) залежить від величини виробничої ціни. Однак, в умовах

сформованих ринкових цін ПДВ є величиною, залежною від рівня ринкових цін, а відтак при їх зростанні (зменшенні) впливає на фінансовий результат (прибуток, збиток) підприємств, зумовлюючи його зростання (зменшення). Відсоткова ставка ПДВ при ринковому коливанні цін впливає на величину ПДВ, що включається в ціну товару, а також (при певному рівні податкового кредиту) на суму поступлень цього податку до бюджету.

Аналізуючи діючі законодавчі акти з питань оподаткування акцизним збором в Україні вважаємо за необхідне при визначенні груп підакцизних товарів ввести критерії, по яких вони визначаються. Зокрема, на нашу думку, до груп товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором доцільно віднести:

- 1) товари, які шкодять здоров'ю людини (алкогольні та тютюнові вироби);
- 2) товари, які забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- 3) предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби).

Вплив акцизного збору на формування цін в ринкових умовах господарювання полягає в тому, що акцизний збір як і ПДВ є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, а в умовах ринкових цін (сформованих) сума акцизного збору є величиною, яка залежить від рівня таких цін. Використання процентних ставок акцизного збору та ставок цього податку у твердих сумах по різному зачіпає інтереси держави та платника податку. Якщо процентні ставки акцизного збору в умовах ринкового коливання цін зачіпають як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, то ставки, встановлені у твердих сумах, захищаючи інтереси фіску, впливають на величину прибутку суб'єктів господарювання, збільшуючи або зменшуючи його.

В процесі дослідження впливу митних податків на формування цін на товари, що експортуються з України чи імпортуються в Україну нами



виявлено, що митні податки як податки на споживання здійснюють вагомий вплив на процеси ринкового ціноутворення, тобто є ціноутворюючими елементами на стадії формування ціни та залежними від рівня цін при їх узгодженні та здійснюють значний вплив на обсяги експортно-імпортних операцій. Відмічено, що вітчизняній митній політиці притаманні риси протекціонізму, спрямовані на підтримку вітчизняного товаровиробника.

Податки на споживання (ПДВ, акцизний збір і мито) виступають ефективними інструментами регулювання соціально-економічних процесів в суспільстві. Зарубіжний досвід справляння ПДВ характеризується застосуванням диференційованих ставок податку, що вказує на гнучкість податкових систем країн з розвинутою ринковою економікою. Як вказується окремими вітчизняними авторами, уніфікована ставка ПДВ (20%) в Україні не враховує відмінностей у можливостях сплачувати податок різними верствами населення, що спричиняє відносне обмеження споживання суспільно необхідних товарів населенням з низьким рівнем доходів. Проте, на нашу думку, введення диференційованих ставок ПДВ на сьогоднішньому етапі розвитку ринкових відносин в Україні є недоцільним через:

- ускладнення механізму розрахунку ПДВ, що в умовах сьогодення може зумовити значні зловживання та ухилення від сплати податку, а також викликати ситуацію, при якій одні і ті ж товари (послуги) оподатковуватимуться за різними ставками;

- складність визначення критерію товарів (послуг), які підлягатимуть пільговому оподаткуванню (оподаткуванню за зниженими ставками податку), адже для населення з низьким рівнем доходів приналежність товарів до групи першої чи не першої необхідності може виявитися різним;

- оподаткування за пільговими ставками ПДВ товарів (послуг) на різних стадіях його просування від виробника до кінцевого споживача може викликати додаткові проблеми, пов'язані з тим, що податковий кредит,

обчислений за вищими ставками може перевищувати податкові зобов'язання, обчисленні за нищими ставками, що в умовах дефіциту фінансових ресурсів держави лише поглибить кризу щодо його бюджетного відшкодування.

Виходячи із вищезазначеного, ми підтримуємо пропозицію окремих економістів, науковців, що при реформуванні механізму справляння ПДВ найбільш прийнятним для України є варіант поетапного зниження рівня базової ставки ПДВ до 17% та скорочення кількості наданих пільг, що сприятиме зростанню платоспроможного попиту та розширенню бази оподаткування. А це, в свою чергу, дозволить збільшити надходження до бюджету ПДВ та підвищить його регулюючий вплив.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Андрущенко В.Л. Соціологічний та антропний методи західної фінансової науки //Вісник НБУ. - 2001. - №3. – С. 43-46.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів): Монографія. – Львів: Каменяр, 2000. - С.167-168.
3. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги /под ред. Буряковского В.В. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – С. 16.
4. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України – К.: НІОС, 2002. – С. 163.
5. Данілов О.Д., Левченко В.В. Акцизний збір: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – С. 69-75.
6. Загорський В.С., Благун І.Г. Податки на споживання в системі доходів бюджету // Фінанси України. - 1999. - № 10. – С. 67-72.
7. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підручник. Київ : Атіка, 2006. 920с.
8. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування. Фінанси України. 2006. № 2. С. 101–112.
9. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 371 с.
- 10.Крисоватий А. І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. 212 с.
- 11.Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000.246 с.

- 12.Крисоватий А.І. Наукова парадигма трансформації універсального акцизу // Фінанси України. - 2001. - № 10. – С. 81.
- 13.Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови і шляхи поєднання: Монографія.- Тернопіль: В-во Карп'юка, 2000. – С.24.
- 14.Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. - Тернопіль: Економічна думка, 2001. – с.
- 15.Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. - № 2. – С. 7.
- 16.Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: В-во Карп'юка, 2004. – С. 133.
- 17.Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю., Дмитрів В.І. Наукові основи фіскальної теорії: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 246 с.
- 18.Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учеб. пособие. – Харьков: Консум, 1998. – С. 123.
- 19.Луніна І. Податок на додану вартість в Україні: реальні проблеми та нормативно-правові умови їх вирішення // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. - № 4 (18). – С. 289.
- 20.Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: Монографія. - К.: Знання, 2005. – 335 с.
- 21.Мельник В.М. Сутність податків як проблема категорійно-понятійного апарату податкових фінансів // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 5 (35). – С. 22-24.
- 22.Мельник В.М. Управління податкостроможністю суб'єктів господарювання Навчальний посібник. - Ірпінь: Академія ДПС України. 2001. – С. 20-21.
- 23.Мельник П. Податкова система в структурі інструментів регулювання економіки // Економіст. - 2001. - № 6. – С. 38.
- 24.Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – С. 317.

25. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI  
URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.60.0> (дата звернення: 13.04.2022).
26. Павлюк К.В. Ефективність надання податкових пільг // Фінанси України.  
– 2002. - № 1. – С. 40.
27. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К.  
І. Швабія. Ірпінь: Університет ДПС України, 2018. 61 с.
28. Податкова система : навчальний посібник / за ред. І.О. Лютого. Київ :  
Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
29. Податкова система : навчальний посібник / Баранова В.Г., Дубовик О.Ю.,  
Хомутенко В.П. та ін.; за ред. Баранової В.Г. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
30. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенко В. Л.  
Київ : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
31. Податкова система: навчальний посібник / Волохова І.С., Дубовик О.Ю.,  
Слатвінська М.О. та ін. ; ред. Волохова І.С., Дубовик О.Ю. Харків: Діса  
плюс, 2019. 402 с.
32. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.  
URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.11&nobreak=1> (дата звернення:  
13.04.2022).
33. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник /  
Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Київ :  
Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.
34. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів  
України щодо соціальної підтримки платників податків на період  
здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з  
метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної  
хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2: Закон  
України від 4 грудня 2020 року № 1072-IX. URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1072-20#Text> (дата звернення:  
13.04.2022).

35. Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції:  
Закон України від 17 липня 1997 року № 468/97-ВР. URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/97-вр#Text> (дата звернення:  
13.04.2022).
36. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: Монографія. - К.: Знання – Прес, 2004. – 454 с.
37. Соколовська А.М. Податкова система України в контексті світового досвіду // Фінанси України. – 1997. - № 7. – С. 77.
38. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава. Податки. Бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія. – К.: Либідь, 1992. – С. 106.
39. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
40. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 80.
41. Федосов В.М. Налоги в экономике современного капитализма. – К.: Вища школа, 1997. – С. 75.
42. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1987. – С. 128.