

УДК 330

ЮРКІВСЬКИЙ О. Й.,  
ТРАВІН В. В.

Житомирський державний технологічний університет

**НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ У ФОРМУВАННІ ІНСТИТУЦІЇ ПОДАТКОВОЇ  
ДОВІРИ: ПОЛІТЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ**

*В період формування податкової довіри як неформальної інституції важлива роль відводиться непрямим податкам, зокрема ПДВ, який потребує змін економічної філософії, поєднання не лише фіскальної, а й перерозподільчої функцій шляхом диференціації та прогресивних ставок.*

*Ключові слова: бюджетно-податкова політика, податкова довіра, формальні та неформальні інституції, ставки ПДВ, прогресивне оподаткування ПДВ, диференціація ПДВ.*

YURKIVSKY O.,

TRAVIN V.

Zhytomyr State Technological University

**INDIRECT TAXATION IN FORMATION OF TAX CONFIDENCE INSTITUTION:  
POLYETECOMIC ASPECT**

*Institutional theory has expanded the research of such an object as taxes, and allowed to outline formal and informal institutions, the existence of which is the basis of the socio-economic, environmental and security policy of governments.*

*The unjustified conceptual bases of indirect taxation, the lack of effective formal and informal institutions have led to a high level of economic shadowing and formed a strong anti-motivated position among the subjects of the economic system.*

*The use of direct taxes is desirable, since such compulsory payments take into account peculiarities of the payer, but their application in Ukraine is problematic. PIT is a fiscally ineffective tax breakdown for 2014-2018 because of:*

- 1. high level of salary shading as the main object of taxation;*
- 2. the migration of economically active population to Europe and part to Russia in 2014-2018;*
- 3. the lack of effective instruments of tax control both on income taxes and most of the resource payments.*

*Indirect taxes severely reduce purchasing power, do not take into account the peculiarities of different groups of the population as a whole, but are an effective operational instrument for tax revenues. Avoiding a buyer from VAT is very problematic both when buying basic goods and long-term goods as a result of the supermarket sales expansion throughout the country.*

*Attempting to reduce the single social contribution to 22% in the struggle to establish tax confidence in the policy of de-shadowing salaries, reducing the deficit of PF did not give the expected effects that. It forced the government to raise the minimum wage from 1600 to 3200 UAH on the migration background.*

*In the period of formation of tax confidence as an: informal institution, the important role is assigned to indirect taxes, in particular VAT, which requires changes in economic philosophy, the combination of not only fiscal but also redistributive functions of this tax by differentiating rates.*

**Постановка проблеми.** Суспільні відносини є досить динамічними і за останні сто років розвивались під впливом факторів як ендогенного, так і екзогенного характеру, а процеси інтернаціоналізації, глобалізації суттєво впливають не лише на збільшення факторів, але й вимагають зміни парадигми відносин між усіма суб'єктами економічної системи, інституційних складових забезпечення довгострокового розвитку, розширення середнього класу, попередження проблем в майбутньому та зменшення негативних впливів.

Інституціоналізм початку ХХ століття розширив спектр пізнання, сприйняття та дослідження економічних явищ через систему інституцій, серед яких, в подальшому, було визначено неформальні та формальні, зокрема податки або точніше обов'язкові податкові платежі, які прямо та опосередковано поєднують в одну систему специфічних відносин усіх суб'єктів економічної системи.

Активним суб'єктом суспільних взаємовідносин є держава, яка постійно оновлює податковий інструментарій впливу на соціально-економічні, екологічні процеси, намагається встановити певний оптимум економічному кругообігу, забезпечити макроекономічну стабільність, довгострокове зростання.

Податки є ґрунтовно вивченим об'єктом, апробованим в практиці засобом регулювання, однак, при цьому залишаються тягарем для платників на підтримку фіскальної і контрольної функцій. Забезпечення виконання даних функцій, поряд соціальною, екологічною здійснюється насамперед через непрямі податки, як специфічні, так і універсальні акцизи, головним чином податок на додану вартість. Проте, це чи не єдиний податок, який зазнав найбільшої кількості змін за роки фіскального використання, є проблематичним як з точки зору адміністрування, так і політекономічних, філософських основ застосування відносно різних суб'єктів економічної системи.

**Аналіз останніх джерел.** Податкова система знаходиться на етапі формування основних інституцій, що викликає появу проблем як в сфері прямого, так і непрямого оподаткування, приділення уваги їх вирішенню з боку вчених та практиків: В. Геєць, А. Дрига, В. Дмитрів, М. Петренко, І. Лютий, А. Крисоватий, І. Педь, Ю.

Сидорович. Слід відзначити, що авторами приділяють увагу податкам не лише з фінансової з точки зору, але і інституціональної теорії, визначають базову роль формальних та неформальних інституцій у формуванні бюджетно-податкової політики для регулювання макроекономічних процесів.

**Ціль статті.** Охарактеризувати сучасний стан оподаткування з позицій інституціоналізму з визначенням інструментів непрямого оподаткування в створенні та удосконаленні такої неформальної інституції як податкова довіра.

**Виклад основного матеріалу.** Непрямі податки для більшості економік країн світу стали базовими в застосуванні бюджетно-податкової політики, особливо в час переходу до економіки споживання середини ХХ століття, адже мають набір переваг, які забезпечують фіскальну ефективність універсальних та специфічних акцизів [4, с. 31].

Національна податкова практика та податкова філософія, внаслідок історичних передумов, не накопичила необхідного досвіду формування, створення ефективних формальних та неформальних інституцій, які б потенційно могли забезпечити максимальні податкові надходження, формування довіри та зменшення податкової невизначеності.

Філософія оподаткування складна, адже зачіпає і психологічні основи, неформальну інституцію довіри у взаємовідносинах між державою та платником, яка формуються тривалий час, є основою системи правил гри в сфері податків та державних видатків. Ставки, пільги, адміністрування загалом мають забезпечувати не лише фіскальну функцію, а й соціальну. В даному аспекті А. Крисоватий, О. Сидорчук відзначають взаємозалежність статусу оподаткування від рівня духовності та демократичності суспільства, окремого індивіду [3, с. 42]. Натомість В. Геєць поглиблює дослідження взаємозв'язків держави, суспільства, індивіду до психоемоційного рівня, який частково впливає на відповідний рівень довіри в економічній системі [1, с. 11].

Досвід національної розбудови податкової системи характеризується не лише формуванням вкрай недосконалого механізму такої формальної інституції обов'язкові податкові платежі, але й, найголовніше, відсутність політики формування засадничих основ такої неформальної інституції, як податкова довіра, яка є базою мотивації сплати сучасного податку.

Основи національної податкової недовіри формувалися роками, хоча необхідно відмітити, що після розпаду СРСР у домогосподарств і ринкових суб'єктів залишилася культура сплати обов'язкових платежів на основі віри в державу як чесного, об'єктивного гравця економічного кругообігу.

Проте, в слід за руйнуванням довіри до грошово-кредитної системи, почала зникати і довіра до бюджетно-податкової сфери. При цьому, якщо формування довіри грошей завершилося поступовим запровадженням гривні як національної валюти з 1995 року, то руйнувалася податкова довіри 1992–1994 років продовжувалося і призвело до широкого кола експериментів в податковій сфері, зокрема запровадження податку на прибуток, використання гербового збору, плат за вирощування та збір грибів, ягід, понижуючі коефіцієнти щодо амортизації при обрахунку податку на прибуток, збір з власників собак, проведення кіно- та телезйомок, гастрольний збір і поступового домінування у бюджетно-податковій політиці вже ПДВ та непрямих податків загалом у політиці практично урядів.

Як наслідок, податкова катастрофа 1997-1998 року, основними проявами якої стали:

- високі темпи збільшення кількості суб'єктів господарювання в тіні, які ухилялися від податку на прибуток;

- несплата прибуткового податку, тінізація заробітних плат внаслідок економічно необґрунтованого 32 % а згодом 37 % збору до пенсійного фонду, в сукупності з трьома іншими соціальними платежами;

- поява та розширення різних схем ухилень починаючи від не оформлення працівників, на половину ставки або виплати виключно мінімальної заробітної плати поряд грошовими конвертами до виводу доходів в офшорні зони;

- високий тиск фіскальних та інших контролюючих органів діяльність підприємств різних організаційно-правових форм.

Держава та суб'єкти господарювання та домогосподарства функціонували в двох абсолютно різних просторах, а останні навчилися ухилятися від сплати передусім прямих податків і як наслідок посилення податкового тиску, поява нового терміну – "азаровщина".

Вимушеним кроком стало запровадження спрощеної системи оподаткування і поступовий перехід до широкого використання насамперед універсальних та специфічних акцизів, зокрема ПДВ, акцизного збору, які стали основним джерелом покриття бюджетних видатків для виконання державою визначених конституційних норм. Хоча слід відмітити, що ставки єдиного податку в спрощеній системі оподаткування в 6 та 10 % з фіскальної точки зору, стали одним з видом універсальних акцизів поряд з податком з обороту та податком з доходу.

Тобто, непослідовність та неврахування політекономічної філософії сучасного непрямого та прямого оподаткування практично усіма урядами, за часів незалежності, призвели до фіскальної кризи, втрати довіри між суб'єктами економічного кругообігу. Формальні інституції почали замінюватися неформальними, в більшості корупційними, що призвело до підвищення як загальної, так і вже податкової невизначеності у функціонування економічного механізму системи.

В цьому аспекті відзначає, що причина невизначеності криється в суспільних у мовах вибору [2, с. 42], а податкова невизначеність як частина загальної має в основі не лише фіскальну, але й соціальну, яка базується на довірі і широкому наборі відповідних інструментів. Відтак неврахування їх – це тіньова економіка, ухилення, а обов'язкові платежі розглядаються виключно як тягар, що обумовлює пошук універсального ефективного способу боротьби.

ПДВ в Україні почав виступати в певній мірі онізації вим податком, альтернативою податковій недовірі та невизначеності, адже володіє сукупністю переваг, які за певних умов забезпечують збільшення податкових надходжень для покриття витрат та дефіциту бюджету [4].

Слід зауважити, що остаточний відхід від політики налагодження податкової довіри стався в 2004 році внаслідок поступового запровадження пропорційної ставки оподаткування доходів фізичних осіб, скасування прогресивної шкали, в порушення діючих принципів оподаткування та європейських тенденцій.

Застосування прямих податків бажане, адже такі обов'язкові платежі враховують особливості платника, але в Україні є проблематичним навіть з низькими ставками, одними з найнижчих в Європі, тобто ПДФО є фіскально неефективним провальним податком 2014–2018 рр. через:

- високий рівень онізації заробітних плат як головного об'єкта оподаткування;
- міграцію економічно активного населення до Європи та частково Росії в 2014–2018 рр.;
- відсутність дієвих засобів податкового контролю як по податках з доходів, так і більшості ресурсних платежів.

Непрямі ж податки серйозно знижують купівельну спроможність, не враховують особливості різних груп населення загалом, однак є дієвим оперативним інструментом забезпечення податкових надходжень. Ухилитися покупцеві від ПДВ досить проблематично як при купівлі товарів першої необхідності, так і товарів довгострокового користування внаслідок розширення обсягів продажів насамперед через мережі супермаркетів по усій території країни.

Намагання зменшити єдиний соціальний внесок до 22 % в боротьбі за встановлення податкової довіри у політиці детінізації заробітних плат, зменшення дефіциту ПФ не дали очікуваних ефектів, що на тлі міграційних процесів змусило уряд використовувати підняти мінімальну заробітну плату з 1600 до 3200 грн.

При цьому виявився і позитив від міграції, збільшилися валютних надходження в країну, однак знову такі тіньового характеру. База для нарахування ПДФО зростає дуже повільно, що обумовлює трансформацію ПДВ з виключно фіскального інструменту бюджетно-податкової політики, на засіб перерозподілу.

Тобто за умови низької фіскальної ефективності прямих податків, відсутності дієвих механізмів податкового контролю за відповідними об'єктами прямого оподаткування та одночасного зменшення тиску на малозабезпечені верстви населення необхідна диференціація ПДВ на основі прогресивної шкали відносно усіх або окремої групи товарів.

Головною метою диференціації залишається збільшення надходжень до бюджету, але і розподіл податкового навантаження більш рівномірно для забезпечення соціальної справедливості, яка в більшості європейських країн досягається саме диференціацією на основі відповідної системи ставок та пільг (таблиця 1).

Таблиця 1

Ставки ПДВ у країнах Європи, 2018 %

Країна	Ставки податку на додану вартість	
	Стандартна	Знижена
1	2	3
Австрія	20%	12% або 10%
Бельгія	21%	12% або 6%
Болгарія	20%	7%
Велика Британія	17,5%	5% або 0%
Угорщина	20%	0%
Данія	25%	-
Німеччина	19%	7%
Греція	23%	13% або 6,5% (знижений на 30% до 13%, 6% і 3% на островах)
Ірландія	21%	13,5%, 4,8% або 0%
Іспанія	18%	8% або 4%
Італія	20%	10%, 6%, або 4%
Кіпр	15%	5%
Латвія	22%	12%
Литва	21%	9% або 5%
Люксембург	15%	12%, 9%, 6%, або 3%
Мальта	18%	5%

1	2	3
Нідерланди	19%	6%
Польща	23%	8%, 5% або 0%
Португалія	23%	13% або 6%
Румунія	19%	9%
Словаччина	19%	-
Словенія	20%	8,5%
Фінляндія	22%	17% або 8%
Франція	19,6%	5,5% або 2,1%
Швеція	25%	12% або 6%
Чехія	20%	10
Естонія	18%	5

Глибина диференціації по країнах Європи є різною залежно від груп товарів, і це питання залишається дискусійним та визначається окремими країнами з врахуванням внутрішніх особливостей і не зважаючи на поступове зближення податкових систем країн Європи.

З врахуванням сукупності проблем в формуванні податкової довіри та зменшення податково-бюджетної невизначеності пропонуємо використовувати під час диференціації прогресивну шкалу оподаткування ПДВ (табл. 2).

Таблиця 2

## Запропоновані прогресивні ставки ПДВ

Гранична ціна товару	Пропонована шкала ставок	Сума ПДВ, грн.	Діюча ставка	Сума ПДВ, грн.	Різниця	Відсоток збільшення надходжень
20000	15	3000	20	4000	-1000	
100000	19	19000	20	20000	-1000	
500000	23	115000	20	100000	15000	
1000000	27	270000	20	200000	70000	
Всього		407000		324000	83000	26

Прогресивні ставки перерозподіляють податкове навантаження в бік заможних домогосподарств в період закінчення первісного накопичення, а диференціація ПДВ потенційно може замінити такі прямі податки, як на надприбутки, в певній мірі на предмети розкоші і одночасно уникнути основної проблеми прямого оподаткування в Україні – ухилення від сплати шляхом приховування об'єкту оподаткування.

Слід відзначити, що зміни ПДВ назріли, але мають бути обґрунтовані і економічно і соціально для уникнення помилок реформування прямого оподаткування 2003-2004 рр. – неврахування серед запропонованих варіантів прогресивних ставок податку на доходи фізичних осіб та заміну діючої шкали на одну пропорційну 13 % з наступним переходом на базову ставку 15%.

В податковій сфері завжди існує варіантність і відносно вітчизняної податкової системи – непрямі податки мають стати інструментом поступового формування податкової довіри, зменшення невизначеності в соціально-економічних перетвореннях, відносин між суб'єктами макроекономічного кругообороту.

**Висновки.** Податкова довіра є неформальним інститутом, який відіграє значну роль у створенні абсолютно нових відносин в економічній системі між ринком, домогосподарствами і державою. Боротьба з тіньовою економікою останніх 10 років, зміни з метою підвищення фіскальної складової такої формальної інституції, як обов'язкові податкові платежі не призвели до очікуваних результатів, навіть при значному зменшенні до 22 % одного з найбільш проблемних обов'язкових платежів прямого характеру – єдиного соціального внеску.

Формування інституції довіри є досить тривалим процесом, а отже прямі податки в перспективі 10 років не можуть забезпечувати бажану сплату до бюджетів усіх рівнів. Відтак непрямі податки, зокрема акцизний збір, мито мають найбільшу фіскальну ефективність, проте саме ПДВ може виконувати і перерозподільчу соціальну функцію шляхом запровадження диференціації та використання прогресивних ставок.

## Література

1. Геєць В. Політико-економічні засади дослідження сучасного суспільства / В. Геєць // Економічна теорія. – 2015. – № 3. – С. 5–13.
2. Дементьев В. Сучасна теорія інститутів: ідентифікація предметного поля / В. Дементьев // Економічна теорія. – 2015. – № 1. – С. 26–49.
3. Крисоватий А. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування // А. Крисоватий, О. Сидорович // Економічна теорія. – 2014. – № 4. – С. 36–47.

4. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України / І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко. – К. : Вид-во "Знання", 2005. – 335 с.

5. Педь І.В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків / І.В. Педь. – К. : Знання, 2007. – 191 с.

#### References

1. Heiets V. Polityko-ekonomichni zasady doslidzhennia suchasnoho suspilstva / V. Heiets // Ekonomichna teoriia. - 2015. - № 3. -S. 5-13
2. Dementiev V. Suchasna teoriia instytutiv: identyfikatsiia predmetnoho polia / V. Dementiev // Ekonomichna teoriia. - 2015. - № 1. - S. 26-49.
3. Krysovatyi A. Metodolohichniy instrumentarii novitnoi paradyhmy opodatkuvannia // A. Krysovatyi, O. Sydorovych.- Ekonomichna teoriia.- 2014.- № 4. - S. 36-47
4. Liutyi I.O. Podatky na spozhyvannia v ekonomitsi Ukrainy / I.O. Liutyi, A.B. Dryha, M.O. Petrenko. – К. : Vyd-vo "Znannia", 2005. – 335 s.
5. Ped I.V. Podatkova systema: ekonomiko-pravova kharakterystyka podatkiv / I.V. Ped.- K. Znannia, 2007.- 191 s.

Рецензія/Peer review : 11.04.2018

Надрукована/Printed : 04.06.2018

Рецензент: прорецензовано редакційною колегією