

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансів**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему: «Непрямі податки як складова формування доходів бюджету»

Студентки 2 курсу, 1м групи,  
спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та  
страхування»  
спеціалізації «Державні та муніципальні  
фінанси»

Прохнової Ольги  
Леонідівни

Науковий керівник  
к.е.н., доцент

Шевченко  
Світлана  
Олексіївна

Керівник освітньо-професійної програми  
д.е.н., професор

Макогон  
Валентина  
Дмитрівна

Завідувач кафедри фінансів,  
д.е.н., професор,  
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор  
Якович

Київ 2020

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади непрямого оподаткування	
1.1 Сутність та значення непрямого оподаткування у формуванні доходів бюджету .....	5
1.2 Особливості зарубіжного досвіду справляння непрямих податків .....	9
Розділ 2. Оцінка ефективності застосування непрямих форм оподаткування при формуванні доходів бюджету	
2.1. Місце непрямих податків в структурі доходів бюджету.....	19
2.2. Оцінка ефективності непрямого оподаткування в Україні.....	23
Розділ 3. Удосконалення потенціалу непрямих податків як складової формування доходів бюджету	
3.1. Проблеми справляння непрямих податків в Україні .....	30
3.2. Напрями реформування непрямого оподаткування.....	36
Висновки.....	43
Список використаних джерел.....	45
Додатки	

## ВСТУП

Україна, як і будь-яка інша держава, не може існувати без доходів, потрібних для виконання покладених на неї функцій. Основним джерелом доходів України є податкові надходження, що складають найбільшу частку доходів бюджету.

Основну масу доходів Україні приносять непрямі податки, які характеризуються стійкими, регулярними надходженнями. Держава є зацікавленою в збільшенні її доходів, значною мірою за допомогою підвищення ставок непрямих податків з одного боку та недопущенням стрімкого зростання податкового навантаження на споживання, з іншого боку, адже при підвищенні податкового навантаження на економіку країни відбувається зниження платоспроможності населення, зменшення споживання на ринку товарів і послуг та, зрештою, зменшення сплачуваних сум непрямих податків.

Основною специфікою непрямих податків є те, що вони можуть використовуватись як регулятор цін. Саме через рівень цін, держава здійснює вплив на реальні доходи споживачів. Врешті-решт, непрямі податки дають змогу регулювати платоспроможний попит, як невід'ємну складову ринкової рівноваги.

Структуру системи непрямих податків, їх вплив на суб'єктів господарювання та бюджет, досліджували у своїх працях такі українські вчені, як О. Амоша, О. Барановський, В. Геєць, А. Дрига, А.Дмитренко, А. Капітанчук, І. Лютий, Г. Лебедик, С. Міщенко, Т. Меркулова, М. Петренко, А. Соколовська, І. Хлебнікова, І.Чугунов. Проте проблема наповнення непрямыми податками державного бюджету повною мірою актуальна сьогодні, адже велика кількість запитань щодо фіскальної ефективності ПДВ та акцизного податку, а також регулюючої їх ролі досі є невирішеними.

Непряме оподаткування в сучасних умовах повинне стимулювати економічний розвиток країни, сприяти створенню вигідних умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягаря, отриманню сталих доходів до Державного бюджету. Тому, дослідження непрямого

оподаткування та його вплив на формування доходів бюджету в Україні є актуальним.

**Метою дослідження** є аналіз теоретико-організаційних засад непрямого оподаткування, виявлення його проблем та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення наповненості дохідної частини бюджету, підсилення фіскального значення податків на споживання

Для досягнення поставленої мети дослідження необхідно виконати такі **завдання**:

- визначити сутність непрямого оподаткування;
- розкрити особливості справляння непрямих податків в зарубіжних країнах;
- дослідити роль непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України;
- проаналізувати динаміку та структуру надходжень непрямих податків в Україні;
- узагальнити проблеми врегулювання та справляння непрямих податків;
- визначити шляхи реформування непрямого оподаткування в Україні.

**Об'єктом дослідження** є система непрямого оподаткування в Україні.

**Предмет дослідження** є ефективність функціонування непрямих податків в Україні щодо наповненості Державного бюджету.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження було використано такі методи, як аналітичний, статистичний, табличний, аналіз, метод порівняльного аналізу.

**Наукова новизна** полягає у подальшій розробці теоретико-організаційних засад оподаткування процесів споживання в Україні та створенню практичних рекомендацій щодо збільшення фіскального значення та регулюючої ролі непрямих податків.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що обґрунтовані в роботі висновки та пропозиції можуть бути використані органами законодавчої і виконавчої влади в процесі подальшого реформування системи непрямого оподаткування в Україні та її вдосконалення.

## РОЗДІЛ I

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

#### 1.1 Сутність та значення непрямого оподаткування у формуванні доходів бюджету

Податкові надходження займають провідне місце у бюджетних доходах, складаючи найбільшу питому вагу у їх структурі, що, з свого боку, впливає на соціально-економічний розвиток держави та є одним із інструментів державного регулювання економіки.

По чинному бюджетному законодавству, усі види непрямих податків, які фактично стягуються в Україні, стовідсотково зараховуються до Державного бюджету України [1].

Загалом податкові надходження, їх формування, розподіл та використання є ключовим елементом системи бюджетно-податкового регулювання, а його значення збільшується в умовах трансформації економічної системи. На цій стадії вплив держави на розвиток економіки набуває неявного характеру і реалізується шляхом проведення бюджетної та податкової політики. [20].

Згідно чинного податкового законодавства України, усі податки розділяються на непрямі та прямі. Але до непрямих податків належать три податки: податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок та мито.

Загалом, непрямі податки – це податки на продаж, з обігу, на додану вартість, на продаж цінних паперів, на перекази коштів за кордон, на дарування і спадкування, на передачу власності, на матеріально-технічні запаси та обладнання, на монопольне право та привілеї, а також акцизи, гербові збори, прикордонні збори та всі інші податки (збори), за винятком прямих податків і податків з імпорту [2]. Залежно від характеру охоплення товарів оподаткування акцизи поділяються на універсальні та специфічні.

Найбільш поширеною формою універсального акцизу являється ПДВ. Він зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування усіх ступенів руху товару, але одночасно ліквідує його основний недолік —

кумулятивний ефект. Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в його нарахуванні на кожному етапі руху товару від виробника до споживача, при цьому з оподаткованого обороту виключаються податки, які були сплачені на попередніх етапах, в результаті чого об'єктом оподаткування виступає вартість, створена на конкретному ступені руху товару [32, с. 85].

В Україні ПДВ вперше запроваджено в 1992 р., і разом з акцизним податком він замінив податок з обороту і податок із продажу. А 1997-го був ухвалений новий Закон України «Про податок на додану вартість», який суттєво змінив порядок справляння податку, що діяв раніше. Сьогодні ПДВ нараховується та сплачується відповідно до норм Розділу V Податкового кодексу України.

В Україні застосовується ще два види непрямих податків: акцизи і мито.

Найбільшого поширення у вітчизняній практиці набули універсальні акцизи.

Поширення універсальних акцизів зумовлене рядом чинників. Широка база оподаткування забезпечує стійкі надходження до бюджету, які не залежать від змін в уподобаннях споживачів та асортименті реалізованих товарів. Універсальні ставки полегшують контроль податкових органів за правильністю сплати податку.

Сутність специфічних акцизів полягає в тому, що не всі товари підлягають оподаткуванню, а лише окремі їх види, причому є різні підходи до оподаткування різних груп товарів. Специфічним акцизом є акцизний податок, що встановлюється на окремі види товарів, які, як правило, не належать до речей першої необхідності і рівень рентабельності яких досить високий за диференційованими ставками [25, с. 96].

Також одним із видів непрямих податків є мито. Мито — це вид непрямого оподаткування, яке пов'язане із зовнішньо економічною діяльністю, тобто це є податок з переміщення товарів при експорті, імпорті, транзиті. Мито на даний час не відіграє відчутної ролі у податковій системі. Це пов'язано з розвитком світової торгівлі, обмеженням різних бар'єрів, у тому числі митних. Існуючі на даний час міжнародні домовленості передбачають або пільгове митне оподаткування, або взагалі безмитну торгівлю. Мита як різновид податків на споживання сьогодні встановлюються найчастіше не з метою поповнити доходи бюджету (хоча іноді і

це має місце), а захистити внутрішній ринок, національну промисловість і сільське господарство [27, с. 253].

Переваги непрямих податків пов'язані, насамперед, з їхньою роллю у формуванні доходів державного бюджету. Однак це зовсім не означає, що вони не виконують регулюючої функції. При вмілому використанні непрямі податки можуть бути дієвими фінансовими інструментами регулювання економіки.

Податки стають основним інструментами реалізації державної політики з питань економіки і соціального розвитку, за їх допомогою здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту на адміністративно-територіальному і галузевому рівнях, а також між різними соціальними групами. Однак податкові надходження формують немалу частку доходів бюджету держави, що має свій вплив на доходи не лише юридичних, а й фізичних осіб, зокрема у формі податків на споживання [14].

Найбільшу частку у доходах державного бюджету як у розрізі непрямих податків, так і в цілому по всіх податках, займає ПДВ. Акцизний податок є другим у структурі непрямих податків і четвертим податком по величині всіх податкових надходжень.

Непрямі податки не залежать від доходів або майна окремого платника, а безпосередньо визначаються розміром споживання. Через це вони активно використовуються як пріоритетний фіскальний інструмент наповнення казни для забезпечення функціонування держави в умовах трансформації економіки.

Якщо порівнювати українську практику застосування ПДВ із країнами з розвинутою ринковою економікою, то потрібно зауважити, що Україна має приблизно середню ставку податку на додану вартість та, власне кажучи, ПДВ, його економічна суть у країнах Європи дуже відрізняються. Якщо там ПДВ є справді податком на ту додану вартість, яку додає підприємство перепродуючи товар, то в Україні він фактично є податком на збут. Адже відвантажена, але неоплачена продукція вже обкладається ПДВ.

Акцизний податок – це непрямий податок, що встановлюється на підакцизні товари та включається в їхню ціну. Суб'єкти підприємницької діяльності

зобов'язані сплатити акцизний податок під час митного очищення товару, а за алкогольні та тютюнові вироби – під час придбання марок акцизу. Відшкодування цих коштів буде тільки після реалізації товарів споживачам, в такому разі матиме місце іммобілізація обігових коштів суб'єктів господарювання.

Третім з непрямих податків є мито. Безперечно, мито займає своє особливе, окреме місце в системі обов'язкових платежів. Це один із найдавніших обов'язкових платежів, що присутній у кожній без виключення національній системі фіскальних платежів. І.І. Янжул зазначав, що мито є різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні. Вчений поділяв мита на чотири різновиди: ввізне, вивізне, транзитне та внутрішнє [15].

Найбільший вплив мито має на внутрішні ціни в країні. У разі знецінення національної валюти застосування мита є доцільним за наявності цінової конкуренції для національних виробників. При раціональному застосуванні, мито дає змогу регулювати транскордонні потоки, ефективно впливати на внутрішню цінову політику країни та на національний ринок.

Отже, враховуючи наведені дані, непрямі податки, по суті, виконують і забезпечують формування доходів Державного бюджету.

Акцизний податок містить основний прихований потенціал, насамперед, за рахунок скорочення переліку пільг по даному податку. Фіскальний потенціал мита також зараз реалізований не в повному обсязі, через зменшення обсягів імпорту товарів та надто сильної фіскальної орієнтації митних органів, що призводить до зростання обсягів "чорного" та "сірого" імпорту.

Хотіли б зауважити, що податкова політика останніх років в Україні зорієнтована на збільшення частки непрямих податків, що мають здебільшого фіскальну спрямованість, адже, оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками підприємств і доходами громадян є більш сталим і менш гнучким.

## 1.2 Особливості зарубіжного досвіду справляння непрямих податків

Реалізація основних принципів оподаткування в різних країнах світу здійснюється з врахуванням особливостей розвитку, існуючої соціально-економічної та політичної ситуації країни. Наявність власної, незалежної від інших держав податкової системи є одним з ознак суверенної та незалежної держави. Провівши певне дослідження, мені вдалося виділити певні основні особливості та відмінності справляння непрямих податків у країнах світу. Для детальнішої інформації розглянемо декілька держав.

Податкова система США схожа на російську своїм федеративним устроєм. Вона має 3 рівні: федеральний, рівень штатів і муніципальних утворень. [24] У США в основному переважають прямі податки. Наприклад, такого податку, як ПДВ, в Сполучених Штатах немає, але практично в кожному штаті обов'язковий до сплати податок з продажів, так як кожен штат самостійно має право вводити будь-який вид податку.

Але, в якості основних податків, прийнятих в США, можна назвати:

- 1) Особистий прибутковий податок, який слугує головним податковим доходом федерального бюджету. Його також сплачують фізичні особи, які ведуть індивідуальний бізнес.
- 2) Майнові податки для фізичних осіб і компаній.
- 3) Корпоративний податок для компаній.
- 4) Акцизи (непрямий податок).
- 5) Податок з продажів (непрямий податок).
- 6) Податки, що нараховуються на оплату праці (внески на соціальне забезпечення).
- 7) Податок на ліквідацію безробіття.

Податкова система Канади, як і система США, має трирівневу структуру: федеральний, провінційний (територіальні утворення) і рівень муніципалітетів. І саме непрямі податки в Канаді нараховуються і сплачуються, доволі, цікавим чином. Крім встановленого на федеральному рівні ПДВ, багато провінцій

додатково стягують податок з продажів. Окрім цього, серед розвинених держав саме у Канаді одні з найбільш високих відсоткових ставок акцизів. Така ситуація з підакцизними товарами склалася не випадково. Територія Канади надзвичайно наповнена тютюновою продукцією, яка є, здебільшого, контрабандою.

Торгівельна система Канади володіє однією особливістю, яка часто не дуже приємним сюрпризом для туристів і гостей країни. Так відбувається через те, що ціни на товари в магазинах, страви в меню ресторанів і кафе завжди включають податки з продажів. Тому туристи неприємно дивуються, побачивши в рахунку заклади громадського харчування суму на 11-13% більше, ніж вони розраховували. Місцеві жителі сприймають це абсолютно спокійно, вже звикли з даною системою нарахування і можуть розрахувати остаточну суму до оплати самостійно одразу.

Податкова система Німеччини: німецькі податки можна об'єднати в 3 групи:

- податки на доходи: прибутковий податок для фізичних осіб, корпоративний податок і промисловий податок для юридичних осіб;
- майнові податки: податок на землю, дарування і спадщину;
- податки на операції і споживання: податок з придбання нерухомого майна, ПДВ.

Непрямі податки надходять у скарбницю не відразу. Вони складаються з страхового податку, податок на тютюн, на пиво, на додану вартість та нафтопродукти.

Наприклад, місцевий податок на пиво включають в ціну напою. При купівлі гроші за товар разом із сплатою податку отримує виробник, який і відраховує податок з проданого пива в бюджет.

Всі платежі додатково ділять на два типу:

- суб'єктивні (стягуються з суб'єктів оподаткування);
- об'єктивні (стягуються з об'єктів оподаткування незалежно від того хто власник).

Податкова система Франції відома тим, що саме в цій країні вперше був введений ПДВ в 1954 році. В даний час французьке оподаткування є зразком стабільності для встановлених податків і правил їх застосування.

Кожного року у Франції відбувається перерозгляд ставки по податках через нестабільну ситуацію в економіці. Як і податки інших країн, французькі розділені на 2 види: прямі і непрямі податки.

Стягнення непрямих податків відбувається на федеральному рівні і вони складаються з:

- ПДВ;
- надбавки на бензин (податок забезпечує до 9% податкових надходжень до бюджету країни);
- акцизів на алкоголь, тютюн і сірники;
- зборів на реєстрацію послуг, марки, операції на біржі та інші.

Французькі органи місцевого управління можуть додатково стягувати прямі (податки на землю, податок на житло, професійний податок на приватну економічну практику) і непрямі податки (автотранспортний податок, збори на електрику, за зміну власника власності). Наразі у Франції розглядаються законопроекти, які дадуть місцевій владі право на підвищення ставок по місцевих податках.

В Італії, як і в Німеччині, прийнята досить розгалужена система оподаткування. Правова база нараховує понад 350 законів федерального характеру. Головні принципи податкової системи визначає Конституція Італії. Саме Італія відрізняється високим рівнем податкового навантаження. Непрямі податки залишаються забезпечують близько 25% податкових надходжень, більшу суму приносять саме прямі податки, близько 40% усіх надходжень. В цілому податки і збори гарантують державі більше половини всіх його доходів.

Податкова система Італії має дворівневу структуру: державний (національний) і місцевий рівень. Оподаткування представлено 40 видами податків і зборів.

Основними податками в Італії виступають прибутковий податок для фізичних осіб, ПДВ і корпоративний податок для юридичних осіб. Ці податки державного рівня складають майже 80% від податкових надходжень.

Податкова система Великобританії представлена 2 рівнями: рівень державного (центрального) уряду та рівень місцевих урядів.

Центральний уряд стягує такі податки: прибутковий, ПДВ, акцизи на тютюн, алкоголь і бензин, корпоративний податок, гербовий збір, внески на соціальне страхування, в тому числі обов'язкове медичне страхування (ОМС). Місьцеве оподаткування має на увазі податок на нерухомість комерційної сфери, збори за вуличні парковки, державні гранти та інші. [10]

Третій за величиною джерелом державних доходів Великобританії є податок на додану вартість (ПДВ). Він був запроваджений у 1973 р. як фіскальна умова членства Великобританії в Європейському Союзі. За період використання цього податку, ставка його не одноразово змінювалася як в бік збільшення, так і в зменшення. З 1997 року до 2008 року основна ставка ПДВ становила 17,5%. На період з 1 грудня 2008 р. до 31 грудня 2010 р. з метою стимулювання економічної активності в умовах світової економічної кризи її було знижено до 15%. Але в подальшому ставка ПДВ повернулася до рівня 17,5 % у 2010 р. та продовжила зростати і у 2015 р. досягла рівня 20 %. Ставка у 20% зберіглася і до 2020 року. На сьогодні існують різні ставки ПДВ, залежно від товарів або послуг, що надаються [36, с. 127]:

- стандартна ставка – 20 %;
- знижена ставка – 5 % (побутова електроенергія, дитячі коляски, допоміжні засоби для пересування інвалідів);
- нульова ставка – 0 % (книги, дитячий одяг, продукти харчування).

Є також деякі товари та послуги, які звільнені від оподаткування та не є об'єктами оподаткування ПДВ, в таких випадках фірми не мають вимагати повернення податку, який було сплачено на товари проміжного виробництва. Акцизні збори справляються у Великобританії з таких основних товарів, як пиво, вино, міцні алкогольні напої, тютюнові вироби й пальне. Для цих товарів діє єдина ставка (за пінту, за пачку); тютюнові вироби обкладаються додатковим адвалерним податком у розмірі 24% від загальної роздрібної ціни товару. Акцизні збори змінюються щороку відповідно до інфляції [23, с. 37].

Система оподаткування Швеції налічує велику кількість прямих, непрямих та інших податків, які залежать від статусу платників податків - забезпечена людина чи ні, фізична чи юридична особа.

Загалом, у Швеції прямими податками оподатковуються доходи та майно платників, а непрямі податки поділяються на ПДВ та акциз. Законодавство Швеції зобов'язує сплачувати ПДВ всіх фізичних та юридичних осіб, які реалізують товари в країні. Найвищою ставкою ПДВ вважається гранична ставка – 75%, яка стосується шоу-бізнесу. Але, незважаючи на це, дана сфера є досить прибутковою та популярною. Також існують й інші ставки ПДВ [35]:

- 25% - базова, застосовується до переважної частини товарів і послуг;
- 12% - знижена, поширюється на продукти харчування, послуги готелів, продаж власноруч зроблених предметів мистецтва, культурні заходи, спортивні змагання, послуги громадського харчування, тощо;
- 6% - низька, застосовується в таких сферах, як книговидавництво, друкування газет і журналів, громадський транспорт;
- 0% - стосується сфер охорони здоров'я, освіти та соціальної сфери.

Акциз в Швеції, як і в багатьох країнах світу є не тільки способом поповнення бюджету, а й інструментом в боротьбі з алкоголізмом та іншими особливостями негативного впливу підакцизних товарів. Платники податків сплачують акциз в розмірі рівному 6% за: паливо - вугілля, рідкий газ, бензин і нафтопродукти; електропостачання; алкоголь; тютюн. Для будь-яких інших товарів акциз не передбачений.

У Португалії ПДВ було запроваджено в 1986 році. Будучи державою-членом ЄС, Португалія базує свій податковий закон на нормативно-правових актах складений на європейському рівні. В даний час існує три ставки ПДВ: стандартна ставка 23%, проміжна ставка 13% та знижена ставка 6%. Однак Автономні райони Азорських островів та Мадейри мають менші податки відповідно на 18% та 22% для стандартного, 4% та 5% для зменшеного та 9% та 12% для зменшено-проміжного.

Знижена ставка застосовується до кількох товарів, таких як основна їжа, водопостачання, класичні фармацевтичні матеріали, деякі газети, періодичні видання та книги, медичне обладнання-допомога для інвалідів, медичні послуги (якщо не звільняються від оподаткування), готелі та подібні послуги, соціальні послуги житло та багато сільськогосподарських продуктів та послуг; проміжний показник розповсюджується на деякі інші продукти харчування, вино, мінеральну воду, дизельне паливо для сільського господарства, в основному експлуатація машин у сільськогосподарському виробництві; встановлюється стандартна ставка щодо більшості товарів та послуг. Крім того, є товари та послуги, які звільняються з ПДВ: витрати на житло, витрати на охорону здоров'я та витрати на освіту.

Акцизні податки стягуються з певних видів товарів. В Португалії цими товарами можуть бути алкогольні напої, тютюнові вироби, олія та газ. Португальська податкова система охоплює два типи акцизних податків: конкретні податки, які обкладаються як фіксована сума євро за кожну одиницю товару, незалежно від стягнутої ціни (наприклад, за гектолітер або грам) та податки на адвалор, що стягуються виходячи із вартості (ціни) продуктів. [37]

Переважання непрямих податків також характерне для латиноамериканських країн. Але у деяких європейських країнах непрямі податки також грають ключову роль. Зокрема, у таких країнах як Австрія, Бельгія, Німеччина, Нідерланди, Франція та Італія частка непрямих податків є достатньо вагомою.

У Фінляндії переважають прямі податки. Частка непрямих податків становить 32,2%. Основним чинником, який визначає співвідношення між прямими та непрямими податками, є життєвий рівень основної маси населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Саме тому, як правило, переважання непрямих податків у структурі оподаткування спостерігається у постсоціалістичних країнах ЄС з молодою ринковою економікою.

Одним із основних видів непрямих податків є ПДВ. Світовий досвід підтверджує, що ПДВ забезпечує високу стабільність надходжень до державного

бюджету. Цей вид податку складає стійку і широку базу формування бюджету, будь-яке незначне підвищення його ставок істотно збільшує надходження до бюджету. Можна зауважити, що загальна ставка ПДВ, яка поширюється на більшість товарів і послуг у Фінляндії становить 24%, знижена ставка для продуктів харчування та послуг громадського харчування – 14%, знижена ставка для книг, кіно, спортивних послуг, культурних і бб розважальних заходів, пасажироперевезень, послуг телебачення та радіомовлення, наркотичних препаратів – 10%.

Податкова система в Польщі, загалом, заснована на самостійному визначенні розміру податку, що означає, що платник податків повинен самостійно розрахувати податок, подати податкову декларацію та самостійно сплатити податок у строки, визначені в податкових актах.

Один із видів податку – це непрямі (оплачується автоматично – при покупці послуги чи товару, оскільки ПДВ зараховується в ціну багатьох товарів): податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, податок з ігор.

- VAT (Податок на додану вартість) – податок при купівлі продуктів харчування, одягу, послуги. Цей податок, як правило, включений у ціну товару або послуги. Йдеться про ціну брутто. Якщо ціна на нетто – це означає, що треба додати податок. Проте в магазинах і підприємствах побутового обслуговування ціни вже містять податок. У Польщі існують різні ставки податку ПДВ: 23%, 8%, 5%, 0%. Ця ставка залежить від роду товару і послуг.

- 23% – Стандартна ставка ПДВ
- 8% – Деякі фрукти та інші продукти харчування, добрива, деякі книги, газети і журнали, визначену фармацевтичну та медичну продукцію, деякі послуги сільського господарства і тваринництва.
- 5% – Деякі фрукти, горіхи, спеції та інші продукти харчування, деякі книги та періодичні видання.
- 3% – Деякі харчові продукти, лісові та рибні продукти, сільськогосподарські, тваринницькі та рибальські послуги, допоміжні послуги лісового господарства та лісозаготівлі.

- 0% – Експорт товарів, внутрішньогалузеві поставки товарів, міжнародні транспортні послуги, принтери, сканери, процесори для комп'ютерів, серверів і т. д., комп'ютерне обладнання та приладдя для сліпих, пристрої передачі цифрових даних.

Уже 1 квітня в Польщі набули чинності зміни до Закону про ПДВ, які запроваджують нову систему ставок до різних категорій товарів. Відповідно можуть змінитися і ціни в магазинах.

Звільнені від сплати: служби охорони здоров'я, освіти, 5 соціального забезпечення і послуг, а також певні фінансові та страхові послуги. Іноземець, який здійснює власну підприємницьку діяльність, виконуючи різного роду послуги, повинен буде заплатити податок ПДВ до податкової інспекції, який він додавав своїм клієнтам. Податок ПДВ платиться в Податковій інспекції за місцем здійснення діяльності;

- акцизний податок – акцизному оподаткуванню підлягають: енергетичні вироби, електроенергія, алкоголь та алкогольні напої, тютюнові вироби, автомобілі. З настанням 2020 року в Польщі на 10% виріс акцизний податок на алкоголь та тютюнові вироби;

- податок на ігри – ним обкладаються суб'єкти, що здійснюють підприємницьку діяльність у галузі азартних ігор і взаємних парі. Ставки податку залежать від типу гри. Податок сплачується щомісяця. Виграші, які отримує фізична особа, підлягають прибутковому податку від фізичних осіб (PIT);

Переважання непрямих податків також характерне для латиноамериканських країн. Але у деяких європейських країнах непрямі податки також грають ключову роль. Зокрема, у таких країнах як Австрія, Бельгія, Німеччина, Нідерланди, Франція та Італія частка непрямих податків є достатньо вагомою.

Податкова система Болгарії має дворівневу будову і формується з республіканських і місцевих податків. Республіканські податки поділяються на прямі (корпоративний податок і податок на доходи фізичних осіб) і непрямі (акцизи і податок на додану вартість).

Після приєднання Болгарії до Європейського Союзу (2007 р.) реформуванню податкової системи країни приділяється особлива увага. Податкова система розглядається не тільки як основний фіскальний інструмент, але і як важлива складова стимулювання інвестиційної активності в країні.

Податок на додану вартість в Болгарії становить 20%, за винятком певних готельних послуг, які обкладаються ставкою ПДВ в розмірі 7%. Також існує нульова ставка на сировину, передбачена в законі.

Об'єктом оподаткування є доходи місцевих і іноземних фізичних осіб. Місцеві фізичні особи несуть податкову відповідальність за доходи, отримані з джерел доходу в Болгарії та за кордоном. Іноземні фізичні особи несуть податкову відповідальність за генерований дохід з джерел доходу в Болгарії.

Податковий період становить один місяць для всіх зареєстрованих осіб і звичайно збігається з календарним місяцем.

Акцизні податки – це одна з найдавніших форм непрямих податків. Акцизні податки виконують 3 основні функції в економічній системі:

- фіскальна функція - головний мотив акцизного податку;
- регулююча функція - класична функція акцизу, яка регулює виробництво акцизних товарів шляхом підвищення їх цін, які в основному шкідливі для здоров'я;
- функція статистичного контролю – через надходження від акцизних платежів у державному бюджеті отримується інформація про кількість вироблених акцизних товарів та послуг.

Використовуються різні методи акцизного податку. У Болгарії предметом акцизу є споживання товарів та послуг місцевого виробництва та імпорт, включений до акцизного тарифу; пиво, спиртні напої, алкогольна сировина; тютюн, тютюнові вироби; рідке паливо; товари розкоші; азартні ігри.

З вищезазначених груп тільки азартні ігри не обкладаються ПДВ. База оподаткування та вид акцизного оподаткування відрізняються для різних акцизних товарів;

- для пива - в абсолютній кількості в левах на літр, виходячи з вмісту екстракту, визначеного у вагових відсотках;
- для вин - як абсолютна кількість в левах за літр;
- для алкогольних напоїв - абсолютна кількість в левах на кожен об'єм,% фактичного вмісту алкоголю на літр;
- для сигарет - в абсолютній сумі в левах за одну пачку сигарет плюс відсоток від ціни продажу;
- для вин та коньяків, виготовлених із власної сировини - в абсолютній кількості на літр вина та алкогольного ступеня коньяку;
- для азартних ігор - абсолютна кількість щоквартальних ігрових автоматів, столів та іншого ігрового обладнання;
- для лотерей та розіграшів - % отриманого доходу;
- рідке паливо - у левах за тону.

Платниками акцизного збору є фізичні чи юридичні особи, які виробляють або імпортують акцизні товари або надають акцизні послуги. Вони повинні зареєструватися згідно із Законом про акцизні збори протягом 14 днів після початку відповідної діяльності. Для виробництва алкоголю потрібна ліцензія.

## **РОЗДІЛ II. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ НЕПРЯМИХ ФОРМ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ**

### **2.1. Місце непрямих податків в структурі доходів бюджету**

Одним із важливих завдань для Державної податкової служби України на сьогоднішній день є безумовне забезпечення виконання показників наповнення бюджету. Вона забезпечує найбільшу частку доходів Державного бюджету України. У 2019 році це значення становило 82,98%.

Створення податкових надходжень бюджету – це процес розвитку, адміністрування та акумулювання податків із використанням інструментів фіскального тиску. Результати застосування механізму мобілізації податкових надходжень та його роль у наповненні доходів зведеного, державного та місцевих бюджетів демонструються на динаміці цих надходжень та їхньої частки у доходах відповідних бюджетів. [11]

Розглянемо структуру податкових надходжень бюджетів усіх рівнів у розрізі непрямих податків (табл. 1). [4,5,6]

Із точки зору розв'язання фіскальних задач, непрямі податки завжди ефективніші за прямі. Непрямі податки є постійним стабільним джерелом доходів, зокрема, в Україні за їх рахунок створюється більша частина доходів державного бюджету.

Отже, основним джерелом доходів державного бюджету України залишаються податкові надходження, які протягом 2017–2019 рр. мають спрямування до зростання. Якщо в 2017 р. частка податкових надходжень до Державного бюджету України становила 79,07%, то у 2019 р. вона сягнула зроста і досягла значення в 80,1%.

Серед податкових надходжень особливо важливу роль можна виділити для непрямих податків, частка яких у доходах Державного бюджету становила в 2018 р. 48,07%. У 2019 р. частка непрямих податків суттєво збільшилась і становила 60,45%. Така ж тенденція спостерігається у Зведеному бюджеті України. Якщо за підсумками 2018 року їх частина була 37,53%, то у 2019 році вже 45,79%.

При цьому, потрібно зауважити, що домінуючу роль у наповненні Державного бюджету України відіграє саме ПДВ. Обсяг ПДВ зростає з кожним роком: у 2017 р. ПДВ становив 243623,4 млн. грн., у 2018 р. – 216682,4 млн. грн., у 2019 р. – 329758,4 млн. грн.

Але і інші непрямі податки, такі як, акцизний збір і мито, також грають не останню роль і наповненості Державного бюджету. І якщо, як показала статистика надходжень, ПДВ коливалось протягом останніх 3-х років, то акциз і мито стабільно збільшувалися. Ось акцизний збір за 2017 рік становив 108293,0 млн. грн., у 2018 р. – 118852,4 мл. грн., а у 2019 році – 123357,9 млн. грн. Мито також показало велику тенденцію до зростання, а саме від 24541,8 млн. грн. у 2017 році до 30086,0 млн. грн. у 2019 році. Це характеризує правильну митну політику держави, яка змогла підняти рівень сплати мита до Державного бюджету.

Як продемонстровано в таблиці 2.1, частка податкових надходжень у загальній сумі доходів Зведеного бюджету України з 2017 року до 2019 року постійно коливається, орієнтовно, на одному рівні, з 81,43% до 82,98% відповідно.

У більшості країн світу, податок на додану вартість гарантує від 12 до 30% державних доходів, а в Україні відсоток значно вище – 35-40%. Як спостерігаємо, в Україні цей податок виконує яскраво виражену фіскальну функцію, складає стійку і різноманітну базу формування державного бюджету. Світовий досвід показує, що податкова система, побудована на базі ПДВ, гарантує високу стабільність надходжень до бюджету і незначну залежність його від характеру економічної кон'юнктури. Цей вид податку має такі якості, як універсальність і абсолютна об'єктивність.

Проаналізуємо динаміку податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2011– 2014 роках (табл. 2).

**Динаміка структури податку на додану вартість у 2017-2019 рр. (млн. грн)**

Надходження	2017	2018	2019
Податок на додану вартість	243623,4	216682,4	329758,4
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	180173,0	210790,8	240828,6
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-120060,6	-131659,4	-151901,2
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	250530,2	295377,3	289760,4

Розроблено автором на основі [4, 5, 6]

Аналіз таблиці 2.2 показує, що надходження від ПДВ до Державного бюджету України у 2017– 2019 роках виросли на 86 млрд. грн., ПДВ з вироблених в Україні товарів зросли на 60 млрд грн, ПДВ з ввезених на територію України товарів – на 39 млрд. грн.

З цього можна зробити висновок, що за короткий термін часу Державний бюджет України зміг збільшити суттєво суму ПДВ. Порівнюючи податок на додану вартість вироблених в Україні товарів та ввезених, то вітчизняні перевищують, орієнтовно, на 65%.

Також додатково ми вирішили здійснити аналіз мобілізації всіх непрямих податків до Державного бюджету України (табл. 2.3).

Як показав проведений аналіз, у 2019 році Податкова служба України змогла збільшити обсяг непрямих в порівнянні з 2017 роком. Для прикладу, різниця між загальним обсягом непрямих податків в 2017 і 2018 році складає -13,8 млрд. грн, що свідчить про недотримання потрібного обсягу доходу. Натомість, різниця 2018 та 2019 року вже склала 120,6 млрд. грн., що дозволило значно збільшити податкові надходження.

**Аналіз мобілізації непрямих податків до Державного бюджету України за 2017–2019 роки, млрд. грн.**

Показник	2017	2018	2019	Відхилення (+/-) звітного року до	
				2017	2018
Всього, в тому числі:	376,5	362,6	483,2	-13,8	120,6
Податок на додану вартість, в тому числі:	243,6	216,7	329,8	-26,9	113,1
Бюджетне відшкодування ПДВ	120,1	131,7	151,9	11,6	20,2
Акцизний податок	108,3	118,9	123,4	10,6	4,5
Мито	24,5	27,1	30,1	2,5	3,0

Інформацію взято джерела [4, 5, 6]

Проведений аналіз демонструє, що державна податкова система проходить очікуваний шлях формування своєї структури – в період з 2013 по 2019 рік спостерігалась тенденція до збільшення наповнення Державного бюджету за рахунок непрямих податків, що позитивно впливає на структуру дохідної частини бюджету. Завдяки непрямим податкам протягом 2017–2019 рр. сформовано більше половини доходів Державного бюджету.

Значення непрямих податків для сучасної економіки важко переоцінити. Непрямі податки належать до загальнодержавних і діють на всій території України. З появою ПДВ, акцизу і мита в податковій системі України непрямі податки стали відігравати вирішальну роль в частці мобілізованих доходів бюджету.

## 2.2. Оцінка ефективності непрямого оподаткування в Україні

Аналіз проблематики оцінки фіскальної ефективності непрямих податків показав, що існують попередні методики визначення певних показників, які базуються на використанні макроекономічної статистики, системи національних рахунків та використовуються спеціалістами міжнародних фінансових організацій для узагальнення загальної динаміки ефективності справляння непрямих податків, загалом.

Механізм оцінки фіскальної ефективності ПДВ передбачає аналіз впливу податкового навантаження на економіку держави, ефективності збору податкових надходжень, рівномірності надходжень ПДВ до бюджету та інше.

На підставі узагальнення існуючих методів оцінки фіскальної ефективності ПДВ було побудовано таблицю 4, в якій наведено три групи індикаторів, що характеризують ефективність податкового адміністрування ПДВ, фіскальну значимість та фіскальну ефективність ПДВ. [28,29,33] Ці методики дають чітку характеристику ефективності ПДВ та за допомогою них можна обирати шляхи розвитку та елементи, які потрібно модернізувати.

У 2019 р. на частку ПДВ у доходах зведеного бюджету України припадало 30,81 %, а його частка у ВВП становила 8,3 % (табл. 2.4). Нині жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджету як частки від ВВП, ніж ПДВ, що свідчить про його високу фіскальну значимість. Даний показник суттєво виріс, в порівнянні з 2018 роком, коли частка ПДВ у ВВП різко зменшилась на 2%, хоча акцизний збір і мито змін, особливо, не показали.

Таблиця 2.4

### Динаміка частки основних непрямих податків у ВВП в Україні, %

Непрямий податок	2017	2018	2019
ПДВ	8,4	6,1	8,3
Акцизний податок	3,7	3,3	3,1
Мито	0,84	0,76	0,76

Узагальнено автором на основі [7, 8, 9]

Важливими показниками фіскальної ефективності ПДВ є його ефективна ставка (співвідношення доходів бюджету від ПДВ і кінцевого споживання домашніх господарств), коефіцієнт ефективності (співвідношення ефективної й стандартної ставок), а також коефіцієнт продуктивності (співвідношення частки податку у ВВП і стандартної ставки податку) (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Динаміка ефективності ПДВ в Україні, %**

Показник	2017	2018	2019
Частка податку у ВВП	8,4	6,1	8,3
Ефективна ставка ПДВ (сума надходжень ПДВ / кінцеві споживчі витрати домогосподарств)	12,3	8,3	11,2
Коефіцієнт ефективності (ефективна ставка ПДВ / стандартна ставка ПДВ)	61,5	41,5	56,0
Коефіцієнт продуктивності (частка податку у ВВП / стандартна ставка податку)	42,0	30,5	41,5

Узагальнено автором на основі [7, 8, 9]

Можемо побачити з даних табл. 2.5, [7,8,9] після різкого зменшення всіх показників ефективності податку на додану вартість у 2018 р., вже у 2019 р., відразу через рік, спостерігаються їхні високі значення: ефективна ставка ПДВ – 11,2 %, але і це ще не є максимальною ставкою за останні 3 роки, до прикладу, у 2017 вона становила 12,3%; коефіцієнт ефективності ПДВ – 56%; коефіцієнт продуктивності – 41,5 %. Таке зростання могли спричинити як об’єктивні макроекономічні чинники (збільшення ВВП, імпорту, оборот роздрібної торгівлі), так і штучне керування фінансовими потоками (переплата податку, затримання відшкодування ПДВ). Якщо порівнювати з 2017 роком, то показники всіх коефіцієнтів були максимальними за останні 3 роки саме тоді: ефективна ставка ПДВ 12,3 %; коефіцієнт ефективності – 61,5; коефіцієнт продуктивності – 42,0 %.

Збільшення ефективної ставки ПДВ за сталої номінальної ставки є інструментом, за допомогою якого можливо значно збільшити бюджетні ресурси

держави, з урахуванням інтересів споживачів, і ослабити регресивний вплив ПДВ. Але в Україні, протягом всього часу використання ПДВ, вирішальним фактором при визначенні ставки було лише забезпечення надходження достатніх коштів до бюджету. При цьому не враховувалося, чи відповідає рівень ставки можливостям споживача та інтересам виробника.

Незастосування в повній мірі потенціалу ПДВ спричинене податковими пільгами, заборгованістю платників податку перед бюджетом, ухиленням від його сплати та тінізація доходу. Слід також зазначити, що при розрахуванні показників ефективності ПДВ в Україні (табл. 6) не враховувались до уваги сума не відшкодованого ПДВ, який штучно збільшив його надходження понад обсяг, який бюджет мав отримати, таким чином ефективна ставка податку була б нижчою.

Аналізуючи фіскальну ефективність ПДВ у 2017–2019 рр., потрібно враховувати таке обов'язкове правильно в його адмініструванні, як зобов'язання надавати податковим органам електронних даних щодо розрахунку податкових зобов'язань та кредиту з ПДВ. Ведення та використання єдиного електронного реєстру, до інформації якого мають доступ і платники податків, і працівники податкових органів, зменшило вплив людського фактору на отримання відшкодування та ймовірність певних податкових спекуляцій [19, с. 206–207].

Другим за фіскальною ефективністю серед непрямих податків в Україні є акцизний податок. Його частка в доходах зведеного бюджету України зменшилась з 13,9 % у 2017 р. до 12,15 % у 2019 р. У 2017–2019 рр. фіскальна ефективність цього податку опустилась з 3,7 до 3,1 % ВВП.

Безумовно, акцизи відіграють визначальну роль у формуванні дохідної частини бюджету України, тому що основною метою їх започаткування було саме забезпечення цілковитого наповнення бюджету. Звертаємо увагу, що, навіть, в умовах будь-якої фінансово-економічної кризи акцизний податок є стабільним джерелом надходжень до Зведеного бюджету України (табл. 2.7).

**Динаміка надходжень акцизного податку в Україні з окремих підакцизних товарів, млн грн**

Показник	2017	2018	2019
<b>З вироблених в Україні товарів</b>			
Спирт	158,7	150,2	182,5
Лікєро-горілочна продукція	6249,4	6178,9	6064,9
Виноробна продукція	1379,0	1491,6	1507,4
Пиво	4677,5	4701,5	4671,2
Тютюнова продукція	39342,9	42932,5	43037,4
Бензин моторний для автомобілів	10940,9	11545,4	10761,7
<b>Із ввезених в Україну товарів</b>			
Лікєро-горілочна продукція	680,3	983,0	1193,8
Виноробна продукція	328,5	471,9	569,4
Пиво	70,4	99,8	128,7
Тютюнова продукція	526,6	636,6	1104,5
Бензин моторний для автомобілів	42296,9	47274,8	44263,5

Узагальнено автором на основі [4,5,6]

Основними передумовами, які впливали на динаміку надходжень акцизного податку, були два основних фактори: зміни у споживанні підакцизних товарів (збільшення або зменшення обсягів їх легального виробництва й імпорту), а також законодавчі зміни в акцизному оподаткуванні (найчастіше це є підвищення ставок податку). Зокрема, у 2014 р. регулярно та поступово відбувається підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, спирт і лікєро-горілочну продукцію, пиво, дизельне пальне, легкові автомобілі у зв'язку з дотриманням вимог МВФ та Європейського Союзу. Як наслідок, вирости надходження податку, в першу чергу, за рахунок тютюнової продукції, бензинів та інших нафтопродуктів, а надходження акцизу зі спирту спочатку зменшилися, але з 2019 року поступово починають зростати.

Аналізуючи таблицю 6, можна дійти до висновку, що за останні роки отримання доходу до Державного бюджету України від окремих підакцизних товарів, вироблених на території України, найбільшу суму приносить тютюнова продукція – 43,0 млрд. грн., бензин та паливо – 10,8 млрд. грн., та лікєро-горілочна продукція – 6 млрд. грн.. Стосовно ввезених товарів на територію України, найбільш прибутковими є так само бензин та паливо, складаючи найбільшу частку – 44,3 млрд. грн., і лікєро-горілочна продукція 1,2 млрд. грн.

На фіскальну ефективність акцизного податку, безпосередньо, впливають такі чинники:

- розмір ставок податку;
- податкові пільги;
- рівень платоспроможного попиту та його структура;
- величина тіньового обігу підакцизних товарів;
- рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань.

Одним із важливих чинників, який впливає на величину надходжень акцизного податку до бюджету, є обсяг податкових пільг щодо його сплати. До оновлень Податкового кодексу належали пільги з оподаткування й за акцизним податком із ввезених в Україну товарів. Так, у 2017 р. сума втрат становила 114,1 млн грн, а у 2018 р. – до 154,1 млн грн [31]. Таке значне зростання податкових пільг з акцизного податку частково ліквідувало його фіскальну ефективність у 2017–2018 рр.

Таким чином, акцизний податок в Україні є одним з основних бюджетоутворюючих податків, який має в собі певний прихований фіскальний потенціал. До того ж, з його допомогою йому держава може здійснювати контроль виробництва й реалізацію підакцизних товарів, коригуючи ставку податку на них, таким чином впливаючи на попит і пропозицію, що виникають на ринку.

Третім непрямим податком за величиною фіскальної ефективності є ввізне мито. У 2017 р. його частка у ВВП становила 0,84 %, у 2018 р. вона знизилась до 0,76 % і в 2019 році вона залишилась на такому ж рівні – 0,76%.

Зниження фіскальної ефективності мита у 2017 р. пов'язане з нестабільним станом економіки України, що спричинило зменшення обсягів експорту й імпорту (імпортне мито забезпечувало левову частку його надходжень). Також, почалися активно збільшуватися обсяги контрабанди, що разом із внутрішніми несприятливими чинниками, такими як недостатній рівень розвитку інфраструктури митних органів, недосконалі митні процедури і не оновлення обладнання, суперечливе митне законодавство, призвело до зменшення митних платежів.

Найбільшою мірою від контрабанди страждають продукти харчування, побутова техніка, аудіо- та відео- обладнання. Залежність економіки України від імпорту є досить високою, тому що країна споживає багато імпортованої продукції, яка завозиться за "чорними" та "сірими" схемами, при цьому не сплачуються в повному обсязі податки, збори при перетині митного кордону. Тобто бюджет недоотримує велику частку доходів, які осідають у кишенях імпортерів, котрі одержують надприбутки [13].

Слід зазначити, що велика кількість ставок Митного тарифу України є адвалорними, тобто вони встановлені у відсотках до митної вартості товару, з чого можна зробити висновок, що основним фактором, який впливає на фіскальну ефективність мита, є імпорт товарів, а саме його вартісні показники. Подібність темпів приросту імпорту товарів і митних платежів повністю логічна, адже вартісні показники імпорту товарів є фактично базою оподаткування для податків і зборів, що справляються митними органами. Різниця між ними пояснюється, зокрема, змінами номенклатури товарів, імпортованих до України, від якої безумовно залежні ставки ввізного мита [10, с. 60].

Отже, динаміка митних платежів, при умові відсутності змін у митному законодавстві, насамперед, стосовно оподаткування, залежить від динаміки імпорту товарів і послуг. Порівняння темпів зростання імпорту товарів та податків і зборів, перерахованих митними органами до бюджету, безпосередньо, показує ефективність фіскальної складової діяльності цих органів: зазначене порівняння не враховує зміни частки товарів, ввезених зі звільненням від оподаткування.

На даний час, фіскальний потенціал мита реалізований не в повному обсязі, в першу чергу через зниження обсягів імпорту товарів. До того ж діяльність митних органів України переважно має фіскальну спрямованість, що зумовлено станом вітчизняної економіки і, відповідно, зменшує потенціал мита.

Загалом, варто зазначити, що податкова політика останніх років в Україні спрямована на збільшення частки непрямих податків, які мають переважно фіскальну спрямованість, тому що оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками підприємств і доходами громадян є більш сталим, постійним і менш гнучким.

Вважаємо, що вдосконалення системи непрямого оподаткування має базуватися на розв'язанні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності.

Таким чином, результати розрахунків індикаторів фіскальної ефективності ПДВ та дослідження їх динаміки дозволяє зробити наступні висновки і пропозиції. Аналіз фіскальної значимості податку показав, що ПДВ, хоч і забезпечує значну частку доходів державного бюджету, однак вона є меншою від потенційної. Оцінка фіскальної значимості ПДВ України сигналізує про те, що даний податок має істотний вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави. В той же час динаміка індикаторів фіскальної значимості ПДВ має хвилеподібний характер, що вказує на нестабільність податкового механізму. Протягом всього аналізованого періоду ефективна ставка ПДВ була невеликою, що суттєво знижує фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку.

На жаль, в Україні вирішальним фактором при визначенні ставки ПДВ є намагання забезпечити надходження достатніх коштів до бюджету без урахування можливостей споживачів та інтересів виробників. Головними чинниками, що негативно вплинули на загальний стан фіскальної ефективності ПДВ, є недоліки в системі адміністрування ПДВ, наявність шахрайських схем при справлянні цього податку, проблеми бюджетного відшкодування ПДВ тощо.

## РОЗДІЛ III. УДОСКОНАЛЕННЯ ПОТЕНЦІАЛУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ЯК СКЛАДОВОЇ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ

### 3.1. Проблеми справляння непрямих податків в Україні

Непрямі податки слугують надбавкою до ціни товарів (послуг) і сплачуються кінцевими споживачами цих товарів та послуг. В Україні непрямі податки включають податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок та мито.

Психологічно непрямі податки сприймаються платниками легше, ніж прямі, адже вони приховані в ціні, тому в момент сплати покупець не завжди усвідомлює, що сплачує податок [30, с. 424].

З точки зору вирішення фіскальних завдань, непрямі податки завжди ефективніші за прямі. Непрямі податки є стабільним джерелом доходів, зокрема, в Україні за їх рахунок формується більша частина доходів державного бюджету.

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.

Хотіли б виділити, що непряме оподаткування має ряд суттєвих недоліків, а саме:

- регресивність непрямих податків (частка сплаченого податку в доходах малозабезпечених верств населення може перевищувати аналогічний показник для верств населення які одержують високі доходи);
- коливання надходжень (надходження від непрямих податків, що знаходяться в залежності від розміру споживання, природно, повинні коливатися відносно розширення або звужування споживання, що залежить від зростання або спаду благополуччя, пожвавлення або криз тощо);
- непрямі податки в умовах розвинених ринкових відносин обмежують розмір прибутку підприємництва, так як в умовах конкуренції не

завжди можливе підвищення ціни на величину непрямих податків, особливо у випадках підвищення ставок цих податків.

Незважаючи на високий рівень адаптації українського законодавства до гармонізованих норм ЄС, вітчизняна практика адміністрування ПДВ усе ж таки має багато проблем та недоліків, про що неодноразово зазначається. Проаналізувавши економічну літературу є можливість узагальнити наявні суттєві проблеми механізму стягнення ПДВ в Україні, з яких можемо зауважити такі:

- недосконалість законодавства. Зокрема, ухвалений ще у 2011 р. ПКУ не розв'язує всіх проблем і неузгодженостей попереднього законодавства щодо адміністрування ПДВ [12, с. 312];
- високий рівень ставки податку. Відомо, що висока ставка не стимулює, а навпаки, стримує економічну активність. В Україні відносно висока і фактично єдина ставка ПДВ – 20% (хоча ще з 2014 р. ПКУ було заплановане зниження до 17%) забезпечує ефективність фіскальної функції, проте фактично не реалізує інші функції ПДВ;
- недосконалість діючого механізму відшкодування ПДВ із бюджету. Проблема є одним із макроекономічних чинників охолодження економіки.
- наявність необґрунтовано великої кількості пільг із ПДВ, цільове призначення яких є непрозорим, а процес контролю – складним. Незважаючи на скасування більшості пільг 2005 р. у рамках СЕЗ і за галузевими програмами, сьогодні обсяг звільнень від ПДВ залишається значно великим;
- необхідність ведення платниками ПДВ як бухгалтерського, так і податкового обліку. Для визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, на підприємстві в обов'язковому порядку організовується податковий облік ПДВ шляхом складання податкових накладних і ведення реєстру отриманих і виданих податкових накладних, що ускладнює роботу бухгалтерів;
- виникнення тіньових схем ухилення від ПДВ. Мінімізація сплати ПДВ набула критичного обсягу, про що свідчить низька продуктивність податку за досить звуженої кількості податкових пільг, які в ідеалі мають бути єдиним фактором, що знижують продуктивність.

Наступним після ПДВ за значимістю та розміром надходжень до Державного бюджету України (серед непрямих податків) є акцизний податок. Велика кількість неякісних підакцизних товарів на вітчизняному ринку та поширені випадки контрабандного ввезення різноманітних товарів в Україну свідчать про недостатній рівень державного (у тому числі й податкового) регулювання сучасного ринку підакцизної продукції.

В Україні акцизне оподаткування охарактеризоване низкою недоліків, які знижують його фіскальну ефективність і регуляторні можливості, незважаючи на значно довгу історію становлення його розвитку акцизного оподаткування. Очевидно, що чим більшою є група підакцизних товарів, тим вагомніше фіскальне значення акцизного податку у формуванні дохідної частини бюджетів різних рівнів.

В Україні нині зберігається тенденція до використання платниками акцизного податку різних схем ухилення від його сплати, наявність яких викликана не лише недосконалістю чинного податкового законодавства і недостатнім його узгодженням з європейськими стандартами, а й тим, що фіскальні органи неспроможні якісно здійснювати адміністрування цього податку. Наразі вагому частку «тіньового» сектору економіки держави займають великі обсяги незаконного виробництва та обігу спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Після ПДВ це найбільш «криміногенний податок».

Ще один значний недолік акцизного податку держави – його поширеність на високорентабельні і монополні товари. Згідно з Директивою Ради ЄС 2003/96/ЄС, акцизом обкладаються не тільки нафтопродукти, а й природний газ, вугілля, електроенергія. При цьому акцизним податком зазначені види енергетичної продукції в Україні оподаткуванню не підлягають, якщо вони використовуються як сировина або в електролітичних і металургійних процесах. В Україні жодний із наведених потенційних фіскальних об'єктів акцизним податком не охоплений. Щодо електроенергії і природного газу, то вони підлягають оподаткуванню, але специфічними зборами. Така ситуація не узгоджується з нормами ЄС, а отже, потребує негайного вирішення.

До недоліків адміністрування акцизного податку в останні роки в Україні також можемо віднести часті підвищення його ставок. Та, незважаючи на це, питання про скасування цього податку в Україні за всі роки його адміністрування, на відміну від універсального акцизу ПДВ, не порушувалося.

Збільшуючи ставки акцизного податку протягом останніх років, держава, в першу чергу, розв'язує проблему наповнення дохідної частини бюджету. Адже, з одного боку, як державний регулятор відносин між платниками податків і урядом система оподаткування повинна стимулювати розвиток бізнесу у країні, а з іншого – виконувати виключно фіскальну функцію, а саме формувати дохідну частину бюджетів різних рівнів, без яких неможлива державність. Таким чином, сприяючи динамічному зростанню економіки та, як наслідок, підвищенню конкурентоспроможності держави і збільшенню попиту, система оподаткування дає можливість отримувати доходи як державі, так і бізнесу [26, с. 252].

Підвищення ставок акцизного податку через можливе зниження попиту на підакцизну продукцію може дещо зменшити прибуток підприємств платників цього податку. Але, оскільки акцизний податок є базою оподаткування ПДВ, можна очікувати незначного зменшення оборотних коштів підприємств, орієнтованих на вітчизняного споживача.

Недоліками акцизного оподаткування відомі вчені-економісти А.В. Дмитренко та Г.В. Лебедик визначають такі:

- вплив на ціни;
- неповне врахування платоспроможності споживачів, тому що за однакових умов споживання громадяни можуть мати різну платоспроможність;
- більша частка в доходах малозабезпечених верств населення, а тому вони вважаються менш справедливими;
- обмеження споживання, що у довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва;
- зменшення обсягів доходу, який міг би бути спрямований на заощадження;
- збільшення ризику тіньового товарообігу [18, с. 65].

На думку І.І. Хлебнікової, ще однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів задля боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів, що є досить поширеним явищем на території України [34, с. 334].

Останнім з різновиду непрямих податків є мито. Митно-тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності розпочалось в Україні з отриманням державою незалежності в 1991 році. Основи правового фундаменту митно-тарифного регулювання закладені законом України «Про Єдиний митний тариф» від 5 лютого 1992 року № 2098-ХІІ.

У промислово-розвинутих країнах мито виконує, перш за все, регулюючу функцію, а не фіскальну, і надходження від справляння ввізного мита складають не більше 0,3% ВВП, на відміну від України, де на митні органи покладаються фіскальні функції, головним чином завдання із наповнення державного бюджету.

Перетворення митних органів України у фіскальні структури зменшує можливості реалізації інших їх функцій та створює перешкоди для міжнародного співробітництва та ефективної боротьби з митними правопорушеннями. Як наслідок, збільшуються масштаби ухилення від сплати податків, зменшується конкурентоспроможність вітчизняного товаровиробника, не приділяється належної уваги розвитку співробітництва на міжнародній арені та інше.

При цьому можемо виділити основні недоліки мита і їх вплив на економіку України:

- розрахунок мита базується на вартісному вираженні бази оподаткування, а саме на митній вартості товарів. У багатьох ситуаціях суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності ця величина занижується і, відповідно, бюджет недотримує певну суму надходжень;
- пряме ухилення від сплати мита за допомогою такого явища, як контрабанда;
- значні витрати саме на адміністрування мита.

На сьогодні залишається перелік вагомих проблем, які впливають на стан митно-тарифного регулювання, зокрема [16, с. 378]:

- значний дисонанс у розмірах ставок увізного мита на однорідні товари;
- встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок;
- наявність великої кількості пілг зі сплати ввізного мита;
- ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів до підготовки законодавчих актів та недотримання законодавства.

### 3.2. Напрями реформування непрямого оподаткування

Усі розглянуті проблеми свідчать про те, що сучасний механізм справляння непрямих податків, загалом, є недосконалим і повинен в подальшому реформуватися, базуючись на досвіді країн ЄС. Спочатку розглянемо основний бюджетоутворюючий непрямий податок – податок на додану вартість. Для його реформування можемо виділити наступні кроки:

- У перспективі покращувати законодавство у сфері ПДВ та пристосовувати його до вимог ЄС. Це один із найважливіших та серйозних напрямів трансформації ПДВ. Він зобов'язаний охоплювати діяльність влади на ліквідування неякісних властивостей чинного законодавства, організувавши стабільність правової діяльності.
- Усунути неефективні пільги з ПДВ. Хоча перелік пільг в Україні економічно і соціально обґрунтований, виникає питання стосовно ефективності та раціональності їх надання. Безсумнівно, потрібно перейти до практики, яка використовується в більшості європейських країн. Вона полягає у зниженні ставки ПДВ з одночасною ліквідацією більшості пільг. Це спростовує процедуру адміністрування податку і відновлює принцип його справедливості.
- Забезпечити своєчасне відшкодування ПДВ і розробити умови для недопущення нових заборгованостей. Повнота і своєчасність відшкодування ПДВ є важливими не лише для відновлення обігових коштів підприємств, а й для підвищення міжнародного авторитету та статусу України. Таким чином, створення Урядом спеціального фонду, кошти якого враховувалися б під час складання бюджету, могли б бути направлені на виконання зобов'язань із відшкодування тільки в разі невиконання плану надходжень ПДВ або перевищення фактичного обсягу вимог на відшкодування їх запланованого значення.
- Вдосконалити процес адміністрування ПДВ. В Європейському Союзі працює автоматизована система обміну інформацією про ПДВ (VIES), на меті якої є контроль над фінансовими потоками в межах внутрішніх кордонів Євросоюзу. У перспективі, система автоматизації процесів адміністрування ПДВ і подання повної електронної звітності в Україні повинна поступово інтегруватися в

європейську систему VIES, що збільшить ефективність контролю, шляхом пришвидшення здійснення фіскальними органами влади перевірки достовірності даних стосовно товарних потоків і нарахування ПДВ [38].

- Проведення аудиту під час процедури реєстрації. Це дасть можливість, у разі виникнення певних проблем, отримати додатково необхідну інформацію у заявника та визначати ризикових платників податку уже під час їхньої реєстрації.
- Спрощення форм звітності. До прикладу, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається лише з однієї сторінки. Форми податкової звітності вимагають об'єднання показників та обов'язкових реквізитів, а також встановлення чітких інструкцій з їхнього заповнення. [17]
- Запровадження диференційованих ставок ПДВ. На думку багатьох науковців, такий аспект реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних. Може здатися, що такий крок значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок вже давно використовується (діє нульова ставка ПДВ). Одночасно, знижена ставка ПДВ на соціально вагомі товари в Україні не сприймається законодавцями. Цей крок є зайвим щодо як наповнення бюджету, так і соціальної справедливості. Основний аргумент «проти» – це збільшення адміністративних витрат на нарахування і сплату ПДВ. Однак, звернемо увагу, що мета податкової політики держави полягає в тому, щоб вилучити гроші у формі податків (зокрема, ПДВ) із приватного сектору найефективнішим, соціально справедливим і спрощеним способом.

Окрім цього, вдосконалення всієї системи непрямого оподаткування загалом і ПДВ, зокрема, повинно ґрунтуватися на вирішенні проблеми забезпечення потрібних надходжень до бюджету за допомогою збільшення обсягів виробництва і споживання, примноження обсягів інвестиційної діяльності, адже сам ПДВ не позначається на інвестиціях і не впливає на рішення щодо інвестування.

Звичайно, реалізація перерахованих заходів у перші роки їх запровадження спричинить зниження обсягів надходжень ПДВ до Державного бюджету України, але ключовими факторами стануть легалізація товарних потоків, збільшення

обсягів споживання, що в подальшому повинно розширити базу оподаткування, зменшити податковий тягар та стимулюватиме розвиток бізнесу та покращення податкової системи загалом.

Наступним напрямом трансформації є покращення фіскальної політики у сфері акцизного податку, яким оподатковуються товари, які не належать до товарів першої необхідності і рівень рентабельності виробництва яких є доволі високим. В Україні найбільш розповсюдженими групами підакцизних товарів є алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, електроенергія та транспортні засоби.

Спираючись на те, що Україна цілеспрямовано виходить на міжнародну арену, відкриваючи свій ринок для іноземних товарів, що, наразі, приводить до виникнення чималої кількості неврегульованих питань, які стосуються оподаткування, на теперішній час, особливо важливим питанням є модернізація акцизного оподаткування з використанням досвіду розвинених країн світу.

Як показує аналіз різноманітних підходів, що існують в світовій практиці, не існує одної думки стосовно визначального напрямку реалізації акцизної політики. Кожна країна по-своєму визначає баланс, орієнтуючись на реалії часу, вплив певних політичних подій та течій, трансформацію суспільної свідомості населення. Разом із тим, загальні підходи, які використовують країни Європейського Союзу, можуть бути взятими за основу у процесі розроблення акцизної політики в Україні.  
[5, с. 218]

Наразі, Державна податкова служба України активно працює та вже розпочала впровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», який дозволяє платнику працювати з органами ДПСУ в режимі on-line. Це означає, що платник податків має можливість підготувати, заповнити і надіслати податкову звітність в електронному вигляді, одержувати сповіщення і нагадування з питань оподаткування, індивідуальний податковий календар, інформацію про заборгованість зі сплати податків. Особливо всю актуальність і зручність можна було оцінити в період карантину через пандемію коронавірусу, коли можна робити важливі податкові операції без відвідування податкової служби і мінімізації контакту з іншими людьми. Крім того, Е-готовність ДПСУ має також

низку інших прогнозованих переваг, як приклад – зменшення корупції, збільшення доходів бюджету та підвищення рівня добровільності сплати податків платниками.

Зокрема, одним з електронних сервісів контролю за обігом підакцизних товарів, введених ДПСУ для платників податків, є електронний акциз (Е-акциз).

Цей сервіс дає можливість органам Державної податкової служби якісніше досліджувати підакцизні товари, зокрема спирт, алкогольні та тютюнові вироби. Також цей сервіс впроваджений задля унеможливлення тіньового обороту підакцизних товарів та створення справедливих конкурентні умов для всіх учасників ринку. Загалом, введення Е-акцизу, на нашу думку, є основним кроком на шляху до електронізації податкових послуг в Україні.

На нашу думку, ще одним кроком реформування непрямих податків, а саме акцизного податку полягає в тому, що з 23.05.2020 р. в частині акцизного податку набули чинності норми Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві».

Окремі норми Закону в частині оподаткування акцизним податком тютюнових виробів набирають чинності з 01.01.2021 року, а саме:

- вводяться нові поняття «електронна сигарета» та «рідини, що використовуються в електронних сигаретах»;
- перелік підакцизних товарів доповнено новою позицією — рідини, що використовуються в електронних сигаретах, на які встановлена ставка акцизного податку в євро за 1 л;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах, маркуються марками акцизного податку, які повинні мати окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки. [3]

Прийнятий Законопроект дозволяє втілити європейський досвід акцизного оподаткування нікотиновмісних рідин, що використовуються в електронних сигаретах, сприяє додатковим надходженням до Державного бюджету України та

створює передумови для покращення соціально-економічного стану країни на довгострокову перспективу.

Також одним із ефективних напрямів реформування є скасування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, адже зазначений податок може бути сплачений на етапі розмитнення або виробництва, а вже потім розподілений у місцеві бюджети. На теперішній час, це не відбувається, тому можемо спостерігати величезні дефіцити по сплаті податку, які перебувають у тіньовому секторі. Додатковим варіантом є скасування даного податку із компенсацією відповідних втрат надходжень місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб або майнових податків. [22]

Підсумувавши перелічені раніше проблеми сплати акцизного податку в Україні, існує необхідність його реформування, а головними напрямками його вдосконалення мають стати:

- збільшення рівня адаптації вітчизняного законодавства у сфері акцизного податку до законодавства ЄС, зокрема забезпечення виконання угод ГАТТ та СОТ щодо єдиних підходів в оподаткуванні ввезених і вироблених в Україні підакцизних товарів;
- розширення переліку підакцизних товарів, об'єктів та бази оподаткування шляхом запровадження акцизного податку на електроенергію і природний газ замість наявних спеціальних зборів у формі цільових надбавок до чинних тарифів;
- посилення екологічної спрямованості акцизного оподаткування відповідно до європейських стандартів за рахунок створення акцизного податку на транспортні засоби із розрахунку обсягу використаного ними палива та забрудненості навколишнього середовища;
- розповсюдження щорічної індексації ставок акцизного податку і рівня мінімального податкового зобов'язання щодо сплати податку до бюджету на всі підакцизні товари;

- посилення технічних вимог і видів контролю над виробництвом та обігом етилового спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пива відповідно до вимог ЄС для запобігання ухиленню від акцизного оподаткування.

Майбутнього вдосконалення потребує й митне оподаткування. Отже, на нашу думку, доцільно запровадити окремі зміни до чинного законодавства та передбачити:

- посилення порядку справляння мита;
- зміцнення контролю центральних органів виконавчої влади над наданням митних пільг для унеможливлення безпідставного звільнення від оподаткування;
- створення чіткого і прозорого механізму застосування спрощеного порядку проведення процедур митного оформлення та розширення прав митних органів;
- удосконалення співпраці між фіскальними органами та платниками податків щодо адміністрування мита, підвищення рівня податкової культури. [21]

Реформування податкової системи, зокрема, удосконаленням непрямих податків має відбуватися синхронно з упорядкуванням та оптимізацією державних видатків й вирішенням завдань:

- 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;
- впровадження програм поетапної заміни пільг, що виконують функцію соціальної підтримки вразливих верств населення, адресною допомогою.

Викладене означає існування жорстких макроекономічних та бюджетних обмежень для проведення податкової реформи, необхідність її проведення без

зменшення абсолютних сум податкових надходжень. Крім того, податкова реформа має здійснюватися поетапно, бути системною, прозорою, послідовною, виваженою (науково обґрунтованою).

Запровадження всіх перелічених заходів у сфері непрямого оподаткування надасть можливість стимулювати економічний розвиток країни та сприяти утворенню умов для залучення іноземних інвестицій, розвитку бізнесу, зниженню податкового тягара, отриманню стабільної наповненості до Державного бюджету України.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, у ринкових умовах сучасної економіки, сплата непрямих податків до бюджету України є необхідною умовою виконання державою своїх функцій та основним структуроутворюючим компонентом дохідної частини бюджетів. Вони є важливою та однією з ключових форм перерозподілу валового внутрішнього продукту і забезпечують мобілізацію майже 3/4 доходів бюджетів України.

Переваги непрямих податків пов'язані в першу чергу з їх регулярністю надходжень через наявність постійної потреби населення у споживанні товарів і послуг. Також непрямі податки застраховані від ризику їх несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

Досвід свідчить про те, що база прямих податків є більш чутливою до змін в економічному розвитку, ніж база непрямих податків. Однак непряме оподаткування відіграє важливу роль в Україні, насамперед, створюючи найбільшу частку доходів Державного бюджету України. З точки зору вирішення фіскальних завдань, непрямі податки завжди ефективніші, ніж прямі.

Також, після проведення дослідження щодо фінансової ефективності непрямих податків у нас є підстави стверджувати, що поряд зі значним зростанням обсягів надходжень ПДВ до бюджету, зростанням ролі даного податку в інших макроекономічних показниках, наявний недостатній рівень фіскальної ефективності цього ж податку.

Причини, які стримують розвиток підвищення фіскальної ефективності ПДВ та інших непрямих податків, пов'язані з недосконалістю системи адміністрування. Тому на сучасному етапі розвитку податкової системи важливо виділяти та вирішувати такі питання, як вдосконалення механізму бюджетного відшкодування ПДВ з бюджету; боротьба з тіньовим сектором економіки країни; розгляд питання щодо використання диференційованих ставок; розкриття та ліквідація схем незаконного відшкодування; перегляд наявних податкових пільг.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що на сучасному етапі необхідно провести ґрунтовне реформування податкової системи в напрямі її лібералізації, продовжувати практику децентралізації; розширити права органів місцевого самоврядування під час встановлення норм вилучення і їх використання на місцях; забезпечити збалансованість інтересів держави та її регіонів, регіонів між собою для забезпечення стабільності адміністративно-територіального устрою країни; впровадити заходи щодо податкового стимулювання інвестиційного процесу і спрямування коштів підприємств на вдосконалення і розширення виробничої діяльності, розвиток малого та середнього підприємництва, підтримку пріоритетних галузей національної економіки.

Вважаємо, що розглянута в даній роботі проблематика потребує подальших поглиблених досліджень, результати яких обов'язково повинні бути враховані при виробленні науково-обґрунтованих підходів до реформування системи оподаткування та адміністрування непрямих податків зокрема, що забезпечить створення сприятливих умов для ведення бізнесу, здійснення інновацій, зростання споживчого попиту та пропозиції на внутрішньому ринку для одночасного постійного збільшення сукупних податкових надходжень до усіх рівнів бюджетів та державних цільових фондів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 14.10.2020 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. [Верховна Рада України. Закон "Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту" від 22.12.1998 N 331-XIV](#)
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2020 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-IX#Text>
4. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Річний звіт 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/>
5. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Річний звіт 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/>
6. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Річний звіт 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/>
7. Звіти Державної служби статистики України 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Звіти Державної служби статистики України 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Звіти Державної служби статистики України 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
10. Звіти Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua>.
11. Андрущенко В.Л. Податкова система: Навчальний посібник. Київ, 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://culonline.com.ua/Books/Podatкова%20 sistema\\_Andrushenko.pdf](http://culonline.com.ua/Books/Podatкова%20sistema_Andrushenko.pdf)
12. Бандурка О.М., Понікаров В.Д. Податкове право: науково-практичний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2014. 312 с.

13. Білецький А. А. Фіскальний та регулюючий потенціал функціонування митної служби України в умовах відкритої економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / А. А. Білецький ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2010. – С. 14.
14. Буцька О. Ю. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки / О. Ю. Буцька, О. В. Тимошенко, І. А. Продай // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. - № 8. – С. 67-72.
15. Васильчук С.С. До проблеми характеристики видів непрямих податків в Україні / С.С. Васильчук // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2014. – № 4. – Т. 2. – С. 29–33.
16. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Федчишин Ю.А. Непряме оподаткування: правова сутність та адміністрування: науково-практична книга; за ред. Д.О. Гетманцева. К., 2016. 596 с.
17. Десятнюк О. Напрямки реформування механізму адміністрування пдв у контексті європейського досвіду: 2015. Світ фінансів №3. - Режим доступу: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/887/895>
18. Дмитренко А.В., Лебедик Г.В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. Eurasian Academic Research Journal. 2017. № 12. С. 61–66.
19. Єфименко Т. І., Соколовської А. М. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи за ред.. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013. – 491 с.
20. Захожай К. В. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України / К. В. Захожай, О. Ю. Жам // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент. - 2019. - № 18. - С. 103-114. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir\\_2019\\_18\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir_2019_18_12)
21. Кміть В. М. Непряме оподаткування в Україні та шляхи його вдосконалення / В. М. Кміть, В. В. Сусяк // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління. - 2018. - Т. 29(68), № 1. - С. 91-96. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_econ\\_2018\\_29\\_1\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2018_29_1_19)

22. Кміть В.М. Напрями оптимізації акцизного оподаткування в Україні. Гроші, фінанси і кредит. 2019. № 38. С.330-334.
23. Кузнецов О. В. Особливості сучасної британської податкової системи / О. В. Кузнецов // Фінанси України. – 2010. – № 4. – С. 102–113.
24. Ломака Є. А. Дослідження існуючих систем оподаткування в країнах з розвинутою економікою / Є. А. Ломака // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія : Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм. - 2019. - Вип. С. 115-120. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhMv\\_2019\\_9\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhMv_2019_9_16)
25. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України: підручник / І.О.Лютий, А.Б. Дрига, М.О.Петренко. — К.: Знання, 2011. — 335 с.
26. Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні. Інноваційна економіка. 2010. № 2. С. 252-256.
27. Мельник М.М. Механізми регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки/ М.М. Мельник // Наукові праці НДФІ. — 2010. — № 42. — С. 40— 45.
28. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. / Оксенюк О. І. – Л., 2015. – 16 с.
29. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика / Ж. В. Піскова // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. – Серія Економіка. Випуск 2(6). – С. 174-180.
30. Сідельникова Л.П. Податкова система: [навч. посіб.] / Л.П. Сідельникова, Т.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – К.: Ліра-К, 2013. – 424 с.
31. Суворов В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів / В. Суворов // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 3. – С. 57–69.
32. Тулуш Л.Д. Сутність і роль податку на додану вартість в економічній системі держави/ Л.Д. Тулуш, О.Т. Прокопчук // Економіка АПК. — 2012. — № 12. — С. 85—89.

33. Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / Л. М. Федун, О. В. Сторожук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2016. – № 1. – С. 206-223.
34. Хлебнікова І.І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України: 2017. № 2. С. 316–336.
35. Шведське податкове агенство «Skatteverket». URL: <https://www.skatteverket.se/privat.4.76a43be412206334b89800052864.html>
36. Adam S., Browne J. A survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies: London, UK. – 2006
37. The Distributional Effects of Indirect Taxes in Portugal URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/8c3d/b1a050db414eeb631f2b16b2c087dc3493be.pdf>
38. Your Europe. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/check-number>.

## ДОДАТКИ

Додаток А

### Структура податкових надходжень бюджетів усіх рівнів за непрямими податками за 2017-2019 роки

Вид доходу	Зведений бюджет		Державний бюджет		Місцеві бюджети	
	Млн. грн	%	Млн. грн	%	Млн. грн	%
2017 рік						
Усього доходів, з них:	1016969,5	100	793441,8	78,0	223527,7	22,0
Податкові надходження, з них:	828158,8	81,4	627153,7	79,0	201005,1	89,3
Податок на додану вартість	243623,4	29,3	243623,4	38,7	-	-
Акцизний податок	115448,6	13,9	108293,0	17,2	7155,6	3,56
Мито	24541,8	2,96	24541,8	3,83	-	-
Непрямі податки, всього	383613,8	46,2	376458,2	59,9	7155,6	3,56
2018 рік						
Усього доходів, з них:	1184290,7	100	928114,9	78,4	256175,8	21,6
Податкові надходження, з них:	986348,5	83,2	753815,6	81,1	232532,8	90,6
Податок на додану вартість	216682,4	21,9	216682,4	28,6	-	-
Акцизний податок	126757,8	12,7	118852,4	15,6	7905,4	3,39
Мито	27076,6	2,74	27076,6	3,59	-	-
Непрямі податки, всього	370516,8	37,5	362611,4	48,0	7905,4	3,39
2019 рік						
Усього доходів, з них:	1289849,2	100	998344,9	77,4	291504,3	22,6
Податкові надходження, з них:	1070321,8	82,9	799776,0	80,1	270545,8	92,7
Податок на додану вартість	329758,4	30,8	329758,4	32,9	-	-
Акцизний податок	130753,3	12,1	123357,9	15,3	7395,4	3,2
Мито	30086,0	2,80	30086,0	3,75	-	-
Непрямі податки, всього	490597,7	45,79	483202,3	60,45	7395,4	3,2

Інформацію взято з джерела [4,5,6]

**Основні індикатори фіскальної ефективності ПДВ**

Назва показника	Характеристика показника
<b>Індикатори ефективності податкового адміністрування ПДВ</b>	
Податковий розрив (tax gap): – валовий податковий розрив (gross tax gap); – чистий податковий розрив (net tax gap)	дозволяє оцінити реальну суму податкових надходжень до бюджету від запланованих надходжень.
Коефіцієнт збирання ПДВ	дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства внаслідок ухилення від сплати податку.
Коефіцієнт нерівномірності надходжень ПДВ	дозволяє оцінити систематичні коливання надходжень податку.
<b>Індикатори фіскальної значимості ПДВ</b>	
Фіскальна значимість ПДВ у ВВП держави	характеризує перерозподіл ВВП через бюджет держави.
Фіскальна значимість ПДВ у бюджеті держави	відображає питому вагу податкових надходжень в доходах бюджету.
<b>Індикатори фіскальної ефективності ПДВ</b>	
Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	використовується як сумарний індикатор ефективності податку.
Ефективна ставка ПДВ (C-efficiency)	показує відносну ефективність адміністрування податку.
Продуктивність ПДВ	відображає рівень оподаткування податкової бази.

Інформацію взято з джерела [28,29,33]