

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА МОН УКРАЇНИ**

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА МОН УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису

**МАРКІНА ОКСАНА ОЛЕКСАНДРІВНА**

УДК 336.025.12:336.226.3]:005.336(477)(043.5)

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ФІСКАЛЬНИЙ І РЕГУЛЯТОРНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ОПОДАТКУВАННЯ  
СПОЖИВАННЯ**

Спеціальність 072 – Фінанси, банківська справа та страхування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

  
\_\_\_\_\_ О.О. Маркіна

Науковий керівник: Пислиця Анна Віталіївна, кандидат економічних наук,  
доцент

**Київ – 2023**

## АНОТАЦІЯ

*Маркіна О.О.* Фіскальний і регуляторний потенціал оподаткування споживання. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2023.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню напрямів оподаткування споживання з метою розкриття фіскального та регуляторного потенціалу.

У першому розділі роботи узагальнено теоретичні засади формування і реалізації потенціалу оподаткування споживання. Розкрито сутність оподаткування споживання та його еволюцію в Україні та світі. Охарактеризовано фіскальні та регуляторні ефекти податків на споживання. Наведено особливості формування фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні.

Визначено, що запровадження податку на додану вартість у більшості країн світу обумовлювалось його високою фіскальною ефективністю. Встановлено, що з фіскальної точки зору акцизний збір поступається ПДВ, однак він має більші регуляторні можливості впливу на рівень цін, а відтак і на споживання.

Виявлено, що західна економічна думка випереджає українську у частині напрямів досліджень фіскальних та регуляторних ефектів оподаткування споживання, що пов'язано з тим, що економічні та політичні виклики, які переживає Україна в умовах війни та економічних дисбалансів на противагу західним демократичним країнам. Обґрунтовано, що фіскальна функція податку є первинною, а регуляторна вторинною. Охарактеризовано зарубіжну та вітчизняну практику в частині застосування регуляторних ефектів податків на споживання, які досліджуються у контексті забезпечення суспільного

добробуту, зокрема регуляторним ефектам акцизного оподаткування в частині обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів.

Розмежовано особливості формування фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні. Встановлено, що фіскальний потенціал ПДВ в Україні перебуває на стадії реформування, оскільки формування фіктивного податкового кредиту, корупція у сфері надання бюджетного відшкодування, недоліки в адмініструванні ПДВ перешкоджають його реалізації. Окремо систематизовано регулятивні ефекти оподаткування споживання, які в Україні переважно досліджуються у контексті надання податкових пільг та застосування знижених ставок податків.

Розкрито сутність впливу оподаткування доходів і споживання на бідність та нерівність, зокрема на основі теоретичного узагальнення обґрунтовано, що податки на споживання також можуть поглиблювати нерівність. Систематизовано результати дослідження, що податкова політика по-різному впливає на економічний та соціальний розвиток у різних країнах, а результати впливу фіскальної політики залежать від багатьох факторів, зокрема рівня тінізації економіки, прозорості державних видатків, корупції, відсутності подвійних стандартів у податковому контролі тощо.

У другому розділі роботи проведено аналіз тенденцій оподаткування споживання в Україні. Наведено оцінку фіскального та регуляторного потенціалу оподаткування споживання.

Визначено, що при оцінці фіскального потенціалу оподаткування споживання виділяють такі напрями як оцінка податкового навантаження, аналіз прогресивності, оцінка еластичності. Наведено результати розрахунків про надходження ПДВ та акцизного податку за 2007-2021 рр. в Україні, визначено оцінку податкової еластичності ПДВ та акцизного податку. Визначено, що доходи бюджету від ПДВ були нееластичними до зміни податкової бази, а відтак не є ознакою високого фіскального потенціалу. Також в роботі зазначено, що еластичність акцизного податку в Україні, теж обумовлюють низьку еластичність і навпаки теоретично свідчити про його

високий фіскальний потенціал, однак він може бути реалізований тільки в умовах зменшення рівня тіньової економіки.

Наведено результати розрахунків оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання, за допомогою використання методології дослідження, яка базується на поєднанні лінійної регресії та методу SEQ (Commitment to Equity Assessment), який виокремлює податки та трансферти з доходів або витрат домогосподарств для отримання чотирьох концепцій доходу на рівні домогосподарств: ринковий дохід, наявний дохід, дохід від споживання та кінцевий дохід. Також в роботі виокремлено, дві гіпотези: H1 оподаткування має негативний вплив на нерівність доходів в Україні; H2 оподаткування має негативний вплив на рівень бідності в Україні. Виявлено, що обидві гіпотези сформульовані як негативні, оскільки вплив оподаткування на нерівність у країнах, що розвиваються, є негативним. За результатами оцінки перша гіпотеза не може бути підтверджена, оскільки оподаткування не має значного впливу на нерівність доходів в Україні. Друга гіпотеза може бути підтверджена, оподаткування споживання має значний негативний вплив на бідність, збільшення податкового навантаження призводить до зростання бідності.

Узагальнено методичні підходи до оцінки фіскального потенціалу який здійснюються переважно з позицій податкового навантаження та на скільки його можна максимально збільшити без шкоди для бізнесу. Проведене дослідження дало змогу виокремити напрям еластичності податків на споживання, оскільки у період післявоєнної відбудови фіскальний потенціал податків на споживання визначатиметься переважно поведінкою споживачів та рівнем їх доходів. Наведені розрахунки показали, що залежними змінними у дослідженні є рівень бідності та рівень нерівності. Рівень бідності вимірювався як частка населення, чий кінцевий дохід є нижчим за межу бідності, визначену Державною службою статистики України та/або світовим індикатором бідності. Рівень нерівності вимірюється як частка 10% населення з найвищими доходами в національному доході та коефіцієнт Джині. Індикатори нерівності за

доходами включають частку 10% населення з найвищими доходами до оподаткування та коефіцієнт Джині.

У третьому розділі роботи розкрито напрями оптимізації фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні.

Визначено, що підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів відбувається розширення та деталізація ставок у частині вартості, одиниць вимірювання, кількості товарів, курсу валюти, особливо в частині адміністрування податку. Обґрунтовано, що однією з особливостей акцизних податків є їхня особливість впливу на справедливий розподіл доходів у суспільстві, що забезпечується через витрати на придбання товарів, які не є товарами першої необхідності та оподатковуються акцизним податком. Аналіз динаміки надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частки у ВВП за 2017-2022рр. показав, зниження частки надходжень до державного бюджету. Виявлено, що в умовах деструктивних змін середовища, насамперед впливу пандемії та воєнного стану в державі, продовжується процес формування системи оподаткування специфічних акцизів, поступово впроваджуються європейські норми оподаткування акцизним податком та підвищується фіскальна роль специфічних акцизів.

Узагальнено дослідження зарубіжних науковців, та доведено, що диференціація ставок ПДВ як інструмент реалізації регуляторного потенціалу реалізується шляхом реагування на надзвичайні ситуації та виникнення ризиків фіскальних дисбалансів. На основі досліджень вітчизняних науковців розраховано еластичність попиту по ціні по основних товарних групах за 2017-2022рр. в Україні, який показав, що еластичним, є попит на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла, а отже якщо буде змінюватися ставка ПДВ та змінюватиметься і ціна та попит на вказані товарні групи.

Розглянуто тенденції та напрями забезпечення ПДВ у цифровій торгівлі за дослідження зарубіжних вчених, які за допомогою регуляторних

заходів вирішують питання цифрової торгівлі в межах зростання цифрової економіки, яка ставить фундаментальні виклики, щодо оподаткування та адміністрування ПДВ.

Обґрунтовано необхідність з метою посилення регуляторного потенціалу оподаткування поживання в частині зменшення бідності доцільність застосування диференційованої ставки оподаткування податком на додану вартість до окремих товарних груп вітчизняного виробництва. Доведена необхідність запровадження зниженої ставки ПДВ на рівні 18% на соціально значимі товари використовуючи дані Державної служби статистики України за 2021 рік, що дасть можливість не тільки сприяти регуляторним ефектам податків на споживання, але і підвищити конкурентоспроможність виробництва продукції вітчизняних товаровиробників. Визначено, що оподаткування споживання має підвищену вразливість, та має вплив оподаткування споживання на бідність відрізняється для різних типів домогосподарств. За результатами дослідження узагальнено, що в Україні у населення з низьким рівнем доходів в структурі загальних витрат переважають придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг, що свідчить про низький життєвий рівень населення.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана і є складовою наукових тем: «Макрофінансове управління в системі публічних фінансів» (державний реєстраційний номер 0118U002170), «Трансформація макрофінансів в Україні: проблематика євроінтеграції, повоєнного відновлення та сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0123U101988).

Практичне значення отриманих у дисертаційній роботі результатів полягає у тому, що викладені в дисертаційній роботі теоретичні та методичні розробки і пропозиції застосовуються у практичній діяльності державних

управлінь, організацій та органів виконавчої влади України. Результати дисертаційної роботи використовуються ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» в навчальному процесі.

**Ключові слова:** державна підтримка, фіскальні інструменти, оподаткування, податки на споживання, непрямі податки, податок на додану вартість, специфічні акцизи, акцизний податок, фіскальний потенціал податків на споживання, регуляторний потенціал податків на споживання, еластичність попиту, диференціація ставок, ухилення від сплати податків, податковий борг, повоєнне відновлення України.

## ABSTRACT

*Markina O.O.* Fiscal and regulatory capacity of consumption taxation. – Qualification scientific work as the manuscript.

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in the 072 "Finance, Banking and Insurance." – Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, 2023.

The dissertation is devoted to substantiating the directions of consumption taxation to unlock fiscal and regulatory capacity.

The first chapter of the work summarises the theoretical foundations of the formation and realization of the capacity of consumption taxation. The essence of consumption taxation and its evolution in Ukraine and the world is revealed. The fiscal and regulatory effects of consumption taxes are characterized. The peculiarities of forming the fiscal and regulatory capacity of consumption taxation in Ukraine are presented.

It is determined that the introduction of the value-added tax in most countries of the world was due to its high fiscal efficiency. It is established that

from the fiscal point of view, the excise tax is inferior to VAT. Still, it has greater regulatory power to influence the price level and consumption.

It is found that Western economic thought is ahead of Ukraine in terms of research on the fiscal and regulatory effects of consumption taxation, which is due to the economic and political challenges that Ukraine is experiencing in the context of war and economic imbalances, as opposed to Western democratic countries. It is proved that the fiscal function of the tax is primary, and the regulatory function is secondary. The thesis describes the foreign and domestic practice in terms of applying the regulatory effects of consumption taxes, which are studied in the context of ensuring public welfare, particularly the regulatory effects of excise taxation in terms of limiting the consumption of goods harmful to health.

The features of forming the fiscal and regulatory capacity of consumption taxation in Ukraine are distinguished. It has been established that the fiscal capacity of VAT in Ukraine is at the stage of reform, since the formation of a fictitious tax credit, corruption in the field of budgetary refunds, and shortcomings in VAT administration impede its implementation. The regulatory effects of consumption taxation, which in Ukraine are mainly studied in the context of tax privileges and reduced tax rates, are systematised separately.

The essence of the impact of income and consumption taxation on poverty and inequality is revealed; in particular, based on theoretical generalization, it is proved that consumption taxes can also deepen inequality. The results of the study are systematized to show that tax policy has a different impact on economic and social development in other countries, and the results of fiscal policy depend on many factors, including the level of the shadow economy, transparency of public spending, corruption, absence of double standards in tax control, etc.

The second section of the thesis analyses trends in consumption taxation in Ukraine. It assesses the fiscal and regulatory capacity of consumption taxation.

It is determined that when assessing the fiscal capacity of consumption taxation, such areas as tax burden assessment, progressivity analysis, and

elasticity assessment are distinguished. The results of calculations on VAT and excise tax revenues for 2007-2021 in Ukraine are presented, and the tax elasticity of VAT and excise tax is estimated. It is determined that the budget revenues from VAT were inelastic to changes in the tax base and, therefore, are not a sign of high fiscal capacity. The thesis also notes that the elasticity of the excise tax in Ukraine is also low, and vice versa, theoretically indicating its high fiscal capacity. Still, it can be realized only in the context of reducing the level of the shadow economy.

The article presents the results of calculations of the assessment of the regulatory capacity of consumption taxes using a research methodology based on a combination of linear regression and the CEQ (Commitment to Equity Assessment) method, which separates taxes and transfers from household income or expenditure to obtain four concepts of income at the household level: market income, disposable income, consumption income, and final income. The thesis also identifies two hypotheses: H1 taxation negatively impacts income inequality in Ukraine; H2 taxation negatively impacts poverty in Ukraine. Both hypotheses are found to be negative since the impact of taxation on inequality in developing countries is negative. According to the assessment results, the first hypothesis cannot be confirmed since taxation does not significantly impact income inequality in Ukraine. The second hypothesis can be confirmed, as consumption taxation significantly impacts poverty, and an increase in the tax burden leads to a rise in poverty.

The article summarises methodological approaches to assessing fiscal capacity, mainly regarding the tax burden and how much it can be maximized without harming business. The study identified the direction of elasticity of consumption taxes since, in the post-war reconstruction period, the fiscal capacity of consumption taxes will be determined mainly by consumer behavior and income levels. These calculations showed that the dependent variables in the study are the poverty rate and the level of inequality. The poverty rate was measured as the share of the population whose final income is below the poverty

line defined by the State Statistics Service of Ukraine and the global poverty indicator. The level of inequality is measured as the share of the top 10% of the population in national income and the Gini coefficient. Indicators of income inequality include the share of the top 10% of the population with the highest pre-tax income and the Gini coefficient.

The third section of the thesis reveals the directions for optimizing the fiscal and regulatory capacity of consumption taxation in Ukraine.

It is determined that the increase in the fiscal role of specific excise taxes is due to the expansion and detailing of rates in terms of value, units of measurement, quantity of goods, and currency exchange rate, especially in tax administration. It is substantiated that one of the peculiarities of excise taxes is their peculiarity of influencing the fair distribution of income in society, which is ensured through the costs of purchasing goods that are not essential and are subject to excise tax. The analysis of the dynamics of excise tax revenues to Ukraine's consolidated budget and its share in GDP for 2017-2022 showed a decrease in the share of revenues to the state budget. It is found that in the context of destructive changes in the environment, primarily the impact of the pandemic and martial law in the country, the process of forming a system of taxation of specific excise taxes continues; European norms of excise taxation are gradually being introduced, and the fiscal role of particular excise taxes is increasing.

The research of foreign scholars is summarised, and it is proved that the differentiation of VAT rates as an instrument for realizing the regulatory capacity is implemented by responding to emergencies and the risks of fiscal imbalances. Based on the research of domestic scientists, the elasticity of demand by price for the main product groups for 2017-2022 in Ukraine is calculated, which showed that the demand for food and non-alcoholic beverages, clothing and footwear, and household items, household appliances, and current housing maintenance is elastic, and therefore, if the VAT rate changes, the price and demand for these product groups will change.

The author considers the trends and directions of VAT provision in digital trade based on the research of foreign scholars who, through regulatory measures, address the issues of digital trade within the framework of the growth of the digital economy, which poses fundamental challenges to VAT taxation and administration.

The author substantiates the expediency of applying a differentiated VAT rate to certain domestically produced commodity groups to strengthen the regulatory capacity of consumption taxation in terms of poverty reduction. The author proves the need to introduce a reduced VAT rate of 18% on socially necessary goods using the data of the State Statistics Service of Ukraine for 2021, which will not only promote the regulatory effects of consumption taxes but also increase the competitiveness of domestic producers. It is determined that consumption taxation has an increased vulnerability, and the impact of consumption taxation on poverty differs for different types of households. The study concludes that in Ukraine, the structure of total expenditures of low-income families is dominated by the purchase of food and payment for housing and communal services, which indicates a low standard of living.

The dissertation was carried out by the research plan of the Victor Fedosov Department of Finance of the Vadym Hetman Kyiv National Economic University and is part of the research topic: "Macrofinancial management in the system of public finance" (state registration number 0118U002170) "Transformation of macrofinance in Ukraine: issues of European integration, post-war recovery, and sustainable development" (state registration number 0123U101988).

The practical significance of the results obtained in the thesis is that the theoretical and methodological developments and proposals set out in the thesis are used in the functional activities of state departments, organizations, and executive authorities of Ukraine. The results of the dissertation are used by the State Higher Educational Institution "Vadym Hetman Kyiv National Economic University" in the educational process.

**Keywords:** state support, fiscal instruments, taxation, consumption taxes, indirect taxes, value added tax, specific excise taxes, excise tax, fiscal capacity of consumption taxes, regulatory capacity of consumption taxes, elasticity of demand, rate differentiation, tax evasion, tax debt, post-war recovery of Ukraine.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### У наукових фахових виданнях України, що входять до міжнародних наукометричних баз даних:

1. Маркіна О.О., Паєнтко Т.В. Тенденції оподаткування споживання в країнах ОЕСР до та під час пандемії COVID-19. *Бізнес Інформ. (Crossref, Index Copernicus, Google Scholar)*. 2021. №11. С.376-382. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: проведений аналіз тенденцій оподаткування споживання в країнах ОЕСР до і під час пандемії COVID-19).
2. Маркіна О.О. Фіскальні та регуляторні ефекти податків на споживання: практика застосування в Україні та країнах ЄС. *Ефективна економіка (Index Copernicus, SIS, Google Scholar)*. 2023. №8. (0,7 д.а.). URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2020/2043> (дата звернення: 25.08.2023).
3. Паєнтко Т., Маркіна О. Неформальна економіка та ухилення від сплати податків в Україні: інституціональний аспект. *Ročenka ukrajinsko-slovenská/ РОЧНИК Україно-Словацький*. 2018. С. 94-101. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: обґрунтовано наявність інституціонального зв'язку між ухиленням від сплати податків та неформальною економікою, а також наслідки такого зв'язку для розвитку економіки).

4. Маркіна О.О. Підходи до оцінки фіскального потенціалу податків на споживання. *Економіка та суспільство*. 2023. №56. (0,4 д.а.). URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3040> (дата звернення: 18.11.2023).

#### **У зарубіжних виданнях:**

5. Markina O. Taxation, Inequality, and Poverty: Evidence from Ukraine. *Central European Economic Journal*. 2022. № 9(56). P. 1-18. (0,7 д.а.).

#### **В інших виданнях:**

6. Маркіна О.О. Огляд директив європейського союзу в частині справляння ПДВ. *Сучасні питання економіки та фінансів*: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. сем., 28 жовтня 2020 р. Київ: КНЕУ, 2020. С. 156–158. (0,1 д.а.).

7. Маркіна О.О. Розвиток оподаткування споживання в незалежній Україні. *Світ наукових досліджень*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 16 лютого 2023 р. (0,1 д.а.). URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/4265/> (дата звернення: 07.04.2023).

8. Маркіна О.О. Чинники фіскальної ефективності податків на споживання в Україні. *Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 28 вересня 2019 р. Вип. 51. Переяслав-Хмельницький, 2019. С. 56-59. (0,1 д.а.). URL: <https://drive.google.com/file/d/1FRRWg1PBePNt4tg6rYzru2Fcha670A3I/view> (дата звернення: 07.04.2023).

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ВВП – Валовий внутрішній продукт;

ЄС – Європейський Союз;

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку;

ООН – Організація Об'єднаних Націй;

ПДВ – Податок на додану вартість;

COVID19 – коронавірусна хвороба.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	<b>16</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ</b>	<b>23</b>
1.1. Зміст фіскального та регуляторного потенціалу податків	23
1.2. Особливості формування та реалізація фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання	32
1.3. Податки на споживання як інструмент впливу на нерівність та бідність	51
Висновки до розділу 1	63
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО ТА РЕГУЛЯТОРНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ</b>	<b>66</b>
2.1. Методичні підходи до оцінки фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання	66
2.2. Оцінка фіскального потенціалу оподаткування споживання	75
2.3. Регуляторний потенціал оподаткування споживання в Україні	85
Висновки до розділу 2	96
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО І РЕГУЛЯТОРНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ</b>	<b>99</b>
3.1. Підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів	99
3.2. Диференціація ставок ПДВ як інструмент реалізації регуляторного потенціалу	119
3.3. Регуляторний потенціал оподаткування споживання в частині зменшення бідності	140
Висновки до розділу 3	160
<b>ВИСНОВКИ</b>	<b>163</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	<b>168</b>
<b>ДОДАТКИ</b>	<b>211</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В Україні оподаткування споживання представлено податком на додану вартість та акцизним податком, які є вагомим джерелом у системі доходів державного бюджету України, зокрема надходження від ПДВ у 2021 році сягнули рекордного рівня 536,5 млрд грн, а від акцизного податку 180,3 млрд грн. При цьому для визначення фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання необхідно врахувати особливості формування та притаманні їм ефекти. Результати такого дослідження можуть стати основою навколо якого буде формуватися державна політика посилення фіскального та регуляторного потенціалу оподаткування споживання.

Серед вчених, які зробили помітний внесок окремих питань податків на споживання та їх впливу на макроекономічні та соціальні процеси присвячені праці вітчизняних вчених - економістів: В. Бурковського, О. Василика, В. Вишневського, І. Лютого, В. Мельника, А. Соколовської, В. Федосова, О. Кравченко та інших. Проблемні питання фіскального регулювання економічних процесів відображені в дослідженнях українських фахівців В. Андрущенко, О. Данілова, В. Дем'янишина, В. Загорського, І. Запатріної, Ю. Іванова, М. Кизими, О. Кірової, А. Крисоватого, В. Опаріна, Т. Паєнтко, Ю. Пасічника, К. Павлюк, А. Пислиці, А. Соколовської, О. Тимченко, О. Тищенко, В. Тропіної, Т. Тучак, І. Чугунова, Л. Шаблістої, С. Юрія та ін. Серед зарубіжних вчених проблемам фіскального регулювання приділяли увагу Дж. Б'юкенен, Дж. Касліоне, Дж. Стігліц, Д. Брюмерхоф, Д. Бредфорд, М. Фелдстейн, П. Кругман та ін.

Разом з тим, відсутні комплексні дослідження питання щодо фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання, вітчизняними та зарубіжними вченими, які здебільшого розглядали ефективність їх адміністрування. Зауважимо, що механізми оподаткування

ПДВ викликають багато дискусій зі сторони науковців і практиків, однак фінансовий і регуляторний потенціал є недостатньо розкритим. Незважаючи на те, що механізми оподаткування акцизним податком є відносно гармонізованими з країнами ЄС, проте цей податок все ще має нереалізований фінансовий потенціал.

Зважаючи на те, що українське суспільство характеризується високим рівнем диференціації доходів, високою часткою людей, які знаходяться на межі або поза межею бідності, варто використати регуляторний потенціал податків на споживання для покращення рівня життя населення. Важлива особливість податків на споживання полягає в тому, що вони встановлюють тіснішу у залежність між рівнем податкового навантаження і платоспроможністю громадянина. Ці питання вимагають наукового обґрунтування та пошуку практичного вирішення, що свідчить про актуальність теми дисертаційної роботи, що обумовило постановку мети та завдань наукового дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дослідження виконувалося відповідно до тематики науково-дослідної роботи кафедри фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана та безпосередньо пов'язане із такими темами: «Макрофінансове управління в системі публічних фінансів» (державний реєстраційний номер 0118U002170), «Трансформація макрофінансів в Україні: проблематика євроінтеграції, повоєнного відновлення та сталого розвитку» (державний реєстраційний номер 0123U101988).

**Мета і завдання дослідження.** Метою наукового дослідження є узагальнення теоретичних засад та розробка на цій основі обґрунтованих пропозицій щодо підвищення фінансового та регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення наступних завдань:

- узагальнити теоретичні засади змісту фіскального та регуляторного потенціалу податків;
- поглибити розуміння особливостей формування та реалізації фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання;
- охарактеризувати податки на споживання як інструмент впливу на нерівність та бідність;
- дослідити методичні підходи до оцінки фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання;
- оцінити фіскальний потенціал податків на споживання;
- проаналізувати регуляторний потенціал податків на споживання в Україні;
- дослідити підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів;
- обґрунтувати пропозиції щодо диференціації ставок ПДВ як інструменту реалізації регуляторного потенціалу;
- надати рекомендації щодо підвищення регуляторного потенціалу оподаткування споживання в частині зменшення бідності.

*Об'єктом дослідження* є реалізація фіскального та регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні.

*Предметом дослідження* є фінансові відносини, які виникають між державою та суспільством у процесі оподаткування податків на споживання у контексті формування та реалізації фіскального та регуляторного потенціалу.

**Методи дослідження.** Теоретико-методичною основою дослідження слугують фундаментальні положення економічної теорії, фінансів, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених. Підготовка теоретичної частини дослідження здійснюватиметься із використанням системного та історичного методів, методу логічного узагальнення. Аналітична частина дослідження із використанням методів порівняння, трендового аналізу, статистичних оцінок для виявленні загальних рис у структурі ПДВ та акцизного податку в Україні та зарубіжних країнах. Метод аналізу та синтезу використовувався для

класифікації факторів впливу на фіскальний та регуляторний потенціал податків на споживання. Статистичні методи застосовуватися для виявленні тенденцій у показниках ефекту функціонування ПДВ та акцизного податку.

Правове поле дослідження склали чинні законодавчі та нормативні документи, що регулюють оподаткування споживання в Україні.

*Інформаційною базою дослідження є офіційні статистичні матеріали Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України ОЕСР, World income inequality database, Інституту Шнайдера, результати власних досліджень та спостережень.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у поглибленні теоретичного обґрунтування фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання, в результаті чого сформульовано основні положення, які визначають наукову новизну роботи:

*удосконалено:*

- підходи до визначення фіскального потенціалу податків на споживання, такі як оцінка податкового навантаження, аналіз прогресивності, оцінка еластичності, зокрема напрям еластичності податків на споживання податків, що на відміну від існуючих, визначатиметься переважно поведінкою споживачів та рівнем їх доходів з метою посилення регуляторного ефекту, який актуальний у період післявоєнної відбудови;

- методологію дослідження, при визначенні оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання яка базується на поєднанні лінійної регресії та методу CEQ (Commitment to Equity Assessment), що виокремлює податки та трансферти з доходів або витрат домогосподарств для отримання чотирьох концепцій доходу на рівні домогосподарств: ринковий дохід, наявний дохід, дохід від споживання та кінцевий дохід;

- науково-практичні підходи до оцінювання впливу оподаткування доходів і споживання на бідність та нерівність шляхом виокремлення двох гіпотез. Результати показали, що оподаткування не має значного впливу на

нерівність доходів в Україні, та навпаки, оподаткування споживання має значний негативний вплив на бідність, збільшення податкового навантаження призводить до зростання бідності. Це дасть змогу визначити пріоритетні завдання у відновленні економіки з метою не допустити ще більшого зростання бідності у повоєнний період відновлення нашої країни;

- науковий підхід, стосовно віднесення до переваг податків на споживання складність ухилення від сплати податку безпосередніми платниками податків, оскільки податок сплачується безпосередньо в момент споживання;

*набуло подальшого розвитку:*

- наукові розробки з питань базової еластичності податків на споживання: обґрунтовано, що доходи бюджету від ПДВ та акцизного податку були нееластичними до зміни податкової бази; обґрунтовано напрями для реалізації повного фіскального потенціалу для держави;

- обґрунтовано на основі розрахунку еластичності попиту по ціні по основних товарних групах що еластичним, є попит на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла, а отже якщо буде змінюватися ставка ПДВ та змінюватиметься і ціна та попит на вказані товарні групи;

- підходи до застосування зниженої ставки ПДВ на рівні 18 відсотків на соціально значимі товари, такі як продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла вітчизняного виробництва з метою посилення регуляторного потенціалу в частині зменшення бідності, а також сприянню підвищення конкурентоспроможності виробництва продукції вітчизняних товаровиробників.

**Практичне значення одержаних результатів.** Теоретичні та практичні положення дисертаційного дослідження складають певний внесок в обґрунтування напрямів оподаткування споживання з метою розкриття

фіскального та регуляторного потенціалу. Практичне значення одержаних результатів підтверджують відповідні документи.

Державною податковою службою України взято до уваги пропозиції здобувача, що ефективність – ключовий фактор при розробці податкової політики. Еластичність податків на споживання (ПДВ, акцизного податку) є важливим фактором у визначенні їх економічної ефективності. Висока еластичність вказує на те, що споживачі реагують на зміну податкових ставок, що призводить до потенційних змін у структурі споживання. Така реакція може сприяти ефективному розподілу ресурсів, оскільки споживачі коригують свою поведінку у відповідь на зміну податкових стимулів. З іншого боку, низька еластичність може свідчити про обмеженість змін у поведінці, що потенційно може призвести до викривлень та неефективності ринку. Здобувачем оцінено еластичність: ПДВ, й зроблено висновок, що доходи держбюджету від останнього були нееластичними, а відтак – фіскальний потенціал останнього сумнівний; акцизного податку в Україні як низьку, що може свідчити про його майбутній високий потенціал, водночас який може бути реалізований лише в умовах зменшення тіньової економіки (довідка № 34387/6/99-00-21-03-01-06 від 17.11.2023 року).

Результати дисертації враховано кафедрою фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при викладанні навчальних дисциплін: «Фінанси», «Податкова система» «Адміністрування податків», «Оподаткування великого бізнесу», «Макрофінансовий аналіз» для підготовки студентів відповідного фахового спрямування (довідка від 05 вересня 2023 року).

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення та висновки дослідження доповідались і обговорювались на міжнародних науково-практичних конференціях, основними з яких є: міжнародна науково-практична конференція «Сучасні питання економіки та фінансів» (м. Київ, 28 жовтня 2020 р); міжнародна науково-інтернет конференція «Світ наукових досліджень». (м. Київ, 16 лютого 2023 р.); міжнародна науково-інтернет

конференція «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації» (м. Київ, 28 вересня 2019 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною роботою. Наукові положення та розробки, що виносяться дисертантом на захист, одержані самостійно та знайшли відображення у друкованих працях. Особистий внесок у наукових працях, опублікованих у співавторстві, наведено у списку опублікованих праць за темою дисертації.

**Публікації за темою дисертації.** За результатами дисертації опубліковано 8 наукових праць загальним обсягом 3,1 д.а. (з яких особисто автору належить 2,5 д.а.), з них: 4 – у наукових фахових виданнях України, що входять до міжнародних наукометричних баз даних; 1 – у зарубіжному виданні; 3 – в інших виданнях.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації складає 153 сторінки. Дисертація містить 6 рисунків на 4 сторінках, 22 таблиці на 14 сторінках та 2 додатки. Список використаних джерел налічує 335 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ

### 1.1. Зміст фіскального та регуляторного потенціалу податків

Становлення і розвиток оподаткування споживання має свою специфіку, обумовлену історичними особливостями розвитку кожної держави та цілями її фіскальної політики. Незважаючи на специфіку сучасного оподаткування споживання в кожній країні, його витoki пов'язані з необхідністю оподаткування споживання окремих предметів, а не прибутків чи майна. Особливої актуальності така форма оподаткування набуває у період криз (коли доходи громадян і бізнесу суттєво знижуються), або за високої частки тіньової економіки, коли велика частка доходів приховується і уряд втрачає велику частку податкових надходжень внаслідок ухилення від сплати податків.

Становлення оподаткування на споживання почалось з виникнення специфічних акцизів. Акцизний податок на предмети споживання (*vectigal*) був відомий ще за часів Римської імперії. Акцизом оподатковувалося внутрішнє споживання, а також сіль. У період середньовіччя акциз практично співпадав з внутрішніми митними платежами. У XII ст. акцизне оподаткування набуло поширення в Італії та в Іспанії (*sisal alcabala*), Бельгії (*assisia rerum venalium*) та Англії [81].

Поступово специфічні акцизи відокремились від митних платежів, передусім через диверсифікацію товарів, які оподатковувались специфічними акцизами. У деяких країнах кількість підакцизних товарів зменшилась (наприклад, в Англії), а у деяких навпаки, збільшилась (наприклад, у Франції). Тенденції розвитку оподаткування споживання обумовлювались

потребами держав у наповненні казни, тому збільшення кількості підакцизних товарів та підвищення ставок податку у ті часи були пов'язані найчастіше із необхідністю фінансування чергової війни або подолання її наслідків. Загалом непрямі податки на споживання мали різні назви в різних країнах, загальну назву «акцизи» вони отримали тільки у XIII ст. [80].

Широке розповсюдження непрямих податків у більшості країн припадає на XVII - XVIII ст. Прихильниками непрямих податків серед вчених того часу були В. Петті та Ш. Монтеск'є. Так, В. Петті у своєму Трактаті про податки і збори обґрунтовував, яким чином найпростіше і найшвидше зібрати податки для підготовки до війни [329]. На відміну від В. Петті, Ш. Монтеск'є вбачав у акцизах ознаки справедливого оподаткування, фокус на справедливості обумовлений ідеями Монтеск'є щодо держави як форми суспільного договору [135]. Дослідники того часу вважали перевагами непрямих податків їх найменшу обтяжливість для населення та гарантію стабільності надходжень до бюджету.

Наявність великої кількості специфічних акцизів обумовлює труднощі в їх адмініструванні, саме тому ідея запровадження універсального податку на споживання неодноразово висувалася прихильниками непрямих податків. У 1733 р. виступив з такою пропозицією Р. Уолпол, який вважається першим британським прем'єр-міністром. Він прийшов до влади у складний для Англії час і мусив швидко знайти ключ до вирішення фінансових проблем [181].

Ідеї запровадження універсальних акцизів у різних формах набули подальшого розвитку і в інших країнах Європи. Так, на початку XIX ст. в Іспанії було запропоновано замінити всі податки акцизом на тютюн [29]. Такий крок був пов'язаний з необхідністю покращення контролю за збором податків та швидшим наповненням казни держави.

На території сучасної України оподаткування споживання почало розвиватися пізніше, що частково пов'язано з тривалим монголо-татарським ігом, а пізніше з поділом території сучасної України між кількома країнами

[83]. Організоване оподаткування споживання припадає на другу половину XIX ст. Так, у 1861 р. було запроваджено митний тариф, а у 1863 р. запроваджено акциз на виробництво спиртних напоїв, у 1887 р. запроваджено акцизи на цукор, сіль, сірники, цигарковий папір. Оскільки переважна частина виробництва зазначених товарів знаходилась в Україні, майже 60% всіх надходжень від акцизних податків до казни Російської імперії надходило саме з України [68].

Таким чином, до початку XX століття оподаткування споживання в країнах Європи розвивалось переважно під впливом фіскального тиску швидкого наповнення казни держави в умовах складного контролю за потенційними об'єктами оподаткування.

Щодо визначення поняття «потенціал» у науковій літературі існують різні підходи до визначення. В українському економічному словнику потенціал визначається як «сукупність наявних засобів, можливостей для діяльності в певній сфері» [18, с.28].

Укладачі словника іншомовних слів під потенціалом розуміють «слово що походить від латинського potential – «сила» [112] у розумінні «можливість, наявні сили, запаси, засоби, що можуть бути використані».

Для характеристики поняття «податковий потенціал» використовують поняття «фінансовий потенціал». Зокрема, у зарубіжній літературі поняття «фінансовий потенціал» використовують, як синонім поняття «податковий потенціал». Проте, у вітчизняній науці, ці поняття характеризують та розкривають різну економічну сутність.

Зокрема, Л. Примостка та Е. Сушкова зазначали, що «податковий потенціал характеризує максимальну величину податків та обов'язкових платежів, які можуть бути зібрані на території даної країни або її регіону, від сфери економічної діяльності або з конкретного підприємства за конкретний період часу при оптимальному використанні всіх наявних ресурсів (фінансових, економічних, трудових, природних та ін.) [84, с. 33-34].

Так, слід зазначити, що найбільше акцентів щодо визначення, методологічних підходів та обрахунку податкового потенціалу розкрила у своїх наукових працях С. Каламбет. На її переконання, «податковий потенціал - це реальний національний дохід, зменшений на суму витрат для відтворення життєво необхідних потреб громадян і капіталу, спрямованого на інвестиційні потреби та » [30, с.12].

При цьому слід відмітити, що більшість українських науковців відзначають, що податковий потенціал включає в собі потенціал окремих податків. Як відмічала Л. Тарангул, характеризуючи податковий потенціал, що це «це фактичний обсяг податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які акумулює регіон при використанні своїх ресурсів в умовах діючого податкового законодавства» [120, с.10].

Так, на думку А. Крисоватого «мобілізація податків, зборів, обов'язкових платежів у повному обсязі до бюджетів становить реалізовану складову податкового потенціалу, а до нереалізованої частини можна зарахувати існуючі в економіці України податкові пільги» [47, с. 37].

На основі узагальнення існуючих поглядів можемо констатувати, що податковий потенціал можна визначити як прогнозний обсяг фактичного надходження податків до бюджетів усіх рівнів з метою наповнення фінансовими ресурсами, орієнтуючись на мінімальні втрати для платників податків та з метою ефективного використання цих надходжень для стимулювання соціально-економічних процесів у державі.

Характеризуючи економічну сутність податку, слід зауважити, що у вітчизняній науці велика увага приділена дослідженням функцій податків, але разом з тим є небагато напрацювань відносно трактувань категорій фіскального та регуляторного потенціалу. Однією з важливих функцій податків є фіскальна (лат. *fiscus* — державна скарбниця), саме за допомогою цієї функції податки наповнюють доходну частину бюджету, доходів держави. В свою чергу регулююча функція є доповненням до фіскальної

функції та застосовується для регулювання виробництва, споживання та має вплив на платників.

А. Соколовська, розвиваючи питання функцій податку, відстоювала позицію, «що внутрішній потенціал оподаткування проявляється у двох функціях: фіскальній і регулюючій» [117, с. 294].

Позиція В. Вишневського також стосувалася двох функцій податків – фіскальної та регулюючої, але він їх по різному розділяв на прояви на мікро і макrorівні. На його думку, «фіскальна функція на макrorівні полягає у забезпеченні достатнього обсягу суспільних доходів, а на мікрорівні – у мінімізації економічних збитків платників податків», в той час як регулююча функція «на макrorівні полягає у забезпеченні економічного зростання, зайнятості, стабільності цін та ін., а на мікрорівні – у коректуванні екстерналій, перерозподілі доходів з позицій соціальної справедливості [5].

Таким чином, в економічній сутності податку закладені головні фіскальна та регуляторна функції, які підкреслюють його фіскальний та регуляторний потенціал.

А. Крисоватий зазначав, що «недоцільно нехтувати регулюючим потенціалом окремих податків та всієї системи оподаткування країни. Цей потенціал, що відображає сутність податків як економічної категорії, останнім часом був недостатньо реалізованим у загальній структурі інструментів державного регулювання економіки. Можливо, саме тому економічна історія України містить більше прикладів втрачених можливостей, аніж досвіду ефективної реалізації запланованих дій» [46, с. 158].

Крім того, характеризуючи регуляторний потенціал, Ю. Іванов звертав увагу, що він закладений у методах встановлення податкових ставок, зокрема пропорційні ставки нейтральні до платників, тоді як встановлення прогресивних ставок сприяє перенесення навантаження оподаткування на платників, які мають більші розміри бази оподаткування [26, с. 54].

Зокрема за твердженням Ю. Іванова «під регулятивним потенціалом податкової системи слід розуміти сукупність усіх наявних (передбачених чинним законодавством) засобів та можливостей свідомої реалізації регуляційної функції податків, що містяться в кожному окремому податку й податковій системі в цілому» [26, с. 15].

Отже, можна зробити висновок, що регуляторний потенціал полягає у впливі на соціально-економічну ситуацію в країні та реалізовується через податкові важелі та нормативні та законодавчі акти з питань оподаткування.

Т. Паєнтко зазначала, що «механізмом реалізації фіскальної політики є фіскальне регулювання» [74, с. 47]. Вона зазначала, що «фіскальне регулювання ґрунтується на оптимізації фіскального та регуляторного потенціалу» [74, с. 51]. В цьому контексті вважаємо, що фіскальний та регуляторний потенціал має гармонійне поєднання та дозволяє ув'язати рівень оподаткування та його вплив на платників.

Так, вітчизняний дослідник І. Таранов, розглядає фіскальний потенціал, «по перше як цілісну характеристику сучасного стану соціально-економічного розвитку держави; по-друге, як можливість мобілізації фінансових ресурсів на користь держави, що використовується сьогодні і може використовуватися у перспективі, під час розроблення податкової стратегії розвитку держави на альтернативній основі з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень; по-третє, як окремий і важливий напрям дослідження економічного розвитку [121, с. 62]. Таким чином, підкреслимо, що фіскальний потенціал окремих податків вказує на об'єктивні можливості для пошуку джерел фінансування господарського та соціального життя суспільства в межах чинної податкової бази, а не тільки направлена на наповнення бюджету.

С. Каламбет, вважала, що під фіскальним потенціалом, слід розуміти «сукупну величину вкладених у товар інтелектуального потенціалу фізичних сил (праці), матеріальних та енергетичних витрат, вартості основних фондів і

засобів виробництва, що може відображати відшкодування деякої умовної величини надходжень до загальносупільних витрат життєзабезпечення і розвитку держави» [30, с. 71].

Т. Єгорова, Ю. Юрченко, тлумачать, що «величина фіскального потенціалу залежить від впливу сукупності суб'єктивних і об'єктивних чинників, зокрема об'єктивних чинників відносяться чинний порядок оподаткування, рівень розвитку економіки країни, стан галузевої структури національної економіки, рівень та особливості ціноутворення, обсяги і структура експорту-імпорту, а до суб'єктивних відносяться стан податкової політики обласних та районних адміністрацій, умови отримання пільг і інші чинники» [14]. Виходячи з такого визначення фіскального потенціалу, він має вплив на соціально економічний розвиток країни та її територій.

Західні науковці, досліджуючи фіскальні ефекти оподаткування споживання, зосереджують свою увагу більше на ПДВ, фіскальний потенціал якого більший за рахунок ширшої бази оподаткування. Так, у своєму дослідженні Keen та Lockwood (2010) називають ПДВ машиною грошей, адже він забезпечує країнам в разі більше доходів, ніж вони могли б отримати не маючи цього податку в системі оподаткування [266]. Keen (2008) також вказує на те, що ПДВ оподатковує і неформальний сектор, оскільки доходи, зароблені в неформальному секторі, витрачаються на придбання товарів і послуг і у формальному секторі також [269]. Саме тому ПДВ забезпечує значну частину податкових надходжень до бюджетів країн навіть з високим рівнем формальної економіки.

На те, що податки на споживання мають потужний фіскальний потенціал, вказує навіть сама історія їх становлення і розвитку: на етапі становлення їх запроваджували у важкі для держави часи з метою швидкого збору грошей. У подальшому фіскальний потенціал податків на споживання активно використовується у період глобальних рецесій (наприклад, запровадження додаткових груп підакцизних товарів або підвищення основної ставки ПДВ у період кризи 2008-2009 рр.).

ПДВ розглядається не лише як «грошова машина» [252], але й, як зауважують Seelkopf et al, (2016) та James, (2015) порівняно легкий для збору податок порівняно з податками на доходи фізичних осіб та активи [259]. Це пояснюється тим, що частину доходів та активів можна перенести в юрисдикції з нижчим рівнем оподаткування, а споживання відбувається там, де особа фактично перебуває. Саме тому підвищення ПДВ є перспективною стратегією для урядів, які бажають розширити свої можливості.

Як доводять Keen & Mansour, (2010), на відміну від податків на корпорації які також відносно легко збирати, ПДВ має ту перевагу, що на нього майже не впливає податкова конкуренція [266; 244]. Тому цей податок має тривалі перспективи застосування у більшості податкових систем економічно розвинених країн.

Українські вчені також приділяють велику увагу фіскальним ефектам податків на споживання. Так, О. Озерчук досліджувала фіскальну ефективність непрямих податків в цілому [66]. О. Оксенюк та К. Проскура досліджували фіскальну ефективність податку на додану вартість [67; 107]. А. Крисоватий та І. Гуцул досліджували фіскальну ефективність ПДВ з імпортних операцій [45]. Г. Морозова та Є. Руденко досліджували фіскальну ефективність ПДВ в контексті формування доходів бюджету [64]. Кміть В.М. та Комарницький В.М. досліджували фіскальні ефекти непрямих податків в цілому з акцентом на недоліках їх справляння в Україні [37]. О. Замасло та М. Кобильник, досліджуючи фіскальну ефективність бюджетоутворюючих податків, наголошують на нереалізованому фіскальному потенціалі як ПДВ, так і акцизного податку в Україні [22].

Українські дослідники, наголошуючи на високому фіскальному потенціалі ПДВ в Україні, вказують на проблеми, які перешкоджають реалізації цього потенціалу. Основними серед яких є формування фіктивного податкового кредиту, використання «податкових ям», корупція у сфері надання бюджетного відшкодування, недоліки в адмініструванні ПДВ та ін. Всі перераховані негативні явища призводять до високого рівня ухилення від

сплати ПДВ. Як зазначає А. Соколовська, частково проблему ухилення від сплати ПДВ було вирішено завдяки запровадженню у 2015 р. електронної системи адміністрування ПДВ [116]. Інша група українських вчених вважає, що адміністративні заходи, направлені на посилення фіскальних ефектів ПДВ, не будуть ефективними без відповідного розвитку податкової культури [25].

Частина українських фахівців зосередила свою увагу на дослідженні не тільки універсального, але й специфічного акцизів. Так, А. Пислиця досліджувала фіскальну ефективність акцизів [77]. В. Кміть та О. Волощук обґрунтовують напрями удосконалення акцизного оподаткування, серед яких ключовими вони вважають поступове впровадження механізму справляння акцизного податку, наближеного до вимог ЄС та збільшення частки акцизного податку в дохідній частині державного бюджету [36]. А. Шуневич, досліджуючи фіскальну ефективність акцизного податку, також доходить висновку, що акцизний податок в Україні має прихований фіскальний потенціал, який можна реалізувати [137].

Регулятивні ефекти оподаткування споживання українськими вченими переважно досліджуються у контексті надання податкових пільг та застосування знижених ставок податків з метою стимулювання економічного зростання [26]. Іншим напрямом досліджень українських вчених є потенціал використання регулятивних ефектів на циклічні коливання в економіці з метою їх згладжування [145]. Ю. Чічкова досліджує регуляторні ефекти застосування податкових пільг з ПДВ, однак на відміну від більшості дослідників, вона робить акцент на можливості і необхідності гармонізації таких податкових пільг із законодавством ЄС [132]. Частина українських науковців досліджує регуляторний потенціал оподаткування у контексті стимулювання розвитку окремих галузей. Так, наприклад, І. Фокіна досліджувала регуляторні впливи оподаткування у комбінації із субсидуванням на розвиток вугільної промисловості [129].

Переважна більшість українських науковців зосереджена на

дослідженні регуляторних ефектів ПДВ і лише в невеликій кількості наукових праць згадується регуляторний потенціал акцизного податку, переважно в контексті посилення його регулюючого впливу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення, з метою зменшення обсягу їх споживання [36].

Регуляторний потенціал оподаткування споживання досліджується з різних позицій. Традиційно велика кількість досліджень присвячена ефектам акцизного оподаткування в частині обмеження споживання шкідливих товарів. Західні дослідження проблематики обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів характеризуються глибиною і обґрунтованістю, у той час як переважна більшість українських досліджень знаходиться на початковому етапі вивчення цієї проблеми.

Отже, можемо констатувати, що регуляторний потенціал проявляється через можливість перерозподілу частини доходу на підтримку соціальної політики та коригування виробництва до потреб споживчої корзини населення. Узагальнення сучасних поглядів стосовно фіскального потенціалу, дало змогу узагальнити, що фіскальний потенціал направлений на формування максимально можливої суми бюджетних надходжень, а також це є ресурси невикористаних можливостей щодо оподаткування.

## **1.2. Особливості формування та реалізація фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання**

Оподаткування споживання властиві як фіскальні, так і регуляторні ефекти. Зважаючи на те, що фіскальна функція податку є первинною, а регуляторна вторинною, вагома кількість досліджень у сфері оподаткування припадає саме на фіскальні ефекти оподаткування споживання як у чистому вигляді, так і у комбінації з іншими формами оподаткування.

Завдяки потужному фіскальному потенціалу оподаткування споживання, переважно у формах універсального та специфічного акцизів, є невід'ємною складовою податкових систем майже всіх країн світу. Також перевагою оподаткування споживання є складність ухилення від сплати податку безпосередніми платниками податків, оскільки податок сплачується безпосередньо в момент споживання. Крім того, універсальні і специфічні акцизи легко можуть бути адаптовані під правила міжнародної торгівлі, що дуже важливо для країн з відкритими економіками.

Фокус дослідження фінансистів на початку ХХ ст. змістився в бік обґрунтування запровадження нових форм оподаткування. Одним з результатів таких дискусій стало запровадження податку з обороту, який пізніше трансформувався у податок на додану вартість [38]. Податок з обороту активно використовувався країнами Європи під час Першої світової війни, що обумовлено його здатністю швидко наповнювати казну грошима, необхідність в яких зростала під час ведення війни. Паралельно застосовувались специфічні акцизи на окремі товари, однак їх фіскальна роль була не такою потужною через складність в адмініструванні.

Після завершення Першої світової війни податок з обороту у багатьох країнах Європи було скасовано через тиск з боку бізнесу та протести населення проти постійного зростання цін на товари повсякденного вжитку. Крім того, податок з обороту порушував нейтральність у частині виробництва, адже розмір податку залежав від кількості стадій проходження товару: чим більше було стадій, тим вищий був податок.

Незважаючи на явні недоліки податку з обороту, частина вчених того часу вважала такий податок виправданим. Так, А. Соколов обґрунтовував це фіскальністю податку з обороту, можливістю проведення диференціації обкладання за окремими товарами; можливістю утримання податку, який обраховується лише після його здійснення; простотою і зручністю форми [117]. Тож не дивно, що з початком Другої світової війни податок з обороту

повернувся у податкові систем країн Європи, і навіть залишився там після закінчення війни [62].

Вважається, що податок на додану вартість (ПДВ) було винайдено Вільгельмом фон Сіменсом як «покращений податок з обороту». Удосконалення забезпечувалось за рахунок зменшення податкової бази на кожному етапі оподаткування залежно від її внеску до ціни товару [133].

Покращення полягало у відніманні попередньо сплаченої суми податку, в результаті чого податкова база на кожному етапі зменшувалась залежно від внеску до ціни товару. Як вважають А. Скенк та О. Олдмен, саме цей податок і став прототипом сучасного ПДВ [111]. ПДВ під власне цією назвою уперше увійшов у податкову систему Франції у 1958 р. [19], пізніше він був запроваджений у Данії [144], а далі розповсюдився по всій території Європи. Наразі ПДВ використовується в більше ніж 140 країнах світу, але є й противники цього податку. Найвідоміша країна, де немає ПДВ, – США. Штати проти введення ПДВ на федеральному рівні, а для рівня штату/громади ПДВ погано пристосований, бо заважав би внутрішній торгівлі. Також ПДВ відсутній у багатьох мікродержавах, де майже нічого не виробляється, а також у країнах, багатих на природні ресурси, у зв'язку з наявністю в них інших джерел доходу [133].

Поширеність ПДВ у більшості країн світу обумовлюються його високою фіскальною ефективністю. У країнах ЄС ПДВ було запроваджено не водночас. Так, протягом 1960–1970 рр. ПДВ запровадили Франція, Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Норвегія; у 1970-1980 рр. – Австрія, Люксембург, Бельгія, Великобританія, Ірландія, Італія; у 1980-1990 рр. – Греція, Португалія, Іспанія.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Законом України від 20 грудня 1991 року, коли країна перейшла від податку з обороту. Його недосконалість зумовила необхідність ухвалення у грудні 1992 року Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» [23, с. 98; 102].

Зважаючи на те, що Україна подала заявку на членство в ЄС, специфіку розвитку ПДВ в країнах ЄС слід дослідити детальніше. Законодавство ЄС в області непрямого оподаткування гармонізують Директиви щодо ПДВ та акцизних товарів. Першою директивою про ПДВ [139] встановлено зміну Державами-членами існуючої системи податків з обороту з 01.01.1970 р. на податку на додану вартість. Надалі розвиток справляння ПДВ не відбувався дуже гладко, по що свідчать неодноразові коригування і термінів запровадження ПДВ, і його справляння. В цілому можна виділити кілька етапів упорядкування законодавства з ПДВ в країнах ЄС.

Перший етап (1967-1977 рр.). На цьому етапі було прийнято другу [96] директиву Ради ЄЕС, яка є доповненням до Першої директиви та конкретизує особливості переходу з податку з обороту на ПДВ. Третьою директивою [96] Ради встановлено відстрочення введення ПДВ в Державах-членах. Таким чином, перший етап характеризується узгодженням переходу з оподаткування обороту на оподаткування доданої вартості.

Другий етап (1977-1985 рр.). Початок цього етапу ознаменувався прийняттям шостої [141] Директиви Ради ЄЕС, яку протягом періоду з 1980р. по 2003р. регулювала основні принципи функціонування системи ПДВ у країнах ЄЕС. Дана Директива має 19 розділів, та включає в себе такі статті: сфера та територія дії директиви, платники податку, операції, що підлягають оподаткуванню ПДВ, поставка послуг, імпорт, база оподаткування, факт виникнення податкових зобов'язань та ставки податку та інше. Крім того, Директива містить порядок застосування як стандартних ставок податку так і знижених. Після обрання чинності цієї Директиви припинили свою дію 4 абзац 2 статті та 5 стаття Першої Директиви Ради ЄЕС, а також Друга Директива Ради ЄЕС.

Після запровадження ПДВ у країнах ЄС гостро постало питання законодавчого регулювання відшкодування ПДВ. Цей механізм визначено восьмою Директивою Ради ЄЕС [140], яка встановила порядок отримання однією Державою-членом у другої Держави-члена ЄС відшкодування ПДВ.

Таким чином, на другому етапі відбувалось узгодження механізмів справляння та відшкодування ПДВ в країнах ЄС.

Третій етап (1986-2003 рр.) ознаменувався набуттям чинності тринадцятої Директиви Ради ЄЕС [142]. Даною директивою передбачене право отримання платником податку третьої сторони відшкодування ПДВ в Державі-члені ЄЕС. Необхідність такого регуляторного інструменту обумовлена розвитком міжнародної торгівлі.

Четвертий етап (2004 – 2019 рр.). Цей етап ознаменувався набуттям членства в ЄС новими країнами, більшість з яких належали до посткомуністичного табору. На четвертому етапі гостро постало питання гармонізації стягнення ПДВ в різних країнах ЄС, щоб забезпечити максимальні вигоди від спільного ринку

Через внесення нових поправок до Шостої Директиви Ради 77/388/ЄЕС від 17 травня 1977 р. з міркувань ясності та раціоналізації Радою Європейського Союзу було ухвалено Директиву Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006р. «Про спільну систему податку на додану вартість» [105]. В цілому зміни торкнулися структури документа. Директива складається з 15 глав, 414 статей і 14 додатків, якими визначено основні складові справляння ПДВ (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

**Структура Директиви 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість»**

Глава 1	Предмет і сфера застосування
Глава 2	Територія застосування
Глава 3	Платники податку
Глава 4	Оподатковувані операції
Глава 5	Місце здійснення оподатковуваних операцій
Глава 6	Виникнення податкового зобов'язання
Глава 7	База оподаткування
Глава 8	Ставки
Глава 9	Звільнення від оподаткування

Глава 10	Зменшення податкового зобов'язання
Глава 11	Обов'язки платників податку та окремих категорій осіб, що не є платниками
Глава 12	Спеціальні схеми оподаткування
Глава 13	Звільнення
Глава 14	Інші положення
Глава 15	Прикінцеві положення

*Джерело:* складено автором

У даній Директиві зазначено про спільну систему ПДВ, яка має забезпечити нейтральність з питань конкуренції в частині того, що на території кожної Держави-члена на споріднені товари й послуги покладається однаковий податковий тягар, навіть за умови, що ставки та звільнення не є гармонізованими в повній мірі. З 1 січня 2006 року до 31 грудня 2010 року стандартна ставка не може бути меншою від 15% (ст. 97).

До деяких положень Директиви Ради 2006/112/ЄС протягом 2009 року були внесені зміни та доповнення, зокрема, наступними Директивами [88; 86; 105; 87]: Директивою Ради ЄС 2009/47/ЄС від 05.05.2009р. «Про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС відносно знижених ставок податку на додану вартість»; Директивою Ради 2009/132/ЄС від 19.10.2009р. «Про визначення сфери застосування пунктів (b) та (c) статті 143 Директиви 2006/112/ЄС щодо звільнення від податку на додану вартість при остаточному імпорті окремих товарів», в якій зазначено про те, що відповідно до статті 131 та пунктів (b) та (c) статті 143 Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, держави-члени повинні звільнити від оподаткування остаточне ввезення товарів, які правомочні на звільнення від мит, інших, ніж передбачені у Спільному митному тарифі; Директивою Ради 2009/162/ЄС від 22.12.2009р. «Про внесення змін до деяких положень Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість» внесені зміни щодо застосування спеціальної схеми до усіх послуг, пов'язаних з наданням доступу до розподільчих систем або мереж

природного газу та електроенергії та опалювальних або охолоджувальних мереж.

П'ятий етап (2020 р. – по теперішній час) характеризується кількома економіко-політичними шоками, з якими мають справу всі країни ЄС. По-перше, пандемія COVID19, наслідки якої гостро поставили питання не тільки щодо міжнародної торгівлі, але й впливу оподаткування на нерівність та бідність. Другий виклик, з якими має справу не тільки ЄС, але й практично увесь світ, - це війна, яку розв'язала Росія проти України. У таких стресових умовах країни ЄС продовжують працювати за гармонізованим єдиним підходом стягнення ПДВ, хоча окремі точкові зміни, наприклад, застосування знижених ставок ПДВ, або оподаткування товарів спеціального призначення запроваджуються окремими членами-ЄС.

Як видно з історії гармонізації регулювання справляння ПДВ в ЄС, цей процес відбувався еволюційним шляхом протягом тривалого періоду часу. В Україні цей процес мав революційний характер і відбувався у важких економічних і політичних умовах. Як було зазначено вище, ПДВ було запроваджено в Україні у 1991 р., однак особливістю першого варіанту українського ПДВ [102] було те, що для його обрахунку використовувались розрахунки собівартості продукції та послуг, реалізація яких обкладалась податком. Фактично, підприємства обраховували розмір створеної доданої вартості, який власне обкладався податком. При цьому податок, сплачений постачальникам, йому не відшкодовувався. Натомість, у випадку експорту відповідної продукції, податок відшкодовувався платникам податків, які його сплатили. Такий механізм підходив для експорту продукції з низькою доданою вартістю.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» діяв п'ять років, до нього неодноразово вносились зміни по кілька разів на рік (всього тринадцять разів). Проте, незважаючи на всю свою недосконалість, цей Декрет заклав основи культури справляння ПДВ в Україні. По мірі того, як номенклатура експортованих із України товарів

стара розширюватись за межі продукції металургії, все гостріше ставало питання про необхідність переходу на класичну модель адміністрування ПДВ. Фактично той шлях, який країни ЄС проходили десять років, Україна пройшла за п'ять.

У квітні 1997 р. Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про податок на додану вартість» (далі – Закон № 168/97-ВР) [103], який регулював питання справляння ПДВ в Україні до 2011 року. Цей закон заклав основи сучасної системи справляння ПДВ в Україні, яка порівняно гармонізована із системою ПДВ країн ЄС. Особливостями Закону було не тільки встановлення єдиної ставки 20%, зміна оподаткування експорту та імпорту, але й удосконалення адміністрування податку на додану вартість, шляхом введення податкових накладних та деталізації порядку звітування. Крім того, Законом № 168/97-ВР було введено в дію механізм бюджетного відшкодування.

Період дії Закону № 168/97-ВР не характеризувався стабільністю, за чотирнадцять років до нього були внесені 152 поправки. Зазначений закон часто піддається критиці зі сторони практиків, однак якщо порівняти історію розвитку ПДВ в Україні та ЄС, то за 14 років в Україні було зроблено стільки, на що ЄС знадобилось 26 років (1977-2003 рр.), тому уникнути помилок було неможливо.

У грудня 2010 р. податкове законодавство України було кодифіковано [82]. Незважаючи на кодифікацію, зміни до справляння ПДВ вносяться постійно. Найбільш радикальними змінами слід вважати запровадження зниженої ставки 7% на медичні вироби та ліки, а також запровадження електронної системи адміністрування ПДВ. Слід зазначити, що більшість змін в оподаткуванні ПДВ в Україні не стосуються регулюючих аспектів цього податку, а направлені переважно на боротьбу з ухиленням від сплати цього податку та з криміналізацією відшкодування ПДВ [136].

На відміну від ПДВ, хоча специфічні акцизи і мають тривалішу історію становлення і розвитку, їх справляння не є гармонізованим в країнах ЄС. Це

пов'язано з тим, що традиції справляння специфічних акцизів у країнах ЄС склалися під впливом різних факторів. Враховуючи природу специфічних акцизів, вони стягуються зі споживання певних груп товарів, споживання яких є або розкішшю, або шкодить здоров'ю. Однак, обидва поняття: і розкоші, і шкоди, є суб'єктивними, тому й стягнення специфічних акцизів у країнах ЄС є строкатим.

Одним з прикладів спроби гармонізації акцизу на тютюнові вироби є Директива 92/79/ЄЕС від 19.10.1992р [101], однак, наприклад, в Іспанії та Португалії режими оподаткування відрізняються. В Португалії застосовується знижена ставка з виробництва сигарет, що виробляються малими виробниками та споживаються у найбільш віддалених районах Азорських островів та острова Мадейра. Проте, хоча і повільно, гармонізація специфічних акцизів в країнах ЄС відбувається, про що свідчить, наприклад, поступова уніфікація підходів до встановлення ставок акцизних податків на тютюнові та алкогольні вироби.

В Україні специфічний акциз справлявся спочатку у вигляді акцизного збору, який запроваджено Декретом Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 26.12.1992р. № 18-92 [85] (далі – Декрет 18-92). В 1992 році до переліку традиційних підакцизних товарів – алкогольних та тютюнових виробів було включено, так звані, товари розкоші: килими і кришталь, ікра і рибні делікатеси, шоколад і автомобільні шини, вироби з хутра, одяг з натуральної шкіри [130]. У Декреті 18-92 такі товари називались високорентабельними та монопольними. У 2000 р. з переліку підакцизних товарів виключено 14 товарних груп, перелік підакцизних товарів наблизився до переліку, рекомендованого МВФ: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі. Однак, додатково до зазначених груп акцизним податком до 2003 року продовжували оподатковуватися ювелірні вироби. У 2003–2004 роках у переліку підакцизних окремо виділено такі товари: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів [28, с. 15].

З набуттям чинності Податковим кодексом України акцизний збір трансформувався у акцизний податок, яким оподатковуються такі групи товарів: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої; тютюн, тютюнові вироби та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; легкові автомобілі, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, електроенергія.

З фіскальної точки зору акцизний збір поступається ПДВ, однак він має більші регуляторні можливості на рівень цін, а значить і на споживання. Такий регуляторний ефект забезпечується як за рахунок застосування різних ставок, так і різних підходів до податкових вирахувань з акцизного податку. У той же час диференціація ставок загрожує фіскальній ефективності специфічних акцизів і за умови слабкої системи адміністрування є додатковим стимулом тіньового виробництва підакцизних товарів та контрабанди [79].

Підсумовуючи, періодизацію становлення і розвитку оподаткування споживання можна систематизувати таким чином (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

### Періодизація розвитку оподаткування споживання

Податок 1	Період виникнення 2	Характеристика 3
Податок з обороту	Початок ХХ століття, у 1916 р. в Німеччині було запроваджено податок на суму валового обороту. У 1920 р. податок з обороту запровадила Франція, у 1921 р. – Бельгія.	Стягується з усього валового обороту і породжує каскадний (кумулятивний) ефект – нарахування податку на оборот, який містить вартість, додану вартість не тільки на даній, але і на попередніх стадіях, яка вже оподатковувалася.
Податок з продажу	Початок ХХ століття	Одностадійний податок, який може стягуватися на різних стадіях виробництва і розподілу і, відповідно, набувати різних форм – податку з продаж виробників, податку з оптових продаж, податку з роздрібних продаж. Вважається, що з усіх вказаних видів податків найменші деформації породжує податок з роздрібних продаж

Продовження табл. 1.2

1	2	3
Податок на додану вартість	20-ті роки XX століття	Це багаторівневий податок, який стягується на всіх стадіях руху товарів від виробника до кінцевого споживача, де кожний учасник процесу його виробництва і реалізації сплачує податок відповідно до того, на скільки він збільшив вартість спожитих матеріальних ресурсів
Специфічні акцизи	Започатковано в Римі та Китаї, найбільший розвиток специфічні акцизи отримали в XVI-XVIII ст.	Являє собою різновид непрямих податків, які стягуються з окремих видів товарів за диференційованими ставками. Здебільшого, це товари, рівень, споживання яких є мало еластичним щодо рівня цін, а також специфічні товари.

*Джерело:* складено автором на основі [38; 3; 79; 131]

Як видно з таблиці 1.2, найстарішим інструментом оподаткування споживання виступають специфічні акцизи. Універсальні акцизи (податок з обороту, податок з продажу, ПДВ) сформувались пізніше, при цьому домінуюча позиція в країнах ЄС закріпилась за ПДВ. Український механізм справляння ПДВ є порівняно гармонізованим з механізмом, який застосовується в країнах ЄС. Справляння специфічних акцизів розвивається практично у тому ж напрямі, що і справляння специфічних акцизів у країнах ЄС.

Частина західних дослідників зосереджена на вивченні впливу акцизних податків на зменшення споживання тютюнових виробів. Так, Badi H. Baltagi, Dan Levin (1992) досліджували комбінацію фіскальних та регуляторних ефектів акцизного оподаткування при підвищенні специфічних акцизів на тютюнові вироби [166]. Схоже дослідження було проведено пізніше Chaloupka F.J., Peck R., Tauras J.A., Xu X., Yurekli A. (2010). Chelwa G. та Walbeek C. (2019) досліджують вплив акцизного оподаткування на еластичність попиту на тютюнові вироби по ціні. Також вплив акцизного оподаткування на споживання тютюнових виробів досліджується в розрізі окремих груп населення [198]. Так, Asare S., Stoklosa M., Drope J., Larsen A. (2019) досліджували вплив акцизного оподаткування на споживання

тютюнових виробів молоддю [158]. Bader P., Boisclair D., Ferrence R. (2011) досліджували вплив оподаткування на споживання тютюнових виробів серед ризикових груп населення [165]. Слід зазначити, що результати досліджень не дали однозначної відповіді на питання впливу акцизних податків на споживання тютюнових виробів. Ключовим фактором залишається попит, який формується під впливом культурних цінностей (наприклад, престижність паління), доступу до єдиного джерела задоволення (наприклад, для бідних людей), високий рівень тіньової економіки, який призводить до того, що при збільшенні акцизних податків тютюнопаління не зменшується, однак знижуються доходи бюджету від акцизного податку на тютюнові вироби.

Акцизне оподаткування алкогольних виробів західними вченими досліджується не тільки у контексті обмеження споживання, але й у контексті впливу на рівень захворюваності певними хворобами та рівень смертності від них. Так, T. Gredner, T. Niedermaier, H. Brenner, U. Mons (2020) досліджують валив акцизного оподаткування на рівень захворюваності на рак в Німеччині [246]. На основі історичних даних вчені роблять прогноз до 2050 року. P. Rovira, C. Kilian, M. Neufeld, H. Rungay, I. Soerjomataram, C. Ferreira-Borges та ін. (2021) досліджують вплив підвищення акцизів на алкоголь рівень онкологічних захворювань у чотирьох країнах [236]. Слід зазначити, що результати емпіричних досліджень у цій сфері є досить оптимістичними, вони підтверджують зв'язок між зростанням рівня акцизного оподаткування алкоголю та зменшенням рівня захворюваності на рак. Тобто за допомогою оподаткування можна забезпечити зміщення споживання зі шкідливих продуктів на корисні. На жаль, аналогічні дослідження в Україні відсутні через дві головні причини, переважно через відсутність необхідних статистичних даних.

Порядок з розвитком традиційних напрямів досліджень, у ХХ столітті відбувся сплеск досліджень нових аспектів регуляторних ефектів оподаткування споживання. Зокрема популярності набули дослідження

регуляторних ефектів податків на споживання на зміни клімату. Прихильники цього напряму доводять, що за допомогою оподаткування споживання можна впливати на те, яку їжу споживає більшість населення, поступово змістивши харчові звички зі споживання великої кількості м'яса на споживання рослинної продукції [148]. Такі дослідження можна вважати продовженням розвитку ідей щодо можливості зміщення переваг споживання з одних продуктів на інші за допомогою акцизного оподаткування.

Як зазначають Moberg E., Säll S., Hansson P-A., Rööf E. (2021) [220], оскільки будь-яке виробництво продуктів харчування завдає шкоди клімату через викиди парникових газів, то можна припустити, що всі продукти харчування повинні оподатковуватись. Однак, оскільки харчові продукти тваринного походження загалом, і яловичина зокрема, спричиняють значно більші викиди парникових газів на кілограм, ніж більшість продуктів рослинного походження [220], то може бути виправданим підвищене оподаткування споживання саме продуктів тваринного походження. Одним із варіантів такого оподаткування є застосування диференційованих ставок ПДВ. Іншим варіантом може бути оподаткування лише м'яса моногастрічних тварин, тобто свинини та курятини, а також яєць, хоча виключення яловичини з-під оподаткування на основі впливу на навколишнє середовище важко обґрунтувати з кліматичної точки зору з огляду на високі викиди парникових газів, пов'язані з вирощуванням м'ясної великої рогатої худоби. Однак, вчені обґрунтовують такий крок тим, що жуйні тварини можуть зробити позитивний внесок у продовольчі системи, наприклад, підтримуючи біорізноманіття пасовищ шляхом випасу або перетворення траву та інші грубі корми в їжу [274]. Особливістю сучасної західної думки є те, що вчені намагаються використовувати системні підходи до дослідження ефектів оподаткування, не обмежуючись лише основним, цільовим ефектом.

Щодо активізації регуляторних ефектів оподаткування споживання, то найбільше дискусій виникає навколо доцільності запровадження підвищених ставок ПДВ на м'ясні продукти та знижених ставок на фрукти і овочі [248].

Переважно дискусії зосереджені навколо порушення принципів нейтральності і справедливості, однак ідея запровадження окремих специфічних акцизів, наприклад, на яловичину, вченими відкидається, оскільки вона суперечить самій природі застосування специфічних акцизів.

Інший регуляторний аспект оподаткування споживання, який все більше привертає увагу дослідників, це регулювання споживання корисних продуктів. Якщо застосування специфічних акцизів часто обґрунтовують необхідністю обмежити споживання певних продуктів, наприклад тютюнових чи алкогольних виробів, то універсальний акциз (ПДВ) дослідники розглядають як інструмент, який може стимулювати споживання корисних продуктів. Так, на їх думку, податок на додану вартість має підвищуватися на продукти харчування, які особливо багаті на насичені жири або сіль і знижуватися на фрукти та овочі [293; 188].

Ідея підвищеного оподаткування ПДВ шкідливих продуктів тестується емпірично досить великою групою дослідників. Так, Smed S., Scarborough P., Rayner M., Jensen J.D. на основі емпіричного аналізу доводять, що після запровадження змін в оподаткуванні у Данії, зменшилось споживання обсягів цукру і жирів, що вплинуло на зниження рівня смертності серед населення [322]. Не зважаючи на те, що додатковий податок діяв тільки кілька років, його застосування у короткостроковій перспективі показало позитивні результати.

А. Біро у своєму дослідженні також емпірично доводить, що запровадження додаткового податку на споживання «junk food» в Угорщині знизило її споживання, особливо сім'ями з низькими доходами [157]. Тобто податки на споживання виявляються ефективним інструментом у боротьбі за здоров'я нації. Однак, запровадження підвищених ставок ПДВ на продукти категорії «junk food» має враховувати не тільки еластичність попиту по ціні, але й забезпечувати альтернативу – споживання здорової їжі, а саме фруктів і овочів. Це означає, що такі товари мають оподатковуватися за нижчими ставками, а в окремих випадках – навіть субсидуватися.

Якщо підвищення ставок ПДВ асоціюється з реалізацією фіскального потенціалу оподаткування споживання, то зниження ставок розглядається як регулюючий і стимулюючий захід. При цьому таке стимулювання не розглядається виключно з позицій споживання, його мета набагато ширша – забезпечити відповідний рівень споживання в економіці, щоб не порушити баланс зайнятості та інвестицій. Одним з недавніх прикладів такого регулювання є зниження ставок ПДВ в Німеччині з 1 липня по 31 грудня 2020 р. з 19% до 16% (стандартна ставка) та з 7% до 5% (знижена ставка). Внаслідок цього, як доводять Fuest, Neumeier та Stöhlker (2020), спостерігалось середнє зниження цін у німецьких супермаркетах приблизно на 2% [241]. Ці результати свідчать про те, що тимчасове зниження податкових ставок ПДВ було вигідне для споживачів, а держав це забезпечило стабільність попиту в період кризи, завдяки чому вдалось втримати економіку на плаву. Обидва вищезгадані дослідження стосувалися окремих споживчих товарів. Першу оцінку всіх товарів та послуг у кошику ІСЦ представив Німецький Бундесбанк [221]. Згідно з нею, 60% тимчасового зниження ставок ПДВ було перекладено на споживачів у позитивному розумінні цього вислову, тобто товари стало купувати вигідніше.

Як зазначають Benedek, de Mooij, Keen, & Wingender (2022) економічний вплив зниження ставок ПДВ залежить від того, якою мірою таке зниження було перекладено на споживачів, збільшивши таким чином їхні реальні доходи [176]. Емпірична література показує, що податкове навантаження варіюється від сектору до сектору [177]. Більше того, вплив змін податкової ставки ПДВ є асиметричним. Зокрема, зниження податкових ставок ПДВ перекладається на споживачів меншою мірою, ніж підвищення [178]. Крім того, ефекти від зниження ставок оподаткування будуть вищими у країнах, де присутнє державне регулювання цін, що попереджує розвиток спекулятивних мотивів серед підприємців. Саме цим і можна пояснити успіх короткострокового зниження ставок ПДВ в Німеччині у 2020 р.

Одним з прикладів позитивного регуляторного впливу є зниження ставки

ПДВ для ресторанів у Швеції. Так, з 1 січня 2012 року ставку ПДВ для ресторанів та кейтерингових послуг у Швеції було знижено з 25% до 12%. Шведський національний інститут економічних досліджень (2015) визначив, що пов'язане з цим зниження ціни становило приблизно 50%. Відповідно до цього, Falkenhall, Månsson і Tano (2020), використовуючи дані реєстрів шведських фірм, показали, що зниження ставки ПДВ позитивно вплинуло на оборот ресторанів, зайнятість і прибуток [232]. Знову таки маємо приклад успішного зниження ставок податків на споживання в економіці з високим рівнем державного регулювання.

Крім того, ефективність тимчасового зниження податкових ставок також залежить від сили ефекту заміщення. Christofzik, Fuest, & Jessen, 2020; Feldstein, (2002) довели, що коли тимчасовий захід викликає довіру, споживачі можуть збільшити своє споживання [200]. Büttner та Madzharova (2019), а також D'Acunto, Hoang, та Weber, (2020) доводять, що у цьому випадку більший ефект можна очікувати для споживчих товарів тривалого користування [195; 215]. Емпіричні дані про тимчасове зниження ставки ПДВ у Великій Британії у 2008-2009 роках свідчать про короткостроковий економічний стимул, який супроводжувався спадом після завершення дії заходу [183]. Це узгоджується з теорією міжчасового зсуву у споживанні.

Застосування регуляторних ефектів податків на споживання багатьма західними вченими досліджується у контексті забезпечення суспільного добробуту. Так, Coleman, Wilbur John, II. (2000) [203] у своєму дослідженні доводить, що оптимальна динаміка оподаткування споживання і доходів може забезпечити зростання суспільного добробуту у довгостроковій перспективі. Такий ефект забезпечується завдяки впливу оподаткування споживання на розподіл суспільного продукту [207]. Похідними дослідженнями у цьому напрямі є вплив оподаткування споживання на рівень бідності та нерівності за доходами.

Ще один напрям наукових досліджень регулюючих ефектів непрямих податків направлений на вивчення обмежень таких впливів. Поштовхом до

розвитку цього напрямку досліджень став парадокс, чому один і той же набір фіскальних інструментів оптимально працює в одних країнах, і виявляється малоефективним в інших країнах. Однією з причин, яка впливає на ефективність оподаткування споживання, є феноменом престижності споживання тих чи інших продуктів, що залежить від особливостей культури суспільства. Як доводить Abel A., (2005) [149], при розробці оптимальної фіскальної політики важливо врахувати особливості традицій споживання, особливо так званих бенчмарків споживання. Схожі аргументи наводять Ball S., Eckel C., (1998) [169], які доводять, що культура споживання також може бути ознакою статусу. У такому випадку стандартні моделі оптимального оподаткування споживання не працюють, а податкові реформи, розроблені на основі таких моделей, не дадуть очікуваних ефектів.

Також люди отримують корисність не лише від товарів чи їхніх атрибутів, як у стандартних моделях, але й від свого образу «Я», на який впливає їхнє власне сприйняття своїх уподобань. Johansson-Stenman O., Martinsson P., (2006) [263] у своєму дослідженні показують, що у репрезентативному опитуванні більшість респондентів вважали власну стурбованість статусом при купівлі автомобіля незначною порівняно зі стурбованістю статусом інших людей. Тобто досить часто люди продовжують купувати товари всупереч підвищенню цін внаслідок підвищеного оподаткування тільки тому, що володіння такими речами підвищує їх соціальний статус.

Регулюючі ефекти оподаткування споживання також в контексті перекладення податкового навантаження. Так, Decoster та ін. (2009) провели комплексне дослідження, що охоплює чотири європейських країни. Вони змоделювали 25-відсоткове скорочення внесків на соціальне страхування, компенсоване підвищенням ПДВ. Їхні результати вказують на негативний вплив на добробут домогосподарств з низькими доходами [219]. Це відповідає висновкам O'Donoghue та ін. (2004), які виявили загальний регресивний вплив оподаткування споживання у 12 країнах ОЕСР, яке

виявилось найбільш регресивним у Португалії та майже пропорційним у Бельгії [293]. Подібні результати отримано в роботах Vach та ін. (2006) [164]. Результати емпіричних досліджень показують, що регресивність оподаткування споживання вища у країнах з низькими і середніми доходами, тому реалізація регуляторних ефектів оподаткування споживання має відбуватися з урахуванням цієї особливості. Саме цим пояснюються ті факти, коли намагання застосувати податковий інструментарій однієї країни, який там показав високу ефективність, не забезпечує очікуваних результатів в іншій країні.

Thomas та Picos-Sanchez (2012) змоделивали нейтральне для доходів перенесення 5 % навантаження внесків на соціальне страхування на ПДВ і виявили зростання стимулів до праці, особливо для працівників з низькими доходами в кількох європейських країнах [327]. Meinhardt та Zwiener (2005) моделюють скорочення внесків на соціальне страхування на два відсоткові пункти, у поєднанні зі збільшенням ПДВ на таку саму величину [283]. Хоча автори не повідомляють про фіскальні наслідки, можна припустити, що ця реформа також не є нейтральною до доходів. Вони визначають державних службовців, самозайнятих осіб та безробітних як таких, що найбільше втрачають від реформи, в той час як вигоди для інших зайнятих є досить помірними. Пов'язане з цим дослідження представлено Moscarola та ін. (2015), які розглядають зміщення бази оподаткування з праці на майно, враховуючи при цьому реакцію ринку праці [290].

Податки на споживання також можуть впливати на корпоративні рішення через вплив на обсяги виробництва та прибутковість підприємств у два способи. По-перше, податки на споживання можуть бути частково перекладені на підприємства. Як доводять Fullerton та Metcalf (2002), податки на споживання вбивають клин між ціною, яку платять споживачі, та ціною, яку отримують виробники, а рівень податків на споживання залежить від відносної еластичності пропозиції від відносної еластичності попиту та пропозиції [242]. Повне перекладання тягаря податку на споживання на

кінцевого споживача відбувається тоді, коли попит є абсолютно нееластичним.

Навпаки, якщо споживачі є абсолютно еластичними, фірма несе весь тягар податку і її випуск за вирахуванням податків буде нижчим, ніж у світі без податків на споживання [154]. Декілька емпіричних досліджень зосереджені на конкретних товарних ринках і показують, що фірми частково несуть тягар податку на споживання, який пояснюється тим, що цінова еластичність споживачів, яка не є повністю нееластичною, або пропозиції, яка не є повністю еластичною [311].

Підсумовуючи, основні напрями досліджень фіскальних та регуляторних ефектів оподаткування споживання можна систематизувати, як представлено в таблиці 1.3.

*Таблиця 1.3*

**Систематизація досліджень фіскальних та регуляторних ефектів  
оподаткування споживання в західній та українській науковій думці кінці  
XX – початку XXI століття**

Сучасна західна фінансова думка	Сучасна українська фінансова думка
<p><b>Фіскальні ефекти оподаткування:</b> забезпечення стабільних податкових надходжень без утворення каскадних ефектів і без завдання шкоди зовнішньої торгівлі, пошук оптимальних ставок оподаткування</p>	<p><b>Фіскальні ефекти оподаткування:</b> реалізація фіскального потенціалу оподаткування споживання за рахунок удосконалення адміністрування та зменшення ухилення від сплати податків</p>
<p><b>Регуляторні ефекти оподаткування:</b> Вплив специфічних акцизів на споживання алкоголю та тютюнових виробів під впливом зростання цін (детальні емпіричні дослідження). Вплив акцизного оподаткування на зменшення онкологічних захворювань (глибокі емпіричні дослідження). Застосування регуляторних ефектів податків на споживання з метою запобігання кліматичним змінам. Оподаткування за вищими ставками продуктів категорії «junk food». Короткострокові заходи зниження ПДВ з метою стимулювання попиту, зайнятості та інвестицій. Вплив податків на споживання на забезпечення цільового рівня добробуту. Оподаткування споживання і забезпечення соціального статусу. Перекладання податків на споживання.</p>	<p><b>Регуляторні ефекти:</b> надання податкових пільг і застосування податкових виключень з метою стимулювання розвитку як окремих галузей, так і економіки в цілому. Застосування специфічних акцизів з метою обмеження споживання окремих товарів (початковий етап досліджень)</p>

*Джерело:* складено автором

Як видно з таблиці 1.3, сучасна західна економічна думка суттєво випереджає українську у частині глибини та різноманіття напрямів досліджень фіскальних та регуляторних ефектів оподаткування споживання. Частково це пов'язано зі складністю збору статистичних даних в Україні (частина даних просто відсутня, бо ніхто їх не спостерігає, частина є несистематизованою, або просто навіть закритою для широкого загалу). Інша причина полягає в тому, що перед Україною стоять економічні та політичні виклики, які західні демократичні країни подолали кілька десятиліть тому. Однак, на нашу думку, представники української фінансової думки не повинні втрачати можливості досліджувати нові аспекти фіскальних та регуляторних ефектів податків на споживання.

### **1.3. Податки на споживання як інструмент впливу на нерівність та бідність**

Питання впливу оподаткування на нерівність та бідність широко обговорюється дослідниками протягом багатьох років. Уряди багатьох країн вже давно борються з дилемою, як збільшити державні податки, не погіршуючи при цьому добробут своїх громадян. Двома ключовими показниками добробуту громадян з цієї точки зору є бідність та нерівність. Нерівність може набувати різних форм. Нерівність у доходах найтісніше пов'язана з рівнем оподаткування. Численні публікації дослідників вже більше як півстоліття присвячуються проблемам впливу прибуткового оподаткування на нерівність за доходами [150; 216; 306], проте на початку ХХ століття вчені все більше звертають увагу на роль оподаткування споживання у регулюванні бідності і нерівності, оскільки податки на споживання у бідних країнах характеризуються сильною регресивністю.

Якщо негативний вплив бідності на розвиток будь-якої країни є очевидним [152], то висновки щодо нерівності є менш однозначними. Так, А. Alesina та R. Perotti (1993) [153] прямого зв'язку між нерівністю і бідністю не виявили. R. Véronique (1996) вважає, що посилення нерівності за доходами у довгостроковій перспективі негативно позначається на тенденціях економічного зростання [175].

Деякі вчені вважають, що нерівність певною мірою стимулює індивідуальний, бізнесовий чи національний розвиток, а отже є передумовою конкуренції. Такі думки, зокрема, викладено у публікаціях Varro (1999) [171] та Piketty (2015) [310]. На нашу думку, важливим аспектом у такому твердженні є саме пошук тієї межі, до якої нерівність за доходами виконує стимулюючу роль, і після перетину якої нерівність перетворюється на руйнівний фактор. Крім того, вважаємо, що така межа залежить не тільки від рівня економічного розвитку країни, але і від інституціональної структури суспільства. Адже в суспільствах, наприклад, із сильними релігійними традиціями, нерівність не виступатиме стимулюючим чинником.

Th. Piketty та E. Saez (2003) досліджували нерівність у США у 1913-1998 роках [309]. Автори стверджують, що поточні тенденції в нерівності доходів частково зумовлені структурою доходів. У Франції більшість найвищих доходів все ще складаються переважно з дивідендів, хоча концентрація багатства набагато нижча, ніж століття тому. У Сполучених Штатах через надзвичайно високі темпи зростання заробітної плати частка пасивних доходів витісняється доходами від високої заробітної плати. Автори вважають, що така тенденція може тривати недовго. Вони вважають, що зниження прогресивного оподаткування, яке спостерігається в США з початку 1980-х років, цілком може призвести до відродження високої концентрації багатства і великих капітальних доходів протягом наступних кількох десятиліть.

Спираючись на великі масиви даних і найсучасніші дослідження, Б. Міланович (2016) пояснює позитивні та негативні чинники, що зумовлюють нерівність [285]. Він також показує, кому глобалізація найбільше допомогла,

кому найбільше завадила, і яка політика може змінити баланс на користь економічної справедливості. Вчений підкреслює, що в різні періоди історії нерівність підживлювали війни, хвороби, технологічний прогрес, доступ до освіти та політика перерозподілу доходів через податки.

Водночас, поглиблення нерівності може бути небезпечним, оскільки може створювати можливості для недобросовісної конкуренції. Негативним наслідком зростання нерівності може бути ухилення від сплати податків. А. Alstadsæyer, N. Johannesen, J. Zucman (2019) розглядають ухилення від сплати податків як одну з причин зростання нерівності. Результати їхнього дослідження показують, що ухилення від сплати податків зростає в міру того, як найбагатші домогосподарства стають заможнішими; домогосподарства, що входять до 0,01 % найзаможніших громадян, набагато частіше приховують активи за кордоном, ніж домогосподарства, що належать до нижнього 1 % [155]. Науковці вважають, що державна політика має відігравати вирішальну роль у зменшенні ухилення від сплати податків та нерівності.

Іншим негативним наслідком зростання нерівності, як зазначали В. Федосов та Т. Паєнтко, є збільшення ризиків опортуністичної поведінки, втрата довіри до влади тощо [234]. Ці тенденції негативно впливають на перспективи розвитку країни. Дисбаланси, спричинені нерівністю, не лише негативно впливають на економічний розвиток, але й можуть, як зазначає М. Kelly (2000) погіршити соціальну ситуацію в країні, наприклад, сприяючи погіршенню криміногенної ситуації [270]. Існує зв'язок між нерівністю доходів та економічним і соціальним розвитком. Уряди багатьох країн намагаються запобігти зростанню нерівності до рівня, коли її вплив стає виключно негативним.

У розвинених країнах фіскальна політика компенсує близько третини нерівності в доходах до сплати податків і трансфертів, яку зазвичай називають ринковою нерівністю в доходах, причому на трансферти припадає 75%. Як доводять дослідження F. Cingano (2014) [202] та F. Hasanov і O. Izraeli (2011) [250], видатки на освіту та охорону здоров'я також впливають на нерівність

ринкових доходів з часом, сприяючи соціальній мобільності, в тому числі між поколіннями. M. Bucheli, N. Lustig, M. Rossi, та F. Ambibile (2014) [193] доводять, що у країнах, що розвиваються, перерозподіл фіскальних ресурсів є значно менш масштабним через нижчі та менш прогресивні податки і видатки. Уряди розвинених країн можуть отримувати більше доходів від податків, розподіляти частину з них на користь бідних і таким чином зменшувати нерівність. Якщо дотримуватися принципів справедливості та підзвітності, то державна політика буде успішною. У країнах, що розвиваються, такий підхід до зменшення нерівності не завжди спрацьовує. Причиною є не лише менші податкові надходження, але й низька підзвітність уряду та високі корупційні ризики.

Існує багато поглядів на вплив оподаткування на економічний та соціальний розвиток країни. Th. Piketty (2015) розглядає оподаткування як один з інструментів регулювання нерівності. Він вбачає переваги в прогресивному податку на капітал і стверджує, що податок на приватний капітал має вирішальне значення для боротьби зі зростаючою нерівністю. Цей податок також може бути корисним інструментом для вирішення кризи державного боргу, коли внески кожного будуть співмірними з його статками [310].

E. Kleinbard (2017) пропонує новий і досить точний податок на доходи від капіталу з фіксованою ставкою, який забезпечує інтеграцію між доходами корпорацій та інвесторів, а також вдало розмежовує доходи від капіталу і трудові доходи. Такий тип оподаткування може допомогти стримати зростання нерівності доходів [271]. Однак, такий підхід є однобоким, оскільки не враховує впливу податків на споживання, регресивність яких в країнах з низькими і середніми доходами може суттєво знизити регуляторну ефективність зазначеного податку. До проблеми регресивності непрямих податків привернули увагу O. Xisco, I. Encabo, G. Padilha, L. Piccoli (2022) [335], дослідження яких доводить, що висока регресивність податків на споживання, особливо ПДВ, зводить нанівець регуляторні ефекти податків на доходи в частині зменшення нерівності за доходами і бідності. На

необхідності враховувати регресивність податків на споживання при плануванні заходів, направлених на подолання бідності наголошує Creedy J. [211], який на основі моделі доводить необхідність врахування ефектів і прямих, і непрямих податків при обґрунтуванні напрямів подолання бідності.

Як зазначають Т. Паєнтко та В. Опарін, поширеним припущенням у країнах, що розвиваються, є те, що високий податковий тягар негативно впливає на економічний та соціальний розвиток [306]. Тому для покращення економічного середовища, зменшення нерівності та бідності необхідно знизити податки, і це справді спрацювало в деяких країнах Східної Європи. Однак, зниження податків має свою межу і може використовуватися лише як тимчасовий захід, адже фінансування публічних благ і послуг відбувається саме за рахунок податків, виплата соціальних трансфертів теж фінансується за рахунок податків.

Слід зазначити, що податкова політика по-різному впливає на економічний та соціальний розвиток у різних країнах, а отже, її вплив на нерівність та бідність також буде різним. Результати впливу фіскальної політики залежать від багатьох факторів, зокрема рівня тінізації економіки, прозорості державних видатків, корупції, відсутності подвійних стандартів у податковому контролі тощо. Саме тому дослідження тенденцій впливу податків на нерівність та бідність має бути не лише агрегованим, тобто здійснюватися на основі інформації по групах країн, але й оцінюватися індивідуально, тобто оцінюватися вплив податків на бідність та нерівність у конкретній країні. Тільки таким чином можна легко виявити помилки, яких припустився конкретний уряд, і запобігти подальшим помилкам.

Вплив оподаткування на бідність та нерівність в Україні є малодослідженим українськими науковцями і не вивчається зарубіжними економістами. Одне з останніх фундаментальних досліджень було проведено наприкінці минулого століття N.Kakwani (1995) [265]. Слід зазначити, що рівень нерівності та бідності в Україні є одним з найвищих в Європі. Український уряд дуже голосно заявляє про необхідність скорочення бідності, в

тому числі шляхом зниження податків. Водночас існують думки, що податки насправді мало впливають на рівень бідності та нерівності в Україні, що пов'язано, серед іншого, з високим рівнем тіньової економіки. Зниження податкових ставок в Україні може призвести до ще більшої нерівності та бідності, оскільки уряд буде змушений скоротити витрати на надання публічних послуг. На нашу думку, скорочення державних витрат на такі ключові сфери як освіта та охорона здоров'я може, навпаки, сприяти збільшенню нерівності та бідності.

Проблеми нерівності та бідності вивчалися багатьма вченими з точки зору їхнього впливу на економічне зростання, а також впливу на середній клас, найбільш відомими останніми у цій сфері є дослідження E. Conard (2016) [205], F. Azevedo, J. Jost, T. Rothmund, та J. Sterling, (2019) [161]. Однак, при цьому багатьма дослідниками упускається важливий момент, що низький рівень бідності та помірна нерівність сприяють появі середнього класу, що особливо важливо для країн, які розвиваються. В Україні розвиток середнього класу значно сповільнюється високим рівнем нерівності доходів. Ця проблема є спільною для багатьох країн, що розвиваються. За відсутності потужного середнього класу рівень подальший економічний розвиток країни сповільнюється, у тому числі і внаслідок міграції продуктивного населення.

Сучасні дослідники застосовують різні підходи до вивчення взаємозв'язку між оподаткуванням, бідністю, нерівністю та добробутом країни чи нації. Багато дослідників, зокрема R. Kneller, M. Bleaney, та N. Gemmell, (1999) [272], R. Barro, (2017) [171], Biswas, Indraneel, та Rong, (2017) [180], Paientko та Oprarin, (2020) [306], вивчають, як податки можуть сприяти економічному зростанню через поєднання фіскальних та регуляторних ефектів для стимулювання «точок росту» економіки, забезпечуючи таким чином економічний імпульс. Заохочення певних секторів економіки, які швидко створюють робочі місця та виробляють продукцію з високою доданою вартістю, сприяє зниженню рівня бідності. Вплив економічного зростання на нерівність залежить від державної політики щодо оподаткування багатих та

використання податкових стимулів для підтримки середнього класу. Наприклад, у деяких країнах це робиться за допомогою гнучкої системи податкових вирахувань.

Крім того, багато економістів не вважають високий податковий тягар причиною зростання бідності та нерівності. Як доводять емпіричні дослідження, зокрема – R. Kneller, M. Bleaney, та N. Gemmell, (1999) [272], N. Lustig, C. Pessino, and J. Scott, (2014) [277], J. Ostry, A. Berg, та C. Tsangarides, (2014) [303], високе податкове навантаження на багатих дозволяє розподіляти національне багатство на користь бідних через надання державних послуг, таких як освіта та охорона здоров'я. Рівний доступ до якісної освіти та охорони здоров'я допомагає зменшити нерівність і бідність. Підвищення податків на багатих може стати вирішенням проблеми фінансування певних публічних послуг у сфері охорони здоров'я та освіти у країнах, що розвиваються.

Вплив оподаткування на нерівність досліджувався науковцями переважно в контексті перенесення податкового тягара з доходів бідних платників податків на доходи багатих платників податків. Наприклад, L. Burman та D. Moynihan (2011) [194], S. Bastani та D. Waldenström (2020) [173], S. Gordon (2020) [245] вважають, що реалізувати цю ідею можна шляхом оподаткування дивідендів або приросту капіталу за вищими ставками.

На думку низки науковців, зокрема, P. Diamond та E. Saez (2011) [222], H. Sala (2019) [317], M. Baldini (2020) [168], оптимальне оподаткування доходів не може бути пропорційним. Прогресивне оподаткування може допомогти зменшити нерівність, коли ставка податку враховує характеристики доходу. Помірна прогресія сприяє справедливому вирівнюванню доходів, оскільки глибока прогресія може бути демотивуючим фактором для підвищення продуктивності.

У. Якобссон (1976) [258] та Дж. Феллман (1976) [235] доводять, що прогресивне оподаткування зменшує нерівність у доходах (незалежно від того, до якого розподілу доходів воно застосовується). Для доведення цього твердження вчені використовували відносний критерій домінування Лоренца.

Однак останні дослідження показують, що прогресивний податок не завжди зменшує нерівність. Зокрема, дослідження U. Ebert та P. Moyes (2003) [224], (2007) [223] наводять приклади, коли прогресивний податок може збільшувати нерівність у розподілі доходів.

Ідея підвищення податків на багатство для фінансування зростаючого державного боргу поширена в кількох країнах ОЕСР. В. Brys, S. Matthews, та J. Owens, (2011) [192], R. Fisman, K. Gladstone, I. Kuziemko, S. Naidu, (2020) [237] оцінювали розподіл одноразового податку на капітал на чисте особисте багатство. Вони доводять, що оскільки чисте багатство є висококонцентрованим, податок на багатство може генерувати значні надходження, навіть якщо надаватимуться відносно високі особисті пільги. Водночас S. Bach, M. Beznoska, та V. Steiner, (2014) [163] підкреслюють, що такий податок на багатство має низькі витрати на адміністрування. Запровадження такого податку зменшило б нерівність у доходах за рахунок перерозподілу частини накопиченого доходу через податок на багатство. Оподаткування багатства є дискусійним питанням у країнах, що розвиваються. У багатьох країнах цей вид прибуткового оподаткування ніколи не запроваджувався, оскільки його складно адмініструвати і він може завдати більше шкоди, ніж користі.

Багато дослідників виступають за прогресивне оподаткування доходів, оскільки воно зменшує нерівність у доходах. За останні три десятиліття в країнах ОЕСР частка найвищих доходів у загальному доході до оподаткування зросла, особливо в більшості англомовних країн, а також у деяких північноєвропейських (з низького рівня) і південно європейських країнах. За оцінками дослідників, на нинішньому етапі економічного розвитку один відсоток найбагатших людей отримує від 7% усіх доходів до оподаткування в Данії та Нідерландах до майже 20% у США. Таке зростання є результатом того, що протягом останніх тридцяти років 1% найбагатших людей отримували непропорційно велику частку загального зростання доходів: близько 20-25% в Австралії та Великій Британії, до 37% у Канаді і навіть 47% у США [238].

Водночас податкові реформи майже в усіх країнах ОЕСР знизили найвищі ставки податку на доходи фізичних осіб, а також ставки інших податків, що впливають на тих, хто має найвищі доходи. Однак при цьому слід враховувати результати досліджень Decoster, A., Loughrey, J., O'donoghue, C., & Verwerft, D. [218] основні висновки якого полягають у тому, що (1) непрямі податки є регресивними по відношенню до наявного доходу, але пропорційними або прогресивними по відношенню до сукупних видатків, і (2) непрямі податки в будь-якому випадку є менш прогресивними, ніж інші складові податкової системи. Тому регресивність податків на споживання має компенсуватися прогресією в оподаткуванні доходів. Однак, такий захід буде лише балансувати регресивність податків на споживання за вищим бечмарком, а саме доходами багатих, що позитивно не позначиться на бідних домогосподарствах.

Отже, оподаткування може впливати на нерівність доходів, але вибір конкретних регуляторних інструментів повинен враховувати економічні та інституційні особливості конкретної країни. Враховуючи відкритість економік та зростаючі можливості для посилення податкової конкуренції, регуляторні ефекти податків на доходи мають доповнюватися регуляторними ефектами податків на споживання.

Вплив податків на бідність на сучасному етапі економічних досліджень розглядається більше з методологічної та емпіричної точки зору. Багато економістів працюють над розробкою індикаторів для оцінки впливу податків на бідність. А. Епамі (2018) розробив два індикатори [226]. Перший індикатор – це індикатор ефективності впливу, який приймає розмір податку або трансферту як заданий і порівнює фактично досягнуте скорочення бідності з максимально можливим скороченням бідності. Другий показник, ефективність витрат, приймає скорочення бідності як задану величину і порівнює фактичний податок або трансферт з мінімальним податком або трансфертом, необхідним для досягнення такого ж скорочення бідності. Індекс ефективності видатків також інтерпретується як показник ефективності, оскільки він визначає, скільки непотрібних податків (або трансфертів) збирається (призначається), і які, якщо

їх уникнути, призвели б до менших викривлень.

S. Higgins та N. Lustig (2013) [275], (2016) [253] підкреслюють, що показники горизонтальної справедливості та прогресивності можуть не враховувати важливий аспект: великий відсоток бідних стають біднішими (або небідні стають біднішими) через систему податків і трансфертів. Економісти провели дослідження на вибірці з сімнадцяти країн і виявили, що в п'ятнадцяти країнах податкова система сприяє зменшенню бідності і є прогресивною, але в десяти з них щонайменше чверть бідних платять більше податків, ніж отримують у вигляді трансфертів. N. Lustig називає це фінансовим зубожінням [276], яке означає, що в багатьох країнах, що розвиваються, значна частина працюючого населення не може заплатити за базові потреби, такі як їжа, охорона здоров'я та освіта.

Увагу дослідників протягом останніх двадцяти років все більше привертають вплив оподаткування споживання на нерівність і бідність. Так, Alavuotunki, K., Naaranen, M., та Pirttilä, J. (2019) [151] досліджують вплив запровадження податку на додану вартість на нерівність та державні доходи з використанням нещодавно оприлюднених макроекономічних даних. Вони представили як традиційні регресії з фіксованим ефектом для країни, так і аналіз інструментальних змінних, де запровадження ПДВ оцінюється за допомогою попередніх значень систем ПДВ сусідніх країн. Результати показують - на відміну від попередніх робіт - що наслідки запровадження ПДВ для доходів не були позитивними. Результати свідчать, що нерівність за доходами зросла внаслідок запровадження ПДВ, тоді як нерівність за споживанням залишилася без змін. Тобто, податки на споживання також можуть поглиблювати нерівність.

Benzarti, Y., Carloni, D., Harju, J., & Kosonen, T. (2020) [178] емпірично доводять, що за певних умов перекладання ПДВ може спричинити поглиблення нерівності за доходами і бідності. De Paula, A., & Scheinkman, J. A. (2010) [217] вказують на те, що поглиблення нерівності за доходами внаслідок впливу податків на споживання може додатково підвищувати рівень

неформальної економіки.

Результати дослідження Gaarder, I. (2019) [243] свідчать про те, що податки на продукти харчування повністю перекладаються на споживчі ціни, в той час як на більшість інших товарів вони мають незначний побічний ефект. Щоб зрозуміти розподільчі ефекти реформи, необхідно використати дані про витрати та оцінити, як зміна податку, що компенсується, впливає на зміну цін. I. Gaarder, виявив, що зниження ПДВ на продукти харчування зменшує нерівність у добробуті споживачів, частково тому, що домогосподарства змінюють структуру своїх витрат у відповідь на зміну цін.

Являють науковий інтерес результати дослідження Jansen, A., & Calitz, E. (2017) [260] щодо застосування нульової ставки ПДВ у програмах подолання бідності у Південній Африці. З економічної точки зору, залишається спірним питання, чи є нульова ставка ПДВ найбільш економічно ефективним способом надання допомоги бідним верствам населення. Спочатку дослідники поставили питання про те, чи варто (концептуально) розглядати нульову ставку в контексті літератури з податкової теорії, а потім кількісно оцінили вплив на бідні верстви населення, якщо нульову ставку буде скасовано, а також наслідки для податкових надходжень від неї. Jansen, A., & Calitz, E. порівняли вартість нульової ставки ПДВ з вигодами, використовуючи дані Обстеження доходів і витрат 2010/11 та Оцінки державних видатків. Результати їх дослідження показали, що нульова ставка ПДВ (порівняно з існуючими програмами соціальних виплат) не є економічно ефективною для бідних верств населення.

Lyssiotou, P., та Savva, E. (2021) [279] теж досліджують питання застосування знижених ставок ПДВ. Вихідною точкою їх дослідження є запровадження 5% ПДВ на дуже важливі продукти харчування (такі як свіже молоко, кава, йогурт, сир), яке відбулося, коли країна-член ЄС повинна була гармонізувати своє законодавство з ПДВ із законодавством ЄС з ПДВ. До цієї реформи було скасовано нульову ставку ПДВ та запроваджено 5% ставку ПДВ на інші продукти харчування, які вважалися менш важливими (соки, вода в пляшках). Дослідники застосували метод різниць у різницях, оскільки дані про

ціни підтверджують припущення щодо виявлення загальних тенденцій. В середньому, податок було повністю перекладено на споживача протягом першого місяця після реформи. Однак, існують відмінності навіть між, здавалося б, спорідненими товарами, оскільки деякі з них зазнали надмірного перенесення наскрізного ефекту. Ціни на товари в контрольній групі не змінилися. Ці оцінки є стійкими до альтернативних специфікацій і можуть бути корисними для інших країн, які розглядають можливість розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок оподаткування основних продуктів харчування.

Roy, P., Raychaudhur, A., та Sinha, S. K. [315] на основі емпіричних даних з п'яти штатів в Індії як реформа ПДВ вплинула на рівність бідності. Дослідники доходять висновків про наявність нереалізованого потенціалу ПДВ у частині зменшення рівня бідності.

Salti, N., & Chaaban, J. (2010) [318] на основі моделювання з використанням власної та перехресної цінової еластичності попиту, оціненої за допомогою майже ідеальної системи попиту, показують, що запропоноване підвищення ставки ПДВ матиме значний вплив на рівень бідності та нерівності в Лівані, незважаючи на існуючі пільги щодо сплати ПДВ.

Результати емпіричних досліджень показують, що в багатьох країнах податкова політика дійсно мало сприяє зменшенню нерівності та бідності. Стабільно низькі податкові надходження є основним обмежуючим фактором. Більше того, як доводять у своїх дослідженнях M. Cabrera, N. Lustig, H. Morán, (2015) [196]; J. Jellema, N. Lustig, A. Haas, та S. Wolf, (2016) [261], податкові надходження є не лише низькими, але й регресивними та обтяжливими для бідних. Ці дослідження вимагають багато часу, оскільки вони мають проводитися на основі статистичних даних з окремих країн і часто не можуть бути агреговані навіть на рівні кластерів.

Загалом дослідження впливу податків на бідність охоплюють як методологічні, так і емпіричні аспекти, однак при цьому чітко прослідковується зміщення у бік дослідження ефектів на нерівність і бідність податків на споживання, хоча в першому десятилітті XXI століття все ще домінували

дослідження впливів податків на доходи на нерівність і бідність. Дослідження впливу непрямих податків на нерівність і бідність потрібні як на рівні кластерів країн, так і на рівні окремих країн для розробки рекомендацій щодо зниження рівня бідності для конкретного уряду. Тому існує потреба в доповненні існуючих досліджень тематичними дослідженнями на прикладі як окремих країн, так і їх груп.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження теоретичних засад формування і реалізації потенціалу оподаткування споживання дає змогу сформулювати такі висновки:

1. Проведено дослідження узагальнення еволюції оподаткування споживання в Україні та Європейському Союзі, визначено, що запровадження податку на додану вартість у більшості країн світу обумовлювалось його високою фіскальною ефективністю. Законодавство ЄС у сфері непрямих оподаткування гармонізують Директиви щодо ПДВ та акцизних товарів. Характеризуючи досвід впровадження ПДВ, слід виділити п'ять етапів становлення, а саме: перший етап окреслив перехід з оподаткування обороту до оподаткування доданої вартості; визначним для другого етапу, стало узгодження механізмів справляння та відшкодування ПДВ; на третьому етапі у зв'язку з розвитком міжнародної торгівлі, передбачене право отримання платником податку третьої сторони відшкодування ПДВ в Державі-члені ЄС; четвертий етап становлення ознаменувався принципом гармонізації стягнення ПДВ в різних країнах ЄС, щоб забезпечити максимальні вигоди від спільного ринку; п'ятий етап розпочався з 2020 року по теперішній час, який характеризується гармонізованим єдиним підходом стягнення ПДВ в умовах економіко-політичних дисбалансів (пандемія COVID19 та війна, яку розв'язала росія проти України).

Виявлено, що складовою механізму регулювання справляння ПДВ в Україні попри складний процес становлення в умовах економічної та політичної нестабільності є гармонізація із системою ПДВ країн ЄС. Слід зауважити, що більшість нормативних змін в сучасному оподаткуванні ПДВ в Україні, стосуються не стільки регулюючих засад, а зосереджені на аспектах контролю за ухиленням від оподаткування та відшкодування.

2. Розглянуто найбільш популярні дослідження специфічних акцизів. Виділено, що вони мають тривалішу історію становлення та розвитку, а їх справляння поступово гармонізується в країнах ЄС, про що свідчить, наприклад, поступова уніфікація підходів до встановлення ставок акцизних податків на тютюнові та алкогольні вироби. Також встановлено, що з фіскальної точки зору акцизний збір поступається ПДВ, однак він має більші регуляторні можливості впливу на рівень цін, а значить і на споживання.

3. Дійшли висновків, що сучасна західна економічна думка суттєво випереджає українську у частині глибини та різноманіття напрямів досліджень фіскальних та регуляторних ефектів оподаткування споживання. Частково це пов'язано з тим, що економічні та політичні виклики, які переживає Україна, західні демократичні країни подолали кілька десятиліть тому.

При цьому варто відзначити існуючі погляди західних науковців, які виділяють, що перевагою акцизів є складність ухилення від сплати податку безпосередніми платниками податків, оскільки податок сплачується безпосередньо в момент споживання. За результатами дослідження обґрунтовано, що фіскальна функція податку є первинною, а регуляторна вторинною.

4. Також виділено, що фіскальний потенціал ПДВ в Україні перебуває на стадії реформування, оскільки формування фіктивного податкового кредиту, корупція у сфері надання бюджетного відшкодування, недоліки в адмініструванні ПДВ перешкоджають його реалізації. Регулятивні ефекти оподаткування споживання в Україні переважно досліджуються у контексті надання податкових пільг та застосування знижених ставок податків.

5. Застосування регуляторних ефектів податків на споживання багатьма західними вченими досліджується у контексті забезпечення суспільного добробуту. Виявлено, що велика кількість досліджень присвячена регуляторним ефектам акцизного оподаткування в частині обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів.

6. За результатами дослідження встановлено, що оподаткування доходів і споживання впливає на бідність та нерівність, але вибір конкретних регуляторних інструментів повинен враховувати економічні та інституційні особливості конкретної країни. Зокрема, розкрито, що податкова політика по-різному впливає на економічний та соціальний розвиток у різних країнах, а результати впливу фіскальної політики залежать від багатьох факторів, зокрема рівня тінізації економіки, прозорості державних видатків, корупції, відсутності подвійних стандартів у податковому контролі тощо. За результатами теоретичного узагальнення обґрунтовано, що податки на споживання також можуть поглиблювати нерівність.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора: [55; 57; 73].

## РОЗДІЛ 2

### ПРАГМАТИКА ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО ТА РЕГУЛЯТОРНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Методичні підходи до оцінки фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання

Як свідчать результати аналізу літературних джерел, наведені у першому розділі роботи, податки на споживання мають потужний фіскальний потенціал, чим і було історично обумовлено їх запровадження. Проте, більшість економік з ринками, що розвиваються, мають проблему із значним ступенем ухилення від сплати цих податків. Україна у даному випадку не є виключенням. Як свідчать публікації вітчизняних дослідників, ухилення від сплати акцизів суттєво обмежує реалізацію фіскального потенціалу податків на споживання в Україні.

Проблеми функціонування податку на додану вартість, включаючи проблемність і криміналізацію відшкодування досліджено у статті Г. Сухих [119]. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. вказують на багато недоліків ПДВ в Україні, проте вважають, що інший податок на споживання не буде працювати краще, оскільки основна проблема у сфері справляння полягає в ухиленні від сплати цього податку [1]. Луніна І.О. та Білоусова О.С. оцінюють втрати бюджету внаслідок ухилення від ПДВ в Україні [51]. Багато вітчизняних вчених вказують на слабкі сторони податків на споживання в Україні, а саме їх чутливість до зростання обсягів тіньової економіки та контрабанди. Аналогічні проблеми притаманні й акцизному податку. Так, П. Боровик, С. Колотуха та В. Бечко обґрунтовують напрями вдосконалення механізму акцизного оподаткування з урахуванням фіскального потенціалу

чинних податків на споживання та податків, які потенційно можуть їх замінити [2].

Методичні підходи до аналізу фіскального потенціалу податків на споживання досить ґрунтовно досліджені як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Так, Н. Ткачук досліджувала вплив податкового навантаження на діяльність бізнесу [126]. Цінними у зазначеному дослідженні є як критика тогочасної структури податкового навантаження, так і пропозиції щодо її реформування.

О. Тимченко та Ю. Сибірянська оцінюють фіскальні ефекти структурних зрушень в податковій системі України [124]. Незважаючи на те, що стаття була опублікована у 2014 р., вона не втратила актуальності, адже структурні зрушення в економіці України відбувається постійно, а у період післявоєнної відбудови вони набуть ще більших масштабів.

О. Годованець та Т. Маршалок досліджували податкове навантаження як важливий чинник соціально-економічної стратегії держави [7]. Автори досліджували взагалі тренди податкового навантаження та як вони імплементуються у стратегічні рішення уряду. На нашу думку, підхід, описаний авторами цитованої статті, залишається актуальним і на сучасному етапі розвитку економіки України, адже наразі реалізація фіскального потенціалу податків на споживання має здійснюватися з урахуванням європейського вектору розвитку України.

А. Шуневич оцінювала фіскальну ефективність податків на споживання, застосовуючи традиційні показники податкового навантаження (частка податків у ВВП та доходах бюджету) [138]. Аналогічні підходи застосовані у працях З. Лободіної [50] та В. Кміть [35].

Вітчизняні дослідники переважно досліджують фіскальний потенціал податків на споживання з позицій податкового навантаження та на скільки його можна максимально збільшити без шкоди для бізнесу. Зарубіжні вчені досліджують фіскальний потенціал податків на споживання не тільки з позицій розміру податкового навантаження, але й з позицій перекладання податкового

навантаження за рахунок диференціації ставок оподаткування. Крім того, західні вчені приділяють увагу стабілізаційним ефектам податкам на споживання [147], тому оцінка фіскального потенціалу завжди відбувається з порівнянням регуляторних ефектів.

Крім того, фіскальні та регулюючі ефекти податків на споживання досліджуються і в контексті фіскальної децентралізації [167]. Хоча традиційно у якості прикладу гармонізації податків на споживання (зокрема податку на продаж) та фіскальної децентралізації наводять США, Німеччина теж може виступати таким прикладом для європейських країн, про що йдеться у працях Barette, C., Huber, B. and Lichtblau, K. [167] та Baskaran, T., Feld, L.P. and Necker, S. [172].

Підсумовуючи, виділимо такі напрями дослідження фіскального потенціалу податків на споживання:

1. Оцінка податкового навантаження як важливий етап в оцінці фіскальної спроможності податків на споживання [77; 52; 78]. Для оцінки податкового навантаження дослідники використовують різні показники, які переважно спрямовані на оцінку частки податків на споживання у ВВП або у загальних споживчих видатках в економіці. Цей розрахунок дає уявлення про частку доходу, яку громадяни або домогосподарства витрачають на сплату податків на споживання. Порівнюючи податкове навантаження між різними дохідними групами або соціально-економічними категоріями, можна отримати уявлення про справедливість та розподільчий вплив податків на споживання [13]. Вище податкове навантаження на групи з нижчими доходами може свідчити про регресивне оподаткування, коли більша частка їхнього доходу йде на сплату податків на споживання порівняно з групами з вищими доходами.

2. Аналіз прогресивності. Оцінка прогресивності системи податків на споживання передбачає вивчення того, як податковий тягар розподіляється між різними групами населення з різними доходами [197]. Прогресивність означає ступінь, до якого податкове навантаження зростає зі збільшенням доходу. Вона спрямована на те, щоб особи з вищими доходами несли більшу частку

податкового тягаря, сприяючи справедливості та зменшенню нерівності в доходах.

Для оцінки прогресивності розраховується ефективна ставка податку для різних груп доходів. Ефективну ставку податку отримують шляхом ділення загальної суми податку, сплаченого фізичними особами в межах кожного дохідного діапазону, на їхній відповідний дохід. Це дозволяє порівняти податкове навантаження між дохідними групами та оцінити пропорційність податкової системи.

Якщо ефективна ставка податку зростає зі збільшенням доходу, це свідчить про прогресивну податкову систему, в якій особи з вищими доходами сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податків. І навпаки, якщо ефективна ставка податку зменшується зі зростанням доходу або залишається відносно постійною, це свідчить про пропорційну або регресивну податкову систему. Вивчаючи прогресивність, політики можуть визначити, чи система податку на споживання адекватно перерозподіляє податковий тягар і чи потрібні корективи для забезпечення справедливості та рівності.

3. Оцінка еластичності. Еластичність вимірює реакцію поведінки споживачів на зміну податкових ставок. Аналіз еластичності податків на споживання має вирішальне значення для розуміння того, як коригування податкових ставок може вплинути на структуру споживання та податкові надходження.

Щоб оцінити еластичність, необхідно проаналізувати, як зміни податкових ставок впливають на поведінку споживачів та подальші зміни в структурі споживання. Далі оцінюється, чи є споживачі чутливими до зміни цін внаслідок податкових коригувань і чи змінюють вони свої звички у витратах відповідно до цього [191].

Вища еластичність означає, що споживачі більш чутливо реагують на зміну податкових ставок, що призводить до значних змін у споживчому виборі. І навпаки, нижча еластичність свідчить про те, що споживачі менш чутливі до податкових змін, що призводить до мінімальних змін у структурі споживання.

Оцінка еластичності допомагає політикам оцінити потенційний вплив змін податкових ставок на податкові надходження [251]. Якщо еластичність висока, невеликі зміни в податкових ставках можуть призвести до значних змін у споживанні і, відповідно, податкових надходженнях. І навпаки, якщо еластичність низька, можуть знадобитися значні зміни податкових ставок, щоб спричинити помітний вплив на поведінку споживачів та податкові надходження.

Розуміння еластичності має вирішальне значення для розробки ефективної податкової політики, забезпечення стабільності надходжень та мінімізації небажаних наслідків, таких як ухилення від сплати податків або діяльність на чорному ринку.

У даній роботі для оцінки фіскального потенціалу податків на споживання ми зосередимося на еластичності податків на споживання. Наш вибір обумовлений тим, що фіскальний потенціал податків на споживання у період післявоєнної відбудови визначатиметься переважно поведінкою споживачів та рівнем їх доходів.

Західна економічна думка з проблематики оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання розвивається переважно у напрямі впливу податків на споживання на бідність та нерівність за доходами. Так, Blasco, J., Guillaud, E. та Zemmour, M. та Iosifidi, M. та Mylonidis, N. [182; 257] досліджували цей ефект на глобальному рівні. Beckert, J. та Lutter, M. досліджували цей феномен на прикладі однієї країни (Німеччини) [174]. Дослідження на прикладі окремих країн є досить поширеними, але переважна більшість досліджень зосереджена або на країнах ОЕСР чи ЄС, або Африки.

Bradshaw, J., Finch, N., Mayhew, E., Ritakallio, V.-M. та Skinner, C. [199], а також Brady, D. та Burroway, R., Maldonado, L. C. та Nieuwenhuis, R. [180] вивчали цей феномен на прикладі вразливих груп населення, а саме багатодітних сімей та одиноких матерів і батьків. Такі дослідження мають цінність з точки зору оцінки ефектів пільг з податків на споживання на рівень

бідності та нерівності.

У даній роботі ми будемо дотримуватися світових трендів оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання, та зосередимося на їх впливі на бідність. Методологія дослідження базується на поєднанні лінійної регресії та методології CEQ (Commitment to Equity Assessment), яка була розроблена Лустігом (Lustig, 2013, 2016) [275; 277; 276] для аналізу впливу оподаткування та соціальних видатків на нерівність та бідність в окремих країнах і надання дорожньої карти для урядів, багатосторонніх інституцій та неурядових організацій у їхніх зусиллях щодо побудови суспільств з нижчим рівнем нерівності та бідності. Варто зазначити, що розгляд соціальних видатків здійснюється в еквіваленті вартості наданих послуг. Тобто, скільки фактично витратило б домогосподарство, якби йому довелося платити за такі послуги.

Метод CEQ виокремлює податки та трансферти з доходів або витрат домогосподарств для отримання чотирьох концепцій доходу на рівні домогосподарств: ринковий дохід, наявний дохід, дохід від споживання та кінцевий дохід.

Наявний дохід дорівнює ринковому доходу мінус податки на доходи фізичних осіб та внески на соціальне страхування плюс трансферти.

Дохід на споживання – це наявний дохід мінус непрямі податки плюс непрямі субсидії.

Кінцевий дохід дорівнює доходу на споживання плюс монетизована вартість натуральних трансфертів у сфері освіти та охорони здоров'я за середніми державними витратами. Монетизована вартість натуральних трансфертів у сфері освіти та охорони здоров'я є важливим показником, оскільки уряд України з 2014 року почав зменшувати обсяг безкоштовних освітніх та медичних послуг, що надаються громадянам. Як наслідок, дедалі більше населення змушене самостійно оплачувати ці витрати. Це може вплинути на нерівність та бідність. У цій роботі ми використали кінцевий дохід для оцінки взаємозв'язку між оподаткуванням, бідністю та нерівністю. Для розрахунків були використані офіційні дані, опубліковані українським урядом

(Доходи і витрати домогосподарств України) [12]. У вибірці включені дані 2010-2021 рр., 2022-2023 рр. у дослідження не включені через початок війни, яка стала домінуючим фактором впливу на соціальні та економічні процеси в Україні.

У цьому дослідженні накопичені пенсії розглядаються як відкладений дохід і включаються до ринкового доходу. Рівень бідності оцінюється за національною межею бідності та міжнародною межею бідності з використанням паритету купівельної спроможності. Оскільки обстеження домогосподарств базується на споживанні, ми зробили припущення, що споживання дорівнює наявному доходу та ринковому доходу. Для отримання ринкового доходу ми вирахували прямі трансферти, податок на додану вартість та податок на доходи фізичних осіб. На відміну від оригінальної методології, розробленої Лустігом, ми не враховували єдиний соціальний внесок, оскільки в Україні він сплачується роботодавцем і не має прямого впливу на споживання. Для розрахунку були використані дані про сплачений податок на доходи фізичних осіб, опубліковані Державною казначейською службою України (Бюджетна звітність України) [69]. Зазначимо, що наше дослідження закінчується довоєнним періодом (2021 рік), оскільки включення до вибірки нетипових 2022 та 2023 років призведе до викривлення результатів. Такі роки мають досліджуватися як окремі кейси з урахуванням обмеженого доступу до даних.

Річні агреговані дані про доходи домогосподарств наведено в таблиці 2.1.

Вплив оподаткування на нерівність доходів та рівень бідності оцінювався за допомогою лінійної регресії. Як свідчить аналіз публікацій, проведений у першому розділі, більшість авторів використовують регресію для проведення емпіричного аналізу. Це надійний метод визначення того, які змінні впливають на явище, що нас цікавить. При цьому необхідно правильно підібрати контрольні змінні, щоб ізолювати вплив інших факторів. Слід зазначити, що регресійний аналіз проводився на основі даних невеликої вибірки. Це означає, що результати можуть бути використані для аналізу впливу, але не можуть бути використані для цілей прогнозування.

Таблиця 2.1

## Річні сукупні доходи домогосподарств в Україні у 2010-2021 роках, млрд грн

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ринковий дохід	677,43	797,37	915,08	962,35	954,44	1113,13	1351,99	1765,62	2348,51	2964,97	3462,97	3921,23
Наявний дохід	996,58	1151,61	1307,42	1378,01	1369,40	1598,99	1826,58	2416,30	3047,00	3824,08	3966,87	4772,34
Дохід на споживання	847,95	988,98	1149,24	1215,46	1151,66	1362,59	1582,29	2008,28	2530,43	3213,65	3922,21	4414,28
Кінцевий дохід	1119,29	1335,13	1574,46	1673,19	1554,74	1798,63	2025,34	2570,59	3213,65	3967,25	4688,21	4922,23

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України та Державної казначейської служби України

Залежними змінними у нашому дослідженні є рівень бідності та рівень нерівності. Рівень бідності вимірювався як частка населення, чий кінцевий дохід є нижчим за межу бідності, визначену Державною службою статистики України та/або світовим індикатором бідності. Рівень нерівності у цій роботі вимірюється як частка 10% населення з найвищими доходами в національному доході та коефіцієнт Джині. Індикатори нерівності за доходами включають частку 10% населення з найвищими доходами до оподаткування та коефіцієнт Джині. Ці показники знаходяться у відкритому доступі у Світовій базі даних про нерівність (World Inequality Data Base, 2021) [334].

Незалежними змінними є податкове навантаження на доходи фізичних осіб та податкове навантаження на податки на споживання (податок на додану вартість та акцизи). Податкове навантаження розраховувалось як частка сплачених податків у кінцевому доході. На основі огляду літератури, контрольними змінними були обрані частка державних видатків на освіту (відношення до ВВП), частка державних видатків на охорону здоров'я (відношення до ВВП), темпи зростання ВВП на душу населення та чисельність населення. Валовий внутрішній продукт на душу населення було обрано як контрольну змінну, щоб відокремити вплив економічного зростання на нерівність та бідність від впливу оподаткування. Кількість населення було визначено як контрольну змінну, оскільки зростання населення, пов'язане зі збільшенням народжуваності, може тимчасово посилити нерівність через збільшення кількості утриманців у сім'ях. Вибір змінних ґрунтується на дослідженнях Cubero, and Vladkova Hollar (2010) [214], Cingano, (2014) [202], Lustig, Pessino, and Scott (2014) [277]. Для проведення розрахунків усі змінні були логарифмовані.

У дослідженні висунуто дві гіпотези:

H1 – оподаткування має негативний вплив на нерівність доходів в Україні.

H2 – оподаткування має негативний вплив на рівень бідності в Україні.

Обидві гіпотези сформульовані як негативні, оскільки згідно з вивченою літературою вплив оподаткування на нерівність у країнах, що розвиваються, є негативним.

Вибірка складається з українських даних за 1996-2019 роки. Для оцінки впливу податків на нерівність використовувалися річні дані, а для оцінки впливу податків на бідність – квартальні дані. Результати регресії були розраховані в R. Для побудови лінійних моделей використовувалася функція  $\text{lm}()$ . Якість моделі перевірялася за допомогою t-значення, p-значення та F-статистики. Вибірка для першої гіпотези складається з двадцяти трьох спостережень, оскільки для обраних змінних доступні лише річні дані. Набір даних для другої гіпотези складається з дев'яносто двох спостережень, оскільки дані доступні на щоквартальній основі. Враховуючи малий розмір вибірки, всі дані були логарифмічно перетворені, тому вони є нормально розподіленими. Невеликий розмір вибірки враховувався при інтерпретації результатів з урахуванням висновків Button (2013) [312], Harris (1985) [249], Green (1991) [247]. Результати дослідження описані і проаналізовані у наступних параграфах.

## **2.2. Оцінка фіскального потенціалу оподаткування споживання**

Оцінка фіскального потенціалу податків на споживання має вирішальне значення для політиків та економістів для розуміння ефективності та результативності податкових систем. Традиційно фіскальний потенціал оцінюється через призму податкового навантаження, оцінці якого присвячена велика кількість праць українських вчених [53; 44; 10; 61]. Проте, податкове навантаження саме по собі не дає повного уявлення про фіскальний потенціал податків на споживання. Важливо враховувати не тільки рівень податкового навантаження, але і реакцію платників податків на його зміну.

Саме тому одним із ключових показників оцінки фіскального потенціалу

є еластичність податків на споживання. Податкова еластичність - це реакція податкових надходжень на зміну податкових ставок або податкових баз. Вона дає уявлення про чутливість податкових надходжень до змін в економічних умовах та поведінці платників податків. У випадку податків на споживання еластичність вимірює, як змінюються податкові надходження в результаті змін у структурі споживчих витрат [323].

Еластичність податків на споживання відіграє вирішальну роль в оцінці податкового потенціалу. Висока еластичність свідчить про те, що зміни в податкових ставках або податкових базах матимуть значний вплив на податкові надходження, що вказує на більший потенціал генерування доходів. І навпаки, низька еластичність означає, що податкові надходження залишаються відносно стабільними навіть при зміні податкових параметрів [288].

Крім того, еластичність податків на споживання дає уявлення про зв'язок між фіскальним і регуляторним потенціалом податків на споживання. Оцінка впливу податків на споживання на розподіл доходів є важливою для розуміння їхньої справедливості та рівності. Еластичність податків на споживання дає уявлення про їхній вплив на розподіл доходів між різними групами населення. Прогресивні системи оподаткування спрямовані на зменшення нерівності в доходах, і висока еластичність податків на споживання може допомогти досягти цієї мети. Регулюючи податкові ставки або податкові бази, політики можуть забезпечити пропорційний і справедливий розподіл тягара податків на споживання між різними рівнями доходу [159]. Ефективність є ключовим фактором при розробці податкової політики. Еластичність податків на споживання є важливим фактором у визначенні їх економічної ефективності. Висока еластичність вказує на те, що споживачі реагують на зміну податкових ставок, що призводить до потенційних змін у структурі споживання. Така реакція може сприяти ефективному розподілу ресурсів, оскільки споживачі коригують свою поведінку у відповідь на зміну податкових стимулів. З іншого боку, низька еластичність може свідчити про обмеженість змін у поведінці, що потенційно може призвести до викривлень та неефективності ринку.

Еластичність податків на споживання також має вплив на економічний добробут. Вища еластичність означає, що зміни в податкових ставках або податкових базах можуть мати значний вплив на поведінку споживачів, потенційно впливаючи на індивідуальний добробут [266]. Наприклад, якщо підвищити ставки податків на товари першої необхідності, то домогосподарства з нижчими доходами можуть зазнати більшого зниження добробуту порівняно з домогосподарствами з вищими доходами. Враховуючи еластичність при прийнятті рішень у сфері податкової політики, політики можуть пом'якшити будь-які негативні наслідки для добробуту та сприяти загальному суспільному добробуту.

Важливість податкової еластичності для оцінки фіскального потенціалу широко визнається політиками та економістами. Вона надає емпіричні дані для прийняття рішень у сфері податкової політики, таких як визначення оптимальних податкових ставок та виявлення потенційного недоотримання доходів. Розуміючи еластичність податків на споживання, політики можуть приймати обґрунтовані рішення щодо податкової реформи, прогнозування доходів та бюджетного планування.

Західні дослідники оцінюють довгострокову та короткострокову еластичність податків на споживання. Creedy та Gemmell (2004) оцінюють еластичність доходу та споживання податкових надходжень у Великобританії з 1989 по 2000 рік. Вони визначають дискреційні податкові зміни як суттєвий вплив на еластичність доходу і повідомляють про зростання річної еластичності прибуткового податку та падіння еластичності споживання протягом періоду їхньої вибірки [247]. Зосереджуючи увагу на періоді 1999-2013 рр., Boschi та d'Addona (2019) оцінюють короткострокову та довгострокову еластичності для Німеччини, Великої Британії та 13 інших європейських країн, використовуючи квартальні дані часових рядів після коригування на дискреційні зміни в податковій політиці [187].

У цій роботі ми зосереджуємося на базовій еластичності податків, вимірюючи ендогенне зростання податкових надходжень після зміни бази

оподаткування на 1%. Два ключові елементи цього визначення, які потребують подальшої розробки, - це період часу протягом якого вимірюється зміна бази на 1%, та концепція ендогенного податкового зростання. Визначення показників еластичності найчастіше здійснюється за допомогою макроекономічних моделей, теоретичних міркувань щодо еластичності доходу та аналізу часових рядів (Van den Noord, 2000) [330]. Наш підхід зосереджується на останньому методі, оскільки ми хочемо приділити особливу увагу властивостям еластичностей, що змінюються в часі. Окрім стандартного регресійного аналізу з фіксованим коефіцієнтом, аналіз часових рядів можуть також включати підхід з використанням випадкових коефіцієнтів (Otsuka and Braun, 1999) [304] та підхід зі змінною еластичністю (Fox and Campbell, 1984) [239]. Аналіз часових рядів також дозволяє економетрично врахувати аналітичну різницю між довгостроковою та короткостроковою еластичністю. Багато рядів податкових надходжень мають одиничний корінь і потребують одноразового диференціювання для отримання стаціонарності. Тоді довгострокову еластичність можна оцінити наступним чином [330]:

$$\log T_{05,t} = \theta + \delta \log B_t + \gamma_t, \quad (2.1)$$

де  $T_{05,t}$  = податкові надходження у році  $t$  скориговані на дискреційні заходи;

$\theta$  = перетин;

$B_t$  = податкова база у році  $t$ ;

$\gamma$  = помилка.

Для короткострокової еластичності використовується різницеве рівняння для отримання стаціонарного ряду [330]:

$$\Delta \log T_{05,t} = \alpha + \beta \Delta \log B_t + \varepsilon_t \quad (2.2)$$

Короткострокові зміни податкових надходжень можуть відбуватися

двома шляхами: безпосередньо, через зміни в податковій базі, та опосередковано, через відхилення від довгострокового плану. Це може призвести до ситуації, коли податкова база зменшується, але завдяки ефекту виправлення помилок, податкові надходження все ж таки зростають. Ігнорування ефекту корекції помилки може призвести до досить поганих результатів оцінки та зміщених коефіцієнтів, а значить і до помилкових рішень у сфері фіскальної політики.

Аналіз здійснювався на основі інформації Державної податкової служби про надходження ПДВ та акцизного податку за 2007-2021 рр. Початок часового ряду визначено роком, де статистика податкових надходжень гармонізована та доступна у відкритому доступі на сайті Державної казначейської служби з розділі звітності про виконання бюджету. Вибірка закінчується останнім передвоєнним роком, включати 2022 рік у вибірку некоректно через початок війни, яка однозначно радикально змінила податкові надходження та їх еластичність через зміну кількості платників податків та структуру споживання.

Корисність застосування цього методу значною мірою залежить від наявності та якості оцінок втрат або доходів від дискреційних заходів. Ми використовуємо оцінки Міністерства фінансів України та Державної податкової служби (у різні роки Міністерства доходів і зборів, Державної фіскальної служби). Перевагою цього ряду є те, що він є послідовним і порівняно довгим для такої молоді економіки як Україна. Однак, недоліком є те, що не маючи коригувань *ex-post*, він неминуче містить помилки в прогнозах.

Крім того, ендогенні поведінкові реакції зазвичай не беруться до уваги як і перехресні податкові ефекти (вплив підвищення податкової ставки для однієї податкової категорії на надходження від іншого податку). До того ж акцент на втратах надходжень або їх збільшення у початковий рік у деяких випадках може означати, що враховано лише частину загального ефекту, наприклад, якщо потрібен час для того, щоб заходи дійсно почали діяти.

Незважаючи на такі обмеження, це наразі єдине джерело інформації для аналізу часових рядів.

Всі податкові змінні, які мають логарифмічну форму, були перевірені на наявність одиничних коренів за допомогою розширеного тесту Дікі-Фуллера (Augmented Dickey-Fuller, ADF). Існує три варіанти проведення тесту:

(1) Перша різниця часового ряду регресується на значення лагу цього ж часового ряду. Відхилення нульової гіпотези означає, що часовий ряд походить від процесу з нульовим очікуваним значенням.

(2) Перша різниця часового ряду регресується на лагове значення того ж часового ряду та константу. Якщо нульова гіпотеза тепер відхиляється, це означає, що часовий ряд походить від процесу з ненульовим очікуваним значенням.

(3) У тестовому рівнянні за можливості також інтегровано детермінований тренд. Відхилення нульової гіпотези означає, що тут присутній тренд-стаціонарний процес, тобто стаціонарний процес можна припустити лише після вирівнювання тренду (вирівнювання та стаціонаризація тренду).

Тестове рішення приймається на основі  $t$ -значення (гіпотетичного значення параметра, що дорівнює нулю) для збереженої пояснювальної змінної в моделях

У будь-якому з варіантів, якщо коефіцієнт регресії близький до нуля, гіпотеза про наявність одиничного кореня не може бути відкинута. Дікі та Фуллер (1979) навели конкретні критичні значення для цього тесту. У нашому випадку для більшості податкових категорій стаціонарність була досягнута після першого диференціювання.

Що стосується довгострокових оцінок податкової еластичності, ми починаємо з OLS-оцінок з перетворенням усіх даних у логарифмічні ряди. Оскільки рівні податкових надходжень та бази оподаткування часто є нестаціонарними, оцінка довгострокових рівнянь може призвести до

зміщених оцінок та непослідовних стандартні помилки. Як правило, ми використовуємо поточне значення та одне випередження і одне запізнення зміни незалежних змінних, щоб заощадити на ступенях свободи. Ендогенність податкової бази не повинна бути проблематичною в оскільки податкові надходження були скориговані на дискреційні заходи які можуть мати вплив на податкову базу. У якості незалежних змінних ми використовували приватне споживання та інвестиції у житло. У більшості праць західних вчених використовується змінна «Інвестиції у товари довготривалого використання» під якими розуміються інвестиції у житло та придбання автомобілів. В Україні така статистика несистематизована, тому ми скоригували другу змінну на «Інвестиції населення у придбання житла». На нашу думку, в Україні цей показник найточніше характеризує здатність населення до інвестицій після покриття витрат на споживання. Результати оцінок представлені в таблицях 2.2-2.3.

Таблиця 2.2

### Еластичність ПДВ в Україні у 2007-2021 рр.

	Довгострокова еластичність	Короткострокова еластичність
Перетин	2,39 (33,3) <sup>***</sup>	0,00 (0,6)
Приватне споживання	0,82 (12,5) <sup>***</sup>	
Інвестиції населення в житло	0,16 (2,8) <sup>**</sup>	
Зміни у приватному споживанні		0,69 (2,9) <sup>***</sup>
Зміни в обсягах інвестицій населення в житло		0,13 (1,5)
Скоригований R <sup>2</sup>	0,67	0,56
Кількість спостережень	15	14

*Джерело:* розраховано автором

Нижча за одиницю еластичність може частково відобразити вищий вплив на зміну податкових надходжень від ПДВ на деякі товари внаслідок інфляції. Хоча такий вплив повністю відображається в індексі зростання споживчих цін, реальне споживання може зменшитися, що у довгостроковій перспективі призведе до зменшення податкових надходжень. В обох досліджуваних випадках та по обох досліджуваних показниках коефіцієнт еластичності нижчий за одиницю. Це свідчить про те, що на досліджуваному відрізку часу доходи бюджету від ПДВ були нееластичними до зміни податкової бази. Низька еластичність може бути пояснена високими обсягами тіньової економіки, що безпосередньо впливає на ПДВ-надходження. Саме на цьому аспекті справляння ПДВ наголошують багато вітчизняних дослідників, зокрема С. Клименко [34], Н. Краус [43], Н. Коркуна [41], Т. Гарбар [6], Т. Тищук та ін. [125]. За високого рівня тіньової економіки низька еластичність ПДВ не є ознакою високого фіскального потенціалу. Навпаки, існує високий ризик того, що послаблення в оподаткуванні ПДВ не призведуть до очікуваного зростання бази оподаткування, оскільки платники податків «навчилися» і «погодилися» платити певну суму ПДВ. Саме тому ключовим аспектом у реформуванні ПДВ та реалізації його фіскального потенціалу має бути детінізація економіки, а не детінізація ПДВ як вважають окремі дослідники [9].

Еластичність ПДВ вимірює реакцію споживання на зміну ставки ПДВ або зміну бази оподаткування, але вона не відображає повний вплив ПДВ на приватні інвестиції. ПДВ, будучи податком на споживання, не може безпосередньо стимулювати приватні інвестиції або економічне зростання. Таким чином, покладаючись лише на еластичність ПДВ для оцінки фіскального потенціалу, без урахування впливу прибуткових податків, можна проігнорувати потенційний вплив ПДВ на інвестиційні рішення та економіку в цілому. Тому уряду при розробці податкової реформи обов'язково необхідно враховувати такий вплив. Крім того, на взаємозв'язок між ПДВ, споживанням та приватними інвестиціями впливають різні складні економічні взаємодії, включаючи такі фактори, як рівень доходів, ринкова кон'юнктура та державна політика.

Результати оцінки еластичності акцизного податку в Україні протягом 2007-2021 рр. відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Еластичність акцизного податку в Україні у 2007-2021 рр.

	Довгострокова еластичність	Короткострокова еластичність
Перетин	3.01 (3.3) <sup>***</sup>	0.00 (0.4)
Приватне споживання	0.43 (2.5) <sup>***</sup>	
Інвестиції населення в житло	0.18 (2.6) <sup>**</sup>	
Зміни у приватному споживанні		0.41 (2.9) <sup>***</sup>
Зміни в обсягах інвестицій населення в житло		0.13 (1.5)
Скоригований R <sup>2</sup>	0,63	0,58
Кількість спостережень	15	14

*Джерело:* розраховано автором

Як видно з таблиці 2.3, еластичність акцизного податку також менше одиниці. Частково це пояснюється природою акцизного податку, адже він включається до ціни тих товарів, попит на які є нееластичним. Однак, при цьому не слід ігнорувати і тіньову економіку. Хоча низька еластичність акцизного податку теоретично свідчить про його високий фіскальний потенціал, однак він може бути реалізований тільки в умовах зменшення рівня тіньової економіки. Такої ж думки дотримується і більшість українських дослідників, які вивчали проблему акцизного оподаткування протягом 2007-2013 рр., а саме П. Боровик [2], В. Макаренко [53], Л. Юрчишена та Ю. Шевчук [143], С. Карпенко [31] та ін.

По-перше, низька частка тіньової економіки є необхідною умовою для максимізації фіскального потенціалу акцизних податків. Тіньова економіка - це економічна діяльність, яка відбувається поза межами державного регулювання

та оподаткування. У країнах зі значним обсягом тіньової економіки фізичні та юридичні особи часто займаються незаконною діяльністю, щоб ухилитися від сплати податків, у тому числі виробництвом, розповсюдженням та продажем підакцизних товарів. Це підриває ефективність акцизного оподаткування, оскільки значна частина економічної діяльності, пов'язаної з підакцизними товарами, залишається неоподаткованою.

Дослідження Schneider та Enste (2000) [319] демонструє, що висока частка тіньової економіки призводить до значних втрат державних доходів. Коли тіньова економіка процвітає, фізичні та юридичні особи можуть легко обійти акцизні податки, працюючи в неформальному секторі або займаючись нелегальною торгівлею. Тому зменшення розміру тіньової економіки шляхом посилення заходів з дотримання податкового законодавства, покращення управління та більш суворого правозастосування стає необхідним для реалізації повного фіскального потенціалу акцизних податків.

По-друге, ефективні заходи із запобігання контрабанді мають вирішальне значення для максимізації надходжень від акцизних податків. Контрабанда передбачає незаконне транспортування або розповсюдження підакцизних товарів через кордон або в межах країни, часто з метою уникнення вищих податкових ставок або регуляторного контролю. Контрабандні товари не лише призводять до втрат державних доходів, але й підривають ринкову справедливість та цілі громадського здоров'я.

Для ефективної боротьби з контрабандою урядам необхідно інвестувати в надійний прикордонний контроль, системи спостереження та співпрацю з міжнародними організаціями. Крім того, усунення першопричин контрабанди, таких як різниця в цінах і регуляторні розбіжності між країнами, може допомогти стримувати нелегальну торгівлю. Впровадження передових технологій, таких як системи відстеження і контролю та безпечні ланцюги поставок, довело свою ефективність у зниженні рівня контрабанди (European Commission, 2019) [227].

Крім того, міжнародне співробітництво та обмін інформацією між

урядами мають вирішальне значення для боротьби з транскордонною контрабандою. Спільні зусилля в рамках таких організацій, як Всесвітня митна організація, та регіональних угод сприяють обміну розвідданими, гармонізації нормативно-правових актів та посиленню механізмів правозастосування. Цей аспект є особливо важливим для імплементації в Україні, оскільки Україна подала заявку на членство в ЄС.

Оцінка фіскального потенціалу податків на споживання вимагає врахування не лише економічних аспектів, але й політичного контексту та цілей. Еластичність податків на споживання, хоча і є інформативною, повинна розглядатися разом з іншими факторами, такими як справедливість, адміністративна ефективність та ширші рамки податкової політики.

### **2.3. Регуляторний потенціал оподаткування споживання в Україні**

В Україні податки на споживання відіграють важливу роль у формуванні державних доходів та формуванні фіскальної політики [61]. З метою зменшення бідності та нерівності доходів, регуляторна спроможність податків на споживання стає ключовим аспектом, який слід враховувати. Перш за все, податки на споживання, такі як податок на додану вартість (ПДВ) та акцизи, роблять значний внесок у державні доходи в Україні. Ці податки стягуються з товарів та послуг, що споживаються фізичними особами, і є важливим джерелом фінансування державних видатків, включаючи програми соціального захисту та ініціативи з подолання бідності. Регуляторний потенціал податків на споживання полягає в їх здатності мобілізувати доходи, які можуть бути спрямовані на заходи зі скорочення бідності.

Однією з ключових переваг податків на споживання є їх прогресивний характер. В деяких країнах товари та послуги першої необхідності, такі як продукти харчування та ліки, часто звільнюються від сплати ПДВ або

оподатковуються за зниженими ставками. Такий підхід призводить до того, що податковий тягар лягає більшою мірою на товари не першої необхідності та предмети розкоші, які, як правило, споживають люди з вищими доходами [113]. Спрямовуючись на споживання товарів не першої необхідності, податки на споживання можуть допомогти перерозподілити доходи і сприяти зменшенню нерівності в доходах. Крім того, прогресивний характер податків на споживання дозволяє більш справедливо розподіляти податковий тягар, оскільки особи з вищими доходами сплачують пропорційно більшу частку свого доходу у вигляді податків.

Ефективність податків на споживання у зменшенні бідності та нерівності в доходах також залежить від належної розробки та впровадження систем соціального захисту та цільових програм соціальної допомоги. Використовуючи надходження від податків на споживання, уряд може фінансувати програми соціальної допомоги, спрямовані на підтримку вразливих верств населення, в тому числі малозабезпечених осіб та домогосподарств [317]. Ці програми можуть включати грошові виплати, субсидії на товари першої необхідності, а також доступ до охорони здоров'я та освіти. Регуляторний потенціал податків на споживання реалізується тоді, коли вони інтегровані в комплексну соціальну політику, яка спрямована на задоволення конкретних потреб населення та гарантує, що найуразливіші групи отримують належну підтримку.

Найбільш очевидною формою економічної нерівності є нерівність доходів, яка може спричинити (і зазвичай спричиняє) нерівність доступу до базових соціальних благ (якісна охорона здоров'я, якісна освіта, комфортне життя), до реалізації своїх базових прав в цілому (права на здоров'я, життя, безпеку) [325]. Нерівність доходів також є однією з причин бідності. Глибока нерівність має вкрай негативний вплив на можливості економічного зростання. Низький рівень життя часто призводить до високого рівня захворюваності та низького рівня освіти, що, безсумнівно, знижує економічну активність відповідних груп населення, впливає на сукупний

трудоий потенціал країни, а отже, сприяє уповільненню економічного зростання в цілому [324]. Одним з багатьох показників економічного успіху будь-якої країни є найменша відстань між найбагатшими та найбіднішими верствами населення, яка вимірюється так званим коефіцієнтом Джині. Чим більший коефіцієнт, тим глибша прірва - 1% означає, що в країні існує повна рівність доходів у всіх групах населення, 100% - що всі доходи в країні належать одній людині. Для порівняльного аналізу були використані дані по країнах Європейського Союзу, оскільки Україна прагне до членства в ЄС і адаптує своє законодавство відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Згідно з даними Євростату, Україна, з розподілом доходів близько 25%, знаходиться серед європейських лідерів за цим показником. Іншими словами, Україну можна вважати країною з низьким рівнем нерівності доходів. Більше того, з 2003 по 2016 рік Україна покращила коефіцієнт Джині з 28,7 до 25 [230]. Серед країн ЄС вищий рівень рівності є лише у Фінляндії. Усі посткомуністичні країни-члени ЄС мають вищий рівень нерівності за доходами порівняно з Україною.

Таку ж тенденцію можна побачити і у відсотках доходів, який отримують 10% найбагатших людей в ЄС та Україні [230]. За рівнем доходів, що припадають на 10% населення, Україна знаходиться на рівні Швеції або Бельгії, в той час як статистично ситуація з нерівністю доходів є гіршою, наприклад, у Німеччині, Нідерландах та Люксембурзі. Навіть у Польщі, з якою традиційно порівнюють Україну, рівень нерівності доходів вищий, ніж в Україні. Крім того, відсоток доходу, який отримують 10 відсотків найбагатших людей, є вищим у посткомуністичних країнах-членах ЄС.

Однак, це суперечить іншим рейтингам. Наприклад, згідно з рейтингом World Happiness Report 2017 – 2021 [160], який базується на показниках ВВП на душу населення, рівня соціальної підтримки, тривалості життя, свободи громадян у прийнятті життєво важливих рішень, щедрості, ставлення до корупції, Україна у 2017 році посіла 132 місце зі 135, а у 2019 році - 133 місце зі 135 (World happiness report, 2020) [160], у 2021 р. – 92. На нашу

думку, цій ситуації є два пояснення. По-перше, в Україні практично відсутній середній клас, це означає, що більшість українського населення однаково бідна. Це видно зі світового рейтингу середнього доходу населення (Average income around the world, 2020) [160]. Згідно з цим рейтингом, Україна посідає шістдесят друге місце з вісімдесяти країн. За рівнем доходів Україна значно відстає від своїх європейських сусідів. Наприклад, одна з найбідніших країн Європейського Союзу, Болгарія, посідає сорок п'яте місце за рівнем доходів. Друге пояснення полягає в тому, що Україна - країна з високим рівнем тіньової економіки, часто багаті платники податків не декларують свої доходи в офшорах. Саме тому інформація про такі доходи не з'являється в офіційній статистиці, адже частина українців є досить заможними і потрапляє до напівофіційних рейтингів (Список українців за статками, 2021). Нерівність доходів тісно пов'язана з бідністю, оскільки вона може поглиблювати диспропорції та обмежувати можливості для соціально-економічного розвитку. Коли значна частина населення має низькі доходи, тоді як невелика частина має непропорційно високі доходи, це призводить до нерівномірного розподілу ресурсів і можливостей. Цей дисбаланс може призвести до різних наслідків, включаючи обмежений доступ до освіти, охорони здоров'я та предметів першої необхідності, тим самим посилюючи бідність.

Динаміка показників бідності також свідчить не на користь рівномірного розподілу доходів в Україні (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Бідність, відсоток населення в країнах ЄС та Україні у 2003-2018 роках<sup>1</sup>**

Year	Austria	Belgium	Bulgaria	Croatia	Cyprus	Czechia	Denmark	Estonia	Finland	France	Germany	Greece	Hungary	Ireland
2003	13	14,3					10,9					19,9		20,9
2004	12,6	14,8			16,1	10,4	11,8	18,3	11,7	13		19,6	13,5	19,7
2005	12,6	14,7			15,6	9,8	11,7	18,3	12,6	13,2	12,5	20,5	15,9	18,5
2006	12	15,2			15,5	9,6	11,7	19,4	13	13,1	15,2	20,3	12,3	17,2
2007	15,2	14,7			15,9	9	11,8	19,5	13,6	12,5	15,2	20,1	12,4	15,5
2008	14,5	14,6			15,8	8,6	13,1	19,7	13,8	12,9	15,5	19,7	12,4	15
2009	14,7	14,6		20,6	15,6	9	13,3	15,8	13,1	13,3	15,6	20,1	12,3	15,2
2010	14,5	15,3		20,9	14,8	9,8	12,1	17,5	13,7	14	15,8	21,4	14,1	15,2
2011	14,4	15,3		20,4	14,7	9,6	12	17,5	13,2	14,1	16,1	23,1	14,3	16,3
2012	14,4	15,1		19,5	15,3	8,6	11,9	18,6	11,8	13,7	16,1	23,1	15	15,7
2013	14,1	15,5		19,4	14,4	9,7	12,1	21,8	12,8	13,3	16,7	22,1	15	16,4
2014	13,9	14,9		20	16,2	9,7	12,2	21,6	12,4	13,6	16,7	21,4	14,9	16,2
2015	14,1	15,5	22,9	19,5	16,1	9,7	11,9	21,7	11,6	13,6	16,5	21,2	14,5	16,8
2016	14,4	15,9	23,4	20	15,7	9,1	12,4	21	11,5	13,2	16,1	20,2	13,4	15,6
2017	14,3	16,4	22	19,3	15,4	9,6	12,7	21,9	12	13,4	16	18,5	12,8	14,9
2018	13,3		22,6	18,3	14,7	10,1	12,5	21,7	11,6			17,9	12,3	
Year	Italy	Latvia	Lithuania	Luxembou	Malta	Netherlan	Poland	Portugal	Romania	Slovakia	Slovenia	Spain	Sweden	Ukraine
2003														76,2
2004	19,2	19,4	20,5				20,5	19,4		13,3	12,2	20,1		65,6
2005	19,3	23,5	20		14,2		19,1	18,5		11,6	11,6	20,3		55,3
2006	19,5	21,2	19,1		15,1		17,3	18,1	24,6	10,6	11,5	19,7		49,7
2007	18,9	25,9	20,9		15,3		16,9	18,5	23,6	10,9	12,3	19,8	13,5	22,7
2008	18,4	26,4	20,3		14,9		17,1	17,9	22,1	11	11,3	20,4	14,4	27,1
2009	18,7	20,9	20,5		15,5		17,6	17,9	21,6	12	12,7	20,7	14,8	25,8
2010	19,8	19	19,2		15,6		17,7	18	22,3	13	13,6	20,6	15,4	28,6
2011	19,5	19,2	18,6		15,1		17,1	17,9	22,9	13,2	13,5	20,8	15,2	27,8
2012	19,3	19,4	20,6		15,8		17,3	18,7	23	12,8	14,5	20,4	16	29
2013	19,4	21,2	19,1		15,8		17	19,5	25,1	12,6	14,5	22,2	15,6	28,3
2014	19,9	22,5	22,2		16,6		17,6	19,5	25,4	12,3	14,3	22,1	16,3	28,6
2015	20,6	21,8	21,9	16,5	16,5	12,7	17,3	19	25,3	12,7	13,9	22,3	16,2	26,4
2016	20,3	22,1	22,9	18,7	16,7	13,2	15	18,3	23,6	12,4	13,3	21,6	15,8	23,8
2017	20,3	23,3	22,9	18,3	16,8	13,3	14,8	17,3	23,5	12,2	13,3	21,5	16,4	22,4
2018		22,9	20,6		17,1	13,2	15,4	17,2	23,8		12	20,7	17,1	21,3

Джерело: узагальнено за даними [230]

Як видно з даних, наведених у таблиці 2.4, рівень бідності в Україні вищий, ніж в інших європейських країнах. Слід зазначити, що рівень бідності в Україні значно перевищує рівень бідності в багатьох посткомуністичних країнах, наприклад, у Польщі, Словаччині, Чехії та Угорщині. Глибокий рівень бідності у Східній Європі можна пояснити різними факторами. По-перше, регіон пережив значні економічні та політичні трансформації після падіння комунізму, що призвело до нерівності в розподілі багатства та обмежених можливостей для економічного розвитку. Високий рівень

<sup>1</sup> Дані, які були доступні на момент підготовки роботи

безробіття, особливо серед вразливих груп населення, спричинив стійку бідність. Крім того, неадекватна система соціального захисту та обмежений доступ до якісної освіти, охорони здоров'я та соціальних послуг перешкоджають зусиллям зі скорочення бідності. Структурні проблеми, такі як слабкі інституції, корупція та нерівномірний регіональний розвиток, ще більше поглибили бідність у Східній Європі.

Податки на споживання можуть відігравати певну роль у подоланні нерівності доходів та зменшенні бідності, залежно від того, як вони розроблені та впроваджені. Правильно структуровані податки на споживання можуть сприяти більш справедливому розподілу податкового тягаря, встановлюючи відносно вищу ставку податку на предмети розкоші та товари не першої необхідності [303]. Такий підхід гарантує, що особи з вищими доходами, які, як правило, споживають більше таких товарів, сплачуватимуть більшу частку свого доходу у вигляді податків. Таким чином, податки на споживання можуть допомогти перерозподілити доходи і зменшити нерівність у доходах.

Крім того, надходження від податків на споживання можуть бути використані для фінансування програм соціального забезпечення та ініціатив зі скорочення бідності. Спрямовуючи податкові надходження на адресну соціальну допомогу, уряди можуть надавати підтримку вразливим верствам населення, покращувати доступ до освіти та охорони здоров'я, а також підвищувати соціальну мобільність. Ці заходи можуть допомогти розірвати порочне коло бідності та надати громадянам інструменти та можливості, необхідні для покращення їхнього економічного добробуту.

Однак, вплив податків на споживання на бідність та нерівність доходів може бути різним залежно від їхнього впровадження та загальної податкової системи. Якщо податки на споживання непропорційно впливають на людей з низькими доходами, вони можуть посилити нерівність доходів і поглибити бідність. У таких випадках важливо розробляти податкову політику, яка передбачає відповідні пільги та знижені ставки податків на споживання на

товари та послуги першої необхідності, гарантуючи, що податковий тягар не лягає непропорційно на плечі найбільш вразливих членів суспільства.

В Україні податковий тягар часто згадується як один з негативних факторів економічного розвитку. З 2013 по 2021 р. загальне податкове навантаження в Україні зросло з 13,67% до 20,14% [230] і наблизилося до середнього рівня податкового навантаження в країнах ЄС. Слід зазначити, що багато посткомуністичних країн-членів ЄС (Чехія, Литва, Польща, Румунія, Словаччина та Словенія) мають нижчий рівень податкового навантаження порівняно з Україною. Болгарія, Латвія, Естонія та Хорватія мають приблизно такий самий рівень податкового навантаження, як і Україна, а Угорщина має дещо вищий рівень податкового навантаження серед згаданих країн. Податкове навантаження в старих країнах-членах ЄС коливається від 18% до 26%, що залежить від фіскальної політики, яка домінує в країні. Різноманітність податкового навантаження робить аналіз впливу податкового навантаження на нерівність та бідність цікавим і важливим, особливо на прикладі конкретної країни.

У п. 2.1 ми сформулювали дві гіпотези щодо впливу оподаткування на нерівність і бідність, а також обґрунтували, які змінні необхідно використати для аналізу. Результати тестування першої гіпотези представлені в таблиці 2.5.

*Таблиця 2.5*

**Регресійна статистика для оцінки впливу оподаткування на нерівність доходів в Україні**

Змінні	Дохід топ 10% частки	Коефіцієнт Джинні
1	2	3
Податкове навантаження на персональний дохід (log)	-0.113* (0.045)	-0.118* (0.056)
Державні видатки на освіту (коефіцієнт до ВВП) (log)	0.112** (0.06)	0.122** (0.06)
Частка державних видатків на охорону здоров'я (коефіцієнт до ВВП) (log)	0.022 (0.045)	0.024* (0.041)

Продовження табл. 2.5

1	2	3
Зростання ВВП на душу населення (log)	0.017 (0.063)	0.018* (0.052)
Населення (log)	-0.001 (0.113)	-0.002 (0.116)
Спостереження	23	23
R <sup>2</sup>	0.588	0.599
Notes: *** p < 0.01, ** p < 0.05, * p < 0.1.		

*Джерело:* розраховано автором

Досліджувані змінні включають податкове навантаження на персональний дохід, державні видатки на освіту, частку державних видатків на охорону здоров'я, зростання ВВП на душу населення та населення.

У першому стовпчику «Змінні» перераховані змінні, які використовуються в аналізі. Другий стовпчик "Дохід топ 10% частки" вказує на зв'язок між змінними та доходом топ 10% населення в Україні. Коефіцієнти регресії вказані поруч з кожною змінною, а значення в дужках показують стандартні помилки оцінки коефіцієнтів.

У третьому стовпчику "Коефіцієнт Джинні" представлені коефіцієнти нерівності Джинні, які характеризують ступінь нерівності в розподілі доходів. Аналогічно до попереднього стовпчика, коефіцієнти регресії наведені поруч з кожною змінною, а значення в дужках вказують стандартні помилки оцінки коефіцієнтів.

Як видно з табл. 2.5, податкове навантаження на доходи фізичних осіб має низький вплив на показники нерівності доходів. Від'ємна кореляція між змінними показує, що збільшення податкового навантаження на доходи фізичних осіб на 1% призводить до зменшення нерівності доходів на 0,113% та коефіцієнта Джинні на 0,118%. Отриманий результат можна пояснити як невеликим розміром вибірки, так і високим рівнем тіньової економіки в Україні. Як зазначають Т. Паєнтко та К. Проскура, багато підприємств в Україні виплачують дохід працівникам наполовину легально, без сплати податку на доходи фізичних осіб [305]. Такі доходи не враховуються в

національній системі статистики. Тому показники нерівності доходів в Україні можуть бути суттєво викривлені.

Вплив податкового навантаження податків на споживання не оцінювався, оскільки ці податки не впливають на дохід напряму. Однак для країн з високим рівнем ухилення від сплати прибуткового податку оцінка нерівності споживання, а також оцінка кореляції між податковим навантаженням податків на споживання та нерівністю споживання може показати більш релевантні результати.

Контрольні змінні не мають суттєвого впливу на нерівність доходів, за винятком державних видатків на освіту. Цей результат є очікуваним, оскільки більша частина освіти в Україні все ще надається за рахунок державного фінансування.

Таким чином, перша гіпотеза не може бути підтверджена. Оподаткування не має значного впливу на нерівність доходів в Україні.

Результати перевірки гіпотези 2 наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Регресійна статистика для оцінки впливу оподаткування на рівень бідності в Україні**

Змінні	Рівень бідності (Національний індикатор, що розраховується Державною службою статистики України)	Рівень бідності (Міжнародний індикатор, що розраховується ПРООН)
Податкове навантаження на споживання (log)	0.103** (0.048)	0.121** (0.056)
Податкове навантаження на споживання (log)	0.138*** (0.058)	0.127*** (0.076)
Державні видатки на освіту (коефіцієнт до ВВП) (log)	0.112 (0.088)	0.122 (0.091)
Частка державних видатків на охорону здоров'я (коефіцієнт до ВВП) (log)	-0.023** (0.039)	-0.024* (0.049)
Змінні	Рівень бідності (Національний індикатор, що розраховується Державною службою статистики України)	Рівень бідності (Міжнародний індикатор, що розраховується ПРООН)
Зростання ВВП на душу населення (log)	0.019* (0.073)	0.021* (0.062)
Населення (log)	-0.003 (0.118)	-0.004 (0.136)
Спостереження	92	92
R <sup>2</sup>	0.558	0.499
Notes: *** p < 0.01, ** p < 0.05, * p < 0.1.		

Джерело: розраховано автором

В таблиці поряд з кожною змінною наведені регресійні коефіцієнти та значення стандартних помилок оцінки коефіцієнтів. Перший стовпчик «Рівень бідності (Національний індикатор)» вказує на зв'язок між змінними та національним індикатором рівня бідності, який розраховується Державною службою статистики України. Другий стовпчик «Рівень бідності (Міжнародний індикатор)» вказує на зв'язок між змінними та міжнародним індикатором рівня бідності, який розраховується ПРООН.

Коефіцієнти регресії дозволяють оцінити вплив змінних на рівень бідності. Значення стандартних помилок оцінки коефіцієнтів вказують на точність цих оцінок. Коефіцієнти, які досягають статистичної значущості на рівні 1%, 5% або 10%, відображені у нотації  $p < 0.1$ ,  $p < 0.05$  та  $p < 0.01$  відповідно.

Кількість спостережень представлена у рядку «Спостереження», що вказує на кількість даних, використаних для аналізу. В даному випадку, зроблено 92 спостереження (квартальні дані).

Як видно з табл. 2.6, податкове навантаження, яке формується за рахунок податків на споживання, має негативний вплив на рівень бідності. Позитивна кореляція між змінними показує, що збільшення податкового навантаження на 1% призведе до зростання рівня бідності на 0,103% (національний індикатор бідності в Україні) та на 0,121% - рівень бідності за методологією ПРООН. Зі збільшенням податкового навантаження на податки на споживання рівень бідності зростає. Причиною цього є висока ставка ПДВ на товари повсякденного вжитку в Україні; фактично, частка ПДВ у витратах бідних домогосподарств є вищою, ніж у витратах заможних домогосподарств.

Слід зазначити, що вплив державних видатків на охорону здоров'я сприяє зниженню рівня бідності. Я вважаю, що цей аспект має бути врахований українським урядом при проведенні подальших реформ у секторі охорони здоров'я. Інші змінні, як показано в таблиці 2.6, не мають суттєвого впливу на рівень бідності. Тести на достовірність показали, що модель є

достовірною, хоча коефіцієнт детермінації не є високим. Іншими словами, отриманий зв'язок можна використовувати для пояснення впливу податкового навантаження на бідність в Україні, але він не може бути ключовим предиктором. Отже, друга гіпотеза може бути підтверджена. Оподаткування споживання має значний негативний вплив на бідність, збільшення податкового навантаження призводить до зростання бідності. Такий результат можна пояснити тим, що в Україні розподіл податків через систему державного фінансування суспільних послуг характеризується недостатньою ефективністю та підзвітністю. Як зазначають Т. Паєнтко та В. Опарін, це частково підтверджується позицією України у світових рейтингах економічної свободи [306].

Також важливо визнати виклики та обмеження, пов'язані з регуляторним потенціалом податків на споживання в Україні. Однією з головних проблем є потенційний регресивний вплив податків на споживання на осіб та домогосподарства з низькими доходами. У світі застосовують пільги та знижені ставки на товари першої необхідності, але при цьому загальне податкове навантаження на громадян з низькими доходами все ще може бути значним, оскільки більша частина їхніх доходів спрямовується на споживання. Це може посилити бідність і нерівність у доходах, якщо не супроводжуватиметься цілеспрямованими заходами для пом'якшення впливу на вразливі групи населення.

Крім того, ефективність податків на споживання у зменшенні бідності та нерівності доходів залежить від ефективності та прозорості збору та адміністрування податків. Слабке податкове адміністрування може призвести до витоків та ухилення від сплати податків, що підриває регуляторну спроможність податків на споживання [108]. Для українського уряду вкрай важливо інвестувати в посилення податкового адміністрування, впровадження ефективних механізмів моніторингу та боротьбу з ухиленням від сплати податків. Покращення процесів збору податків та зменшення витоку податків може максимізувати регуляторний потенціал податків на споживання, що

приведе до збільшення ресурсів для програм скорочення бідності та перерозподілу доходів.

Отже, регуляторний потенціал податків на споживання в Україні є перспективним для зменшення бідності та нерівності доходів. Завдяки своїй прогресивній природі податки на споживання можуть сприяти перерозподілу доходів та зменшенню податкового тягаря для осіб з низькими доходами. Інтегровані в комплексну соціальну політику, податки на споживання можуть підтримувати цільові програми соціального забезпечення та ініціативи соціальної допомоги, надаючи таку необхідну підтримку вразливим верствам населення. Однак, вирішення проблем регресивного впливу та покращення податкового адміністрування мають вирішальне значення для реалізації повного потенціалу податків на споживання у боротьбі з бідністю та перерозподілі доходів. Посилюючи регуляторний потенціал податків на споживання та забезпечуючи їх ефективне впровадження, Україна може зробити значні кроки до досягнення більш справедливого оподаткування.

Крім того, необхідно впроваджувати додаткові заходи, спрямовані на вирішення структурних проблем, що сприяють нерівності в доходах, таких як покращення доступу до якісної освіти, сприяння інклюзивному економічному зростанню та створення нових робочих місць. Поєднуючи добре продумані податки на споживання з комплексною соціальною політикою, уряди можуть працювати над зменшенням нерівності доходів та подоланням бідності.

## **Висновки до розділу 2**

Проведений аналіз прагматики формування і реалізації фіскального та регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні дав змогу сформулювати наступні висновки:

1. Встановлено, що методичні підходи до оцінки фіскального

потенціалу у вітчизняні дослідників узагальнені переважно з позицій податкового навантаження та на скільки його можна максимально збільшити без шкоди для бізнесу. Зарубіжні вчені, досліджують не тільки з позицій розміру податкового навантаження, але й з позицій перекладання податкового навантаження шляхом диференціації ставок оподаткування та приділяють увагу стабілізаційним ефектам, тому оцінка фіскального потенціалу завжди відбувається з порівнянням регуляторних ефектів.

2. За результатами дослідження встановлено, що виділяють такі напрями фіскального потенціалу податків на споживання, як оцінка податкового навантаження, аналіз прогресивності, оцінка еластичності. Проведене дослідження дало змогу виокремити напрям еластичності податків на споживання, оскільки у період післявоєнної відбудови фіскальний потенціал податків на споживання визначатиметься переважно поведінкою споживачів та рівнем їх доходів.

3. При визначенні оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання, виникає необхідність дотримуватися світових тенденцій та зосередитися на їх впливі на бідність. За результатами дослідження обґрунтовано методологію дослідження, яка базується на поєднанні лінійної регресії та методу CEQ (Commitment to Equity Assessment), який виокремлює податки та трансферти з доходів або витрат домогосподарств для отримання чотирьох концепцій доходу на рівні домогосподарств: ринковий дохід, наявний дохід, дохід від споживання та кінцевий дохід.

4. За результатами дослідження обґрунтовано, що залежними змінними у дослідженні є рівень бідності та рівень нерівності. Рівень бідності вимірювався як частка населення, чий кінцевий дохід є нижчим за межу бідності, визначену Державною службою статистики України та/або світовим індикатором бідності. Рівень нерівності вимірюється як частка 10% населення з найвищими доходами в національному доході та коефіцієнт Джині. Індикатори нерівності за доходами включають частку 10% населення з найвищими доходами до оподаткування та коефіцієнт Джині.

5. За результатами аналізу про надходження ПДВ та акцизного податку за 2007-2021 рр. в Україні, визначено оцінку податкової еластичності ПДВ та акцизного податку. В результаті оцінки ПДВ, зроблено висновок, що доходи бюджету від ПДВ були нееластичними до зміни податкової бази, а відтак не є ознакою високого фіскального потенціалу. Результати оцінки еластичності акцизного податку в Україні, теж обумовлюють низьку еластичність і навпаки теоретично свідчити про його високий фіскальний потенціал, однак він може бути реалізований тільки в умовах зменшення рівня тіньової економіки.

6. За результатами дослідження було виокремлено дві гіпотези: Н1 оподаткування має негативний вплив на нерівність доходів в Україні; Н2 оподаткування має негативний вплив на рівень бідності в Україні. Виявлено, що обидві гіпотези сформульовані як негативні, оскільки вплив оподаткування на нерівність у країнах, що розвиваються, є негативним. За результатами оцінки перша гіпотеза не може бути підтверджена, оскільки оподаткування не має значного впливу на нерівність доходів в Україні. Друга гіпотеза може бути підтверджена, оподаткування споживання має значний негативний вплив на бідність, збільшення податкового навантаження призводить до зростання бідності.

7. Аналіз регуляторного потенціалу податків на споживання в Україні показав, що є перспективним для зменшення бідності та нерівності доходів. Завдяки своїй прогресивній природі податки на споживання можуть сприяти перерозподілу доходів та зменшенню податкового тягаря для осіб з низькими доходами. Виявлено, що посилюючи регуляторний потенціал податків на споживання та забезпечуючи їх ефективне впровадження, Україна може зробити значні кроки до досягнення більш справедливого оподаткування.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора: [56; 58; 281].

## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО І РЕГУЛЯТОРНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 3.1. Підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів

Слід зазначити, що акцизний податок займає вагоме місце у системі податків на споживання та формує значну частку бюджетних ресурсів не лише у країнах зі слабкими ринковими відносинами, а й у розвинених країнах світу [75, с.132]. При цьому доцільно враховувати, що узагальнений світовий досвід потребує детального наукового обґрунтування, та виявлення наявних тенденцій доцільності використання у вітчизняній практиці оподаткування акцизів в Україні з метою підвищення їх фіскальної ролі. Важливо провести глибокий аналіз потенційних економічних та соціальних наслідків щодо адаптування практики оподаткування акцизів, а також врахувати специфіку національної економіки та потреби суспільства.

З метою розробки пропозицій щодо підвищення ролі специфічних акцизів в Україні та формування механізму оподаткування доцільно використати досвід розвинених європейських країн, який було досліджено у попередніх розділах. Практика оподаткування специфічних акцизів у цих країнах характеризується з одного боку розгалуженими підходами, а з іншого, вони є в одній системі оподаткування акцизів.

Загальні умови стягнення специфічних акцизів в країнах ОЕСР передбачено з великої різноманітності продуктів, таких як шоколад, кава, апельсиновий сік, алкоголь, тютюн, спирт та становить достатньо вагому

частку у дохідній частині бюджетів у всіх країнах. Слід зазначити, що в останні роки роль акцизів в цих країнах розглядають не тільки як з позиції одного з основних доходів для наповнення бюджету але й для впливу на споживачів, через механізм підвищених ставок на певні категорії продуктів, які шкідливі для здоров'я та навколишнього середовища.

У багатьох країнах відносна частка акцизів у загальних податкових надходженнях поступово знижувалася з 8,7% у 2005 році до 6,9% загальних податкових надходжень у 2020 році (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Надходження від акцизних податків у країнах ОЕСР, %

Країна 1	2005 2		2010 3		2015 4		2020 5	
	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %
Австралія	2,3	7,6	1,9	7,5	1,4	4,9	1,2	4,4
Австрія	2,6	6,3	2,3	5,7	2,3	5,2	1,9	4,5
Бельгія	2,3	5,3	2,1	5,0	2,1	4,7	2,0	4,7
Канада	1,6	4,9	1,4	4,5	1,3	3,9	1,3	3,7
Польща	4,3	13,0	4,3	13,7	3,9	12,1	3,5	9,8
Данія	5,0	10,4	4,1	9,1	4,0	8,7	3,2	6,9
Німеччина	2,8	8,3	2,5	7,0	2,2	5,8	1,9	4,9
Фінляндія	3,6	8,6	3,3	8,2	3,6	8,3	3,4	8,0
Франція	2,4	5,7	2,3	5,4	2,6	5,7	2,6	5,8
Греція	2,6	8,1	3,4	10,4	3,9	10,7	3,8	9,9
Іспанія	2,5	7,1	2,3	7,3	2,4	7,1	2,1	5,6
Ізраїль	1,5	4,4	1,7	5,7	1,5	4,8	1,2	4,0
Італія	2,2	5,6	2,3	5,4	2,8	6,5	2,4	5,7
Японія	1,8	6,9	1,7	6,5	1,5	5,1	1,3	4,0
Латвія	3,5	12,6	3,6	12,5	3,3	11,0	3,6	11,4
Колумбія	1,4	7,5	1,1	6,1	1,4	7,1	1,0	5,4
Швейцарія	1,4	5,4	1,3	5,1	1,2	4,5	1,1	4,1
Туреччина	4,9	21,2	4,9	19,9	4,5	18,1	4,1	17,2
Сполучене Королівство Великої Британії	2,8	8,6	2,8	8,8	2,4	7,7	2,1	6,5

Продовження табл. 3.1

1	2		3		4		5	
Сполучені штати	1,0	3,9	1,0	4,2	0,9	3,3	0,8	3,0
Нова Зеландія	1,4	3,9	0,9	2,8	0,9	2,6	0,6	1,8
Мексика	0,6	5,1	0,6	5,0	1,9	12,2	2,0	11,3
Середній показник по ОЕСР	2,8	8,7	2,6	8,5	2,5	7,9	2,3	6,9

*Джерело:* узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку) [298]

Як видно з даних таблиці 3.1, проаналізувавши податкові надходження можна зробити висновок, про значні відмінності між країнами, коли акцизи складають від 1,8% загальних податкових надходжень у Новій Зеландії до 17,2% у Туреччині, а питома вага акцизів становить від 4% до 10% загальних податкових надходжень у більшості країн ОЕСР. Також відмітимо, що у Австралії, Австрії, Бельгії, Канаді, Ізраїлі, Японії, Новій Зеландії, Швейцарії та США акцизи становлять менше 5% загальної суми податкових надходжень. Але є такі країни, як Латвія, Мексика та Туреччина, де податок складає понад 10% загальних податкових надходжень.

У більшості країн ставки специфічних активів та їх структура суттєво різняться. До прикладу в одних країнах акцизні ставки на пивоваріння можуть бути знижені з метою підтримки малого бізнесу, тоді як в інших країнах навпаки можуть застосовуватися підвищені ставки до прикладу для електронних сигарет. У Європейському Союзі переміщення підакцизних товарів між державами-членами відбувається в режимі призупинення сплати акцизу до моменту випуску цих товарів у вільний обіг [268].

Особливістю оподаткування специфічних акцизів у європейських країнах є його узгоджена структура оподаткування між країнами відповідно до затверджених директив, зокрема Директивою Ради 92/83/ЄЕС [89] про гармонізацію структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої та доповненою Директивою ЄС 2020/262 [98], що встановлює загальні умови

акцизного податку та його переміщення між державами-членами. Також зазначимо, що відповідно до Директиви 92/83/ЄЕС зі змінами, внесеними Директивою Ради 2020/1151 [89], пиво з вмістом алкоголю менше 0,5 % не обкладається акцизним податком в ЄС.

Слід зазначити, що в Україні поступово відбувається гармонізація справляння акцизного податку до вимог Директив ЄС, шляхом внесення змін. Зокрема, відповідно до Закону України «Про внесення змін до ПКУ та деяких законів України щодо спрощення умов виробництва дистилятів суб'єктами малого підприємництва» від 29.06.2023 № 3193 (далі – Закон 3193) [91] узгоджено ліцензування виробництва та продажу спиртових дистилятів та рідин для електронних сигарет з урахуванням європейської практики. Також відповідно до Закону 3193 [91] введено визначення спиртового дистиляту, винного дистиляту, пивного дистиляту, малі виробництва дистилятів – як нова категорія виробників. Також встановлено спрощені процедури для реалізації та отримання ліцензії для спиртових дистилятів та спиртних напоїв для суб'єктів малого підприємництва. Отже, запроваджені зміни сприяють створенню додаткових умов переробки сільськогосподарської продукції та підвищить рівень зайнятості населення.

Беручи до уваги рекомендації Всесвітньої охорони здоров'я, доцільно підвищити ставки податків на алкогольні напої, як одну найбільш економічно ефективних стратегій зниження рівня вживання алкоголю з метою боротьби із захворюваннями, пов'язаними з алкоголем, включаючи серцево-судинні захворювання, рак та інші неінфекційні захворювання [332]. А оскільки виробництво алкогольних напоїв, як ми зазначали вище, створює робочі місця та надходження доходів до бюджету, то необхідно збалансувати політику виробництва та вибору споживачів.

Досвід країн заходу стосовно акцизних ставок до алкогольних напоїв демонструє певну диференціацію. Зокрема, ставки коливаються від 15 доларів США за літр алкоголю в таких країнах, як: Австрія, Канада,

Республіка Чехія, Італія, Іспанія та США – майже до 95 доларів США за літр алкоголю в Норвегії [298].

Стосовно оподаткування тютюнових виробів акцизним податком, то слід зазначити, що докази негативних наслідків вживання тютюнових виробів перетворили його оподаткування на постійний інструмент для зменшення споживання. За заувагами Всесвітньої організації охорони здоров'я доводиться що підвищення акцизних податків, які покладаються на споживачів тютюну, ефективно зменшують його споживання [332]. Також необхідно враховувати, що у країнах ОЕСР існує значна відмінність в акцизних ставках та оподаткуванні тютюнових виробів та ціновій політиці [233].

Відповідно до норм Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року «Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби» [209], встановлено, що загальна ставка акцизу має становити не менше 90 євро за 1000 сигарет і не менше 60% від середньозваженої роздрібною ціни продажу, також для держав-членів, які застосовують акцизний податок у розмірі 115 євро або більше, не потрібно дотримуватися критерію 60% вище [232].

Зазначимо, що в Україні починаючи з 2023 року суб'єкти господарювання які займалися реалізацією тютюнових виробів не є платниками акцизу, а за ставкою 5%, платниками тютюнових виробів є виробники або імпортери тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах [82]. Такі зміни привели до спрощення нарахування акцизного податку та звітування для суб'єктів господарювання які займалися реалізацією тютюнової продукції а також відійшли від практики подвійного оподаткування.

Таким чином, можемо констатувати, що в Україні поступово впроваджуються європейські норми оподаткування акцизним податком, у совою чергу, відбувається поступова адаптація до міжнародних норм та

правил оподаткування, відтак і підвищується фіскальна роль специфічних акцизів.

Можна зауважити, що регулювання справляння акцизного податку визначено нормами ПКУ як непрямого податку на споживання, але не до кінця зрозумілим, виходячи з такого визначення залишається сам механізм справляння, який не пов'язано з фактом споживання підакцизних товарів, оскільки об'єктами оподаткування є реалізація, ввезення підакцизних товарів на митну територію України, тощо. А відтак, законодавче визначення акцизного податку суперечить його економічному механізму справляння з фактом споживання.

Важливою особливістю акцизних податків є їхня здатність впливати на більш справедливий розподіл доходів у суспільстві, адже населення з більшими доходами потенційно може нести додаткові витрати на придбання товарів які не є товарами першої необхідності та підлягають акцизному оподаткуванню.

Зокрема, у своїх дослідженнях Когут М. [39], до основної ознаки акцизів відносить конкретний обсяг, тобто обсяг споживання певного товару, а підакцизні товари, мають відповідати наступним характеристикам: використання таких товарів шкодить або здоров'ю споживача, або навколишньому середовищу, такі товари відносяться до категорії предметів розкоші; виробництво товарів, які характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів, яких знаходиться під державним контролем, запобігання фальсифікаціям або незаконному обігу такої продукції є надзвичайно важливим завданням для держави.

Однією з ключових особливостей справляння специфічних акцизів, на думку Соколовської А., є можливість збільшити надходження до бюджету, не створюючи надмірного податкового тягаря та уникаючи значних адміністративних витрат та необхідність компенсувати суспільству негативні зовнішні ефекти від споживання підакцизних товарів, зокрема таких, як

тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби.

Отже, виокремлення ознак та особливостей регулювання акцизного податку за фактом споживання є загальнодержавним непрямим податком, який справляється з конкретно визначених підакцизних товарів та сплачується, як правило, лише один раз (на відміну від ПДВ – на всіх етапах руху товарів). Це вимагає поглиблення наукових досліджень в напрямку класифікації переліку підакцизних товарів, відносячи до них товари, споживання яких: шкодять здоров'ю або навколишньому середовищу, спрямовані на зниження залежності, щоб зменшити споживання деяких продуктів, таких як тютюнові вироби та алкогольні напої; нафтопродукти; та економії електричної енергії. Також, поділяємо думку науковців [8], що на товари, які шкодять здоров'ю, потрібно поступово підвищувати ставку специфічного акцизу.

По своїй суті оптимізацію акцизного оподаткування, у своїх дослідженнях В. Коротун визначає, як : «...таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави» [42]. Тому, на наш погляд, специфічний акциз, як непрямий податок має перевагу в частині того, що не залежать від платоспроможності платника податків, а надходження від його оподаткування є постійними.

Основні напрями, на яких необхідно сконцентрувати регуляторні можливості державі, це формуванням та використанням бюджетних коштів, що безпосередньо пов'язане з контролем за дотриманням бюджетного законодавства у процесі виробництва, реалізації підакцизних товарів (продукції) та їх ввезення на митну територію України [33, с.4]. Українські вчені також акцентують увагу на посиленні контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів [11].

Як бачимо, за даними таблиці 3.2. специфічні (індивідуальні) акцизи є вагомим джерелом у системі доходів державного бюджету України впродовж 2012-2022 років. У 2022 році акцизи в Україні склали 115,4 млрд грн, що становить близько 10% загальних надходжень до бюджету.

Таблиця 3.2

**Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частка у ВВП (у середньому за період) за 2012-2022 рр.**

Роки	Акцизний податок, млрд грн (в 2017–2022 - млрд грн)	Частка податкових надходжень у ВВП, %
2012	38,4	2,6
2013	36,7	2,4
2014	45,1	2,8
2015	70,8	3,6
2016	102	4,3
2017	121	4,1
Роки	Акцизний податок, млрд грн (в 2017–2022 - млрд грн)	Частка податкових надходжень у ВВП, %
2018	133	3,7
2019	137	3,4
2020	154	3,6
2021	180,3	3,3
2022	115,4	2,2

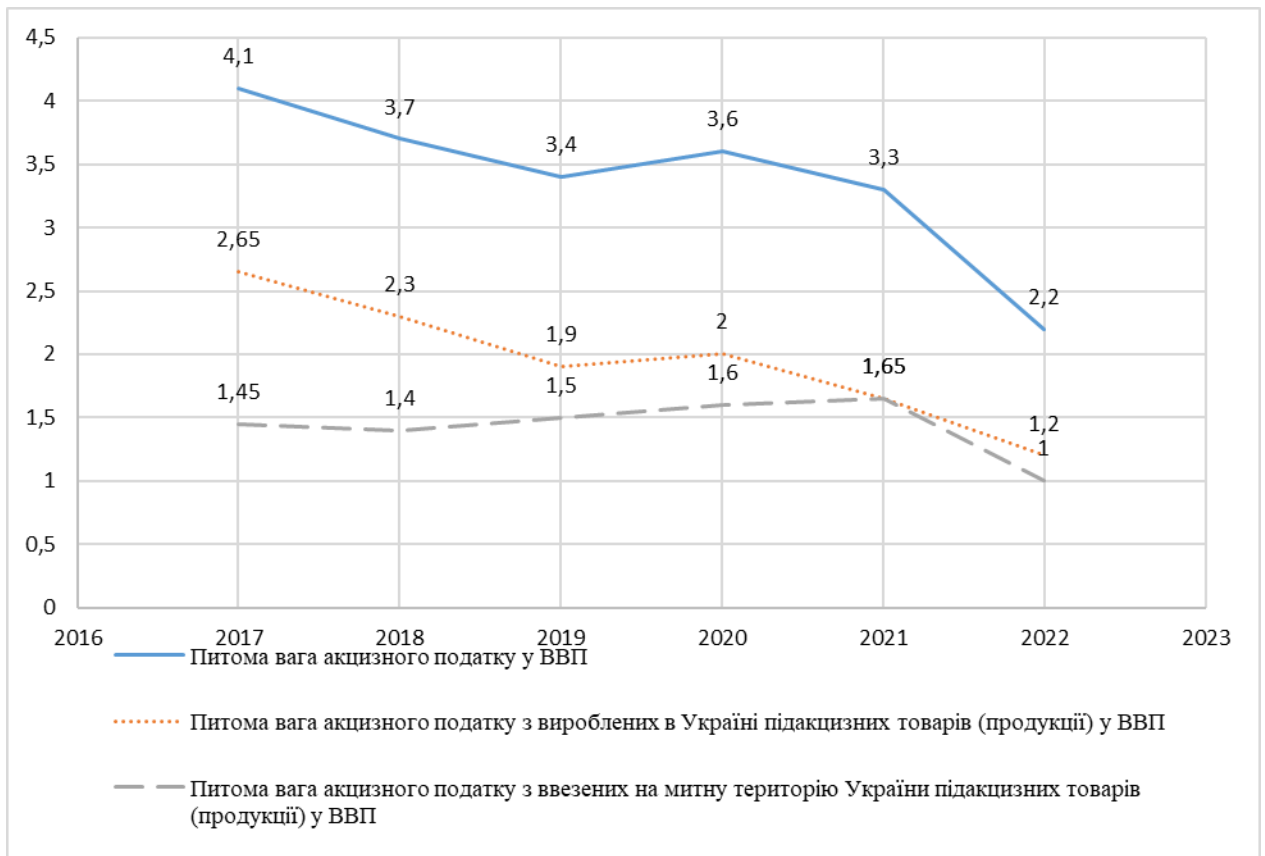
*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Міністерства фінансів України [72]

Темпи зниження частки надходжень від акцизного податку у 2022 році залежали від темпів економічного розвитку країни вцілому, та факторів які спричинено широкомасштабним вторгненням російських військ на територію України, а саме: руйнацією нафтопереробних заводів, енергетичних об'єктів; зниженням ставок акцизного податку на основні види

пального; тимчасового звільнення у квітні-червні 2022 року від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами; збільшення з 01 січня 2022 року на 20 % специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів; збільшення з 01 березня 2022 року ставки на спирт та алкогольні напої на 5%. Зауважимо, щоб підвищити фіскальну роль акцизів, необхідно, щоб вони відповідали принципу соціальної справедливості та виконували функцію стимулювання споживчого попиту [72]. Також, слід враховувати, що незважаючи на знижені тенденції, вагомою залишається їхня частка у ВВП, що свідчить про реалізацію активної податкової політики щодо оподаткування, насамперед споживання.

Доцільно також зазначити, що за такої ситуації, максимального значення питомої ваги акцизних податків у ВВП, за аналізовані роки, акцизні податки набули в 2017 р., потім поступово знижувалася і в 2022 р., становила 2,2% [72]. Отже, на підставі цього, можна стверджувати, що відбулося зниження їхньої фіскальної ефективності, оскільки відбулося підвищення ставок акцизів відповідно норм податкового законодавства та посилення податкового тиску на виробників підакцизних товарів, і як наслідок, скорочення виробництва та споживання підакцизних.

Також питома вага акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у ВВП в 2022 р., порівняно з 2017 р. зменшилась на 1,45%, та питома вага акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у ВВП за цей же період знизилася на 0,5% [72] (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Динаміка питомої ваги акцизного податку у доходах Державного бюджету України у 2017-2022 рр.**

*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Міністерства фінансів України [72]

За офіційними статистичними даними, частка універсального акцизу у формуванні всіх доходів Зведеного бюджету України (без урахування трансфертів) за період 2011-2021 рр. коливається від 27,4 % (у 2015 р.) до 54,3 % (у 2021 р.) (середнє значення за період - 32,4 %) [69]. Варто також зауважити, що надходження акцизного податку мають регіональні особливості, це, насамперед, пов'язано із концентрацією виробників та імпортерів підакцизних товарів на певних територіях. Наприклад, понад 75% надходжень податку із вітчизняних товарів сплачують підприємства, які здійснюють діяльність у Полтавській, Черкаській, Чернігівській, Харківській областях та м. Києві [4]. Оскільки, основна сутність фіскальної ролі специфічних акцизів полягає у надходженнях до бюджету, які

використовуються для фінансування державних видатків, то з метою збільшення частки у доходах від специфічних акцизів, необхідно розробити комплекс заходів виведення із тіньового сектору господарських операцій, які пов'язані з виробництвом і реалізацією підакцизних товарів в Україні.

Отже, реформування системи непрямого оподаткування в Україні триває постійно, на сьогодні продовжується оптимізація до європейських норм, а відтак, нормативно-правова база з питань акцизного оподаткування зазнає постійних змін. У національному податковому законодавстві враховуються положення і принципи Стратегії податкової політики Європейського Союзу.

На сьогодні, у доповнення розглянутих етапів розвитку акцизного оподаткування (узагальнених у попередніх розділах) необхідно додати ще період: з лютого 2022 року – дотепер. Розгляд практики застосування акцизного податку у даному періоді варто розпочати зі змін, відповідно до Закону України № 2218-IX «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» (від 21 квітня 2022 року) [90]. Саме за внесеними змінами до Бюджетного кодексу України набули чинності норми Закону України № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень», а саме стосовно перенесення на виробників та імпортерів обов'язку сплачувати 5 % акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, який на сьогодні сплачується суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю [93].

Важливим аспектом вдосконалення системи адміністрування акцизного оподаткування, вважаємо внесення змін та доповнень до розділу 2 «Адміністрування податків, зборів, платежів». Зміни стосувалися обґрунтування засад спрощення адміністрування акцизного податку, в частині отримання ліцензії на зберігання пального, його споживання, упорядкування питань щодо уточнення і реєстрації акцизних складів

(стаціонарних та пересувних) у системі електронного адміністрування, формування та передання до податкового органу даних щодо залишків пального, зміни в оформленні акцизних накладних, строки їх реєстрації, порядок застосування штрафних санкцій тощо [82]. Також, з врахуванням зміни інституційного середовища та умов функціонування ринків підакцизних товарів, були внесені ряд змін щодо:

- виключення з переліку платників акцизного податку оптового постачальника електричної енергії;

- виключення з об'єктів оподаткування акцизним податком операції з реалізації та/або передачі в межах одного підприємства електричної енергії, виробленої на об'єктах електроенергетики;

- доповнення переліку підакцизних товарів тютюновмісним виробом для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням;

- визначення термінів «електронна сигарета» та «рідини, що використовуються в електронних сигаретах» та встановлено ставку акцизного податку на рідини, що використовується в електронних сигаретах (3 тис грн за 1 л) та визначено порядок їх оподаткування, також запроваджено маркування ємності (упаковки) з рідиною, що використовується в електронних сигаретах, марками акцизного податку [32].

Таким чином, у процесі реформування системи специфічного акцизного оподаткування в Україні, відбувається з одного боку зменшення кількості видів підакцизних товарів, але збільшується деталізація ставок, які постійно змінюються і залежать від великої кількості факторів (вартості, кількості товарів, одиниці вимірювання, курсу валюти тощо), що досить ускладнює порядок адміністрування акцизного податку.

З огляду на зміни, що відбуваються у податковому законодавстві, необхідно для належного бюджетного планування та обґрунтування перспективного обсягу податкових надходжень Міністерством фінансів України, Державною податковою службою України, Державною

казначейською службою України здійснювати узагальнення прогнозування динаміки обсягу податкових надходжень від акцизного оподаткування з врахуванням дисбалансів та враховуючи наявні тенденції, відносно переліку підакцизних товарів та ставок, які підлягають змінам [278].

Слід відмітити, що, незважаючи на постійні зміни в законодавстві вітчизняного акцизного оподаткування, наближення до стандартів Європейського Союзу, а також постійний перегляд розміру ставок акцизного податку, до сьогодні вони так і не досягли європейського рівня. Однією з причин є різниця в рівнях доходів населення в нашій державі та європейських країнах.

Критичного осмислення також потребують податкові пільги акцизного податку, оскільки вони виступають одним з важливих елементів державного регулювання споживання товарів. Проведений аналіз у попередніх розділах системи пільг з акцизного податку в країнах – членах ЄС, дає підстави стверджувати, що вони спрямовані на стимулювання споживання менш шкідливих для здоров'я населення та навколишнього природного середовища товарів. В роботі доведено, що в європейських країнах податкові пільги з акцизного податку, мають екологічне та природоохоронне спрямування, а також націлені на підтримку сільського господарства, підтримку охорони здоров'я.

За результатами дослідження, сформульовано висновок, що в Україні податкові пільги із акцизного податку стосуються товарів, що ввозяться на митну територію України, звільняється від оподаткування акцизним податком реалізація вітчизняних легкових автомобілів для інвалідів, а також легкових автомобілів спеціального призначення. Також нормами податкового кодексу унормовано питання подвійного оподаткування окремих підакцизних товарів (зокрема, використання як сировини для виробництва інших підакцизних товарів). Саме така спрямованість вітчизняних пільг, забезпечує прояв соціальної політики держави.

Також в Україні реалізується державна політика для захисту життя і

здоров'я населення від негативного впливу споживання неякісних підакцизних товарів, через механізм ліцензування та маркування окремих видів підакцизної продукції [97]. Але, незважаючи на посилений контроль, на сьогодні, зберігається недостатня ефективність системи адміністрування специфічного акцизу у сфері обігу алкогольних напоїв, а відтак суттєво послаблює регулююче значення акцизного податку. Якщо звернутися до досвіду у країнах ЄС, то податковим агентом зі сплати акцизного податку з алкогольних напоїв виступає особа, яка реалізує товар кінцевому споживачеві, а у вітчизняному законодавстві передбачено сплату підприємством яке є виробником.

Наведені вище узагальнення, підтверджують гіпотезу, що підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів в Україні є актуальним завданням, яке має бути реалізовано в інтересах держави та суспільства. Для досягнення цієї мети необхідно вжити комплексу заходів, які будуть спрямовані на підвищення ефективності адміністрування акцизного податку та запобігання контрабанді підакцизних товарів. За даними Державної прикордонної служби України [70], останніми роками намітилася тенденція до збільшення в контрабандних потоків, зокрема від ввезення в країну автомобілів, тютюну і алкоголю, на рівні 17% від виявленого контрабандного імпорту, а для вивезення, то ситуація відносно тютюнових виробів та автомобілів сягає майже 50% незаконного експорту, зокрема тіньова частина тютюнової продукції становила у 2016 році – 1,1%, у 2017 – 2,3%, у 2018 – 4,4%, у 2019 – 6,6%, у 2020 – 6,9%, а у 2021 році досягла рекордів – 12,8% [70].

Чинній системі оподаткування специфічних акцизів в Україні притаманні не належним чином, використання регулюючих властивостей у системі оподаткування акцизним податком операцій з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України. Зокрема, нормами Податкового кодексу України визначено, митні платежі як податки, що відповідно митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за

справлянням яких покладено на митні органи [82].

Відповідно до пп. 213.1.3 п.213.1 ст. 213 ПК України, об'єктом оподаткування акцизним податком є операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України [82]. Згідно з ст. 215 ПК України, до підакцизних товарів, зокрема, належать автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів. Ставки податку встановлені у твердій сумі з одиниці реалізованого товару (продукції) (специфічні) у євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна.

Визначення розміру митних платежів залежить від коду УКТ ЗЕД моторного транспортного засобу, об'єму двигуна, року виготовлення або дати першої реєстрації транспортного засобу та митної вартості транспортного засобу, який ввозиться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту. При цьому митна вартість транспортного засобу визначається митним органом за одним із методів зазначених у ст.57 Митного кодексу України, в т.ч. визначається суб'єктом оціночної діяльності [63]. Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод - за ціною договору (вартість операції).

Таким чином, доцільно передбачити процедуру унормування розміру митних платежів, та товаросупровідних документів щодо транспортних засобів, а саме відомостей щодо продавця (відправника), покупця (одержувача) товару, умов поставки товару, його вартості, (та/або надання з цією ж метою митному органу документів, що містять такі відомості), дату першої реєстрації, рік виробництва, оскільки є велика спокуса у заниженні об'єктів оподаткування акцизним податком операцій з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України.

Розглянута закономірність та в подальшому законодавче врегулювання оподаткування акцизним податком операцій з ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України надасть можливість визначити

основні напрями забезпечення соціальної справедливості та реалізувати принцип обґрунтованості оподаткування.

Таким чином, запобігання контрабанді підакцизних товарів є важливим фактором підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів. При цьому необхідно застосовувати всі можливості для розширення міжнародного співробітництва з іншими країнами у сфері боротьби з контрабандою підакцизних товарів. Разом з тим, необхідно посилити контроль на кордонах та в пунктах пропуску через кордон, а також вжити заходів щодо боротьби з корупцією в митних органах.

Також запровадити спільну систему моніторингу ризикових платників податків специфічних акцизів, який дозволить забезпечити ефективний контроль за дотриманням вимог законодавства. Для підвищення ефективності моніторингу необхідно використовувати сучасні технології аналізу даних, які забезпечать ефективне співробітництво між органами державної влади та міжнародними партнерами у сфері контролю за додержанням законодавства про акцизний податок.

Отже, на шляху реформування акцизного оподаткування в Україні, необхідно розробити Стратегію в сфері протидії контрабанді, незаконному виробництву та обігу підакцизних товарів, яка стимулювала до легальної діяльності та враховувала положення Стратегії податкової політики Європейського Союзу.

Одним із домінуючих еволюційних процесів, що впливають на підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів, є рух до більш цифроорієнтованого оподаткування в Україні. Підкреслимо, що цифровізація, передбачає проведення комплексного аналізу, на основі якого можливо не тільки оцінити фіскальну ефективність, а й проаналізувати, які можуть пройти зміни, виявити ризикових платників та спрогнозувати, які наслідки вони за собою несуть для оподаткування споживання в цілому.

Досвід європейських країн, розкриває ефективність удосконалення системи електронного адміністрування для виявлення фіктивних операцій, а

також посилення контролю за сплатою акцизного податку. Наразі, в українському законодавстві поступово використовують цей досвід, та вносяться зміни до ПКУ, з метою посилення контролю за такими операціями [82].

Варто відзначити, що прикладом впровадження цих змін, є зокрема постанова Кабінету Міністрів України від 22 липня 2020 року № 626, зокрема внесені зміни до Порядку електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, та упорядковано порядок роботи системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕАРПСЕ). Одним із важливих напрямів є удосконалення СЕАРПСЕ в частині відображення власників пального для виявлення фіктивних операцій, а також посилення контролю за сплатою акцизу з реалізації пального та етилового спирту [95].

Разом з тим, зазначимо, що в СЕАРПСЕ не відображаються власники пального, що не забезпечує належного контролю за обігом пального та уможливорює проведення фіктивних операцій з паливом. Крім того, чинні норми ПКУ не запобігають безпідставному користуванню лімітами в СЕАРПСЕ, на які платник може зареєструвати акцизні накладні. Механізм функціонування СЕАРПСЕ побудовано виключно на підставі документів, які складаються розпорядниками акцизних складів, й у випадку формування схемного податкового кредиту з ПДВ наразі не виключена можливість реєструвати акцизні накладні на неіснуючі обсяги пального, які одночасно реалізовані за готівку іншим споживачам, або на зареєстрованому акцизному складі відсутні резервуари або немає достатньої їх місткості для зберігання пального [95].

Як зазначалося раніше, сучасна податкова система України постійно через призму змін податкового кодексу вдосконалюється та враховує податкові особливості країн ЄС та вимог міжнародних організацій. А відтак напрями вдосконалення законодавства в частині відображення в СЕАРПСЕ власників пального для виявлення фіктивних операцій, а також посилення контролю за сплатою акцизного податку з реалізації пального та спирту

етилового мають передбачити приведення даних про обсяги пального в СЕАРПСЕ до фактичних залишків пального на акцизному складі та доцільно та передбачити відповідальність у разі встановлення таких порушень, особливо при подальшій інтеграції України у європейське співробітництво.

Таким чином, на етапі формування пропозицій, необхідно вдосконалити механізм подання разом із декларацією з акцизного податку довідки про загальні обсяги отримання, імпорту та використання за звітний календарний місяць товарів, які використовуються як сировина при виробництві пального, та про залишки таких товарів і пального задля контролю за виробництвом та обігом пального з огляду на обсяги отриманої непідакцизної сировини. Крім цього необхідно враховувати, що відповідно до Наказу ДПСУ від 09.10.2023 №831 затверджено Методику проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку [100]. Вона має винятково рекомендаційний характер, але застосовуватиметься при податкових перевітках.

Отже, державна політика щодо вдосконалення посилення контролю за сплатою акцизного податку в Україні в цілому відповідає підходам, які застосовують в європейських країнах, але механізм регуляторного потенціалу оподаткування специфічних акцизів потребує вдосконалення у напрямку його взаємоузгодження з впливом на систему споживання в Україні. При цьому доцільність подальших цифрових трансформацій специфічних акцизів в Україні має відповідати глобальним викликам, відповідно, держава та платники в процесі взаємодії повинні намагатися максимізувати вигоди від цифровізації та мінімізувати її деструктивний вплив.

На нашу думку, з метою визначення оптимальних шляхів підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів необхідно попередньо визначити критерії та можливості реалізації (зазначимо, що базисом є узагальнення, проведене у попередніх розділах).

Крім того, необхідно враховувати особливості деструктивних змін

середовища, в якому відбувається формування системи оподаткування специфічних акцизів, насамперед вплив пандемії та воєнного стану в державі (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

### Типологія підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів в Україні за різними критеріями

Критерії	Реалізація
Підвищення ставок специфічних акцизів	Є найбільш ефективним, оскільки дозволяє безпосередньо збільшити обсяг надходжень до державного бюджету. У 2022 році ставки специфічних акцизів на деякі товари були підвищені, зокрема на бензин та дизельне паливо. Однак, для того, щоб досягти значного зростання надходжень, ставки необхідно підвищувати щорічно, особлива на шкідливі товари.
Встановлення пільг	Спрощення податкових процедур для платників податків, фінансове обґрунтування пільг та посилення контролю за їх цільовим використанням
Регулювання споживання	За допомогою акцизів держава може регулювати споживання певних товарів, обмежуючи їх доступність через підвищення ціни.
Розширення переліку підакцизних товарів	До специфічних акцизів можна було б додати такі товари що завдають шкоди навколишньому середовищу.
Критерії	Реалізація
Охорона здоров'я	Збільшення ціни на алкоголь, тютюн і інші шкідливі продукти, може зменшити їх споживання і покращити загальний стан здоров'я населення.
Екологічний ефект	Підвищення акцизів на паливо може стимулювати використання екологічних видів транспорту або палива.
Енергетичний ефект	В умовах економії енергії знизити енергетичну залежність, при цьому збільшити пільги на вироблення «альтернативної зеленої енергетики».
Удосконалення адміністрування акцизного податку.	Забезпечувати зростання надходжень до державного і місцевих бюджетів і водночас впровадження сучасних технологій та змін до податкового законодавства в частині контролю та моніторингу, з метою сприяти максимально можливому обмеженню незаконного виробництва та обігу підакцизних товарів.
Електронна система оподаткування	Гармонізація бази та об'єктів оподаткування до норм податкового законодавства ЄС, використання цифрових технологій маркування підакцизних товарів.

*Джерело:* розробка автора

Враховуючи вищезазначене, можна окреслити пріоритетні напрями удосконалення підвищення фіскальної ролі акцизного оподаткування в Україні:

- посилення регулюючого впливу акцизного податку на інвестиційно-

інноваційний розвиток держави шляхом подальшої диференціації його ставок на дизельне паливо та зниження ставок на біологічне паливо;

- запровадження дієвих податкових пільг з акцизного податку у вигляді повного або часткового звільнення від оподаткування видів діяльності, що використовують або продукують екологічно чисті види палива та альтернативні види енергії;

- підсилення регресивного характеру акцизного податку через забезпечення зменшення тягара оподаткування при збільшенні ціни тютюнових виробів та алкогольних напоїв. Це сприятиме зміні структури споживання на користь дорожчих, але більш якісних підакцизних товарів;

- підвищення ефективності державного нагляду за формуванням податкових зобов'язань із сплати акцизного податку, через удосконалення окремих процедур контролю виробництва та обігу підакцизних товарів;

- подальшої адаптації вітчизняного податкового законодавства до нормативно-правової бази ЄС у сфері акцизного оподаткування;

- раціоналізації системи акцизного оподаткування шляхом оптимізації групи підакцизних товарів та скорочення витрат на адміністрування акцизного податку.

Отже, реалізація цих заходів дозволить підвищити фіскальну роль специфічних акцизів в Україні та забезпечити додаткові надходження до бюджету. Зазначимо, що більшість вказаних положень щодо підвищення ставок специфічних акцизів має бути помірним, щоб не призвести до значного зростання цін на підакцизні товари і не вплинути негативно на споживання. Необхідно враховувати, що акцизний податок виступає ціноутворюючим елементом, а відтак впливає на споживчу спроможність населення та суспільний добробут. При цьому підкреслимо, що окремі проблеми оподаткування специфічних акцизів в Україні лежать за межами суто економічних відносин, а визначаються соціальними та ментальними суперечностями.

### **3.2. Диференціація ставок ПДВ як інструмент реалізації регуляторного потенціалу**

У процесі визначення диференціації ставок ПДВ, як одного з інструментів реалізації регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні, доцільно використати досвід розвинених європейських країн. Адже у більшості країн ЄС застосовують як фіскальний, так і регуляторний потенціал шляхом оптимізації диференціації ставок ПДВ. Слід зазначити, що саме регулятивна роль закріплена за ПДВ, що не впливає на його фіскальний потенціал, який тільки зростає. Крім того, саме цей податок в Україні сприймають як основного, з позиції наповнення державного бюджету під час криз, які виникають.

Зокрема, С. Джонсон, Д. Кауфман і П. Зойдо-Лобатін у своїй праці, довели, що надмірне регулювання призводить до істотного збільшення витрат на оплату праці в офіційній економіці та створює ще один з варіантів працювати в тіньовій економіці, відтак країни, які більшою мірою регулюються, як правило, мають більш високу частку тіньової економіки в загальному обсязі ВВП [264].

Західний учений Е. Фрідман, у своїх дослідженнях, акцентував увагу на кореляційні зв'язки таких показників для країн, а саме: свобода бізнесу (business freedom, subcomponent of the Heritage Foundation's economic freedom index); якість регулювання (World Bank's regulatory quality index) на позитивному впливі заходів державного регулювання на зменшення розміру тіньової економіки [240].

У процесі регулювання закладена сутність, яка охоплює процеси ліцензування, торгові бар'єри у вигляді квот та є одним з чинників який зменшує свободи суб'єктів господарювання в офіційній економіці. Стосовно реформування ПДВ, який формується на кожному етапі виробництва, а його сума входить до ціни реалізації на товари та послуги та сплачується кінцевим

споживачем, є багато дискусій стосовно змін: ставок, механізму відшкодування, адміністрування.

Слід зазначити, що оскільки наша країна продовжує свій шлях до інтеграції в ЄС, дослідження оптимізації диференціації ставок ПДВ допоможе зрозуміти загальні закономірності можливості застосування та необхідності впровадження.

Вітчизняні науковці, Соколовська А., Єфименко Т., Луніна І., розглядаючи доцільність диференціації ставок ПДВ зазначали, що диференціація ставок ПДВ у країнах ЄС зберігається, хоча і відбувається підвищення стандартної [113, с. 67].

Соціально-економічна політика нашої держави в умовах повоєнного оподаткування податком на додану вартість має спрямовуватися в першу чергу на вирішення в країні соціальних проблем, шляхом застосування платниками податків диференційних ставок податку. До числа головних тенденцій при запровадженні таких ставок слід віднести зниження номінальної ставки яка може вплинути на добробут менш захищених верств населення.

Зокрема, Замасло О., та Оксентюк О. у своїх працях акцентували у вагу, що ставки ПДВ в ЄС встановлює кожна країна самостійно, хоча законодавством ЄС не визначено ставки, а лише мінімальний розмір основної (стандартної) ставки, яка згідно із Директивою ПДВ не повинна була бути меншою ніж 15 % до 2015 року [21, с. 164].

У сою чергу, еволюцію становлення в світі ставок ПДВ можна поділити на чотири основні періоди. У таблиці 3.4 наведено стандартні та знижені ставки ПДВ по країнах, станом на 2022 рік.

Стосовно першого періоду виокремимо період з 1975 по 2000 рік, де спостерігалось поступове збільшення середніх стандартних ставок ПДВ з 15,6% 1975 року до 18,1% 2000 року [225].

Таблиця 3.4

## Стандартні та знижені ставки ПДВ по країнах ОЕСР, станом на 2022 рік

Країна	Рік введення ПДВ	Стандартні ставки*, %									Знижені ставки, %** 2022	Піл ьго ва зни же- на, %
		2005	2008	2014	2017	2018	2019	2020	2021	2022		
Австрія	1973	20	20	20	20	20	20	20	20	20	0/10/13	
Бельгія	1971	21	21	21	21	21	21	21	21	21	0/6/12	
Канада	1991	7	5	5	5	5	5	5	5	5	0	
Чехія	1993	19	19	21	21	21	21	21	21	21	0/10/15	
Данія	1967	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0	
Фінляндія	1994	22	22	24	24	24	24	24	24	24	0/10/14	
Франція	1968	19,6	19,6	20	20	20	20	20	20	20	5,5/10	2,1
Німеччина	1968	16	19	19	19	19	19	19 (16)	19	19	0/7	
Греція	1987	18	19	23	23	24	24	24	24	24	6/13	
Ірландія	1972	21	21	21	23	23	23	23	23	23	9/13,5	4,8
Іспанія	1986	16	16	18	21	21	21	21	21	21	10/0/1/ 3/0.5/5/ 6	4
Італія	1973	20	20	20	22	22	22	22	22	22	5/10	4
Ісландія	1990	24.5	24.5	25.5	25.5	24	24	24	24	24	0/11	
Норвегія	1970	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0/12/15	
Швеція	1969	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0/6/12	
Польща	1993	22	22	23	23	23	23	23	23	23	5/8	
Ізраїль	1976	17	15,5	16	18	17	17	17	17	17	0	
Японія	1989	5	5	5	5	8	8	8	10	10	8	
Україна	1992	20	20	20	20	20	20	20	20	20	0/7	

Джерело: узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку)

\*Стандартні ставки ПДВ, зазначені у таблиці, дійсні на 1 січня кожного року.

\*\*Знижені ставки ПДВ та спеціальні регіональні ставки ПДВ застосовуються станом на 1 січня 2022 року. Знижені ставки ПДВ включають нульові ставки, які застосовуються до внутрішніх поставок (тобто звільнення з правом відрахування вхідного податку). Вони не включають експорт з нульовою ставкою або інші поставання, які підпадають під аналогічний режим, такі як міжнародні перевезення або поставання до посольств, міжнародних організацій та дипломатичних місій. Знижені ставки ПДВ, виділені курсивом та у дужках, вказують на тимчасове зниження ставок ПДВ, зазвичай у контексті пандемії COVID 19 або для протидії зростанню цін на електроенергію (тобто конкретна тимчасова знижена ставка, створена з урахуванням обставин та застосовна лише до певних товарів) у контексті пандемії COVID 19 або для протидії зростанню цін на електроенергію.). З іншого боку, у цій таблиці не зазначено тимчасове поширення дії знижених ставок ПДВ, що діють, на окремі категорії товарів.

Протягом другого періоду, з 2000 по 2008 рік, стандартна ставка ПДВ залишалася незмінною у більшості європейських країн, окрім чотирьох країн, де стандартна ставка перевищувала 22% (Данія, Ісландія, Норвегія та

Швеція) [295].

Показовою є практика третього періоду, з 2009 по 2016 рік, яку визначають значним збільшенням стандартної ставки ПДВ у багатьох країнах, причиною такого збільшення, необхідність реакції на фінансово-економічну кризу. Така міра підвищення стандартної ставки, була застосовано з метою консолідації багатьох країн, оскільки отримання доходів від ПДВ вважається більш ефективним, та сприяє наповненню бюджетів у більш швидкі терміни, що обумовлено природою справляння даного податку [262]. Також 25 країн ОЕСР у період із січня 2009 року по грудень 2016 року, хоча б один раз підвищили стандартну ставку ПДВ. Ці зміни відбулися головним чином у країнах Європейського Союзу (Чехія, Естонія, Фінляндія, Франція, Греція, Угорщина, Ірландія, Італія, Латвія, Литва, Люксембург, Нідерланди, Польща, Португалія, Словацька Республіка, Словенія та Іспанія), а також у низці країн (Колумбія, Ісландія, Ізраїль, Японія, Мексика, Нова Зеландія, Швейцарія та Великобританія).

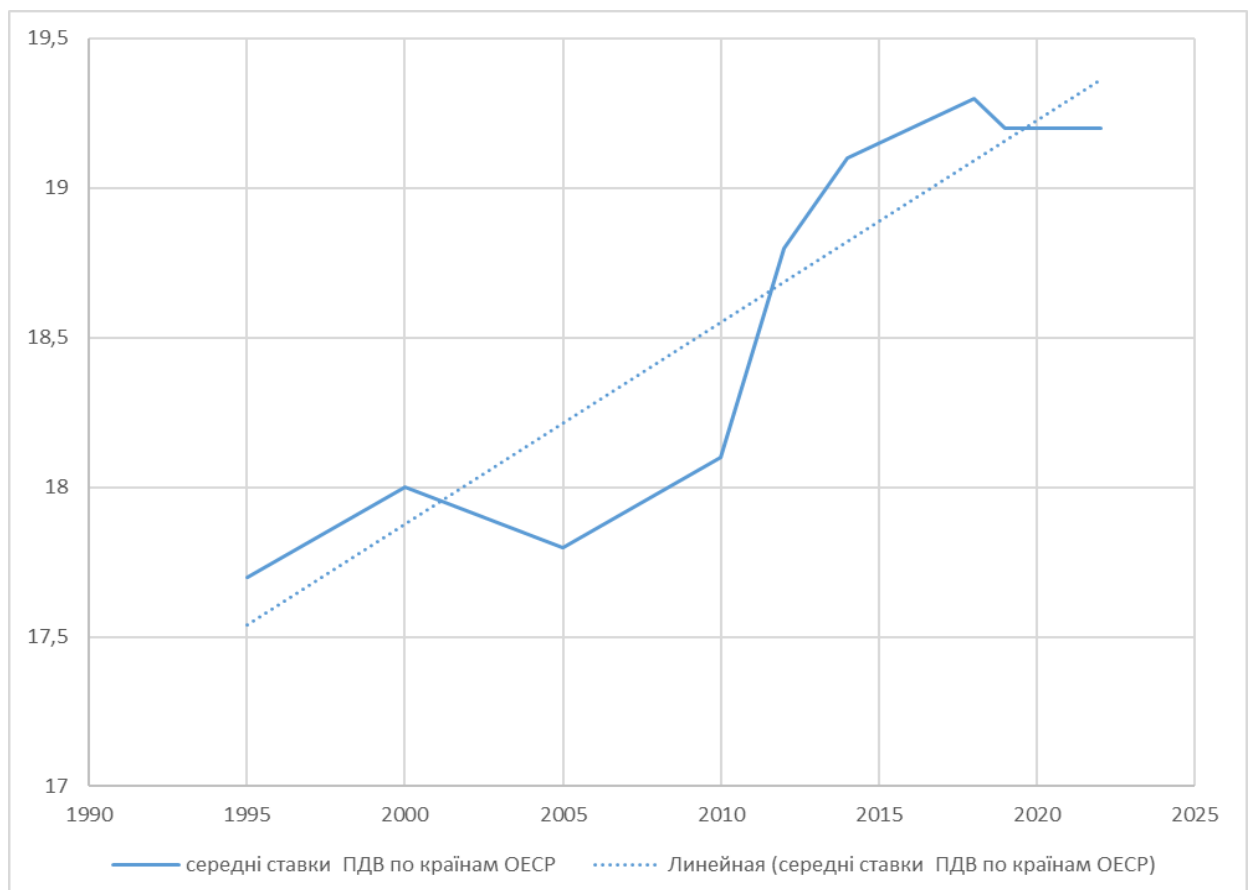
До числа головних тенденцій четвертого періоду з 2017 по 2022 роки, слід віднести, з одного боку період закріплених стандартних ставок до 2020 року (лише Японія збільшила свою стандартну ставку ПДВ з січня 2017 року з 8% до 10% у жовтні 2019 року), а з іншого знову пошук шляхів регулювання диференціації у контексті пандемії COVID-19.

Зазначимо, що країни ОЕСР постійно реагували підвищенням чи зниженням ставок ПДВ під впливом різних економічних процесів шляхом реалізації впливу регуляторного потенціалу диференціації ставок ПДВ, для прикладу: уряд Ісландії, збільшив стандартну ставку ПДВ з 24,5% до 25,5% у 2010 році та знизив її до 24% у 2015 році; Ізраїль, поступово підвищив стандартну ставку ПДВ з 15,5% у 2008 році до 18% у 2013 році та знизив її до 17% у 2015 році; Латвія, збільшила стандартну ставку ПДВ з 18% до 21% у 2009 році та до 22% у січні 2012 року, а потім знову знизила до 21% у липні 2012 р.; Швейцарія збільшила стандартну ставку ПДВ з 7,6% до 8% у 2011 р. та знизила її до 7,7% у 2018 р.; Німеччина та Ірландія тимчасово знизили

стандартну ставку ПДВ відповідно, з 19% до 16% (з червня по грудень 2020 р.) та з 23% до 21% (з вересня 2020 р. по березень 2021 р.) [201].

Доцільно також акцентувати увагу на застосуванні пільгової зниженої ставки на низку пільгових товарів, яка для країн – членів ЄС, яка за вимогами Директив не може бути нижчою 5%., а також, тільки після погоджувальних консультацій із Комітетом з ПДВ можуть використовувати знижену ставку, щодо операцій із постачання природного газу, електрики та централізованого теплопостачання [225].

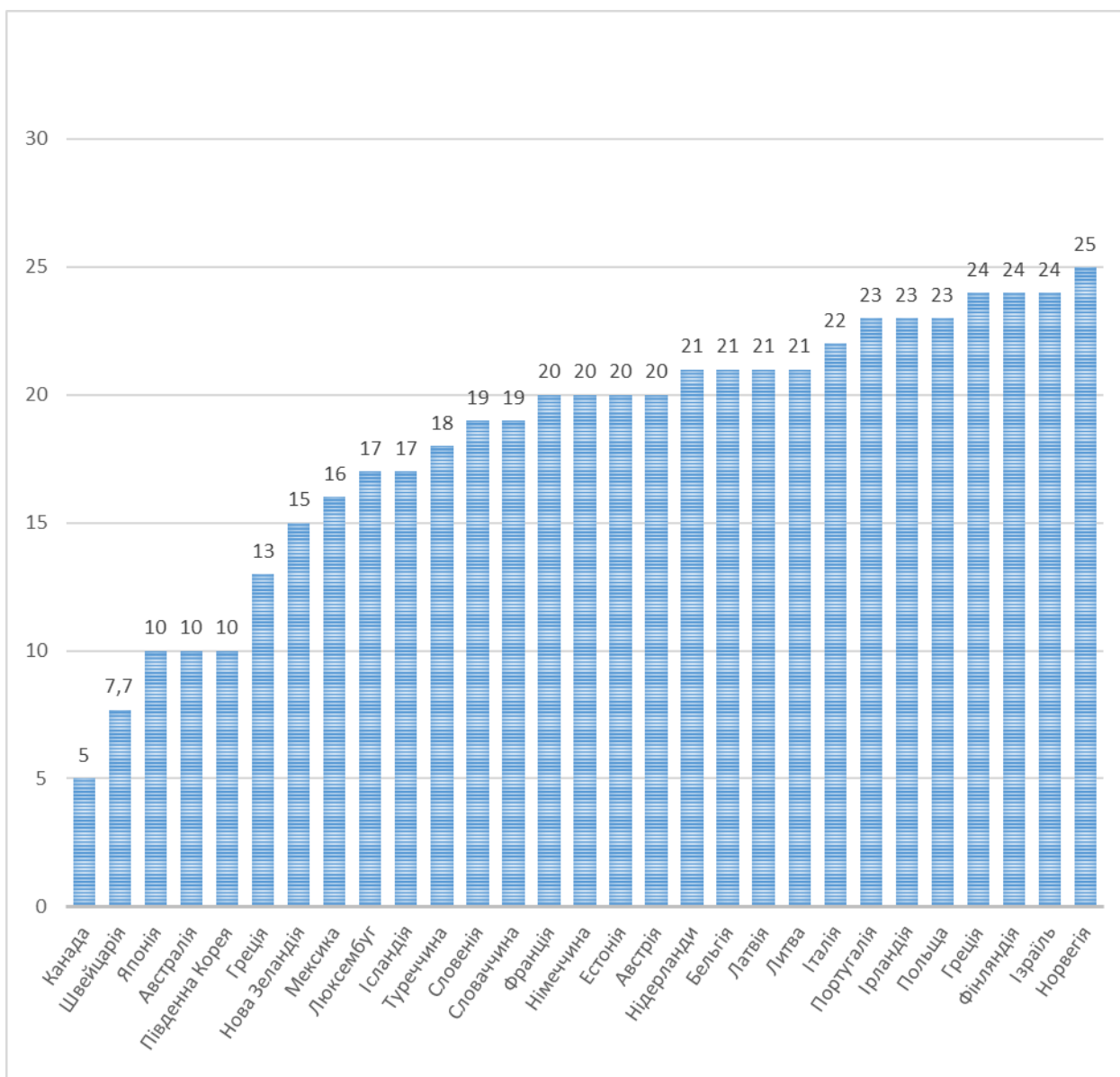
Таким чином, можна зробити висновки, що у результаті дослідження середня стандартна ставка ПДВ у країнах ОЕСР останні роки, залишилася відносно стабільною на рівні 19,2% у 2022 році порівняно з 19,3% у 2017 році (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Еволюція середніх стандартних став ПДВ по країнам ОЕСР у 1990-2022 роках, %**

*Джерело:* узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку)

Варто відмітити певні особливості диференціації у стандартних ставках ПДВ серед країн ОЕСР, зокрема: у Канаді ставка становить 5% (тільки у більшості канадських провінцій стягують спеціальні податки з продажу або гармонізовані податки з продажу наряду з федеральним податком на товари та послуги у розмірі 5%); 7,7% ставка податку у Швейцарії та 10% в Австралії, Японії та Південній Кореї; до 25% у Данії, Норвегії та Швеції та 27% в Угорщині (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Стандартні ставки ПДВ по країнам ОЕСР у 2022 р., %**

*Джерело:* узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку)

Як бачимо з даних дослідження, країни ОЕСР продовжують застосовувати широкий спектр знижених ставок, основною причиною, є політика стимулювання певних секторів економіки та забезпечення принципу справедливості в споживанні. Політика країни ОЕСР направлена на зменшення податкового навантаження, шляхом оподаткування їх по зниженій пільговій ставці ПДВ на товари та послуги першої необхідності, такі як продукти харчування одягу та взуття, які зазвичай становлять велику частку витрат домогосподарств з низькими доходами. Більшість країн також застосовують знижену ставку ПДВ або звільнення від податку на товари медичного призначення, освіту та житло. У деяких країнах практикують використовувати знижені ставки ПДВ для стимулювання споживання та виробництва «екологічних продуктів харчування», або для вирішення проблем, пов'язаних із зовнішніми екологічними наслідками. Але за дослідженнями західними науковцями, звільнення від податків та зниження ставок ПДВ не завжди є ефективним способом досягнення забезпечення справедливості [300].

Причиною низького стимулювання споживчого попиту за рахунок знижених ставок ПДВ, є те що така підтримка направлена на домогосподарства з низькими доходами, коли зниження ставок на основні продукти харчування зазвичай забезпечує більшу підтримку населенню з низьким рівнем доходів. Але, незважаючи на їх прогресивний ефект, дослідження, проведені зокрема ОЕСР, показали, що ці знижені ставки ПДВ залишаються неефективним інструментом розподілу, оскільки населення з високим рівнем доходів зазвичай отримують більше вигоди в абсолютному вираженні від знижених ставок ПДВ, бо, споживають дорожчі товари та послуги [328].

Зокрема, цікавим є досвід застосування знижених ставок ПДВ до оподаткування електронних книг та електронних публікацій у 20 із 37 країн ОЕСР, за винятком Ісландії, Норвегії та Великобританії. А Португалія назавжди знизилу ставку ПДВ на певні постачання електроенергії до певного

обсягу споживання (до 13%). У Австрії (2021 р.) та Швеції (2022 р.) додали послуги з ремонту до статей, які оподатковуються за зниженою ставкою 10% і 6% відповідно.

Зазначимо, що пільгове оподаткування ПДВ, за рахунок зниження ставок також мають тенденцію значно ускладнювати систему адміністрування ПДВ, та збільшуючи податкове навантаження на підприємства та негативно впливаючи на рівень дотримання вимог [231].

У деяких країнах, як виняток, до певних товарів передбачено застосування знижених ставок, можлива навіть 0 %. Відповідно до норм Директиви 2009/47 «Про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС відносно знижених ставок податку на додану вартість» відбувався перерозподіл пільг за певними категоріями товарів та послуг [105].

Зазначимо, що в Україні на відміну від країн ЄС такого порядку не передбачено. Досвід країн Заходу з пільгового оподаткування ПДВ довів свою ефективність, а тому є цілком виправданим, що наша держава використовує цей досвід, але при цьому, необхідно зважати на особливості механізму обчислення ПДВ, який ґрунтується на співвідношенні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту.

Деякі вітчизняні науковці вважають, що діюча ставка ПДВ в Україні є дещо завищеною і потребує зниження, та матиме позитивний ефект, оскільки сприятиме збільшенню обсягів реалізації за рахунок зниження цін, що призведе до прискорення обігу фінансових ресурсів та підвищить ефективність функціонування фінансової системи країни [20].

За діючим законодавством в Україні ПДВ справляють за основною ставкою 20%, яка до 2022 року не змінювалася, але відповідно до законів від 03.03.2022 № 2118 -IX [94] та від 12.05.2022 №2260-IX [92] були внесені зміни до п. 200.10-200.12 ПКУ. Також у зв'язку з військовою агресією російської федерації, було встановлено ставку податку 7% по операціях з: ввезення на митну територію України та постачання на митній території України бензинів. А також тимчасове звільнення у квітні – червні 2022 року

від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами.

З огляду на зміни та світовий досвід використання диференційованих ставок ПДВ потребує наукового осмислення та обґрунтування доцільності застосування та визначення переваг та недоліків такої практики.

На підставі аналізу досвіду використання диференційованих ставок вище зазначених країн до переваг можемо віднести зниження цін на основний продукти харчування, коли ставка ПДВ зменшується з 20 % до 10 %, як правило, відбувається зниження ціни товару пропорційна на 10 %. Особливістю цього зниження є підтримка соціально-незахищеного населення, якому стає доступнішим споживання певної групи продуктів харчування. Але потрібно врахувати, як зниження ставок вплине на рівень цін та позначиться на попиті.

Варто відзначити, що надходження від ПДВ у 2021 році сягнули рекордного рівня 536,5 млрд грн. Показники структури надходжень ПДВ до бюджету України наведені в таблиці 3.5 та свідчать про певні тенденції (рис. 3.4).

*Таблиця 3.5*

**Обсяг надходження податку на додану вартість, млрд грн**

Роки	Частка ПДВ у ВВП, %	ПДВ з ввезених на територію України товарів, млрд грн	ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), млрд грн	Всього ПДВ, млрд грн
1	2	3	4	5
2012	9,9	107	31,7	138,8
2013	8,8	96,5	31,7	128,3
2014	8,8	107,3	31,7	139,0
2015	9,0	138,8	39,7	178,5
2016	9,9	181,5	54,1	235,5
2017	10,5	250,5	63,5	314,0
2018	10,5	295,4	79,1	374,5
2019	9,5	289,8	88,9	378,7

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
2020	9,5	274,1	126,5	400,6
2021	9,8	380,7	155,8	536,5
2022	9	253,1	213,9	467,0

*Джерело:* узагальнено автором з використанням даних Міністерства фінансів України [72]

Згідно наведених даних в табл. 3.5, констатуємо, що обсяги надходжень від ПДВ за 2022 рік порівняно з 2021 роком зменшився 13,0% і становили 467,0 млрд грн. Слід відмітити, що таке різке зниження надходжень пояснюється масштабною військовою агресією російської федерації, та окупацією значної території України.

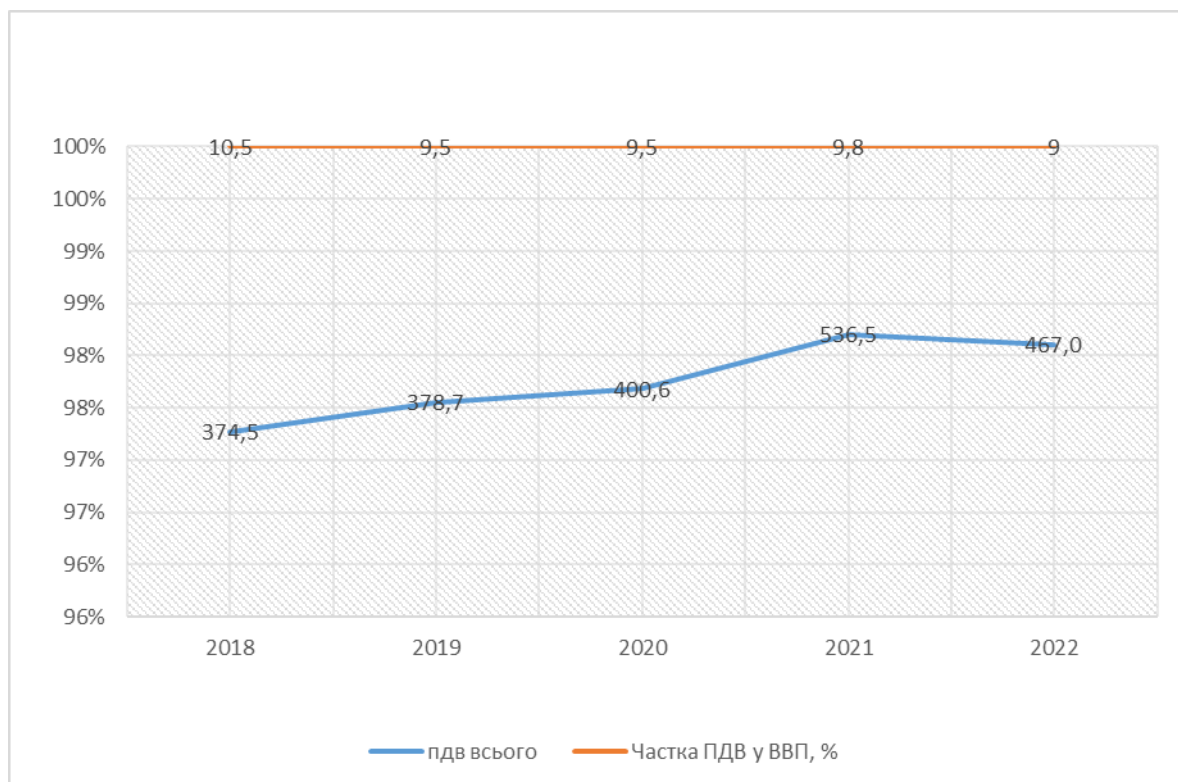
У структурі надходжень переважають суми ПДВ, сплачені при ввезенні на територію України товарів, а відтак свідчить про збереження тенденції імпортоорієнтованої та імпортозалежності вітчизняної економіки (згідно з даними Державного комітету статистики України, витрати домогосподарств на продукти харчування, безалкогольні напої, оплату житла, комунальних послуг в 2021 році становили понад 70% сукупних витрат). Як видно з таблиці зниження надходжень ПДВ з вироблених товарів в Україні у 2022 році до 2021 року, становить 5,4%.

При цьому недоліками запровадження диференційованих ставок ПДВ є пропорційне зниження ціни на товари та послуги, та складність ведення бухгалтерського обліку та ускладнюють процес перевірок для податкових органів.

На нашу думку, не є доцільним зменшення розміру стандартної ставки ПДВ. Потрібно провести подальшу диференціацію, щодо груп товарів, при цьому врахувати особливості структури виробництва та споживання в Україні, а також стан окремих секторів економіки. За допомогою диференціації ставок можна забезпечити стимулювання розвитку

вітчизняних галузей виробництва, що буде кращим вирішенням питання надання податкових пільг.

Зауважимо, що, незважаючи на численні пільги надходження від ПДВ в Україні є достатньо високими, завдяки реалізації механізму електронного адміністрування.



**Рис. 3.4. Динаміка надходжень ПДВ до зведеного бюджету та його частка у ВВП, млрд грн за 2018-2022 рр.**

*Джерело:* узагальнено автором з використанням даних Міністерства фінансів України [72]

У Європейському Союзі з 1 липня 2022 року нульова ставка застосовується до поставань, що здійснюються на користь збройних сил держав-членів ЄС, коли вони призначені «для оборонних заходів, що здійснюються з метою реалізації діяльності Союзу в рамках спільної безпекової та оборонної політики», аналогічно тому, що вже застосовується для збройних сил НАТО.

Доцільно також передбачити і в нашій державі зважаючи на другий рік воєнного стану такий досвід та розробити механізм реалізації такого застосування.

Варто відзначити, що у 2020 і 2021 роках багато країн ОЕСР тимчасово знизили ставку ПДВ, включаючи нульову ставку, у зв'язку з реагуванням на кризу Covid-19 [295]. Більшість цих заходів були спрямовані на підтримку сектору охорони здоров'я, зокрема на застосування нульових ставок або знижених ставок до постачання та імпорту певного медичного обладнання та санітарно-гігієнічних виробів, а також до певних медичних послуг. Також деякі країни запровадили тимчасове зниження ставок для стимулювання споживання та/або підтримки конкретних секторів економіки, які найбільше постраждали від кризи Covid-19, а саме: ресторанний бізнес, туристична діяльність, культура, пасажирський транспорт.

Слід зазначити, що, крім адаптації фіскальної політики до умов цифровізації, уряди багатьох країн вносять локальні зміни в механізми справляння податків на споживання. Так, в Австрії було запроваджено звільнення від сплати ПДВ для постачання, придбання в межах ЄС та імпорту медичних пристроїв (наборів для тестування) COVID-19 *in vitro* та вакцин проти COVID-19, а також надання послуг, тісно пов'язаних з такими пристроями чи вакцинами. Такі правила будуть діяти до 31 грудня 2022 р. Застосування зниженої ставки ПДВ у розмірі 5% для готелів і кемпінгів, ресторанів, видавничої діяльності та культурно-мистецької діяльності, яка спочатку мала закінчитися 31 грудня 2020 р., продовжена до 31 грудня 2021 р., крім пільги для видавничої діяльності [210].

У Бельгії запроваджено зниження ставки ПДВ до 6% для медичних масок і гелів для рук, проте, згідно з рішенням Європейської комісії, повне звільнення застосовується до імпорту до 31 грудня 2021 р., і це звільнення має перевагу перед зниженням ставки. Знижені ставки на товари першої необхідності були запроваджені в Естонії та Чехії. Данія запровадила механізм відстрочення сплати ПДВ під час пандемії до 1 березня 2021 р.

Відстрочення сплати ПДВ на різних умовах запровадили Канада, Колумбія, Японія лід зазначити, що, крім адаптації фіскальної політики до умов цифровізації, уряди багатьох країн вносять локальні зміни в механізми справляння податків на споживання [210].

Так, в Австрії було запроваджено звільнення від сплати ПДВ для постачання, придбання в межах ЄС та імпорту медичних пристроїв (наборів для тестування) COVID-19 *in vitro* та вакцин проти COVID-19, а також надання послуг, тісно пов'язаних з такими пристроями чи вакцинами. Такі правила будуть діяти до 31 грудня 2022 р. [210].

Застосування зниженої ставки ПДВ у розмірі 5% для готелів і кемпінгів, ресторанів, видавничої діяльності та культурно-мистецької діяльності, яка спочатку мала закінчитися 31 грудня 2020 р., продовжена до 31 грудня 2021 р., крім пільги для видавничої діяльності. У Бельгії запроваджено зниження ставки ПДВ до 6% для медичних масок і гелів для рук, проте, згідно з рішенням Європейської комісії, повне звільнення застосовується до імпорту до 31 грудня 2021 р., і це звільнення має перевагу перед зниженням ставки. Знижені ставки на товари першої необхідності були запроваджені в Естонії та Чехії. Данія запровадила механізм відстрочення сплати ПДВ під час пандемії до 1 березня 2021 р. Відстрочення сплати ПДВ на різних умовах запровадили Канада, Колумбія, Японія [210].

Стандартні ставки ПДВ у країнах ОЕСР стабілізувались у 2020 р. на рекордному рівні 19,3% у середньому. Одна країна ОЕСР підвищила стандартну ставку ПДВ у 2019 р. (Японія – з 8% до 10%). Дві країни ОЕСР (Німеччина та Ірландія) запровадили тимчасове зниження стандартної ставки ПДВ у 2020 р. (з 19% до 16% і з 23% до 21% відповідно) у рамках своїх пакетів економічного стимулювання у відповідь на кризу COVID-19. Реагування на надзвичайну ситуацію COVID-19 більшості країн ОЕСР включало збільшення знижених ставок ПДВ або подальше зниження цих ставок для підтримки сектора охорони здоров'я [60].

Розробка й адміністрування політики щодо ПДВ стали важливим компонентом у більшості заходів фіскальної політики урядів країн ОЕСР з метою пом'якшення наслідків кризи COVID-19 у 2020–2021 рр. Спалах COVID-19 призвів до кризи секторів охорони здоров'я й економіки, що обумовило застосування заходів стримування пандемії. Ці заходи скоротили виробництво, а в поєднанні із загальною кризою сектора охорони здоров'я зменшили попит підприємств і домогосподарств. Заходи економічної політики були зосереджені насамперед на підтримці ліквідності бізнесу (відстрочення сплати ПДВ), щоб допомогти йому залишатися на плаву, та забезпеченні підтримки доходів уразливих домогосподарств (застосування знижених ставок ПДВ). Деякі країни запровадили конкретні зниження ставки ПДВ для підтримки секторів, які найбільше постраждали від кризи (насамперед, готельний бізнес, туризм). Перспективами подальших досліджень визначено оцінку фіскальних ефектів від модифікації оподаткування споживання в країнах ОЕСР під час пандемії COVID-19 [60].

Досвід країн також довів свою ефективність на тимчасове зниження ставок ПДВ в частині регулювання ціни на енергоносії [255], яка постійно зростає. Зокрема, було вжито заходів для пом'якшення наслідків підвищення цін на енергоносії, включаючи субсидії, трансферти [186]. До прикладу у 2021 році Іспанія знизилу ставку ПДВ на рахунки за електроенергію з 21% до 10%, а Італія знизилу ставку ПДВ на використання постачання природного газу для «громадянських та промислових цілей» та для транспортних цілей з 21% до 5%. Також у 2022 році Бельгія, знизилу ставку ПДВ з 21% до 6% на постачання електроенергії для побутових потреб, газу та централізованого опалення, а Ірландія - з 13,5% до 9%, також Польща, яка знизилу ставку ПДВ на постачання електроенергії з 23% до 5% та на централізоване теплопостачання з 23% до 5%.

Отже, диференціація ставок ПДВ як інструмент регулюючого впливу має високий потенціал та забезпечує досягнення соціальної справедливості та

спрямовується на вирішення існуючих в країні проблем шляхом реалізації системи податкових пільг.

Розглянемо також світовий досвід звільнення від ПДВ фінансових послуг, які є предметом дискусій, оскільки правила застосування цих звільнень складні для застосування на практиці [227].

Також необхідно враховувати, що поява нових продуктів та послуг, таких як віртуальні валюти та інші криптоактиви, порушує питання для розширення режимів оподаткування ПДВ, особливо у світлі існуючих правил для фінансових послуг [299].

Так, з початком пандемії зріс попит на цифрові послуги, збільшився попит на використання платформ дистанційного зв'язку, а також зросли обсяги продажу товарів онлайн. Фактично відбувається трансформація бази оподаткування ПДВ і виникають нові об'єкти оподаткування ПДВ. Фіскальна політика країн ОЕСР має бути адаптованою під потреби цифровізації, яка накладає додаткові обмеження та чинить додатковий тиск на базу оподаткування не тільки податками на споживання, але і податком на прибуток, оскільки цифровізація вимагає додаткових витрат на створення відповідної інфраструктури, у тому числі такої, що забезпечує безпечні онлайн-продажі та забезпечує конфіденційність даних [326; 302].

До числа головних тенденцій які можна розглянути, з метою адаптації до вітчизняного законодавства слід віднести вирішення питань цифрової торгівлі в межах зростання цифрової економіки, яка все більше впливає на економіку в цілому, та ставить фундаментальні виклики, щодо оподаткування та адміністрування ПДВ. Особливість полягає в тому, що багато суб'єктів господарювання здійснюють економічну діяльність у межах іноземних юрисдикцій без здійснення фізичної діяльності або фізичної присутності у цих юрисдикціях. Особливо це стосується послуг та нематеріальних активів, що надаються у цифровій формі, а також до постійно зростаючого обсягу недорогих товарів, які продаються онлайн приватними споживачами. А відтак відсутність інструментів регулювання може

призвести до дедалі більших втрат доходів від ПДВ і зростаючого несправедливого конкурентного тиску на звичайних роздрібних продавців, які дедалі можуть конкурувати з постійно зростаючими обсягами онлайн-продажів, де ПДВ не стягувався.

Зазначимо, що у світі у відповідь на ці проблеми, ухвалено низку узгоджених на міжнародному рівні стандартів, правил та механізмів для вирішення проблем ПДВ у цифровій торгівлі. Вони дозволяють урядам забезпечити значні надходження ПДВ від цифрової торгівлі та забезпечити рівні умови як для онлайн продажів так і для традиційного бізнесу, не порушуючи принципів новатики та економічного зростання. Ці рішення були розроблені в рамках Глобального форуму з ПДВ, та відображають і взаємоузгодженої політики серед більш ніж 100 юрисдикцій у всьому світі [297]. Вони були реалізовані в рамках принципів з визначення юрисдикції, яка має право стягувати ПДВ з міжнародних постачань товарів та нематеріальних активів відповідно до принципу «призначення», а також механізми ефективного стягування ПДВ.

Перші кроки до адаптації фіскальної політики до вимог цифровізації були зроблені країнами – членами ЄС, оскільки їх до цього зобов'язали в регламентах ЄС. Одна з проблем сплати ПДВ при торгівлі онлайн є визначення місця оподаткування продавця. Саме для вирішення цієї проблеми в ЄС розробили схему One Stop Shop, що дозволяє уникнути продавцю реєстрації в кожній державі – члені ЄС, де продаватиметься продукт. Оподатковувана особа, зареєстрована в системі One Stop Shop у державі-члені (державо-член ідентифікації), може в електронному вигляді подавати щоквартальні декларації One Stop Shop з ПДВ з докладним описом поставок послуг, що надаються електронним способом, або інших продажів особам, які не оподатковуються податком в інших державах-членах (держави-члени споживання) разом із належним до сплати ПДВ [60].

Європейський Союз ухвалив Регламент Комісії з впровадження (ЄС) 2020/194, що стосується ПДВ в електронній комерції 12 лютого 2020 р. [208].

Майже всі країни ОЕСР впровадили стандарти ОЕСР щодо стягнення ПДВ з онлайн-продажів послуг і цифрових продуктів з офшорної електронної комерції постачальників. Сплеск електронної комерції після спалаху COVID-19 ще більше підкреслив важливість таких реформ для забезпечення належного стягнення ПДВ з цих продажів. Зараз багато країн ОЕСР зосереджуються на подальшому розширенні режимів ПДВ для електронної комерції, зокрема включно з онлайн-продажами невеликих посилок, які часто імпортуються з-за кордону іноземними електронними ринками та іншими постачальниками цифрових послуг [206]. Тобто цифровізація створює умови для поліпшення якості адміністрування податків, тому зростання фіскальної ефективності податків на споживання може відбутися не тільки за рахунок розширення бази оподаткування, але внаслідок підвищення ефективності адміністрування. Цифровізація також створила можливості для розширення бази ПДВ і поліпшення її функціонування, зокрема шляхом введення звітності та збору ПДВ для іноземних онлайн постачальників на цифрових платформах [60].

Проте, на нашу думку, реалізація диференціації ставок ПДВ та регулювання питань цифрової торгівлі можлива лише у разі певної узгодженості між діями суб'єктів господарювання та держави, як регулятора, який формально можна представити наступним чином (табл. 3.6).

*Таблиця 3.6*

**Напрями забезпечення ПДВ у цифровій торгівлі за допомогою регуляторних заходів**

№ з.п.	Форми та механізми	Регуляторні заходи
1	2	3
1	Законодавче врегулювання	Створення правової основи для того, щоб суб'єкти господарювання могли відстоювати право вводити ПДВ у міжнародну цифрову торгівлю. Сюди входять узгоджені на міжнародному рівні стандарти визначення місця оподаткування онлайн-продажів послуг та цифрових продуктів за місцезнаходженням клієнта.

1	2	3
	Механізм стягування	Забезпечення ефективного оподаткування ПДВ при онлайн-продажах товарів, послуг та цифрових продуктів від іноземних постачальників за рахунок спрощеної реєстрації та стягування ПДВ. А також визначення місця оподаткування транскордонних поставок послуг та нематеріальних активів, в принципі, виходячи з розташування клієнта (тобто де клієнт відкрив свій бізнес, реєстрація платником ПДВ).
	Диференціація ставок	Диференціація ставок має враховувати діюче міжнародне законодавство. Визначення стандартної ставки ПДВ, яка не може бути меншою 15%, згідно з директивою "Про спільну систему податку на додану вартість" від 28 листопада 2006 року держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижені ставки. Знижена ставка не може бути меншою 5%. Застосування нульової ставки до поставань, що здійснюються на користь збройних сил.
№ з.п.	Форми та механізми	Регуляторні заходи
2	Механізми контролю	Підвищення ефективності оподаткування ПДВ шляхом вимоги до операторів цифрових платформ, які домінують у глобальній цифровій торгівлі, в частині відрахувань ПДВ з продажів, що здійснюються через їхню платформу.
	Адміністрування	Встановлення вимог щодо оподаткування ПДВ іноземними онлайн-постачальниками за допомогою дотримання вимог сучасної стратегії, заснованої на ризиках, та надійного адміністративного співробітництва.

*Джерело:* систематизовано автором

Як бачимо, згідно узагальнень в таблиці 3.6, впровадження регуляторних заходів стосовно цифрової торгівлі, можуть відіграти ключову роль у підвищенні ефективності та результативності оподаткування ПДВ при онлайн постачанні кінцевим споживачам. Керівні принципи та стандарти ОЕСР мали значний вплив на реформи політики питань цифрової торгівлі у країнах ОЕСР та за її межами [254].

Необхідно підкреслити, що у 2020 році Європейська рада ухвалила пакет законодавчих актів (Директива Ради ЄС 2020/284 та Регламент Ради 2020/283), який вимагатиме від постачальників платіжних послуг передавати інформацію про транскордонні платежі, що виходять з держав-членів, та про

бенефіціара цих транскордонних платежів та потім централізуватися в європейській базі даних, Центральній електронній системі платіжної інформації (CESOP), де вона зберігатиметься, агрегуватиметься та перевірятиметься ще раз з іншими європейськими базами даних. Вся інформація в CESOP потім буде доступна експертам боротьби з шахрайством з держав-членів через мережу під назвою Eurofisc [298]. Метою цього нового заходу є надання податковим органам держав-членів правильних інструментів для виявлення можливого шахрайства з ПДВ в електронній торгівлі, яке здійснює продавець, зареєстрований в іншій в країні, що не входить до ЄС. Передача таких даних має розпочатися з 1 січня 2024 року.

За результатами узагальнення зарубіжного досвіду практики оподаткування, та власних досліджень у попередніх розділах, маємо констатувати, що ймовірне зниження податкового навантаження на економіку, можливе шляхом диференціації ПДВ (передусім впровадження зниженої ставки на групи товари споживчого попиту). Разом з тим, політика регулювання потенціалу диференціація ставок ПДВ має бути направлена на посилення регулюючих ефектів споживчого попиту на товари вітчизняного виробництва. Оскільки, знизити основну ставку у мовах сьогодення неможливо, оскільки відбудеться зниження обсягів надходження, то залишається тільки запровадження зниженої ставки до певних груп товарів.

У другому розділі дослідження, нами було розраховано коефіцієнти еластичності попиту. При цьому, маємо деталізувати, до яких саме груп товарів можна застосовувати знижені ставки. Таким чином, для визначення груп товарів нами було обраховано коефіцієнти еластичності попиту по ціні за основними товарними групами ( табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Еластичність попиту по ціні по основних товарних групах  
за 2017-2022 рр. в Україні**

Показники	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс споживчих цін*	239,7	263,1	273,8	287,5	316,2	400,4
Продукти харчування та безалкогольні напої	211,9	228,4	239,3	251,1	283,1	380,5
Еластичність попиту по ціні	1,13	1,15	1,14	1,14	1,11	1,05
відхилення	0	0,02	0,01	0	-0,03	-0,06
Алкогольні напої, тютюнові вироби	292,9	345,3	390,2	426,0	465,9	571,6
Еластичність попиту по ціні	0,81	0,76	0,70	0,67	0,67	0,7
відхилення	0	-0,05	-0,06	-0,03	0	0,03
Одяг і взуття	156,8	159,9	156,2	144,8	139,7	143,0
Еластичність попиту по ціні	1,52	1,64	1,75	1,98	2,26	2,8
відхилення	0	0,12	0,11	0,23	0,28	0,54
Предмети домашнього вжитку, побутова техніка та поточне утримання житла	192,9	206,0	205,6	206,6	215,2	272,3
Еластичність попиту по ціні	1,24	1,27	1,3	1,39	1,46	1,47
відхилення	0	0,03	0,03	0,09	0,07	0,01

\*Індекси споживчих цін на товари та послуги до грудня 2010 року

Джерело: розраховано автором за даними сайту Державної служби статистики України [71]

Аналіз даних, викладений в таблиці 3.7, свідчить про еластичний попит на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла (перевищує одиницю), що свідчить про тенденції впливу змін ставки ПДВ, адже буде змінюватися ціна на зазначені групи товарів. Попит на алкогольні напої, тютюнові вироби є не еластичним, та швидше за все це пояснюється тим, що ці товари за останні роки у своїй більшості переважають як товари імпорту.

Отже, можна зробити висновок, що застосування зниженої ставки ПДВ на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети

домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла сприятиме зростанню попиту на них. Особливістю збільшення попиту є пропорційне збільшення пропозиції, а відтак сприяє зростанню виробництва зазначених товарів. Ще одним позитивним впливом зростання виробництва та споживання зазначених товарів є розширення ринку вітчизняної готової продукції яка може позитивно вплинути на експорт товарів вітчизняного виробництва.

Досвід світових країн та власні дослідження довели свою ефективність стосовно реалізації регулюючого потенціалу, а тому цілком виправдним є те, що Україна почала використовувати цей досвід (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

### Кількісні та якісні параметри за напрямками оптимізації диференціації ставок ПДВ в Україні

№ з.п.	Напрямок	Характеристика
1	Стимулювання внутрішнього виробництва промисловості та	Підтримка національних виробників шляхом застосування знижених ставок ПДВ для вітчизняних галузей промисловості, які перебувають на стадії відкриття, або тих, які демонструють потенціал для значного зростання та створення робочих місць.
2	Зміцнення аграрного сектору	Знижені ставки ПДВ для сільськогосподарських виробників, які зайняті у сфері виробництва насіння, добрива, с/г обладнання, щоб знизити виробничі витрати. А також надання пільг для вирощування органічної продукції. Пропонуючи знижені ставки ПДВ на органічну продукцію чи сировину, Україна може вийти на продажі на світовий ринок.
3	Технології та інновації	Зниження ставок ПДВ для продуктів і послуг, пов'язаних із дослідженнями та розробками, програмного забезпечення та центрами інновацій.
№ з.п.	Напрямок	Характеристика
4	Соціальний добробут	Зберігати мінімальні або нульові ставки ПДВ для товарів першої необхідності, таких як основні продукти харчування, ліки.
5	Екологічна стійкість	Україна має значний потенціал для відновлюваної енергетики, особливо енергії вітру та сонця. Стимули зелених технологій через знижені ставки ПДВ для обладнання, що використовується для відновлювальних джерел енергії. А також, популяризація придбання електромобілів і екологічного громадського транспорту через сприятливі ставки ПДВ.
6	Оптимізація адміністрування ПДВ	Використання цифрових платформ для реєстрації, подання та оплати ПДВ, щоб оптимізувати процеси та підвищити прозорість цифрової торгівлі.
8	Посилення транскордонної торгівлі та інтеграції в ЄС	Оскільки Україна продовжує свій шлях до зближення з ЄС централізуватися в європейській базі даних, Центральній електронній системі платіжної інформації (CESOP).

*Джерело: систематизовано автором*

Загалом Україна має можливість оптимізувати свою систему диференціації ставок ПДВ, щоб краще реалізувати свій регуляторний потенціал. Зменшивши кількість ставок ПДВ, націливши знижені ставки на товари та послуги першої необхідності, використовуючи ставки ПДВ для досягнення соціальних і екологічних цілей, а також узгодивши диференціацію ставок ПДВ з іншими державними політиками країн ЄС, можна досягти ефективності, при цьому стандартну ставку ПДВ на рівні 20 відсотків необхідно залишити незмінною.

Отже, з певними застереженнями можна зазначити, що Україна може оптимізувати свою систему диференціації ставок ПДВ, щоб краще реалізувати свій регуляторний потенціал у частині стимулювання споживчого попиту. Спрямувати знижені ставки ПДВ на товари та послуги такі як продукти харчування, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку вітчизняного виробництва.

### **3.3. Регуляторний потенціал оподаткування споживання в частині зменшення бідності**

З огляду на постійні зміни, які відбуваються у національному податковому законодавстві та зверненні до вдалих практик застосування регуляторного потенціалу оподаткування споживання в частині зменшення бідності, накопичених в зарубіжних країнах, розглянемо загальні закономірності розвитку та побудови впливу. Нами у попередніх розділах розглянуто можливі шляхи трансформації податків на споживання з позиції економічної ефективності та соціальної справедливості в оподаткуванні. Метою даного дослідження є узагальнення світового досвіду та обґрунтування доцільності використання наявних тенденцій регуляторного впливу на зменшення бідності через оподаткування споживання.

Зазначимо, що регуляторна політика може мати безпосередній вплив на бідних як через загальну регуляційну позицію в державі, так і через наслідки розподілу податкової політики та державних витрат.

Характеризуючи регуляторні реформи в управлінні бюджетом, державному управлінні, прозорості перерозподілу ресурсів можна акцентувати увагу, що саме відпрацьований механізм цілеспрямованого використання державних ресурсів може сприяти підтримці менш забезпечених верств населення.

Незважаючи на те, що оподаткування споживання має потужний фіскальний потенціал навіть у країнах з високою часткою тіньової економіки, уряди багатьох країн мають складну політику оподаткування споживання, яка передбачає наявність диференційованих ставок і податкових виключень. Слід зазначити, що механізми справляння універсальних акцизів є порівняно гармонізованими, а от підходи до справляння специфічних акцизів мають свої особливості в різних країнах, обумовлюючи відмінності в їх фіскальній і регуляторній ефективності. Незважаючи на певні відмінності в підходах до організації оподаткування споживання, у країнах, які визначилися з ключовими пріоритетами у фіскальній політиці, спостерігається порівняно стабільний рівень фіскальної ефективності оподаткування споживання [60].

У більшості країн логіка податкових реформ пов'язана саме з визначенням впливу наявної системи оподаткування споживання як одного з аспектів на скорочені бідності. В останні роки у світовій практиці спостерігається тенденція до доступності у споживанні товарів та послуг першої необхідності через механізм регулювання ставок податків на споживання. Зокрема у Сполученому Королівстві Великої Британії стандартна ставка ПДВ становить 20%, але існує знижена ставка 5% на певні товари та послуги, такі як продукти харчування, дитячий одяг та рахунки за електроенергію. Така політика має на меті зробити ці товари першої необхідності більш доступними для домогосподарств з низькими доходами. У Канаді існує нульова ставка ПДВ на товари та послуги першої

необхідності, такі як продукти харчування, ліки та громадський транспорт, що дозволяє їх зробити більш конкурентоспроможними [297].

Одним із актуальних напрямів сучасних досліджень у сфері оподаткування споживання є перекладання податкового навантаження з праці на споживання. Так, F. Picos-Sanchez та A. Thomas емпірично доводять, що зниження соціальних внесків на 5%, яке компенсуватиметься підвищенням ставки ПДВ та елімінуванням знижених ставок ПДВ, призведе до регресивності ПДВ, при цьому частка сплаченого ПДВ у витратах на споживання непрацюючих громадян зростатиме швидше, порівняно з працюючими громадянами [308]. Суміжним напрямом досліджень оподаткування споживання є аналіз взаємозв'язку політики оподаткування споживання та нерівності по доходах, про що йдеться у працях T. Vöonke, G. Corneo та H. Löuthen [183], R. Blundell, L. Pistaferri та I. Saporta-Eksten [187].

За останні п'ятдесят років у багатьох зарубіжних країнах зросли податки на споживання. На відміну від оподаткування доходів, податки на споживання нараховуються, коли домогосподарство витрачає свій наявний дохід на споживання. Таким чином, показники нерівності та бідності наявного доходу не враховують оподаткування споживання. У глобалізованій економіці податки на споживання дозволяють державам забезпечити постійне джерело доходу, оскільки споживання домогосподарств менш мобільне, ніж, наприклад, капітал. Однак, коли у 2020 році декілька країн запровадили тимчасове зниження ставок податку на додану вартість (ПДВ) як частину своїх пакетів стимулів проти економічного впливу Covid-19, економісти швидко вказали, що зниження ставок ПДВ може не тільки до підвищити споживання, але також допомогти бідним [164].

Показовою є практика структуризації податків на споживання, таких як ПДВ, податки з продажу та акцизи, які стягуються з транзакцій, продуктів або послуг (з підприємств у виробничому ланцюгу, перш ніж передаватись кінцевому споживачу як частина ціни на товар чи послугу) та безпосередньо

залежать не від доходу чи багатства, а скоріше від витрат, які фінансуються доходом і багатством [296].

Зазначимо, що в окремих світових країнах, наприклад, відповідно до чинної номенклатури ОЕСР податки на споживання [297] в основному поділяються на дві підкатегорії:

- загальні податки на товари та послуги, які включають податки на додану вартість, податки з продажу та інші загальні податки на товари та послуги; податки на окремі товари та послуги, які складаються переважно з акцизів. Приблизно дві третини надходжень від податків на споживання припадає на податки на загальне споживання (головним чином ПДВ і податки з продажів), а одну третину – на податки на окремі товари та послуги, головним чином акцизні збори (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Надходження від податків на споживання у країнах ОЕСР, %**

Країна	Роки									
	1975		2005		2010		2015		2020	
	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %
Австралія	6,5	25,8	7,5	25,3	6,4	25,5	6,6	23,7	6,5	22,9
Австрія	12,3	33,9	11,1	27,1	10,9	26,5	10,9	25,3	10,4	24,6
Бельгія	10,1	26,0	10,5	24,2	10,5	24,6	10,2	23,2	9,8	23,0
Канада	8,1	26,0	7,7	23,7	7,0	22,5	7,1	21,5	6,9	20,2
Польща	-	-	12,2	37,1	12,2	38,8	11,4	35,3	12,1	34,1
Данія	12,1	32,7	15,3	31,8	13,9	31,1	13,4	29,1	13,4	28,4
Німеччина	8,7	25,4	9,7	28,1	10,2	28,7	9,9	26,7	9,1	24,1
Фінляндія	11,4	31,6	13,0	30,8	12,6	31,0	13,6	31,3	13,5	32,4

Продовження табл. 3.9

Країна	роки									
	1975		2005		2010		2015		2020	
	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %	до ВВП, %	у загальній сумі податкових надходжень, %
Франція	11,3	32,4	10,7	25,0	10,8	25,5	11,4	25,1	11,8	26,0
Греція	7,9	42,2	10,1	31,7	11,4	35,2	12,2	33,3	12,8	32,9
Іспанія	4,3	24,0	9,3	26,3	7,9	25,3	9,6	28,2	9,0	24,5
Ізраїль	-	-	10,7	32,7	11,0	36,4	10,9	35,0	9,8	33,0
Італія	6,9	28,3	9,4	24,1	10,0	23,9	10,5	24,5	9,9	23,3
Японія	3,0	15,1	4,4	17,2	4,4	16,7	5,9	19,5	6,4	19,4
Латвія	-	-	11,3	40,6	11,2	41,7	12,4	41,7	13,2	41,6
Колумбія	-	-	8,1	44,4	8,1	44,7	8,0	40,4	7,6	40,5
Швейцарія	4,5	20,6	5,3	20,4	5,1	19,9	5,0	18,7	4,7	17,2
Туреччина	4,7	40,9	11,0	47,4	11,3	45,8	10,6	42,7	9,9	41,5
Сполучене Королівство Великої Британії	8,1	23,7	9,5	29,4	9,6	30,2	10,3	32,7	9,6	29,8
Сполучені штати	4,2	17,1	3,8	14,7	3,6	15,5	3,8	14,6	3,9	15,0
Нова Зеландія	6,8	30,0	10,8	34,1	11,2	36,3	11,4	36,3	12,0	35,6
Мексика	-	-	4,7	36,7	6,0	37,9	6,0	37,9	6,5	36,8
Середній показник по ОЕСР	8,7	31,1	10,2	32,0	9,9	32,1	10,1	31,3	9,9	30,0

*Джерело:* узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку)

Як видно з даних таблиці 3.9. у 2020 році податки на споживання становили в середньому 30% загальних податкових надходжень у країнах ОЕСР, що становить 9,9%% ВВП цих країн [297]. Загальна частка податків на споживання у загальних податкових надходженнях зменшилася до 30,0% у 2020 році порівняно з 32,1%. % у 2010 році. Це зниження в основному пояснюється постійним зменшенням ваги податків на окремі товари та послуги (переважно на тютюн, алкогольні напої та паливо, а також деякі екологічні податки) як частки загального оподаткування в країнах ОЕСР, в

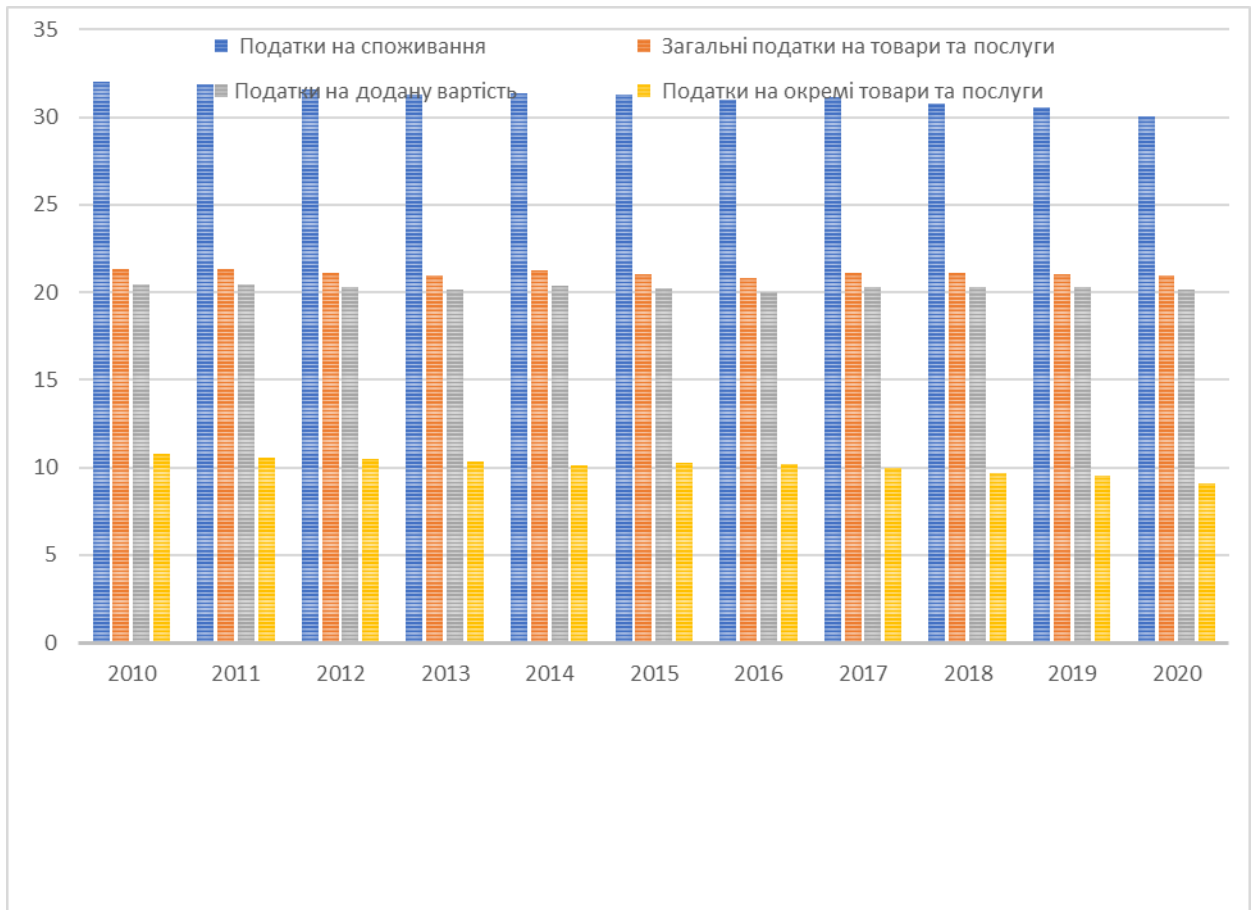
середньому. З 2010 по 2020 рік частка податків на споживання в загальних податкових надходженнях зменшилася в 26 країнах ОЕСР, тоді як в 11 країнах залишилася майже без змін. Податки на споживання складають понад 40% загальних податків у 5 країнах ОЕСР, але також є тенденція де на ці податки припадає менше 20% загальних податків (Японія, Швейцарія та Сполучені Штати). Надходження від цих податків залишалися стабільними між 2010 і 2020 роками як частка ВВП, так і частка загального оподаткування. Вони дещо зменшилися як частка ВВП з 10,2% у 2005 році до 9,9% у середньому у 2020 році.

Таким чином, проведений аналіз показав, що у довгостроковій перспективі країни ОЕСР все більше пріоритетними виділяють податки на загальне споживання. Як показав ретроспективний аналіз, з 1975 року частка цих податків у відсотках від ВВП у країнах ОЕСР значно зросла з 8,7% до 9,9% у 2020 році.

Таким чином, можна зробити висновок, що загальні податки на споживання (податки на товари та послуги, які включають податки на додану вартість) генерують вдвічі більше податкових надходжень ніж податки на окремі товари та послуги, які складаються переважно з акцизів.

Багато факторів впливають на надходження від ПДВ і його значення в системі оподаткування зарубіжних країн. Рішення податкової політики щодо балансу між різними джерелами державних надходжень, відіграють ключову роль, але ефективність податкової системи для ефективного адміністрування надходжень від ПДВ також має значення. Беручи до уваги зміни надходжень від ПДВ, можна констатувати здатність країн адмініструвати податок на своїй природній основі, тобто кінцеве споживання, на що впливає застосування знижених ставок і податкових пільг, а також здатність попереджати ухилення від сплати податків, та здійснювати планування та прогнозування надходжень. Ці фактори ефективності, вплив яких оцінюється в коефіцієнті надходжень від ПДВ у країнах, часто відіграють роль у

надходженнях [284] (рис. 3.5). Отже, ПДВ залишається найбільшим джерелом надходжень від податків на споживання.



**Рис. 3.5. Частка податків на споживання у відсотках від загального оподаткування 2010-2020 рр.**

*Джерело:* узагальнено автором з використанням статистичної інформації інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку)

Як видно з рис. 3.5, податки на додану вартість (ПДВ) становили в середньому 20,2% від загального обсягу податків у країнах ОЕСР у 2020 році. А відтак, ПДВ займає основну категорією податків на споживання, генеруючи майже втричі більше податкових надходжень, ніж акцизи, які становлять основну частину податків на окремих товарів і послуг, що в

середньому за 2020 рік становить 6,9% від загального обсягу податкових надходжень. Зауважимо, що податки на окремі товари та послуги становлять менше як 10% від загальної суми податків. Наразі акцизи складають основну частину податків на певні товари та послуги, становлячи в середньому 2,3% ВВП у 2020 році, порівняно з 2,4% у 2018 році. Вони забезпечили в середньому 6,9% загальних податкових надходжень у 2020 році, порівняно з 7,3% у 2018 році [118].

За результатами узагальнення зарубіжної практики, можна зробити висновок про те, що податки на споживання мають широкі бази оподаткування та помірні граничні ставки. Особливість полягає, в тому, що їх надходження можуть бути регресивними, та можуть бути компенсовані через систему витрат (наприклад, тимчасові, цільові продовольчі субсидії можуть компенсувати вплив широкомасштабного податку на споживання та пом'якшити несприятливий вплив політики коригування бідності).

Доцільно також зауважити, що дослідження в попередніх розділах та аналіз цього розділу дає можливість підтвердити висновки, що доходи від податків на споживання можуть бути спрямовані на програми соціального забезпечення для підтримки бідного населення, через субсидії та державні програми, такі як: охорона здоров'я, освіта, громадська інфраструктура: покращення транспорту, електроенергії та водопостачання може мати прямий позитивний вплив на засоби до існування бідних.

Як і більшість інструментів соціальної політики, податки на споживання впливають на ті, що домогосподарства можуть або не можуть собі дозволити. Тут слід враховувати, що домогосподарства з нижчими доходами сплачують вищу частку свого наявного доходу у вигляді податків на споживання тому, що частка доходу, витрачена на споживання, не збільшується пропорційно доходу. Та навпаки – домогосподарства з високим доходом витрачають більше на іпотечні кредити або заощаджують значну частину свого доходу, та не підлягають під стягнення податків на споживання. По-різному впливаючи на різні верстви населення, податки на

споживання сприяють перерозподілу доходів, що є основною метою соціальної політики. Покладаючи особливий тягар на бідних верств населення, податки на споживання часто не виконують перерозподільні цілі соціальної політики [204]. Таким чином, для того, щоб належним чином розглянути проаналізувати вплив соціальної політики, на бідність, потрібно брати до уваги податки на споживання.

Дослідження у попередніх розділах підкреслювали регресивний характер податків на споживання, оскільки частка доходу, що витрачається на податок, зменшується разом із доходом. Накопичений досвід досліджень в країнах з розвинутою економікою, підкреслював закономірності оцінки регресивності податків на споживання та відповідний розподіл навантаження податків на споживання за різними доходами [218]. Також, слід звернути увагу, що дослідження західних науковців надали переконливі докази того, як податки на споживання підвищують індекс Джині [314]. Однак, зміна індексу Джині також може виникнути через зміну у заможних верств населення, акцент на бідності дозволяє звернути увагу на тих, кому податки на споживання завдають найбільшої шкоди. У своїх дослідженнях одні науковці [282] зазначали, що мало відомо про те, як податки на споживання впливають на бідних. Позиція американських дослідників [291] навпаки полягає у підтвердженні залежності південних штатів США від податків на споживання та їх вплив та наслідки для бідних верств населення. В свою чергу, податки на споживання є досить низькими в США у порівнянні з європейськими країнами. Методологічно ці дослідження зосереджені на межі крайньої бідності, наприклад наявний дохід нижче 2,50 доларів на день.

Варто відзначити, що деякі типи домогосподарств більш уразливі, ніж інші, оскільки вони мають систематично нижчий рівень доходів і постійно вищі споживчі потреби. Зокрема, серед бідних, більш поширені домогосподарства з одним батьком і багатодітні сім'ї, тоді як, подружжя без дітей можуть менше постраждати від податків на споживання через подібні моделі споживання. На відміну від цього, багатодітні сім'ї та батьки-одиначки

можуть не отримати однакову вигоду від ефекту масштабу, оскільки члени сім'ї мають суттєво різні споживчі потреби (наприклад, витрати на шкільне обладнання, одяг залежний від віку або навіть підгузки). Таким чином, як узагальнення, можна констатувати, що оподаткування споживання має підвищену вразливість [256], а відтак вплив оподаткування споживання на бідність відрізняється для різних типів домогосподарств.

У зарубіжній економіці застосовується податкова форма підтримки через механізм прямого повернення малозабезпеченим верствам населення частини суми, що відповідає податку, що справляються з їх куплених товарів, на основі рахунків-фактур, виставлених у їхньому реєстраційному номері платника податків. Таким чином, така практика оподаткування, яка має на меті пом'якшити податкове навантаження та покращити умови життя громадян, а також сприяти формуванню системи знань відображення господарських операцій у сфері податкових розрахунків. В Україні нині відсутній механізм відшкодування податків на споживання для населення.

Подібний досвід є в таких країнах, як Японія та Канада, який передбачає застосування програми персоналізації податків, яка використовує електронний рахунок-фактуру для кількісної оцінки споживання населення. У такий спосіб відбувається зменшення нерівності та бідності населення та сприяє податковій справедливості. Також слід зазначити, що в країнах з низкою економікою у 2021 році уряд Бразилії в одному зі своїх штатів, запровадив програму, яка повертає податок на споживання громадянам з низькими доходами [296]. До участі у програмі долучено сім'ї, які мають дохід до трьох мінімальних заробітних плат або місячним доходом на душу населення, меншим за половину мінімальної заробітної плати. У рамках програми, механізм відшкодування податків на споживання здійснювався за допомогою спеціальної банківської картки, яка зареєстрована за цією програмою.

У деяких дослідженнях розглядалася ефективність варіанту звільнення оподаткування товарів від основного споживчого кошика як способу пом'якшення наслідків регресивного оподаткування [286; 287].

Оскільки доходи та рівні споживання систематично різняться в різних типах домогосподарств, дослідження податків на споживання в різних типах домогосподарств становить особливий інтерес, так як рівень бідності різних типів домогосподарств може по-різному впливати на рівень бідності. Зазначимо, оскільки податки на споживання значно відрізняються в різних країнах, порівняння має надати додаткове розуміння ролі податків на споживання.

Для визначення рівня можливостей подолання бідності через податки на споживання, розраховуються рівні бідності, які виникають після віднімання податків на споживання, сплачених із наявного доходу домогосподарства. Це іноді називають споживаним доходом домогосподарства.

Виділяють декілька підходів, на основі яких можна оцінити бідність, зокрема:

- перший підхід, загальні доходи особи нижче прожиткового мінімуму розраховуючи на місяць у середньому на одну людину;
- другий підхід, коли еквівалентні видатки особи нижче межі бідності, визначеної Організацією Об'єднаних Націй для країн Центральної й Східної Європи як гривневий еквівалент 5,05 долара відповідно до паритету купівельної спроможності;
- третій підхід полягає у скорочення або повне позбавлення можливості задовольняти основні потреби у харчуванні, придбанні товарів та послуг, оплати комунальних рахунків, відпочинку [273].

Характерною особливістю при дослідженнях змін у бідності, які спричинені витратами на житло або державними трансфертами, межа бідності фіксується на рівні п'ятдесяти відсотків середнього наявного доходу

домогосподарства для розрахунку рівня бідності після вирахування податків на споживання [229].

Дослідження бідності, спричинену податком на споживання, яка досліджувалася в одинадцяти країнах ОЕСР показала, що ці країни мають різноманітність ставок податку на споживання. Крім того, аналіз спирається на статистичні дані ОЕСР з національних рахунків. Щоб оцінити податки на споживання, використовується процедура Євростату для розрахунку неявних ставок непрямого податку шляхом ділення загальних витрат домогосподарств на надходження від податку на споживання [313]. Концепція податку на споживання включає всі непрямі податки на споживання, такі як податок на додану вартість (ПДВ) і акцизний збір на окремі продукти – наприклад, на сигарети, алкоголь, тютюн або пальне..

За даними українських науковців вразливими до бідності є домогосподарства, в яких є багато осіб на утриманні (діти, непрацюючі особи), а також пенсіонери, безробітні, некваліфіковані працівники. Також в Україні, через занижений рівень оплати праці значну частину осіб з низькими доходами становлять наймані працівники [48].

Відповідно до методики комплексної оцінки бідності, в Україні під поняттям бідність, розглядають неможливість підтримувати спосіб життя, притаманний конкретному суспільству в конкретний період [99]. У свою чергу під межею абсолютної бідності розуміють прожитковий мінімум. Таким чином, у вартість мінімального споживчого кошику (прожитковий мінімум) включено можливості задовольняти родинні (включно з утриманцями) потреби на мінімально прийнятному рівні й не відчувати соціальної ізоляції (прожитковий мінімум також визначає значну частину адресних і універсальних допомог, субсидій і трансфертів, зокрема розмір допомоги сім'ям з дітьми, допомоги особам з інвалідністю тощо, слугує базою для визначення максимального розміру доходів для сплати єдиного соціального внеску, частини посадових окладів). Отже, саме розмір

прожиткового мінімуму грає роль регулятора значної частини доходів і витрат.

В Україні для обчислення граничної межі абсолютної бідності беруть за основу оцінку мінімальних фізіологічних потреб людини в харчуванні (2100–2400 ккал на день, які здійснюються у розрахунку на дорослого або на особу що працює). Також, слід зазначити для визначення мінімальних стандартів життя обчислюється вартість споживчого кошика, до якого входять товари і послуги, які необхідні для забезпечення функціонування людського організму [99].

Відповідно до загальноприйнятих визначень прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, затверджених в Україні законодавчо [104; 40] визначено порядок формування споживчого кошика та застосування прожиткового мінімуму, результатами дослідження офіційних даних за 2017-2022рр прожиткового мінімуму в Україні за соціальними та демографічними групами узагальнено в таблиці 3.10.

*Таблиця 3.10*

**Прожитковий мінімум в Україні за соціальними та демографічними групами з 2017 по 2022 роки, (грн)**

Період	Загальний показник, грн.	Діти до 6 років, грн	Діти від 6 до 18 років, грн	Працездатні особи, грн	Особи, що втратили працездатність, грн	Мінімальна заробітна плата (грн)
1	2	3	4	5	6	7
з 01.12.2022 по 31.12.2022	2589	2272	2833	2684	2093	6700
з 01.07.2022 по 30.11.2022	2508	2201	2744	2600	2027	6500
з 01.01.2022 по 30.06.2022	2393	2100	2618	2481	1934	6500
з 01.12.2021 по 31.12.2021	2393	2100	2618	2481	1934	6500
з 01.07.2021 по 30.11.2021	2294	2013	2510	2379	1854	6000
з 01.01.2021 по 30.06.2021	2189	1921	2395	2270	1769	6000

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5	6	7
з 01.12.2020 по 31.12.2020	2189	1921	2395	2270	1769	5000
з 01.07.2020 по 30.11.2020	2118	1859	2318	2197	1712	
з 01.01.2020 по 30.06.2020	2027	1779	2218	2102	1638	4723
з 01.12.2019 по 31.12.2019	2027	1779	2218	2102	1638	4 173
з 01.07.2019 по 30.11.2019	1936	1699	2118	2007	1564	
з 01.01.2019 по 30.06.2019	1853	1626	2027	1921	1497	
з 01.12.2018 по 31.12.2018	1853	1626	2027	1921	1497	3 723
з 01.07.2018 по 30.11.2018	1777	1559	1944	1841	1435	
<b>Період</b>	<b>Загальний показник, грн.</b>	<b>Діти до 6 років, грн</b>	<b>Діти від 6 до 18 років, грн</b>	<b>Працездатні особи, грн</b>	<b>Особи, що втратили працездатність, грн</b>	<b>Мінімальна заробітна плата (грн)</b>
з 01.01.2018 по 30.06.2018	1700	1492	1860	1762	1373	

*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Державної служби статистики України

За даними таблиці 3.10 видно, що прожитковий мінімум в Україні за соціальними та демографічними групами у період з 2017 по 2022 роки зростає. Але, незважаючи на зростання та диференційованість, залежно від демографічних груп (саме для визначення потреб організму та фізичних можливостей) його рівень є вкрай низьким.

Таким чином, при розрахунку витрат на споживання доцільно розрізняти домогосподарства за кількістю осіб у їх складі. А відтак, сім'ям у складі яких чотири і більше осіб, доведеться витратити більше на основне споживання, зокрема продукти харчування та ін. (табл. 3.11). Отже, демографічний склад домогосподарства має ключове значення при розгляді споживчих потреб її членів, оскільки сім'ї з однаковими потребами (наприклад, пари без дітей) можуть отримати більше, ніж сім'ї з різними споживчими потребами (наприклад, багатодітні сім'ї).

Таблиця 3.11

## Характеристика домогосподарств\*

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Середній розмір домогосподарства, осіб	2,58	2,59	2,58	2,58	2,58	2,58	2,58	2,58
Середній розмір домогосподарства у розрахунку на умовних дорослих, осіб	2,10	2,11	2,11	2,11	2,11	2,11	2,10	2,10
<b>Розподіл домогосподарств за кількістю осіб у їх складі</b>	у відсотках							
одна особа	22,8	20,3	19,7	19,9	19,7	19,5	19,0	18,2
дві особи	29,6	32,5	32,3	32,0	32,8	33,4	34,5	35,4
три особи	25,3	25,9	26,9	27,3	26,5	26,7	26,5	26,6
чотири особи і більше	22,3	21,3	21,1	21,0	21,0	20,4	20,0	19,8
<b>Частка домогосподарств із дітьми до 18 років (%)</b>	38,0	38,2	38,2	38,2	37,8	37,9	37,7	37,8
	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Частка домогосподарств без дітей (%)</b>	62,0	61,8	61,8	61,8	62,2	62,1	62,3	62,2
<b>Розподіл домогосподарств із дітьми (%) за кількістю дітей у їх складі</b>								
одна дитина	73,6	75,7	76,0	75,4	75,1	74,6	79,2	79,3
дві дитини	23,3	21,2	21,4	21,9	21,4	22,6	18,7	18,8
три дитини і більше	3,1	3,1	2,6	2,7	3,5	2,8	2,1	1,9

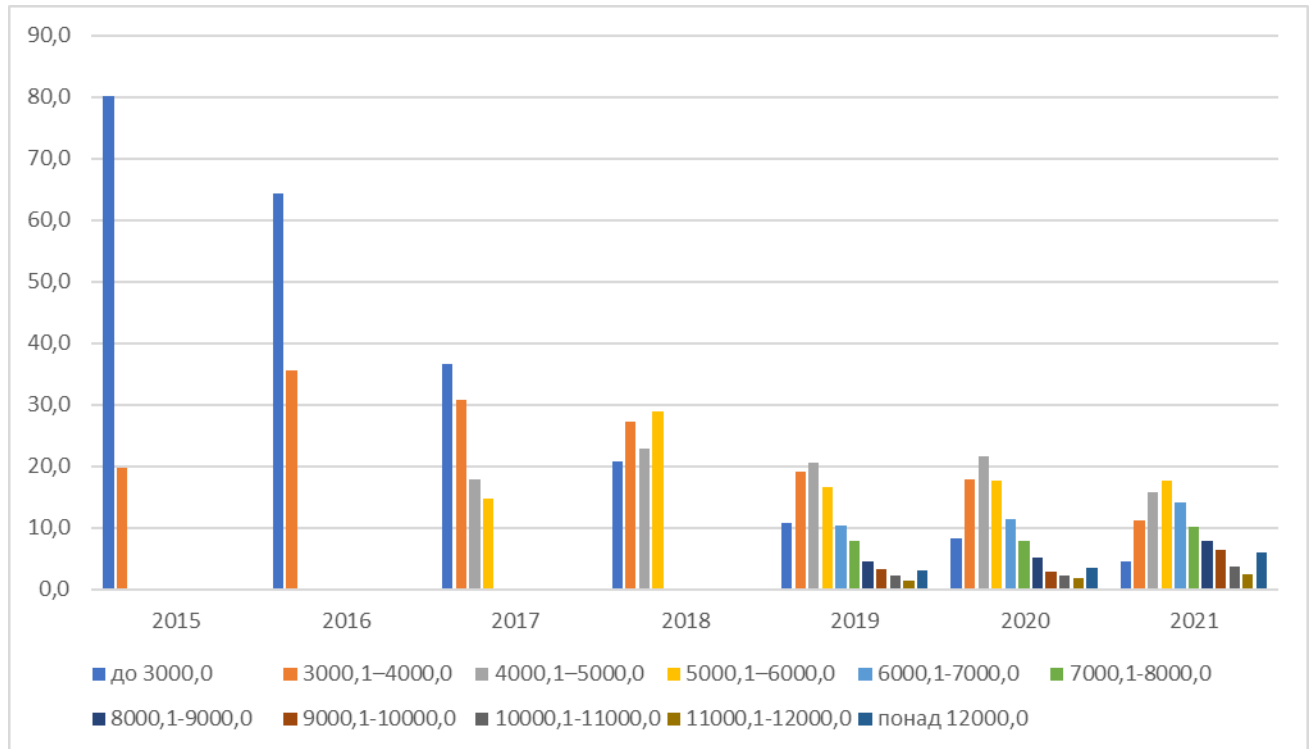
\*Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя.\*Без урахування частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях

*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Державної служби статистики України [71]

Як видно з таблиці 3.11, середній розмір домогосподарств в Україні за останні вісім років не змінився, у свою чергу відбулися зміни у розподіл домогосподарств за кількістю осіб у їх складі. Так, за період 2014-2021 року збільшилася кількість домогосподарств на дві та три особи. Слід відмітити, що зазнали змін у бік скорочення у складі домогосподарства яких перебуває двоє дітей.

На сьогодні в Україні питома вага населення з низьким рівнем доходів складає 90 % всього населення [71], а в структурі витрат з низьким рівнем

доходів, в структурі загальних витрат яких переважають придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг становлять більшу частину, що свідчить про низький життєвий рівень населення (рис. 3.6).



**Рис. 3.6. Розподіл населення за рівнем середньодушових еквівалентних загальних доходів\***

\*Починаючи з 2011 року при розрахунках середньодушових показників, а також показників диференціації населення (домогосподарств) за рівнем матеріального добробуту розпочато використання шкали еквівалентності. Для забезпечення зіставності показників динамічних рядів було здійснено перерахунок даних за 2015р. з урахуванням шкали еквівалентності. Без урахування частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській обл. без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя

*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Державної служби статистики України [71]

В мовах існуючої соціально-економічної ситуації в Україні, зокрема соціальної незахищеності більшої частини населення та впливу податків на

споживання, які ми дослідили у другому розділі, розглянемо динаміку індексу інфляції та рівень сукупних витрат та доходів у 2017-2022 рр. (табл. 3.12)

Таблиця 3.12

**Динаміка індексу інфляції на споживчі товари та рівень сукупних витрат та ресурсів у 2017-2021 рр. в Україні**

Показник	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Індекс інфляції</b>	113,7	109,8	104,1	105,0	110,0
Показник	2017	2018	2019	2020	2021
Сукупні витрати в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство, грн.	7139,41	8308,6	9670,2	9523,6	11243,4
Сукупні ресурси в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство, грн.	8165,2	9904,1	12118,5	12432,3	14490,6

*Джерело:* узагальнено автором за даними сайту Державної служби статистики України [71]

Як видно з таблиці 3.12, індекс інфляції зростає починаючи з 2018 року, пропорційно зростанню сукупним ресурсам в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство.

У Стратегії подолання бідності в Україні [106], зазначено, що рівень бідності в країні залишається стабільно високим. За даними 2015 року, за межею відносної бідності за витратами перебувало 23,8 відсотка населення [106]. Також високим залишається рівень бідності серед осіб пенсійного віку та становить майже 21,7 відсотків, а рівень бідності у сім'ях з дітьми становить 29,3 відсотка, у багатодітних сім'ях - 50,8 відсотка, у сім'ях, де є діти та непрацюючі дорослі особи, до 36 відсотків [106]. Слід враховувати,

що агресія російської федерації негативно вплинула на рівень добробуту населення, та спричинила до виникнення нових вразливих груп населення.

Таким чином, за такої ситуації державний бюджет є єдиним джерелом фінансування витрат на потреби соціального захисту домогосподарств. На сьогодні в Україні майже все населення потребує соціальної підтримки та соціальних гарантій. А відтак, з огляду на вищезазначене, одним з напрямів такої підтримки є удосконалення податків на споживання як один з напрямів посилення соціальної справедливості, який може реалізуватися через запровадження диференційованого підходу при їх справлянні, зокрема на окремі продукти харчування та товари першої необхідності.

У попередніх розділах роботи нами досліджено оцінку регуляторного потенціалу оподаткування споживання, зокрема зроблено висновок, що зі збільшенням податкового навантаження на податки на споживання рівень бідності зростає. Слід зауважити, що причиною цього є висока ставка ПДВ на товари повсякденного вжитку в Україні, фактично, частка ПДВ у витратах бідних домогосподарств є вищою, ніж у витратах заможних домогосподарств.

Як відмічалось раніше, запровадження диференційованих ставок ПДВ має на меті справедливо розподілити податкове навантаження та бути направлене на посилення регулюючих ефектів щодо формування структури сукупного попиту на товари вітчизняного виробництва. Проведений аналіз попиту по ціні по основних товарних групах, показав, що еластичний попит є на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла (перевищує одиницю), що свідчить про тенденції впливу змін ставки ПДВ, адже буде змінюватися ціна на зазначені групи товарів. А отже, можна зазначити, що для регулювання споживчого попиту вище зазначених товарних груп вітчизняного виробництва пропонується запровадження зниженої ставки ПДВ на рівні 18% на соціально значимі товари. Для цього розрахуємо оптимальний розмір такої ставки.

Оскільки в природі оподаткування споживання закладено сутність оподаткування доходів які витрачає населення, то розрахуємо знижену ставку оподаткування податком на додану вартість в Україні на соціально значимі товари на основі даних чистих доходів та споживчих витрат в Україні на 2021 рік (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Розрахунок зниженої ставки оподаткування податком на додану вартість у 2021 році в Україні**

№	Показники	Сума
1.	Податок на додану вартість, млн грн	536 489,1
2.	Акцизний податок, млн. грн	180 300,4
3.	Мито на товари та послуги, що ввозяться, млн. грн.	36 854,9
4.	Сума непрямих податків, млн. грн.	<b>753 644,40</b>
5.	Заробітна плата млн. грн.	2 133 647
6.	Поточні податки на доходи, майно та інші сплачені поточні трансферти млн. грн.	504 104
7.	Дохід від власності, одержаний	107 195
8.	Дохід від власності, сплачений	47 679
9.	Прибуток та змішаний дохід	893 594
10.	Сума валових доходів домогосподарств млн. грн.	4 698 611
11.	<b>Сума чистих доходів домогосподарств (5+6+7+9)</b>	3 638 540
12.	<b>Споживчі витрати домогосподарств, млн. грн</b>	4 876 000
13.	Середні ефективні ставки, розраховані до валових доходів, %	
14.	непрямих податків,% (4:10)	16,0
15.	Середні ефективні ставки, розраховані до чистих доходів, %	
16.	непрямих податків, % (4:11)	20,7
17.	<b>Середня ставка, розрахована відносно чистих споживчих витрат, % (4: (12-4))</b>	18,0

*Джерело:* розраховано автором за даними Міністерства фінансів України

Отже, за результатами розрахунків таблиці 3.13, ставка непрямих податків до чистого доходу становила 20,7 % і 16,0 до валового доходу. При цьому середня ставка, розрахована відносно чистих споживчих витрат, становить 18%. Таким чином, застосування зниженої ставки ПДВ пропонується на рівні 18 відсотків на соціально значимі товари, такі як продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла вітчизняних товаровиробників. Слід також зауважити, що дані таблиці є середніми, а розрахунок навантаження непрямих податків може відрізнятися з представленими середніми показниками. Оскільки у таких розрахунках складно врахувати всі доходи та витрати домогосподарств за відсутності статистичної інформації, то для розрахунку навантаження було взято заробітну плату та інші доходи і витрати відповідно до даних офіційної статистики.

Саме використання регуляторного впливу на оподаткування споживання може відігравати значну роль у скороченні бідності. Роблячи товари та послуги першої необхідності доступнішими, перешкоджаючи споживанню шкідливих товарів і послуг і перерозподіляючи багатство, оподаткування споживання може допомогти покращити життя сімей з низькими доходами.

Отже, регуляторний потенціал оподаткування споживання у переважній більшості визначено ступенем їх впливу на соціально-економічний розвиток держави. Проявляється потенціал через перерозподіл доходів між різними верствами населення, а саме через скорочення реальних доходів населення внаслідок сплати податків.

### Висновки до розділу 3

Узагальнивши напрями оптимізації фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні, зроблено наступні висновки:

1. Порівняльний аналіз вітчизняної та зарубіжної практики показав наявність тенденції гармонізації вітчизняного законодавства оподаткування специфічних акцизів до практики та вимог Європейського Союзу. Змінено порядок оподаткування реалізації тютюнових виробів, введено визначення спиртового дистиляту, винного дистиляту, пивного дистиляту та виокремлено нову категорію «малі виробництва дистилятів». За результатами узагальнення фіскальної ролі специфічних акцизів зроблено висновок, що незважаючи на постійні зміни та удосконалення акцизного оподаткування, відбувається розширення та деталізація ставок у частині вартості, одиниць вимірювання, кількості товарів, курсу валюти, що ускладнює порядок адміністрування податку.

2. Встановлено, що однією з особливостей акцизних податків є їхня особливість впливу на справедливий розподіл доходів у суспільстві, що забезпечується через витрати на придбання товарів, які не є товарами першої необхідності та оподатковуються акцизним податком. Також узагальнено практику європейських країн стосовно запровадження податкові пільги з акцизного податку, які мають екологічне спрямування, а також направлені на підтримку сільського господарства та підтримку охорони здоров'я.

3. Узагальнений аналіз динаміки надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частки у ВВП за 2017-2022 рр. показав, зниження частки надходжень до державного бюджету. Але навіть в умовах деструктивних змін середовища, насамперед впливу пандемії та воєнного стану в державі, продовжується процес формування системи

оподаткування специфічних акцизів, поступово впроваджуються європейські норми оподаткування акцизним податком та підвищується фіскальна роль специфічних акцизів. Зокрема, узагальнено типологія підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів в Україні за різними критеріями з метою виокремлення пріоритетних напрямів удосконалення підвищення фіскальної ролі акцизного оподаткування.

4. Встановлено, що оподаткування ПДВ показав періодизацію етапів свого становлення. За результатами обґрунтовано, що на кожному етапі становлення, відбувалися зміни підвищення та зниження ставок оподаткування, але протягом останніх років середня стандартна ставка ПДВ у зарубіжних країнах залишається на рівні 19 відсотків. Проте політика справляння ПДВ в цих країнах наразі коригується не тільки з позицій забезпечення їх фіскальної ефективності, але і на посилення регулюючих функцій, зокрема реагування на надзвичайну ситуацію COVID-19, включало збільшення знижених ставок ПДВ або подальше зниження цих ставок для підтримки сектора охорони здоров'я.

5. Розглянуто тенденції та напрями забезпечення ПДВ у цифровій торгівлі за допомогою регуляторних заходів які направлені на гармонізацію з системою оподаткування європейських країн що враховують кращі практики вирішення питань цифрової торгівлі в межах зростання цифрової економіки, яка ставить фундаментальні виклики, щодо оподаткування та адміністрування ПДВ.

6. Розраховано еластичність попиту по ціні по основних товарних групах за 2017-2022рр. в Україні, який показав, що еластичним, є попит на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла, а отже якщо буде змінюватися ставка ПДВ та змінюватиметься і ціна та попит на вказані товарні групи.

7. Проаналізований досвід регуляторного потенціалу оподаткування споживання надав можливість зробити висновки, що податки на товари та

послуги, які включають податок на додану вартість генерують вдвічі більше податкових надходжень ніж податки на окремі товари та послуги, які складаються переважно з акцизів.

Встановлено, що оподаткування споживання має підвищену вразливість, а відтак вплив оподаткування споживання на бідність відрізняється для різних типів домогосподарств. За результатами дослідження узагальнено, що Україні в структурі загальних витрат яких переважають придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг становлять більшу частину, що свідчить про низький життєвий рівень населення. Досліджуючи питання застосування зниженої ставки ПДВ запропоновано ставку на рівні 18 відсотків на соціально значимі товари, такі як продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла вітчизняних товаровиробників.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях автора: [59; 60].

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження наведено узагальнення теоретичних засад формування і реалізації потенціалу оподаткування споживання, розкрито прагматику формування і реалізації фіскального та регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні, заборонено напрями оптимізації фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні. Результати дослідження дозволили зробити наступні висновки:

1. Досліджено сутність фіскального та регуляторного потенціалу податків оподаткування споживання та його еволюція в Україні та світі, виходячи з економічної природи, визначено, що запровадження податку на додану вартість у більшості країн світу обумовлювалось його високою фіскальною ефективністю. Також встановлено, що з фіскальної точки зору акцизний збір поступається ПДВ, однак він має більші регуляторні можливості впливу на рівень цін, а значить і на споживання.

2. Розкрито особливості формування та реалізацію фіскальних та регуляторних ефектів податків на споживання, зокрема виявлено, що західна економічна думка суттєво випереджає українську у частині напрямів досліджень фіскальних та регуляторних ефектів оподаткування споживання, що пов'язано з тим, що економічні та політичні виклики, які переживає Україна, західні демократичні країни подолали кілька десятиліть тому. У процесі дослідження, встановлено, що фіскальна функція податку є первинною, а регуляторна вторинною. Порівняльний аналіз зарубіжної та вітчизняної практики показав, що застосування регуляторних ефектів податків на споживання досліджується у контексті забезпечення суспільного добробуту, зокрема регуляторним ефектам акцизного оподаткування в частині обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів.

3. Узагальнюючи особливості формування фіскального і регуляторного потенціалу оподаткування споживання в Україні, було зроблено висновок, що при дослідженні фіскального потенціалу перешкоджають повній його реалізації вплив формування фіктивного податкового кредиту, корупцію у сфері надання бюджетного відшкодування, недоліки в адмініструванні ПДВ. Регулятивні ефекти оподаткування споживання в Україні переважно досліджуються у контексті надання податкових пільг та застосування знижених ставок податків. Крім того, розкрито вплив оподаткування доходів і споживання на бідність та нерівність, зокрема на основі теоретичного узагальнення обґрунтовано, що податки на споживання також можуть поглиблювати нерівність. Обґрунтовано, що податкова політика по-різному впливає на економічний та соціальний розвиток у різних країнах, а результати впливу фіскальної політики залежать від багатьох факторів, зокрема рівня тінізації економіки, прозорості державних видатків, корупції, відсутності подвійних стандартів у податковому контролі тощо.

4. Ґрунтуючись на методичних підходах до оцінки фіскального та регуляторного потенціалу податків на споживання, встановлено, що вони здійснюються переважно з позицій податкового навантаження та на скільки його можна максимально збільшити без шкоди для бізнесу. Проведене дослідження дало змогу виокремити еластичність податків на споживання, як одного з ключових показників оцінки фіскального потенціалу, оскільки у період післявоєнної відбудови фіскальний потенціал податків на споживання визначатиметься переважно поведінкою споживачів та рівнем їх доходів. За результатами дослідження обґрунтовано, що залежними змінними у дослідженні є рівень бідності та рівень нерівності. Рівень бідності вимірювався як частка населення, чий кінцевий дохід є нижчим за межу бідності, визначену Державною службою статистики України та/або світовим індикатором бідності. Рівень нерівності вимірюється як частка 10% населення з найвищими доходами в національному доході та коефіцієнт Джині. Індикатори нерівності

за доходами включають частку 10% населення з найвищими доходами до оподаткування та коефіцієнт Джині.

5. Доведено, що при оцінці фіскального потенціалу оподаткування споживання виділяють такі напрями як оцінка податкового навантаження, аналіз прогресивності, оцінка еластичності. За результатами аналізу про надходження ПДВ та акцизного податку за 2007-2021 рр. в Україні, визначено оцінку податкової еластичності ПДВ та акцизного податку. В результаті оцінки ПДВ, зроблено висновок, що доходи бюджету від ПДВ були нееластичними до зміни податкової бази, а відтак не є ознакою високого фіскального потенціалу. Результати оцінки еластичності акцизного податку в Україні, теж обумовлюють низьку еластичність і навпаки теоретично свідчити про його високий фіскальний потенціал, однак він може бути реалізований тільки в умовах зменшення рівня тіньової економіки.

6. Обґрунтовано, що при визначенні оцінки регуляторного потенціалу податків на споживання, використовувати методологію дослідження, яка базується на поєднанні лінійної регресії та методу SEQ (Commitment to Equity Assessment), який виокремлює податки та трансферти з доходів або витрат домогосподарств для отримання чотирьох концепцій доходу на рівні домогосподарств: ринковий дохід, наявний дохід, дохід від споживання та кінцевий дохід. За результатами дослідження було виокремлено дві гіпотези: Н1 оподаткування має негативний вплив на нерівність доходів в Україні; Н2 оподаткування має негативний вплив на рівень бідності в Україні. Зроблено висновок, що обидві гіпотези сформульовані як негативні, оскільки вплив оподаткування на нерівність у країнах, що розвиваються, є негативним. За результатами оцінки перша гіпотеза не може бути підтверджена, оскільки оподаткування не має значного впливу на нерівність доходів в Україні. Друга гіпотеза може бути підтверджена, оподаткування споживання має значний негативний вплив на бідність, збільшення податкового навантаження призводить до зростання бідності.

7. Встановлено, що підвищення фіскальної ролі специфічних акцизів відбувається розширення та деталізація ставок у частині вартості, одиниць вимірювання, кількості товарів, курсу валюти, що ускладнює порядок адміністрування податку. Обґрунтовано, що однією з особливостей акцизних податків є їхня особливість впливу на справедливий розподіл доходів у суспільстві, що забезпечується через витрати на придбання товарів, які не є товарами першої необхідності та оподатковуються акцизним податком. Аналіз динаміки надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України та його частки у ВВП за 2017-2022рр. показав, зниження частки надходжень до державного бюджету. Але навіть в умовах деструктивних змін середовища, насамперед впливу пандемії та воєнного стану в державі, продовжується процес формування системи оподаткування специфічних акцизів, поступово впроваджуються європейські норми оподаткування акцизним податком та підвищується фіскальна роль специфічних акцизів.

8. Доведено, що диференціація ставок ПДВ як інструмент реалізації регуляторного потенціалу реалізується шляхом реагування на надзвичайні ситуації та виникнення ризиків фіскальних дисбалансів. Зокрема, реагування на надзвичайну ситуацію COVID-19, включало збільшення знижених ставок ПДВ або подальше зниження цих ставок для підтримки сектора охорони здоров'я. За результатами, розраховано еластичність попиту по ціні по основних товарних групах за 2017-2022рр. в Україні, який показав, що еластичним, є попит на продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла, а отже якщо буде змінюватися ставка ПДВ та змінюватиметься і ціна та попит на вказані товарні групи.

Розглянуто тенденції та напрями забезпечення ПДВ у цифровій торгівлі за допомогою регуляторних заходів які направлені на гармонізацію з системою оподаткування європейських країн що враховують кращі практики вирішення питань цифрової торгівлі в межах зростання цифрової

економіки, яка ставить фундаментальні виклики, щодо оподаткування та адміністрування ПДВ.

9. З метою посилення регуляторного потенціалу оподаткування споживання в частині зменшення бідності запропоновано доцільність застосування зниженої ставки ПДВ на рівні 18 відсотків на основні товарні групи, такі як продукти харчування та безалкогольні напої, одяг і взуття та предмети домашнього вжитку, побутову техніку та поточне утримання житла вітчизняних товаровиробників. Обґрунтовано пропозиції, що оподаткування споживання має підвищену вразливість, а відтак вплив оподаткування споживання на бідність відрізняється для різних типів домогосподарств. За результатами дослідження узагальнено, що в Україні в структурі загальних витрат яких переважають придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг становлять більшу частину, що свідчить про низький життєвий рівень населення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? *Інститут економічних досліджень та політичних консультацій*. Німецька консультативна група, Київ/Берлін, березень 2013. URL: <http://lukyanenko.at.ua/ld/7/707.pdf> (дата звернення: 18.05.2022).
2. Боровик П.М., Колотуха С.М., Бечко В.П. Вдосконалення механізму податкового регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів. *Збірник наукових праць Уманського НУС*. 2013. Вип. 82. Ч. 2: Економіка. С. 270-276.
3. Братушка Е. С., Кононець Є. В. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі. *Ефективна економіка*. 2014. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2959> (дата звернення: 28.06.2022).
4. Бюджетна декларація на 2020–2022 рр. URL: <http://budget-nizhyn.org/static/file/budzetna-deklaracia-na-2020-2022-roki.pdf> (дата звернення: 18.05.2023).
5. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія. Донецьк, 2012. 128 с.
6. Гарбар Т. "Транзитер" і "яма" - податкова карма або про "ризикові підприємства". URL: <http://blog.liga.net/user/tgrabar/article/8593.aspx> (дата звернення: 18.05.2022).
7. Годованець О.В., Маршалок Т.Я. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. *Економічний аналіз*. 2008. № 3. С. 85-89.

8. Голобородько Т. В., Шишка А. М. Історія становлення акцизного податку в Україні. *Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку* : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. Дніпро, 2020. С. 63.
9. Горбатюк І. О. Методи ухилення від сплати податків як основа тіньової економіки. *Наука молода*. 2013. Вип. 20. С. 58-62.
10. Горохова О.І., Чанкіна І.В. Статистичний аналіз акцизних надходжень до зведеного бюджету України. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 13. С. 147-156.
11. Державна казначейська служба України. Звітність про виконання Державного бюджету (зведеного бюджету, державного бюджету, місцевих бюджетів) України за 2014–2021 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/vikonannyaderzhavnogo-byudzhetu>(дата звернення: 18.05.2022).
12. Доходи і витрати домогосподарств України / Державна служба статистики України. 2021. URL:<http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.02.2023).
13. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01. Ірпінь. 2004. 18 с.
14. Єгорова Т. М., Юрченко Ю.І. Щодо визначення деяких факторів впливу на обсяг надходжень до бюджету. *Відомості наукової думки – 2007*: матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. Економічні науки. Т. 1. Премішль, Наука і студія, 2007. С. 49-52.
15. Єфіменко Т.І., Іванов Ю.Б., Карпова В.В. Диференційовані ставки ПДВ в Україні: проблеми та напрями вирішення. *Наукові праці НДФІ*. 2021. № 1. С. 5-21. URL: [https://npndfi.org.ua/?page\\_id=723&aid=1051](https://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=1051) (дата звернення: 15.04.2021).

16. Єфіменко Т.І., Іванов Ю.Б., Карпова В.В. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. *Фінанси України*. 2022. № 4. С. 7-26. URL: [https://finukr.org.ua/?page\\_id=774&lang=en&aid=4885](https://finukr.org.ua/?page_id=774&lang=en&aid=4885) (дата звернення: 15.04.2021).
17. Жибер Т.В., Солопенко Т.В., Славкова А.А. Державні програми у програмно-цільовому бюджетуванні: інституційний аспект. *Вчені записки*. № 24 (3). 2021. С. 22-29. URL: <https://drive.google.com/file/d/1U101Anlfs13E0IaZbXPLPrOz6qYKsvAt/view> (дата звернення: 15.04.2021).
18. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. Київ: ТОВ «Знання», КОО, 2000. 404 с.
19. Загорельська Т.Ю., Колот В.О. Процес адміністрування податку на додану вартість та його роль у виконанні основних функцій податкової системи України. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2015. Вип. 2. С. 149–160.
20. Замасло О. Т. Податкова система України: теорія, методологія, практика : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с.
21. Замасло О. Т., Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість у податковій політиці України: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2016. 240 с.
22. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. № 2(67). С. 66-78.
23. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія. Київ, 2013. 444 с.
24. Звіти про виконання Державного бюджету України. URL: [https://data.gov.ua/dataset/zvit\\_kazna](https://data.gov.ua/dataset/zvit_kazna) (дата звернення: 18.05.2023).

25. Іванишина О., Порохнюк І. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 31. С. 184-187.
26. Іванов Ю. Б. Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія. Харків: ХНЕУ, 2009. 400 с.
27. Іванов Ю.Б. Податки солідарності: новітній досвід ЄС та перспективи для України. *Фінанси України*. 2023. № 7. С. 80-98. URL: [https://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=4991](https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4991) (дата звернення: 22.09.2023).
28. Іванченко А. В. Становлення та розвиток акцизного оподаткування в Україні. *Вісник університету ДПС України*. 2005. № 2. С. 13-17.
29. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ: ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.
30. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. 304 с.
31. Карпенко С.П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів. *ScienceRise*. 2015. № 3 (8). С. 30-35.
32. Качула С.В. Удосконалення інституційного середовища як умови дієвості державної фінансової політики соціального розвитку в Україні. *Соціальна економіка*. 2018. № 56. С. 37–49.
33. Качула С.В., Баранник Л.Б., Сальникова Т.В. Формування бюджетних ресурсів в Україні від непрямого оподаткування: реалізація потенціалу специфічних акцизів. *Ефективна економіка*. 2022. № 8. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2022\\_8\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2022_8_14) (дата звернення: 22.09.2023).

34. Клименко С. Тіньова економіка в Україні: сутність, функції та наслідки. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України*. 2012. Вип. 2. С. 241-247. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnadu\\_2012\\_2\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnadu_2012_2_26). (дата звернення: 22.09.2023).

35. Кміть В. М., Петрів І. Г. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 4 (66). С. 119-125.

36. Кміть В.М., Волощук О.Г. Напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. № 13. С. 1124–1128.

37. Кміть В.М., Комарницький В.М. Проблеми і недоліки діючої системи непрямого оподаткування в Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 2(07). С. 136–141.

38. Коваленко А. Г., Малашенко Ю. А., Князева О. О. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. №18. С. 111-116.

39. Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС : дис. ... канд. юр. наук. Ужгород, 2021. С. 176.

40. Кодекс законів про працю України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

41. Коркуна Н. М., Грипинська Н. В., Цегелик Г. Г. Оподаткування – основна функція державного регулювання економіки. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. №3. Т.3. С. 152.

42. Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії*. 2008. Вип. 3(12). Ч. 2. С. 185.
43. Краус Н. М. Тіньовий та офіційний сектори економіки: антагоністичне співіснування і взаємодія: монографія. Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. 175 с.
44. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с.
45. Крисоватий А., Гуцул І. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів. *Економіст*. 2015. № 5. С. 7-9.
46. Крисоватий А.І. Теоретико організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль, 2005. 371 с.
47. Крисоватий А.І., Кізима А.Я., Маслій В.В. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2011. 260 с.
48. Лібанова Е. М. Бідність населення України: методологія, методика та практика аналізу: монографія. Умань : Видавець "Сочінський М.М.", 2020. 456 с.
49. Лісневська Д.Ю., Славкова А.А. Роль податкового контролю в боротьбі з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків. *Ефективна економіка*. № 4. 2023. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/1443> (дата звернення: 18.05.2023).
50. Лободіна З., Кізима А., Марущак Л. Оцінювання фіскальної та регулюючої ролі податку на додану вартість. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 6 (67). С. 19 –136.

51. Луніна І.О., Білоусова О.С. Оцінка втрати доходу бюджету від ПДВ. *Економіка та держава*. 2017. № 5. С. 13–18.
52. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: монографія. Київ: Знання, 2005. 335 с.
53. Макаренко В. В. Фіскальна ефективність акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського*. 2012. № 3 (55). С. 305-310.
54. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. *Інноваційна економіка*. 2010. Вип. 2. С. 252-256.
55. Маркіна О.О. Огляд директив європейського союзу в частині справляння ПДВ. *Сучасні питання економіки та фінансів: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. сем., 28 жовтня 2020 р.* Київ: КНЕУ, 2020. С. 156–158. (0,1 д.а.).
56. Маркіна О.О. Підходи до оцінки фіскального потенціалу податків на споживання. *Економіка та суспільство*. 2023. №56. (0,4 д.а.). URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3040> (дата звернення: 18.11.2023).
57. Маркіна О.О. Розвиток оподаткування споживання в незалежній Україні. *Світ наукових досліджень: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 16 лютого 2023 р.* (0,1 д.а.). URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/4265/> (дата звернення: 07.04.2023).
58. Маркіна О.О. Фіскальні та регуляторні ефекти податків на споживання: практика застосування в Україні та країнах ЄС. *Ефективна економіка (Index Copernicus, SIS, Google Scholar)*. 2023. №8. (0,7 д.а.). URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2020/2043> (дата звернення: 25.08.2023).

59. Маркіна О.О. Чинники фіскальної ефективності податків на споживання в Україні. *Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 28 вересня 2019 р. Вип. 51. Переяслав-Хмельницький, 2019. С. 56-59. (0,1 д.а.). URL: <https://drive.google.com/file/d/1FRRWglPBePNt4tg6rYzru2Fcha670A3I/view> (дата звернення: 07.04.2023).

60. Маркіна О.О., Паєнтко Т.В. Тенденції оподаткування споживання в країнах ОЕСР до та під час пандемії COVID-19. *Бізнес Інформ. (Crossref, Index Copernicus, Google Scholar)*. 2021. №11. С.376-382. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: проведений аналіз тенденцій оподаткування споживання в країнах ОЕСР до і під час пандемії COVID-19).

61. Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі. *Фінанси України*. 2017. № 9. С. 85–89.

62. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: монографія. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.

63. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>. (дата звернення: 18.05.2023).

64. Морозова Г.С., Руденко Є.М. Вплив податку на додану вартість на формування доходів державного бюджету України. *Економіка та держава*. 2014. Вип. 8. С. 42–46.

65. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV- XV ст. ). *Вісник податкової служби України*. 2011. №13. С. 22-23.

66. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2014. № 2(67). С. 59-70.

67. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. Львів, 2015. 16 с.
68. Опря Є.А. Історичні аспекти формування і розвитку Податкової системи в Україні. *Українські наукові записки*. 2005. № 3(15). С. 375-378.
69. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 12.10.2023).
70. Офіційний сайт Державної прикордонної служби. URL: <https://dpsu.gov.ua> (дата звернення: 12.10.2023).
71. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: [https://ukrstat.gov.ua/suya/st\\_zvit/2011/arh\\_zzy\\_st.htm](https://ukrstat.gov.ua/suya/st_zvit/2011/arh_zzy_st.htm) (дата звернення: 12.10.2023).
72. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: [https://mof.gov.ua/uk/budget\\_2022-538](https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538) (дата звернення: 12.10.2023).
73. Паєнтко Т., Маркіна О. Неформальна економіка та ухилення від сплати податків в Україні: інституціональний аспект. *Ročenka ukrajinsko-slovenská/ РОЧНИК Україно-Словацький*. 2018. С. 94-101. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: обґрунтовано наявність інституціонального зв'язку між ухиленням від сплати податків та неформальною економікою, а також наслідки такого зв'язку для розвитку економіки).
74. Паєнтко Т.В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків: монографія. Київ: «ДКС центр», 2013. 294 с.
75. Пасічний М. Д. Податкова політика країн ОЕСР. *Світ фінансів*. 2018. Вип. 1. С. 127-138.
76. Пасічний М. Пріоритети акцизної політики держави. *Економічний вісник університету*. 2022. Вип. 52. С. 167-176.

77. Пислиця А. В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні: дис. канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2012. 327 с.

78. Пислиця А.В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2008. Вип. IV. Т. 2. С. 101-110.

79. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської. Київ, 2017. 448 с.

80. Податкова система : навчальний посібник / заг. ред. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Одеса, 2014. 344 с.

81. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. І.С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

82. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4987> (дата звернення: 12.10.2023).

83. Полянська-Василенко Н. Історія України. Т.1 Київ, 1992. 591 с.

84. Примостка Л. А., Сушкова Е. Е. Податковий потенціал як важливий інструмент податкового регулювання. *Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції*. 2009. №4(5). С. 33-36.

85. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992р. №18-92 (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text> (дата звернення: 18.05.2022).

86. Про визначення сфери застосування пунктів (b) та (c) статті 143 Директиви 2006/112/ЄС щодо звільнення від податку на додану вартість при остаточному імпорті окремих товарів: Директива Ради 2009/132/ЄС від

19.10.2009р. URL: <https://minjust.gov.ua/m/podatki-vklyuchayuchi-nepryami> (дата звернення: 18.05.2022).

87. Про внесення змін до деяких положень Директиви 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2009/162/ЄС від 22.12.2009р. URL:[https://minjust.gov.ua/m/str\\_45885](https://minjust.gov.ua/m/str_45885) (дата звернення: 15.04.2021).

88. Про внесення змін до Директиви 2006/112/ЄС відносно знижених ставок податку на додану вартість: Директива Ради ЄС 2009/47/ЄС від 05.05.2009р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text) (дата звернення: 15.04.2021).

89. Про внесення змін до Директиви 92/83/ЄС про гармонізацію структур акцизних податків на спирт та алкогольні напої: Директива Ради (ЄС) 2020/1151 від 29 липня 2020 року. URL:[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_029-20#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_029-20#Text) (дата звернення: 28.05.2022).

90. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік: Закон України від 21 квітня 2022 року № 2218-IX. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2218-20#Text> (дата звернення: 18.04.2023).

91. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо спрощення умов виробництва дистилатів суб'єктами малого підприємництва: Закон України від 29 червня 2023 року № 3193-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3193-IX#Text> (дата звернення: 15.09.2023).

92. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX.

URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 15.04.2023).

93. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30 листопада 2021 року № 1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text> (дата звернення: 18.04.2022).

94. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 3 березня 2022 року № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 15.04.2023).

95. Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 липня 2020 року № 626. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/626-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення: 05.04.2022).

96. Про гармонізацію законодавства держав-членів стосовно податків з обороту - запровадження податку на додану вартість в державах – членах: Друга і Третя директива Ради 68/227/ЄЕС від 11 квітня 1967 року і 69/46 / ЄЕС від 9 грудня 1969 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text) (дата звернення: 15.04.2021).

97. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального: Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

98. Про загальний режим акцизного податку: Директива Ради (ЄС) 2020/262 від 19 грудня 2019 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_030-20#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_030-20#Text) (дата звернення: 18.05.2022).

99. Про затвердження Методики комплексної оцінки бідності: Наказ від 18.05.2017 № 827/403/507/113/232. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0728-17#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

100. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати акцизного податку: Наказ ДПС України від 09.10.2023 № 831. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovезakonodavstvo/nakazi/78522.html> (дата звернення: 12.10.2023).

101. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради 92/79/ЄЕС від 19.10.1992 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_431#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#Text) (дата звернення: 15.04.2021).

102. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92 (втратив чинність). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/14-92> (дата звернення: 18.05.2022).

103. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР (втратив чинність на підставі Кодексу від 02.12.2010, підстава 2755-VI). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 18.05.2021).

104. Про прожитковий мінімум: Закон України від 15.07.1999. №966-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/966-14#Text> (дата звернення: 18.05.2023).

105. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_928#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#Text) (дата звернення: 18.05.2022).

106. Про схвалення Стратегії подолання бідності: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 16 березня 2016 р. № 161-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-2016-%25D1%2580#Text> (дата звернення: 05.04.2022).

107. Проскура К. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 10. Ч. 2. С. 321-324.

108. Проскура К. П. Вплив адміністрування податків на забезпечення достатнього рівня податкових надходжень. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.17. С. 270-278.

109. Рудик Н. В. Малий і середній бізнес в умовах турбулентності: досвід України. *Бізнес Інформ*. 2020. №10. С. 163-172. URL: [https://www.businessinform.net/article/?year=2020&abstract=2020\\_10\\_0\\_163\\_172](https://www.businessinform.net/article/?year=2020&abstract=2020_10_0_163_172) (дата звернення: 05.04.2022).

110. Рудик Н. В. Превентивні заходи запобігання податковому боргу у сфері малого та середнього бізнесу. *Проблеми економіки*. 2020. №4(46). С. 342–350. URL: [https://www.problecon.com/export\\_pdf/problems-of-economy-2020-4\\_0-pages-342\\_350.pdf](https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2020-4_0-pages-342_350.pdf) (дата звернення: 05.04.2022).

111. Скенк А. Податок на додану вартість. Порівняльний підхід / пер. з англ. Преса Кембріджського університету. 2007. 532 с.

112. Словник іншомовних слів: за редакцією Мельничука О.С. Київ, 1974. 865 с. URL: <https://126.slovaronline.com/> (дата звернення: 05.04.2022).

113. Соколовська А. М. Єфименко Т.І., Луніна І.О. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. Київ: НДФІ, 2006. 320 с.

114. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Кондор, 2010. С. 277.
115. Соколовська А. М. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС: монографія. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2017. 448 с.
116. Соколовська А. Податкова політика в Україні у 2014-2019 рр.: формування, реалізація, оцінка наслідків. *Фінанси України*. 2020. №7. С. 7-30.
117. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія. Київ: Знання - Прес, 2004. 454 с.
118. Статистична інформація інтерактивної бази даних країн членів ОЕСР (Організацією з економічного співробітництва та розвитку). URL: <https://stats.oecd.org> (дата звернення: 21.10.2023).
119. Сухих Г. О. Проблеми формування, функціонування та відшкодування податку на додану вартість. *Чернігівський науковий часопис Чернігівського державного інституту економіки і управління. Сер. 1: Економіка і управління*. 2012. № 1. С. 127-133.
120. Тарангул Л. Л. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика : автореф. дис. д-ра екон. наук. Київ, 2003. 32 с.
121. Таранов І.М. Теоретико-організаційні засади визначення фіскального потенціалу держави. *Світ фінансів*. 2006. № 2. С. 60-65.
122. Тимченко О. М. Зарубіжний досвід сегментації податкових боржників та можливості його імплементації в Україні. *Фінанси України*. 2019. № 12. С. 20-31. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/items/1e8fb983-ec2a-475c-8611-b0b6f8e0d1bd> (дата звернення: 05.04.2022).
123. Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність упровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. *Ефективна*

*економіка*. 2020. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8086>  
(дата звернення: 21.10.2023).

124. Тимченко О. М., Сибірянська Ю. В. Фіскальні ефекти структурних зрушень в податковій системі України. *Економічний часопис XXI століття*. 2014. №1-2 (1). С. 69-73.

125. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: аналіт. доп. / за заг. ред. Я.А. Жаліла. Київ: НІСД, 2011. 96 с. URL: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/TEN.indd532d7.pdf> (дата звернення: 05.04.2022).

126. Ткачук Н. Вплив податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання в умовах реформування фінансової системи України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 4. С. 121–128.

127. Тучак Т., Шейко Н. Адміністрування акцизного податку у контексті його фіскальної ефективності. *Економіка та суспільство*. 2022. № 43. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1747>  
(дата звернення: 01.08.2023).

128. Тучак Т., Німак Я. Фіскальні важелі та правові засади створення індустріальних парків в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. № 48. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2252> (дата звернення: 01.08.2023).

129. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.07.01. Донецьк, 2006. 22 с.

130. Фрадинський О. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького університету*. 2009. №1. С. 112-116.

131. Червінська О.С. ПДВ у системі оподаткування України. *Інститут економіки і менеджменту НУ «Львівська політехніка»*. 2007. № 2(43). С. 86–87.
132. Чічкова В. Ю. Пільги з ПДВ в Україні: сучасний стан та перспективи гармонізації з законодавством ЄС. *Часопис економічних реформ*. 2011. № 4. С. 53-59.
133. Шаповал Т.Б. Податок на додану вартість: генеза та сучасна трансформація в умовах реформаційних правотворчих процесів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 47. Т. 3. С. 16-19.
134. Швабій К.І. Нагальні проблеми формування податкової політики держави в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39-52.
135. Шевченківська енциклопедія: в 6 т. Т.4. Київ, 2013. 808 с. С. 318.
136. Шевчук О., Мороз Я. Аналіз системи адміністрування ПДВ в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2014. С. 175-172.
137. Шуневич А. Фіскальна ефективність акцизного податку як складова оптимізації системи непрямого оподаткування. *Облік і фінанси*. 2020. №4(90). С. 82-88.
138. Шуневич А.С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2020. № 1 (57). С. 66-72.
139. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту: Перша директива Ради 67/227/ЄЕС від 11 квітня 1967 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_201#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_201#Text) (дата звернення: 12.10.2023).

140. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту - Правила відшкодування податку на додану вартість платникам податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території країни: Директива Ради ЄЕС 79/1072/ЄЕС від 06.12.1979. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45885](https://minjust.gov.ua/m/str_45885) (дата звернення: 15.04.2021).

141. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Спільна система податку на додану вартість: єдина база оподаткування: Шоста директива Ради 77/388/ЄЕС від 17.05.1977р. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45885](https://minjust.gov.ua/m/str_45885) (дата звернення: 01.08.2023).

142. Щодо щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту – Правила відшкодування податку на додану вартість платникам податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території Співтовариства: Тринадцята Директива Ради ЄЕС 86/560/ЄЕС від 17.11.1986. URL: [https://minjust.gov.ua/m/str\\_45885](https://minjust.gov.ua/m/str_45885) (дата звернення: 05.04.2022).

143. Юрчишена Л.В., Шевчук Ю.І., Концептуальні засади адміністрування та фіскальний потенціал акцизного податку в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1 (24). С. 102-112.

144. Якубів В.М., Боришкевич І.І. Проблеми й перспективи вдосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2014. Вип. 10(2). С. 15–22.

145. Янушевич Я. В. Податковий механізм регулювання циклічних коливань економіки. *Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік* : матеріали наук.-практ. конф., 12-13 бер. 2009 р. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. Ч. II. С. 320-322.

146. Ярошенко Ф. Історія податків та оподаткування в Україні: навчальний посібник. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. 240 с.

147. A Central Fiscal Stabilization Capacity for the Euro Area / Arnold N., Barkbu B., Ture E., Wang H., Yao J. Staff Discussion Note. 2018. No 18/03. International Monetary Fund. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2018/03/22/A-Central-Fiscal-Stabilization-Capacity-for-the-Euro-Area-45741> (date of access: 10.05.2021).

148. A social cost-benefit analysis of meat taxation and a fruit and vegetables subsidy for a healthy and sustainable food consumption in the Netherlands / Broeks M.J., Biesbroek S., Over E.A., van Gils P.F., Toxopeus I., Beukers M.H., Temme E.H. BMC Public Health. 2020.

149. Abel A. Optimal taxation when consumers have endogenous benchmark levels of consumption. *Rev. Econ. Stud.* 2005. № 72. P. 1–19. URL: [https://econpapers.repec.org/article/ouprestud/v\\_3a72\\_3ay\\_3a2005\\_3ai\\_3a1\\_3ap\\_3a21-42.htm](https://econpapers.repec.org/article/ouprestud/v_3a72_3ay_3a2005_3ai_3a1_3ap_3a21-42.htm) (date of access: 10.05.2021).

150. Agrawal D. R., Foremny D. Relocation of the rich: migration in response to top tax rate changes from Spanish reforms. *Review of Economics and Statistics*. 2018. URL: [https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1\\_wp7027.pdf](https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp7027.pdf) (date of access: 10.05.2021).

151. Alavuotunki K., Haapanen M., Pirttilä J. (2019). The effects of the value-added tax on revenue and inequality. *The Journal of Development Studies*. 2019. № 55(4). P. 490–508. URL: <https://doi.org/10.1080/00220388.2017.1400015>. (date of access: 10.05.2021).

152. Alesina A., Glaeser E. Fighting Poverty in the US and Europe: A World of Difference. Oxford: Oxford University Press, 2004. URL: <https://global.oup.com/academic/product/fighting-poverty-in-the-us-and-europe-9780199286102?cc=us&lang=en&> (date of access: 10.05.2021).

153. Alesina A., Perotti R. Income Distribution, Political Instability, and Investment. *NBER Working Paper Series*. 1993. № 4486. URL:

[https://www.nber.org/system/files/working\\_papers/w4486/w4486.pdf](https://www.nber.org/system/files/working_papers/w4486/w4486.pdf) (date of access: 10.05.2021).

154. Alm J., Sennoga E., Skidmore M. Perfect Competition, Urbanization, and Tax Incidence in the Retail Gasoline Market. *Economic Inquiry*. 2009. № 47 (1). P. 118–134. URL: [https://www.researchgate.net/publication/23960980\\_Perfect\\_competition\\_urbanization\\_and\\_tax\\_incidence\\_in\\_the\\_retail\\_gasoline\\_market](https://www.researchgate.net/publication/23960980_Perfect_competition_urbanization_and_tax_incidence_in_the_retail_gasoline_market) (date of access: 10.05.2021).

155. Alstadsæyer A., Johannesen N., Zucman G. Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality. *Journal of Public Economics*. 2018. Vol. 162. P. 2073–2103.

156. An official website of the European Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0079> (date of access: 10.05.2021).

157. Anikó Bíró. Did the junk food tax make the Hungarians eat healthier? *Food Policy*. 2015. Vol. 54. P. 107-115. URL: <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2015.05.003> (date of access: 10.05.2021).

158. Asare S., Stoklosa M., Drope J., Larsen A. Effects of prices on youth cigarette smoking and tobacco use initiation in Ghana and Nigeria. *Int. J. Environ. Res. Public Health*. 2019. № 16 (17). P. 3114. URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6747324> (date of access: 10.05.2021).

159. Auerbach A. J., Kotlikoff L. J. Dynamic Fiscal Policy. Cambridge University Press. 1987. URL: [https://kotlikoff.net/wp-content/uploads/2019/03/Dynamic-Fiscal-Policy\\_1.pdf](https://kotlikoff.net/wp-content/uploads/2019/03/Dynamic-Fiscal-Policy_1.pdf) (date of access: 10.05.2021).

160. Average income around the world. Worlddata.info: website. URL: <https://www.worlddata.info/average-income.php> (date of access: 10.05.2023).

161. Azevedo F., Jost J.T., Rothmund T., Sterling J. Neoliberal ideology and the justification of inequality in capitalist societies: Why social and economic dimensions of ideology are intertwined. *Journal of Social Issues*. 2019. № 75. P. 49–88. URL: <https://psycnet.apa.org/record/2019-10432-001> (date of access: 10.05.2021).

162. Bach S. Mehrwertsteuer dauerhaft senken! Kommentar. *DIW Wochenbericht*. 2020. №30/31. 538 p. URL: <https://ideas.repec.org/f/pba316.html> (date of access: 10.05.2021).

163. Bach S., M. Beznoska, V. Steiner. A Wealth Tax on the Rich to Bring Down Public Debt? Revenue and Distributional Effects of a Capital Levy in Germany. *Fiscal Studies*. 2014. № 35(1). P. 67 - 89.

164. Bach S., P. Haan, O. Hofmeister, V. Steiner. Increasing the Value-Added Tax to Re-Finance a Reduction of Social Security Contributions? A Behavioral Microsimulation Analysis for Germany DIW Berlin. 2006. URL: [https://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw\\_01.c.44654.de/20060905\\_bach\\_haan\\_hoffmeister\\_steiner\\_paper\\_vfs.pdf](https://www.diw.de/documents/dokumentenarchiv/17/diw_01.c.44654.de/20060905_bach_haan_hoffmeister_steiner_paper_vfs.pdf) (date of access: 10.05.2023).

165. Bader P., Boisclair D., Ferrence R. 2011. Effects of tobacco taxation and pricing on smoking behavior in high risk populations: a knowledge synthesis. *Int. J. Environ. Res. Public Health*. 2011. №8 (11). P. 4118–4139. URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3228562/> (date of access: 10.05.2021).

166. Badi H. Baltagi, Dan Levin. Cigarette taxation: Raising revenues and reducing consumption, Structural Change and Economic Dynamics. 1992. Vol. 3. Is. 2. P. 321-335. URL: [https://doi.org/10.1016/0954-349X\(92\)90010-4](https://doi.org/10.1016/0954-349X(92)90010-4) (date of access: 10.05.2023).

167. Baimbridge M. and Whyman P. Fiscal federalism and European economic integration. Routledge, London, 2004. URL: <http://www.untag->

[smd.ac.id/files/Perpustakaan\\_Digital\\_1/FEDERALISM%20Fiscal%20federalism%20and%20European%20economic%20integration.pdf](https://smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/FEDERALISM%20Fiscal%20federalism%20and%20European%20economic%20integration.pdf) (date of access: 10.05.2023).

168. Baldini M. Redistribution and Progressivity of the Italian Personal Income Tax, 40 Years Later. *Fiscal Studies*. 2021. Vol. 42. Is. 2. P. 345-366. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1475-5890.12249> (date of access: 10.05.2023).

169. Ball S., Eckel C. The economic value of status. *J. Socio-Econ.* 1998. №27. P. 495–514.

170. Barette C., Huber B. and Lichtblau K. A tax on tax revenue: the incentive effects of equalizing transfers. Evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*. 2002. Vol. 9. No 6. P. 631-649.

171. Barro R. Inequality and Growth in a Panel of Countries. *Journal of Economic Growth*. 1999. Vol. 5(1). P. 5-32.

172. Baskaran T., Feld L.P. and Necker S. Depressing dependence? Transfers and economic growth in the German states, 1975-2005. *CESifo Working Paper*. 2016. No 6055. URL: [https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1\\_wp6055.pdf](https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp6055.pdf) (date of access: 10.05.2023).

173. Bastani S. & Waldenström D. How should capital be taxed? *Journal of Economic Surveys*. 2020. № 34:4. P. 812-846. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/joes.12380> (date of access: 10.05.2023).

174. Beckert J. and Lutter M. The Inequality of Fair Play: Lottery Gambling and Social Stratification in Germany. *European Sociological Review*. 2009. №25(4). P. 475–488.

175. Bénabou R. Inequality and growth. In NBER Macroeconomic Annual. Cambridge, MA, MIT Press. 1996. URL: <https://rooseveltinstitute.org/think-tank/macroeconomic->

[analysis/?gad\\_source=1&gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFmPATZtO7v7myDFYzIrZr0X6IR7A-gQ8USuo2H-QWWOXakhFqlw6LxoC2OIQAvD\\_BwE](#)

(date of access: 10.05.2023).

176. Benedek D., de Mooij R. A., Keen M., Wingender P. Estimating VAT pass through. *International Tax and Public Finance*. 2022. №27. P. 890–930.

177. Benzarti Y., Carloni D. Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France. *American Economic Journal: Economic Policy*. 2019. №11. P. 38–63.

178. Benzarti Y., Carloni D., Harju J., Kosonen T. What goes up may not come down: Asymmetric incidence of value-added taxes. *Journal of Political Economy*. 2020. №128(12). P. 4438–4474. URL: <https://doi.org/10.1086/710558> (date of access: 10.05.2023).

179. Besley T. J., Rosen H. S. Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis. *National Tax Journal*. 1999. №52. P. 157–178.

180. Biswas S., I. Chakraborty, R. Hai. Income Inequality, Tax Policy, and Economic Growth. *The Economic Journal*. 2017. №127. P. 688–727.

181. Black Jeremy. Walpole in Power. 2001. URL: <https://www.abebooks.co.uk/Walpole-Power-Black-Jeremy-History-Press/31112529854/bd> (date of access: 10.05.2023).

182. Blasco J., Guillaud E. and Zemmour M. Consumption taxes and income inequality: An international perspective with microsimulation. *LIS Working Paper Series*. 2020. P. 1–35.

183. Blundell R. Assessing the temporary VAT cut policy in the UK. *Fiscal Studies*. 2009. №30. P. 31–38.

184. Blundell R., Pistaferri L., Saporta-Eksten I. Consumption Inequality and Family Labor Supply. *American Economic Review*. 2016. Vol. 106. No. 2. P. 387–435. DOI: 10.1257/aer.20121549.

185. Bönke T., Corneo G., Lüthen H. Lifetime Earnings Inequality in Germany. *Journal of Labor Economics*. 2015. Vol. 33. Is. 1. P. 171–208. DOI: <https://doi.org/10.1086/677559> (date of access: 10.05.2023).
186. Boone L. and A. Elgouacem. At the cross-roads of a low-carbon transition: what can we learn from the current energy crisis? 2021. URL: <https://oecdecoscope.blog/2021/10/22/at-the-cross-roads-of-a-low-carbon-transition-what-can-we-learn-from-the-current-energy-crisis/> (date of access: 10.05.2023).
187. Boschi M., D'Addona S. The stability of tax elasticities over the business cycle in European countries. *Fisc Stud.* 2019. № 40(2). P. 175–210.
188. Brännlund R., Nordström J. Carbon tax simulations using a household demand model. *Eur. Econ. Rev.* 2004. №48 (1). P. 211–233.
189. Brady D. and Bostic A. Paradoxes of Social Policy. *American Sociological Review*. 2015. №80(2). P. 268–298.
190. Brady D. and Burroway R. Targeting, universalism, and single-mother poverty: a multilevel analysis across 18 affluent democracies. *Demography*. 2012. №49(2). P. 719–746.
191. Bruce D., W. Fox and M. Tuttle. Tax Base Elasticities: A Multi-State Analysis of Long-Run and Short Run-Dynamics. *Southern Economic Journal*. 2006. Vol. 73. No. 2. P. 315-341.
192. Brys B., Matthews S., Owens, J. Tax reform trends in OECD countries. *OECD Taxation Working Papers*. 2011. P. 1–18. URL: <https://doi.org/10.1787/5kg3h0xxmz8t-en> (date of access: 10.05.2023).
193. Bucheli M., N. Lustig, M. Rossi, F. Ambibile. Social Spending, Taxes and Income Redistribution in Uruguay. *Public Finance Review*. 2014. Vol. 42. P. 413–433.

194. Burman L.E. & D.P. Moynihan. Tax Reform Options: Marginal Rates on High-income Taxpayers, Capital Gains, and Dividends, Statement before the Senate Committee on Finance, September 2011. URL: [www.urban.org/uploadedpdf/901447-Burman-Tax-Reform-Options.pdf](http://www.urban.org/uploadedpdf/901447-Burman-Tax-Reform-Options.pdf) (date of access: 10.05.2023).

195. Büttner T., Madzharova B. Unit sales and price effects of pre-announced consumption tax reforms: Micro- level evidence from European VAT. Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, mimeo. 2019. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3016386](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3016386) (date of access: 10.05.2023).

196. Cabrera Maynor, Lustig Nora & Morán Hilcías E. Fiscal Policy, Inequality, and the Ethnic Divide in Guatemala. *World Development*. 2015. Vol. 76. P. 263-279.

197. Carlos E. da Costa, Marcelo R. Santos. Progressive consumption taxes. *Journal of Public Economics*. 2023. Vol. 220. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272723000361> (date of access: 20.10.2023).

198. Chelwa G., van Walbeek C. Does cigarette demand respond to price increases in Uganda? Price elasticity estimates using the Uganda National Panel Survey and Deaton's method. *BMJ Open*. 2019. Vol. 9 (3). URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1662281](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1662281) (date of access: 20.10.2023).

199. Child poverty in large families / Bradshaw J., Finch N., Mayhew E., Ritakallio V.-M. and Skinner C. Bristol: The Policy Press, 2006. URL: <https://ifs.org.uk/publications/using-temporary-indirect-tax-cut-fiscal-stimulus-evidence-uk> (date of access: 10.05.2023).

200. Christofzik D. I., Fuest A., Jesse R. Macroeconomic effects of the anticipation and implementation of tax changes in Germany: Evidence from a

narrative account. Ruhr Economic Paper No. 852. 2020. URL: <https://ideas.repec.org/p/zbw/rwirep/852.html> (date of access: 20.10.2023).

201. CIAT/IOTA/OECD. Tax administration responses to COVID-19: Measures taken to support taxpayers. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-responses-to-covid-19-measures-taken-to-support-taxpayers.htm> (date of access: 10.05.2023).

202. Cingano F. Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth. Paris: OECD Publishing. 2014.

203. Coleman, Wilbur John, II. Welfare and Optimum Dynamic Taxation of Consumption and Income. *Journal of Public Economics*. 2000. Vol. 76. P. 1–39.

204. Collins M. L., Ruane S. and Sinfield A. Introduction: taxation and social policy. *Social Policy and Society*. 2020. Vol. 19. №3. P. 431–436.

205. Conard E. The Upside of Inequality: How Good Intentions Undermine the Middle Class. New York: Penguin Random House. 2016. URL: [https://learn.hauppaugelibrary.org/catalog/haup/the\\_upside\\_of\\_inequality?gad\\_source=1&gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFifp8um2y9IpicCmRHS0\\_NRnuNJZ7mu5KF3KF5g7QS8NZNgiRkQm\\_hoCv\\_sQAvD\\_BwE](https://learn.hauppaugelibrary.org/catalog/haup/the_upside_of_inequality?gad_source=1&gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFifp8um2y9IpicCmRHS0_NRnuNJZ7mu5KF3KF5g7QS8NZNgiRkQm_hoCv_sQAvD_BwE) (date of access: 10.05.2023).

206. Consumption Tax Trends in OECD 2020. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/152def2den.pdf?expires=1636460097&id=id&accname=305330&checksum=18CCB5D9DA28F2AEDE3B23617128C449> (date of access: 10.05.2023).

207. Correia Isabel. Consumption Taxes and Redistribution. *American Economic Review*. 2010. Vol. 100. P. 1673–94.

208. Council Directive (EU) 2019/1995 of 21 November 2019 amending Directive 2006/112/EC as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods. URL: <https://lexparency.org/eu/32019L1995> (date of access: 19.03.2022).

209. Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. [URL:https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0064](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0064) (date of access: 19.03.2022).

210. COVID-19 summary PWC. URL: <https://globalvatonline.pwc.com/covid-19-summary> (date of access: 24.02.2023).

211. Creedy J. Are consumption taxes regressive? The Australian Economic Review Melbourne: Melbourne Institute. 1998. URL: [https://econpapers.repec.org/article/blausecr/v\\_3a31\\_3ay\\_3a1998\\_3ai\\_3a2\\_3ap\\_3a107-116.htm](https://econpapers.repec.org/article/blausecr/v_3a31_3ay_3a1998_3ai_3a2_3ap_3a107-116.htm) (date of access: 19.03.2022).

212. Creedy J., Gemmill N. Corporation tax buoyancy and revenue elasticity in the UK. *Econ Model*. 2008. Vol. 25(1). P. 24–37.

213. Crossley T. F., Low H. W., Sleeman C. Using a temporary indirect tax cut as a fiscal stimulus: Evidence from the UK. Institute for Fiscal Studies Working Paper No. 14/16. London, 2014.

214. Cubero R. & I. Vladkova Hollar. Equity and Fiscal Policy: The Income Distribution Effects of Taxation and Social Spending in Central America. *IMF Working Paper Western Hemisphere Department*. WP/10/112. 2010.

215. D'Acunto F., Hoang D., Weber M. Unconventional fiscal policy to exit the COVID-19 crisis. 2020. URL: <https://voxeu.org/article/unconventional-fiscal-policy-exit-covid-19-crisis> (date of access: 10.05.2023).

216. Daveri F. and Tabellini G. Unemployment, growth and taxation in industrial countries. *Economic Policy*. 2002. Vol. 30(1). P. 47-88.

217. De Paula A., Scheinkman J. A. Value-added taxes, chain effects, and informality. *American Economic Journal: Macroeconomics*. 2010. Vol. 2(4). P. 195-221. URL: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/mac.2.4.195> (date of access: 19.03.2022).

218. Decoster A., Loughrey J., O'Donoghue C. and Verwerft D. How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five European countries. *Journal of Policy Analysis and Management*. 2010. Vol. 29. №2. P. 326–350. URL: <https://doi.org/10.1002/pam.20494> (date of access: 19.03.2022).

219. Decoster A., Swerdt K. De, Loughrey J., Donoghue C. O and Verwerft D. Comparative Analysis of the Distributional Impact of Combined Changes in Direct and Indirect Taxes and Benefits for Five European Countries. Euromod AIM-AP Deliverable 3.6, University of Leuven, 2009. URL: <http://www.andredecoster.be/publication/comparative-analysis-of-the-distributional-impact-of-combined-changes-in-direct-and-indirect-taxes-and-benefits-for-five-european-countries/> (date of access: 19.03.2022).

220. Determining the climate impact of food for use in a climate tax-design of a consistent and transparent model / Moberg E., Andersson M.W., Säll S., Hansson P.-A., Rööös E. *The International Journal of Life Cycle Assessment* 1–14. 2019. URL: [https://www.researchgate.net/publication/331623505\\_Determining\\_the\\_climate\\_impact\\_of\\_food\\_for\\_use\\_in\\_a\\_climate\\_taxdesign\\_of\\_a\\_consistent\\_and\\_t\\_ransparent\\_model](https://www.researchgate.net/publication/331623505_Determining_the_climate_impact_of_food_for_use_in_a_climate_taxdesign_of_a_consistent_and_t_ransparent_model) (date of access: 10.05.2023).

221. Deutsche Bundesbank. Wirkung der vorübergehenden Mehrwertsteuersenkung auf die Verbraucherpreise. Frankfurt, 2020. P. 57–59. URL: <https://www.bundesbank.de/resource/blob/850698/5b9b2d8ed9e59627386cc24d69e82780/mL/2020-11-monatsbericht-data.pdf> (date of access: 10.05.2023).

222. Diamond P. & E. Saez. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal of Economic Perspectives*. 2011. Vol. 25. No. 4. P. 165-190.

223. Ebert U. & Moyes P. Income taxation with labor responses. *Journal of Public Economic Theory*. 2007. Vol. 9. P. 653–682.

224. Ebert U. & P. Moyes. The difficulty of income redistribution with labour supply. *Economics Bulletin*. 2003. Vol. 8. P. 1–9.

225. Ebrill L., M. Keen and V. Perry. The Modern VAT. International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001. URL: <https://doi.org/10.5089/9781589060265.071> (date of access: 10.05.2023).

226. Enami A. Measuring the effectiveness of taxes and transfers in fighting inequality and poverty. In Lustig N. (Ed.). Commitment to equity handbook: Estimating the impact of fiscal policy on inequality and poverty. 2018. P. 207–216.

227. European Commission. Study on illicit trade in tobacco products and the potential for a system of tobacco traceability and security features. 2019. URL: [https://health.ec.europa.eu/tobacco/product-regulation/systems-tobacco-traceability-and-security-features\\_en](https://health.ec.europa.eu/tobacco/product-regulation/systems-tobacco-traceability-and-security-features_en) (date of access: 10.05.2023).

228. European Commission. VAT rules for financial and insurance services, review. 2021. URL: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-VAT-rules-for-financial-and-insurance-services-review/public-consultation\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-VAT-rules-for-financial-and-insurance-services-review/public-consultation_en) (date of access: 10.05.2023).

229. Eurostat. Living Conditions in Europe, Luxembourg: Publications Office of the European Union. 2018. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/9079352/KS-DZ-18-001-EN-N.pdf/884f6fec-2450-430a-b68d-f12c3012f4d0> (date of access: 10.05.2023).

230. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat> (date of access: 10.05.2023).

231. Evans C., Highfield R., Tran-Nam B., Walpole M. Diagnosing the VAT Compliance Burden: A Cross-Country Assessment. *International VAT Monitor*. 2020. Vol. 31/2. URL: [https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2019-07/evans\\_19\\_06\\_26\\_oxford\\_paper\\_evans\\_et\\_al.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2019-07/evans_19_06_26_oxford_paper_evans_et_al.pdf) (date of access: 10.05.2023).

232. Falkenhall B., Månsson J., Tano S. Impact of VAT reform on Swedish restaurants: A synthetic control group approach. *The Scandinavian Journal of Economics*. 2020. Vol. 122. P. 824–850.
233. Federation of Tax Administrators. State excise tax rates on cigarettes. 2022. URL: <https://taxadmin.org/tax-rates-new> (date of access: 10.05.2023).
234. Fedosov V., Paientko T. Opportunistic Government Behaviour: How Controlling Approaches in Public Management can Prevent it. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2019. Vol. 104 (160). P. 37-54.
235. Fellman J. The effect of transformations of Lorenz curves. *Econometrica*. 1976. Vol. 44. P. 823–824.
236. Fewer cancer cases in four countries of the WHO European Region in 2018 through increased alcohol excise taxation: a modelling study / P. Rovira, C. Kilian, M. Neufeld, H. Rungay, I. Soerjomataram, C. Ferreira-Borges, et al. *Eur Addict Res*. 2021. Vol. 27. P. 189-197.
237. Fisman R., K. Gladstone, I. Kuziemko, S. Naidu. Do Americans want to tax wealth? Evidence from online surveys. *Journal of Public Economics*. 2020. URL: [https://kuziemko.scholar.princeton.edu/sites/g/files/toruqf3996/files/kuziemko/files/wealth\\_taxes\\_jpubec.pdf](https://kuziemko.scholar.princeton.edu/sites/g/files/toruqf3996/files/kuziemko/files/wealth_taxes_jpubec.pdf) (date of access: 10.05.2023).
238. Förster M, Llana-Nozal A, Nafilyan V. Trends in top incomes and their taxation in OECD countries. OECD social, employment and migration working papers. 2014. P. 1–92.
239. Fox W. and C. Campbell. Stability of the State Sales Tax Income Elasticity. *National Tax Journal*. 1984. Vol. 37. P. 201-212.
240. Friedman E., Johnson S., Kaufmann D. and Zoido-Labaton P. Dodging the Grabbing hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries. *Journal of Public Economics*. 2000. № 76(4). P. 459–493.

241. Fuest C., Neumeier F., Stöhlker D. Die Preiseffekte der Mehrwertsteuersenkung in deutschen Supermärkten: Eine Analyse für mehr als 60 000 Produkte. Ifo Schnelldienst, 1–5. 2020. (No. 13/2020). URL: <https://www.ifo.de/DocDL/sd-2020-digital-13-fuest-neumeier-stoehlker-mehrwertsteuersenkung.pdf> (date of access: 10.05.2023).
242. Fullerton D. Metcalf E. G. Handbook of Public Economics. *North Holland*. 2002. Vol. 4. P. 1787-1872.
243. Gaarder I. Incidence and distributional effects of value added taxes. *The Economic Journal*. 2019. Vol. 129(618). P. 853–876.
244. Genschel P. & Schwarz P. Tax Competition: A Literature Review. *Socio-Economic Review*. 2011. Vol. 9(2). P. 339–370.
245. Gordon S. The incidence of income taxes on high earners in Canada. *Canadian Journal of Economics*. 2020. Vol. 53.2. P. 437-459.
246. Gredner T., Niedermaier T., Brenner H., Mons U. Impact of reducing alcohol consumption through price-based policies on cancer incidence in Germany 2020 to 2050 – a simulation study *Addiction*. 2021. Vol. 116 (7). P. 1677-1688.
247. Green SB. How many subjects does it take to do a regression analysis? *Multivariate Behavioral Research*. 1991. Vol. 26. P. 499–510.
248. Gren M., Moberg E., Säll S., Rööös E. Design of a climate tax on food consumption: examples of tomatoes and beef in Sweden. *Journal of Cleaner Production* . 2019. Vol. 211. P. 1576–1585.
249. Harris R. A primer of multivariate statistics. 2nd ed New York: Academic Press. 1985. URL: <https://www.taylorfrancis.com/books/mono/10.4324/9781410600455/primer-multivariate-statistics-richard-harris> (date of access: 10.05.2023).

250. Hasanov F. & Izraeli O. Income Inequality, Economic Growth, and the Distribution of Income Gains: Evidence from the U.S. States. *Journal of Regional Science*. 2011. Vol. 51(3). P. 518-539.

251. Hayo B., Mierzwa S. & Ünal U. Estimating policy-corrected long-term and short-term tax elasticities for the USA, Germany, and the United Kingdom. *Empir Econ*. 2023. Vol. 64. P. 465–504.

252. Helgason A. F. Unleashing the ‘money machine’: the domestic political foundations of VAT adoption. *Socio-Economic Review*. 2017. Vol. 15(4). P. 797–813.

253. Higgins S., Lustig N. Can a poverty-reducing and progressive tax and transfer system hurt the poor? *Journal of Development Economics*. 2016. Vol. 12. P. 63–75.

254. HMRC. Second estimate of the VAT gap (tax year 2020 to 2021). HMRC, London, 2022. URL: <https://www.gov.uk/government/statistics/vat-gap-estimates/second-estimate-of-the-vat-gap-tax-year-2021-to-2022> (date of access: 10.05.2023).

255. IEA. What is behind soaring energy prices and what happens next? 2021. URL: <https://www.iea.org/commentaries/what-is-behind-soaring-energy-prices-and-what-happens-next> (date of access: 10.05.2023).

256. Imai K. S., Wang X. and Kang W. Poverty and vulnerability in rural China: effects of taxation. *Journal of Chinese Economic and Business Studies*. 2010. Vol. 8. №4. P. 399–425.

257. Iosifidi M. and Mylonidis N. Relative effective taxation and income inequality: Evidence from OECD countries. *Journal of European Social Policy*. 2017. Vol. 27(1). P. 57–76.

258. Jakobsson U. On the measurement of the degree of progression. *Journal of Public Economics*. 1976. Vol. 5. P. 161–168.

259. James K. The rise of the value-added tax. Cambridge: Cambridge University Press, 2015. URL: <https://www.cambridge.org/core/books/rise-of-the-valueadded-tax/6FA18203EDF419B5990AE1D22BF23220> (date of access: 10.05.2023).
260. Jansen A., Calitz E. Considering the efficacy of value-added tax zerorating as pro-poor policy: The case of South Africa. *Development Southern Africa*. 2017. Vol. 34(1). P. 56–73.
261. Jellema Jon R., N. Lustig, A. Haas, S. Wolf. The Impact of Taxes, Transfers, and Subsidies on Inequality and Poverty in Uganda. *Commitment to Equity Institute Working Paper* No. 53. 2016. URL: [https://commitmenttoequity.org/publications\\_files/Uganda/CEQ\\_WP53\\_Jellema%20Lustig%20Haas%20Wolf\\_Nov23\\_2016\\_XR.pdf](https://commitmenttoequity.org/publications_files/Uganda/CEQ_WP53_Jellema%20Lustig%20Haas%20Wolf_Nov23_2016_XR.pdf) (date of access: 10.05.2023).
262. Jens Matthias Arnold B. Tax Policy for Economic Recovery and Growth. *The Economic Journal*. 2011. Vol. 121. No. 550. P. F59-F80. URL: <https://www.jstor.org/stable/41057701> (date of access: 10.05.2023).
263. Johansson-Stenman O., Martinsson P. Honestly, why are you driving a BMW? *J. Econ. Behav. Org.* 2006. №60. P. 129–146. URL: [https://econpapers.repec.org/article/eeejeborg/v\\_3a60\\_3ay\\_3a2006\\_3ai\\_3a2\\_3ap\\_3a129-146.htm](https://econpapers.repec.org/article/eeejeborg/v_3a60_3ay_3a2006_3ai_3a2_3ap_3a129-146.htm) (date of access: 10.05.2023).
264. Johnson S., Kaufmann D. and P. Zoido-Lobatin. Corruption, Public Finances and the Unofficial Economy. World Bank Policy Research Working Paper Series №. 2169. The World Bank. Washington, D.C. 1998. URL: <https://ideas.repec.org/p/wbk/wbrwps/2169.html> (date of access: 10.05.2023).
265. Kakwani N. Income Inequality, Welfare, and Poverty: An Illustration Using Ukrainian Data. 1995. URL: [https://www.researchgate.net/publication/254073377\\_Income\\_Inequality\\_Welfare\\_and\\_Poverty\\_An\\_Illustration\\_Using\\_Ukrainian\\_Data](https://www.researchgate.net/publication/254073377_Income_Inequality_Welfare_and_Poverty_An_Illustration_Using_Ukrainian_Data) (date of access: 10.05.2023).

266. Keen M. & Lockwood B. The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*. 2010. Vol. 92. P. 138–151.
267. Keen M. & Mansour M. Revenue Mobilisation in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalisation II – Corporate Taxation. *Development Policy Review*. 2010. Vol. 28(5). P. 573–596.
268. Keen M. The Balance between Specific and Ad Valorem Taxation. *Fiscal Studies*. 1998. Vol. 19/1. P. 1-37.
269. Keen M. VAT, tariffs, and withholding: Border taxes and informality in developing countries. *Journal of Public*. 2008. Vol. 92. Is. 10-11. P. 1892-1906  
URL:[https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v\\_3a92\\_3ay\\_3a2008\\_3ai\\_3a10-11\\_3ap\\_3a1892-1906.htm](https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v_3a92_3ay_3a2008_3ai_3a10-11_3ap_3a1892-1906.htm) (date of access: 14.06.2023).
270. Kelly M. Inequality and Crime. *Review of Economics and Statistics*. 2001. Vol. 82(4). P. 530-539.
271. Kleinbard E. Capital Taxation and Age Inequality, Center for Law and Social Science Research Papers Series No. CLASS16-27. Legal Studies Research Papers Series No. 16-29. 2017. URL:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2838532](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2838532) (date of access: 10.05.2023).
272. Kneller R., Bleaney M.F. & Gemmell N. Fiscal Policy and Growth: Evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*. 1999. Vol. 74. P. 171-190.
273. Laird J., Parolin Z., Waldfogel J. and Wimer C. Poor state, rich state: understanding the variability of poverty rates across U.S. states. *Sociological Science*. 2018. Vol. 5. №26. P. 628–52.
274. Limiting livestock production to pasture and by-products in a search for sustainable diets / Röö E., Patel M., Spångberg J., Carlsson G., Rydhmer L. *Food Policy*. 2016. Vol. 58. P. 1–13.

275. Lustig N. & S. Higgins. Commitment to Equity Assessment (CEQ): Estimating the Incidence of Social Spending, Subsidies and Taxes. Handbook. CEQ Working Paper 1, Center for Inter-American Policy and Research and Department of Economics, Tulane University and Inter-American Dialogue, September. 2013. URL: [https://www.researchgate.net/publication/272304881\\_Commitment\\_to\\_Equity\\_Assessment\\_CEQ\\_Estimating\\_the\\_Incidence\\_of\\_Social\\_Spending\\_Subsidies\\_and\\_Taxes\\_-\\_Handbook](https://www.researchgate.net/publication/272304881_Commitment_to_Equity_Assessment_CEQ_Estimating_the_Incidence_of_Social_Spending_Subsidies_and_Taxes_-_Handbook) (date of access: 14.06.2023).

276. Lustig N. Fiscal policy, inequality, and the poor in the developing world (Commitment to Equity (CEQ) Working Paper No. 23, CEQ Institute). New Orleans: Tulane University, 2016. URL: [https://www.itsuptous.org/US-fiscal-policy?gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFjCHXnfR0gBHEE7qZqbYFio2Fgew4oXx7BJlzXTxWJ-0d3c8JS0QPxoCgncQAvD\\_BwE](https://www.itsuptous.org/US-fiscal-policy?gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFjCHXnfR0gBHEE7qZqbYFio2Fgew4oXx7BJlzXTxWJ-0d3c8JS0QPxoCgncQAvD_BwE) (date of access: 10.05.2023).

277. Lustig N., C. Pessino, J. Scott. The Impact of Taxes and Social Spending on Inequality and Poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico, Peru, and Uruguay. *Public Finance Review*. 2014. Vol. 42. P. 287–303.

278. Lysiak L., Kachula S., Hrabchuk O., Shchyryi H. Financial and credit activity: problems of theory and practice. 2022. Vol. 3 (44). P. 51-62. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/issue/view/60> (date of access: 10.05.2023).

279. Lyssiotou P. & Savva E. Who pays taxes on basic foodstuffs? Evidence from broadening the VAT base. *International Tax and Public Finance*. 2021. Vol. 28(1). P. 212–247. URL: <https://doi.org/10.1007/s10797-020-09605-6> (date of access: 10.05.2023).

280. Maldonado L. C. and Nieuwenhuis R. Family policies and single parent poverty in 18 OECD countries, 1978–2008. *Community, Work & Family*. 2015. Vol. 18(4). P. 395–415.

281. Markina O. Taxation, Inequality, and Poverty: Evidence from Ukraine. *Central European Economic Journal*. 2022. № 9(56). P. 1-18. (0,7 д.а.).

282. Martin I. W. and Prasad M. Taxes and fiscal sociology. *Annual Review of Sociology*. 2014. Vol. 40. №1. P. 331– 345.

283. Meinhardt V. and R. Zwiener. Gesamtwirtschaftliche Wirkungen einer Steuerfinanzierung versicherungsfremder Leistungen in der Sozialversicherung. DIW Politikberatung Kompakt. 7. 2005. URL: [https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.43075.de/diwkompakt\\_2005-007.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.43075.de/diwkompakt_2005-007.pdf) (date of access: 10.05.2023).

284. Michael Keen. The Anatomy of the VAT. IMF Working Paper WP13/111. 2013. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf> (date of access: 10.05.2023).

285. Milanovic B. Global Inequality: A New Approach for the Age of Globalization. Harvard University Press. 2016. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2016/03/pdf/book1.pdf> (date of access: 10.05.2023).

286. Ministry of Economy. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. Boletim Mensal Sobre Subsídios União No 2. Desoneração da Cesta Básica. Edição 11. Setembro. 2019. URL: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletim-subsidios/arquivos/2019/subsidios-setembro-2019-capa-2-final.pdf/@download/file> (date of access: 10.05.2023).

287. Ministry of Finance. Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria. Boletim Mensal Sobre Subsídios União. Desoneração da Cesta Básica. Novembro. 2018. URL: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal->

sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica (date of access: 10.05.2023).

288. Mintz J., Smart M. Income Shifting, Investment, and Tax Competition: Theory and Evidence from Provincial Taxation in Canada. *Journal of Public Economics*. 2001. Vol. 79(3). P. 527-554.

289. Moberg E., Säll S., Hansson P-A., Röö E. Taxing food consumption to reduce environmental impacts – Identification of synergies and goal conflicts. *Food Policy*. 2021. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0306919221000695> (date of access: 10.05.2023).

290. Moscarola F. C., U. Colombino, F. Figari, M. Locatelli. Shifting Taxes from Labour to Property: A Simulation under Labor Market Equilibrium. *IZA Discussion Paper*. 2015. URL: <https://www.iza.org/publications/dp/8832/shifting-taxes-from-labour-to-property-a-simulation-under-labour-market-equilibrium> (date of access: 10.05.2023).

291. Newman K. S. and O'Brien R. L. Taxing the Poor: Doing Damage to the Truly Disadvantaged. Berkeley: University of California Press. 2011. URL: <https://www.ucpress.edu/book/9780520269675/taxing-the-poor> (date of access: 10.05.2023).

292. Nordström J., Saha S., Scarborough P., Thunström L., Gerdtham UG. In search of an appropriate mix of taxes and subsidies on nutrients and food: A modelling study of the effectiveness on health-related consumption and mortality. *Social Science & Medicine*. 2021. Vol. 287. P. 1–8.

293. Nordström J., Thunström L. The impact of tax reforms designed to encourage healthier grain consumption. *Journal of Health Economics*. 2009. Vol. 28. P. 622–634.

294. O\_Donoghue C., M. Baldani, D. Mantovani. Modelling the Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of Euromod.

*EUROMOD Working.* 2004. No EM7/01. URL: <https://econpapers.repec.org/paper/eseemodwp/em7-01.htm> (date of access: 10.05.2023).

295. OECD. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. OECD Publishing, Paris. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm> (date of access: 10.05.2023).

296. OECD. OECD Glossary of tax terms, OECD. 2022. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (date of access: 10.05.2023).

297. OECD. OECD Revenue Statistics Interpretative Guide. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf> (date of access: 10.05.2023).

298. OECD. Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues. OECD Publishing. 2022. URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (date of access: 10.05.2023).

299. OECD/G20. Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm> (date of access: 10.05.2023).

300. OECD/KIPF. The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries. OECD Tax Policy Studies. 2014. URL: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm> (date of access: 10.05.2023).

301. OECD/WBG/CIAT/IDB. VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm> (date of access: 10.05.2023).

302. Orszag P. R., Rubin R. E., Stiglitz J. E. Fiscal resiliency in a deeply uncertain world: The role of semiautonomous discretion. *PIIE. Policy Brief*. 2021. URL: <https://www.piie.com/publications/policy-briefs/fiscal-resiliency-deeply-uncertain-world-role-semiautonomous-discretion> (date of access: 10.05.2023).

303. Ostry J. D., Berg A., Tsangarides C. G. Redistribution, inequality and growth. IMF staff discussion note SDN/14/02. International Monetary Fund. 2014. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf> (date of access: 10.05.2023).

304. Otsuka Y., B. Braun. The Random Coefficient Approach for Estimating Tax Revenue Stability and Growth. *Public Finance Review*. 1999. Vol. 27 (6). P. 665-676.

305. Paientko T. & Proskura K. Corporate income taxation – selected problems and decisions. The case of Ukraine. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. 2016. № 86(142). P. 135–152.

306. Paientko T., Oparin V. Reducing Tax Burden in Ukraine: Changing Priorities. *Central European Management Journal*. 2020. Vol. 28(3). P. 98-126.

307. Paientko T., Oparin V., Sarnetska Y. Internal tax competition: does this result in economic and investment growth? *Financial Sciences. Nauki o Finansach*. 2020 . Vol. 25. № 1 . P. 23-34.

308. Picos-Sánchez F., Thomas A. A Revenue-neutral Shift from SSC to VAT: Analysis of the Distributional Impact for 12 EU - OECD Countries. *Finanz Archiv: Public Finance Analysis*. 2015. Vol. 71. P. 278–298.

309. Piketty Th. & Saez E. Income Inequality in the United States 1913-1998. *The Quarterly Journal of Economics*. 2003. Vol. 1. P. 1-39.

310. Piketty Th. *The Economics of Inequality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press. 2015. URL:

<https://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674504806> (date of access: 10.05.2023).

311. Poterba J. M. Retail Price Reactions to Changes in State and Local Sales Taxes. *National Tax Journal*. 1996. Vol. 49 (2). P. 165-176.

312. Power failure: why small sample size undermines the reliability of neuroscience / Button K., Ioannidis J., Mokrysz C., Nosek B., Flint J., Robinson E., et al. *Nature Reviews Neuroscience*. 2013. URL: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/23571845/> (date of access: 10.05.2023).

313. Quest S., Moutarlier V. and Nicodème G. Taxation Trends in the European Union. Luxembourg, 2019. URL: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-07/taxation\\_trends\\_report\\_2019.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2019-07/taxation_trends_report_2019.pdf) (date of access: 10.05.2023).

314. Rossignolo D. Argentina: taxes, expenditures, poverty, and income distribution', in Lustig, N. C. (ed.). *Commitment to Equity Handbook: Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty*. Washington: Brookings Institution, 2018. P. 516–553.

315. Roy P., Raychaudhur A., Sinha S. K. Is Value Added Tax (VAT) Reform in India Poverty Improving? An Analysis Of Data From Five Major States. *Indian Economic Review*. 2010. P. 131-158. URL: <https://www.jstor.org/stable/29793957> (date of access: 10.05.2023).

316. Saez E. Optimal Income Transfer Programs: Intensive Versus Extensive Labor Supply Responses. *Quarterly Journal of Economics*. 2002. Vol. 117(3). P. 1039-1073.

317. Sala H. A fresh look at fiscal redistribution and inequality in the US across electoral cycles. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*. 2019. Vol. 81. P. 195-206.

318. Salti N. & Chaaban J. On the poverty and equity implications of a rise in the value added tax: A microeconomic simulation for Lebanon. *Middle East Development Journal*. 2010. Vol. 2(1). P. 121–138. URL: <https://doi.org/10.1142/S1793812010000174>. (date of access: 10.05.2023).

319. Schneider F., Enste D. Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*. 2000. Vol. 38(1). P. 77-114.

320. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/> (date of access: 10.05.2023).

321. Seelkopf L., Lierse H., Schmitt C. Trade liberalization and the global expansion of modern taxes. *Review of International Political Economy*. 2016. Vol. 23(2). P. 208–231.

322. Smed S., Scarborough P., Rayner M., Jensen J.D. The effects of the Danish saturated fat tax on food and nutrient intake and modelled health outcomes: an econometric and comparative risk assessment evaluation. *Eur. J. Clin. Nutr.* 2016. Vol. 70 (6). P. 681-686. URL: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/27071513/> (date of access: 10.05.2023).

323. Stiglitz J. E. Pareto Efficient and Optimal Taxation and the New Welfare Economics. In *Taxation Public Goods and Urban Economics*. 1987. P. 57-73.

324. Stiglitz Joseph E. The price of inequality: How today's divided society endangers our future. W.W. Norton and Company. 2013. URL: <https://wnorton.com/books/the-price-of-inequality/> (date of access: 10.05.2023).

325. Sytnik I., Stopochkin A., Sytnik B. The economic factors and consequences of social inequality and poverty. *Baltic Journal of Economic*

*Studies*. 2017. Vol. 3(2). P. 128–135. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2017-3-2-128-135> (date of access: 10.05.2023).

326. Tax and fiscal policies after the COVID-19 crisis / OECD. 2021. URL: [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1112\\_1112899-o25re5oxnb&title=Taxand-fiscal-policies-after-the-COVID-19-crisis&\\_ga=2.110723014.253758074.1636314957-1818926334.1633266760](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1112_1112899-o25re5oxnb&title=Taxand-fiscal-policies-after-the-COVID-19-crisis&_ga=2.110723014.253758074.1636314957-1818926334.1633266760) (date of access: 10.05.2023).

327. Thomas A. and F. Picos-Sanchez. Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The Impact on Low-Income Earner Work Incentives. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing, 2012. No. 11.

328. Thomas A. Reassessing the regressivity of the VAT. OECD Taxation Working Papers. OECD Publishing, Paris. 2020. No. 49. URL: <https://doi.org/10.1787/b76ced82-en> (date of access: 10.05.2023).

329. Treatise of Taxes & Contributions, by William Petty / edited by Charles Henry Hull. 1899. URL: [https://en.wikisource.org/wiki/Treatise\\_of\\_Taxes\\_and\\_Contributions\\_\(1899\)](https://en.wikisource.org/wiki/Treatise_of_Taxes_and_Contributions_(1899)) (date of access: 10.05.2023).

330. Van den Noord P. The Size and Role of Automatic Fiscal Stabilisers in the 1990s and Beyond. *OECD Working Paper*. 2000. № 230. URL: <https://econpapers.repec.org/paper/oeccecoaaa/230-en.htm> (date of access: 10.05.2023).

331. Wirsenius S., Hedenus F., Mohlin K. Greenhouse gas taxes on animal food products: rationale, tax scheme and climate mitigation effects. *Climatic Change*. 2011. Vol. 108. P. 159–184.

332. World Health Organisation. WHO Technical manual on tobacco tax policy and administration. WHO, Geneva. 2021. URL: <https://www.who.int/publications/i/item/9789240019188> (date of access: 10.05.2023).

333. World Health Organization. Global strategy to reduce the harmful use of alcohol. 2010. URL: [https://unfoundation.org/what-we-do/issues/global-health/?gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFvoY39P34dfI01HK99kOyBQrgMizaWK1wUoGN-o93BwDA0K3m-EC6hoCTQQQAvD\\_BwE](https://unfoundation.org/what-we-do/issues/global-health/?gclid=CjwKCAiA9ourBhAVEiwA3L5RFvoY39P34dfI01HK99kOyBQrgMizaWK1wUoGN-o93BwDA0K3m-EC6hoCTQQQAvD_BwE) (date of access: 10.05.2023).

334. World inequality reports 2004-2021. URL: <https://wid.world/world/>, last access 29.01.2022. URL: <https://wid.world/> (date of access: 10.05.2023).

335. Xisco Oliver, Isabel Encabo, Giovanni Padilha, Luca Piccoli. Reducing the regressivity of indirect taxation in Brazil through a personalized value-added tax. *Journal of Policy Modeling*. 2022. Vol. 44. №5. P. 903-919. URL: <https://ideas.repec.org/a/eee/jpolmo/v44y2022i5p903-919.html> (date of access: 10.05.2023).

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

##### У наукових фахових виданнях України, що входять до міжнародних наукометричних баз даних:

1. Маркіна О.О., Паєнтко Т.В. Тенденції оподаткування споживання в країнах ОЕСР до та під час пандемії COVID-19. *Бізнес Інформ. (Crossref, Index Copernicus, Google Scholar)*. 2021. №11. С.376-382. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: проведений аналіз тенденцій оподаткування споживання в країнах ОЕСР до і під час пандемії COVID-19).
2. Маркіна О.О. Фіскальні та регуляторні ефекти податків на споживання: практика застосування в Україні та країнах ЄС. *Ефективна економіка (Index Copernicus, SIS, Google Scholar)*. 2023. №8. (0,7 д.а.). URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/2020/2043> (дата звернення: 25.08.2023).
3. Паєнтко Т., Маркіна О. Неформальна економіка та ухилення від сплати податків в Україні: інституціональний аспект. *Ročenka ukrajinsko-slovenská/ РОЧНИК Україно-Словацький*. 2018. С. 94-101. (0,3 д.а., з них особисто автору – 0,2 д.а.: обґрунтовано наявність інституціонального зв'язку між ухиленням від сплати податків та неформальною економікою, а також наслідки такого зв'язку для розвитку економіки).
4. Маркіна О.О. Підходи до оцінки фіскального потенціалу податків на споживання. *Економіка та суспільство*. 2023. №56. (0,4 д.а.). URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3040>

(дата

звернення: 18.11.2023).

#### **У зарубіжних виданнях:**

5. Markina O. Taxation, Inequality, and Poverty: Evidence from Ukraine. *Central European Economic Journal*. 2022. № 9(56). P. 1-18. (0,7 д.а.).

#### **В інших виданнях:**

6. Маркіна О.О. Огляд директив європейського союзу в частині справляння ПДВ. *Сучасні питання економіки та фінансів*: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. сем., 28 жовтня 2020 р. Київ: КНЕУ, 2020. С. 156–158. (0,1 д.а.). (форма участі – заочна).

7. Маркіна О.О. Розвиток оподаткування споживання в незалежній Україні. *Світ наукових досліджень*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 16 лютого 2023 р. (0,1 д.а.). URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/4265/> (дата звернення: 07.04.2023). (форма участі – заочна).

8. Маркіна О.О. Чинники фіскальної ефективності податків на споживання в Україні. *Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації*: зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 28 вересня 2019 р. Вип. 51. Переяслав-Хмельницький, 2019. С. 56-59. (0,1 д.а.). URL: <https://drive.google.com/file/d/1FRRWglPBePNt4tg6rYzru2Fcha670A3I/view> (дата звернення: 07.04.2023). (форма участі – заочна).

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD) зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

**МАРКІНОЇ Оксани Олександрівни**

Результати дисертаційної роботи Маркіної Оксани Олександрівни на тему: «Фіскальний і регуляторний потенціал оподаткування споживання», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD) зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», щодо еластичності податків на споживання як одного із ключових показників оцінки фіскального потенціалу, та розуміння податкової еластичності як реакції податкових надходжень на зміну податкових ставок опрацьовано.

Взято до уваги, що ефективність - ключовий фактор при розробці податкової політики. Еластичність податків на споживання (e.g. ПДВ, акцизного податку), є важливим фактором у визначенні їх економічної ефективності. Висока еластичність вказує на те, що споживачі реагують на зміну податкових ставок, що призводить до потенційних змін у структурі споживання. Така реакція може сприяти ефективному розподілу ресурсів, оскільки споживачі коригують свою поведінку у відповідь на зміну податкових стимулів. З іншого боку, низька еластичність може свідчити про обмеженість змін у поведінці, що потенційно може призвести до викривлень та неефективності ринку. Здобувачем оцінено еластичність : ПДВ, й зроблено висновок що доходи держбюджету від останнього були нееластичними, а відтак- фіскальний потенціал останнього сумнівний; акцизного податку в Україні як низьку, що може свідчити про його майбутній високий фіскальний потенціал , водночас який може бути реалізований лише в умовах зменшення тіньової економіки.

В.о. заступника Голови



Євгеній СОКУР



**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
(ДПС)**

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55  
E-mail: post@tax.gov.ua, сайт: www.tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

від 17.11.2023 р. № 34387/6/99-00-21-03-01-06 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**КИЇВСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ  
ІНСТИТУТ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ (КНДІСЕ)**  
вул. Сім'ї Бродських, 6, м. Київ, 03057,  
info@kndise.gov.ua

Державна податкова служба України на підставі вашого звернення від 09.11.2023 № 17619/80/10-13-23 за вх. №36360/6 від 09.11.2023 стосовно розгляду розроблених О. Маркіною, в рамках дисертаційного дослідження за темою: «Фіскальний і регуляторний потенціал оподаткування споживання», пропозицій щодо визначення еластичності податків на споживання, яка відіграє вирішальну роль в оцінці податкового потенціалу, надає відповідний відгук (довідку) згідно додатку.

Додаток на 1 арк. у 1 прим.

Директор Департаменту методології

Мар'яна Куц

Ігор Рочняк 284-1809  
Олексій Доманський 521-3975

КНДІСЕ

№ 20310-16-23 від 17.11.2023



Державна податкова служба України  
№ 34387/6/99-00-21-03-01-06 від 17.11.2023



«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з наукової роботи  
Київського національного  
економічного університету імені  
Вадима Гетьмана, д.е.н., професор


  
Лариса АНТОНЮК

«05» вересня 2023 р.



«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Проректор з науково-педагогічної  
роботи Київського національного  
економічного університету імені  
Вадима Гетьмана, д.е.н., професор

  
Анатолій КОЛОТ

«05» вересня 2023 р.

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Маркіної Оксани Олександрівни  
на тему: «Фіскальний і регуляторний потенціал оподаткування споживання»  
в навчальний процес

Теоретичні, методичні та практичні рекомендації дисертаційної роботи Маркіної Оксани Олександрівни «Фіскальний і регуляторний потенціал оподаткування споживання» на здобуття наукового ступеня доктора філософії використовуються кафедрою фінансів імені Віктора Федосова Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана при викладанні навчальних дисциплін «Фінанси», «Податкова система» «Адміністрування податків», «Оподаткування великого бізнесу», «Макрофінансовий аналіз» для підготовки студентів відповідного фахового спрямування.

Декан факультету фінансів,  
д.е.н., доцент

  
Богдан СТЕЦЕНКО