

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-207>

УДК 336.22-043.86:339.9

ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ КЛЮЧОВИХ КОРПОРАТИВНИХ ПОДАТКІВ: МЕТОДИЧНІ І ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ

FISCAL EFFICIENCY OF KEY CORPORATIVE TAXES: METHODOLOGICAL AND APPLIED ASPECTS

Маряниченко Богдан Валерійович

аспірант,

Український державний університет науки і технологій;
директор ТОВ «Моноізол»

ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-0498-906X>

Педько Андрій Борисович

кандидат економічних наук, доцент,

Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-9941-0518>

Maryanychenko Bohdan, Pedko Andrii

Ukrainian State University of Science and Technology

Стаття присвячена економічному обґрунтуванню раніше сформульованої авторами гіпотези щодо зниження ефективності функціонування податкових систем, які мають суб'єктивну першооснову. У даній публікації наведено результати дослідження фіскальної ефективності основних складових світової податкової системи. Мова йде про такі види податків, як податок на прибуток, податок на додану вартість, податок з продажів. Окремо проаналізовані адміністративні заходи, які використовувалися з метою підтримки фіскальної ефективності податків на протязі усього часового інтервалу. У ході дослідження встановлено взаємозв'язок між принципами оподаткування і фіскальною ефективністю податків. Спираючись на великий часовий горизонт дослідження (20-50 років), виявлено тенденції зміни фіскальної ефективності різних видів податків в різних країнах світу і дано пояснення цим тенденціям. Розрахунки показників фіскальної ефективності проводилися з використанням існуючих методичних підходів та із застосуванням розробленого авторами показника «кінцевого фіскального ефекту» (Final fiscal effect, FFE), що базується на більш точному розрахункові бази оподаткування. Наприкінці статті наведено висновки щодо взаємозв'язку фіскальної ефективності податків з їхньою стійкістю до впливу зовнішніх соціально-політичних або інших чинників, зумовлених глобалізацією світової економіки. Отримані результати є попереднім підґрунтям для розробки й обґрунтування концепції «об'єктивного оподаткування». Дослідження проводилося із використанням загальнонаукових та спеціальних методів.

Ключові слова: податкова система, фіскальна ефективність, корпоративний податок, ПДВ, податкове навантаження, прогресивні ставки, пропорційне оподаткування, кінцевий фіскальний ефект (FFE).

The article is devoted to the economic substantiation of the hypothesis previously formulated by the authors regarding the decline in the efficiency of tax systems, which is mainly subjective. In the modern world, one of the most pressing problems is the overall decline in the efficiency of the tax system. In the previous publication, we analyzed the scientific works devoted to clarifying the causes of this economic phenomenon. Summarizing the theoretical conclusions of other researchers, we can state that most of them consider the globalization of the world economy, which promotes the development of various options for tax evasion, as a fundamental reason for the decline in the efficiency of the tax system. In our opinion, such conclusions are not complete, as the authors ignore the need to analyze the tax mechanisms themselves for their resilience to external factors. Therefore, this publication presents the results of a study of the fiscal efficiency of the main components of the global tax system. We are talking about such types of taxes as income tax, value added tax, and sales tax. The administrative measures used to maintain the fiscal efficiency of taxes throughout the study period are analyzed separately. The study established the relationship between the principles of taxation and the fiscal efficiency of taxes. Based on a large time horizon of the study (20-50 years), the research identified trends in the fiscal efficiency of different types of taxes in different

countries and explained these trends. The fiscal efficiency indicators were calculated using existing methodological approaches and with the use of the Final fiscal effect (FFE) indicator developed by the authors, which is based on a more accurate calculation of the tax base. The article concludes with conclusions on the relationship between the fiscal efficiency of taxes and their resilience to external socio-political or other factors caused by the globalization of the world economy. The results obtained became the preliminary basis for the development and substantiation of the concept of "objective taxation". The study was conducted using general scientific and special methods.

Keywords: tax system, fiscal efficiency, corporate tax, VAT, tax burden, progressive rates, proportional taxation, final fiscal effect (FFE).

Постановка проблеми. У попередній авторській публікації [1] було проведено теоретичний аналіз праць науковців з питань зниження ефективності сучасних податкових систем. Серед сучасних дослідників преважує думка про те, що зниження ефективності поширених податкових механізмів відбувається через глобалізаційні процеси. За їх твердженням, загальна конфігурація існуючої податкової моделі не може забезпечити ефективного оподаткування в майбутньому зважаючи на відносно дешеве адміністрування та рівноправне й не обтяжливе оподаткування. Подібні твердження певною мірою корелюються із сформульованою нами гіпотезою щодо прогнозованого зниження ефективності податкових механізмів, які були побудовані на суб'єктивних принципах [1; 3; 4]. Проте, на нашу думку, першопричини зниження ефективності податкових систем пов'язані саме із використанням податкових механізмів, побудованих на суб'єктивних принципах, і лише як другорядний варто розглядати чинник глобалізації. Виходячи з цієї логіки, можна припустити, що податкові механізми, які базуються на об'єктивних засадах, демонструватимуть кращу фіскальну ефективність як у статичній, так і в динамічній.

Тому набуває особливої актуальності проведення розрахунків показників фіскальної ефективності як найпоширеніших податків (корпоративного податку і ПДВ) так і не дуже поширеного податку з продажів – від самого початку їх застосування й до теперішнього часу. Результати таких розрахунків відіграватимуть важливу роль у підтвердженні сформульованої нами наукової гіпотези та сприятимуть проектуванню податкової моделі, заснованої на засадах високої фіскальної ефективності та прозорості для всіх її суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідниками з усього світу приділяється достатньо уваги вивченню механізмів оподаткування та розробці методології аналізу їхньої ефективності. Окремо слід відзначити праці таких науковців як Л. Ебрілл, М. Кін, В. Перрі,

В. Хеллерштейн, О. Буцька, В. Савченко, В. Лукін. Роботи вищезазначених вчених містять серйозне методичне підґрунтя для проведення комплексного аналізу ефективності податкових механізмів. Хоча треба відмітити, що при аналізі великих масивів даних нами була виявлена недостатня точність існуючих методичних підходів. У зв'язку із цим у запропонованій публікації нами був розроблений і апробований на статистичних матеріалах різних країн світу новий метод оцінки фіскальної ефективності. Звісно, цей метод далеко не ідеальний, проте він позбавлений недоліків існуючих підходів.

Постановка завдання. Основна мета статті полягає у аналітичному поясненні тенденції до зниження показників ефективності податкових механізмів за допомогою існуючих методів оцінювання та шляхом введення у науковий обіг і безпосередньої апробації нового методу оцінювання ефективності податкових систем під назвою «кінцевий фіскальний ефект» або англійською мовою Final Fiscal Effect (скорочено – FFE).

Виклад основного матеріалу дослідження. Почнемо із сутності поняття «фіскальна ефективність податкової системи» (далі – ФЕПС).

Насамперед зазначимо, що в термінологічному відношенні це поняття, на нашу думку, опрацьовано явно недостатньо.

В середовищі українських дослідників домінує думка про те, що ФЕПС вимірюється винятково через співставлення обсягу податкових надходжень із витратами на адміністрування податків. Типовим в цьому плані є твердження відомої української економістки О. Римар, про те, що фіскальна ефективність податкової системи визначається як відношення абсолютного обсягу надходжень податків до витрат на їх адміністрування. Даний показник характеризує, скільки саме коштів витрачає держава на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків [5].

Проте така трактовка видається занадто спрощеною і вузькою. На наш погляд, ФЕПС

доречніше розглядати у більш широкому контексті, – з позицій порівняння фактичного обсягу стягнених податків з номінальним (еталонним) рівнем, який може забезпечити повністю прозора фіскальна система із рівними умовами для всіх платників.

В існуючих наукових джерелах для розрахунку фіскальної ефективності податкових механізмів використовуються наступні методичні підходи:

1. Методика розрахунку показника податкового навантаження.

Податкове навантаження на макрорівні – це умовний показник, що визначає рівень податкових надходжень до бюджету або їх частку у валовому внутрішньому продукті (ВВП) країни [2].

$$\text{Податкове навантаження} = \frac{\text{податкові надходження} \times 100}{\text{ВВП}}$$

Методична похибка такого розрахунку є доволі високою, оскільки дана методика передбачає співставлення величини зібраного податку із сукупним обсягом виготовлених товарів та наданих послуг. Але такий обсяг не є фактичною базою оподаткування, тому що у ВВП не включено обсяги оптової торгівлі, роздрібною торгівлі, експорту й імпорту, хоча зазначені види діяльності безпосередньо впливають на формування податкових зобов'язань. Іншими словами, ВВП це тільки частина загальної податкової бази. Останню можна інтерпретувати як валовий товарообіг (далі – ВТО) по відповідній групі платників податку.

Якщо розглядати трактування терміну «податкова база ПДВ» згідно ст. 185.1 ПКУ, то об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів та послуг. У свою чергу, у ст. 135.1 ПКУ зазначено, що базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, себто загальна вартість товарообігу між усіма учасниками, які є платниками податків на загальних умовах.

Відтак результати розрахунку показника податкового навантаження за цією методикою є суттєво завищеними порівняно із фактичним податковим навантаженням. З іншого боку можна погодитись, що між показниками ВВП і ВТО існує пряма пропорційна залежність. Зростання чи зменшення ВВП призводить до відповідного коливання ВТО. Але, згідно результатів нашого дослідження у різних країнах частка ВВП у ВТО неоднакова, тому у двох країнах з однаковим показником податкового навантаження до ВВП може бути

зовсім інший показник податкового навантаження до фактичної бази оподаткування.

2. Похідна від раніше розглянутої методика обчислення коефіцієнта ефективності, який визначається як відношення податкових надходжень до ВВП, поділене на базову ставку податку, що виражена у відсотках [2; 6].

$$\text{Коефіцієнт ефективності} = \frac{\text{податкові надходження} \times 100}{\text{ВВП}} \div \text{базова ставка податку}$$

Цілком очевидно, що названий вище недолік притаманний і цьому методичному підходові через некоректно визначену базу оподаткування.

3. Метод оцінки ефективності ПДВ за показником VRR (VAT receipts ratio, коефіцієнт надходжень ПДВ), розробленим фахівцями ОЕСР [6].

VRR оцінює різницю між фактично зібраним ПДВ і теоретичним обсягом ПДВ виходячи з припущення, що ПДВ рівномірно застосовується за стандартною ставкою до всієї потенційної податкової бази (в їх розумінні остання дорівнює обсягу кінцевого споживання). Але автори не звертають уваги на той факт, що частина кінцевого споживання не відноситься до сфери ПДВ, оскільки в різних юрисдикціях існують спрощені податкові системи, які використовуються, зокрема, роздрібними торговцями. Або ж не враховується частина податкової бази (кінцевого споживання) юридичних осіб, що не є платниками ПДВ.

На думку експертів ОЕСР, хоча попередній коефіцієнт ефективності широко використовується як діагностичний інструмент при оцінці різних податків, зокрема і ПДВ, він не відрізняє ПДВ за типом продукту від ПДВ за типом споживання. Це обмеження пропонується усунути, взявши в якості потенційної податкової бази кінцеве споживання замість обсягу виробництва (тобто ВВП).

Фактично VRR націлений на моніторинг «розриву» ПДВ, тобто наскільки податкова система в різних податкових юрисдикціях здатна стягувати ПДВ порівняно із повним теоретичним обсягом податкових надходжень [6].

$$\text{VRR} = \frac{\text{надходження ПДВ} \times 100}{(\text{кінцеве споживання} - \text{надходження ПДВ})} \div \text{ставка податку}$$

У цьому випадку база оподаткування визначається точніше, що підвищує достовірність отриманого результату.

Коротко підсумовуючи, зазначимо, що існуючим методичним підходам притаманне некоректне і неточне визначення бази оподаткування, що не дозволяє з достатнім ступенем достовірності оцінити ФЕПС (якщо йдеться про її розширену трактовку).

В зв'язку із цим пропонується використовувати розроблену нами методику розрахунку показника загальної фіскальної ефективності, який має назву «кінцевий фіскальний ефект» (англ. – Final Fiscal Effect, скор. – FFE).

Дану методику доцільно застосовувати як удосконалений аналітичний інструмент для визначення загальної ефективності податкових механізмів.

Кінцевий фіскальний ефект (FFE) визначається як частка надходжень певного податку у фактичній податковій базі, поділена на базову ставку цього податку.

У загальному вигляді FFE описується формулою:

$$FFE = \frac{TS}{R},$$

де TS (tax share) – частка надходжень від певного податку у фактичній базі оподаткування; розраховується як відношення суми податкових надходжень до величини фактичної бази оподаткування, %;

R (rate) – базова ставка податку, %.

За своїм економічним змістом даний показник характеризує фіскальну спроможність (потенціал) кожного відсотка податкової ставки. Він наочно демонструє, яку частку надходжень у фактичній (загальній) базі оподаткування генерує один відсоток ставки певного податку, або ж, іншими словами, яка частка зібраного податку від загальної бази оподаткування припадає на один відсоток ставки певного податку.

Враховуючи, що податкова база може бути різною, алгоритм розрахунку показника FFE для окремих податків (а саме корпоративного податку, ПДВ, ПДФО, податку з продажів тощо) буде також відрізнятися. Вважаємо за можливе обчислювати FFE двома методами: відносною похибки або значення, наближеного до дійсного.

Метод відносною похибки передбачає довірчу ймовірність на рівні 80% та потребує використання однієї податкової ставки. Якщо у певній країні використовується пропорційний принцип оподаткування – це базова ставка, якщо прогресивний – середня або середня композитна.

Так, для корпоративного податку (далі – КП) і податку на додану вартість цей показник розраховується у такий спосіб:

$$FFE(\text{кп, пдв}) = \frac{\text{Податкові надходження} \times 100}{\text{ВВТ} + I + E - \text{ТПС}}$$

÷ ставка податку;

де: ВВТ – валовий внутрішній товарообіг;

I – імпорт,

E – експорт;

ТПС – товарообіг за преференційними або спрощеними системами.

Для податку на доходи фізичних осіб:

$$FFE(\text{ПДФО}) = \frac{\text{Податкові надходження} \times 100}{\text{ДНП} + \text{ДСЗО} + \text{ДДД} + \text{ДІД}}$$

÷ ставка податку;

де: ДНП – дохід найманих працівників;

ДСЗО – дохід самозайнятих осіб;

ДДД – дохід від депозитів та дивідендів;

ДІД – дохід від інших джерел (продаж нерухомості, транспортних засобів, набуття спадщини тощо).

Автори цілком свідомі того, що невеликим показником FFE є складнощі із отриманням показників товарообігу за спрощеними системами, які не містяться у загальнодоступних базах даних. Тому у цьому випадку доцільно використовувати спрощену формулу розрахунку FFE для корпоративного податку та ПДВ.

FFE усеред. =

$$\frac{\text{Податкові надходження} \times 100}{\text{ВВП} \times 2,5 + I + E - \text{ВВП} \times 2,5 \times 0,15}$$

÷ ставка податку,

де: ВВП × 2,5 – усереднене значення внутрішнього товарообігу, яке було встановлено на підставі кореляційної залежності між ВВП країн та внутрішнім товарообігом (знаходиться в інтервалі від 2 до 3 для різних країн);

ВВП × 2,5 × 0,15 – усереднене значення товарообігу за спрощеними податковими системами, яке складає 15% (ця кореляційна залежність знаходиться в діапазоні від 10 % до 20 % від внутрішнього товарообігу для різних країн).

Перевірка кореляційних коефіцієнтів шляхом порівняння з фактичними даними виявила можливу похибку розрахунків на рівні 15%. Але враховуючи двократну потенційну похибку інших раніше розглянутих діагностичних методів, можна вважати, що навіть усереднений FFE є набагато точнішим індикатором.

Метод значення, наближеного до дійсного має вищу довірчу ймовірність (на рівні 95-97%) та може бути використаний при розрахунку фіскальної ефективності податку, який має декілька видів фіксованих ставок (приміром, ПДВ).

Для обчислення диференційованих FFE, окрім податкових ставок, потрібні дані щодо диференційованих обсягів товарообігу за кожною ставкою податку та відповідних обсягів податкових надходжень. Такі індивідуальні показники FFE можуть бути розраховані за наступною формулою:

$$FFE_i = \frac{T_i \times 100}{B_i} \div R_i$$

де: i – і-та ставка податку;

T_i – податкові надходження за і-ю ставкою;

B_i – база оподаткування за і-ю ставкою;

R_i – значення і-ї податкової ставки;

Зрештою, узагальнююче значення фіскальної ефективності податку по низькі ставок, вираховується за формулою:

$$FFE_{заг} = \frac{\sum_{i=1}^n FFE_i}{n}$$

де: FFE i – фіскальна ефективність до i -ї ставки податку;

n – кількість i -х ставок.

Отриманий результат буде віддзеркалювати трохи більшу фіскальну ефективність (орієнтовно до 20 %) порівняно із результатом, отриманим методом відносної похибки. Причини такої різниці полягають у тому, що метод відносної похибки нівелює інші ставки, які мають менші значення, ніж базова ставка.

Недолік розрахунку FFE методом наближеного до дійсного значення полягає у ще більшій складності доступу до вихідних даних, тому всі нижченаведені у даній публікації розрахунки FFE будуть проводитись методом відносної похибки.

Тож почнемо із аналізу податку на прибуток (корпоративного податку) як найпоширенішого у світовій практиці. Цей податок використовується практично у всіх країнах світу і має найбільшу базу оподаткування.

Навіть побіжний аналіз наведених даних призводить до важливих висновків.

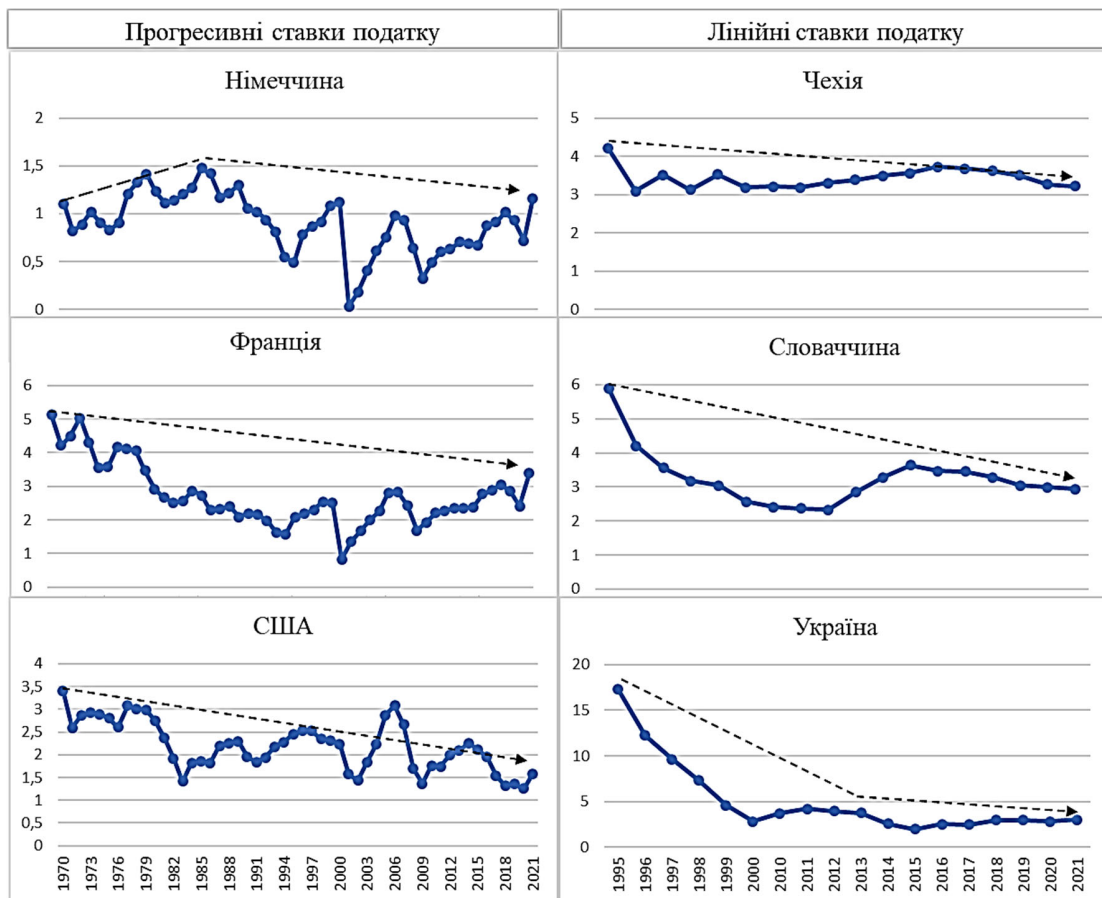


Рис. 1. Частка корпоративного податку у ВВП різних країн світу
 Джерело: Розроблено авторами на основі [10; 11; 12; 13; 19; 20]

1. Упродовж усього періоду спостережень (починаючи з 70-х років минулого століття) можна помітити сталу тенденцію до зменшення значущості і, відповідно, частки корпоративного податку в структурі ВВП різних країн світу. Причому це стосується як країн із прогресивними податковими ставками, так і держав із пропорційною податковою системою.

2. У країнах із прогресивними податковими ставками спостерігається вищий рівень волатильності обсягів податкових надходжень відносно ВВП, що, на нашу думку, пояснюється ефектом послаблення ефективності податкових механізмів від застосування прогресивних ставок.

Наведені графіки свідчать, що до 2000-х років мала місце негативна динаміка цього показника. У США, приміром, ми бачимо двократне зменшення показника порівняно із початковим етапом спостережень. Від початку нинішнього століття більшість країн із прогресивними податковими ставками вдавалися до адміністративних спроб збільшити податкове навантаження. Якщо Німеччина поновила навантаження до початкового рівня, то Франція його скоротила за цей же відтинок часу на 35–40 %. Проте, якщо розглядати найкращі показники Німеччини у 80-х роках минулого століття, то ця країна також вдвічі скоротила податкове навантаження.

В США, як вже зазначалось, цей показник має ще гіршу динаміку. В період із 2000 р. по 2006 р. спостерігалися спроби відновлення податкових надходжень, але з 2009 р. відбувається повторний спад до рівня 2000 р.

3. Країни із пропорційним (лінійним) оподаткуванням мають набагато меншу мінливість графіків, що вказує на більшу прогнозованість обсягів податкових надходжень відносно ВВП. Хоча від'ємна динаміка даного показника повною мірою характерна і для цих країн (зокрема і України). Із 1995 р. до початку нинішнього століття відбувалося загальне зниження обсягів надходжень. Надалі тривали адміністративні спроби поновити обсяги надходжень, втім без суттєвого результату.

4. Країни, які використовують лінійні ставки податку, мають більший рівень податкового навантаження навіть при загальній від'ємній тенденції.

Надалі наведемо розрахунки ефективності корпоративного податку в різних країнах за допомогою різних методів оцінки (йдеться про середнє значення за 2017–2021 рр.).

Отримані дані дають підстави стверджувати наступне.

По-перше, методологія розрахунку та нарахування корпоративного податку у реальних умовах не забезпечує безпосередньої «прив'язки» податкової ставки до фактичного прибутку підприємства. Тому цей податок (безвідносно до розміру ставки) має низькі показники фіскальної ефективності, що максимально наочно демонструє показник FFE.

По-друге, попри більші ставки податку, прогресивне оподаткування послаблює перерозподільну функцію цього податку.

По-третє, використання показників податкового навантаження та коефіцієнту податкової ефективності відносно ВВП дає спотворену оцінку ситуації.

Таблиця 1

Показники фіскальної ефективності корпоративного податку

Країна	Принцип оподаткування	Середня / базова ставка у 2021 році, %*	Податкове навантаження на ВВП, %	Коефіцієнт ефективності відносно ВВП	FFE
Україна	лінійний	18	2,85	0,16	0,052
Чехія		19	3,46	0,18	0,051
Словаччина		21	3,14	0,15	0,038
США	прогресивний	22,3	1,4	0,06	0,020
Німеччина		26,4	0,95	0,03	0,011
Франція		26	2,91	0,09	0,025

Примітка: для країн із пропорційним оподаткуванням в розрахунках застосовувалась базова ставка; для країн із прогресивним оподаткуванням – середня композитна ставка за методикою М. Деверо та Р. Гріффіта [19]

Джерело: розраховано авторами на основі [10; 11; 12; 13; 19; 22]

Приміром, податкове навантаження на ВВП Словаччини за рахунок збільшеної ставки більше аналогічного показника в Україні, а коефіцієнт ефективності в обох країнах має близькі значення. При цьому словацький показник FFE менший порівняно із українським на 26,9%. Це пояснюється тим, що в розрахунках загальної бази оподаткування на кінцевий результат (окрім ВВП) впливає внутрішній товарообіг та імпорто-експортні операції, які також формують корпоративний податок. Так, в Україні станом на 2021 р. загальне відношення експортно-імпорتنих операцій до ВВП становило 82,6 %, тоді як у Словаччині 184,2%. Цей факт пояснюється тим, що Словаччина є великим інду-

стріальним та логістичним хабом для країн ЄС. Ця країна не виробляє усього спектру товарів кінцевого споживання для задоволення попиту власного населення, і багато товарних позицій імпортуються. Також імпортоною є сировина для виробничих підприємств-гігантів країн ЄС, які розташовані на території Словаччини. Аналогічна ситуація складається і з експортом, коли більша частка виробленої продукції призначена для споживання в інших країнах. Відтак база оподаткування корпоративним податком у Словаччині є суттєво ширшою, ніж в Україні.

По-четверте, високий український показник FFE є свідченням практики «ручного» керування податковими процесами в країні,

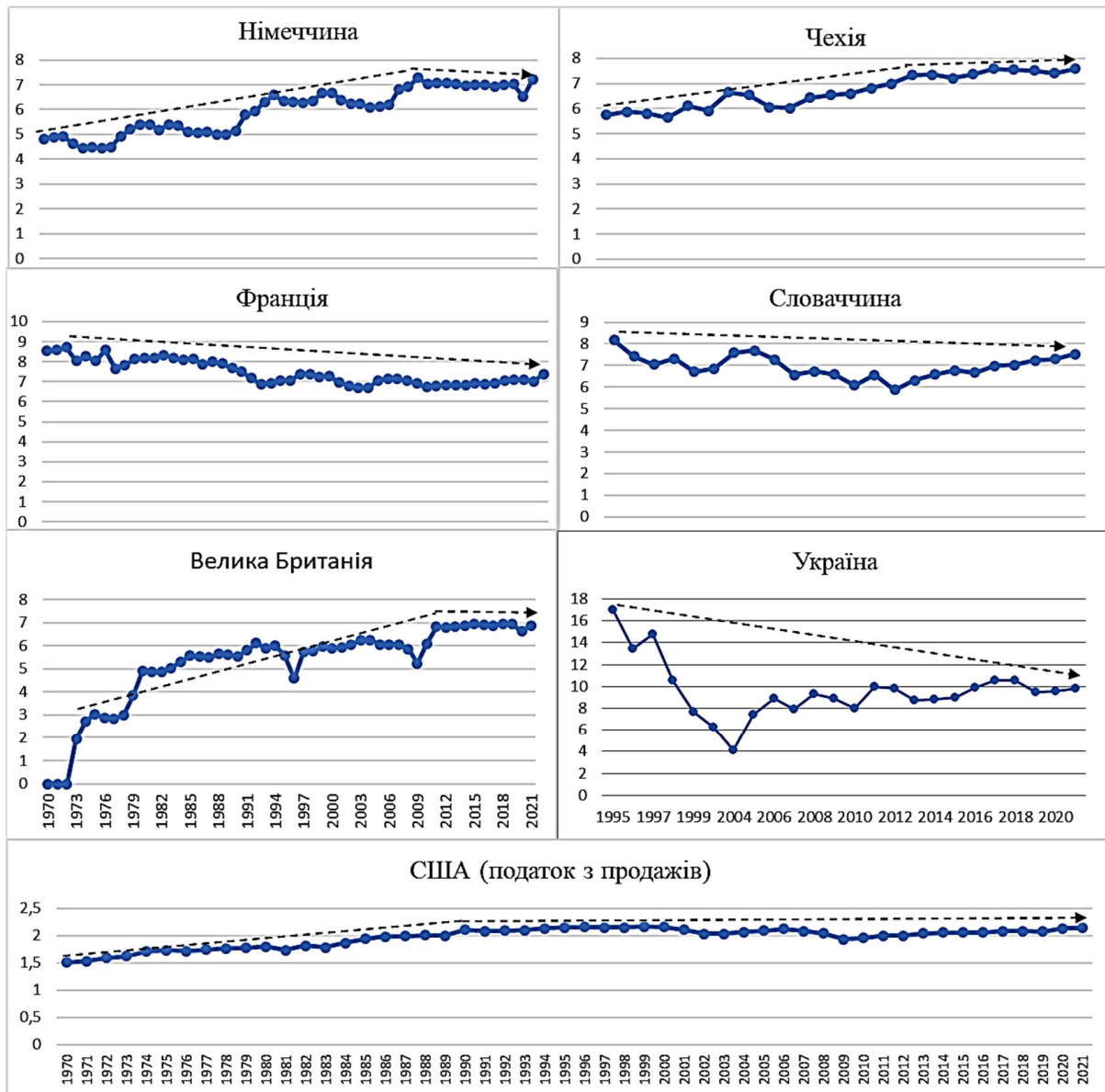


Рис. 2. Частка ПДВ і податку з продажів у ВВП різних країн світу
Джерело: розроблено авторами на основі [10; 11; 12; 13; 19; 22]

а не якоїсь грамотної фіскальної політики. Вже давно не є новиною, що ДПС України, попри відсутність відповідних норм у ПКУ, самостійно встановлює показник «податкового навантаження» для кожного регіону країни. Якщо ж суб'єкт підприємництва задекларує менший обсяг оподаткування, звітність безпідставно не приймається податковими органами. Існування цієї докорінно хибної практики підтверджується результатами американського податкового рейтингу «Tax Hells Index 2023», згідно якого фіскальний простір України визнаний «податковим пеклом» і займає у цьому рейтингу 4-те місце у світі [20].

Далі перейдемо до аналізу ефективності стягнення податку на додану вартість (ПДВ) – іншого найпоширенішого податку у світовій фіскальній практиці.

ПДВ на відміну від корпоративного податку, має менш виражену низхідну тенденцію, а в деяких випадках до 2012–2015 р. спостерігається висхідна динаміка.

На наведених графіках можна помітити дві кривих тренду:

- зростання до 2010–2015 р., після чого вихід на плато зі стабільним рівнем навантаження;

- безперервне зменшення податкового навантаження протягом всього періоду (на кшталт кривих тренду корпоративного податку).

Як видно з рис. 2, станом на 2021 р. Німеччина та Велика Британія мали показники збільшення навантаження на ВВП на 33% та 60,5% від початкового рівня, Чехія збільшила навантаження ПДВ на 14,7%. В той же час Франція і Словаччина зазнали втрат обсягів оподаткування по відношенню до ВВП, на 15,6% та 8,7% відповідно.

Для України варто констатувати, що стягнення ПДВ суттєвою мірою залежить від неекономічних, суб'єктивних чинників. Ми бачимо, що у період з 1996 р. по 2004 р. в нашій державі катастрофічно знизився рівень навантаження цим податком, але в період після Помаранчевої революції (2005–2007 рр.) рівень навантаження частково відновився і надалі залишився на певному рівні із помітними коливаннями.

Автори констатують явну залежність рівня сплати податків, зокрема і ПДВ, від фази виборчого циклу в нашій країні. Під кінець терміну правління кожного президента обсяги стягнення ПДВ знижуються, тоді як у перші роки правління новообраного президента ці обсяги зростають. Дана обставина ще раз

доводить справедливість раніше зроблених нами висновків щодо тісної залежності деяких податкових механізмів від неекономічних, суб'єктивних, у даному випадку соціально-політичних факторів [1; 3; 4].

Окремо розглянемо навантаження на ВВП США регіональним (що стягується у більшості штатів) податком з продажів (англ. – Regional sales tax або RST). Хоча цей податок, як і ПДВ, спрямований на оподаткування споживання, але його механізм відрізняється спрощеним розрахунком податкового зобов'язання. Податок з продажів практично не використовується іншими країнами, крім самих Сполучених Штатів. Втім навіть у цій країні RST має обмежену базу оподаткування, яка визначається частиною кінцевого споживання на рівні роздрібною торгівлі. Це пояснюється тим, що кожен штат має свою індивідуальну ставку податку від 0% (у «внутрішньому офшорі США» штаті Делаваар) до 9,55% (штаті Теннессі), себто середня ставка знаходиться на рівні 5%. В деяких штатах є обмеження на використання податку, наприклад щодо цифрових товарів.

Розглядаючи графік податкового навантаження цим податком передусім підкреслимо статистично малі коливання змін обсягів оподаткування по відношенню до ВВП. Лінія тренду демонструє дуже повільне зростання до початку 90-х років минулого століття, після чого вона набуває майже стабільної прямолінійності. На нашу думку, це у першу чергу пов'язано із вкрай незначним впливом соціальних та політичних чинників на функціонування зазначеного механізму оподаткування. Тобто фіскальна система США у цьому фрагменті демонструє незалежність від суб'єктивних, неекономічних чинників.

Перейдемо до розрахунків ефективності стягнення ПДВ та податку з продажів за різними методиками (середнє значення за період 2017–2021 р.).

Передусім зауважимо, що фіскальний потенціал податку з продажу є дуже суттєвим і дозволяє говорити про ширші перспективи застосування цього податку. В той же час фіскальна ефективність ПДВ перевищує відповідні показники для корпоративного податку. Це дає підстави стверджувати, що за майже однакової ставки податку (в Україні це 20 % для ПДВ і 18% для податку на прибуток), оподаткування доданої вартості дає більше податкових надходжень порівняно із податком на прибуток. Втім, фіскальна ефективність ПДВ залишається доволі низькою,

Таблиця 2

Показники фіскальної ефективності ПДВ та податку з продажів

Країна	Базова ставка податку, %	Податкове навантаження на ВВП, %	Коефіцієнт ефективності відносно ВВП	VRR	FFE
Україна	20	9,99	0,50	0,62	0,16
Чехія	21	7,52	0,36	0,6	0,1
США (податок з продажів)*	5	2,1	0,42	0,66	0,64
Словаччина	20	7,21	0,36	0,52	0,09
Велика Британія	20	6,85	0,34	0,45	0,12
Німеччина	19	6,94	0,37	0,56	0,12
Франція	20	7,13	0,36	0,5	0,12

* при розрахунку показників VRR та FFE база оподаткування визначалася обсягами кінцевого споживання

Джерело: розроблено авторами на основі [7; 10; 11; 12; 13; 19; 22]

якщо порівнювати із показником податку з продажів.

Оцінюючи інший наведений в таблиці 2 показник VRR можна зробити висновок, що максимальна ефективність стягнення ПДВ складає 62% від теоретичного повного обсягу податкових надходжень. Навіть в таких розвинутих країнах як Франція, Німеччина та Велика Британія ПДВ стягується на рівні 45–56% від потенційного повного обсягу. Між тим зауважимо, що на такі «великі» показники (згідно графіку податкового навантаження, рис. 2) країни ОЕСР вийшли після багатьох десятиліть штучного підсилення фіскальної ефективності ПДВ.

Тут варто зазначити, що найпопулярнішим методом підсилення фіскальної ефективності ПДВ є перманентне збільшення ставок цього податку (див. рис. 3).

Повертаючись до розгляду показників ефективності ПДВ (табл. 2), зацентруємо увагу на тому, що від початку 90-х років минулого століття відбувається зниження надходжень ПДВ у багатьох країнах, спричинене зниженням ставок цього податку наприкінці 80-х років (див. рис. 3). Другий випадок незначного зниження ставок стався у 2000–2005 рр., що знову призвело до скорочення податкових надходжень у цей період. В подальшому подібні експерименти зі зниження ставок ПДВ вже не проводились, і ми бачимо плавне зростання податкових ставок. Такі дії відігравали роль компенсаторів втрати фіскальної спроможності цього податку. Цей приклад спростовує відоме теоретичне припущення, що зниження ставок ПДВ буде мотивувати плат-

ників податку добровільно збільшувати свої податкові зобов'язання.

На наше переконання, проблеми зі стягненням ПДВ пояснюються недосконалістю цього податкового механізму, побудованого на неекономічних, суб'єктивних принципах, звідки випливає його підвищена вразливість до глобалізаційних викликів та різноманітних соціально-політичних факторів.

За висновками фахівців ОЕСР, «розрив» (недоїмка) ПДВ у ЄС буде лише зростати і ця тенденція може бути підсилена світовими епідеміями, військовими конфліктами й іншими кризами. Цьому ж сприятиме і збільшення кількості випадків шахрайства з ПДВ та недотримання вимог оподаткування [6; 8; 9]. Тому розвинені країни все активніше розробляють нові заходи з підтримки механізму ПДВ, що постійно руйнується, приміром запроваджують механізми зворотного нарахування, режими роздільної сплати ПДВ, електронні платформи «Import One Stop Shop» тощо.

Подібна ситуація має місце і в Україні, де протягом багатьох років постійно розробляються та вдосконалюються засоби контролю за адмініструванням податку, наприклад програмне забезпечення «СЕА ПДВ», але, на жаль, управління податковими процесами продовжується «у ручному» режимі, бо всі сучасні заходи цифровізації виявилися неефективними.

Проаналізуємо детальніше показники ефективності стягнення ПДВ в нашій країні. Насамперед ми бачимо, що держава із найнижчим показником ВВП на душу населення серед наведеного в таблиці 2 переліка має

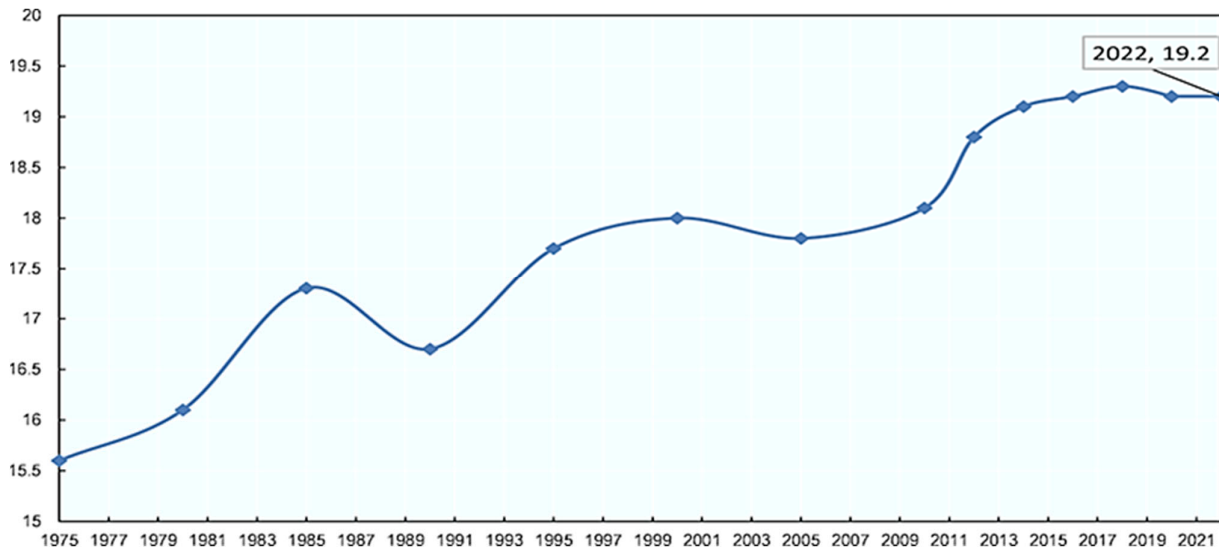


Рис. 3. Зростання базових ставок ПДВ в країнах ОЕСР у 1976–2021 рр. [6]

Джерело: на основі [6]

найбільші показники податкового навантаження за всіма методиками. Чим можна пояснити таку ситуацію?

По-перше, такі відносно високі показники були отримані шляхом «ручного» адміністрування цього податку (як і у випадку з податком на прибуток). В українських реаліях регіональні державні податкові служби (ДПС) розраховують мінімально прийнятні показники податкового навантаження виходячи з товарообігу підприємств регіону. Якщо ж конкретне підприємство не нараховує собі такі мінімальні зобов'язання, тоді ДПС блокує можливість подальшої реєстрації податкових накладних.

По-друге, високий показник FFE в Україні забезпечується переважно за рахунок стягнення ПДВ з імпортованих товарів, хоча у імпортерів при ввезенні товару не виникає доданої вартості, а навпаки, на даній стадії товароруку виникають додаткові витрати. Тому оподаткування ПДВ при імпорті не можна вважати механізмом оподаткування саме доданої вартості; фактично – це механізм оподаткування товарообороту, тобто аналог податку з продажів (хоча потім платникам ПДВ надається компенсація у вигляді податкового кредиту). Інша колізія ПДВ полягає у тому, що навіть якщо імпортером буде не платник ПДВ, він все одно повинен сплатити ПДВ попри те, що у подальшому не зможе отримати податковий кредит. Варто погодитися із думкою відомого українського економіста К. Швабія, який обґрунтовано критикує тенденцію перетворення ПДВ в умовах України на податок з імпорту [18].

Аналізуючи структуру українського ПДВ, можна помітити, що у загальній сумі зібраного податку імпортна компонента складає 65-70%. Тому якщо розраховувати показник FFE ПДВ нетто (себто на базі внутрішнього товарообігу України), то його значення дорівнюватиме лише 0,048, що уподібнює його із податком на прибуток з точки зору наднизької фіскальної ефективності.

Відтак можна констатувати, що в умовах України високий рівень надходжень від ПДВ забезпечується лишень завдяки оподаткуванню вартості імпорту та «ручному» адмініструванню.

Слід сказати, що на відміну від України, у країнах ОЕСР чинник ПДВ з імпорту відіграє набагато менше значення, тобто в структурі надходжень від цього податку домінує ПДВ нетто з внутрішнього ринку, але це вже сфера дослідження генезису податкової моралі яку ми не будемо торкатися у даній публікації.

Зупинимося далі на питанні низької індикаторної здатності показника VRR та поширеного коефіцієнта ефективності. Для цього скористаємося отриманими розрахунковими даними Чехії, Словаччини та Великої Британії. Так у Чехії при високому показнику VRR=0,6 спостерігається доволі низький коефіцієнт ефективності 0,36 та дуже низький показник загальної фіскальної ефективності 0,1. У Словаччині при меншому значенні VRR = 0,52, коефіцієнт ефективності майже дорівнює чеському показнику. У Британії має місце низьке значення VRR = 0,45, коефіцієнт ефективності цілком порівнянний із чесь-

ким і словацьким (на рівні 0,34), а показник FFE = 0,12 і перевищує показники цих країн на 16–25%.

Дану диспропорцію можна пояснити тим, що за умови приблизно однакового рівня податкових зборів по відношенню до ВВП, країни, що мають більший рівень кінцевого споживання та менший обсяг імпортно-експортних операцій (відносно ВВП), будуть мати кращий показник FFE через незначне збільшення загальної бази оподаткування від показників кінцевого споживання або ВВП. У той же час країни, що мають відносно високі показники податкового навантаження, але в яких рівень кінцевого споживання відносно ВВП низький або ж обсяг імпортно-експортних операцій, навпаки, високий, фактично матимуть значно нижчий FFE від загальної бази оподаткування. Така закономірність пов'язана зі значним збільшенням фактичної загальної бази оподаткування від початкових показників ВВП та кінцевого споживання. Для ілюстрації цієї тези в таблиці 3 наведемо демонстраційний розрахунок на прикладі Словаччини і Великої Британії.

І, зрештою, виконаємо експрес-аналіз фіскальної ефективності податку з продажу на прикладі США (див. табл. 2).

При найменшому значенні податкового навантаження на ВВП (2,1%), податок з обороту має найвищі показники VRR та FFE на

рівні 0,66 та 0,64 відповідно. Такі результати випереджають найкращі значення показника FFE ПДВ в інших державах світу як мінімум у 4 рази. Безумовно, при цьому слід врахувати, що фактична база оподаткування податку з продажу є меншою, ніж загальне кінцеве споживання, оскільки є ряд товарів, звільнених від податку з продажу рішеннями окремих штатів. Тому реальна ефективність цього податкового механізму є ще суттєвішою. На нашу думку, при ідеально точному розрахункові бази оподаткування, FFE податку з продажів буде прагнути до максимального значення.

Узагальнюючи результати аналізу фіскальної ефективності ПДВ (для європейських країн) та податку з продажів (для США), можна зробити наступні висновки:

1. Механізм оподаткування доданої вартості частково використовує механізм оподаткування обороту (у випадку оподаткування імпорту). Завдяки такій імплементації може спостерігатися підвищення загальної фіскальної ефективності ПДВ.

2. ПДВ нарівні із податком на прибуток є дуже вразливим до впливу соціально-політичних та корупційних чинників.

3. Через вплив глобалізаційних процесів та суб'єктивних, неекономічних чинників, фіскальна ефективність ПДВ тяжіє до хронічного зниження та підтримується лише шляхом

Таблиця 3

Вплив макроекономічних показників на достовірність показників фіскальної ефективності (дані за 2021 р. у національних валютах країн)

Показники	Словаччина, EUR	Велика Британія, GBP
ВВП, млн.	100255,70	2284079,00
Імпорт, млн	92365,90	679544,00
Відношення імпорту до ВВП,%	92,13	29,75
Експорт, млн.	92285,80	676026,00
Відношення експорту до ВВП,%	92,05	29,60
Кінцеве споживання,млн.	78144,40	1878052,00
Відношення кінцевого споживання до ВВП,%	77,95	82,22
Фактичні надходження ПДВ, млн	7538,00	157118,00
Загальна база оподаткування, млн (ВВПх2,5+І+Е-ВВПх2,5х0,15)	397695,06	6209237,88
Збільшення загальної бази оподаткування від ВВП,%	296,68	171,85
Коефіцієнт ефективності відносно ВВП	0,38	0,34
VRR	0,53	0,46
FFE	0,09	0,13

Джерело: розроблено авторами на основі [10; 11; 12; 13; 19; 22]

адміністративного регулювання. В цілому ж загальну фіскальну ефективність ПДВ можна визначити як середню відносно інших податкових механізмів.

4. Витрати на адміністрування ПДВ є достатньо високими і дедалі зростають, а складність адміністрування ПДВ суттєво вища ніж у податку з продажу.

5. Податок з продажу набагато менше вразливий до впливу соціально-політичних чинників і є більш адекватним глобалізаційним процесам.

6. Усі показники фіскальної ефективності податку з продажу значно перевищують аналогічні показники для інших податків і тяжіють до максимальних позначок.

Висновки: Отримані в ході дослідження результати демонструють неоднозначний вплив чинника глобалізації світової економіки на фіскальну ефективність податків, що досліджувалися. Так оподаткування прибутку зазнало найбільшого негативного впливу, ПДВ демонструє кращу стабільність (але за умов адміністративного втручання шляхом збільшення ставок або удосконалення процесів адміністрування податку). Разом з тим, упродовж усього горизонту спостереження

податок з продажу демонструє незалежність від зовнішніх соціально-політичних чинників, що проявляється у кардинально вищих значеннях його фіскальної ефективності і низькою волатильністю.

Є всі підстави вважати, що отримані результати підтверджують раніше сформульовану нами гіпотезу про те, що тривале зниження фіскальної ефективності податкових систем в різних країнах світу спричинене двома групами факторів: об'єктивними і суб'єктивними. До об'єктивних факторів насамперед відноситься глобалізація світової економіки, що породила і примножила різноманітні схеми мінімізації податкового навантаження великими і дуже великими (транснаціональними) корпораціями. До суб'єктивних факторів доречно віднести релятивістські, неекономічні принципи побудови багатьох податкових механізмів.

З метою остаточної перевірки даного припущення у наступній публікації будуть представлені результати дослідження фіскальної ефективності інших податків комерційного сектору: акцизів, преференцій систем оподаткування, ПДФО і презентована класифікація податків за рівнем їхньої фіскальної ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Педько А. Б., Маряниченко Б. В. Фіскальна ефективність податкової системи у працях закордонних і вітчизняних дослідників. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3490>
2. Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. URL: http://www.agrosvitinfo/pdf/24_201.3/6.pdf
3. Педько А. Б., Маряниченко Б. В. Дослідження початкового етапу формування сучасної податкової системи. *Бізнес-навігатор*. 2023. Вип. 2 (72). С. 7–13.
4. Педько А. Б., Маряниченко Б. В. Дослідження фінального етапу формування сучасної податкової системи. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 54.
5. Римар О. Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/14558/1/fiskalna%20efektyvnist.pdf>
6. OECD Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/6525a942en&csp_9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemGO=oecd&itemContentType=book
7. Савченко В., Лось А. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні. *Економічний часопис XXI*. 2011. № 9–10. С. 25–27.
8. Liam P. Ebrill, M. Keen, V. Perry. *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001, Washington, p. 242.
9. W. Hellerstein, M. Keen (2010), *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*. URL: <https://www.researchgate.net/publication/228153719>
10. Статистичний сервер ОЕСР. URL: <https://stats.oecd.org/> (дата звернення: 14.11.2023)
11. Загально-доступний інформаційно-довідковий ресурс Податкової служби України. URL: <https://zir.tax.gov.ua/> (дата звернення: 15.11.2023)
12. Державна служба статистики України:[електронний ресурс] URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.11.2023)

13. Федеральний офіс статистики ФРН. URL: <https://www.destatis.de/> (дата звернення: 19.11.23)
14. Карлін М. Пропорційний податок на доходи фізичних осіб: проблеми і перспективи. *Наукові записки* 2008. № 10. С. 82–89. URL: <https://core.ac.uk/reader/132275680>
15. Лукін В., Савченко В. Теоретичні аспекти аналізу податкових надходжень до бюджету. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 4. С. 62–64. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_04/16.pdf
16. Інформаційний ресурс “Ціна держави”. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/#1> (дата звернення 17.11.2023 р.)
17. Інформаційний ресурс “Освіта”. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/gov_reg/17597/ (дата звернення 18.11.2023 р.)
18. Швабій К. Як ПДВ перетворився в податок на міжнародну торгівлю. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/01/26/670348/index.asp>
19. Електронний ресурс МінФін. URL: <https://minfin.com.ua/>
20. Електронний ресурс The 1841 Foundation. URL:
21. Шуневич А. С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2020-57-66-72>
22. Статистичний сервер ОЕСР, (Taxation/Corporate Tax Statistics/Effective Tax Rates/2021). URL: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?lang=en&SubSessionId=765aca17-2a39-4bb5-8821-6aad47187bdd&themeid=18>

REFERENCES:

1. Pedko A. B., Maryanichenko B. V. (2024) Fiskalna efektyvnist podatkovoi sistemu y pratsyah zakordonnuh I vitchuznyanuh doslidnykiv [Fiscal efficiency of the tax system in the works of foreign and domestic researches]. *Economy and society*. № 59. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3490>
2. Butska O. Y. (2013) Metoduka otsinku podatkovogo navantazhennya: porivnyalnui analiz [Methodology for assessing the tax burden: comparative analysis]. *Agrosvit*. № 24. Available at: http://www.agrosvitinfo/pdf/24_201.3/6.pdf
3. Pedko A. B., Maryanichenko B. V. (2023) Doslidjennya pochatkovogo etapu formuvannya suchasnoi podatkovoi sistemu [Study of the initial stage of the formation of the modern tax system]. *Business navigator*. Vol. 2 (72). P. 7–13.
4. Pedko A. B., Maryanichenko B. V. (2023) Doslidjennya finalnogo etapu formuvannya suchasnoi podatkovoi sistemu [Study of the final stage of the formation of the modern tax system]. *Economy and society*. № 54. Vol. 54.
5. Rumar O. G. (2011) Fiskalna efektyvnist podatkovoi sistemu v konteksti antakrizovogo reguluvannya [Fiscal efficiency of the tax system in the context of anticrisis regulation]. *Actual problems of the economy*. № 4. Available at: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/14558/1/fiskalna%20efektyvnist.pdf>
6. OECD Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Available at: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/6525a942en&_csp_=9be05a02fe0e4dbe2c458d53fbfa33b&itemGO=oecd&itemContentType=book
7. Savchenko V., Los A. (2011) Otsinka rivnya podatkovogo navantazhennya d Ukraini [Assessment of the level tax burden in Ukraine]. *Economic journal XXI*. № 9–10. P. 25–27.
8. Liam P. Ebrill, M. Keen, V. Perry. *The Modern VAT*, International Monetary Fund, 2001, Washington, p. 242.
9. W. Hellerstein, M. Keen (2010), Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/228153719>
10. Statistical server OЕСР: (electronic journal) Available at: <https://stats.oecd.org/> application date 14.11.2023
11. Publicly available information and reference resource of the Tax Service of Ukraine: (electronic journal) Available at: <https://zir.tax.gov.ua/> application date 15.11.23
12. State Statistics Service of Ukraine (electronic journal). Available at: <https://ukrstat.gov.ua> (application date 15.11.23)
13. Federal Statistical Office of Federal Republic of Germany (electronic journal). Available at: <https://www.destatis.de/> application date 19.11.23.
14. Karlin M. (2008) Proportsiinii podatok na dohodu fizichnyh osib: problem I perspektivu [Proportional tax on the income of individuals: problems and prospects]. *Scientific notes*, № 10, pp. 82–89. Available at: <https://core.ac.uk/reader/132275680>
15. Lukin V., Savchenko V. (2014) Teoretichni aspektu analizu podatkovuh nadhodzhen do budzhetu [Theoretical aspects of the analysis tax revenues to the budget]. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, № 4, pp. 62–64. Available at: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_04/16.pdf

16. Information resource "The price of th estates" (electronic journal). Available at: <http://old.cost.ua/budget/revenue/#1> application date 17.11.2023.
17. Information resource "Education" (electronic journal). Available at: https://osvita.ua/vnz/reports/gov_reg/17597/ application date 18.11.2023.
18. Shvabiy K. Yak PDV peretvoruvcya v podatok na mizhnarodny torgivlyu [How VAT turned into the tax on international trade]. Available at: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/01/26/670348/index.amp>
19. Electronic resource of the Ministry of Finance. Available at: <https://minfin.com.ua/>
20. Electronic resource The 1841 Foundation. Available at: https://the1841foundation.com/wp-content/uploads/2023/10/TH-Index-2023-The-1841-Foundation_ENG.pdf
21. Shunevich A. S. Fiskalna efektnnist podatku na dodanu varnist v konteksti optumizatsii nepryamogo opdatkuvannya [Fiscal efficiency of value added tax in the context of optimization indirect taxation]. DOI: <https://doi.org/10.31732/2663-2209-2020-57-66-72>
22. Statistical server ОЕСР, (Taxation/Corporate Tax Statistics/Effective Tax Rates/2021): (electronic journal). Available at: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?lang=en&SubSessionId=765aca17-2a39-4bb5-8821-6aad47187bdd&themetreeid=18>