

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансів**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«Непрямі податки як складова формування доходів бюджету»**

Студента 2 курсу, 1м групи,  
спеціальності 072  
«Фінанси, банківська справа та  
страхування»  
спеціалізації «Державні фінанси»

Коноплицького  
Андрія  
Дмитровича

Науковий керівник  
д.е.н., професор

Тарасюк  
Михайло  
Вікторович

Гарант освітньої програми  
завідувач кафедри фінансів,  
заслужений діяч науки і техніки України  
д.е.н., професор

Чугунов Ігор  
Якович

Київ 2018

## ЗМІСТ

|                                                                                               |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Вступ.....</b>                                                                             | <b>3</b>  |
| <b>Розділ 1. Теоретичні засади непрямого оподаткування .....</b>                              | <b>6</b>  |
| 1.1. Види непрямих податків та їх характеристика.....                                         | 6         |
| 1.2. Зарубіжний досвід непрямого оподаткування та можливості його застосування в Україні..... | 11        |
| <b>Розділ 2. Особливості непрямого оподаткування в Україні.....</b>                           | <b>16</b> |
| 2.1. Аналіз місця непрямих податків в доходах держави.....                                    | 16        |
| 2.2. Оцінка надходжень від непрямого оподаткування за окремими видами непрямих податків.....  | 24        |
| <b>Розділ 3. Напрями вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні.....</b>         | <b>34</b> |
| 3.1. Проблеми функціонування системи непрямого оподаткування в Україні .....                  | 34        |
| 3.2. Шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування.....                                 | 43        |
| <b>Висновки та пропозиції.....</b>                                                            | <b>49</b> |
| <b>Список використаних джерел.....</b>                                                        | <b>52</b> |
| <b>Додатки.....</b>                                                                           | <b>57</b> |

## ВСТУП

*Актуальність дослідження.* Держава для виконання покладених на неї функцій має бути забезпечена фінансовими ресурсами. Найбільшим вагомими серед державних доходів є податкові надходження, в свою чергу найсуттєвішими серед них є непрямі податки.

В інтересах держави лежить збільшення доходів з усіх можливих джерел. Проте у випадку з непрямим оподаткуванням все не так однозначно. Непрямі податки включаються до ціни товарів і послуг, тому підвищення податкового навантаження призводить до зростання рівня цін, що в свою чергу несе у собі зниження платоспроможності покупців.

В кризові періоди, через регулювання ставок непрямих податків держава може стимулювати попит споживачів, а у період економічного піднесення навпаки стримувати його. Переважно таке регулювання здійснюється через податок на додану вартість. Через регулювання ставок акцизного податку держава може збільшувати або зменшувати попит на так звані соціально-шкідливі товари до яких відносяться тютюнові вироби та алкогольна продукція. Через регулювання ставок мита держава може контролювати експортні та імпорتنі операції. Також, за допомогою мита держава може захищати національних товаровиробників, здійснюється це через запровадження різних видів митних платежів, що мають переважно тимчасовий характер.

Непряме оподаткування є дуже важливим для економіки країни. Воно має стимулювати економічне зростання в країні. Виважена податкова політика у сфері непрямого оподаткування має сприяти залученню в країну закордонних інвестицій та розвитку приватного бізнесу. Тому вдосконалення системи непрямого оподаткування є обов'язковою умовою для розвитку України. Допомогти у вирішенні цього питання може використання досвіду розвинених країн, в тому числі країн Європейського Союзу. Саме в

європейських країнах вперше було застосовано головний з непрямих податків – податок на додану вартість.

На сучасному етапі розвитку, непряме оподаткування в Україні хоч і є досить прибутковим, проте воно досі підлягає вивченню і вдосконаленню вітчизняними та іноземними вченими економістами. Серед іноземних вчених що вивчали оподаткування загалом, та непряме оподаткування в тому числі, можна виділити праці: А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Локка, Т. Гоббса, Ф. Нітті, Дж. Ст. Мілля, А. Вагнера. Серед вітчизняним вчених в даній сфері своїми працями відзначились: В. Л. Андрущенко, І. О. Луніна, А. М. Соколовська, І.О. Лютий, А.І. Крисоватий, М. Д. Пасічний, Т. М. Боголіб, В.М.Опарін.

*Метою дослідження* є визначення напрямів вдосконалення системи непрямого оподаткування через розкриття його теоретичної основи та оцінки його результатів.

Виконання заданої мети передбачає вирішення наступних завдань:

- розкрити сутність непрямих податків та охарактеризувати їх роль в податковій системі України;
- проаналізувати зарубіжний досвід непрямого оподаткування та можливості його застосування в Україні;
- проаналізувати місце непрямих податків в доходах Державного бюджету;
- проаналізувати надходження від непрямого оподаткування у розрізі окремих видів непрямих податків;
- дослідити проблеми функціонування системи непрямого оподаткування в Україні;
- визначити шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні.

*Об'єктом дослідження* є місце доходів від непрямого оподаткування в доходах Державного бюджету України.

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні питання формування доходів від непрямого оподаткування.

*Методи дослідження.* У роботі використовувались загальнонаукові методи дослідження, такі як аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрактно-логічний та діалектичний.

*Інформаційною базою дослідження* є законодавчі та нормативно-правові акти України з питань непрямого оподаткування, статистичні матеріали Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, а також праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів, та інформаційні матеріали мережі Інтернет.

*Наукова новизна* дослідження відображається в запропонованих шляхах удосконалення системи непрямого оподаткування в тому числі за допомогою використання зарубіжного досвіду

*Практичне значення одержаних результатів* полягає в підтвердженні ефективності непрямого оподаткування в Україні порівняно з іншими видами оподаткування.

*Структура дослідження* є стандартною і складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг роботи складає 57 сторінок, вона містить 4 таблиці, 8 рисунків та 3 додатки.

За результатами дослідження опубліковано наукову статтю в збірнику наукових статей: «Фінансова система України»

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### 1.1. Види непрямих податків та їх характеристика

Існування держави і виконання покладених на неї функцій напряму пов'язано із отриманням державою доходів. Серед державних доходів в Україні головними є податкові надходження, які в свою чергу діляться на прямі і непрямі. Непрямі податки є бюджетоутворюючими оскільки саме вони складають більшу частину державного бюджету України.

Непрямі податки — податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг [6, с. 68].

Світові науковці включають у визначення непрямих податків акцизи, фіскальну монополію і мито. На сьогоднішній день в Україні діють акцизи, податок на додану вартість і мито, що схематично зображено на рис. 1.1.



### Рис. 1.1. Види непрямих податків

*Джерело: складено автором*

Як вже було зазначено вище, в Україні непрямі податки є бюджетоутворюючими, а тому потребують особливої уваги через їхні позитивні і негативні сторони. До переваг можна віднести стабільність податкових надходжень до бюджету. До основних недоліків можна віднести неможливість визначення рівня реальної платоспроможності платників, через перекладання їх сплати на кінцевого споживача.

В світлі цього можна визначити ПДВ як найбільш досконалий непрямий податок, оскільки платником стає кожна особа в країні, а вже сам споживач визначає потребу в товарі і як наслідок у сплаті податку.

Податок на додану вартість – непрямий податок на товари і послуги, сучасна форма універсального акцизу, який установлюється щодо знову створеної у платника вартості [13, с. 429].

Уперше податок на додану вартість застосовано у Франції в 1955 році, а з прийняттям 17 травня 1977 року спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку став основним непрямим податком ЄС, починаючи з 1982 року. Тоді визначився правовий статус податку – обов'язкове застосування для всіх країн-членів ЄС. При цьому ставки ПДВ у європейських країнах коливалися від 14 до 25 % [21, с. 439].

В Україні ПДВ було запроваджено у 1992 р. зі ставкою 28 %, а у 1995 році вона була знижена до 20 %. Протягом усього існування цього податку ведуться дискусії, щодо його застосування в цілому так і щодо ставки зокрема. Поступово, до 2009 року, планувалося знизити ставку ПДВ, до 18 %, проте вона лишилася на попередньому рівні. Це сталося через те, що зниження ставки на 2 % викликало би втрату 2 млрд грн доходів бюджету, що в свою чергу призвело б до негативних соціальних наслідків. Зміна ставки можлива лише коли в країні економічний підйом, як це було в країнах Балтії, коли ставка становила 10-15 %, а в подальшому була збільшена до 18 %.

Деякі фахівці вважають розмір ставки ПДВ в Україні прийнятним, в порівнянні з деякими європейськими країнами. Питання щодо ставок ПДВ досі лишається дискусійним, оскільки досі не знайдено спільне рішення, яке б задовольнило всіх. Проте можна з впевненістю сказати, що в найближчий час ставка ПДВ не зміниться, оскільки Україна знаходиться у важкому економічному і соціальному становищі.

Однією із головних умов розвитку економіки для України є побудова стійкої та ефективної податкової системи. Одним із питань що стоять на шляху цього є питання адміністрування податку на додану вартість. ПДВ є одним із найбільших наповнювачів бюджету і при цьому, через недосконалість податкового законодавства, велика частка потенційних платників знаходяться в тіньовому секторі економіки. З 2015 року в Україні діє система електронного адміністрування ПДВ. І до сьогодні вона зазнає змін разом із податковим кодексом. Механізм адміністрування ПДВ і надалі має вдосконалюватись, для виведення економіки з тіні.

Як ми визначили раніше, поряд з універсальними акцизами існують специфічні, до яких відноситься акцизний податок.

Акцизний податок є складовою частиною системи непрямого оподаткування, має достатньо вагому фіскальну значимість і за обсягом надходжень поступається лише податку на додану вартість серед податків на споживання. За його допомогою можна суттєво впливати не тільки на доходи бюджету, а й на попит та пропозицію певних специфічних груп товарів. Вплив акцизного податку, який є податком на споживання, на економіку є непрямим, але опосередковано впливає на процеси соціально-економічного розвитку, що відображається на рівні конкурентоспроможності виробників та купівельної спроможності споживачів товарів [28, ст. 253].

Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що входить до ціни таких товарів (продукції) [35, ст. 13].

Незважаючи на схожість акцизного податку та податку на додану вартість вони мають деякі відмінності, які наведено у Додатку А.

Історично склалося що найпопулярнішими підакцизними товарами на території України були саме алкогольні вироби, оскільки ще з X ст. на території Київської русі було встановлено збори на хміль, солод і мед, ці збори були прообразом сучасного акцизного податку. За часів козацтва певна плата стягувалась за право торгівлі алкоголем на території Коша, в тому числі і в натуральній формі. В різні часи до підакцизних товарів також відносились цукор, чай, кава, дріжджі, свічки, сіль, хутро.

На сьогоднішній день перелік підакцизних товарів включає в себе:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- легкові автомобілі, кузови до них, причеи та напівпричеи, мотоцикли.
- електрична енергія [2]

Податковий кодекс України визначає 3 види ставок акцизного податку:

- адвалорні,
- специфічні,
- адвалорні та специфічні одночасно.

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є: – вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку; – вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку. У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних

товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, обсягу, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках. У разі обчислення податку із застосуванням одночасно адвалорних та специфічних ставок податку базою оподаткування є база, визначена для обох видів ставок [35, ст. 14-15].

Поряд з податком на додану вартість і акцизним податком серед непрямих податків в Україні діє мито, яке несе в собі не стільки виконання фіскальної функції, скільки захист національного товаровиробника і балансування імпорту та експорту.

Мито – це обов'язковий платіж, що справляється митними органами з товарів та інших предметів, які переміщуються через митний кордон держави (ввезених при імпорті, вивезених при експорті або тих, що надходять транзитом) [35, ст. 276].

Основними в Україні є ввізне мито, що нараховується на товари що ввозяться на митну територію країни і вивізне мито, що нараховується у разі вивезення товарів за межі митної території України. Також час від часу застосовуються інші види мита, такі як:

- Сезонне мито – може застосовуватись на певні товари на певний строк до 4 місяців, може бути ввізним і вивізним;
- Спеціальне мито – мито, ставки якого встановлюються більш високими, як правило для захисту українських виробників;
- Антидемпінгове мито – мито, що застосовується для запобігання демпінгу на національному ринку, а також у разі вивезення товарів за кордон за значно нижчими цінами;
- Компенсаційне мито – застосовується у разі ввезення і вивезення товарів які пов'язані з державними субсидіями.

Непряме оподаткування є основою Державного бюджету України. Непрямі податки являють собою податки, що включаються у ціну товару чи послуги і сплачується кінцевим споживачем. До складу непрямих податків в

Україні відносяться три податки, а саме податок на додану вартість, акцизний податок та мито.

## **1.2. Зарубіжний досвід непрямого оподаткування та можливості його застосування в Україні**

Важливим питанням є імплементація європейських податкових норм у сфері непрямого оподаткування в податкову систему України, оскільки ПДВ, який є головним із непрямих податків, було вперше запроваджено у країнах європейського союзу.

Саме по собі введення в 1992 році податку на додану вартість було кроком в сторону ЄС, оскільки там існування цього податку є обов'язковим. На сьогоднішній день, у країнах ЄС, ПДВ є головним непрямим податком і як в Україні його частка у доходах бюджету є значною.

Щодо розмірів ставок в країнах ЄС не має однотайності, вони різняться від 17 % в Люксембурзі до 27 % в Угорщині. Поряд з основною ставкою, як і в Україні, існують і знижені ставки на окремі товари і операції [40].

Основні ставки ПДВ в країнах ЄС наведено в Додатку Б.

Як ми бачимо, порівняно з країнами ЄС, ставка 20 % в Україні є середньою, хоча дискусії щодо її розміру, як було зазначено вище, ведуться досі.

Виходячи з європейського досвіду можна визначити що податкова система в якій присутній ПДВ, забезпечує стабільні високі податкові надходження до бюджету. В той же час різке зменшення або збільшення ставки податку веде відповідно до значного зменшення або збільшення надходжень до бюджету [45].

Досвід європейських країн у сфері ПДВ обов'язково потрібно використовувати, звичайно з поправкою на національні особливості України

та рівень розвитку національної економіки. Розглядаючи досвід Франції і Німеччини, країн в яких податок на додану вартість почав своє функціонування, можна визначити що податковий механізм цих країн схожий з вітчизняним. Головне що можна перейняти у країн ЄС це підхід до роботи з платниками податків, розвиток податкової культури в країні та підвищення кваліфікації робітників податкової сфери.

Деякі вчені вважають, що застосування ПДВ є недоцільним через його проблемність і пропонують замінити його податком з обороту. Проте, як ми визначили раніше, відмова України від податку на додану вартість на даний час неможлива з двох причин: 1) Економіка країни побудована навколо податку на додану вартість, він складає основну частину доходів бюджету призведе до краху економіки; 2) Присутність податку на додану вартість у податковій системі країни є однією з умов вступу країни до європейського союзу, а оскільки для України це є головною метою, то і відмова від ПДВ неможлива.

Питання акцизного оподаткування гостро стоїть в багатьох країнах світу, оскільки по всьому світу не існує єдиного підходу для стягнення акцизного податку. Ставки акцизного податку – це болюче питання для пересічного громадянина, бо вони постійно переглядаються і зростають, проте і понині ставки акцизного податку в Україні залишаються нижчими ніж в країнах Європейського Союзу. Головною проблемою залишається тіньовий сектор у сфері вироблення контрафактної підакцизної продукції. Різке зростання ставок акцизного податку і в Україні і в країнах Європи призводять до різкого зростання нелегального виробництва низькоякісних підробок алкогольної та тютюнової продукції, що тягне за собою важкі соціальні наслідки.

Слід зазначити, що в країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великобританії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік

підакцизних товарів, відносячи до них навіть ті, негативні ефекти, від застосування яких є дискусійними — безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Слід зазначити, що найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС існує в Данії, однак при цьому Данія залишається єдиною країною, яка повністю відмовилась від диференційованих ставок ПДВ, застосовуючи єдину ставку для всіх з мінімальною кількістю пільг та виключень. Таким чином, розширюючи перелік підакцизних ставок та обираючи різні комбінації ставок для них, країна компенсує втрату регуляторних властивостей універсального акцизу за рахунок застосування специфічних акцизів. Розширення спектру підакцизних товарів обумовлено передусім фіскальними міркуваннями, обумовлено необхідністю збільшувати надходження до бюджету в умовах необхідності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал [13 ст, 120].

В ЄС специфічні акцизи стягуються за специфічними та за адвалорними ставками. Обидва види ставок мають і позитивні і негативні сторони, тому їх застосування залежить від економічної ситуації.

Акцизне оподаткування закордоном постійно змінюється, особливо це стосується країн ЄС. Досвід європейських країн у сфері акцизного оподаткування обов'язково потрібно використовувати, звичайно з поправкою на національні особливості України та рівень розвитку національної економіки.

У сфері митної політики в країнах ЄС діє низка законодавчих актів, яка встановлює так званий митний союз Європейського Союзу.

Митний союз – важливий складник спільного ринку. Його створення стало першочерговим завданням після підписання Римського договору і завершилось 1968 року. Найголовнішими були такі заходи:

- скасування всіх митних зборів та обмежень між країнами-членами;

- запровадження єдиного зовнішнього тарифу щодо товарів третіх країн, однакового для всієї Європейської Спільноти (прибуток від його стягнення став одним із джерел формування власних ресурсів Спільноти);
- спільна торговельна політика як зовнішній аспект митного союзу (на міжнародному рівні Спільнота виражає спільну позицію всіх держав-членів).

Спільні процедури та правила були зібрані до купи в єдиному адміністративному документі (Single Administrative Document), який замінив усі попередні нормативні акти. Відколи 1993 року офіційно почав діяти спільний ринок, усі традиційні перевірки на внутрішніх кордонах були скасовані разом з митними формальностями. Отже, митні служби країн-членів втратили функції стягування акцизного збору, ПДВ та накопичення статистичної інформації [39].

Наразі в Україні з Європейським союзом діє Угода про зону вільної торгівлі. Положення цієї угоди розміщені в розділі IV Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, який має назву «Торгівля і питання пов'язані з торгівлею». Цей розділ охоплює такі сфери:

- торгівля товарами;
- руху капіталів;
- транспарентність;
- державні закупівлі;
- сталий розвиток;
- торговельні відносини в енергетичній сфері та ін.

Також цим розділом передбачене сприяння торгівлі та співробітництва в митній сфері, а також адміністративного співробітництва у митній сфері.

Вищезазначені угоди мають стати запорукою створення в майбутньому митного союзу України з Європейським Союзом. Це дозволить встановити однакові ставки мита і повністю відкрити ринки між Україною та країнами ЄС. Подібний досвід є у таких країн як Туреччина, Сан-Марино, Андорра та Монако. Досвід Туреччина у цьому питанні є показовим,

оскільки початку його існування, а саме у 1995 році, товарообіг Туреччини з країнами Європейського Союзу зріс у 4 рази. Також цей режим призвів до зменшення бюрократії у Туреччині у сфері міжнародної торгівлі.

Втім, у разі створення митного союзу по турецькому сценарію, можливі і негативні наслідки у вигляді сповільнення євроінтеграції України. Також подібний союз скоріш за все призведе до відмови України від усіх угод про вільну торгівлю з іншими країнами і їх доведеться переукладати заново, не завжди на тих самих вигідних умовах.

Досвід країн Європейського Союзу у сфері митної політики і їхнє співробітництво з іншими країнами мають свої недоліки, проте для України, економіка якої знаходиться в поганому стані, плюси від такого союзу явно переважають мінуси.

Оскільки податок на додану вартість з'явився в країнах Європейського Союзу набагато раніше і досвід цих країн є безцінним для України. Він має бути прикладом для вдосконалення законодавства України з питань ПДВ, бо економіка України побудована навколо цього податку, доходи від нього є значними, а відмова від нього є неможливою.

Використання досвіду країн ЄС у сфері акцизного оподаткування має відбуватись з поправкою на національні особливості України, бо важко уявити що такі звичні для українців товари, як безалкогольні напої, кава, чай, цукор, сіль чи сірники в найближчому майбутньому будуть відноситись до переліку підакцизних товарів. Оскільки ці товари є соціально значимими то і значне зростання цін на них буде негативно сприйняте платниками податків.

У сфері митного оподаткування Україні необхідно прагнути створення митного союзу з Європейським Союзом. Митний союз з ЄС є неоднозначним питанням, проте він несе у собі збільшення товарообігу, що в свою чергу спричинить зростання доходів від митних платежів.

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Аналіз місця непрямих податків в доходах держави

Для функціонування держави їй необхідно наповнювати Державний бюджет. Доходи Державного бюджету поділяються на: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; кошти від закордонних країн і міжнародних організацій; цільові фонди.

Для початку нашого дослідження буде доцільно спочатку визначити обсяг доходів Зведеного бюджету за його складовими (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

Доходи зведеного, державного та місцевого бюджетів у 2013-2017 рр.,  
млрд грн., %

| Доходи                                       | 2013<br>рік | 2014<br>рік | 2015<br>рік | 2016<br>рік | 2017<br>рік |
|----------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Зведений бюджет, млрд грн.</b>            | 442,8       | 455,9       | 652,0       | 782,7       | 1016,8      |
| <b>Державний бюджет, млрд грн.</b>           | 337,6       | 354,8       | 531,5       | 612,1       | 787,2       |
| <b>Частка у доходах зведеного бюджету, %</b> | 76,2        | 77,8        | 81,5        | 78,2        | 77,4        |
| <b>Місцеві бюджети, млрд грн.</b>            | 105,2       | 101,1       | 120,5       | 170,6       | 229,4       |
| <b>Частка у доходах зведеного бюджету, %</b> | 23,8        | 22,2        | 18,5        | 21,8        | 22,6        |

*Джерело:* складено автором за [41, 44]

Впродовж досліджуваного періоду доходи Державного бюджету України зросли у 2,3 рази з 337,6 млрд грн. в 2013 р. до 787,2 млрд грн. у 2017 р. Абсолютний приріст станом на 2017 рік становив 449,6 млрд грн.

Доходи Державного бюджету мали позитивну динаміку і щорічно збільшувались. Найвищий темп приросту показника був у 2015 році і склав 49,8%, у інші роки динаміка була меншою, а саме: у 2014 році – 5,1%, у 2016 році – 15,2 %, у 2017 році – 28,6%. Загалом доходи Державного бюджету стабільно складали більше 76% доходів Зведеного бюджету.

Доходи місцевих бюджетів зросли у 2,8 рази з 105,2 млрд грн. у 2013 р. до 229,4 млрд грн. у 2017 р. У 2014 р. відбулося скорочення показника на 3,8%. Найбільший темп приросту було зафіксовано у 2016 році, він склав 41,6%, у інші роки зростання відбувалося повільніше — 19,2% у 2015 р. та 34,5% у 2017 р. відповідно. Загалом, в середньому доходи місцевих бюджетів складали 20% доходів Зведеного бюджету.

Для подальшого дослідження важливим є аналіз структури дохідної частини Зведеного і Державного бюджетів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Структура доходів зведеного та державного бюджетів у 2013-2017 рр., %

| Доходи                                                       | Зведений бюджет |      |      |      |      | Державний бюджет |      |      |      |      |
|--------------------------------------------------------------|-----------------|------|------|------|------|------------------|------|------|------|------|
|                                                              | 2013            | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2013             | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| <b>Податкові надходження</b>                                 | 79,9            | 80,6 | 77,8 | 83,1 | 81,4 | 77,8             | 79,0 | 77,0 | 82,3 | 79,8 |
| <b>Неподаткові надходження</b>                               | 19,2            | 17,7 | 21,5 | 16,0 | 15,2 | 21,6             | 19,2 | 22,6 | 16,9 | 16,2 |
| <b>Доходи від операцій з капіталом</b>                       | 0,4             | 0,4  | 0,3  | 0,2  | 0,2  | 0,1              | 0,2  | 0,0  | 0,0  | 0,0  |
| <b>Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій</b> | 0,3             | 1,2  | 0,3  | 0,6  | 0,2  | 0,4              | 1,5  | 0,3  | 0,7  | 0,2  |
| <b>Цільові фонди</b>                                         | 0,2             | 0,1  | 0,1  | 0,1  | 3,0  | 0,1              | 0,1  | 0,1  | 0,1  | 3,8  |

Джерело: складено автором за [41]

Загалом доходи Державного бюджету переважно складаються з податкових і неподаткових надходжень, що стабільно разом становлять більше 90% доходів бюджету. У період з 2013 р. по 2017 р. в цілому

відбулося зростання податкових надходжень на 2 в.п. Податкові надходження мають нестабільний характер, а тому їх частка постійно змінюється. У 2014 р. приріст склав 1,2 в.п., у 2015 році відбулося зменшення на 2 в.п., показник 2016 року зріс порівняно із попереднім на 5,3 в.п., а показник 2017 р. зменшився на 2,5 в.п.

Неподаткові надходження в досліджуваному періоді також були нестабільні і загалом зменшились на 5,4 в.п., з 21,6% у 2013 р. до 16,2% у 2017 році.

Непрямі податки є бюджетоутворюючими, тому необхідно дослідити яку частку Державного бюджету України вони складають (рис. 2.1).

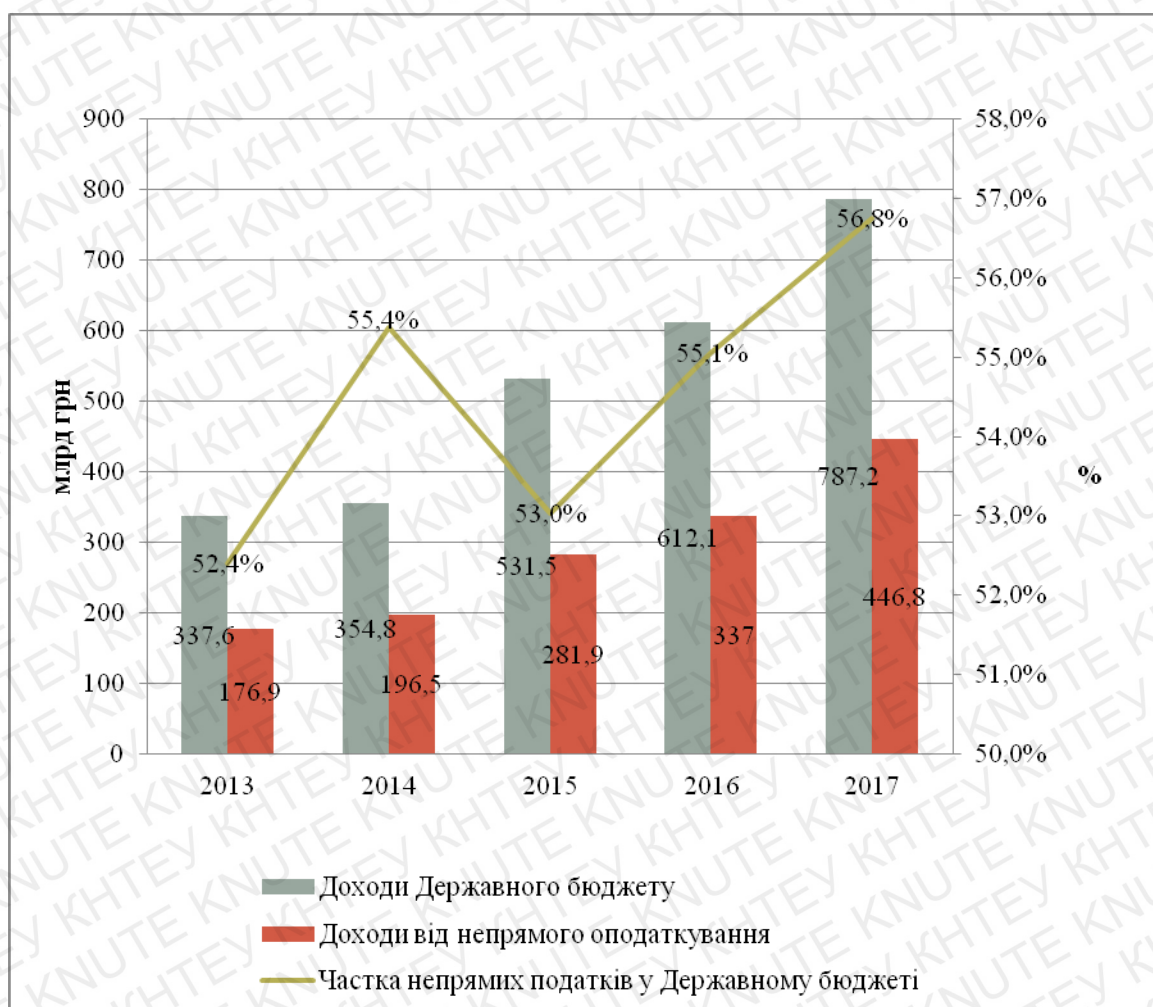


Рис. 2.1. Доходи від непрямих податків у Державному бюджеті 2013-2017рр., млрд грн, %

Джерело: складено автором за [41]

У 2013 р. доходи Державного бюджету склали 337,6 млрд грн., 52.4% або 176,9 млрд грн. з яких склали доходи від непрямого оподаткування. У 2014 році доходи Державного бюджету зросли на 17,2 млрд грн. і склали 354,8 млрд грн., при цьому відбулося зростання частки доходів від непрямого оподаткування на 3 в. п. до 55.4% або 196,5 млрд грн. На 176,7 млрд грн. доходи Державного бюджету у 2015 році порівняно із попереднім, зростання доходів від непрямого відбулось на 85,4 млрд грн., частка цих доходів зменшилась на 2,4 в.п. до 53%. У 2016 р. доходи держбюджету зросли на 80,6 млрд грн порівняно із 2015 р., доходи від непрямих податків зросли на 55,1 млрд грн., їх частка становила 55,1%, що на 2,1 в.п. більше за попередній. У 2017 р. спостерігається значне зростання за всіма досліджуваними показниками, так доходи Державного бюджету становили 787,2 млрд грн., що на 175,1 млрд грн. більше за попередній період, доходи від непрямого оподаткування зросли на 109,8 млрд грн. і становили 446,8 млрд грн., зростання частки непрямих податків відбулося на 1,7 в.п. і вона становила 56,8%.

З рис 2.1. видно, що надходження від непрямого оподаткування до Державного бюджету у досліджуваному періоді стабільно перевищувало позначку в 50%. Для порівняння надходження від прямого оподаткування в середньому становило 25%. Така перевага непрямого оподаткування над прямим і така значна частка непрямих податків у Державному бюджеті свідчить про бюджетоутворюючу природу непрямих податків.

Після дослідження частки доходів від непрямого оподаткування у доходах Державного бюджету України доцільно буде проаналізувати доходи Державного бюджету за окремими видами непрямих податків (рис. 2.2).

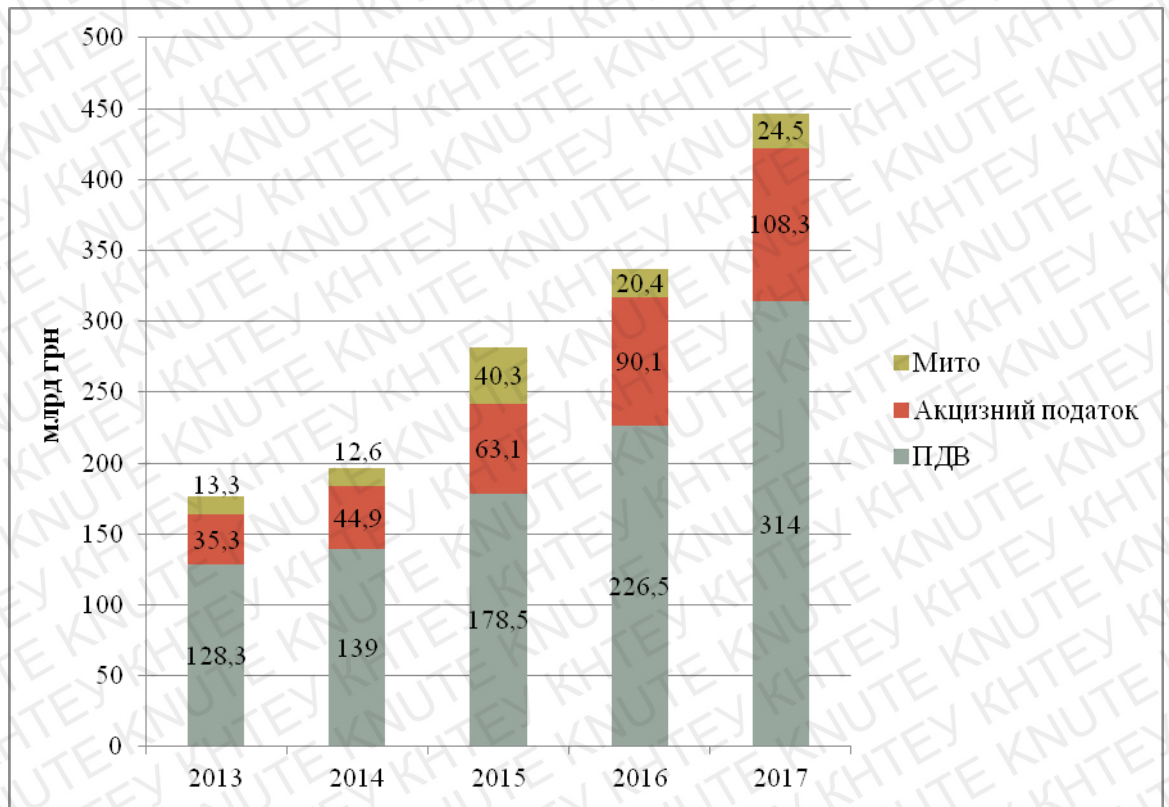


Рис. 2.2. Доходи Державного бюджету за окремими видами непрямих податків у 2013-2017рр., млрд грн.

*Джерело:* складено автором за [41]

У період з 2013 р. по 2017 р. відбулося зростання зі всіма видами непрямих податків. Загалом ПДВ зріс на 185,7 млрд грн., або у 2,4 рази, з . Акцизний податок зріс на 73 млрд грн., або 3,1 рази. Мито збільшилось на 11,2 млрд грн., або у 1,8 рази.

Через зміни в податковому законодавстві та складну економічну і соціальну ситуацію в країні, зростання за даними видами податків відбувалося нерівномірно. ПДВ показав себе найбільш стабільним з непрямих податків, оскільки надходження від нього постійно зростали перевищуючи показники попереднього зростання. Так, у 2014 р. порівняно з 2013 р. ПДВ зріс на 10,7 млрд грн., з 128,3 млрд грн. до 139 млрд грн., у 2015 р. порівняно з 2014 р. – на 39,5 млрд грн., з 139 млрд грн. до 178,5 млрд грн., у 2016 р. порівняно з 2015 р. – на 48 млрд грн., з 178,5 млрд грн. до 226,5

млрд грн. Найбільше зростання відбулось у 2017 році порівняно з 2016 р. – на 87,5 млрд грн., з 226,5 млрд грн. до 314 млрд грн.

Акцизний податок у 2014 році зріс, порівняно з 2013 роком, на 9,6 млрд грн., з 35,3 млрд грн. до 44,9 млрд грн. У 2015 році порівняно з 2014 р. збільшення становило 18,2 млрд грн., з 44,9 млрд грн. до 63,1 млрд грн. У 2016 році проти 2015 р. зростання надходжень становило 27 млрд грн., з 63,1 млрд грн до 90,1 млрд грн. У 2017 році порівняно з 2016 р. збільшення становило 18,2 млрд грн, з 90,1 млрд грн., до 108,3 млрд грн. Загалом, акцизний податок, як і ПДВ постійно зростає, проте у 2017 році відбулось сповільнення цього зростання.

Мито у 2014 році порівняно з 2013 р. зменшилось на 0,7 млрд грн., з 13,3 млрд грн. до 12,6 млрд грн., у 2015 році порівняно з 2014 спостерігалось стрімке зростання на 27,7 млрд грн, з 12,6 млрд грн. до 40,3 млрд грн. У 2016 році порівняно з 2015 р. відбулося стрімке падіння надходжень на 19,9 млрд грн., з 40,3 млрд грн. до 20,4 млрд грн. У 2017 р. в порівнянні з 2016 р. відбулось зростання, на 4,1 млрд грн., з 20,4 млрд грн. до 24,5 млрд грн.

Мито показало себе як найбільш нестабільний з усіх непрямих податків, оскільки двічі, у досліджуваному періоді, спостерігалось зменшення надходжень від даного виду податку.

На основі рис. 2.2. можна визначити структуру доходів Державного бюджету за окремими видами непрямих податків (рис. 2.3).

У 2013 році надходження від ПДВ становили 72,5% серед усіх непрямих податків. У 2014 р. спостерігалось зменшення на 1,8 в.п. до 70,7%. У 2015 році відбулось стрімке зменшення частки ПДВ серед інших непрямих податків, з 70,7% до 63,3%, зменшення становило 7,4 в.п.. У 2016 р. даний показник зріс на 3,9 в.п. і становив 67,2%. У 2017 році порівняно із 2016 р. показник зріс на 3,1 в.п., з 67,2% до 70,3%. Загалом, у досліджуваному періоді, спостерігається зменшення частки ПДВ серед інших непрямих податків на 2,2 в.п., з 72,5% до 70,3%.

Частка акцизного податку серед усіх непрямих податків у досліджуваному періоді загалом зросла на 4,2 в.п., із 20% у 2013 р. до 24,2% у 2017 р. У 2014 р. цей показник становив 20% і зріс на 2,8 в.п. до 22,8%. У 2015 році частка акцизного податку зменшилася на 0,4 в.п. і становила 22,4%. У 2016 р. відбулося зростання цього показника на 4,3 в.п. з 22,4% до 26,7%. У 2017 році спостерігалось зменшення на 2,5 в.п. із 26,7% до 24,2%.

У 2013 році частка мита у непрямих податках складала 7,5%. У 2014 р. відбулося зменшення на 1 в.п., до 6,5%. У 2015 році відбулося стрімке зростання частки мита на 7,8 в.п., з 6,5% до 14,3%. У наступному році постерігалось таке ж стрімке падіння частки мита серед непрямих податків, на 8,2 в.п., з 14,3% до 6,1%. У 2017 р. знову спостерігалось зменшення даного показника на 0,6 в.п., з 6,1% до 5,5%. Загалом у досліджуваному періоді частка мита зменшилась на 2 в.п. з 7,5% до 5,5%. Мито показало себе як найбільш нестабільний непрямий податок, оскільки спостерігалось стрімке зростання і таке ж стрімке падіння його частки серед інших непрямих податків.

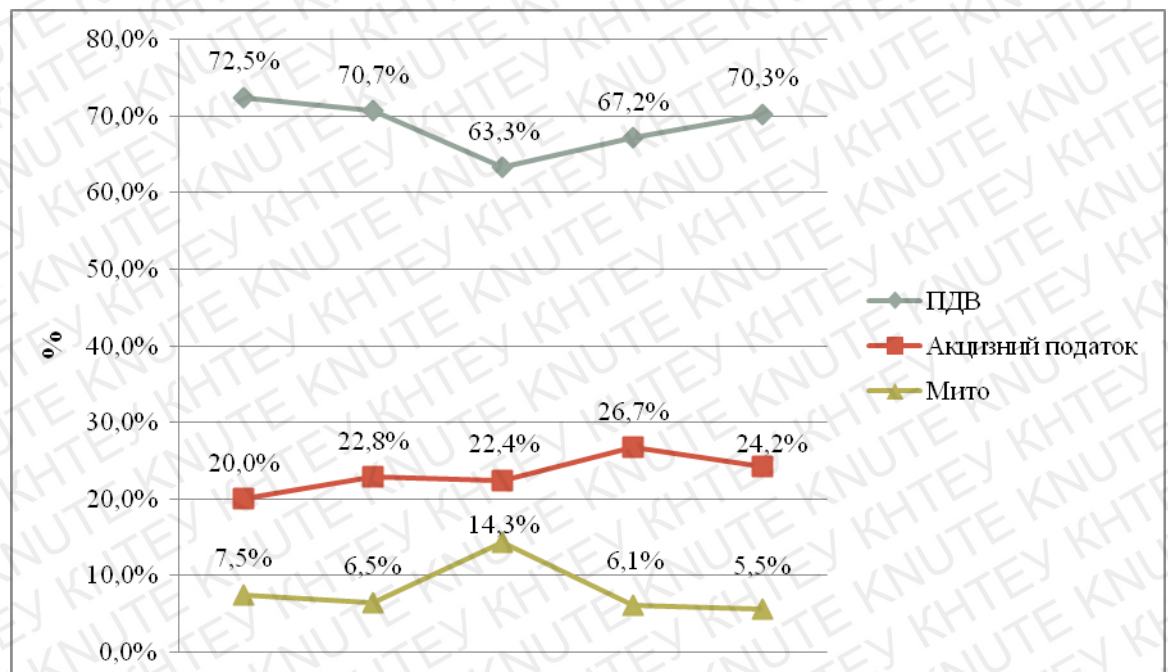


Рис. 2.3. Структура доходів Державного бюджету за окремими видами непрямих податків у 2013-2017рр., %.

Джерело: складено автором за рис. 2.2.

Дослідивши місце непрямих податків у доходах Державного бюджету у 2013-2017 рр., можна зробити висновок, що непрямі податки відіграють важливу роль, оскільки саме вони формують більше половини його доходів.

Найбільш бюджетоутворюючим податком є ПДВ, саме його частка серед інших непрямих податків займає в середньому 68,8%. На другому місці знаходиться акцизний податок, частка якого в середньому дорівнює 23,2%. Останнім і найбільш нестабільним податком є мито, частка якого серед інших непрямих податків в середньому становить приблизно 8%.

## 2.2. Оцінка надходжень від непрямого оподаткування за окремими видами непрямих податків

Як було визначено раніше, головним із непрямих податків в Україні є податок на додану вартість, тому оцінку надходжень від непрямого оподаткування за окремими видами непрямих податків буде доцільно розпочати з нього.

Податок на додану вартість включається до вартості усіх товарів і послуг, як вироблених в Україні, так і завезених із-за кордону. Співвідношення доходів від ПДВ з вітчизняних товарів та від ПДВ з імпортованих товарів показано на Рис. 2.4.

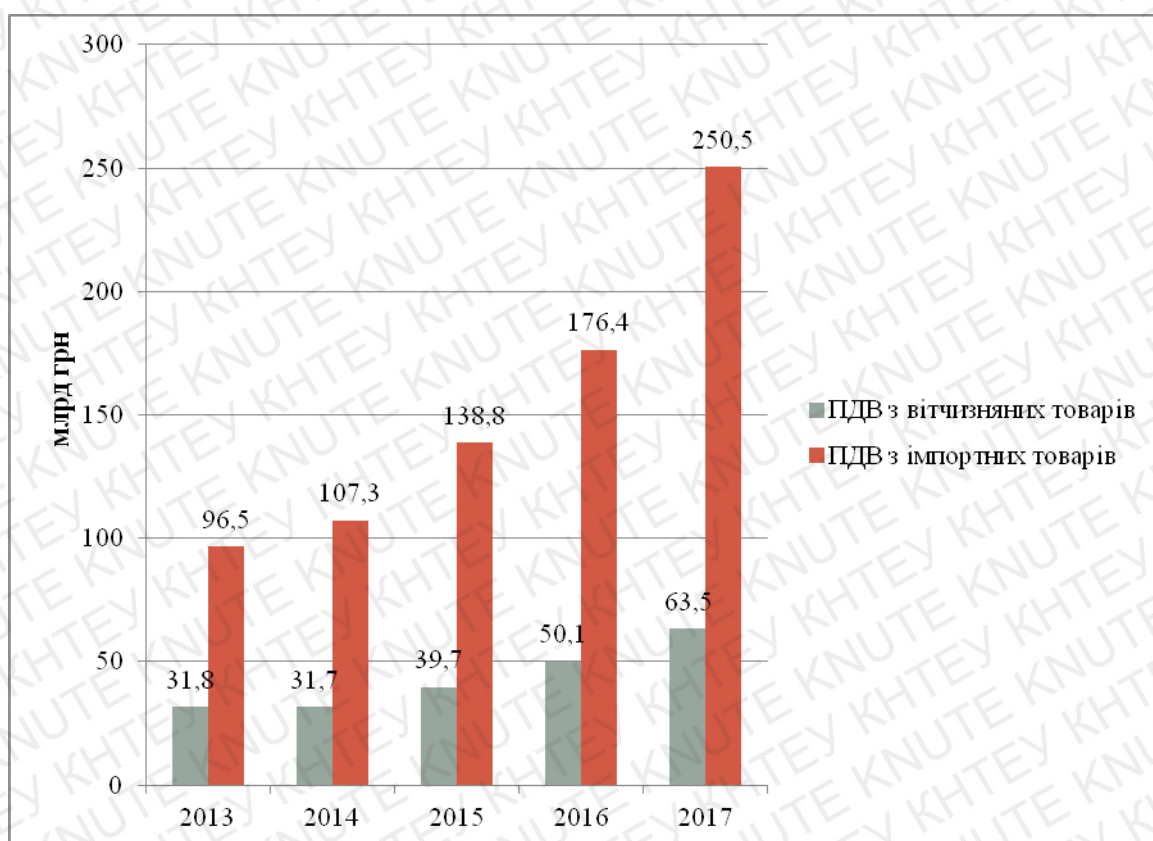


Рис. 2.4. Співвідношення доходів від ПДВ за його видами у 2013-2017рр., млрд грн.

Джерело: складено автором за [41]

Податок на додану вартість з вітчизняних товарів у досліджуваному періоді зріс на 31,7 млрд грн., або у 2 рази, з 31,8 млрд грн. у 2013 р. до 63,5 млрд грн. у 2017 р. У 2014 році він становив 31,7 млрд грн., тобто спостерігалось зменшення на 0,1 млрд грн. порівняно з попереднім періодом. У 2015 р. показник зріс на 8 млрд грн. порівняно з 2014 роком і становив 39,7 млрд грн.. У 2016 році порівняно з 2015 р. ПДВ зріс на 10,4 млрд грн., з 39,7 млрд грн. до 50,1 млрд грн. Показник 2017 р. становив 63,5 млрд грн., тобто він зріс на 13,4 млрд грн. у порівнянні з показником 2016 року.

Податок на додану вартість з імпортних товарів у періоді з 2013 р. по 2017 р. з 96,5 млрд грн. до 250,5 млрд грн., тобто на 154 млрд грн., або у 2,6 рази. У 2014 році цей показник становив 107,3 млрд грн., що більше показника попереднього року на 10,8 млрд грн. У 2015 р. даний показник зріс на 31,5 млрд грн., з 107,3 млрд грн. до 138,8 млрд грн. У 2016 р. відбулося зростання на 37,6 млрд грн. з 138,3 млрд грн. до 176,4 млрд грн. У 2017 р. відбувся стрімкий ріст даного показника на 74,1 млрд грн., з 176,4 млрд грн. до 250,5 млрд грн.

Загалом порівнюючи обидва показники за роками, можна зробити висновок що, у 2013 році ПДВ з імпортних товарів у 3 рази перевищував ПДВ з вітчизняних товарів. Подібна тенденція спостерігалася і надалі, так у 2014 році було перевищення у 3,4 рази, у 2015 р. – у 3,5 рази, у 2016 також у 3,5 рази, а у 2017 р. – у 4 рази.

За даними Рис. 2.4. можна скласти відсоткове співвідношення між ПДВ з вітчизняних товарів та ПДВ з імпортних товарів (рис. 2.5).

Так, у досліджуваному періоді, частка податку на додану вартість з вітчизняних товарів стабільно зменшувалась. У 2013 році цей показник становив 24,8 %. У 2014 р. він зменшився на 2 в.п. і становив 22,8%. У 2015 році порівняно із попереднім зменшення склало 0,6 в.п., до 22,2%. У 2016 р. спостерігалось незначне зменшення на 0,1 в.п. до 22,1%. У 2017 році

показник зменшився на 1,9 в.п., із 22,1% до 20,2%. Загалом показник у досліджуваному періоді зменшився на 4,6 в.п.

Частка податку на додану вартість з імпортованих товарів навпаки ж зросла. Зростання відбувалось пропорційно зі зменшенням частки ПДВ з вітчизняних товарів. Так, загалом зростання склало 4,6 в.п. У 2014 р. порівняно із 2013 р. показник зріс на 2 в.п., у 2015 р. порівняно із 2014 р. на 0,6 в.п., у 2016 р. порівняно з 2015 р. – на 0,1 в.п., а у 2017 р. порівняно із попереднім зростання склало 1,9 в.п.

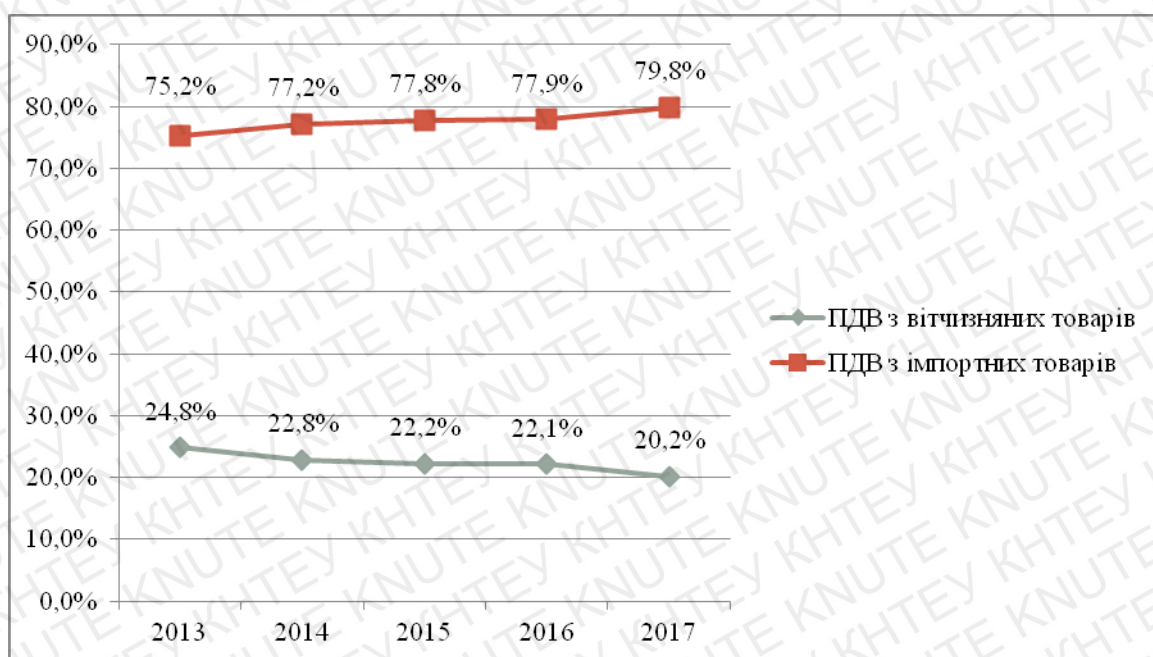


Рис. 2.5. Співвідношення між різними видами ПДВ у 2013-2017рр., %

*Джерело:* складено автором за [рис 2.4]

Друге місце за кількістю доходів серед непрямих податків займає акцизний податок. Акцизне оподаткування у досліджуваному періоді характеризувалося постійним підвищенням ставок акцизного податку, що в свою чергу призводило до зростання податкових надходжень. Як ми визначили раніше, доходи від акцизного податку з 2013 року до 2017 року зросли на 73 млрд грн., або у 3,1 рази, з 35,3 млрд грн до 108,3 млрд грн. Для визначення внаслідок чого відбулось таке зростання необхідно

проаналізувати надходження акцизного податку за різними видами підакцизних товарів (рис. 2.6).

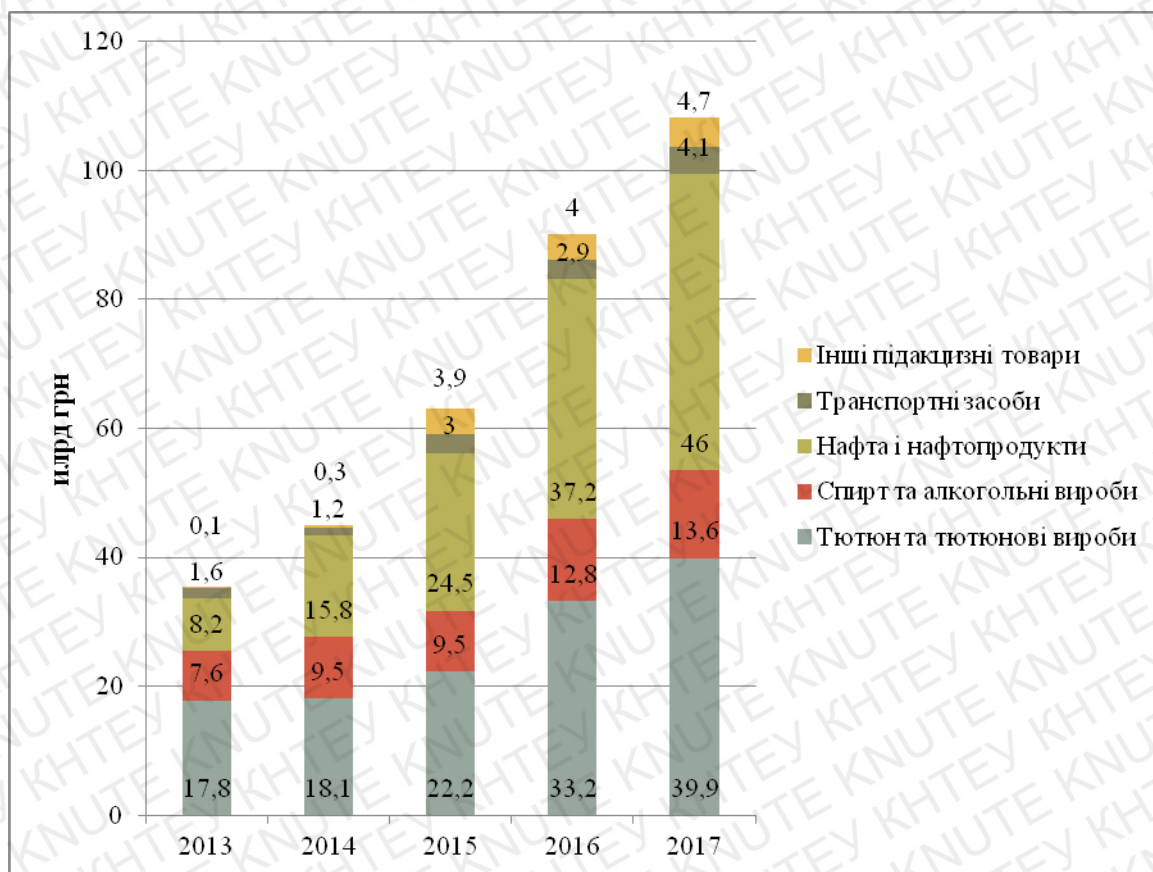


Рис. 2.6. Надходження акцизного податку до Державного бюджету у розрізі різних видів підакцизних товарів у 2013-2017рр., млрд грн.

Джерело: складено автором за [41]

У 2013-2017рр. спостерігається зростання доходів за усіма категоріями підакцизних товарів.

За категорією «Тютюн та тютюнові вироби» спостерігається зростання у 2,2 рази з 17,8 млрд грн. у 2013 р. до 39,3 млрд грн. у 2017 р., воно становило 22,1 млрд грн. У 2014 р. показник зріс на 0,3 млрд грн. і становив 18,1 млрд грн. У 2015 році показник зріс на 4,1 млрд грн. і становив 22,2 млрд грн. Значне зростання на 11 млрд грн. відбулося у 2016 році, із 22,2 млрд грн. до 33,2 млрд грн. На кінець досліджуваного періоду показник становив 39,9 млрд грн., що на 6,7 млрд грн. більше ніж у 2016 році.

Категорія «Спирт та алкогольні вироби» у досліджуваному періоді була на такою дохідною як попередня, проте і за нею спостерігається зростання у

1,8 рази, або на 6 млрд грн., з 7,6 млрд грн. до 13,6 млрд грн. У 2014 році показник зріс на 1,9 млрд грн. і становив 9,5 млрд грн. У 2015 році даний показник не змінився і також становив 9,5 млрд грн. У 2016 р. зростання становило 3,3 млрд грн., з 9,5 млрд грн. до 12,8 млрд грн. На кінець досліджуваного періоду показник становив 13,6 млрд грн., що на 0,8 млрд грн. більше ніж у попередньому році.

Доходи за категорією «Нафта і нафтопродукти» у досліджуваному періоді зросли у 5,6 рази, або на 37,8 млрд, з 8,2 млрд грн. до 46 млрд грн. Так, у 2014 р. порівняно із 2013 р. показник зріс на 7,6 млрд грн. або у 1,9 рази і становив 15,8 млрд грн. У 2015 році зростання становило 8,7 млрд грн. з 15,8 млрд грн. до 24,5 млрд грн., показник зріс у 1,6 рази. У 2016 р. досліджуваний показник зріс у 1,5 рази або на 12,7 млрд грн., з 24,5 млрд грн. до 37,2 млрд грн. У 2017 році спостерігається зростання на 8,8 млрд грн. з 37,2 млрд грн. до 46 млрд грн.

Категорія «Транспортні засоби» зросла у 2,6 рази, або на 2,5 млрд грн. з 1,6 млрд грн. до 4,1 млрд грн. У 2014 році спостерігалось зменшення надходжень від даної категорії на 0,4 млрд грн. і в кінці року досліджуваний показник становив 1,2 млрд грн. У 2015 р. показник зріс у 2,5 рази, або на 1,8 млрд грн. і становив 3 млрд грн. У 2016 році відбулося невелике зменшення показника на 0,1 млрд грн. і він становив 2,9 млрд грн. У 2017 році показник знову зростав і досяг значення у 4,1 млрд грн., зростання становило 1,2 млрд грн.

Категорія «Інша підакцизні товари» у різні роки включала в себе цінні папери та електричну енергію, а також інші незначні, в рамках нашого дослідження, підакцизні товари. Проте у проаналізованому періоді спостерігається зростання доходів від цієї категорії у 47 разів, із 0,1 млрд грн. до 4,7 млрд грн. У 2014 році показник зріс на 0,2 млрд грн. і становив 0,3 млрд грн. У 2015 р. показник становив 3,9 млрд грн., відбулось зростання у 13 разів, або на 3,6 млрд грн. У 2016 р. зростання склало 0,1 млрд грн., з 3,9 млрд грн. до 4 млрд грн. У 2017 році показник становив 4,7 млрд грн.,

збільшення відбулося на 0,7 млрд грн. Стрімке зростання доходів від даної категорії, починаючи з 2015 року, пояснюється включенням у цьому році електричної енергії до підакцизних товарів. Це спричинило те, що саме з 2015 року надходження від даної категорії перевищили надходження від категорії «Транспортні засоби».

Загалом у 2013-2017рр. спостерігається різке збільшення доходів від оподаткування нафти і нафтопродуктів і саме ця категорія стала лідируючою серед інших підакцизних товарів, обійшовши надходження від оподаткування тютюну та тютюнових виробів. За увесь досліджуваний період акцизний податок з нафти і нафтопродуктів склали 131,7 млрд грн. проти 131,3 млрд грн. з тютюну та тютюнових виробів, перевищення склало 0,4 млрд грн.

На основі Рис. 2.6. можна побудувати структуру щорічних доходів за різними видами непрямих податків (рис. 2.7).

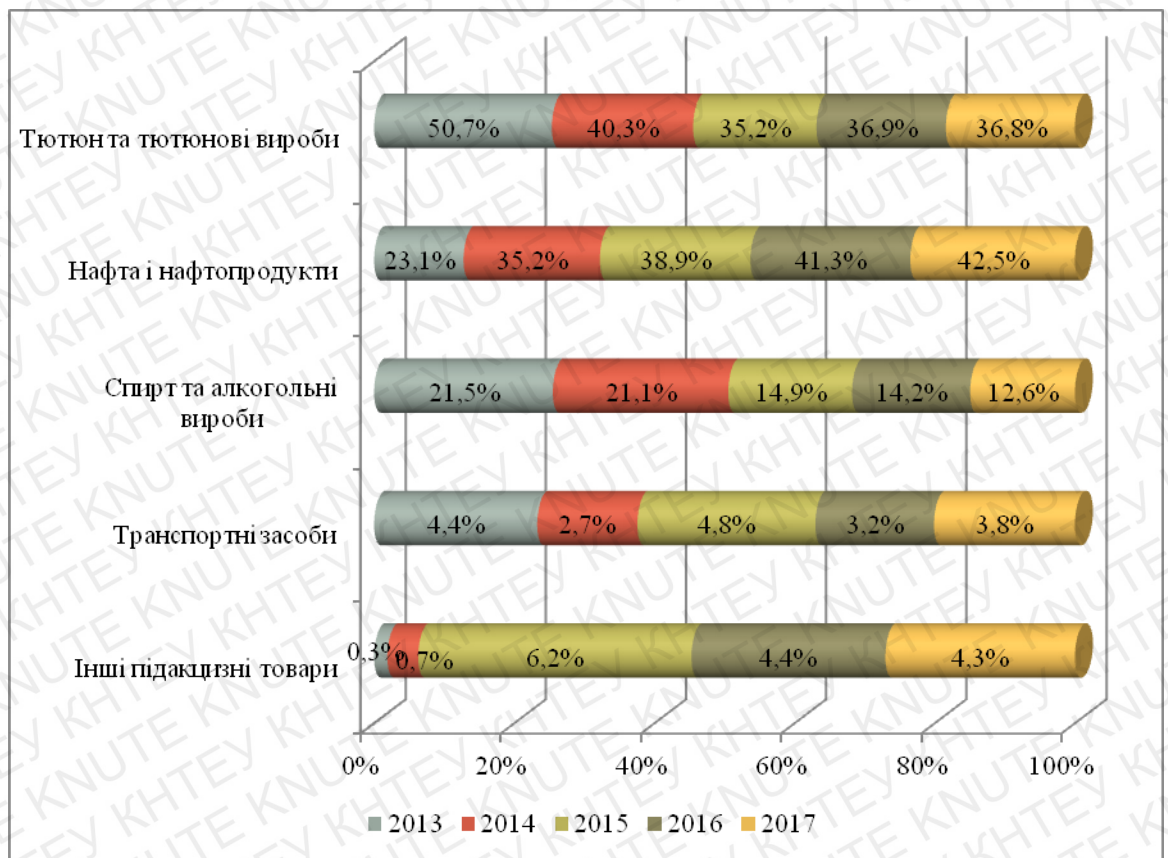


Рис. 2.7. Структура доходів за різними видами підакцизних товарів 2013-2017рр., %

*Джерело:* складено автором за [Рис. 2.6]

У 2013 році 50,7% надходжень від акцизного податку склали надходження від оподаткування тютюну та тютюнових виробів. Друге місце займали надходження від оподаткування нафти і нафтопродуктів, вони склали 23,1%. Трохи менше, а саме 21,5% склали надходження від оподаткування спирту та алкогольних виробів. Надходження від оподаткування транспортних засобів 4,4%. Надходження від інших підакцизних товарів були незначними і склали 0,3% від загальної кількості. Загалом у 2013 р. 72,2% доходів прийшлося на соціально-шкідливі тютюнові та алкогольні вироби, цей показник був високим що свідчить про те, що акцизний податок не впорався зі своєю функцією соціального регулювання.

У 2014 році порівняно із 2013 роком на тютюн і тютюнові вироби прийшлося на 10,4 в.п. менше, їх частка становила 40,3%. Частка надходжень від нафти і нафтопродуктів навпаки зросла на 12,1 в.п. і становила 35,2%. Доходи від спирту і алкогольних виробів також зменшились на 0,4 в.п. і становили 21,1%. Зменшення частки надходжень спостерігалось також у оподаткування транспортних засобів, вона зменшилась на 1,7 в.п. з 4,4% до 2,7%. Відбулось незначне збільшення частки інших підакцизних товарів, на 0,4 в.п. до 0,7%. Загалом у 2014 р. спостерігалось зменшення частки доходів від соціально-шкідливих товарів, вона склала 61,4%, що на 10,8 в.п. менше порівняно із попереднім роком.

У 2015 році знову відбулось зменшення частки доходів від оподаткування тютюну та тютюнових виробів, на 5,1 в.п. до рівня 35,2%. Частка надходжень від оподаткування нафти і нафтопродуктів зросла на 3,7 в.п. і становила 38,9%. Спостерігалось зменшення частки від оподаткування спирту та алкогольних виробів на 6,2 в.п., вона становила 14,9%. Достатньо сильно зросла частка від оподаткування транспортних засобів, на 2,1 в.п., і вона становила 4,8%. Значно зросли надходження від інших підакцизних товарів, вони становили 6,2%, що на 5,5 в.п. більше за попередній період. У цьому році частка від соціально-шкідливих товарів зменшилась на 11,3 в.п.,

вона становила 50,1%. Стрімке зростання частки надходжень від інших підакцизних товарів пояснюється включенням електричної енергії до переліку підакцизних товарів.

У 2016 р. відбулось незначне зростання частки надходжень від оподаткування тютюну і тютюнових виробів, вона склала 36,9%, що на 1,7 в.п. більше за показник попереднього року. На 2,4 в.п. зросла частка від нафти і нафтопродуктів, вона склала 41,3%. Категорія «Спирт і алкогольні вироби» в черговий раз зменшилась і становила 14,2% що на 0,7 в.п. менше за показник попереднього року. Зменшення частки також стосувалось і оподаткування транспортних засобів, вона становила 3,2%, що на 1,6 в.п. менше за попередній рік. Частка інших підакцизних товарів склала 4,4%, що на 1,8 в.п. менше за попередній показник. Загалом частка надходжень від соціально-шкідливих товарів зросла на 1 в.п. і становила 51,1%

У 2017 році частка надходжень від оподаткування тютюну і тютюнових виробів становила 36,8%, зменшення порівняно з попереднім роком було незначним і становило 0,1 в.п. Надходження від нафти і нафтопродуктів становили 42,5%, що на 1,2 в.п. більше за показник 2016 року. На 1,6 в.п. зменшилась частка надходжень від оподаткування спирту і алкогольних виробів, вона становила 12,6%. Збільшення частки від оподаткування транспортних засобів становило 0,6 в.п., її рівень становив 3,8%. Інші підакцизні товари склали 4,3% від загального рівня, що на 0,1 в.п. менше за показник попереднього року. Частка надходжень від соціально-шкідливих товарів зменшилась на 1,7 в.п. і становила 49,4%

У досліджуваному періоді спостерігалась зміна найбільш дохідного товару серед усіх підакцизних товарів, так у 2013 році ним був тютюн і тютюнові вироби, а у 2017 – нафта і нафтопродукти. Так, частка надходжень від соціально-шкідливих товарів загалом зменшилась на 22,8 в.п., а надходження від нафти і нафтопродуктів зросли на 13,4 в.п.

Серед непрямих податків найменшу частку доходів складають доходи від мита. У 2013-2017рр. вони також показали зростання в середньому у 1,8 рази. У табл. 2.3. наведено Доходи від мита за його складовими.

Таблиця 2.3

Доходи від мита за різними його складовими 2013-2017рр., млрд грн.

| Доходи від мита                                                                  | 2013 рік | 2014 рік | 2015 рік | 2016 рік | 2017 рік |
|----------------------------------------------------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| <b>Ввізне мито (без нафтопродуктів), млрд грн</b>                                | 8,9      | 9,9      | 37,8     | 15,7     | 17,6     |
| <b>Ввізне мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них, млрд грн</b> | 2,2      | 1,4      | 2,1      | 4,2      | 6,2      |
| <b>Вивізне мито, млрд грн</b>                                                    | 2,2      | 1,3      | 0,4      | 0,5      | 0,7      |
| <b>Всього, млрд грн</b>                                                          | 13,3     | 12,6     | 40,3     | 20,4     | 24,5     |

Джерело: складено автором за [41]

У 2013 р. доходи від ввізного мита без нафтопродуктів становили 8,9 млрд грн. У 2014 р. спостерігалось зростання на 1 млрд грн. до 9,9 млрд грн. У наступному році відбулося стрімке зростання доходів у 3,8 рази, на 27,9 млрд грн. і вони становили 37,8 млрд грн. У 2016 р. відбулось стрімке зменшення даного показника у 2,4 рази, на 22,1 млрд грн. до 15,7 млрд грн. На 2017 рік надходження зросли на 1,9 млрд грн. до 17,6 млрд грн. Загалом доходи за даною категорією зросли на 8,7 млрд грн. або майже у 2 рази.

Доходи від ввізного мита на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них у 2013 р. становили 2,2 млрд грн. У 2014 р. відбулося зменшення на 0,8 млрд грн. до 1,4 млрд грн. У 2015 році показник зріс на 0,7 млрд грн. і становив 2,1 млрд грн. У наступному році відбулося подвоєння доходів і вони досягли рівня у 4,2 млрд грн. У 2016 р. відбулось збільшення на 2 млрд грн. до 6,2 млрд грн. Надходження за даною категорією в цілому зросли на 4 млрд грн. або майже у 3 рази.

Надходження від вивізного мита у 2013 році становили 2,2 млрд грн. У 2014 р. відбулося їх зменшення на 0,9 млрд грн. до 1,3 млрд грн. У 2015 р.

знову спостерігалось зменшення на 0,9 млрд грн. до рівня 0,4 млрд грн. У 2016 р. доходи зросли на 0,1 млрд грн. і становили 0,5 млрд грн. У 2017 р. зростання становило 0,2 млрд грн. до рівня у 0,7 млрд грн. Загалом доходи за цією категорією зменшились на 1,5 млрд грн., тобто у 3 рази.

На основі табл. 2.3. можна побудувати структуру доходів від мита за різними його видами у досліджуваному періоді (Додаток В).

Згідно наведених даних, можна визначити що ввізне мито без урахування нафтопродуктів в середньому становило 77,6% серед усіх товарів що підлягають оподаткуванню митом. У 2013 р. показник становив 67,3%, найвищого значення досяг у 2015 р. – 93,7%, у 2017 р. він становив 71,8%, зростання у досліджуваному періоді становило 4,3 в.п. Мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них в середньому становило 15,7%. У 2013 р. показник дорівнював 16,4%, а у 2017 р. досяг свого піку у 25,3%, зростання становило 8,9 в.п. Вивізне мито у досліджуваному в середньому складало 6,7%. У 2013 р. показник був найвищим у досліджуваному періоді і складав 16,3%. У 2017 р. показник зменшився на 13,4 в.п. і становив 2,9%.

Дослідження за окремими видами непрямих податків у періоді з 2013 р. по 2016 р. показує що найбільш дохідним серед усіх був податок на додану вартість, друге місце займав акцизний податок, а третє місце займало мито. У структурі доходів від податку на додану вартість переважав ПДВ з імпортних товарів, що в середньому у 3,5 рази перевищував ПДВ з вітчизняних товарів і така перевага має тенденцію до зростання в майбутньому. У акцизному оподаткуванні спостерігалась зміна лідера по дохідності серед підакцизних товарів. Так, у 2013 році провідне місце займали доходи від соціально-шкідливих товарів таких як тютюнові – 50,7% і алкогольні – 21,5% виробів, частка яких загалом становила 72,2% від усіх надходжень. У 2017 році головним стали надходження від нафти і нафтопродуктів – 42,5%. Ввізне мито загалом показало тенденцію до зростання, доходи від нього зросли у 2

рази, вивізні ж мито навпаки мало тенденцію до зменшення і знизилось у 3 рази

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

### 3.1. Проблеми функціонування системи непрямого оподаткування в Україні

Як і інші податки, непрямі податки загалом і кожен окремо мають свої позитивні і негативні сторони. До позитивних, як було зазначено вище належить фіскальна складова непрямого оподаткування.

Оскільки непрямі податки приносять значну частку доходів держави і вони є бюджетоутворюючими, то без них будь яка держава, в тому числі і Україна, не могла б виконувати свої функції. Також до плюсів непрямого оподаткування можна віднести стабільність податкових надходжень і їх постійне зростання.

До негативних можна віднести соціальну складову непрямого оподаткування. Через включення непрямих податків до ціни товарів і послуг надходження від них завжди залежать від платоспроможності кінцевого споживача. Саме тому надходження від непрямих податків важко точно спрогнозувати. Однак, проаналізувавши доходи від непрямих податків у минулих періодах, можна спробувати спрогнозувати ситуацію що складеться у 2018-2020 роках (табл. 2.4).

*Таблиця 2.4*

Прогноз доходів від непрямого оподаткування на 2018-2020рр., млрд  
грн.

| Рік                      | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | 2017  | 2018  | 2019  | 2020  |
|--------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Надходженн<br>я непрямих | 176,9 | 196,5 | 281,9 | 337,0 | 446,8 | 491,9 | 550,0 | 628,0 |

|                        |  |  |  |  |  |  |  |  |
|------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|
| податків,<br>млрд грн. |  |  |  |  |  |  |  |  |
|------------------------|--|--|--|--|--|--|--|--|

*Джерело:* складено автором за [41]

У 2013-2017 рр. спостерігалось постійне зростання податкових надходжень від непрямого оподаткування, однак ці зростання були надзвичайно нестабільними. Тому прогноз на майбутні періоди буде приблизним. Так, на 1 жовтня 2018 р. податкові надходження від непрямого оподаткування вже становлять 372,3 млрд грн., а на кінець 2018 року вони становитимуть приблизно 491,9 млрд грн., це означатиме зростання на 42,1 млрд грн. порівняно із попереднім роком. У 2019 році надходження від непрямого оподаткування становитимуть  $\approx 550,0$  млрд грн., зростання становитиме 58,1 млрд грн. У 2020 році надходження становитимуть  $\approx 628,0$  млрд грн., а зростання надходжень становитиме 78 млрд грн.

Як ми бачимо, якщо збережеться така тенденція у податкових надходженнях від непрямого оподаткування, яка спостерігається зараз, то непрямі податки становитимуть приблизно таку ж частку у Державному бюджеті.

Кожен із непрямих податків сам по собі має свої переваги і недоліки, які, в рамках нашого дослідження доцільно буде проаналізувати. Так як податок на додану вартість є головним серед непрямих податків то і розпочати буде доцільно саме з нього.

Головними проблемами що виникають у функціонуванні податку на додану вартість є проблема його адміністрування та проблема відшкодування ПДВ з бюджету. Як ми визначили раніше, в Україні система електронного адміністрування ПДВ діє з 2015 року, її запровадження має допомогти вивести із тіні потенційних платників даного податку. Проте ця система не є досконалою і має свої плюси та мінуси які необхідно розглянути.

Основні переваги нової системи електронного адміністрування ПДВ:

1) Створення єдиної системи, що об'єднує інформацію щодо всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них, а також щодо

розрахунків всіх українських платників ПДВ, пов'язаних з даним податком;

2) Скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що привело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ;

3) Впровадження нової системи збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних;

4) Із запуском нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, тому що тепер така накладна повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ [8, с. 1].

До недоліків цієї системи можна віднести:

1) Обов'язок покупця перевіряти коректність складання податкової накладної; 2) Деякі обов'язкові реквізити податкової накладної потребують перегляду та скасування для реєстрації податкової накладної;

3) Проблеми, пов'язані з реєстрацією покупцем коригування до податкової накладної у випадку зменшення податкових зобов'язань;

4) Діючі терміни обов'язкової реєстрації податкової накладної не є зручними для платників ПДВ;

5) Відсутні штрафні санкції за не реєстрацію податкових накладних;

6) Формула розрахунку реєстраційного ліміту не є ідеальною та потребує змін;

7) Виписки, отримані з електронної системи адміністрування ПДВ не інформативні та важкі для розуміння;

8) Захист системи електронного адміністрування ПДВ;

9) Існуючі проблеми з бюджетним відшкодуванням [8, с. 1-3]

Дивлячись на систему електронного адміністрування ПДВ, можна визначити, що головною метою запровадження цієї системи є зниження ризиків виникнення фіктивного податкового кредиту з ПДВ, недопущення незаконних бюджетних відшкодувань, виведення економіки країни з тіні та

зниження витрат на адміністрування ПДВ. Ця система не є досконалою, а термін у 3 роки не є достатнім для оцінки її ефективності, проте вона є одним із важливих етапів глобальної перебудови податкової системи країни.

Поряд із питанням адміністрування податку на додану вартість стоїть питання його відшкодування. Оскільки постійно зростають суми податкових надходжень від ПДВ, зростають також і суми бюджетних відшкодувань.

У 2013 році було відшкодовано 53,4 млрд грн. із 128,3 млрд грн., що становило 41,6%, порівняно із 2012 р. сума відшкодувань зросла на 7,5 млрд грн. У 2014 році при надходженнях у 139,0 млрд грн. було відшкодовано 50,2 млрд грн., що становить 36,1 %, сума відшкодувань зменшилась на 3,2 млрд грн. У 2015 році при надходженнях у 178,5 млрд грн. було відшкодовано 68,4 млрд грн., або 38,3 %, сума відшкодувань збільшилась на 18,2 млрд грн. У 2016 році відшкодування склали 94,4 млрд грн. при надходженнях у 226,5 млрд грн., або 41,6 %, сума відшкодувань збільшилась на 26 млрд грн. У 2017 році відшкодування склали 120,6 млрд грн. при надходженнях у 314 млрд грн, або 38,4 %, сума відшкодувань зросла на 26,2 млрд грн.

За досліджуваний період частка бюджетних відшкодувань складає в середньому 39,2 % щорічно. Розмір бюджетних відшкодувань демонструє зростання, хоча у 2017 році спостерігається спад їх частки порівняно із доходами бюджету.

Питання бюджетних відшкодувань податку на додану вартість було і залишається дуже болючим для державного бюджету, оскільки значна сума доходів іде на покриття видатків. Основною проблемою раніше була велика кількість фіктивних заявок на відшкодування ПДВ і складність перевірки цих заявок. Кроком до вирішення цих проблем стало запровадження Реєстру заяв на відшкодування ПДВ.

Після введення в квітні 2017 року Реєстру заяв на відшкодування ПДВ, питання бюджетного відшкодування податку на додану вартість стоїть не так гостро як раніше. Тепер достатньо подати заявку на бюджетне відшкодування і після 30 календарних днів за результатами камеральних

перевірок буде надано відшкодування (96 % заявок відшкодовуються). Створення цього реєстру є дуже важливим кроком, оскільки дозволяє підприємствам краще планувати свою діяльність та отримувати додаткові оборотні кошти.

Акцизний податок, як було сказано раніше, приносить бюджету значну частку податкових надходжень і він так чи інакше у різних формах застосовувався на території України. Він завжди був достатньо проблемним через розпорошеність податкового законодавства, для ознайомлення з цим податком необхідно було відслідковувати його у багатьох законодавчих актах. Ця ситуація змінилась у 2010 році з прийняттям Податкового кодексу, це зробило акцизне оподаткування прозорішим, оскільки Податковий кодекс поєднував у собі існуючі та нові норми і законодавчі акти.

Однією із проблем що існує зараз у акцизному оподаткуванні є питання оптимальних ставок акцизного податку. В останні роки спостерігається постійне зростання ставок, що несе у собі підвищення цін на підакцизні товари, а у цього підвищення є як позитивні так і негативні наслідки. Зростання податкових надходжень від акцизного оподаткування внаслідок підвищення цін є беззаперечним плюсом, однак це спричиняє мінус у вигляді розвитку тіньового ринку підакцизних товарів та появи значної кількості фальсифікованої продукції, яка несе загрозу здоров'ю потенційних платників. Значне зростання ставок, у тому числі призводить до ухилянь платників від сплати податку і до скорочення легального виробництва підакцизних товарів.

Також серед проблем у сфері акцизного оподаткування є проблема недостатнього захисту акцизних марок, які є знаком що підтверджує сплату акцизного податку і легальність товару. Щорічно кількість контрафактної продукції зростає, для запобігання цього вносяться пропозиції запровадження електронної акцизної марки. Однак, деякі експерти вважають що запровадження такої системи не призведе до зменшення кількості підробок, так як подібні заходи запроваджувались раніше закордоном, проте

вони не призвели до суттєвих змін. Запровадження такої системи може призвести до ще більшого зростання цін на легальну продукцію, при цьому ціна на нелегальну може залишитися незмінною, така ситуація тільки підштовхне розвиток тіньового ринку. Тому запровадження системи електронних акцизних марок має відбуватись одночасно із посиленням покарань за обіг контрафактної продукції та за підробку акцизних марок.

Деякі науковці вважають проблемою невеликий перелік підакцизних товарів. Як зазначалось вище в різні роки до переліки відносились різні підакцизні товари, такі як: цукор, чай, кава, дріжджі, свічки, сіль, хутро. Зміни в цьому напрямку відбуваються постійно, наприклад з 2015 року до переліку підакцизних товарів було включено електричну енергію. До даного переліку можна буде також включити ювелірні прикраси, предмети розкоші, дорожу закордонну техніку. Але включення даних товарів до списку підакцизних буде призводити до зростання цін на них, а різке зростання цін не зможе гарантувати значне зростання податкових надходжень, тому у разі необхідності поповнення переліку підакцизних товарів в майбутньому, це має відбуватись поступово.

У 2016 році було запроваджено в дію систему електронного адміністрування реалізації пального. Вона передбачає ведення обсягів пального у електронній системі та складання акцизних накладних. Загалом, електронне адміністрування акцизного податку сприяє зниженню тиску на бізнес, зменшує вплив людського фактора та знижує рівень корупції.

Проблема обмеження споживання соціально-шкідливих товарів тісно пов'язана із акцизним оподаткуванням. Так, у досліджуваному періоді частка надходжень значно зменшилась порівняно із податком з нафти і нафтопродуктів, така тенденція є позитивною для України та її європейських прагнень.

Податкові пільги у акцизному оподаткуванні в Україні відрізняються порівняно із країнами ЄС. Пільги як правило застосовуються у автомобілебудуванні та виноробстві і проявляються у звільненні від

оподаткування. Для вирішення даної проблеми доцільно скористатись досвідом країн ЄС, де застосовуються знижені податкові ставки, які не можуть становити менше ніж 50% стандартної ставки акцизу в країні.

Незважаючи на вирішення частини проблем у акцизному оподаткуванні все одно спостерігається використання різних схем для ухиляння від сплати акцизного податку. Має пройти певний проміжок часу для підвищення свідомості платників, держава ж в цей час повинна продовжувати вирішувати проблеми що є зараз і з'являються у акцизному оподаткуванні.

Існування митної системи України тісно пов'язане з низкою ризиків і проблем які мають негативний вплив на економіку держави. Митна система має великий потенціал до розвитку, який на жаль не повністю використовує. В середньому митні платежі складають 8% доходів від непрямого оподаткування. Митні платежі показують стабільні надходження, які є не такими високими в рамках непрямого оподаткування порівняно з іншими податками. Так виявляється перша проблема митної системи України – контрабанда на митницях України.

Контрабанда є проблемою багатьох країн і пошук варіантів боротьби з нею є важливим для побудови стабільної фінансової системи. Однією із найважливіших причин появи контрабанди є корупційна складова на місцях: на митницях та митних постах, на автомобільних, залізничних, авіаційних, морських та річкових пунктах пропуску. Контрабандні товари можна поділити на дві групи, до першої відносяться легальні товари, предмети і цінності вивіз яких заборонено за межі України, до другої – нелегальні товари, такі як зброя, наркотики, контрафактні підакцизні товари, ввезення яких на територію України заборонено. Через контрабанду Державний бюджет України станом на 2018 рік втрачає 134,4 млрд грн. За попередні роки ситуація така сама, в середньому щорічні втрати Державного бюджету складали 100 млрд грн. Такі втрати є значними, для порівняння бюджет Міністерства внутрішніх справ складає 60 млрд грн., а Міністерства оборони

– 82 млрд грн. Сума втрат вдвічі перевищує очікуваний транш від Міжнародного валютного фонду.

Як ми можемо спостерігати, втрачаються колосальні суми коштів які є дуже важливими для Державного бюджету України, особливо в посткризовий період, в якому перебуває Україна.

Із першої проблеми, як було зазначено вище, витікає інша – корупційна складова в органах Митної служби України. Низькі заробітні плати працівників митниць спонукають їх до пошуків додаткових доходів у тіньовому секторі.

Окрім очевидної проблеми у вигляді недоотримання Державним бюджетом значної частки доходів, контрабанда тягне за собою проблему у вигляді загроз національній безпеці та соціальному благополуччю. Загрозу національній безпеці несуть незаконно ввезена незареєстрована зброя, наркотичні речовини та контрафактна продукція завдають удар по соціальному благополуччю.

Вирішення існуючих проблем можливе у разі застосування комплексних методів протидії порушенням митного законодавства. Боротьба з контрабандою повинна відбуватись на законодавчому рівні, перш за все мають прийматись закони з посилення відповідальності за незаконний ввіз чи вивіз товарів через митний кордон.

Для зменшення явища контрабанди та порушення митних правил необхідно таке: 1. Відкрити доступ співробітникам митних органів до баз даних інших органів влади та підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності. 2. Вибірково перевіряти за певними методичними вказівками всю документацію за товарами, що проходять крізь “зелений” коридор. 3. Підвищити безпеку переміщення міжнародних вантажів і створити вигідні умови для учасників зовнішньоекономічної діяльності. 4. Упроваджувати міжнародні стандарти й нормативи [15, ст. 73].

Боротьба з контрабандою має бути постійною, так як з часом з'являються нові схеми обходу існуючих законів у цій сфері.

Проблема корупції гостро стоїть не тільки у митній справі, а й у багатьох інших сферах. Тому і вирішуватись дане питання повинно глобально. Перш за все необхідно посилити відповідальність за корупційну діяльність. Також необхідно підвищувати заробітні плати працівникам на місцях, для боротьби з першопричиною корупції.

Як висновок можна сказати, що проблеми які існують у непрямому оподаткуванні загалом так і окремо за кожним непрямим податком, в цілому мають схожий характер. Недосконалість законодавчої бази дає простір для існування схем ухиляння від сплати податків. Корупційна складова є значною частиною проблем за кожним видом непрямого оподаткування. Загалом, більшість порушень податкового законодавства у сфері непрямих податків ставить під удар соціальне та економічне благополуччя України.

### **3.2. Шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування**

Україна дуже важко переживала кризовий період від якого оговтується і досі, в теперішній посткризовий. Однак теперішній час є сприятливим для запровадження нового і вдосконалення та реформування вже існуючого у податковій сфері. Постійне удосконалення податкової системи має вести до економічного зростання і підвищення добробуту Україні. Вдосконалення і реформування мають стосуватись як податкової системи в цілому так і окремих видів податків загалом.

Найбільш неоднозначним і одночасно найбільш дохідним серед інших податків є податок на додану вартість. Протягом усього часу його існування постійно виникають питання величини ставок ПДВ, питання необхідності існування цього податку і заміну його податком з обороту, також цікавим є питання запровадження податку з обороту і функціонування його разом з ПДВ та ін.

Як було зазначено вище, ПДВ в Україні діє з 1992 року, ставка на початку його існування становила 28%, а в 1995 році була знижена до 20% і залишається такою і понині. Зменшення відсоткової ставки до 18% планувалось до 2009 року, проте цього не відбулося через об'єктивні причини – втрата частки надходжень до Державного бюджету. Час від часу виникають різні думки щодо рівня ставки ПДВ, вносяться пропозиції запровадити ставку у розмірі 17%, також 15%, а деякі експерти пропонують зниження до 9%. Всі ці знижені ставки є привабливими для платників, оскільки несуть за собою значне зниження податкового навантаження, а одночасно з ним знижується частка надходжень ПДВ до Державного бюджету.

Застосування ставки у розмірі 9% розглядалось у 2013 році на 2014 рік. Проте, разом зі зниженням основної ставки ПДВ на 11 в.п., пропонувалось введення двох додаткових категорій податку: 1) Податок у розмірі 2% для

поставок на території України; 2) Податок у розмірі 1% для експорту у сферах з низьким податковим навантаженням (металургія, хімічна промисловість, харчова промисловість). Запровадження двох додаткових категорій мало частково компенсувати втрати від зниження основної ставки. Також планувалось ведення окремого обліку за кожною новою категорією податку і формування різних податкових декларацій за кожною новою категорією. Таке нововведення значно ускладнило би ведення бухгалтерського та податкового обліку і призвело до великої кількості помилок, а за ці помилки на платників мали би накладатись нові штрафні санкції за рахунок яких додатково би поповнювався бюджет.

Час від часу в Україні можновладці задаються питанням доцільності існування податку на додану вартість і вносять пропозиції щодо його скасування. Проте важко уявити, що від податку, частка якого в доходах Державного бюджету у 2017 році становила 40%, можна так просто відмовитись в нашій країні з високими соціальними видатками. Разом з тим, обраний Україною європейський курс зобов'язує нашу країну змиритися з існуванням ПДВ, тому відмова від нього закрий Україні шлях до Європейського союзу.

Періодично обговорюються думки про введення іншого непрямого податку, що має назву – податок з обороту. Одні спеціалісти вважають що цей податок має функціонувати разом із податком на додану вартість, інші вважають що податок з обороту має замінити собою ПДВ. В рамках дослідження питання удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні доцільно буде дослідити що собою являє цей податок з обороту та чи доцільно застосовувати його в нашій країні, паралельно з ПДВ чи замість нього.

Податок з обороту за своєю структурою схожий на податок на додану вартість, він також включається до ціни товару і стягується на кожному етапі виробництва, проте на відміну від ПДВ, податок з обороту не має податкового кредиту і, відповідно, не має податкового відшкодування. По

суті ПДВ це вдосконалений податок з обороту. Податок на додану вартість є нейтральним до кількості стадій виробництва, оскільки оподаткуванню підлягає лише додана вартість. Податок з обороту має проблему ставок податку, оскільки вони не можуть бути однаковими для різних товарів, бо ним оподатковуються всі операції з купівлі-продажу. Відсутність відшкодування несе в собі так званий каскадний ефект і створює проблему подорожчання товарів, при чому чим більше стадій виробництва товар проходить, тим дорожчим стає, тому багатостадійне виробництво стає не вигідним.

У тому ж 2014 році, в якому планувалось знизити ставку податку на додану вартість до 9%, як ми визначили раніше, планувалось також застосування двох додаткових категорій податку розмірі 1% та 2%. Саме ці дві додаткові категорії за своєю суттю були податком з обороту. По суті один податок на додану вартість мав бути поділений на два окремі податки, а також планувалось скасування всіх податкових пільг з ПДВ. Такий поділ за прогнозами мав забезпечити Державний бюджет додатковими доходами у вигляді 22 млрд грн.

Податок з обороту вважається більш застарілим ніж податок на додану вартість, майже не застосовується в розвинених країнах світу і навряд чи заміна ПДВ на нього стане спасінням для економіки України. Проти його запровадження також виступають як великі підприємства, виробництво яких є багатостадійним, оскільки його застосування здорожує виробництво і негативно впливає на рівень цін, так і підприємства що підпадають під пільгові категорії. В цьому супротиві вбачається також зацікавленість великих підприємств в існуванні податкового відшкодування, оскільки найчастіше саме вони повертають найбільші суми податків назад. Спроби зменшення ставки ПДВ і запровадження податку з обороту у 2014 році закінчились так і не розпочавшись, оскільки в Україні розпочалась економічна криза, від якої країна оговтується і до сьогодні. На нашу думку, впровадження податку з обороту є недоцільним, кращим є шлях

удосконалення існуючого податку на додану вартість та упорядкування податкових пільг з ПДВ.

Оскільки акцизний податок також є потужним наповнювачем бюджету, його удосконалення також необхідне для покращення економічного стану в країні.

Попри відносно високе бюджетоутворювальне значення акцизного податку, на сьогодні рівень оподаткування споживання підакцизних товарів в Україні є значно нижчим, аніж у державах – членах ЄС. Вважаємо, що причина таких відхилень полягає в недосконалості окремих елементів вітчизняного механізму акцизного податку, а саме: наявність деяких проблем і неузгодженостей із нормами ЄС щодо розмірів ставок, визначеності об'єктів оподаткування, порядку адміністрування тощо. Так, в Україні зберігається тенденція до використання платниками акцизного податку різних схем ухилення від його сплати. Наявність таких схем обумовлена не тільки недосконалістю чинного податкового законодавства і недостатністю його узгодженням з європейськими стандартами, а також тим, що органи ДПС неспроможні ефективно здійснювати адміністрування акцизного податку [7 ст.13].

Втрати бюджету є значними через проблеми, які ми визначили раніше. До цих проблем відноситься існування тіньового сектору економіки, кошти до якого надходять від незаконного виготовлення контрафактної підакцизної продукції.

До недавно існувала проблема оподаткування нафтопродуктів, природного газу та електричної енергії. Раніше в Україні дані види товарів оподатковувались різними зборами у вигляді надбавок до ціни, однак це суперечило Директиві Ради ЄС 2003/96/ЄС, за якою ці товари оподатковуються акцизним податком. Даний випадок є позитивним прикладом коли законодавство було вдосконалено для узгодження з нормами ЄС і ця проблема була вирішена.

Основними напрямками вдосконалення акцизного оподаткування в Україні повинні стати:

- підвищення рівня адаптації вітчизняного законодавства у сфері акцизного податку до законодавства ЄС, зокрема забезпечення виконання угод СОТ щодо єдиних підходів в оподаткуванні ввезених і вироблених в Україні підакцизних товарів;
- посилення екологічної спрямованості акцизного оподаткування відповідно до європейських стандартів за рахунок застосування акцизного податку на транспортні засоби із розрахунку обсягу використаного ними палива;
- підвищення дії фіскальної і регулятивної функцій акцизу шляхом підвищення частки акцизного податку в ціні підакцизних товарів шляхом економічно обґрунтованого збільшення рівня ставок податку з огляду на європейську практику;
- поширення щорічної індексації ставок акцизного податку і рівня мінімального податкового зобов'язання щодо сплати податку до бюджету на всі підакцизні товари;
- посилення технічних вимог і методів контролю над виробництвом та обігом спирту етилового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пива відповідно до вимог ЄС із метою запобігання ухиленню від акцизного оподаткування;
- запровадження єдиної європейської валюти під час визначення розміру ставок акцизного податку і рівня мінімального податкового зобов'язання. [19 ст. 731]

Вдосконалення митного оподаткування є обов'язковим, оскільки втрати доходів від митних платежів є колосальними і відбуваються вони через недосконале митне законодавство. Ці надходження є дуже важливими, тому необхідно знаходити шляхи недопущення осідання їх у кишенях корупціонерів, а направлення їх до Державного бюджету України.

Справляння мита завжди було слабкою стороною податкової системи України. Перш за все через відсутність чіткого порядку його справляння у Митному кодексі. Необхідно забезпечити прозорість справляння мита, це має створити гарантії для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Часто мито використовується для захисту національного товаровиробника, що безперечно є важливим. Для цього можна застосувати нові види мита та вдосконалити вже існуючі.

Важливим питанням є корупційна складова на пунктах митного контролю, боротьба з нею має стати головним питанням в удосконаленні митного законодавства. Ця проблема є фундаментальною і потребує вирішення як шляхом посилення покарань, так і шляхом підвищення свідомості працівників митниць, в тому числі шляхом матеріального стимулювання через підвищення заробітних плат та премій за виявлення порушень митного законодавства та запобігання контрабанді.

Можна запропонувати такі зміни для удосконалення митного оподаткування в Україні:

- посилення покарань за порушення митного законодавства;
- посилення контролю органів влади над митними пільгами;
- розширення прав митних органів;
- посилення боротьби з контрабандними товарами невідомого походження.

Резюмуючи вищезазначене можна сказати, що державі вкрай важливо удосконалювати непряме оподаткування, оскільки навколо нього будується економіка нашої країни.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Непряме оподаткування відіграє важливу роль в економіці України, оскільки, перш за все воно є основою Державного бюджету України.

До складу непрямих податків в Україні відносяться три податки:

- Податок на додану вартість;
- Акцизний податок;
- Мито

Податок на додану вартість є універсальним акцизом що включається до цін товарів і послуг. ПДВ являє собою найбільш досконалий непрямий податок, оскільки платником стає кожна особа в країні, а вже сам споживач визначає потребу в товарі і як наслідок у сплаті податку.

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання окремих видів товарів, визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що входить до ціни таких товарів.

До переліку підакцизних товарів відносяться:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ;
- легкові автомобілі, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.
- електрична енергія

Мито – це обов’язковий платіж, що справляється митними органами з товарів та інших предметів, які переміщуються через митний кордон держави.

Основними в Україні є ввізне мито, що нараховується на товари що ввозяться на митну територію країни і вивізне мито, що нараховується у разі вивезення товарів за межі митної території України. Також періодично

вводиться інші види мита, такі як: – компенсаційне, – спеціальне, – сезонне, – антидемпінгове.

Важливим питанням є використання досвіду Європейського Союзу у сфері непрямого оподаткування. Оскільки податок на додану вартість з'явився в країнах Європейського Союзу набагато раніше і досвід цих країн є безцінним для України. Він має бути прикладом для вдосконалення законодавства України з питань ПДВ, бо економіка України побудована навколо цього податку, доходи від нього є значними, а відмова від нього є неможливою.

Використання досвіду країн ЄС у сфері акцизного оподаткування має відбуватись з поправкою на національні особливості України, бо важко уявити що такі звичні для українців товари, як безалкогольні напої, кава, чай, цукор, сіль чи сірники в найближчому майбутньому будуть відноситись до переліку підакцизних товарів. Оскільки ці товари є соціально значимими то і значне зростання цін на них буде негативно сприйняте платниками податків.

У сфері митного оподаткування Україні необхідно прагнути створення митного союзу з Європейським Союзом. Митний союз з ЄС є неоднозначним питанням, проте він несе у собі збільшення товарообігу, що в свою чергу спричинить зростання доходів від митних платежів.

Так як ПДВ включається до цін усіх товарів, це робить його найбільш бюджетоутворюючим податком серед усіх непрямих податків. Його частка у досліджуваному періоді з 2013 року по 2017 рік серед інших непрямих податків займає в середньому 68,8%. На другому місці знаходиться акцизний податок, частка якого в середньому дорівнює 23,2%. Останнім і найбільш нестабільним податком є мито, частка якого серед інших непрямих податків в середньому становить приблизно 8%.

Було здійснено дослідження структури окремих видів непрямих податків у періоді з 2013 р. по 2016 р. У структурі доходів від податку на додану вартість переважав ПДВ з імпортованих товарів, що в середньому у 3,5 рази перевищував ПДВ з вітчизняних товарів і така перевага має тенденцію

до зростання в майбутньому. У акцизному оподаткуванні спостерігалась зміна лідера по дохідності серед підакцизних товарів. Так, у 2013 році провідне місце займали доходи від соціально-шкідливих товарів таких як тютюнові – 50,7% і алкогольні – 21,5% виробів, частка яких загалом становила 72,2% від усіх надходжень. У 2017 році головним стали надходження від нафти і нафтопродуктів – 42,5%. Ввізне мито загалом показало тенденцію до зростання, доходи від нього зросли у 2 рази, вивізне ж мито навпаки мало тенденцію до зменшення і знизилось у 3 рази.

Дослідження проблем непрямого оподаткування показало, що проблеми які існують у непрямому оподаткуванні загалом так і окремо за кожним непрямим податком, в цілому мають схожий характер. Недосконалість законодавчої бази дає простір для існування схем ухиляння від сплати податків. Корупційна складова є значною частиною проблем за кожним видом непрямого оподаткування. Загалом, більшість порушень податкового законодавства у сфері непрямих податків ставить під удар соціальне та економічне благополуччя України.

Система непрямого оподаткування в Україні молода як і сама країна, тому їй належить пройти ще довгий шлях розвитку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010, № 2456-VI.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
3. Антипов В.І., Євсєєва І.О., Лисецька Н.М., Трубін І.О., Федчишин Ю.А. Теоретико-прикладні аспекти адаптації податкового законодавства в сфері непрямого оподаткування в межах Угоди про асоціацію – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. – 47 с.
4. Бандурка О.М. Податкове право: [науково-практичний посібник] / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 312 с.
5. Боголіб Т. М. Бюджетна політика як інструмент макроекономічної стабільності / Т. М. Боголіб // Економічний часопис-XXI. – 2015. – № 3–4 (1). – С. 84–87
6. Буцька О. Ю. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки / О. Ю. Буцька, О. В. Тимошенко, І. А. Продай // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 8. – С. 67-72.
7. Веремчук Д. В., Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні / Вісник університету банківської справи Національного банку України 2013 №3(18)
8. Волошина Я. Нова система електронного адміністрування ПДВ / Я. Волошина, О. Гейчук, Т. Оттен // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – Берлін / Київ. – 2015. – 25 с.
9. Воронова Л. К. Фінансове право України: підруч. / Воронова Л.К. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
10. Глухова В. І. Податкові пільги як інструмент податкової політики держави / Стратегічні пріоритети в XXI столітті: матеріали II Міжнар. наук.

— практ. конф., 14–15 лютого 2017 р. — Київ: СПД-ФО Пшонківський О. В., 2017. — С. 91–93.

11. Давтян Л.Г./ Тіньова економіка та її вплив на проблему податкової злочинності [Електронний ресурс] / Л. Г. Давтян // Новітні кримінально-правові дослідження – 2016 : зб. наук. пр. / відп. ред. О. В. Козаченко. – Миколаїв: Іліон, 2016.

12. Євсєєва І. О., Лисецька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. – 58 с.

13. Карпенко С. П., Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні / Економічна наука: Економіка та держава – 2015. – №3. – С. 117-121

14. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України. 2016. № 1. С. 35–51.

15. Крисоватий А. І., Новосад І. В., Діяльність митних органів у забезпеченні митної безпеки України у сфері протидії порушенням митних правил / Науковий погляд: економіка та управління, № 2 (58), 2017.

16. Крисоватий А. І. Податковий глосарій : словник податкових термінів / А. І. Крисоватий. – К. : Задруга, 2002. – 72 с.

17. Крючкова Н.М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання : [монографія] / Н.М. Крючкова. – Одеса : Астропринт, 2011. – 174 с.

18. Левченко О.Г., Ігнат'єв О.В., Додана вартість як об'єкт оподаткування ПДВ. Проблеми та перспективи розвитку обліку і економічного аналізу. ІІ Всеукраїнська науково-практична конференція.

19. Литвин Я. А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями вдосконалення / Гроші фінанси та кредит / Випуск 11, 2016.

20. Лук'яненко І. Бюджетно-податкова політика України: нові виклики: [монографія] / І. Лук'яненко, М. Сидорович. – К. : НаУКМА, 2014. – 229 с.
21. Мочерний С. В., Довженко М. В. Економічна теорія: Підруч.– К.: Видав.центр "Академія", 2004. – 856 с.
22. Озерчук О.В. Графік імплементації європейських норм у сфері акцизного оподаткування // «Проблеми і перспективи соціально-економічного розвитку України в умовах європейської інтеграції»: тези науково-практичної інтернет-конференції, м. Київ, 26 травня 2016 р. - м. Київ: Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП). – С. 61-64.
23. Озерчук О. В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О. В. Озерчук / Наукові праці НДФІ, 2014. – № 2 (67).
24. Пасічний М. Д. БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА У КРАЇНАХ ЄС ІЗ ТРАНСФОРМАЦІЙНОЮ ЕКОНОМІКОЮ Економіка розвитку" (Economics of Development), № 2 (82), 2017 С. 30-39.
25. Пасічний М. Д. Механізм непрямого оподаткування в Україні: становлення та розвиток / БІЗНЕСІНФОРМ № 5, 2013 С. 311-316. Режим доступу: [www.business-inform.net](http://www.business-inform.net)
26. Пасічний М. Д. Податкова політика України в сучасних умовах / Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип. 7-2 (49).
27. Пасічний М. Д. Фіскальна результативність податкової системи України ВІСНИК КНТЕУ. 2018. № 3
28. Пасічний М.Д., Марченко М.В., Фіскальне значення акцизного податку в Україні / Соціально-економічні проблеми сучасності: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Маріуполь, 12 травня 2017 р. – Маріуполь, 2017. – 385 с.
29. Сідельникова Л. П. Податкова система: навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. - К.: Ліра-К, 2012. - 576 с.
30. Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки. Фінанси України. 2014. № 11. С. 17–32.

31. Чугунов І. Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис ХХІ. – 2014. – № 1-2(1). – С. 61-64.
32. Чугунов І., Макогон В. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2014. № 4. С. 79–91.
33. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. Фінанси України. 2015. № 10. С. 90–103.
34. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / авторський колектив; за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. — К.: ТОВ «Новий друк», 2015. — 570 с.
35. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-е вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. — 558 с.
36. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. — К., 2015. – 77 с.
37. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. — К., 2016. – 80 с.
38. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. — К., 2017. – 92 с.
39. Глосарій термінів Європейського Союзу / Режим доступу: <http://europa.dovidka.com.ua/m.html>

40. Що таке ПДВ і його ставки в європейських країнах/Олена Видиш [25/04/2017] Режим доступу: <https://fbs-tax.com/uk/mediacenter/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/>
41. Сайт Державна казначейська служба України - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>
42. Сайт Державна аудиторська служба - [Електронний ресурс]. - <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
43. Сайт Міністерство Фінансів України - [Електронний ресурс]. - <https://www.minfin.gov.ua/>
44. Сайт МІНФІН - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/>
45. Сайт Ціна держави - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://cost.ua/>

## ДОДАТКИ

## Додаток А



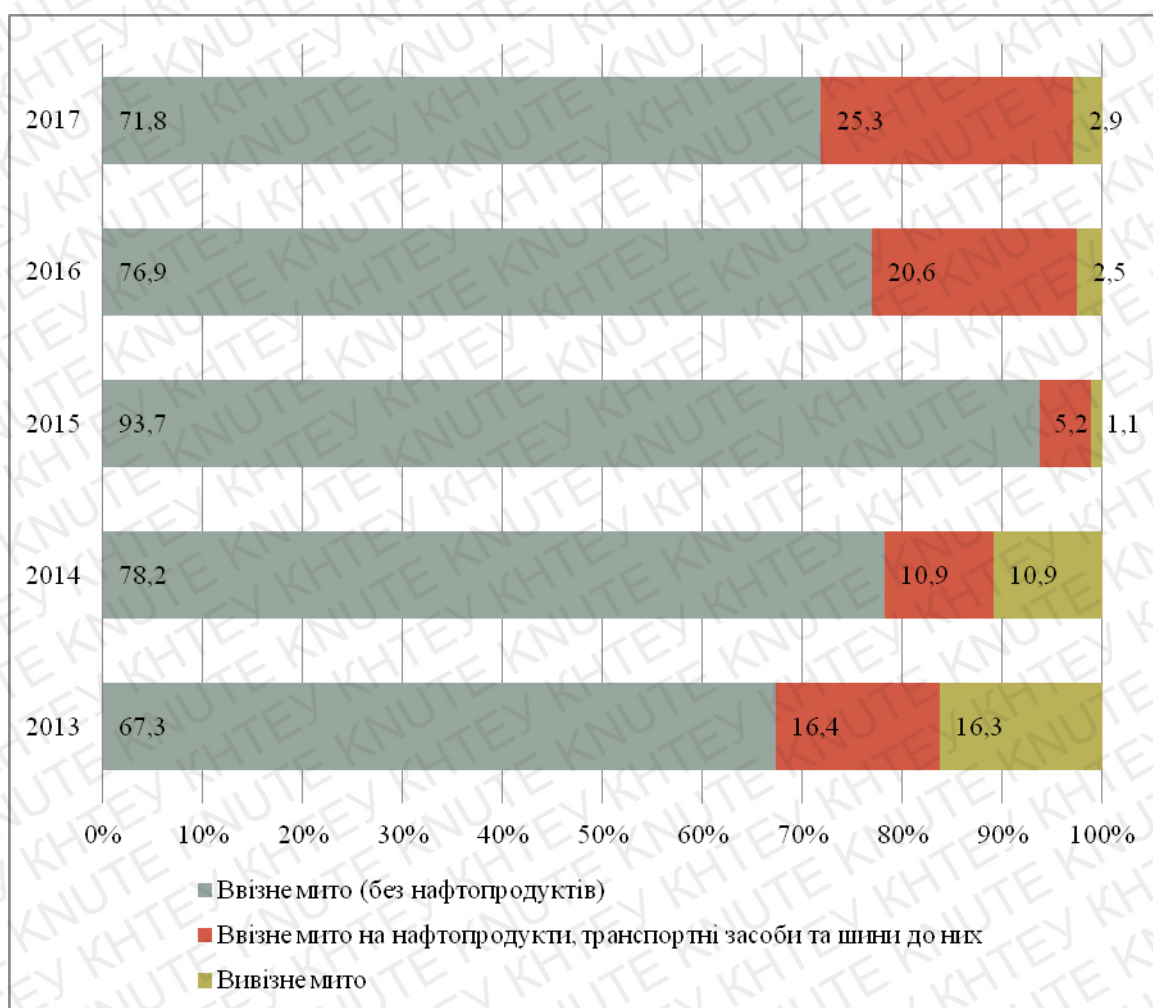
Джерело: складено автором

## Додаток Б

| Країна         | Код<br>країни | Основна ставка<br>% | Знижена ставка % | Пільгова знижена<br>ставка % |
|----------------|---------------|---------------------|------------------|------------------------------|
| Австрія        | AT            | 20                  | 10 / 13          | —                            |
| Бельгія        | BE            | 21                  | 6 / 12           | —                            |
| Болгарія       | BG            | 20                  | 9                | —                            |
| Великобританія | UK            | 20                  | 5                | —                            |
| Угорщина       | HU            | 27                  | 5 / 18           | —                            |
| Німеччина      | DE            | 19                  | 7                | —                            |
| Греція         | EL            | 24                  | 6 / 13           | —                            |
| Данія          | DK            | 25                  | —                | —                            |
| Ірландія       | IE            | 23                  | 9 / 13,5         | 4.8                          |
| Іспанія        | ES            | 21                  | 10               | 4                            |
| Італія         | IT            | 22                  | 5 / 10           | 4                            |
| Кіпр           | CY            | 19                  | 5 / 9            | —                            |
| Латвія         | LV            | 21                  | 12               | —                            |
| Литва          | LT            | 21                  | 5 / 9            | —                            |
| Люксембург     | LU            | 17                  | 8                | 3                            |
| Мальта         | MT            | 18                  | 5 / 7            | —                            |
| Нідерланди     | NL            | 21                  | 6                | —                            |
| Польща         | PL            | 23                  | 5 / 8            | —                            |
| Португалія     | PT            | 23                  | 6 / 13           | —                            |
| Румунія        | RO            | 19                  | 5 / 9            | —                            |
| Словаччина     | SK            | 20                  | 10               | —                            |
| Словенія       | SI            | 22                  | 9.5              | —                            |
| Фінляндія      | FI            | 24                  | 10 / 14          | —                            |
| Франція        | FR            | 20                  | 5,5 / 10         | 2.1                          |
| Хорватія       | HR            | 25                  | 5 / 13           | —                            |
| Чехія          | CZ            | 21                  | 10 / 15          | —                            |
| Швеція         | SE            | 25                  | 6 / 12           | —                            |
| Естонія        | EE            | 20                  | 9                | —                            |

Джерело: складено автором на основі [40]

## Додаток В



Структура структури доходів від мита за різними його видами у 2013-2017рр., %

Джерело: складено автором на основі [Табл. 2.3]