

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:**

Непрямі податки як складова формування доходів бюджету

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

**Кошлецької
Марини
Станіславівни**

**Науковий керівник
к.е.н.**

**Зайчук
Світлана
Валентинівна**

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

**Чугунов
Ігор Якович**

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ	
1.1. Економічна сутність непрямих податків як складової формування доходів бюджету	6
1.2. Зарубіжний досвід адміністрування непрямих податків	10
РОЗДІЛ 2. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ ЯК СКЛАДОВА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ	
2.1. Місце та роль ПДВ у дохідній частині державного бюджету	18
2.2. Місце та роль акцизного податку у дохідній частині державного бюджету	25
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ	
3.1. Пріоритетні завдання податкової політики щодо адміністрування непрямих податків	29
3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування непрямих податків в умовах економічних перетворень	43
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54
ДОДАТКИ	70

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні в Україні залишається невирішеним надзвичайно актуальне питання ефективного формування податкової системи. До проблеми оподаткування необхідно підійти комплексно, з урахуванням як зарубіжного досвіду, так і вітчизняних особливостей та чітко визначених перспектив і напрямків розвитку. Відсутність бачення перспектив, невизначеність пріоритетів, цілей і механізмів їх реалізації, за відсутності розвинених інститутів демократичної, правової держави і громадянського суспільства, тобто шлях спонтанного розвитку, унеможлиблює побудову в країні соціально-орієнтованої економіки.

На даний час особливо актуальним стає питання підвищення ефективності інструментів податкового регулювання, а також посилення важелів податкової політики у процесі підвищення ефективності податкової системи. Важливим питанням є обґрунтовані ролі непрямих податків як складової формування доходів бюджету.

Актуальним питанням удосконалення чинної податкової системи України, підвищення ефективності адміністрування непрямих податків присвячено чимало наукових праць. Теоретичним, методологічним і практичним питанням непрямого оподаткування приділено достатньо уваги відомими вітчизняними економістами, серед яких: В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, А. Даниленко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, П. Мельник, В. Опарін, Ю. Пасічник, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, І. Чугунок, Л. Шаблиста, С. Юрій та багатьма іншими.

У розробку їх теоретико-прикладних засад помітний внесок зробили такі визнані дослідники, як В. Борисова, П. Гайдуцький, О. Гудзь, М. Дем'яненко, Д. Дема, Н. Дорош, П. Лайко, П. Саблук, П. Стецюк, В. Синчак, Л. Худолій, А. Чупіс, Л. Тулуш та ін. Ними розглядалося широке коло питань пошуку резервів системи фінансових регуляторів за допомогою податкових

механізмів. Однак малодослідженими залишаються окремі проблеми удосконалення чинного механізму непрямого оподаткування з урахуванням негативних наслідків загострення економічної кризи.

Метою роботи є розкриття та удосконалення системи адміністрування непрямих податків як складової формування доходів бюджету в умовах економічних перетворень.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань:

- розкрити сутність непрямих податків як складової формування доходів бюджету;
- узагальнити досвід адміністрування непрямих податків у розвинутих країнах;
- визначити місце та роль ПДВ у дохідній частині зведеного бюджету;
- визначити місце та роль акцизного податку у дохідній частині зведеного бюджету;
- розкрити пріоритетні напрями податкової політики щодо адміністрування непрямих податків;
- обґрунтувати напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні.

Об'єктом дослідження є непрямі податки як складова формування доходів бюджету.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання адміністрування непрямих податків як складової формування доходів бюджету в умовах економічних перетворень.

Методи дослідження. З метою досягнення поставленої мети в дослідженні використано загальнонаукові і спеціальні методи пізнання явищ і процесів у сфері адміністрування непрямих податків. Системний та структурний методи використано при розкритті сутності та ролі непрямих податків як складової формування доходів бюджету. За допомогою порівняльного та факторного методів узагальнено зарубіжний досвід адміністрування непрямих податків. На основі системного підходу, синтезу, наукового абстрагування розкрито пріоритетні напрями податкової політики

щодо адміністрування непрямих податків, обґрунтовані напрями вдосконалення адміністрування ПДВ в Україні.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правове забезпечення податкового регулювання, адміністрування непрямих податків, статистичні матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми, визначено об'єкт, предмет, мету, завдання та методи дослідження, зазначено теоретичне та практичне значення дослідження.

У першому розділі досліджено теоретичні засади функціонування системи непрямих податків, розкрита економічна сутність непрямих податків як складової формування доходів бюджету, узагальнено зарубіжний досвід адміністрування непрямих податків.

У другому розділі розкрито непрямі податки як складову формування доходів державного бюджету України, визначено місце та роль ПДВ та акцизного податку у дохідній частині бюджету.

У третьому розділі визначені шляхи удосконалення системи адміністрування непрямих податків, пріоритетні завдання податкової політики щодо адміністрування непрямих податків, шляхи вдосконалення адміністрування непрямих податків в умовах економічних перетворень.

У висновках роботи наведено теоретичне узагальнення матеріалу, представленого в дослідженні.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Економічна сутність непрямих податків як складової формування доходів бюджету

Непряме оподаткування займає одне з провідних місць у сучасних національних податкових системах, а надходження від справляння непрямих податків є основою при формуванні доходної частини бюджетів більшості країн світу. Непрямі податки сьогодні є невід'ємними елементами національних податкових систем, що стало наслідком як еволюційних змін у механізмі їх застосування, так і впровадженні нових форм оподаткування та методів стягнення податків до бюджету. Саме непрямі податки в країнах з транзитивною економікою відіграють важливу роль внаслідок того, що за рахунок їх застосування досягається швидке вирішення питання наповнення бюджету при наявності численних проблем щодо ефективного застосування інших видів оподаткування, в тому числі і через складності встановлення реального стану формування відповідних об'єктів оподаткування.

Враховуючи розвиток економічних процесів теорії поділу податків на прямі та непрямі, їх перекладність частково втратила свою актуальність. Використання цих теорій стало основою для формування сучасних підходів до поділу податків на доходи і майно (прямі податки) та податки на споживання, які встановлюються у вигляді надбавок до ціни товарів і послуг (непрямі податки). На сьогодні в країнах ОЕСР застосовують більш економічно виважену класифікацію податків, відповідно до якої їх поділ здійснюється шляхом оцінки якісних та кількісних характеристик об'єкту оподаткування. Відповідно до зазначеного підходу виділяють податки на доходи і прибутки, внески в фонд соціального страхування, податки на власність, податки на споживання та інші податки. В більш загальному вигляді поділ податків здійснюється відповідно до бази оподаткування, а саме окремими видами визначають податки на доходи, майно та споживання.

За економічною сутністю саме до непрямих податків, а за класифікацією країн ОЕСР до податків на споживання, відносять акцизний податок, податок на додану вартість як основні бюджетоутворюючі податки, крім яких до непрямих податків прийнято також відносити фіскальну монополію і мито. Основною рисою непрямих податків є те, що будь-яка індивідуальна характеристика їх платника не впливає на величину податку в ціні реалізації товару (роботи, послуги). Непрямі податки встановлюють для вилучення в доход держави частини виручки від реалізації продукції. Таким чином, непрямі податки прямо впливають на ціноутворення, а їх сплата номінально перекладається на кінцевого споживача.

До непрямих податків В. Буряковський відносить податки, як залежать від показника споживання та відповідно не залежать від доходу або майна платника. Вказані податки застосовуються у вигляді надбавки до ціни на товар чи послугу, а їх платником є кінцевий споживач [16, с. 90]. В свою чергу, акцизне оподаткування, за визначенням окремих науковців, є сукупністю універсальних і специфічних акцизів, які функціонують у межах національної податкової системи та встановлюються у вигляді надбавки до ціни на більшість або окремі товари (роботи, послуги) [79, с. 24]. В Україні універсальні акцизи використовуються у вигляді податку на додану вартість, специфічні – акцизного податку (до прийняття Податкового кодексу – акцизного збору). А. Соколовська вказала, що саме ПДВ став кінцевим „продуктом” еволюції універсальних акцизів від податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах, при чому аналогічна еволюція відбулася і в Україні.

При класифікації непрямих податків І. Лютий та А. Дрига виокремили універсальний та специфічний акцизи, мито та фіскальну монополію. Одночасно, було відзначено, що форми непрямого оподаткування визначаються характером економічної діяльності, при чому використання фіскальної монополії, на відміну від універсальних та специфічних акцизів, дозволяє державі встановлювати фіксовану надбавку до ринкової ціни, що

завдяки її монопольному становищу забезпечує формування достатнього рівня доходів [88, с. 42].

Непрямі податки відносяться до найдієвіших інструментів регулювання національних економік в галузі фінансів і одним з визначальних елементів фінансових відносин на рівні трикутника – держави, суб'єктів господарювання та окремих громадян. Специфічні акцизи були одні з перших податків, введення яких здійснювалося в період політичних, економічних та соціокультурних змін, що викликано простотою їх запровадження та контролю за сплатою. Такі переваги в адмініструванні пов'язані з тим, що оподаткування здійснювалося виходячи з фізичного обсягу і податок сплачувався виробником або продавцем таких товарів.

Основна сутність непрямого оподаткування проявляється у системі перерозподілу фінансових ресурсів між державою та кінцевими споживачами, поміж яких проміжною ланкою виступають господарюючі суб'єкти, які забезпечують практичний розрахунок та зібрання коштів з кінцевих споживачів для перерахування їх в дохід держави.

Зважаючи на особливості непрямих податків, переваги та недоліки їх використання, показниками ефективності застосовуваних заходів регулювання системи непрямого оподаткування є фіскальна достатність, рівень перекладності та відповідно наявність опосередкованого податкового тиску, достатність інструментів стимулювання зростання споживчого ринку, рівень застосування акцизного податку у обмеженні споживання окремих груп підакцизних товарів та ін.

В загальному розумінні реформування національних податкових систем повинно здійснюватися за умови визначення оптимальної кількості податків та порядку їх застосування, встановлення співвідношення між видами оподаткування, а також оптимізації податкового навантаження. Саме з використанням непрямого оподаткування здійснюється перерозподіл податкового навантаження між споживачами товарів та їх виробниками, а тому визначення комплексу заходів підвищення ефективності регулювання

системи непрямого оподаткування є надзвичайно важливим. Також, вирішення даного завдання набуває актуальності в умовах наявності суттєвих кризових явищ в більшості країнах світу.

Удосконалення податкової системи, на нашу думку, починається з визначення принципів оподаткування та їх раціонального впровадження, на основі якого має будуватися податкове законодавство. Трансформація сучасного податкового законодавства повинна здійснюватися одночасно з впровадженням нових підходів в адмініструванні податків. Суперечливість, невизначеність, нестабільність, неадекватність нинішнім умовам господарювання – так можна характеризувати поточний стан законотворення в галузі оподаткування.

Зважене реформування податкової системи дає змогу оптимізувати та стабілізувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, стимулювати розвиток національної економіки та реалізовувати соціально врівноважену податкову політику. Одним з видів оподаткування, розвиток якого характеризується перманентним реформуванням, є непряме. Зазначена ситуація викликана і значною фіскальною роллю непрямих податків у формуванні доходів національних бюджетів, а також можливістю їх використання як регуляторів рівня споживання окремих видів товарів та послуг. З останнього аспекту найбільш яскраво регулюючу функцію виконує акцизний податок. Так, саме визначення балансу між виконанням акцизом фіскальної функції, яка проявляється в формуванні доходної частини бюджету, та регулюючої (саме акцизний податок є одним з найголовніших інструментів обмеження споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів) є одним з ключових питань при реформуванні даного податку в Україні.

1.2.Зарубіжний досвід адміністрування непрямих податків

Податкова система кожної країни є відображенням національних особливостей розвитку економіки, рівня фінансування соціального захисту населення, державної підтримки розвитку окремих видів підприємницької діяльності, рівня реалізації політики стимулювання внутрішнього попиту та пропозиції, сформованих народних традицій та цілого ряду інших чинників, вплив яких визначає структуру національної податкової системи, співвідношення застосування окремих видів податків, організацію державних податкових адміністраторів та розподіл їх функціональних повноважень.

Досвід країн з розвинутою економікою свідчить про наявність різних підходів у застосуванні непрямого оподаткування у відповідних національних податкових системах. Однак, встановлення соціального компромісу між фіскальною функцією акцизного податку і його впливом на рівень споживання шкідливих для здоров'я та навколишнього середовища підакцизних товарів залишаються актуальними для більшості країн світу.

Проведення комплексної оцінки використання непрямого оподаткування потребує визначення наявних загально структурних тенденцій розвитку національних податкових систем, змін пропорцій застосування окремих видів непрямих податків у таких податкових системах, розгляд та виявлення національних особливостей формування податкових надходжень. Вирішення вказаного комплексного завдання набуває особливої актуальності в умовах зростання рівня міжнародної податкової конкуренції.

Перевищення середньозваженого значення показника загального рівня оподаткування в країнах „старої Європи” над загальним показником по країнах ЄС залишається незмінним протягом всього обраного часового періоду. Крім того, вказані показники засвідчують про більш високий рівень оподаткування саме в країнах „старої Європи”.

Динаміка структурних змін в національних податкових системах зумовлена відповідним розвитком економічних відносин, особливостей

виконання державами функцій регулювання окремих соціально-економічних процесів, бюджетними взаємовідносинами між різними рівнями бюджетів та іншими факторами. Зокрема, більшістю країн в певних пропорціях обов'язково застосовуються такі види обов'язкових платежів, як: податки на споживання, доходи та капітал, а також соціальні внески. Особливості у побудові податкових систем викликані внутрішніми рисами національних економік та віддзеркалюють шлях національного політичного та економічного розвитку кожної країни.

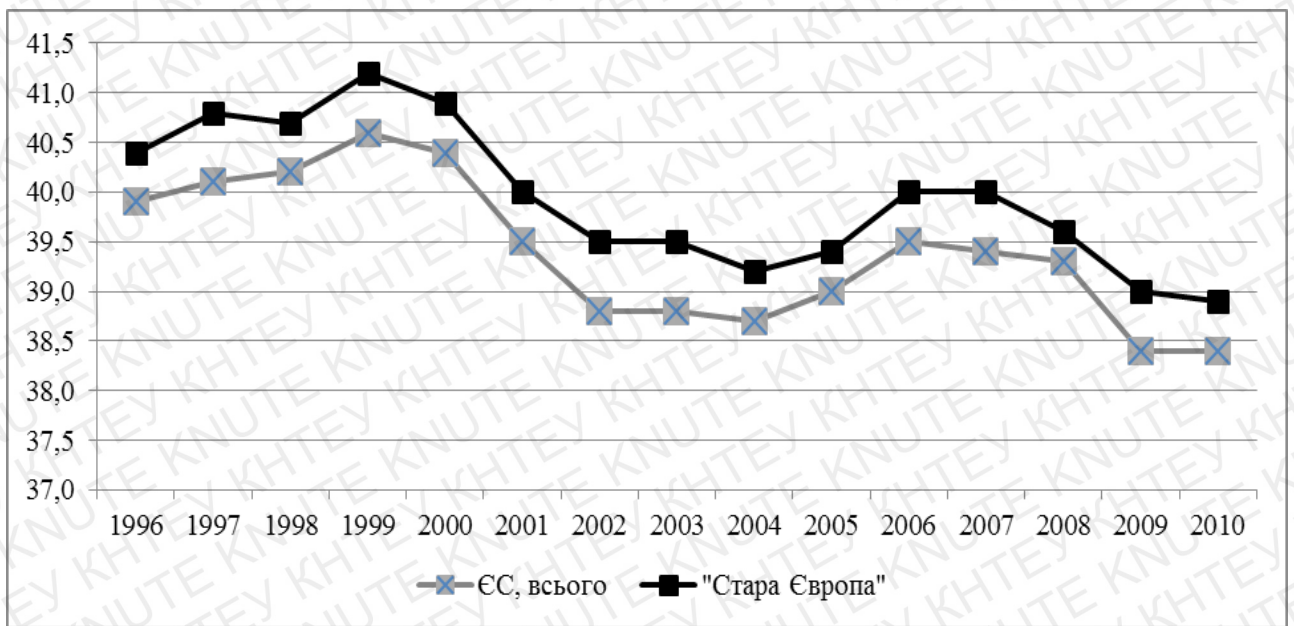


Рис. 1.2.1. Рівень перерозподілу ВВП через бюджети країн ЄС (з врахуванням соціальних внесків)

Сучасний розвиток прямого оподаткування характеризується зниженням граничного рівня ставок податку з доходів корпорацій та ставок податку з доходів фізичних осіб за одночасного розширення бази оподаткування. Вказані процеси відбуваються при збереженні тенденції переважання показників абсолютних надходжень податку з доходів фізичних осіб над надходженнями від податку з доходів корпорацій. Стягнення соціальних внесків характеризується зниженням їх частки у податкових надходженнях при досить усталеній їх структурі. У країнах ЄС наявні значні

відмінності в структурі податкових надходжень. Так, у країнах „старої” Європи (країни ЄС-17) прями, непрямі і соціальні податки формують приблизно однакову частку податкових надходжень, а у постсоціалістичних країнах – нових членах ЄС істотно переважає частка непрямих податків.

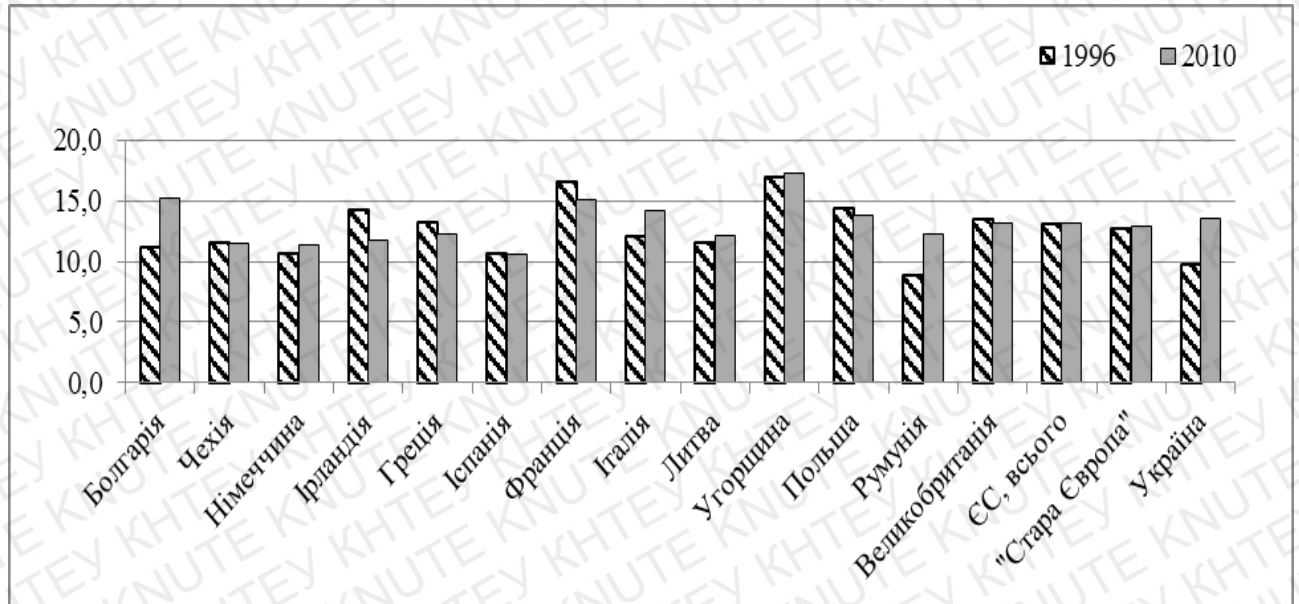


Рис. 1.2.2. Рівень перерозподілу ВВП через непряме оподаткування в країнах-членах ЄС та Україні (%)

Одночасно, поряд з здійсненням заходів гармонізації непрямого оподаткування, в податкових системах країн ЄС залишаються відмінності в його використанні. Крім того, такі відмінності стосуються і структури самих податкових надходжень. Так, в країнах ЄС з високою часткою надходжень непрямих податків відбувається подальше зростання рівня застосування непрямих податків. Особливо вказана ситуація притаманна країнам-новим членам ЄС, при чому більшість з них мають частку надходжень від непрямого оподаткування більшу за середню в країнах ЄС.

Основним інструментом здійснення гармонізації податкового законодавства в рамках Європейського Союзу є прийняття та відповідна реалізація директив Ради ЄС або Єврокомісії. Зазначені директиви адресуються членам ЄС, мають обов'язкову силу та вимагають від країн-

членів ЄС привести внутрішнє законодавство у відповідність до положень директив. Так, обов'язковими до застосування є функціональні положення, що встановлюють рамки й мету законодавства та визначають процес імплементації, які повинні досягти країни-члени шляхом впровадження окремих норм до національного законодавства.

В країнах ЄС перелік операцій, які повністю звільнені від оподаткування обмежений, що є наслідком гармонізації національних податкових законодавств та приведення їх у відповідність до положень директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС. Так, в Словаччині від ПДВ звільнені послуги пошти, перевезення пасажирів і багажу на території країни, послуги з охорони здоров'я, що надаються державними установами або некомерційними організаціями, соціальні послуги, освітні і тренінгові послуги. Крім того, ПДВ не сплачується з послуг, пов'язаних із фізкультурою та спортом, послуг закладів культури, більшості фінансових і страхових послуг.

В Італії від сплати ПДВ звільнені операції зі страхування та кредитування, міжнародні послуги, медичні, освітні послуги. У Греції звільнено від сплати ПДВ медичні, соціальні, освітні та культурні послуги, у Нідерландах – плата за орендоване нерухоме майно, соціально-культурні та медичні послуги, страхові угоди, а також окремі операції, що мають некомерційний характер.

В Литві від оподаткування звільнені медичні послуги державних установ, які надаються фізичним особам, соціальні послуги, освітні послуги (початкова, загальна, середня, вища та вища спеціальна освіта), а також послуги, що надаються державними або некомерційними закладами культури.

У Канаді не оподатковуються послуги медичного і освітнього характеру, страхові та фінансові послуги, оренда нерухомості. Відповідно до законодавства Естонії звільнені від оподаткування послуги із страхування,

надання в оренду нерухомості, фінансові послуги, реалізація цінних паперів та постачання інвестиційного золота.

Таким чином, застосування знижених ставок ПДВ та звільнень від оподаткування окремих товарів та послуг в кожній країні ЄС має свої особливості. Виходячи з того, що ПДВ є непрямим податком і сплачується споживачем, найбільш доречним є застосування виключно пільг соціальної спрямованості. Саме такі пільги спрямовані на регулювання рівня споживання окремих видів соціальних товарів або товарів масового вжитку з низьким рівнем прибутковості виробництва. Виходячи з національного вибору європейського вектору в Україні потребує перегляду практика надання пільг у формі звільнення від оподаткування реалізації окремих видів товарів. Так, якщо введення знижених ставок ПДВ може у вітчизняних умовах адміністрування податку значно ускладнити механізм його застосування, для зменшення регресивності ПДВ для малозабезпечених верств населення доцільним є розгляд питання запровадження соціальних цільових карток. Використання даного інструменту дозволить надавати підтримку безпосередньо соціально-незахищеним верствам населення.

Механізм застосування акцизного податку в зарубіжних країнах постійно трансформується та удосконалюється, при чому одночасно протягом тривалого періоду до 2009 року відбувалося зменшення частки надходжень від даного виду непрямого оподаткування при зростанні надходжень у абсолютному вираженні. Так, в країнах ЄС частка акцизу в загальних податкових надходженнях з 7,7 % (1996 рік) знизилася в 2008 році до рівня 6,5 %, а вже в 2010 році внаслідок зміни векторів у провадженні фіскальної політики частка акцизного податку в податкових надходженнях (враховуючи і соціальні внески) зросла до 6,8 % (додаток Б).

Історично склалося, що перелік підакцизних товарів є обмеженим і, як правило, достатньо уніфікованим. Так, до товарів підакцизної групи в різних країнах світу відносять тютюнові вироби та алкогольні напої, бензини та нафтопродукти, електроенергію, предмети розкоші. Однак, кожна

національна податкова система має окремі особливості як за способом застосування акцизного податку, так і механізмом їх стягнення до бюджету.

Оскільки в різних країнах перелік підакцизних товарів та ставки податку різні, в міждержавному відношенні існує проблема їх гармонізації. Так, у країнах, де низькі ставки акцизного податку, розвиток міжнародної торгівлі, особливо в прикордонних місцевостях, призводить до втрат в бюджеті, і навпаки. Збитки зі сплати акцизів наявні в тих країнах, де стимулюється розвиток туризму. В зв'язку з цим в країнах ЄС існує проблема проведення ефективної уніфікації механізму застосування акцизного податку задля забезпечення ліквідації розривів у цінах реалізації підакцизних товарів. Для вирішення вказаної мети передбачається здійснення заходів щодо впровадження мораторію на введення нових акцизів, а також збільшення ставок на вже затверджені підакцизні товари.

Виходячи з того, що база оподаткування акцизним податком є не значною, а перелік підакцизних товарів в порівнянні з країнами ЄС обмежений, в Україні найбільше фіскальне значення мають надходження від оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв та тютюнових виробів. У 2010 році питома вага надходжень акцизного податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів (з товарів вітчизняного виробництва) у загальних податкових надходженнях становила в Україні 78,6 %. У країнах ЄС цей показник значно нижчий, де лише у Болгарії він досяг 49,0 %. Як засвідчують аналітичні дані наведені в додатку Б показник фіскального значення акцизного податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів у більшості випадків вищий у країнах колишнього соцтабору та країнах-карликах Європи. Валовий показник надходжень податку по цих країнах становить 9,7 % від загальних надходжень країн-членів ЄС, а понад 42,1 % надходжень акцизів на алкогольні напої та тютюнові вироби (109,1 млрд. євро в 2009 році) формуються за рахунок надходжень даних податків в трьох країнах – Німеччині, Франції та Італії.

З погляду визначення напрямів реформування національної системи непрямого оподаткування цікавим залишається вивчення досвіду країн ЄС щодо використання регулюючого потенціалу акцизного податку. Це стосується як визначення оптимальних пропорцій оподаткування товарів, шкідливих для здоров'я людини, а також використання диференційованих ставок податку. Однак, безпосередньо визначення рівня диференціації ставок акцизного податку є предметом окремої дискусії.

Зазначене твердження особливо стосується оподаткування алкогольних напоїв, що є спільною рисою європейських країн. Наявними директивами ЄС встановлені мінімальні та перспективні ставки акцизного податку на алкогольні напої, однак в застосуванні акцизу у кожній країні залишаються свої особливості, які відображають державну економічну та соціальну політику та певним чином враховують інтереси бізнесу. До країн з високим рівнем ставок на міцні алкогольні напої відносять країни Скандинавії та Великобританію.

Відносно високий акциз встановлено на вино в Бельгії, Естонії, Латвії, Литві, Польщі та Нідерландах. В окремих країнах вина акцизом не оподатковуються. До таких країн відносяться зокрема Греція, Іспанія, Італія, Португалія та Німеччина. Більш жорстка акцизна політика застосовується відносно похідних алкогольних напоїв до яких відносять міцні вина та лікери. Так, в Угорщині, Болгарії, Італії, Іспанії, Португалії, Словенії, Румунії для оподаткування таких алкогольних напоїв застосовують ставки акцизу в межах 215–306 євро за декалітр, в Австрії, Бельгії, Нідерландах – від 406 до 599 євро, Німеччині та Швейцарії – 789–942 євро, у Франції та Великій Британії – 1189–1718 євро, в Швеції, Ірландії, та Фінляндії – 2201–4385 євро за декалітр.

Таким чином, проведений аналіз сучасних тенденцій здійснення акцизної політики в провідних країнах світу свідчить про зростання ролі непрямого оподаткування в формуванні податкових надходженнях національних бюджетів, а також підвищення уваги до реалізації наявного

регулюючого потенціалу непрямих податків. З врахуванням можливості використання наявного досвіду при подальшій трансформації непрямого оподаткування в Україні найбільш цікавим залишається практика використання диференційованих ставок ПДВ, що частково може вирішити питання зниження рівня застосування звільнень від оподаткування в національному законодавстві. Також для України важливим є вже сформовані в країнах ЄС підходи для застосування акцизного податку для регулювання споживання окремих груп підакцизних товарів, що особливо важливо для визначення оптимальних пропорцій оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

РОЗДІЛ 2. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ ЯК СКЛАДОВА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1. Місце та роль ПДВ у дохідній частині державного бюджету

Загальноприйнятими показниками оцінки фіскальної ефективності окремих податків є відношення показника мобілізації таких податків до рівня ВВП або величини доходів бюджету, тобто фіскальна ефективність непрямих податків є їх здатністю стабільно формувати фінансові ресурси у вигляді податкових надходжень на достатньому рівні відносно ВВП і доходів бюджету. У такому випадку фіскальна ефективність розраховується за формулами:

$$ФЕ_{\text{ВВП}} = \frac{\text{ПНБ}}{\text{ВВП}}$$

$$ФЕ_{\text{ДБ}} = \frac{\text{ПНБ}}{\text{ДБ}}$$

де ФЕ – фіскальна ефективність;

ПНБ – бюджетні податкові надходження;

ДБ – доходи Зведеного бюджету.

Відмітимо, що використання даного підходу до визначення фіскальної ефективності не дозволяє отримати повної відповіді на питання про ефективність національної податкової системи, так як фіскальна ефективність є кількісним показником, який визначає ступінь виконання податковою системою саме фіскальної функції. В такому випадку необхідним є врахування показників затратності податкового адміністрування, а також рівня реалізації податкового потенціалу. Умовою визначення податкового потенціалу є встановлення величини потенційних податкових надходжень, які можуть бути мобілізовані в дохід держави за умови застосування єдиних умов оподаткування. З погляду фіскальної ефективності податкової системи податковим потенціалом слід вважати можливість отримання максимальної суми податкових надходжень на

окремій території, тобто показник податкового потенціалу може бути обрахований як для країни в цілому, так і для окремого її регіону, виду економічної діяльності, галузі національної економіки та ін., тобто на макро- та макрорівні. При чому за визначенням Примостки Л. А. кількісна оцінка податкового потенціалу передбачає вирішення двох ключових завдань:

- визначення безпосередньо податкового потенціалу як сукупності фінансових ресурсів, що потенційно можуть бути сформовані за рахунок податкових надходжень;
- встановлення гранично допустимого податкового навантаження для окремого об'єкту дослідження (країни, регіону, виду економічної діяльності та ін.).

Методика розрахунку вказаних показників фіскальної ефективності не враховує особливостей самого процесу податкового адміністрування, де внаслідок наявності як об'єктивних, так і суб'єктивних причин виникає податкова заборгованість та переплата. За перевищення першого показника над другим потенційна фіскальна ефективність буде вища за реальну, і навпаки, нижча – у випадку перевищення сум переплат зі сплати податку до бюджету над податковою заборгованістю. Тоді потенційна фіскальна ефективність (для прикладу відносно доходів бюджету):

$$ФЕП_{дб} = \frac{ПНБ + ПЗ + П}{ДБ} \quad (2.3),$$

де ПЗ – податкова заборгованість;

П – розмір переплат.

Одним з основних факторів впливу на формування фіскальної ефективності окремого податку є рівень ставок оподаткування, при чому для визначення рівня реалізації податкового потенціалу окремого податку слід обраховувати ефективні ставки оподаткування. Так, ефективна ставка ПДВ визначається як співвідношення показника мобілізації податку до бюджету до бази оподаткування, а саме загальної доданої вартості. Для ПДВ середню

ефективну ставку оподаткування доцільно визначити як співвідношення його надходжень до загальної величини споживчих витрат домогосподарств.

ПДВ — [загальнодержавний податок в Україні](#). [Податковий кодекс України](#) містить окремий розділ (Розділ V) під назвою «Податок на додану вартість» (статті 180–211):

Розміри ставок податку визначає Податковий кодекс України. Ставки податку встановлюються від [базис оподаткування](#) в таких розмірах:

- а) 20 відсотків;
- б) 7 відсотків
- в) 0 відсотків.

ПДВ — найзначніший за обсягом з усіх податків, які нараховуються в Державний бюджет. Він становить 39,7% від загальних надходжень до держбюджету за 2008 рік (35,7% в 2007 році) і є найбільшим за обсягом джерелом доходів держави.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 року Законом «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991. Закон діяв лише до червня 1993 року — і був замінений декретом КМУ «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року. Згодом, 3 квітня 1997 року, було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який набув чинності 1 липня 1997. Цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України від 02.12.2010 року.

Платниками податку є як фізичні, так і юридичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність в Україні. Обов'язковою для оподаткування є діяльність на суму, яка перевищує 1000000 гривень за 12 попередніх календарних місяців. Податковим кодексом України визначено перелік суб'єктів, які у своїй діяльності можуть застосовувати касовий метод податкового обліку[3]. Об'єктом оподаткування є продаж товарів (робіт, послуг) на митній території України (здійснюване як резидентами, так і нерезидентами), завезення товарів і послуг (в тому числі в вигляді оренди чи лізингу) та вивезення товарів та послуг за межі митної території України. Не

є платниками ПДВ філії, оскільки відповідно до Цивільного Кодексу України вони не є ні юридичними особами, ні суб'єктами підприємницької діяльності.

Існує також перелік видів операцій, які не належать до об'єкта оподаткування, серед яких: надання послуг зі страхування; виплата заробітної плати, інших грошових виплат, дивідендів; випуск, розміщення і продаж цінних паперів; передача основних фондів у формі внесків у статутні фонди юридичних осіб в обмін на їхні корпоративні права. Існують також операції, які не оподатковуються ПДВ, наприклад, продаж вітчизняних книг, ремонт установ освіти і охорони здоров'я, послуги освіти і охорони здоров'я, передача земельних ділянок, послуги з транзитних перевезень територією України та ін.

Базою податку на додану вартість є фактична (договірна) ціна товару чи послуги. У випадку, якщо звичайна ціна (ціна даного товару чи послуги за умови його продажу стороннім особам — які не мають жодних відносин з постачальником) перевищує фактичну більш, ніж на 20%, то базою оподаткування є звичайна ціна. Якщо товар чи послуга є імпортованою, то базою є договірна ціна, але не менша за митну вартість. Слід мати на увазі, що до бази оподаткування включено всі податки — в тому числі і акцизний та митний збори. Існує три можливих ставки оподаткування — звичайна (20%), знижена (7%) і нульова (0%).

Нульова ставка оподаткування застосовується щодо: експортованих товарів та супутніх експорту послуг; поставок для заправки або постачання морських (океанських) суден, що використовуються для діяльності, здійснюваної за межами територіальних вод України; поставок для заправки або постачання повітряних суден, що виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; поставок для заправки або постачання космічних кораблів; поставок товарів і послуг магазинами безмитної роздрібною торгівлі, що перебувають в митній зоні; послуг з перевезення пасажирів чи вантажів з митної території України за кордон.

Розрахунок бази оподаткування = собівартість + прибуток + податки і збори. База оподаткування при ввезенні придбаних іноземних товарів = митна вартість + транспортні витрати + страхування + інші витрати.

Податкове зобов'язання платника податку — загальний ПДВ, що нарахована платником податків і включена до робіт, послуг, які надаються у звітному періоді. Податковий кредит — сума податку на додану вартість, що сплачена платником податку у звітному періоді, у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких належить до валових витрат виробництва і основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Термін сплати ПДВ — 12 або 40 днів.

Невід'ємно з податковим кредитом пов'язане поняття відшкодування ПДВ. Бюджетне відшкодування ПДВ — сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку. Єдиною підставою для формування податкового кредиту, є наявність у платника податку — покупця товарів, робіт або послуг належно оформленої податкової накладної. Відшкодування ПДВ здійснюється за поданими заявками у хронологічному порядку. Технічно відшкодування реалізується [Системою електронного адміністрування ПДВ](#). За 2016 року було відшкодовано 94.4 млрд. грн. ПДВ. Найбільшими платниками, яким було відшкодовано ПДВ у 2016 стали:

Таблиця 2.2.1

Платники, яким було відшкодовано ПДВ у 2016 році

Найменування платника	Всього відшкодовано тис/грн
ПАТ "Арселорміттал Кривий Ріг"	8 029 168,73
ТОВ "КЕРНЕЛ-ТРЕЙД"	6 801 832,16
ПРАТ "ММК ІМ. ІЛІЧА"	3 772 390,03
ТОВ "АТ КАРГІЛЛ"	3 690 036,65
ПРАТ "МК "АЗОВСТАЛЬ"	3 463 605,74
ПАТ "ПОЛТАВСЬКИЙ ГІРНИЧО-ЗБАГАЧУВАЛЬНИЙ КОМБІНАТ"	2 766 048,94

ПАТ "Дніпровський меткомбінат"	2 738 842,80
ПАТ "ЗАПОРІЖСТАЛЬ"	2 313 924,44
ДП З П "САНТРЕЙД"	2 188 434,72
ТОВ СГП "НІБУЛОН"	2 110 436,08
ТОВ "АДМ ТРЕЙДІНГ УКРАЇНА"	2 099 173,83
ПАТ "МИРОНІВСЬКИЙ ЗАВОД ПО ВИГОТОВЛЕННЮ КРУП І КОМБІКОРМІВ"	1 609 304,17
ПАТ "МИРОНІВСЬКИЙ ХЛІБОПРОДУКТ"	1 285 000,00
ПАТ "МОТОР СІЧ"	1 045 250,64
ТОВ "ІМПЕРОВО ФУДЗ"	1 036 924,48

Серед впливових чинників на надходження ПДВ з боку компонентів попиту зазначають: кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, роздрібний товарооборот підприємств, обсяг реалізації нефінансових послуг населенню, валове нагромадження основного капіталу. При цьому враховано сегмент вітчизняних товарів та послуг в складі компонентів внутрішнього попиту.

Також реалізовано механізм впливу обсягів вексельної сплати податку на надходження від ввезених на територію України товарів та на обсяги бюджетного відшкодування податку. В моделі передбачено врахування змін законодавчої бази податку на додану вартість, зокрема розроблено алгоритм впливу пільг, зміни ставки оподаткування, особливостей оподаткування окремих видів діяльності. При моделюванні надходжень податку застосовуються єдині підходи, що ґрунтуються на визначенні розрахункової бази оподаткування податком на додану вартість та реальної ставки.

Розрахункова база оподаткування (БО) визначається на основі тих макроекономічних показників, що є індикаторами бази оподаткування ПДВ, що визначена законодавством. Підходи до її визначення залежать від етапу та варіанту прогнозування податку. Реальна ставка податку відображає фактичний рівень оподаткування, що склався відносно відповідної бази оподаткування.

Величина номінальної ставки оподаткування розраховується на основі нормативної ставки, визначеної законодавством, і вводиться в розрахунок в залежності від характеру бази оподаткування. Якщо база оподаткування не включає нарахованого податку, то застосовується нормативна ставка. Коефіцієнт корекції номінальної ставки (K_k, t) є співвідношенням величин реальної і номінальної ставок оподаткування та відображає вплив чинників, умовно визначених як пільги з оподаткування, що діють відносно відповідної бази оподаткування у t -періоді. Коефіцієнт зміни пільг (K_p, t) відображає зміни в чинному законодавстві щодо регулювання та адміністрування податку, що матимуть місце в t -му періоді. Коефіцієнт повинен бути більшим одиниці, якщо очікується ефект збільшення надходжень податку, та меншим одиниці, якщо очікується розширення обсягу пільг. Прогнозна сума надходжень податку на додану вартість до зведеного бюджету становить 383 700 млн. грн., з них: 85 900 млн. грн. – ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування; 297 800 млн. грн. – ПДВ з ввезених на територію України товарів.

Розрахунок податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів на 2018 рік враховує кореляційну залежність показників кінцевих споживчих витрат та надходжень податку, вплив динаміки роздрібного товарообороту підприємств, обсягу реалізації послуг населенню, валового нагромадження основного капіталу, змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності та динаміку експорту товарів і становить 85 900 млн. гривень. При прогнозуванні також враховано спрямування до бюджету податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами у повному обсязі на загальних підставах. Розрахунок прогнозу надходжень податку на додану вартість з ввезених на територію України товарів на 2018 рік здійснено на основі обсягу зовнішньоекономічних операцій, динаміки імпорту товарів з урахуванням зміни обсягів пільг, позитивної динаміки у визначенні реальної митної вартості.

2.2. Місце та роль акцизного податку у дохідній частині державного бюджету

Акцизний податок, як і ПДВ, є непрямим податком, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни.

Слід зазначити, що непрямі податки ефективніші у фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке в свою чергу є більш стабільною і негнучкою величиною, ніж прибутки. Від них важко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату.

Непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті та мають досить значний вплив на загальні процеси ціноутворення, результатом чого є підвищення цін та інфляція, що демонструється протягом останніх років.

Так, акцизний податок і ПДВ у загальній структурі податкових надходжень становлять **67 %**. Це свідчить про те, що Уряд обрав політику формування надходжень ДБ шляхом оподаткування споживання під час високої інфляції та знецінення нац. валюти. Така політика призводить до більшого збідніння кінцевих споживачів – громадян.

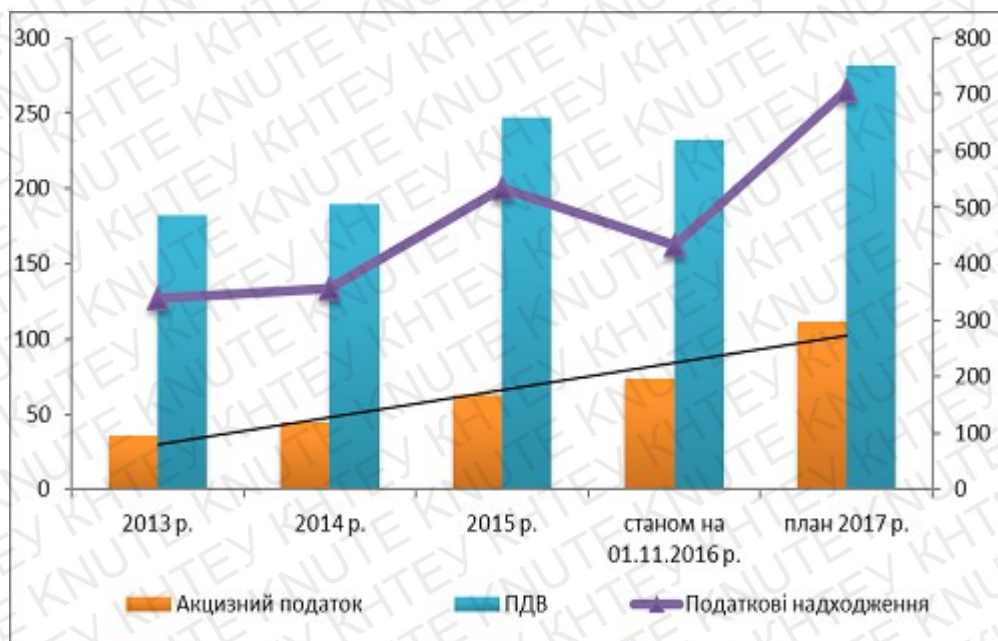


Рис. 2.2.1. Надходження від акцизного податку

Крім того, підтвердженням вищенаведеного свідчить структура надходжень від акцизного податку. Так, збільшення акцизу з імпорту, яке в 2013 році становило лише 18,6 % від загального обсягу надходжень від податку, до 38,9 % станом на 01.11.2016. Такі обставини свідчать про намагання Уряду скористатися наслідками девальвації гривні, отримуючи додаткові надходження від імпорту певних груп товарів, внаслідок чого платить кінцевий споживач, тобто громадянин.

По своїй суті застосування ставок акцизного податку має на меті регулювання споживання окремих галузей. Але, як вбачається зі структури акцизного податку в розрізі імпорту та внутрішніх товарів, Уряд розглядає акцизний податок виключно як фіскальний інструмент.

У загальній товарній структурі акцизного податку, крім алкогольних напоїв та тютюну, що разом становлять 77 % від загального обсягу, податок стягується з електричної енергії та пального, що підвищує кінцеву ціну товару для споживачів у той час, коли фактичні доходи населення падають (ВВП на душу населення в 2015 році – \$ 2115,4 проти \$ 4030,3 у 2013 році).

Наприклад, справляння акцизного податку від продажу тютюну має на меті, крім досягнення економічного ефекту, зменшити споживання шкідливих для здоров'я сигарет та оздоровити населення (соціальний ефект). Проте, як вбачається з досліджень МОЗ України, соціальний ефект був досягнутий із 2008 по 2013 роки, коли реалізація сигарет впала з 125 млрд штук на рік до 75 млрд відповідно (-50 млрд штук). У подальшому з ростом із 2013 до 2015 років ставки акцизу на 27 % реалізація сигарет майже не знизилася.

Тому подальше підвищення ставок свідчить лише про намагання підвищити надходження за рахунок кінцевих споживачів, що додає все більших інфляційних процесів.

У свою чергу акцизний податок із імпортованих товарів у загальній товарній групі в основному припадає на пальне – 85%, у зв'язку з чим вартість палива, на яке впливають валютні коливання, є досить високою.

Можна зазначити, що за рахунок акцизного податку Уряд намагається стимулювати лише виробників транспортних засобів, але в зв'язку з тим, що якість вітчизняних транспортних засобів гірша від закордонних конкурентів, споживачі намагаються ввозити в країну дешевший імпортований транспорт, не сплачуючи при цьому податку.

Зменшення ставки відповідно до Закону № 1389-VIII від 31.05.2016, яким внесені зміни до ПКУ, передбачало істотне зниження акцизного збору на ввезені імпортовані автомобілі, але Президент вніс зміни до Закону, значно звузивши критерії об'єктів оподаткування, які підпадали під знижені ставки, чим задовольнив інтереси власників вітчизняних автовиробників. Мабуть, через відсутність конкурентної боротьби за покупця вітчизняний автопром поступається імпортованому, а, крім іншого, змушує споживачів платити додаткові податки.

Законом №1791-VIII внесено зміни до ПКУ в частині змін ставок акцизного податку а саме:

- збільшено ставки акцизного податку на тютюнові вироби на 30 % специфічну та на 3 % пункти (з 12 % до 15 %) адвалорну, на алкогольні напої – на 20 %, на виноробну продукцію та слабоалкогольні напої на індекс споживчих цін – 12 %;
- запроваджено єдину ставку акцизного податку на дизельне паливо – 125,5 € за 1000 л замість диференційованої ставки 125,5 € та 95 € залежно від вмісту сірки.

Уряд пояснює запропоновані зміни тим, що наразі ставки акцизного податку на підакцизні товари значно нижчі, ніж мінімальні встановлені Директивами для Європейських країн. Зокрема, на тютюнові вироби – в 6 разів, на горілку – в 1,5 рази, дизельне паливо – 2,6–3,5 рази (залежно від вмісту сірки). Збільшення ставок акцизного податку сприятиме наближенню до норм законодавства Євросоюзу, скороченню споживання шкідливих для здоров'я товарів (алкогольні напої та тютюнові вироби).

Проте неприпустимо намагатися підняти ставки до європейського рівня (супроводжується підняттям цін) у той час, коли рівень доходів в Україні порівняно з європейськими країнами набагато нижчий (кінцевий платник податку – споживач). Крім того, як вбачається з вищенаведеного, аналіз збільшення ставок вже не впливає суттєво на рівень споживання шкідливих для здоров'я товарів і виступає лише механізмом отримання додаткових надходжень.

Законом №1797-VIII внесено зміни до ПКУ в частині акцизного податку, а саме: скасування необхідності реєстрації платниками акцизного податку осіб, які реалізують пальне в ємностях до 2 літрів, крім операцій з реалізації такого пального його виробниками; відновлення помилково скасованої норми щодо звільнення від оподаткування акцизним податком тютюнової сировини тютюново-ферментаційних заводів; приведення у відповідність із Митним тарифом кодів згідно з УКТ ЗЕД, за якими оподатковуються акцизним податком електромобілі та окремі мотоцикли; скасування для імпортованих алкогольних напоїв необхідності того, щоб сума акцизу, позначена на акцизній марці, відповідала сумі акцизу, що діє на дату розливу цієї продукції.

Тобто, відповідні норми деяким чином лише полегшують адміністрування податку та не впливають на розмір майбутніх надходжень. Ці технічні норми пропонувались вже давно, але лише зараз винесені на голосування і проголосовані.

Підсумовуючи вищенаведене, акцизний податок в останні роки в умовах падіння економіки (знецінення нац. валюти, висока інфляція) перетворився виключно на механізм отримання додаткових надходжень до бюджету за рахунок кінцевого споживача.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

3.1. Пріоритетні завдання податкової політики щодо адміністрування непрямих податків

Загальну ефективність податкової системи прийнято визначати через оцінку застосування конкретного податкового механізму, який враховує економічну ситуацію в країні та роль держави у регулюванні соціально-економічних процесів, тобто кінцевим результатом використання податкових інструментів у регулюванні економічних процесів є функціонуючий механізм оптимального використання конкретних податкових форм та методів управління.

Система адміністрування податків в Україні до початку податкової реформи характеризувалася: неузгодженістю податкового законодавства з іншим національним законодавством; складністю та неоднорідністю нормативно-правової бази; низькою ефективністю за параметром надходження–затрати на адміністрування; наявністю податкового та бухгалтерського обліку, що ускладнювало визначення об'єктів оподаткування окремими податками; несвоєчасним виконанням зобов'язань з відшкодування ПДВ; неефективним використанням пільгових режимів оподаткування; низькою податковою культурою та ін.

Всі вище наведені твердження та показники як правило були притаманні і іншим непрямим податкам. Тому при здійсненні реформування системи адміністрування податків розробниками Податкового кодексу основна увага була спрямована на створення умов для забезпечення сталого економічного зростання, скорочення витрат на адміністрування податків як на рівні державних органів, так і безпосередньо у окремо взятого платника податків, формування відповідального ставлення до виконання податкового обов'язку, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і

податковими органами, що в результаті повинно було сприяти підвищенню конкурентоспроможності національної податкової системи.

Основними напрямками реформування системи адміністрування непрямих податків розробниками Податкового кодексу визначалися наступні:

- проведення кодифікації законодавчих актів, які встановлюють правила застосування окремих непрямих податків з метою досягнення прозорості і стабільності, розроблення єдиного нормативно-правового акта щодо визначення переліку платників, бази оподаткування, оподатковуваних операцій, дати виникнення податкових зобов'язань, ставок податків, вилучень з загальних правил застосування акцизів;

- удосконалення механізму функціонування ПДВ шляхом покращення процедур адміністрування податку та зниження рівня застосування ухилення від його сплати,

- удосконалення порядку реєстрації платників непрямих податків та технологій здійснення податкового контролю;

- оптимізація пільгового режиму оподаткування ПДВ у сфері сільського та лісового господарства, рибальства;

- впорядкування системи пільг зі сплати непрямих податків, що надаються за галузевою та професійною ознаками;

- приведення порядку оподаткування операцій, зокрема, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон України, операцій з використанням давальницької сировини у відповідність із міжнародними правилами (нормами);

- удосконалення процедури подання платниками ПДВ в обов'язковому порядку податкової звітності в електронному вигляді, а також ведення реєстру виданих податкових накладних з ПДВ;

- впровадження в національне податкове законодавство окремих положень законодавства ЄС щодо функціонування акцизного податку;

- забезпечення виконання угод ГАТТ/СОТ через застосування єдиного підходу в оподаткуванні ввезених та вироблених в Україні товарів;
- посилення заходів державного регулювання процесів ціноутворення на ринку підакцизних товарів, що шкідливі для здоров'я людини;
- підвищення акцизної складової в ціні реалізованих підакцизних товарів за рахунок збільшення ставок акцизного податку, в тому числі і з огляду на наявну позитивну практику використання такого інструменту регулювання в країнах ЄС;
- застосування регулюючої функції акцизів до товарів, використання яких пов'язано з забрудненням навколишнього середовища, поступове посилення екологічного спрямування акцизного податку у відповідності до європейських принципів;
- наближення процедур державного регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та нафтопродуктів відповідно до норм законодавства ЄС.

Основні новації прийнятого Податкового кодексу були пов'язані з спрощенням самої системи адміністрування податків та скороченням їх переліку, запровадження адресного стимулювання окремих галузей національної економіки, вдосконалення механізму функціонування альтернативних систем оподаткування. Саме здійснення таких заходів запропоновано взяти за основу для ефективної реалізації регулюючого потенціалу податкової системи, а також зниження рівня використання суб'єктами господарювання схем ухилення від сплати податків. Наявний рівень тінізації має вже перманентний характер, гальмуючи при цьому реалізацію соціально-економічних реформ. Особливо це стосується адміністрування акцизного податку, який залишається одним з найбільш криміналізованих в країні.

Запровадження новітніх технологій в адмініструванні податків є умовою подальшого зростання рівня довіри між двома сторонами податкових взаємовідносин та покращення рівня фіскальної ефективності національної

податкової системи. Тому наступним етапом податкової реформи є перегляд самих методів адміністрування податків і зборів в Україні. На користь застосування такого підходу свідчить і те, що удосконалення процесів адміністрування податків є заходами тактичного характеру, тобто такими, які можна оперативно впровадити в безпосередню діяльність податкових адміністраторів.

Для характеристики самого поняття адміністрування акцизного податку, необхідно надати оцінку наявних підходів до характеристики більш загального поняття – адміністрування податків. Так, в окремих дослідженнях адміністрування податків визначається як логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, що спрямований на максимізацію функції суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження.

В загальному розумінні адміністрування податків є однією з складових державного адміністрування і представлено на трьох рівнях: безпосередньо державне адміністрування; податкове адміністрування макrorівня (здійснюється шляхом розробки та відповідної реалізації державної податкової політики) та податкове адміністрування макrorівня, яке здійснюється податковою службою держави [73, с. 32]. Таким чином, адміністрування податків перебуває у тісній взаємодії з податковою політикою, виступаючи складовою її функціонування і практичного втілення.

В світовій фінансовій науці поняття „адміністрування податків” в узагальненому вигляді розглядається як управлінська діяльність у всіх її проявах. В широкому розумінні адміністрування податків характеризують як комплексну взаємодію державних органів, платників податків, а також податкових агентів, яка ґрунтується на встановлених принципах оподаткування, положеннях національного податкового законодавства та інструктивно-методологічного забезпечення, а також спрямована на реалізацію державної податкової політики з урахуванням балансу інтересів держави, суспільства та суб’єктів господарювання [106, с. 23].

Буряковський В.В. адміністрування податків визначає як комплекс заходів виконавчої влади щодо забезпечення формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів [16, с. 78]. Василик О. Д. адміністрування податків визначав як галузь фінансового права, як складову податкової доктрини, а також як діяльність окремих податкових адміністраторів [23, с. 437].

За визначенням Іванова Ю. Б адміністрування податків є сукупністю процедур реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно сплати податкових зобов'язань [69, с. 11]. Мельник В. М. вказав на особливість адміністрування податків як управлінської діяльності, яка пов'язана з необхідністю організації ефективного процесу оподаткування та відповідно засновується на державних законодавчих і нормативних актах, а також використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [96, с. 127].

Надання характеристики поняття адміністрування податків не можливо без встановлення особливостей самого об'єкта управління. Так, даний об'єкт управління характеризується, по-перше, нематеріальною сферою виробництва, по-друге, великими обсягами інформації, а також специфікою праці. З огляду на це податкове адміністрування містить шість елементів: опис податку; визначення податкової бази податку; розрахунок та грошовий переказ податку; перевірка на відповідність дій платника податку податковому законодавству; опротестування; застосування примусу або фінансових санкцій.

Адміністрування податків є складною соціально-економічною категорією, яка визначена як комплекс організаційних дій державних органів з формування нового ефективного податкового середовища та реалізації ефективної податкової політики, що дозволяє державі формувати достатні податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Паєнтко Т. В. адміністрування податків визначає як державне управління системою оподаткування в цілому і її структурними елементами – окремими податками – в частині їх законодавчого запровадження, планування і оперативного управління, здійснення процедур податкового контролю за дотриманням

платниками податків і податковими агентами податкового законодавства [119, с. 24].

Виходячи з зазначеного, безпосередньо адміністрування непрямих податків є діяльністю уповноважених адміністраторів (органів податкової та митної служб) щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати податку на додану вартість та акцизного податку до бюджету країни з урахуванням визначеної державної політики регулювання непрямого оподаткування.

Виходячи із зазначеного, а також сформованої мети адміністрування непрямих податків можна виокремити окремі його складові: реєстрація та облік платників ПДВ та акцизного податку; контроль за визначенням показників податкових зобов'язань; облік надходжень непрямих податків до бюджету; податковий контроль; контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів; сервісне обслуговування платників непрямих податків.

Аналіз адміністрування непрямих податків в Україні дозволяє зробити висновок, що законодавство зазнавало значних змін, було нестабільним (особливо це стосується оподаткування акцизним податком), що є свідченням недотримання одного з принципів оподаткування – принципу стабільності. Зміни в законодавчій базі були зумовлені необхідністю приведення системи оподаткування ПДВ та акцизного податку у відповідність з вимогами поточного моменту.

Реформування податкової системи України не вирішило розв'язання двох груп проблем: вдосконалення інституціональних умов оподаткування і власне податкової системи: її складу, структури та окремих елементів [1, с. 5-7].

Побудова в Україні правової держави неможлива без створення системи достатніх інституціональних обмежень фіскальної політики. Метою її створення є стримування зростання державних видатків за межі суспільно необхідних функцій держави і, відповідно, податкового тягара - за оптимальні межі.

Відправною точкою реформування податкової системи України є визнання того факту, що в основному вона вже склалася, і попри всі свої недоліки не повинна розглядатися як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Це означає перш за все необхідність відображення на законодавчому рівні вимоги забезпечення незмінності її складу. Це дало б можливість переключити увагу на пошуки шляхів удосконалення чинної податкової системи. Щодо другорядних у фіскальному відношенні податків, то склад їх може переглядатися на основі порівняння їхньої ефективності (зіставлення надходжень від цих податків з витратами на їх стягнення).

Однією з найбільших проблем вітчизняної податкової системи є чинна система податкових пільг та іншого роду преференцій, яка, по-перше, зумовлює нерівномірний розподіл податкового тягаря, отже, несправедливий характер оподаткування, по-друге, обмежує можливості зниження податкових ставок для всіх суб'єктів господарювання, її радикальний перегляд є одним із основних завдань податкового оновлення [2, с. 67-68]. Водночас, приступаючи до перегляду податкових пільг, необхідно враховувати те, що жодній країні ще не вдалося створити абсолютно нейтральної податкової системи, яка б скасовувала всі види пільг. Останні практично неможливо скасувати тому, що вони є одним із інструментів державного регулювання економіки.

Як свідчить світова практика оподаткування, в податковому регулюванні іноземних країн одним із пріоритетних напрямків виступає застосування комплексу податкових засобів стимулювання інвестицій [3, с. 135-141]. При цьому найбільш вузькою є система інструментів, що застосовується в непрямому оподаткуванні.

В Україні використовуються три види непрямих податків: акцизний податок; податок на додану вартість; мито.

Непрямі податки включають у ціну товарів, що реалізуються, робіт, що виконуються, послуг, що надаються. Отже, ці податки є ціноутворюючими елементами і можуть суттєво впливати на загальний рівень цін.

Платниками непрямих податків є покупці товарів, робіт, послуг. Ними можуть бути фізичні особи, юридичні особи - суб'єкти господарської діяльності і установи, що не є суб'єктами господарювання.

Населення сплачує непрямі податки зі своїх доходів. Юридичні особи сплачують податки, коли купують товари. Водночас, реалізуючи свої товари, роботи, послуги, юридичні особи у складі виручки від реалізації одержують на свої рахунки певні суми непрямих податків, сплачених покупцями (споживачами).

При цьому вплив непрямих податків на фінансову діяльність суб'єктів господарювання залежить від багатьох обставин і чинників. Цей вплив можна розглядати у двох аспектах: сплата непрямих податків у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей, оплати виконаних робіт, отриманих послуг здійснюється за рахунок оборотних коштів суб'єктів господарювання, тобто має місце іммобілізація оборотних коштів для сплати податків. У цьому разі враховуються такі чинники: умови оплати та обсяги придбання товарно-матеріальних цінностей, ставки й пільги щодо податків, джерела і терміни відшкодування сплачених непрямих податків; цей вплив пов'язаний із надходженням непрямих податків на рахунки суб'єктів господарювання, які реалізують товари, роботи, послуги. Непрямі податки, що надходять на рахунки суб'єктів господарювання, використовуються для відшкодування сплачених ними непрямих податків за придбання товарно-матеріальних цінностей. Певний час, до перерахування в бюджет, непрямі податки залишаються в розпорядженні (обороті) підприємств.

Акцизний податок – це непрямий податок на високорентабельні та монополні товари, що включається до ціни цих товарів і сплачується в кінцевому підсумку покупцем, а не виробником товарів. Мета акцизного податку – збільшити доходи бюджету за рахунок оподаткування високорентабельних товарів непершої необхідності, які споживаються здебільшого населенням з рівнем доходів вище середнього.

На відміну від ПДВ: акцизним податком оподатковуються тільки товари, і не оподатковуються роботи і послуги; об'єктом оподаткування є повна вартість товарів; кожна група підакцизних товарів має визначену ставку; акцизний податок сплачується лише один раз (ПДВ на всіх етапах руху товарів).

До підакцизних товарів в Україні належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; нафтопродукти, скраплений газ; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Платниками податку є:

Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини. Особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

Фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

Особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазайними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку.

Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку.

Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

Особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов.

Особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.

Об'єктами оподаткування є операції з: реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу, а також своїм працівникам; ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством; обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат.

Операції з підакцизними товарами, які не підлягають оподаткуванню: вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України; ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів (продукції), у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

Ставки податку є єдиними на всій території України: 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, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

ПДВ – це непрямий податок, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів.

Платник податку – це особа, яка зобов'язана здійснити утримання і внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить товари на митну територію України. Головна особливість платника ПДВ – це розрив між реальним і формальним платником. Реальний платник ПДВ – це покупець. Кошти для ПДВ входять до ціни товару. Формальний платник ПДВ – це продавець. Після продажу товару він зобов'язаний перерахувати ПДВ до бюджету. і сума ПДВ, сплачена реальним платником, проходить через реального платника, яким вона і перераховується до бюджету. Платниками ПДВ є як фізичні особи, так і юридичні особи.

Об'єктом оподаткування охоплює такі складові, які визначають: оборот від реалізації товарів; оборот від передачі товарів в обмін на інші товари, без оплати їх вартості; оборот з передачі товарів безкоштовно.

Об'єктом оподаткування ПДВ є: операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце надання яких знаходиться на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю); Це найістотніший різновид; операції платників податку з ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту (далі - імпорту); з метою оподаткування до імпорту також прирівнюється: ввезення з-за меж митного кордону України на митну територію України товарів (супутніх послуг) за договорами лізингу (оренди) (у тому числі у разі повернення об'єкта лізингу лізингодавцю-резиденту або іншій особі за дорученням такого лізингодавця), застави, та іншими договорами, які не передбачають передання права власності на такі товари (майно) або передбачають їх обмін на корпоративні права чи цінні папери, у тому числі якщо таке ввезення пов'язане із поверненням товарів у зв'язку з припиненням дії зазначених договорів; поставка товарів з території безмитних магазинів на митну територію України для їх вільного обігу (крім території інших безмитних магазинів); поставка продуктів переробки (готової продукції) з митного режиму переробки на митній території України на митну територію України для їх вільного обігу; в інших випадках, передбачених Митним кодексом України.

Мито - непрямий [податок](#), різновид [митних платежів](#), який накладається на товари, що переміщуються через митний кордон, тобто ввіз/вивіз чи транзит і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача. За економічним змістом і характером дії мито належить до вартісних ринкових регуляторів зовнішньоторговельного обороту, тобто, як будь-який інший непрямий податок, мито збільшує ціну товару і знижує його конкурентоспроможність. Саме із цим пов'язана суперечлива економічна природа мита: основною причиною його виникнення є потреба державного захисту національного виробника, проте

підвищення завдяки миту цін на імпорتنі сировину та обладнання стримує розвиток національного виробництва в цілому.

За своєю роллю мито займає особливе місце в системі непрямих податків. Так, оподаткування товарів, робіт і послуг податком на додану вартість має на меті насамперед наповнення дохідної частини державного бюджету. На відміну від цього основні цілі застосування мита - це перш за все: реалізація зовнішньоторговельної політики держави; створення сприятливих умов для розвитку національного виробника (зокрема, окремих галузей економіки); встановлення справедливого конкурентного середовища на внутрішньому ринку країни; забезпечення оптимального платіжного балансу; формування раціональної структури експорту та імпорту; сприяння структурній перебудові економіки країни; наповнення дохідної частини державного бюджету; сприяння інтеграції економіки країни до світового економічного простору.

В Україні розрізняють такі види мита: адвалерне – нараховується у відсотках до митної вартості товарів; специфічне – нараховується у встановленому грошовому розмірі; комбіноване – поєднує два попередні види. Єдиний митний тариф – це систематизоване зведення ставок мита, яким обкладаються товари, що перетинають кордон. Даний тариф базується на міжнародно визначених нормах.

В деяких випадках застосовують: спеціальне мито – застосовується як захисний засіб, якщо товари ввозять в такій кількості або на таких умовах, які завдають чи загрожують завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних товарів; антидемпінгове мито – застосовується тоді, коли ввозять товари за ціною, нижчою за їх конкурентну ціну в країні експорту на момент такого експорту, якщо таке ввезення завдає чи загрожує завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних товарів; а також при вивезенні товарів за межі України за ціною, нижчою за ціни інших експортерів цих товарів, якщо таке вивезення завдає шкоди загальнонаціональним інтересам України; компенсаційне мито – застосовується, коли ввозять в Україну товари, при

виробництві або експорті яких використовувалась субсидія, якщо таке ввезення завдає шкоди вітчизняним виробникам подібних товарів, а також при вивезенні товарів, якщо таке вивезення зашкоджує державним інтересам України.

Платниками мита є юридичні і фізичні особи, які здійснюють переміщення через кордон товарів або інших предметів, що підлягають оподаткуванню згідно законодавства. Об'єктом оподаткування є митна вартість товарів або їх кількісні показники. Ставки мита виражені у відсотках до митної вартості товару або у встановленому грошовому виразі на одиницю товару. Від сплати мита звільняються: транспортні засоби, на яких здійснюються регулярні міжнародні перевезення вантажів; валюта України, іноземна валюта та цінні папери; товари, що підлягають поверненню у власність держави; товари, що стали непридатними для використання в результаті пошкодження та інші.

Мито сплачується на рахунки митних органів або вноситься готівкою в касу митного органу, після чого вноситься до державного бюджету України у визначеному порядку. Якщо мито стягнене надміру, воно підлягає поверненню власникові товару на його вимогу протягом одного року з моменту митного оформлення. Вчасно не сплачене мито стягується за весь час заборгованості з нарахуванням пені в розмірі 0,2% суми недоїмки за кожен день прострочення платежу, включаючи день його сплати. За заявою платника та при наявності гарантії банку митниця має право відстрочити або розстрочити сплату мита, але не більше ніж на 1 місяць.

Таким чином на даний час вектор удосконалення податкової системи має бути спрямований у бік переходу від фіскальної до стимулюючої функції податків та залежати як від якості податкового законодавства, так і від макроекономічного стану економіки країни, зумовленого грошово-кредитною та фінансовою системою, соціальною політикою. Основними напрямками реформування податкової системи в Україні є: зниження загального рівня податкового навантаження; забезпечення і реалізація

інвестиційної та соціальної спрямованості податкової системи; поліпшення адміністрування податків та податкової дисципліни.

3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування непрямих податків в умовах економічних перетворень

Створення конкурентоспроможної національної економіки залишається стратегічним орієнтиром трансформаційних процесів у країні, досягнення якого не можливе без формування та реалізації відповідної ефективної податкової політики. Актуальність даної проблематики викликано і тим, що враховуючи складне соціально-економічне становище України особливої уваги потребує питання формування достатніх фінансових ресурсів держави, які акумулюються в державному бюджеті та цільових фондах. Питання вдосконалення системи оподаткування є одним з ключових та вимагає формування чітких параметрів подальшої трансформації, визначення конкретних шляхів їх досягнення та окреслення кола проблемних питань національного податкового законодавства, які потребують негайного вирішення, в тому числі і через внесення відповідних змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів, що регулюють стягнення податків до бюджету.

Реформування системи оподаткування має відбуватися відповідно до пріоритетних цілей та завдань реформування бюджетної системи, політики структурних змін і взагалі концепції соціально-економічного розвитку держави. Одночасно зміни у податкових відносинах повинні підкріплюватися реформами в інших сферах суспільного життя, оскільки без зазначених змін не можливо в повній мірі використати податкові інструменти для підвищенні конкурентоспроможності національної економіки. Зважене реформування податкової системи дає змогу оптимізувати та стабілізувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, стимулювати розвиток національної економіки та реалізовувати соціально врівноважену податкову політику. З

цього приводу особливо актуалізується проблема визначення шляхів підвищення ефективності системи непрямого оподаткування України, а також визначення перспектив приведення механізму застосування непрямих податків у відповідність до сучасних світових тенденцій застосування даного виду оподаткування та вимогам забезпечення сталого розвитку національної економіки.

Саме на підвищення фінансової стабільності в суспільстві, забезпечення розширеного відтворення і виконання конституційних зобов'язань у процесі стягнення податків до бюджетів різних рівнів та використання відповідних фінансових ресурсів основним чином повинна бути спрямована діяльність органів державної влади. Крім того, незбалансованість бюджету та низький рівень мобілізації доходів в Україні зумовлені саме системними прорахунками в податковій політиці, її суто фіскальною спрямованістю. Схожі проблеми притаманні і державній політиці регулювання непрямого оподаткування як невід'ємної складової податкової політики. Так, як вже зазначалося раніше, при реалізації державної політики у сфері непрямого оподаткування органами державної влади посилена увага приділяється саме фіскальним аспектам застосування акцизів в національній податковій системі без розроблення відповідних заходів направлених на реалізацію їх регулюючого потенціалу.

Реалізуючи свої інтереси через податкову систему, держава може мати справу з ризиками від ненадходження податків зокрема до неефективності проведення економічних реформ в цілому, оскільки передумовою виконання функцій держави виступає стабільність податкових надходжень та рівномірність податкового навантаження. Таким чином, потрібно забезпечити оптимальне співвідношення в орієнтації податкової політики на економічну ефективність та соціальну справедливість [59, с. 67]. Одночасно кризові явища в економіці вимагають реалізації заходів бюджетно-податкової консолідації, які безпосередньо полягають в зниженні рівня бюджетного дефіциту через скорочення показника бюджетних витрат та зростання

податкових надходжень через зміщення акцентів в бік оподаткування споживання.

Сформований за рахунок таких заходів фінансовий ресурс є одним з додаткових джерел для пожвавлення реального сектору економіки та створення умов для формування та розвитку „економіки зростання”, яка є однією з передумов подальшої трансформації економічних процесів в Україні. „Економіка зростання” повинна базуватися на забезпеченні концентрації на чітко визначених та обґрунтованих цільових податкових стимулах, загального зниження рівня податкового навантаження, а також мінімізації видатків на виконання податкових зобов’язань за рахунок спрощення та автоматизації виконання податкового обов’язку [43, с. 185]. Крім того, стратегічними напрямками реформування сектора державних фінансів в частині розробки податково-боргових стратегій податкового регулювання економічних процесів в умовах посткризового відновлення залишається відхід від домінування принципу фіскалізму та більш ефективного використання регуляторного потенціалу податкових фінансів, а також підвищення фіскальної ефективності податкової системи за допомогою важелів, які не суперечать цілям пожвавлення економічної активності. При реалізації податкової політики потрібно дотримуватися такого рівня податкового навантаження, яке б задовольняло б формування достатнього рівня податкових надходжень для вирішення проблем соціально-економічного розвитку.

Крім того, трансформація національної податкової системи України на сучасному етапі повинна здійснюватися з урахуванням досягнення стратегічної мети, яка пов’язана з намаганням долучитися до загальноєвропейських інтеграційних процесів, а також з врахуванням здійснюваних процесів гармонізації податкових систем в рамках СНД. Відмітимо, що окремі шляхи в даному напрямі були здійснені з прийняттям Податкового кодексу.

Проблемним залишається питання визначення окремих критеріїв формування податкової системи України, що проявляється у встановленні пропорцій використання прямих і непрямих податків, рівня податкових ставок та діапазону їх диференціації, співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб, принципів та умов надання податкових пільг. Так, окремо взята податкова система є відображенням сформованих умов її функціонування, які залежать від рівня розвитку національної економіки та соціальної сфери, традицій народу, зовнішньої і внутрішньої державної політики, географічне положення та інших чинників, тобто склад податкової системи, структурні співвідношення застосовуваних податків, зборів та обов'язкових платежів, порядок визначення податкових зобов'язань, форми здійснення розрахунків, організація фіскальних органів залежать від обраної податкової політики держави. В даному контексті при реалізації економічних перетворень слід зважати на те, що бюджетно-податкова політика сьогодні справляє здебільшого фіскальний вплив і не підпорядковується завданням політики економічного зростання. Таким чином, формування та реалізацію податкової політики потрібно здійснювати через максимізацію регулюючої функції податкової системи.

Заходи державного регулювання економіки в умовах кризи повинні бути спрямовані на активізацію підприємницької активності та стимулювання споживчого попиту. Так, в Японії в умовах кризи значні преференції отримала автомобільна промисловість, а саме виробникам були надані пільги зі сплати акцизного податку. Умовою отримання вказаних преференцій стало дотримання виробниками вимог екологічних стандартів для автомобілів. Вказані заходи суттєво вплинули на автомобільний ринок країни шляхом перерозподілу споживчого попиту з іноземних автомобілів в бік вітчизняного товаровиробника. Така державна підтримка підприємств в умовах кризи, що має протекціоністський характер, отримала назву „прихованого протекціонізму” [15, с. 56]. Однак, при введенні в систему оподаткування додаткових вилучень із загальних правил оподаткування,

збільшуються проблеми з безпосереднім адмініструванням податків. Крім того, зниження фіскальної ефективності податкової системи, що пов'язано з використанням таких вилучень, повинно бути адекватним показнику майбутнього ефекту.

Загальними цілями регулювання системи непрямого оподаткування в Україні на сьогодні є:

- зміцнення позицій вітчизняних товаровиробників на міжнародних ринках через використання комплексу податкових стимулів для активізації підприємницької активності;
- підтримка вітчизняного виробництва якісних підакцизних товарів шляхом надання податкових преференцій виробникам таких товарів;
- збільшення фіскальної ефективності непрямого оподаткування шляхом розширення бази оподаткування, руйнування схем ухилення від сплати податків, оптимізації використання податкових пільг;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів та поліпшення екологічної ситуації через підвищення ефективності використання „енергетичних” акцизів;
- формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, зокрема, через збільшення акцизної складової в цінах реалізації вказаних підакцизних товарів;
- зменшення загального показника затратності адміністрування непрямих податків в Україні та використанні спеціальних інструментів державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, що безпосередньо пов'язано з проблематикою реалізації акцизної політики.

Основною метою оптимізації системи непрямого оподаткування є найбільш повне врахування інтересів держави та суб'єктів господарювання. Таке реформування повинно бути спрямовано на досягнення зменшення податкового тиску, стимулювання розвитку національної економіки та розширення бази оподаткування [51, с. 105]. Через використання механізму непрямого оподаткування досягається впровадження як чіткої організації

адміністрування непрямих податків до бюджету, так і регулювання окремих параметрів виробництва товарів з спеціальним режимом державного контролю, що, в свою чергу, є одним з чинників впливу на рівень конкурентоспроможності національної податкової системи. З цього погляду, реалізація державної політики у сфері акцизного податку повинна здійснюватися через діяльність уповноважених органів державної влади і місцевого самоврядування шляхом ефективного використання процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів.

Державна політика у сфері непрямого оподаткування, поряд з необхідністю досягнення визначених цілей, передбачає наявність конкретних завдань, які планується досягти шляхом використання методів або засобів державного регулювання. Основними завданнями формування та реалізації державної політики у сфері непрямого оподаткування на макrorівні є:

- регулювання попиту і пропозиції. Непрямі податки можуть стимулювати або стримувати виробництво та споживання окремих видів товарів. В частині застосування акцизного податку особливо такий вплив проявляється в регулюванні споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини;

- виконання функції регулятора інфляційних процесів. ПДВ та акцизному податку притаманні всі особливості непрямих податків, однією з яких є їх використання для вилучення з обігу надлишкової грошової маси;

- формування раціональної галузевої структури. Застосування спеціальних режимів ПДВ, а також пільг для окремих видів підприємницької діяльності сприяє розвитку пріоритетних галузей національної економіки;

- стимулювання залучення інвестицій в реальний сектор економіки. Для підвищення реальної прибутковості інвестиційних проектів та скорочення періоду окупності інвестицій застосовується звільнення від сплати ПДВ операцій з імпорту обладнання в рамках реалізації інвестиційних проектів;

– сприяння насиченню споживчого ринку соціально значущими товарами та послугами. Шляхом використання пільг зі сплати ПДВ за операціями з товарами досягається стимулювання споживання вказаних товарів. Також за допомогою вказаних пільг частково знижується загальна регресивність ПДВ та здійснюється підтримка соціально незахищених верств населення;

– забезпечення формування оптимального співвідношення між накопиченням і споживанням. Шляхом зниження опосередкованого податкового тиску, який формується через застосування непрямого оподаткування, створюються передумови до зростання рівня накопичення.

Здійснення регулювання економічних процесів з використанням непрямих податків на мікрорівні відбувається шляхом регулювання споживання окремих видів товарів та послуг конкретними домогосподарствами, а на рівні суб'єктів господарювання – шляхом впливу на прийняття рішень щодо реалізації окремих інвестиційних проектів, а також розвитку пріоритетних видів підприємницької діяльності та залучення коштів в розвиток депресивних регіонів країни.

Властивість непрямого оподаткування здійснювати перерозподіл податкового навантаження між споживачами товарів та їх виробниками є тим фактором, ефективно врахування дії якого дозволяє визначити оптимальну межу використання ПДВ та акцизного податку. Таким чином, реалізацією зваженої бюджетно-податкової політики є застосування певного набору інструментів регулювання економічних процесів, при чому її ефективність визначається рівнем досягнення наступних завдань: забезпечення максимально можливого рівня реалізації соціально-економічних потреб держави при необтяженні суб'єктів господарювання надмірним податковим тиском і забезпеченні сталого економічного розвитку.

Соціально-економічна трансформація, що відбувається в Україні з часу набуття незалежності викликає цілий ряд як теоретичних, так і практичних питань, які нерозривно пов'язані з вибором моделі регулювання економічних

процесів. Особливо актуальним є питання вибору між формуванням типу економіки – економіки попиту або економіки пропозиції. В цьому контексті непрямі податки є одними з визначальних інструментів, що використовуються при регулюванні виробництва та споживання окремих груп товарів та послуг. Також їх використання дає змогу органам державної влади коригувати пропорції відтворювальних процесів, а також сприяти розвитку окремих видів підприємницької діяльності. Однак, використання акцизів як спеціальних інструментів податкового регулювання є ефективним лише в контексті реалізації загальної стратегії податкового стимулювання.

Реалізація запропонованих заходів щодо підвищення ефективності державної політики у сфері непрямого оподаткування дозволить: сформувати додаткові фінансові ресурси через збільшення фіскальної ефективності непрямого оподаткування; створити передумови для реалізації державної програми імпортозаміщення через зростання виробництва вітчизняних нафтопродуктів; реалізувати регулюючий потенціал непрямого оподаткування шляхом використання податкових стимулів до виробництва якісних товарів та обмеження споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини; покращити позиції України у глобальному рейтингу „простоти ведення бізнесу” за показником „сплата податків” через вдосконалення процедур адміністрування непрямих податків та ін.

Враховуючи наявні перші показники реалізації основних новацій Податкового кодексу необхідною умовою визначення напрямів подальшого реформування національної системи непрямого оподаткування, що є основою для реалізації ефективної державної політики у сфері непрямого оподаткування, є впровадження нових підходів в фіскальному адмініструванні та вдосконаленні процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Непрямі податки відіграють важливу роль у державі формуючи найбільшу частку доходів Державного бюджету України. Непряме оподаткування в Україні представлене трьома податками: податком на додану вартість, акцизним податком та митом.

Податок на додану вартість – форма акцизу, яка зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару, але одночасно ліквідує його основний недолік – кумулятивний ефект. Акцизи являють собою непрямі податки на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, які включаються до ціни цих товарів (продукції). Мито – це вид митного платежу, що стягується з товарів, переміщуваних через митний кордон держави (тих, що вивозяться або слідуєть транзитом).

Основною специфікою непрямих податків, що вони можуть використовуватись як регулятор цін. Саме через рівень цін держава справляє вплив на реальні доходи споживачів. Непрямі податки дають змогу регулювати платоспроможний попит як невід’ємну складову ринкової рівноваги. За допомогою ставок ПДВ держава може як стимулювати попит споживачів, в період кризової економіки, так і стримувати – в період надмірного піднесення економіки. За допомогою ставок акцизного податку держава обмежує споживання шкідливих для населення товарів, а також обкладає товари розкоші, споживачі яких спроможні сплатити ці податки. За допомогою ставок мита, держава регулює експортно-імпортні операції, стимулюючи експорт та захищаючи національних товаровиробників від конкуренції імпортованих товарів. Саме непрямі податки стягуються у процесі витрачання матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару та сплачуються споживачем.

При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), який виступає посередником між державою і

споживачем товару (робіт, послуг). Останній же є платником реального. Із врахуванням комплексного підходу до розгляду непрямих податків, можна констатувати, що вони встановлюються в цінах товарів і їх розмір не залежить прямо від доходів платників. Непрямі податки включаються до ціни товару, в абсолютному розмірі їх сплачує більше той, хто більше споживає, а відповідно більше споживає той, хто має більш високі доходи.

Перевага непрямих податків пов'язана в першу чергу з їх роллю у формуванні доходів бюджету. При вмілому їх використанні, непрямі податки можуть бути ефективним засобом регулювання економіки. По-перше, непрямим податкам характерне швидке надходження до бюджету. Відбулась реалізація – проводиться перерахування ПДВ та акцизного податку в бюджет. По-друге, так як непрямі податки охоплюють товари громадського споживання та послуги, то існує висока вирогідність їх повного або майже повного надходження, а зупинити процес споживання товарів та послуг неможливо. По-третє, споживання більш-менш рівномірне у територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напругу в міжрегіональному розподіленні доходів. Якщо доходи бюджету базуються на доходах підприємств, то внаслідок нерівномірності економічного розвитку виникає проблема нерівноцінності доходної бази різних бюджетів. Без використання непрямих податків виникають труднощі в збалансуванні місцевих бюджетів. По-четверте, непрямі податки суттєво впливають на саму державу. Використовуючи всі свої можливості та інструменти, вона повина забезпечувати певні умови для розвитку виробництва та сфери послуг, так як чим більше обсяг реалізації тим більші надходження до бюджету. По-п'яте, непрямі податки впливають на споживача. При вмілому їх використанні держава може регулювати процес споживання, стримуючи його в одному напрямку та стимулюючи в іншому.

Непрямі податки є стабільним джерелом доходів, зокрема, в Україні за їх рахунок формується близько 50% доходів державного бюджету, що особливо важливо в умовах мобілізації основних факторів виробництва в процесі євроінтеграції. Динаміка непрямих податків та їх частка у ВВП підтверджують

їх фінансову роль у формуванні фінансових ресурсів, необхідних для виконання функцій та завдань, покладених на державу. Непряме оподаткування в сучасних умовах повинне стимулювати економічний розвиток країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягаря, отриманню сталих доходів до Державного бюджету тощо.

Реформування податкової системи, зокрема удосконаленням непрямих податків має відбуватися синхронно з упорядкуванням та оптимізацією державних видатків й вирішенням завдань: відновлення економічного зростання та його забезпечення на інноваційно-інвестиційній основі; масштабна модернізація національного виробництва, впровадження енергозбереження, зростання продуктивності праці, зміцнення конкурентних позицій вітчизняного виробника на зовнішніх товарних ринках; стимулювання регіональних "точок зростання" економіки та залучення інвестицій; запровадження європейських стандартів соціального захисту, якісного піднесення рівня життя громадян; перегляд пільг, надання яких є необґрунтованим, та вжиття заходів щодо їх скасування; впровадження програм поетапної заміни пільг, що виконують функцію соціальної підтримки вразливих верств населення, адресною допомогою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдеева В. М. Прогнозирование объема налоговых поступлений на основе математических методов экономики: состояние проблемы / В. М. Авдеева // Территория науки. – 2006. – № 1 – С. 7-11.
2. Адонін С. В. Поняття державної податкової політики в Україні / С. В. Адонін // Держава та регіони. – 2011. – № 5. – С. 3–7.
3. Андрущенко В. Л. Ефективність адміністрування податків за критеріями світового банку: зб. матер. наук.-практ. конференції [«Міжнародне співробітництво України сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів»], (23 жовтня 2009 р.). – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2009. – С. 23–27.
4. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: монографія / Андрущенко В. Л. – Львів: Каменяр, 2000. – 305 с.
5. Арбузов С. Г. Інноваційна система податкового адміністрування в Україні: концепції, методи, інструменти: монографія / С. Г. Арбузов та ін. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. - 439 с.
6. Балакін Р.Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах членах Європейського союзу та в Україні / Р.Л. Балакін // Фінанси України. – 2010. – №10. – с. 96–110
7. Баліцька В. В. Особливості формування та руху ПДВ у державному бюджеті та господарському обороті підприємств / В. В. Баліцька, О. В. Короткевич // Економіка і прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 57-73.
8. Барулин С. В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин – М.: Економистъ, 2006. – 319 с.
9. Башуцька О. С. Податкове планування та прогнозування в системі податково-бюджетного регулювання / О. С. Башуцька // Наука й економіка. – 2010. – №1. – С. 7– 10.

10. Бенч Н. Я. Тенденції в динаміці податкового навантаження на споживання в Україні / Н. Я. Бенч // Торгівля і ринок України. – 2009. – № 27. – С. 429–434.
11. Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: монографія / Білоус В. Т., Ніколаєв В. П., Чугаєв А. О. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 232 с.
12. Білоус О. О. Правове регулювання експортно-імпортних операцій в Україні / О. О. Білоус // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 64–69.
13. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг // – М.: «Дело Лтд». – [1994](#). – 720 с.
14. [Богма О. С.](#) Розвиток інституціональної складової державного регулювання забезпечення бюджетної безпеки України : монографія ; Класич. приват. ун-т. - Запоріжжя : Класич. приват. ун-т, 2017. 367 с.
15. [Бондарук Т. Г.](#) Бюджетний менеджмент : Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : Август Трейд, 2016. 891 с.
16. Букач Б. А. Кількісна оцінка податкового тягара на макроекономічному рівні / Б. А. Букач // Вісник СевДТУ. Вип. 92: Економіка і фінанси: зб. наук. пр. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2008. – С. 25–31.
17. Булана О. О. Бюджетно-податкові механізми стимулювання посткризової активізації підприємницької діяльності / О. О. Булана // Економіка і прогнозування. – 2011. – № 2. – С. 53–62.
18. Буряковський В. В. Роль податків у наповненні бюджетів усіх рівнів / В. В. Буряковський // Фінанси України. – 2001. - № 5. – С. 78-81.
19. Бусол О. Ю. Особливості державної політики правового регулювання виробництва і збуту підакцизних товарів та ефективність протидії злочинам в цій сфері / О. Ю. Бусол // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2009. – № 21. – С. 182–191.
20. Бутенко А. І. Проблеми узгодження інтересів підприємств харчової промисловості і органів влади у сфері оподаткування / А. І. Бутенко,

- Г. В. Карпінська, Н. І. Носова // Економіка харчової промисловості. – 2011. – № 2. – С. 15–23.
21. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь: Фенікс, 2012. – 531 с.
22. Бюджетна політика: прагматичні підходи до стратегічних рішень : Аврамченко К. В. та ін.; Ін-т суспіл.-екон. дослідж. Київ: СТ-ДРУК, 2016. 110 с.
23. Бюджетна система України та Євросоюзу: монографія / С. О. Булгакова, О. І. Барановський, Г. В. Кучер та ін.; за заг. ред. А. А. Мазаракі. – К.: КНТЕУ, 2010. – 409 с.
24. Бюджетна система : уклад.: Андрейків Т. Я., Оліярник В. В. Львів : Вид-во Львів. торг.-екон. ун-ту, 2016. 287 с.
25. Бюджетна система [І. І. Кичко та ін.] ; Чернігів. нац. технол. ун-т. - 2-ге вид., перероб. і допов. Чернігів ; Ніжин : Лук'яненко В. В. : Орхідея, 2016. 256 с.
26. Бюджетний кодекс України: зі змінами та доповненнями станом на 7 лютого 2012 р.: Відповідає офіц. тексту. – К., 2012. – 147 с.
27. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : Лемішовський В. І. та ін. ; Нац. ун-т "Львів. політехніка", Ін-т економіки і менеджменту, Аудит. фірма "Зах. аудит. група". Львів : Растр-7, 2016. 1023 с.
28. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2011–2013 годах // Финансы. – 2010. – № 7. – С. 3–9.
29. Василик О.Д. Податкова система України.– К.: ВАТ „Поліграфкнига”. – 2004. – 478 с.
30. Василичев Д. В. Розбудова податкової системи України / Д. В. Василичев // Економічний простір. – № 20/2. – 2008. – С. 137–143.

31. Васильців Т. Г. Державне регулювання ринку підакцизних споживчих товарів: дис. ... канд. екон. наук: 08.02.03 / Тарас Григорович Васильців. – Л., 2004. – 262 с.
32. Взаємовідносини у системі "підприємство – державна податкова служба": формування механізмів та напрями розвитку: монографія / О. Є. Кузьмін та ін. – Л.: Міські інформаційні системи, 2012. - 217 с.
33. Вишнеvский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения/ под ред. В. П. Вишнеvского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭПНАН Украины, 2006. – 504с.
34. [Возняк Г.В.](#) Бюджетна політика розвитку регіонів України: сучасна парадигма та орієнтири подальших реформ : монографія ; НАН України, ДУ "Ін-т регіон. дослідж. ім. М. І. Долішнього НАН України". Львів : ДУ "Ін-т регіон. дослідж. ім. М. І. Долішнього НАН України", 2016. 519 с.
35. Волков Д.О. Сплата непрямих податків у країнах з ринковою економікою / Д.О. Волков // Фінанси України. – 2004. – №2. – с. 118– 121
36. Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи: монографія / О. М. Воронкова. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2012. – 391 с.
37. Геєць В. М. Формування доходів частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи / В. М. Геєць // Економіка і прогнозування. – 2005. – № 1. – С. 9– 30.
38. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах / Т. В. Горянська // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 7. – С. 68–72.
39. Гринкевич С. С. Еволюція теоретичних поглядів на економічну природу та наслідки непрямого оподаткування / С. С. Гринкевич, Г. В. Севастьянова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.11. – С. 100–107.

40. Гурвич Е. Бюджетная и монетарная политика в условиях нестабильной внешней конъюнктуры / Е. Гурвич // Вопросы экономики. – 2006. – №3. – С. 4–27.
41. Давыдова И.А. Акцизы. – М.: ЗАО "Издательский дом "Главбух", 2003. – 256 с.
42. Дадашев А. О стимулирующем потенциале налоговой политики / А. Дадашев // Экономист. – 2009. – №8. – С. 45–50.
43. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія / В. Г. Дем'янишин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.
44. Демиденко Л. М. Удосконалення непрямого оподаткування у напрямку інтеграції в ЄС // Л. М. Демиденко Фінанси України. – 2005. – №4. – с. 124–128
45. Демиденко Л. П. Розвиток теорій оподаткування вченими Заходу / Л. П. Демиденко // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 112–121.
46. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні: монографія / Б. М. Данилишин, О. М. Кондрашов. – Донецьк, 2010. – 296 с.
47. Державне бюджетування в Україні: сутність та основні детермінанти : монографія / З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ : Знання України, 2016. 395 с.
48. Десятнюк О. Упорядкованість роботи з податковими ризиками в процесі адміністрування податків / О. Десятнюк // Галицький економічний вісник. – 2009. – №1. – С. 109–117.
49. Дзюблюк О. В. Неконвенційні заходи монетарної політики: досвід федеральної резервної системи США. *Журнал європейської економіки*. 2017. Т. 16, № 3. С. 357–381
50. Єпіфанов А. О. Бюджет України: монографія у 2 кн. Книга друга: Виконання бюджету / А. О. Єпіфанов, І. І. Д'яконова, І. В. Сало. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ" – 2010. – 187 с.

51. Єфименко Т. І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість / Т. І. Єфименко, І. О. Луніна // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 5–14.
52. Жаліло Я. А. Наслідки фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр. для України та умови після кризового відновлення / Я. А. Жаліло // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 177–188.
53. Жукевич О. М. Адміністрування акцизів в умовах дії Податкового кодексу України: збірник матеріалів XII міжнародної науково-практичної конференції [«Стан і проблеми оподаткування в умовах економічних перетворень»], (23–24 листопада 2012 р.). – Донецьк: ДонНУЕІ імені Михайла Туган-Барановського, 2012. – С. 218–221.
54. Жукевич О. М. Актуальні проблеми застосування податку на додану вартість в Україні / О. М. Жукевич // Економічний простір: збірник наукових праць. – № 22/2. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2009. – С. 258–264.
55. Жукевич О. М. Акцизна політика в Україні: захист підприємств тютюнової промисловості чи здоров'я населення: матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції [«Фінанси України 2009»], (15–20 грудня 2009 р.). – Київ: ТОВ «Ультрадрук», 2009. – С. 42–43.
56. Жукевич О. М. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у процесі адаптації до європейських стандартів: матеріали науково-практичної конференції [«Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України»], (19 вересня 2008 р.). – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2008. – С. 338–341.
57. Жукевич О. М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС / О. М. Жукевич // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту: економічні науки. – 2010. – Вип. II (36). – С. 260–266.
58. Жукевич О. М. Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази /

О. М. Жукевич // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. – № 2. – С. 105–114.

59. Жукевич О. М. Ефективність реалізації регулюючого потенціалу акцизів в Україні: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу [«Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні»], (23 березня 2012 р.). – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2012. – С. 63–64.

60. Жукевич О. М. Контроль за сплатою акцизного збору в Україні: матеріали науково-практичного круглого столу [«Мінімізація сплати податків»], (29 квітня 2010 р.). – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – С. 103–106.

61. Жукевич О. М. Напрями підвищення фіскальної ефективності акцизів в Україні: збірник матеріалів науково-практичного круглого столу [«Подолання мінімізації податкових зобов'язань як чинник детінізації економіки України»], (9 листопада 2012 р.). – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2012. – С. 132–134.

62. Жукевич О. М. Непрямі податки у системі регулювання економіки: тези доповідей всеукраїнської науково-практичної конференції [«Фінансова політика у системі соціально-економічного розвитку України»], (17–18 квітня 2013 р.). – Київ: Київський національний торговельно-економічний університет, 2013. – С. 111–113.

63. Жукевич О. М. Особливості акцизного оподаткування в Україні / О. М. Жукевич // Культура народів Причорномор'я. – 2009. – № 157. – С. 50–52.

64. Жукевич О. М. Податковий кодекс як основа системи акцизного оподаткування / О. М. Жукевич // Актуальні управлінські і економічні проблеми сучасності: теоретичний і науковий часопис. – 2011. – № 1(1). – С. 43–52.

65. Жукевич О. М. Проблеми застосування акцизного збору в Україні: матеріали науково-практичної конференції [«Проблеми розвитку

фінансової системи України в умовах глобалізації»], (25–28 березня 2009 р.). – Сімферополь: Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, 2009. – С. 49–50.

66. Жукевич О. М. Проблеми застосування ПДВ в Україні: матеріали науково-практичної конференції [«Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік»], (12-13 березня 2009 р.). – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – Ч. 2. – С. 180–182.

67. Жукевич О. М. Проблеми оподаткування тютюнових виробів акцизним податком / О.М. Жукевич // Таврійський економічний журнал. – 2011. – № 6. – С. 82–84.

68. Жукевич О. М. Ризики податкової сфери: реалізація соціальної у стратегії: збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції [«Проблеми формування нової економіки ХХІ століття»], (17–19 грудня 2008 р.). – Дніпропетровськ: Придніпровська державна академія будівництва і архітектури. – Т.6. – С. 66–68.

69. Жукевич О. М. Трансформація акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні / О. М. Жукевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 1 (59). – С. 258–260.

70. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005.- 714 с.

71. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання: монографія / І. В. Запатріна. – К.: Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. – 528 с.

72. Засади формування бюджетної політики держави: монографія / М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, І. О. Плужніков та ін.; за ред. М. М. Єрмошенка. – К.: НАУ, 2003. – 284 с.

73. Засанський В. В. Удосконалення податкового законодавства України: аналіз проекту Податкового кодексу М. Катеринчука та К. Ляпіної / Засанський В. В., Біленко Т. І., Клименко В. В. – [Електронний ресурс].

74. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової служби України на 2011 рік, затвердженого наказом ДПА України від 08.02.11 №74. – [Електронний ресурс].

75. Зінченко М. А. Фінансові потоки місцевих бюджетів України: теорія та практика управління: монографія ; Одес. нац. екон. ун-т. - Одеса : Кримполіграфпапір, 2016. 258 с.

76. Зятін В. С. Законодавство України та законодавство ЄС у сфері непрямого оподаткування: актуальні проблеми співвідношення та взаємодії / В. С. Зятін // Держава і право: збірник наукових праць. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – 2006. – Випуск 33. – 690 с.

77. Иванов Ю. Б. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: монография / Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2009. – 520 с.

78. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ООО "Юр Инфо Р – Пресс", 2004. – 270 с.

79. Иванов Ю. Б. Адміністрування податків / Ю. Б. Иванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц; за заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Иванова. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 276 с.

80. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації: Сіденко В. Р., Скрипниченко В. Р., Пономаренко В. С., Чугунов І. Я. та ін.; за ред. В.Р.Сіденка. Київ: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2017. 648 с.

81. Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно-аналітичній системі державної податкової служби : монографія / В. П. Дюрядін та ін.; за заг. ред. Л.Л.Тарангул – К.: Алерта, 2010. – 350с.

82. Кейнс Д. М. Общая теория занятости процента и денег: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1978. -494с.

83. Кириченко А. В. Бюджетно-податкове регулювання розвитку агропромислового виробництва України: монографія / А. В. Кириченко. – К.: КОМПРИНТ, 2012. – 243 с.
84. Князева О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой / О. В. Князева, Н. В. Пономарева // Финансы. – 2006. – № 6. – С. 31–36.
85. Кодацький В.П. Отдельные вопросы теории налогов // Економіка, фінанси і право. – 2007. – №5. – с. 3–7
86. [Коляда Т. А.](#) Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика : монографія ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2016. 395 с.
87. Корнус В. Г. Оцінка регулюючого впливу системи оподаткування на економічні процеси / В. Г. Корнус // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 7. – С. 142–148.
88. Корнус В. Г. Принципи оподаткування та базис для вдосконалення побудови системи оподаткування // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №2 (56). – С. 14–21
89. Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки / В. І. Коротун // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: збірник наукових праць.– Чернівці: Технодрук, 2008. –Вип. 3 (12): ч. 2. – С. 180–186.
90. Коротун В. І. Гармонізація специфічного акцизного оподаткування України до вимог ЄС / В. І. Коротун // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2010. – № 8. – С. 98–106.
91. Коротун В. І. Оптимізації акцизного оподаткування в харчовій промисловості: дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.08 / В. І. Коротун. – Ірпінь, 2009. – 224 с.
92. [Крушельницька Т. А.](#) Управління податковою системою України в умовах міжнародної економічної інтеграції: монографія / Т. А. Крушельницька. – Донецьк : Юго-Восток, 2012. - 410 с.

93. Крючкова Н. М. Вплив оподаткування на соціально-економічний потенціал економіки України в умовах інституційних зрушень: теоретичний підхід / Н. М. Крючкова // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського державного економічного університету. – Одеса. – 2011. Вип. 41(2). – С. 222–230.
94. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: монографія / Н. М. Крючкова. – Одеса: Астропринт, 2011. – 190 с.
95. Крючкова Н. М. Фискальный потенциал совершенствования администрирования налогов в Украине // Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / Под общ. ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, А.И. Крысоватого. – К.: Кондор, 2011. – 530 с.
96. Лисяк Л. В. Бюджетна політика у системі державного регулювання соціально-економічного розвитку України: монографія / Л. В. Лисяк. – К.: ДННУ АФУ, 2009. – 594 с.
97. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А. І. Луцик // Наукові записки Національного університету „Острозька академія”: серія „Економіка”, вип. 15. – 2010. – № 2 (41). – С. 37–44.
98. Луцик А. І. Тіньова економіка та розміри податкових надходжень: діалектика взаємозалежності / А. І. Луцик // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2008. – № 2. – С. 48–57.
99. Лютий І. О. Ефективність податкової політики України / І. О. Лютий // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2008. – № 2 (41). – С. 26–31.
100. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К.: Знання, 2005. – С. 335.
101. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 434 с.

102. Макаренко В. В. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів / В. В. Макаренко, В. І. Коротун // Таврійський науковий вісник: Науковий журнал. – Херсон: Айлант. – 2009. – Вип. 67. – С. 322–328.
103. Макаренко В.В. Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні / В.В. Макаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 11. – С. 11–15.
104. Макконнел К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнел, С. Л. Брю. – пер. с 14 англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 972 с.
105. Макогон В. Д. Бюджетна політика в умовах посилення євроінтеграційних процесів. *Бізнес-Інформ*. 2017. № 11. С. 323–327
106. Макогон В. Д. Бюджетна політика у країнах ЄС / В. Д. Макогон // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 36–46.
107. Макогон В. Д. Бюджетна стратегія інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки. *Бізнес-Інформ*. 2017. № 9. С. 58–62.
108. Макогон В. Д. Бюджетна стратегія соціально-економічного розвитку країни. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 1(90). С.74–82.
109. Макогон В. Д. Бюджетне прогнозування як інструмент державного регулювання економічних процесів. *Бізнес-Інформ*. 2017. № 10. – С. 314–318.
110. Максюта А. Бюджетна складова суспільного розвитку / А. Максюта, І. Чугунов // Вісник КНТЕУ. – 2012. – №3 (83). – С. 45-54
111. Матвійчук А.В. Прогнозування надходжень ПДВ / А.В. Матвійчук // Фінанси України. – 2008. –№3. – с. 68-78
112. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу / Мельник В. М. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.

113. [Мельник В.М.](#) Податок на додану вартість у податковій системі України / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 82–86.
114. Мельник М. М. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки / М. М. Мельник // Наукові праці НДФІ. – 2008. – № 1 (42). – С. 40–45.
115. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
116. Мельник П. В. Тенденції формування доходів державного бюджету та монетарна політика // Фінанси України. – 2001. – №6. – С. 24–30
117. Мельничук О. І. Державне регулювання спиртової галузі України / О. І. Мельничук // Економіка харчової промисловості. – 2012. – № 2 (14). – С. 46–49.
118. Методологія управління бюджетними програмами : С. Д. Бушуев та ін. ; за ред. С. Д. Бушуєва, С. В. Цюцюри ; Київ. нац. ун-т буд-ва і архітектури. Київ : КНУБА, 2016. 195 с.
119. Милль Дж. С. Основы политической экономии: в 3 т. / Милль Дж. С.; [пер. с англ.]. – М.: Прогрес, 1981. – 347 с.
120. Минаев Б. А. Ситуации, требующие углубленного рассмотрения при облажении НДС / Б. А. Минаев// Налоговый вестник. – 2009. – №2.– С. 34–42.
121. Митне регулювання в Україні (Митний кодекс України: Законодавство) / уклад. : В. С. Ковальський, О. С. Демський. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 424 с.
122. Мігунова Л. Роз'яснення ПКУ. Акцизний податок. / Л. Мігунова // Вісник Податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 27–31
123. Міжнародний досвід сереньострокового бюджетного планування: уроки для України [Текст] / Financial and econ. analysis office in the VRU (FEAO) ; [підгот. М. Стадник ; за заг. ред. В. М. Мазярчука]. [Київ] : Лопатіна О. О. [вид.], трав. 2017. 31 с.

124. Міжнародний досвід формування основних напрямів бюджетної політики [Текст] / Financial and econ. analysis office in the VRU (FEAO) ; [підгот.: Д. Серебрянська, М. Стадник ; за заг. ред. В. М. Мазярчука]. [Київ] : Лопатіна О. О. [вид.], трав. 2017. 27 с.
125. Мурашко М., Коваленко Ю. Проблеми дефініцій системи адміністрування податків в Україні / М. Мурашко, Ю. Коваленко // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2007. – № 4. – С. 31–37.
126. Мярковський А. І. Бюджетна політика як складова соціально-економічного розвитку країни / А. І. Мярковський, І. Я. Чугунов // Вісник КНТЕУ. – 2010. – №5. – С. 5–14
127. Мярковський А. І. Пріоритетні напрями бюджетної політики / А. І. Мярковський // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 1 (50). – С. 3–14.
128. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 142–150.
129. Налоги и налогообложение/ Под. ред. Д. Г.Черника, Л. П. Павловой. – М.: Инфра-М, 2001. – 412 с.
130. Налоговые реформы. Теория и практика: монография / И. А. Майбуров и др.; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 463 с.
131. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кіл. авторів; заг. редакція, М.Я. Азарова. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К.: Міністерство фінансів України, ДННУ „Академія фінансового управління”, Національний університет ДПС України, 2011. Т.3. – 742 с.
132. Недодаєва Л. В. Місце ПДВ в реформуванні податкової системи України / Л. В. Недодаєва, О. В. Кавун // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. – 2009. – № 2. – С. 68–76.
133. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. – М., 1904. – 624 с.

134. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету як домінанта фінансової стабільності держави / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2005. – №6. – С.19–28.
135. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М.: Тип. Т-ва Сытина, 1914. – 364 с.
136. Омельченко А. Д. Податкова політика в Україні: перспективи розвитку // Юридичний вісник України. – 2008. – №43. – С. 25–31
137. [Онищенко С. В.](#) Бюджетна безпека України: сутність, загрози та шляхи забезпечення. Монографія. Київ : Знання України, 2017. 403 с.
138. Очеретько Л. М. Аналіз позитивних змін податку на додану вартість / Л. М. Очеретько, В. Б. Кузнецова // Сталій розвиток економіки. – 2012. – № 2 (12). – С. 184–186.
139. Паєнтко Т. В. Удосконалення адміністрування як фактор протидії ухиленню від оподаткування / Т. В. Паєнтко // Економіка та держава. – 2006. – № 2. – С. 24–26.
140. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской федерации / В. Г. Пансков. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 326 с.
141. Пантелєєв В. П. Бюджетна система : Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. Харків : ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2016. 377 с.
142. Проект Постанови про основні напрями бюджетної політики на 2016 рік: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54761
143. Проект Постанови про основні напрями бюджетної політики на 2017 рік: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59706
144. Проект Постанови про основні напрями бюджетної політики на 2018-2020 роки: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62047
145. Розвиток бюджетної децентралізації в Україні : наук. доп. Луніна І. О. та ін. ; за ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної ; НАН України, ДУ "Ін-т економіки та прогнозування НАН України". Київ : [б. в.], 2016. 69 с.
146. [Станкус Т.](#) Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів : Швейцар.-укр. проект "Підтримка

- децентралізації в Україні" DESPRO, Swiss resource Centre and consultancies for development Skat. Харків : Фактор, 2017. 126 с.
147. Тарасюк М. В., Малярчук О. В. Сучасний стан реалізації інноваційної політики України та її фінансове забезпечення. *Економіка та держава*. 2017. № 1. С.19–24.
148. Титарчук І. М. Бюджетний менеджмент : Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Київ : Компринт, 2016. 331 с.
149. Токарева К. О. Структура бюджету: фінансово-правовий аналіз : монографія ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2017. 183 с.
150. Чугунов І. Я. Фінансово-економічне прогнозування і планування / І. Я. Чугунов, Т. Г. Затонацька, А. В. Ставицький. – К.: ПоліграфКонсалтинг, 2007. – 312 с.
151. Чугунов І.Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку: монографія / І. Я. Чугунов. – К. : НІОС, 2003. – 488 с.
152. Чугунов І.Я. Теоретичні основи системи бюджетного регулювання / І. Я. Чугунов. – К. : НДФІ, 2005. – 260 с.
153. Чугунов І.Я. Фінанси України: інституційні перетворення та напрями розвитку: монографія / Акад. фін. упр. ; за ред. І. Я. Чугунова. – К. : ДННУ АФУ, 2009. – 848 с.
154. Чугунов І.Я., Козарезенко Л.В. Державне фінансове регулювання розвитку людського потенціалу. *Вісник КНТЕУ*. 2017. № 3. С. 116–132.
155. Шабліста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / НАН України; Інститут економіки. – К., 2000. – 218 с.
156. Швабій К. І. Податкові пільги як загроза фінансовій безпеці України / К. І. Швабій, В. І. Коротун // Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр. Вип. 34 – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. – С. 112–120.

ДОДАТКИ

Додаток А

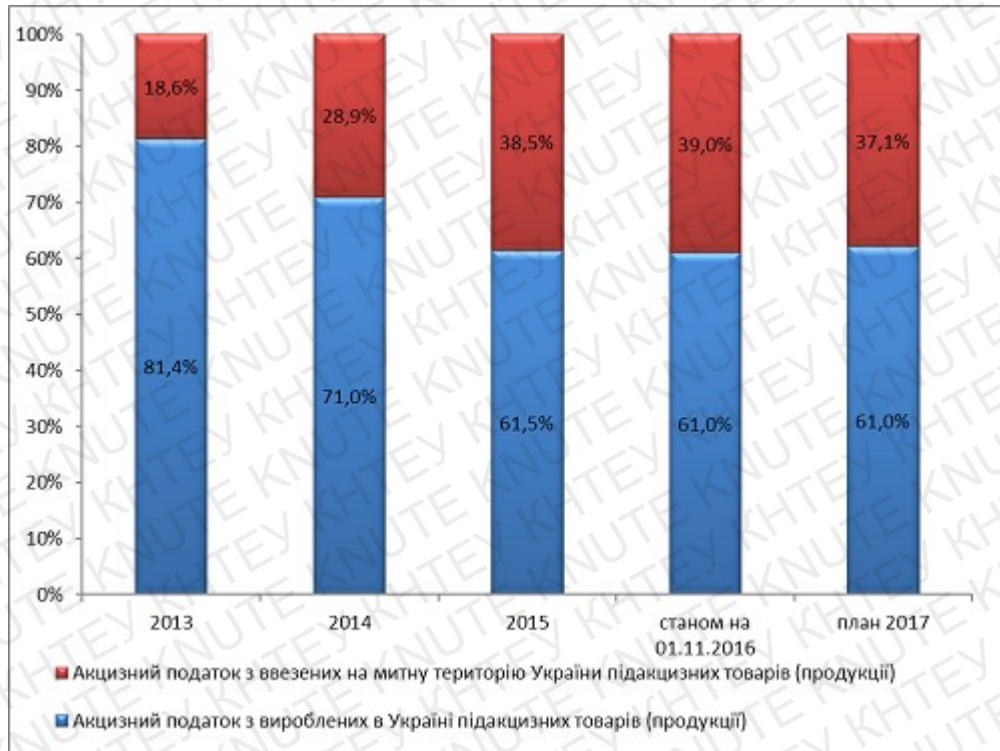


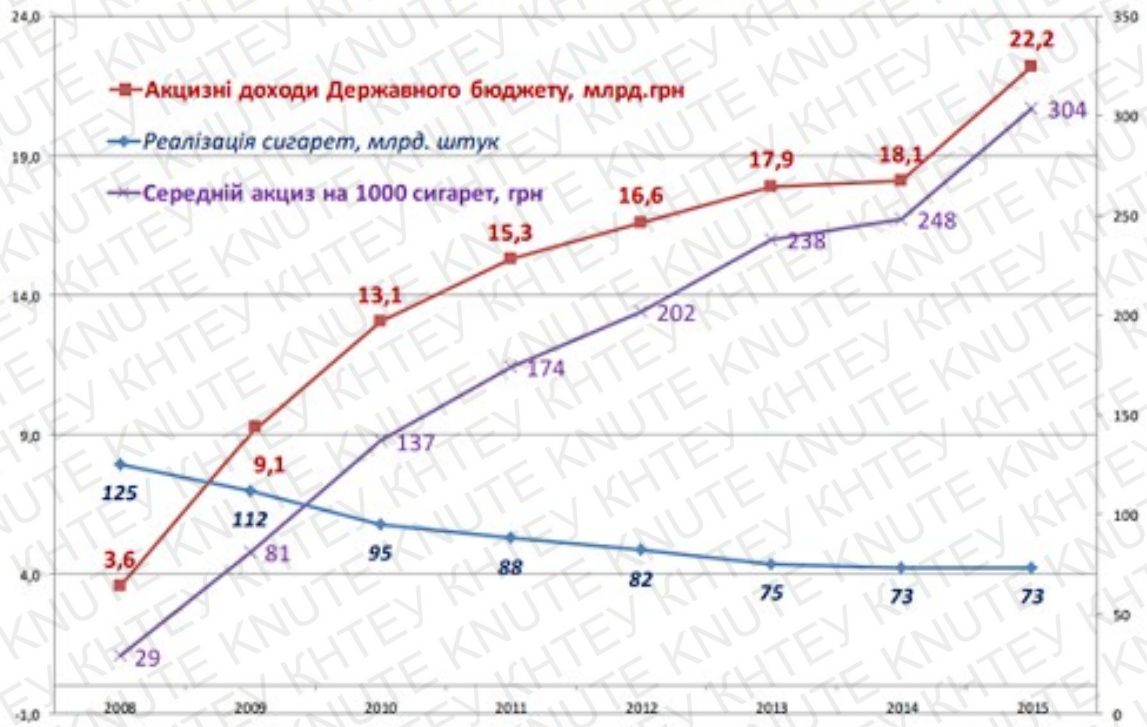
Рис. А.1. Структура акцизного податку

Додаток Б



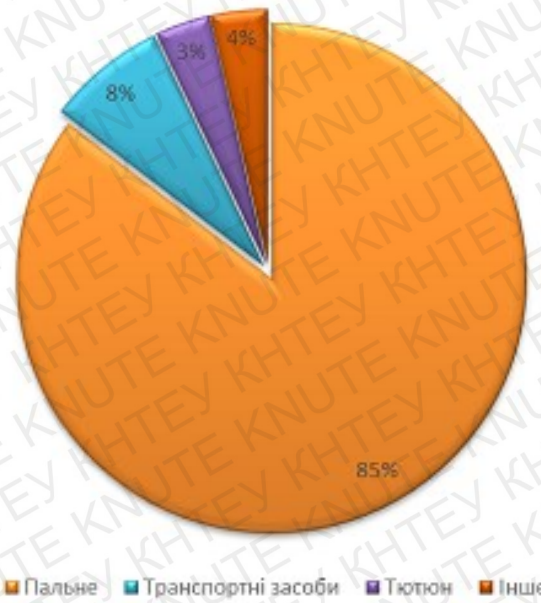
Додаток В

Результати акцизної політики в Україні



Додаток Д

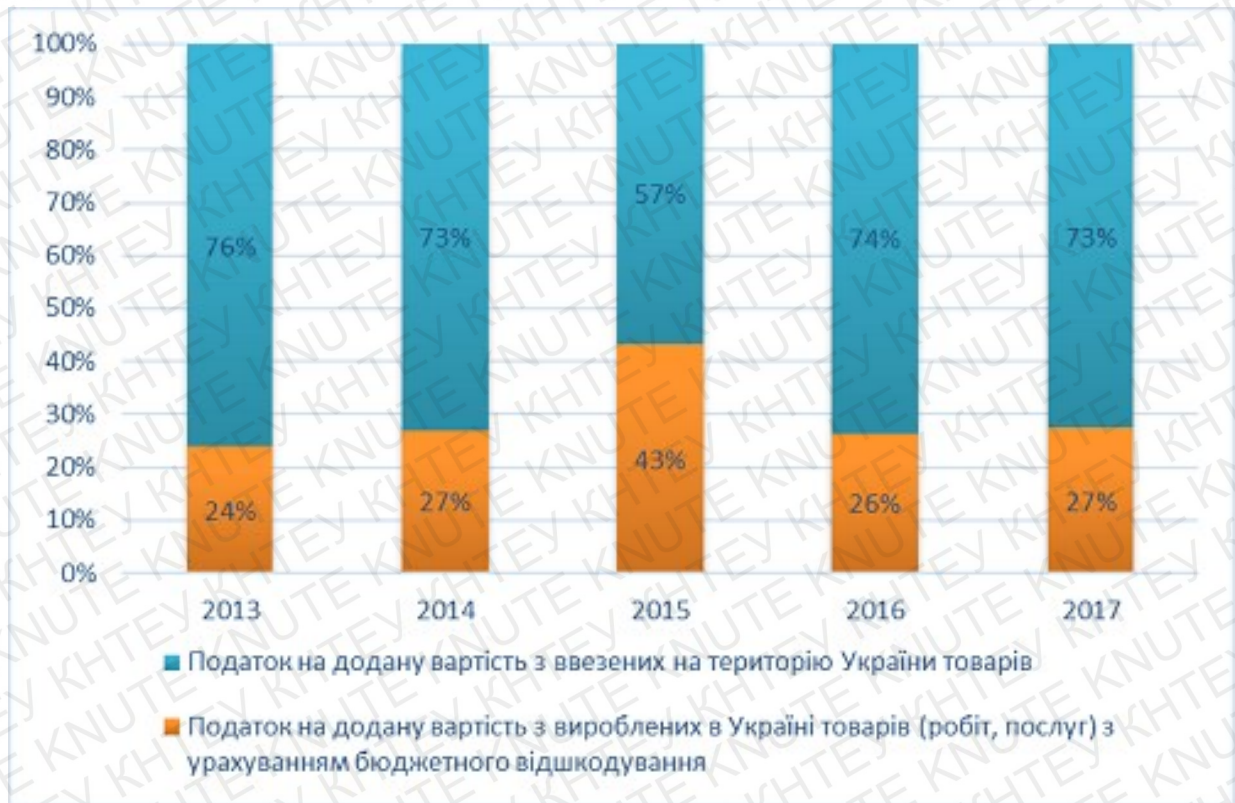
Акцизний податок з ввезених на митну територію України
підакцизних товарів (продукції), станом на 01.11.2016



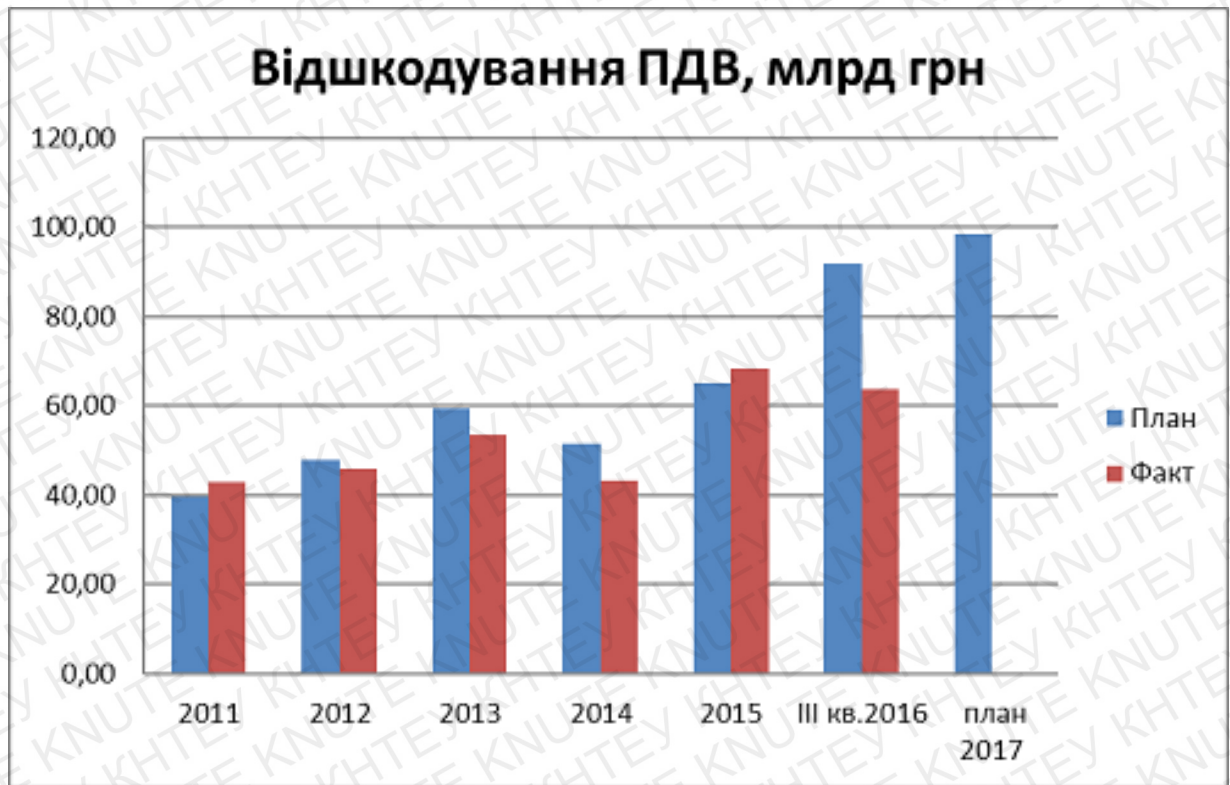
Додаток Е



Додаток Ж



Додаток 3



Додаток К

