

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**НЕПРЯМІ ПОДАТКИ У ФОРМУВАННІ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ
ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

Студента (ки) 2-го курсу денної форми навчання
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа
та страхування»

освітньо-наукової програми

«Фінанси публічного сектору»

Шило Вікторії Вікторівни

Науковий керівник:

кандидат економічних наук, доцент

Романюк Микола Васильович

Засвідчую, що в цій дипломній
роботі немає запозичень із праць
інших авторів без відповідних посилань

Студент(ка) _____

Робота допущена до захисту в Екзаменаційній комісії рішенням кафедри
фінансів від «16» травня 2023 р., протокол №10.

Завідувач кафедри фінансів,
доктор економічних наук, професор
Лютий Ігор Олексійович _____

Київ – 2023 р.

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	6
1.1. Сутність та значення непрямих податків	6
1.2. Функції та принципи непрямих оподаткування в сучасних умовах	11
1.3. Правові аспекти формування та справляння непрямих податків	16
РОЗДІЛ 2. НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН.	22
2.1. Аналіз податкових надходжень від непрямих податків у структурі дохідної частини державного бюджету	22
2.2. Оцінка ефективності непрямих оподаткування	30
2.3. Зміни в непрямому оподаткуванні в умовах воєнного стану	39
РОЗДІЛ 3. ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ	47
3.1. Зарубіжний досвід реалізації непрямих оподаткування	47
3.2. Напрями удосконалення системи непрямих оподаткування	52
ВИСНОВКИ	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	61
ДОДАТКИ	66

ВСТУП

Актуальність теми. Головним джерелом наповнення бюджету будь-якої країни є податкові надходження. Вони слугують забезпеченням виконання покладених на державу функцій, починаючи від політичних (такі як розробка внутрішньої політики, охорона конституційного ладу) та завершуючи соціальними (створення умов соціального захисту громадян). І ключову роль серед їх видів відіграють саме непрямі податки.

На практиці доведена ефективність непрямого оподаткування, що підтверджується стабільною найбільшою часткою податку на додану вартість у структурі податкових надходжень. Однією з головних причин успішності даного механізму оподаткування є прихильність населення, адже в той час, коли прямі податки розцінюються як недоотримання частки власного доходу, сума непрямих приховується у ціні, тож сприйняття їх стягнення стає не таким «болючим». Отже, непрямі податки є мають велике значення для економіки країни, а також значно впливають на обсяги споживання його громадян.

Рівень розробки теми дослідження у науковій літературі. Питання непрямого оподаткування як інструменту наповнення державного бюджету вивчали: Вагнер А., Гоббс Т., Леруа-Больє П., Локк Дж., Макконнелла К., Мілль Дж.Ст., Нітті Ф., Рікардо Д., Семюельсон П., Сміт А, Штейн Л., Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Василик О.Д., Вишневський В.П., Демиденко Л.М., Крисоватий А.І., Кучерявенко М.М., Лютий І.О, Романюк М.В., Соколовська А.М., Чеберяко О.В., Юрій С.І. та інші.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є опис теоретичних основ функціонування механізму непрямого оподаткування та аналіз сучасного стану непрямих надходжень у структурі доходів державного бюджету України.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступний перелік завдань:

- розкрити сутність та значення непрямих податків;

- описати функції та принципи непрямого оподаткування в сучасних умовах;
- розглянути правові аспекти формування та справляння непрямих податків;
- проаналізувати податкові надходження у структурі дохідної частини державного бюджету;
- оцінити ефективність непрямого оподаткування в Україні;
- проаналізувати зміни в непрямому оподаткуванні в умовах воєнного стану;
- розглянути зарубіжній досвід реалізації непрямого оподаткування;
- виявити напрями удосконалення механізму непрямого оподаткування.

Об'єктом дослідження є теоретичні основи та механізм непрямого оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є практика застосування та ефективність функціонування механізму непрямого оподаткування в Україні.

Методами дослідження у роботі є історичний, логічний та структурний, які були використані у теоретичній частині при розкритті питання особливостей непрямого оподаткування в Україні. Виконання завдань з аналізу та оцінки механізму стягнення непрямих податків супроводжувались застосуванням статистичного, структурного, порівняльного, факторного, описового методів та методу узагальнення.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти, статистичні та аналітичні матеріали державних органів України, наукові статті та монографії.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання підсумків аналізу дохідної частини державного бюджету України для надання характеристики ролі в ній податкових надходжень, зокрема, від непрямого оподаткування, визначення його тенденцій та окреслення податкових змін як частини податкової політики держави в умовах війни.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження були презентовані на V Міжнародній науково-практичній конференції «Scientific researches and methods of their carrying out: world experience and domestic realities» та опубліковані в статті на тему «Перспективи розвитку прямого та непрямого оподаткування в Україні» на V Міжнародній науковій конференції «ТЕХНОЛОГІЇ, ІНСТРУМЕНТИ ТА СТРАТЕГІЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ» (24.02.2023; м. Київ, Україна).

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 50 найменувань, 2 додатків. Загальний обсяг роботи становить 67 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність та значення непрямих податків

«Держава – це живий організм», - основна теза англійського філософа, соціолога вікторіанської епохи британського індустріалізму, одного з родоначальників еволюціонізму, а також засновника органічної школи соціології Герберта Спенсера. Відповідно до його органічної теорії походження держава ототожнюється з біологічною істотою. В основі її функціонування лежать процеси диференціації і спеціалізації. Диференціація полягає у своєрідному проходженні етапів розвитку держави: від примітивної політичної форми до ускладненої, її розвиток та загибель. Спеціалізація, у свою чергу, передбачає формування певних груп індивідів, що утворюють так названий орган, що виконує певну функцію [41]. Для виконання будь-якої функції, організму, тобто державі, необхідні ресурси, які б забезпечували життєдіяльність її «органів». Формування таких ресурсів у сучасних реаліях покладене на податкову систему держави.

На думку І.О. Лютого податкова система – це сукупність податків та зборів, обов’язкових платежів, об’єднаних спільною організаційною структурою та нормативно-правовою базою [19].

З.С. Варналій та М.В. Романюк тлумачать податкову систему як сукупність підходів та рішень, що визначають напрями мобілізації коштів платників податків із метою забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів усіх рівнів [4].

За О.Д. Василюком податкова система є сукупністю законодавчо встановлених податків, зборів, відрахувань й інших платежів до системи бюджетів країни і інститутів фінансового спрямування, а також уся

інфраструктура, пов'язана з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів[5].

Узагальнене визначення категорії містить Податковий кодекс України (далі – ПКУ), що набрав чинність з 1 січня 2011 року, який говорить наступне: «Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України» [23].

З огляду на законодавчу базу України податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві. Проте для сутнісного дослідження податків необхідно ще розглянути їх поділ на прямі та непрямі.

Делініяція податків на прямі та непрямі є важливим елементом в економічних теоріях та практиці. Історія цієї концепції починається в XVIII столітті, коли французький економіст Франсуа Кене ввів термін «податки на доходи» та «податки на витрати», які можна розглядати як прототипи сучасного розмежування на прямі та непрямі податки.

У XIX столітті, німецький економіст Юхен фон Бом-Бавек та англійський економіст Артур Пігу детально розвинули концепцію податків на прямі та непрямі. Вони ввели термінологію «прямі податки» та «непрямі податки», яка є загальноприйнятою і досі використовується в економічних дослідженнях та реформах фіскальної політики у багатьох країнах світу.

Таким чином, можна стверджувати, що розмежування податків на прямі та непрямі є досить старою концепцією в економічній науці та впроваджувалася ще на початку XVIII століття. Однак, вона отримала більш повну та точну форму у другій половині XIX століття завдяки працям Бом-Бавека та Пігу, та залишається актуальною і до сьогодні.

Прямі та непрямі податки є двома основними видами податків (рисунок 1.1), які використовуються в більшості країн світу. Сутність прямих податків полягає в тому, що вони сплачуються безпосередньо власником доходу або майна. Іншими словами, це податки, які стягуються прямо з громадянина, який має зобов'язання сплатити цей податок. Прямі податки можуть бути різними:

податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухомість, податок на спадщину та інші. Важливою особливістю прямих податків є те, що вони мають прямий вплив на доходи громадян та підприємств, тому встановлення їх розміру є важливою завданням для держави.

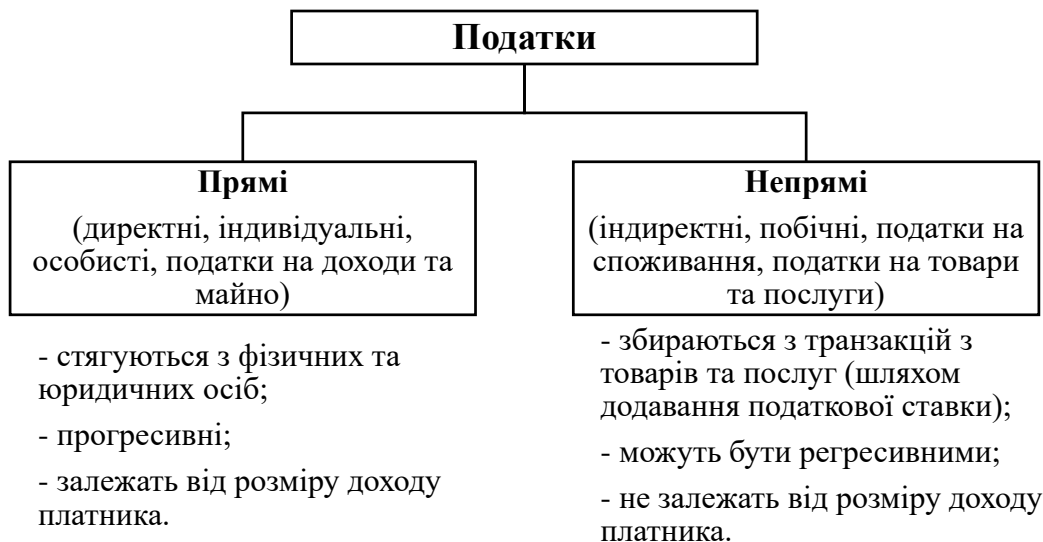


Рис. 1.1. Види податків

Джерело: складено автором.

Непрямі податки є іншим видом податків та полягають у сплаті податку не безпосередньо власником доходу або майна, а через посередництво іншої особи. Такі податки зазвичай включені в ціну товарів та послуг, тому їх ще називають індиректними податками. До їх прикладів належать податок на додану вартість, акцизний податок на паливо, пиво та тютюн, мито на імпортовані товари та інші.

Непрямі податки складають значну частину доходів бюджету та регулюють рівень цін. Вони контролюють платоспроможний попит, що безпосередньо має прямий вплив на ринкову рівновагу. У свою чергу, один із непрямих податків, податок на додану вартість, визначає вектор попиту населення: за кризового стану економіки його ставка знижується, що стимулює попит, а за надмірного піднесення – підвищується, що має стримуючу дію.

Категорію «непрямі податки» вітчизняні економісти тлумачать без суттєвих відмінностей.

Професор Лютий І.О. зазначає, що непрямі податки є такими, що становлять частину ціни товару чи послуги, а їх розмір для окремого платника залежить від обсягу споживання та не має прямої залежності від його доходу [19].

Андрущенко В.Л. під непрямыми податками розуміє такі, що сплачуються споживачем та входять до складу ціни товарів та послуг у формі надбавки. Ці платежі є обов'язковими, а їх стягнення реалізовується через цінові механізми. Продавець відіграє роль суб'єкта оподаткування, і виконує посередницькі функції між державою та тим, хто здійснює оплату [1].

Академік Кучерявенко М.М. під непрямыми податками називає такі, стягнення яких відбувається під час купівлі благ матеріальної форми, а обсяг яких кількісно вимірюється величиною споживання. Сплата непрямих податків покладена на споживача через надбавку до ціни реалізації товару [17].

На нашу думку, найбільш узагальненим є визначення, яке знаходиться у словнику фінансово-правових термінів: «Це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару чи послуги і платником яких є кінцевий споживач даного товару чи послуги [42]».

Платники непрямого податку поділяються на реальні та формальні. Реальні платники - це покупці товарів робіт чи послуг, у ціну яких можуть входити вказані податки, а формальним платником є продавець товару.

Беручи до уваги сферу застосування, непрямі податки можуть бути універсальними та специфічними. Універсальними є податки, які справляються з усіх товарів і послуг без виключення, окрім тих які звільняються від оподаткування. Таким податком є податок на додану вартість. Специфічні податки справляються лише із тих товарів чи послуг, що зазначені безпосередньо у законодавстві. Специфічним непрямим податком є акцизний податок, мито [9].

За механізмом стягнення непрямі податки можуть бути одностадійними і багатостадійними. Податки, які одноразово стягуються на певному етапі товарообігу є одностадіями, а багатостадійні - це податки, що стягуються на кожному етапі товарообігу [8].

У разі, якщо непрямі податки проявляють кумулятивний ефект, який ще називають каскадним, їх розподіляють на:

1. Каскадні або кумулятивні – непрямі податки, що стягуються повторно з товарів та послуг на кожній стадії їх обігу;
2. Некаскадні або некумулятивні – непрямі податки, повторне оподаткування якими виключається, внаслідок чого забезпечується однаковий потік податкових надходжень за аналогічними товарами та послугами, що не залежить від числа пройдених етапів обігу на шляху від виробника до споживача[8].

З огляду на економічну суть, непрямі податки бувають наступних видів: акциз та мито. Акцизами називають непрямі податки, які додаються до ціни реалізації товарів та послуг, ними є податок на додану вартість та акцизний податок.

Мито – це вид непрямих податків, якими оподатковуються операції з переміщення товарів через митний кордон країни. Вони також становлять частину вартості цих товарів, відмінність від акцизів – мито додається до митної вартості товару, а не ціни реалізації. Податкове законодавство України виділяє ввізне та вивізне мито [6].

Щодо визначення переліку непрямих податків, можемо також звернутись до Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», де зазначено, що ними є: «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 [38]».

Отже, підсумовуючи, непрямі податки є важливим інструментом для забезпечення фінансової стабільності держави та здійснення необхідних соціальних та економічних інвестицій. Вони дозволяють забезпечити стабільний

потік бюджетних надходжень, зменшуючи відчутний негативний вплив на громадян, як це часто відбувається з прямих податків.

1.2. Функції та принципи непрямого оподаткування в сучасних умовах

Основу функціональних характеристик непрямого оподаткування становлять функції податкової системи в цілому. Загальновизнаними є дві функції: фіскальна та регулююча.

Фіскальна функція податків є однією з найважливіших функцій податкової системи. Вона полягає в забезпеченні держави необхідними фінансовими ресурсами для розвитку економіки та соціального забезпечення населення через наповнення дохідної частини бюджету. Зокрема, податки використовуються для фінансування державних витрат на соціальні програми, охорону здоров'я, освіту, науку, культуру, оборону, а також на будівництво та підтримку інфраструктури.

Окрім забезпечення фінансовими ресурсами, фіскальна функція податків також включає у себе соціальну редистрибуцію. Це означає перерозподіл коштів від більш заможних до менш заможних верств населення, що допомагає зменшити рівень нерівності в суспільстві та забезпечити всім громадянам рівний доступ до основних соціальних послуг. Цей процес часто виділяють в окрему функцію – розподільчу.

Не менш важливою властивістю податків є можливість керувати економікою країни та формувати необхідну поведінку споживачів. Таку дію податкової системи виокремили у регулювальну функцію. Вона здійснюється за допомогою податкових заходів, таких як зниження податкових ставок, що може сприяти збільшенню споживчого попиту та зростанню економіки, або підвищення податкових ставок, що зменшує споживчий попит та знижує інфляцію.

Встановлення податкових пільг для певних секторів економіки може сприяти їхньому розвитку, тоді як зміна об'єктів оподаткування може зменшити ризики корупції та підвищити рівень податкової платоспроможності. За допомогою регулювальної функції часто досягаються соціальні цілі. Наприклад, зниження податкових ставок для підприємств, які створюють нові робочі місця, може сприяти зменшенню безробіття та підвищенню рівня життя громадян. Водночас, підвищення податкових ставок для тих, хто використовує великі обсяги вуглецю, може сприяти зменшенню кількості шкідливих викидів. Інколи таку дію оподаткування та його елементів ще називають стимулювальною та наполягають у необхідності виділення відповідної функції.

Вказані вище функції визнані спільнотою економістів всього світу. Окрім них існують ще й нестандартні, які не є популярними через відсутність практичного аспекту застосування (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Додаткові функції податків

Функція	Визначення	Автор
Популізму	використання податків для забезпечення популістських обіцянок політиків, незалежно від того, чи є вони ефективними або здійсненими	Джозеф Стігліц
Міжнародного розвитку	використання податків для підтримки розвитку країн, що розвиваються, та подолання світової бідності	Джеффри Сакс
Екологічної орієнтації	використання податків для стимулювання екологічної діяльності та зменшення негативного впливу на навколишнє середовище	Герман Дейл
Культурного розвитку	використання податків для підтримки культурного розвитку та просування культурних цінностей	Антоніо Грамші
Гуманітарного розвитку	використання податків для підтримки гуманітарних програм та розвитку гуманітарних наук	Роман Ролланд
Інноваційного розвитку	використання податків для стимулювання інновацій та технологічного розвитку	Джозеф Шумпетер

Джерело: складено автором.

Додаткові функції є більш факультативними та можуть застосовуватись до податкових систем певних держав світу. Вони не є характерними для податків як економічної категорії в цілому. Але добре розкривають їх роль у сучасному світі. Податки є важливим інструментом міжнародного, екологічного, культурного, гуманітарного та інноваційного розвитку. Інколи вони також стають частиною популізму, що використовується в риториці політиків.

Окрім функцій податків, важливо також розкрити принципи, на яких побудована нормативно-правова база оподаткування. Саме вони є показником рівня розвитку правових процесів та урегульованості законодавства. Зазвичай, засади, на яких ґрунтується оподаткування, закріплюються в податкових кодексах. Завдяки цьому можна відразу сформулювати характерні риси податкової системи країни.

Україна не є виключенням, стаття 4 Податкового Кодексу України прописує основні засади податкового законодавства України, якими є:

- 1) загальність оподаткування;
- 2) рівність усіх платників перед законом;
- 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- 4) презумпція правомірності рішень платника податку;
- 5) фіскальна достатність;
- 6) соціальна справедливість;
- 7) економічність оподаткування;
- 8) нейтральність оподаткування;
- 9) стабільність;
- 10) рівномірність та зручність сплати;
- 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів [23].

Принципи, що перелічені в пункті 4.1 ПКУ умовно можна розподілити на дві групи: такі, що торкаються податкового законодавства та принципи оподаткування. До першого виду ми можемо віднести стабільність оподаткування, невідворотність відповідальності при порушенні законодавства,

а також презумпцію правомірності рішень платника податку. Якщо ж говорити про принципи оподаткування, то такими будуть соціальна та економічна справедливість [6].

Також актуальні засади податкової законодавчої бази України можна поділити на дві групи: ті, що були до прийняття Податкового Кодексу, та такі, що набули своєї чинності з прийняттям ПКУ.

У ПКУ вперше трактуються наступні принципи: загальність та фіскальна достатність, зручність сплати та рівномірність, невідворотність відповідальності за порушення податкового законодавства, економічність механізму оподаткування та нейтральність, презумпція правомірності рішень платника податку. Проте, ряд принципів не були включені до ПКУ, ними є технологічне оновлення виробництва, вихід вітчизняного виробника на міжнародний ринок високотехнологічної продукції, стимулювання науково-технічного прогресу, інвестиційної та підприємницької діяльності. Останні були відображені в Законі України «Про систему оподаткування», який втратив чинність [23].

Для аналізу місця непрямого оподаткування в податковій системі, варто акцентувати увагу також на принципах, які характерні безпосередньо йому. Думки вчених щодо непрямих податків розділились: окремі вчені вважають їх шкідливими та неприродними, податкова система, на їх погляд, ефективно працює виключно завдяки прямим податкам; інші економісти переконані у безумовних перевагах непрямих податків та наполягають на створенні податкової системи, що базуватиметься виключно чи переважно на непрямому оподаткуванню; доволі велика частина вчених визнає необхідність існування обох категорій та їх збалансованому поєднанні.

Сучасні непрямі податки мають ряд особливостей, описом яких займався український академік М.П. Кучерявенко. Він говорив, що непряме оподаткування в нинішніх умовах розподіляє платників податків на формальних та реальних; непрямі податки формують частину ціни реалізації товару, диференціюють складники податкового зобов'язання та розподіляють їх між платниками формальними та реальними, об'єктом їх оподаткування є вартість

обороту, засади перенесення обов'язку сплати непрямого податку з реального на формального платника, об'єднання фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння є законодавчо визначеними [17].

Як і функції, так і принципи, застосовуються до податків без особливого розподілу. Так стаття 4 ПКУ описує загальні засади податкового законодавства. А вже подальша характеристика непрямих податків знаходить своє відображення у відповідних розділах: Розділі V «Податок на додану вартість», Розділі VI «Акцизний податок» та Розділі IX «Митні платежі» Митного кодексу України [20].

Попри узагальненість, принципи ПКУ можна розподілити на загальні та спеціальні щодо непрямого оподаткування.

До загальних принципів, що регулюють непряме оподаткування в Україні відносять: загальність, рівність перед законом всіх платників, невідворотність відповідальності у разі порушення визначених норм законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, стабільність та нейтральність оподаткування, зручність та рівномірність сплати, єдиний підхід до визначення податків та зборів.

Спеціальними принципами непрямих податків є економічність оподаткування та фіскальна достатність [20].

Тож, функціями непрямого оподаткування, як і податкової системи в цілому, є фіскальна, регулювальна, контрольна та стимулювальна функції. Виділяють також додаткові функції, які витікають з особливостей податкової системи певної країни, але не завжди вони мають практичний аспект, а отже вважаються нестандартними. Принципи непрямого оподаткування окреслюються засадами, що описуються в статті 4 пункті 4.1 Податкового кодексу України. Варто зазначити, що інколи їх розподіляють на загальні та спеціальні по відношенню до непрямих податків.

1.3. Правові аспекти формування та справляння непрямих податків

Як вже зазначалось раніше, непряме оподаткування пов'язане зі стягненням трьох видів податків: податку на додану вартість, акцизного податку та мита.

Основним непрямим податком є податок на додану вартість. Він формує частину ціни товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, в той час як на продавця покладена відповідальність за його облік та перерахування до бюджету держави [42].

Податку на додану вартість прийнято надавати більшого значення, адже, як буде наведено далі, він приносить найбільше доходів до бюджету.

Податок на додану вартість за своєю сутністю становить різницю між податковими зобов'язанням та кредитом. Податкове зобов'язання є узагальненою сумою ПДВ, що була одержана його платником періоді подання звіту (як складова частина ціни реалізованих товарів, робіт, послуг), а податковий кредит — це сума ПДВ, на яку платник згідно законодавства має право зменшити податкове зобов'язання за звітний період відповідно до правил, встановлених в ПКУ [23];

Наступний перелік операцій платників визначає об'єкт оподаткування ПДВ, а саме:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- ввезення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [23].

Ще одним елементом ПДВ є база оподаткування, яка визначається виходячи з договірної вартості операцій з постачання товарів та послуг, з урахуванням загальнодержавних податків та зборів [23].

В залежності від бази оподаткування, встановлюються ставки податку:

— 20% - основна ставка;

— 0% - переміщення товарів за межі митної території України у наступних митних режимах: режимі експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони, постачання товарів для різного виду суден, військового транспорту, постачання товарів магазинами безмитної торгівлі, постачання послуг з міжнародного перевезення, робіт з рухомим майном, послуг з обслуговуванням повітряних суден та інші;

— 7% - постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів, послуг з показу різних видів вистав, розповсюдження фільмів адаптованих до українського законодавства для людей з порушенням зорових та слухових можливостей, послуг з тимчасового розміщення, що надаються готелями;

— 14% - з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції [23].

Окрім того, існує перелік операцій, які не оподатковуються ПДВ. До таких відносяться, наприклад, послуги страхування, співстрахування або перестрахування, відповідальне зберігання (передавання майна у схов) чи концесія, лізинг (оренда), крім передачі у фінансовий лізинг, послуги із обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість), а також інші операції, що регламентуються статтею 196 ПКУ [23].

Окрім того, важливу роль відіграє інший непрямий податок - акцизний податок. Його ще називають податком на споживання визначених товарів, що найменуються в ПКУ як підакцизні, та який додається до ціни таких товарів (продукції) [23].

Платником даного податку є особа, постійне представництво, які виробляють, реалізують, ввозять продукцію, що підпадає під параметри «підакцизної», на митній території України, у тому числі з давальницької сировини, а також виробники електричної енергії (та інші, що визначені в статті 212 ПКУ). Об'єктом оподаткування є операції з реалізації, виробництва та реалізації підакцизних товарів чи продукції, а також інші з 213 статті ПКУ. База оподаткування визначається як вартість реалізованого товару (продукції) за затвердженими виробником максимальними роздрібними цінами з включенням податку на додану вартість та акцизного податку (стаття 214 ПКУ). Ставки податку залежать від товару, який визначається як підакцизний. Такими є:

- пальне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння);
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- рідини, що використовуються в електронних сигаретах;
- електрична енергія [23].

Стаття 215 Податкового кодексу України визначає ставки податку беручи до уваги код товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД. Одиниця виміру податку залежить безпосередньо від особливостей об'єкту оподаткування, тож може встановлюватись як в гривнях за літр/кілограм/штуку, так і в відсотках.

Останній непрямий податок – мито. Податковий кодекс дає наступне визначення: «митні платежі - податки, що відповідно до Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи» [23].

Регламентация оподаткуванням митом відбувається згідно Митного кодексу України. Платниками мита є: особи, які ввозять/вивозять товари на/з

митну територію України, на адресу яких надходять товари, що переміщуються, що підпадають під обов'язковість дотримання вимог митних режимів та які звільнені від стягнення мита, у випадку недотримання цих вимог, особа, яка користується товарами, при митному оформленні яких було застосоване умовне звільнення від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або в протизаг умовам чи цілям такого звільнення, особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від стягнення митних платежів, до завершення терміну, визначеного законодавством [23]. Базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є:

1) митна вартість - щодо товарів, на які законодавчо встановлено застосування адвалорних ставок мита;

2) кількість товарів у зазначених в законі одиницях виміру - стосовно товарів, для яких податкове законодавство регламентує використання специфічних ставок мита [20].

Українське податкове законодавство встановлює наступні види мита:

1) адвалорна - у відсотковому вимірі до зазначеної бази оподаткування в статті 279 ПКУ;

2) специфічна - у грошовому еквіваленті до одиниці бази оподаткування, відповідно до 279 Кодексу;

3) комбінована, що поєднує адвалорну та специфічну ставки мита [20].

Отже, непряме оподаткування, як і вся податкова система, регулюється Податковим кодексом України та передбачає процес стягнення податкових платежів у трьох основних формах: податок на додану вартість, акцизний податок та мито. Податок на додану вартість ефективно виконує фіскальну та регулюючу роль, стабільно наповнює бюджет завдяки слухному та регульованому його нарахуванню після кожної зі стадій реалізації господарських операцій. У більшості країн світу, включаючи Україну, ПДВ регулюється спеціальними законами та кодексами (ПКУ). Вони містять норми, які визначають порядок розрахунку та сплати ПДВ, обов'язки платників, права та

обов'язки державних органів, що здійснюють контроль та стягнення цього податку. Основні правила, які передбачені законодавством, передбачають обов'язкову реєстрацію платників ПДВ, регулярну подачу звітності та сплату податку, контроль та перевірку правильності розрахунку та сплати податку державними органами. Крім того, у законодавстві передбачені особливі норми, які стосуються податкового кредиту, використання ПДВ для зменшення суми податкових платежів, а також спеціальні правила для окремих категорій платників ПДВ, наприклад, для експортерів чи платників єдиного податку. Державні органи також здійснюють різноманітні заходи щодо контролю та перевірки дотримання законодавства щодо ПДВ. До таких заходів можуть відноситися перевірки на місці ведення бізнесу, аудити платників та інші механізми контролю.

Акцизний податок має яскраво виражений дестимулюючий характер сприяє скороченню вживання алкоголю та тютюнової продукції, а також характерно відображає фіскальну направленість у введенні до бази оподаткування додатково товарів з низькою ціною еластичністю та виробів елітного попиту. Основним законом, який регулює стягнення акцизного податку в Україні, є Податковий кодекс України. Згідно з цим законом, платниками акцизного податку є юридичні та фізичні особи, які виробляють, імпортують чи реалізують алкогольні напої, тютюнові вироби, пальне та інші товари, на які накладається акцизний податок. Податковий кодекс України також визначає порядок сплати акцизного податку, зокрема, встановлює терміни та порядок сплати, а також визначає механізм повернення податку. Якщо платник податку порушує вимоги щодо сплати акцизного податку, то йому може бути нараховано штраф та пеню за недоплату. При цьому, органи ДПС мають право зупиняти операції з паливом та іншими продуктами, на які накладено акцизний податок, у разі порушення вимог щодо його сплати. При розгляді спорів щодо стягнення акцизного податку, застосовуються процедури адміністративного і судового розгляду. Платник податку може звернутися до суду з позовом про скасування

рішення про нарахування акцизного податку, а також про повернення сплаченого акцизного податку.

Мито, окрім загальних функцій, є елементом забезпечення національної безпеки та захисту вітчизняного ринку. Стягнення мита в Україні регулюється Митним кодексом України від 13.03.2012 № 4495-VI. Цей кодекс встановлює загальні правила проведення митного контролю, розмірів митних платежів, порядок їх сплати та стягнення, а також процедури, які застосовуються у разі порушення митного законодавства. Законодавство передбачає, що митний контроль проводиться відповідно до актуальних нормативно-правових актів та міжнародних договорів, які Україна укладає з іншими державами. У разі порушення митних правил, митниця має право стягнути митні платежі з осіб, які перетинають державний кордон. Однак, згідно з законодавством, стягнення мита може бути проведено тільки за певних умов, які встановлюються законом. Також передбачається відповідальність за порушення митних правил. Особи, які порушують митні правила, можуть бути позбавлені права перетинати державний кордон, а також притягнуті до відповідальності згідно з законодавством.

РОЗДІЛ 2

НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН

2.1. Аналіз податкових надходжень від непрямих податків у структурі дохідної частини державного бюджету

Кожна держава має перелік функцій, виконання яких є її прямим обов'язком. Зрозуміло, що будь-яка діяльність потребує фінансування. Питання забезпечення фінансовими ресурсами особливо гостро стоїть під час кризового стану, причиною якого для України стало повномасштабне вторгнення. Зокрема, ця подія призвели до збільшення витрат на оборону та безпеку, що в свою чергу спричинило значні труднощі в економіці. Одним з головних економічних наслідків вторгнення є погіршення інвестиційного клімату в Україні. Багато іноземних компаній та інвесторів утримуються від вкладання коштів через нестабільну ситуацію в країні та непередбачуваність розвитку подій. Крім того, війна призвела до зниження виробництва, що в свою чергу впливає на загальний внутрішній валовий продукт країни. Значно знизився рівень життя населення, збільшилось безробіття та зменшився споживчий попит.

Дефіцит державного бюджету робить неминучою боргову залежність України, але потреби стабілізації економіки країни, вирішення поточних соціально-економічних проблем, контролю та впровадження економічної стратегії держави, на жаль, не можуть бути покриті власними коштами. Збільшення обсягів витрат на військові потреби, на допомогу постраждалим від конфлікту та на відновлення зруйнованих інфраструктурних об'єктів потребує додаткових фінансових ресурсів. Зі зростанням боргового навантаження актуалізується питання адміністрування податкових надходжень, які, як відомо, є головним джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету. Для забезпечення додаткових фінансових ресурсів уряд звернув увагу на боротьбу з тіншовим сектором та підвищення ефективності збору податків. Було

запроваджено нові форми сплати податків та контролю за їх сплатою, що дозволило значно підвищити рівень збору податків.

Відповідно до Бюджетного кодексу дохідну частину бюджету України формують наступні джерела:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансферти [3].

Таблиця 2.1

**Динаміка та структура доходів Державного бюджету України
за 2018–2022 рр.**

Показники	2018		2019		2020		2021		2022	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження	760,0	82,8	840,6	83,5	826,3	80,8	1057,8	87,7	1204,1	77,5
Неподаткові надходження	145,0	15,8	155,4	15,4	184,4	18,0	135,4	11,2	206,0	13,3
Доходи від операцій з капіталом	0,3	0,0	1,2	0,1	0,7	0,1	0,9	0,1	1,1	0,1
Цільові фонди	4,9	0,5	1,7	0,2	0,2	0,0	0,2	0,0	0,2	0,0
Трансферти	7,8	0,8	8,4	0,8	10,5	1,0	12,4	1,0	141,7	9,1
Всього	918,0	100,0	1007,3	100,0	1022,1	100,0	1206,7	100,0	1553,0	100,0

Джерело: складено автором на основі [33-37].

У таблиці 2.1 наведені дані дохідної частини державного бюджету України за 2018-2022 роки. Ми можемо побачити, що 77,5% доходів припадає безпосередньо на податкові надходження. До них відповідно до податкового законодавства України відносяться загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі [23]. Трійку лідерів замикають неподаткові надходження (13%) та офіційні трансферти (9%) [37].

При аналізі динаміки зміни частки податкових надходжень у структурі доходів державного бюджету за 2018-2022 рр. (таблиця 2.1) бачимо, що їх провідне значення зберігається на всьому часовому проміжку дослідження. У розрізі 5 років податкові надходження займали стабільно близько 80% в

загальній структурі. Позначку 77,5% можемо знайти лише в 2022 році. Пояснення цьому полягає у збільшенні обсягів офіційних трансфертів, що надійшли до бюджету від Європейського Союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ та в рамках інших програм допомоги. Неподаткові надходження у загальній структурі доходів Державного бюджету України займали близько 11-18%, доходи від операцій з капіталом складають 0,1%, цільові фонди – 0,2-0,5%, трансферти - 0,8-9% [33-37].

Таблиця 2.2

**Темпи зростання доходів Державного бюджету України
за 2019–2022 рр., %**

Показник	2019/2018	2020/2019	2021/2020	2022/2021	2022/2018
Податкові надходження	10,60	-1,71	28,02	13,83	58,43
Неподаткові надходження	7,17	18,69	-26,57	52,08	42,05
Доходи від операцій з капіталом	257,80	-46,51	39,72	21,82	225,79
Цільові фонди	-64,51	-89,03	5,90	0,00	-95,88
Офіційні трансферти	7,48	25,82	17,42	1 046,82	1 721,08
Всього	9,73	1,46	18,07	28,70	69,18

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Варто також звернути увагу на темпи зростання різних видів доходів (таблиця 2.2). З найстабільніших джерел наповнення бюджету є податкові надходження та офіційні трансферти. Податкові надходження зростають протягом 2019-2022 рр., від'ємний характер росту вони мають лише в 2020 році (-1,71%). Зменшення податкових надходжень до бюджету України у 2020 році може бути пов'язано з рядом факторів, зокрема економічними наслідками пандемії COVID-19, зменшенням цін на нафту, податковими пільгами та зменшенням ставок, а також системними проблемами в економіці України. Офіційні трансферти є видом доходів, який зростає протягом всього досліджуваного періоду та немає спадного характеру. Це пояснюється тим, що Україна отримує міжнародну фінансову допомогу від таких організацій як

Міжнародний валютний фонд та Європейський Союз, збільшує соціальні витрати на підтримку населення та здійснення реформ, підвищує мінімальні показники зарплати та пенсій.

Що стосується інших доходів бюджету: неподаткові надходження інколи перевищували темпи зростання податкових (у 2022 році - 52,08% на противагу 13,83% відповідно), але їх зменшення було більш суттєвим та становило 26,57% у 2021 році, у той час як податкові надходження мали один спад у 2020 році всього на 1,71%. Доходи від операцій з капіталом також значно зменшились у 2020 році (на 46,51%), хоча надалі лише зростали – на 39,72% у 2021 році та на 21,82% у 2022 році. Та попри вирівнювання даного виду надходжень його абсолютні значення не є суттєвими – 0,9-1,2 млрд грн [33-37].

Таблиця 2.3

Динаміка та структура податкових надходжень Державного бюджету України за 2018–2022 рр.

Показники	2018		2019		2020		2021		2022	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	173,5	22,8	201,7	24,0	221,8	26,8	283,6	26,8	319,8	26,6
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	46,5	6,1	58,3	6,9	54,2	6,6	73,2	6,9	71,2	5,9
Внутрішні податки на товари та послуги	508,5	66,9	546,1	65,0	518,4	62,7	663,4	62,7	770,6	64,0
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	28,7	3,8	30,5	3,6	28,6	3,5	33,9	3,2	37,4	3,1
Інші податки та збори	2,8	0,4	4,1	0,5	3,2	0,4	3,7	0,3	5,0	0,4
Всього	760,0	100	840,6	100	826,3	100	1057,8	100	1204,1	100

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Проаналізуємо також структуру податкових надходжень у дохідній частині бюджету та визначимо місце непрямих податків в ній. До податкових надходжень, що наповнюють бюджет України відносяться: податки на доходи,

податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, внутрішні податки на товари та послуги (у тому числі, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування, податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів), податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне, вивізне мито), інші податки та збори (екологічний податок, інші податки і збори та кошти, що передаються (отримуються) відповідно до бюджетного законодавства) [33-37].

Розглянемо таблицю 2.3, яка демонструє склад податкових доходів України за 2022 рік. Найбільшу частку, а саме 64% займають внутрішні податки на товари та послуги, 27% складають податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, трійка лідерів замикається показником 6%, який має рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів. Можемо зробити висновок, що непряме оподаткування є значно результативнішим у розрізі наповнення бюджету.

Таблиця 2.4

**Темпи зростання податкових надходжень до Державного бюджету
України за 2019–2022 рр., %**

Показник	2019/2018	2020/2019	2021/2020	2022/2021	2022/2018
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	16,27	9,96	27,86	12,80	84,40
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	25,30	-6,96	35,01	-2,72	53,12
Внутрішні податки на товари та послуги	7,40	-5,07	27,97	16,15	51,55
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	6,11	-6,11	18,56	10,29	30,28
Інші податки та збори	42,85	-20,66	14,77	35,13	75,76
Всього	10,60	-1,71	28,02	13,83	58,43

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Таблиця 2.4 містить показники темпів зростання податкових надходжень до бюджету України. Проаналізувавши її, можемо сказати, що в цілому протягом 2019-2022 рр. спостерігається зростання податкових надходжень. Лише у 2020 році з приходом пандемії COVID-19 відбувся економічний спад, який відобразився на дохідній частині. Зокрема, на 6,96% менше до бюджету надійшла рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, на 5,07% впали внутрішні податки на товари та послуги, на 6,11% - податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції та на 20,66% - інші податки та збори. Важливо також підкреслити, що прямі податки (податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості) показують значно більший темп зростання, аніж непрямі податки. Тут можна виділити перевагу прямого оподаткування, яка полягає у прогресивному характері: зі збільшенням доходу платників відразу зростають обсяги сплачених ними податків. У той час як розмір внутрішніх податків на товари та послуги і податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції у 2022 році стали більшими на 51,55% та 30,28% відповідно порівняно з 2018 роком, податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості покращили свої показники на 84,40% [33-37].

Закцентуємо увагу на структурі надходжень саме непрямих податків. Розберемо таблицю 2.5 та оглянемо, які непрямі податки приносять найбільше фінансових ресурсів.

У 2022 році серед непрямих податків найбільше доходів до Державного бюджету України розраховано на податок на додану вартість, він приносить 39,20% всіх фінансових ресурсів. Зазначаємо, що з них 11,57% припадає на податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), а 27,63% - на податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів. Проте, в 2018 році його частка складала 41,87% (додаток А). Падіння на 2,67% можна пов'язати, зокрема, як з економічним спадом, так і введенням пільгових ставок [33-37].

Таблиця 2.5

**Структура надходжень від непрямих податків до Державного
бюджету України за 2022 рр.**

Показник	Абсолютний показник, млрд. грн	Частка надходжень від непрямих податків, %	Частка від податкових надходжень, %	Частка від доходів бюджету, %
Акцизний податок	161,82	20,03	13,44	10,42
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	85,82	10,62	7,13	5,53
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	75,99	9,41	6,31	4,89
Податок на додану вартість	608,75	75,34	50,56	39,20
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	179,63	22,23	14,92	11,57
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	429,12	53,11	35,64	27,63
Мито	37,43	4,63	3,11	2,41
Ввізне мито	35,65	4,41	2,96	2,30
Вивізне мито	0,93	0,11	0,08	0,06
Особливі види мита та сезонне мито	0,85	0,11	0,07	0,05
Всього надходжень від непрямих податків	808,00	100,00	67,10	52,03
Всього податкових надходжень	1204,08		100,00	77,53
Всього доходів	1553,03			100,00

Джерело: складено автором на основі [33-37].

Попри зниження частки ПДВ у бюджеті країни з роками, вона все ще залишається вагомою, що пояснюється його безперечними перевагами:

- прямий зв'язок зі споживанням;
- відсутність можливості ухилення від його сплати;
- широка база оподаткування;
- простота стягнення;
- зменшені адміністративні витрати

Акцизний податок налічує близько 10,42% в загальній структурі доходів. З них 5,53% припадає на акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів та 4,89% - на акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Варто зауважити, що від 2018 року також

спостерігається падіння значимості акцизного податку, тоді він становив з 13,52% (додаток А). Підставами для цього можуть бути:

- зміни в законодавстві (зниження ставок податку);
- зменшення рівня споживання підакцизних товарів;
- зменшення виробництва та обсягів продажу товарів, що підлягають акцизному оподаткуванню;
- нестабільність валютного курсу.

Трійку непрямих податків замикає мито з показником 2,41%: ввізне мито становить 2,30% всіх доходів, вивізне мито - 0,06%, особливі види мита та сезонне мито - 0,05%. Якщо переглянути динаміку цього податку, знову бачимо падіння з 3,13% у 2018 році до 2,41% у 2022 році. Такі тенденції пов'язані зі змінами у законодавстві. Наприклад, на час повномасштабного вторгнення певний період були скасовані мито та ПДВ на імпортні товари та розмитнення автомобілів, проте згодом були повернуті через великий дефіцит фінансових ресурсів [31].

Отже, за підсумками аналізу надходжень від непрямих податків дійшли до висновку, що вони становлять близько половини всіх доходів Державного бюджету України. Одну з головних ролей відіграє податок на додану вартість, який ефективно виконує фіскальну функцію, стабільно спрямовуючи кошти в бюджет. Завдяки простому та невідчутному справлянню непрямі податки значно переважають в абсолютних значеннях над прямими. Проте, варто підкреслити більші темпи зростання прямого оподаткування завдяки своєму прогресивному характеру.

У порівнянні з прямими, непрямі податки мають кілька переваг. По-перше, їх збір є менш обтяжливим для платників, оскільки вони зараховуються вартості товарів та послуг, які вони споживають. По-друге, непрямі податки мають більш широку базу оподаткування, що дозволяє збирати доходи з більшої кількості платників. Крім того, непрямі податки мають більший потенціал для збору, оскільки їх можна стягувати на кожному етапі виробництва та продажу товарів та послуг. По-третє, непрямі податки менш чутливі до економічних коливань та

кризових ситуацій, оскільки вони залежать від споживання товарів та послуг, які мають певний рівень сталості.

Прямі податки, хоча і є одним з найбільш важливих джерел доходів для бюджету, мають свої обмеження. Наприклад, відсутність ефективної системи збору податків та велика кількість нереєстрованих платників податків знижують рівень їх збору. Крім того, прямі податки часто відчувають нестачу в ситуаціях економічної кризи, коли доходи населення та підприємств знижуються, що призводить до зниження доходів бюджету.

2.2. Оцінка ефективності непрямого оподаткування

Базовою функцією всіх податків є наповнення бюджетів різних рівнів, що часто називають фіскальною ефективністю.

За думкою Піскової Ж.В. фіскальна ефективність податків досліджується через показники дії податкового тягаря на економіку країни у розрізі макроекономічних індикаторів як для податкової системи в цілому, так і для відокремлених видів податків. Оцінка фіскальної ефективності оподаткування націлена на пошук можливості збільшення резервів, обрахування співвідношення податкових надходжень до доходів відповідного бюджету чи ВВП тощо [21].

Для визначення податкового навантаження на економіку країни використаємо наступні показники [11]:

1) Фіскальна значимість непрямих податків (визначає цінність податків в доходах бюджету) розраховується наступним чином:

$$\Phi Z_{\text{НП}} = \frac{\text{ПН}_{\text{ні}}}{\text{ДБ}_i} \times 100\%, \quad (2.1)$$

де $\Phi Z_{\text{НП}}$ – фіскальна значимість непрямих податків у доходах відповідного бюджету;

$ПН_{\pi i}$ – податкові надходження і-го виду непрямого податку за визначений термін;

$ДБ_i$ – доходи і-го бюджету за визначений термін.

2) Фіскальна значущість непрямих податків у ВВП обчислюється з метою оцінення частки перерозподілу ВВП через бюджет:

$$\Phi Z_{\pi i} = \frac{ПН_{\pi i}}{ВВП_i} \times 100\%, \quad (2.2)$$

де $\Phi Z_{\pi i}$ – фіскальна значимість певного виду непрямих податків (або в загальному) у ВВП;

$ПН_{\pi i}$ – податкові надходження і-го виду непрямого податку за визначений термін;

$ВВП_i$ – валовий внутрішній продукт.

3) Коефіцієнт збирання податків розкриває ефективність механізму податкового адміністрування, і обчислюється як відношення фактичних і планових надходжень непрямих податків до бюджету. Стандартне значення 1, рекомендовано більше 1.

$$K_{Z\pi i} = \frac{ПН_{\pi \text{факт}}}{ПН_{\pi \text{план}}} \times 100\%, \quad (2.3)$$

Окрім наведених вище, вважаємо за потрібне розрахувати наступні коефіцієнти [18]:

1) Ефективна ставка ПДВ, показує на скільки ефективним є адміністрування податку в країні, чим ближче показник наближається до основної позначки в 20 %, тим якісніший процес:

$$E_{C\text{ПДВ}} = \frac{\Phi_{Н\text{ПДВ}}}{K_{CВД} + K_{CВНО} + K_{CВСЗУ}} \times 100\%, \quad (2.4)$$

де $\Phi_{Н\text{ПДВ}}$ – обсяг ПДВ, що спрямовується в державний бюджет;

$K_{CВД}$ – кінцеві споживчі витрати домашніх господарств;

$K_{CВНО}$ – кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства;

$K_{CВСЗУ}$ – кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління.

2) Коефіцієнт бюджетної ефективності характеризує ступінь віддачі економіки країни та обсяг ПДВ у % до ВВП, що припадає на 1 % номінальної ставки ПДВ (20 %). Зі збільшенням показника, зростає ефективність адміністрування ПДВ:

$$\text{КБЕ}_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ФН}_{\text{ПДВ}}}{\text{ВВП}} \times \frac{100\%}{\text{С}_{\text{ПДВ}}} \times 100\%, \quad (2.5)$$

де $\text{С}_{\text{ПДВ}}$ – нормативна ставка ПДВ.

3) Продуктивність ПДВ визначається, як відношення ефективної та номінальної ставки. Чим більший показник отримали, тим кращий процес адміністрування податку:

$$\text{ПР}_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ЕС}_{\text{ПДВ}}}{\text{С}_{\text{ПДВ}}} \times 100\%, \quad (2.6)$$

Основними чинниками, які мають вплив на фіскальну ефективність непрямих податків є:

- широка база;
- введення диференціювання замість пільгових ставок;
- еластичність споживання щодо доходу та цін;
- зменшення сезонних коливань;
- зменшення числа податкових пільг;
- дієва система прогнозування податків;
- подолання тіньової економіки, виховання податкової культури.

Використовуючи наведену вище методологію та показники з офіційних джерел (Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України) розрахуємо індикатори фіскальної значимості для податку на додану вартість за 2018-2022 рр. (таблиця 2.6).

Як бачимо з таблиці 2.6 фіскальна значимість непрямих податків у валовому внутрішньому продукті (далі – ВВП) є доволі високою. Протягом 2018-2022 рр. вона не опускалась нижче 12%. Її максимальне значення сягає 15% у 2018 році, проте у 2022 р. даний показник зменшився на 2,7% до 12,3%. Серед

непрямих податків найбільш фіскально значимим є ПДВ, значення якого коливаються в межах 9,5%-10,5%.

Таблиця 2.6

**Індикатори фіскальної значимості податку на додану вартість в
Україні протягом 2018-2022 рр.**

Показник	Рік					Темп приросту, % в 2022 році до	
	2018	2019	2020	2021	2022	2018	2021
Номінальний ВВП, млрд.грн	3560,3	3977,2	4222,0	5450,8	4926,8	38,4	-9,6
Доходи ЗБ України, млрд.грн	1184,3	1289,9	1376,7	1662,2	2196,3	85,5	32,1
Податкові надходження, млрд.грн	986,4	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	36,2	-7,6
Непрямі податки, млрд.грн	533,7	545,6	584,7	753,6	605,7	13,5	-19,6
Податок на додану вартість, млрд. грн	374,5	378,7	400,6	536,5	467,0	24,7	-13,0
Фіскальна значимість ПДВ у ВВП, %	10,5	9,5	9,5	9,8	9,5	-9,9	-3,7
Фіскальна значимість непрямих податків у ВВП України, %	15,0	13,7	13,8	13,8	12,3	-18,0	-11,1
Фіскальна значимість ПДВ у доходах ЗБ України, %	31,6	29,4	29,1	32,3	21,3	-32,8	-34,1
Фіскальна значимість непрямих податків в податкових надходженнях, %	54,1	51,0	51,4	51,8	45,1	-16,7	-13,0
Фіскальна значимість непрямих податків в доходах ЗБ України, %	45,1	42,3	42,5	45,3	27,6	-38,8	-39,2

Джерело: складено автором на основі [12, 27-29].

Доходи зведеного бюджету також мають високу залежність від непрямих податків. Останні формують його більш ніж на 45% (27,6%-45,3%). Як не дивно, в 2021 році вони мали максимальне значення – 45,3%, надалі економічна нестабільність призвела до падіння на 17,7% у 2022 році, тоді їх значимість почала становити 27,6%. Серед непрямих податків головну роль у наповненні зведеного бюджету України займає ПДВ. Як фізичні, так і юридичні особи є платниками ПДВ. Його фіскальне значення складає близько 30%, і лише в кінці досліджуваного періоду, підтримуючи всі тенденції, відбулось падіння до 21,3%,

що є наслідком війни, яка спричинили зниження як споживчого попиту, так і виробництва.

Щоб якось покращити фіскальну значимість непрямих податків, варто направити зусилля на подолання тіньової економіки та виховання культури добросовісної сплати податків. Окрім того, країна потребує поживлення економічної активності, введення податкових пільг.

Таблиця 2.7

**Показники фіскальної ефективності податку на додану вартість
в Україні протягом 2018-2021 рр.**

Показник					Темп приросту, % в 2021 році до	
	2018	2019	2020	2021	2018	2020
Номінальний ВВП, млрд.грн	3560,3	3977,2	4222,0	5450,8	53,1	29,1
Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, млрд.грн	2438,8	2918,3	3054,0	3717,8	52,4	21,7
Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, млрд.грн	31,0	39,8	40,2	49,3	59,2	22,8
Кінцеві споживчі витрати сектора загального державного управління, млрд.грн	739,5	746,9	814,6	967,1	30,8	18,7
Податок на додану вартість, млрд. грн	374,5	378,7	400,6	536,5	43,3	33,9
Продуктивність ПДВ, %	58,3	51,1	51,2	56,7	-2,9	10,6
Ефективна ставка ПДВ, %	11,7	10,2	10,2	11,3	-2,9	10,6
Коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ, %	52,6	47,6	47,4	49,2	-6,4	3,7
Нормативна ставка ПДВ, %	20,0	20,0	20,0	20,0	0,0	0,0

Джерело: складено автором на основі [12, 14-16].

Використовуючи дані Державної служби статистики, розрахували показники фіскальної ефективності податку на додану вартість за період 2018-2021 рр. (таблиця 2.7). На жаль, за 2022 рік дані відсутні. Бачимо, що в 2019 та 2020 роках відбувся спад ефективної ставки ПДВ з 11,7% в 2018 році до 10,2%, що є наслідком пандемії коронавірусу. Зауважимо, сама ефективна ставка становить близько половини нормативної. Чинником цього є диференціація

ставки ПДВ, застосування 7% та 0%, звільнення від оподаткування певного переліку товарів та послуг, що затверджені в Податковому кодексі України, і великі обсяги відшкодування податку на додану вартість з бюджету.

Коефіцієнт бюджетної ефективності сягає свого піку в 2018 році - 52,6%, надалі він постійно знижувався та зупинився на позначці 49,2% у 2022 році. Тенденція до зменшення спостерігається і в продуктивності ПДВ. На це, окрім повномасштабного вторгнення, вплинули: погіршення ефективності адміністрування податку, криза Covid-19, незаконні схеми.

Таблиця 2.8

**Динаміка податкового розриву за валовою доданою вартістю
та кінцевим споживанням домогосподарств**

Показник	2018	2019	2020	2021
1. Надходження ПДВ, млрд. грн	374,5	378,7	400,6	536,5
2. Валова додана вартість, млрд. грн	3017,9	3421,6	3626,7	4684,7
2.1. Потенційні надходження ПДВ, млрд.грн (20%×п.2)	603,6	684,3	725,3	936,9
2.2. Податковий розрив, млрд. грн (п.2.1 -п. 1)	229,1	305,6	324,7	400,5
2.3. Відхилення, % (п.2.1 / п.2.2×100)	263,5	223,9	223,4	234,0
3. Кінцеве споживання домогосподарств, млрд. грн	2438,8	2918,3	3054,0	3717,8
3.1. Потенційні надходження ПДВ, млрд. грн (20%×р.3)	487,8	583,7	610,8	743,6
3.2. Податковий розрив, млрд. грн (п.3.1 -п. 1)	113,2	205,0	210,2	207,1
3.3. Відхилення, % (п.3.1 / п.3.2×100)	430,7	284,8	290,6	359,1

Джерело: складено автором на основі [7, 12, 27-29].

Проведемо оцінку потенційних надходжень ПДВ за валовою доданою вартістю і кінцевим споживанням домогосподарств (таблиця 2.8). Не беремо до уваги такі фактори, як ухилення від оподаткування, оптимізацію ПДВ, пільги, відшкодування ПДВ та витрати на адміністрування. Фіскальну ефективність обрахуємо як різницю між припустимим максимальним надходженням ПДВ та його фактичним обсягом.

У таблиці 2.8 відображена динаміка за 2018-2021 рр. податкового розриву ПДВ. За валовою доданою вартістю податковий розрив має тенденцію до

зростання: з 229,1 млрд. грн у 2018 році до 400,5 млрд. грн у 2022 р., тобто у 1,74 рази. Збільшення податкового розриву можна спостерігати також за кінцевим споживанням домогосподарств. При чому у відсотках зростання значення доволі близькі: порівняно з 2018 роком у 2022-ому на 182%.

Постійне зростання податкового розриву говорить нам про недовершену електронну систему адміністрування ПДВ. Причиною цього є ухилення від оподаткування, вихід бізнесу в тінь, застосування різних схем оптимізації ПДВ та використання податкових пільг, звуження бази оподаткування ПДВ, що, в свою чергу, має вплив на обсяги податкових зобов'язань, постачання товарів під виглядом товарного кредиту, недостовірності документації.

Відповідно до таблиці 2.9 проаналізуємо виконання плану Державного бюджету України у розрізі непрямих податків. Дані для розрахунку взяті з додатку Б.

Таблиця 2.9

Коефіцієнт збирання непрямих податків у 2018-2021 рр.,%

Показник	2018	2019	2020	2021	2022
Акцизний податок (АП)	95,77	94,72	107,61	117,14	63,25
АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	91,07	81,35	107,02	101,31	70,73
АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	103,75	120,65	108,45	139,89	54,81
Податок на додану вартість (ПДВ)	97,44	91,07	102,74	102,24	76,71
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	93,87	94,01	146,91	101,16	119,11
ПДВ з ввезених на територію України товарів	98,44	90,20	90,23	102,69	58,97
Мито	94,25	98,70	106,43	112,50	68,53
Ввізне мито	94,60	100,37	106,87	110,06	65,40
Вивізне мито	79,29	31,29	71,47	294,49	251,70
Особливі види мита та сезонне мито	0,00	0,00	0,00	0,00	70,13

Джерело: складено автором на основі [24-26, 33-37].

Як бачимо, всі податки показують значення наближене до 90% протягом 5 останніх років. У 2022 році виконання плану Державного бюджету, можна сказати, було провальним – 60-70% в середньому. Війна надзвичайно швидко знизилася економічну активність в країні. Одним з найбільших економічних наслідків війни для України є втрата контролю над великою частиною її території, включаючи деякі промислові та сільськогосподарські регіони. Це призвело до значного скорочення виробництва і торгівлі, зокрема вугілля та інших ресурсів, що раніше експортувалися. Зниження виробництва і торгівлі зумовило скорочення бюджетних доходів, що призвело до складних економічних викликів для країни. Населення країни також стало біднішим через втрату робочих місць та зростання цін на продукти та послуги. Проте ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування та вивізних мит зумогли виконати та навіть перевиконати план - 119,11% та 251,70% відповідно. Переважна більшість податків має в середньому значення виконання плану на рівні 90%.

Найстабільнішими податками, які відрізняються найчастішим перевиконанням планів, стали: акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів, продукції, ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування та ввізних мит. Кризові явища торкнулись цих податків меншою мірою.

Акцизний податок має суттєвий вплив на формування ВВП. У таблиці 2.10 зазначено, що фіскальна значимість акцизного податку у ВВП тримається на рівні 3% протягом 2018-2022 рр. Мито серед непрямих податків має найнижчий вплив, його рівень – 0,5%-0,8% у структурі ВВП.

У доходах зведеного бюджету роль акцизного податку та мита визначається в районі 10% та 2% відповідно. У 2022 році ці значення впали вдвічі, фіскальна значимість акцизного податку зупинилась на рівні 4,7%, а мита - 1,2%.

Таблиця 2.10

Індикатори фіскальної значимості акцизного податку і мита

Показник	Рік					Темп приросту, % в 2022 році до	
	2018	2019	2020	2021	2022	2018	2021
Номінальний ВВП, млрд.грн	3560,3	3977,2	4222,0	5450,8	4926,8	38,4	-9,6
Доходи ЗБ України, млрд.грн	1184,3	1289,9	1376,7	1662,2	2196,3	85,5	32,1
Податкові надходження, млрд.грн	986,4	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	36,2	-7,6
Акцизний податок, млрд. грн	118,85	123,36	138,30	162,45	102,35	-13,9	-37,0
Мито, млрд. грн	27,1	30,1	30,5	38,2	25,6	-5,3	-32,8
Фіскальна значимість акцизного податку у ВВП, %	3,3	3,1	3,3	3,0	2,1	-37,8	-30,3
Фіскальна значимість мита у ВВП, %	0,8	0,8	0,7	0,7	0,5	-31,6	-25,7
Фіскальна значимість акцизного податку у доходах ЗБ України, %	10,0	9,6	10,0	9,8	4,7	-53,6	-52,3
Фіскальна значимість мита у доходах ЗБ України, %	2,3	2,3	2,2	2,3	1,2	-48,9	-49,2

Джерело: складено автором на основі [12, 27-29].

Потрібно зазначити, що ПДВ є важливим інструментом фіскальної політики України, оскільки забезпечує стабільність доходів державного бюджету та допомагає фінансувати різноманітні програми та проекти держави. Зокрема, доходи від ПДВ використовуються для фінансування соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, культури та інфраструктури. Однак, від ПДВ значною мірою залежить економічний розвиток країни, оскільки він може впливати на конкурентоспроможність виробників та споживачів. Надмірне підвищення ставок ПДВ може призвести до збільшення цін на товари та послуги, що може негативно вплинути на купівельну спроможність населення та конкурентоспроможність підприємств.

Акцизний податок на вироби тютюнової промисловості та алкогольні напої, наприклад, є одним з найбільших джерел доходів державного бюджету в Україні. Крім того, акцизний податок на автомобільне паливо та газ має значний

вплив на ціни на ринку, що відіграє важливу роль у формуванні споживчих показників.

Україна, як експортер зернових, металопродукції та інших товарів, має значні доходи від митних платежів. Згідно зі статистикою, найбільшими джерелами доходів від мита в Україні є метали, хімічна продукція, техніка та машини. Однак, важливо зазначити, що мито є однією з найбільш контрверсійних форм оподаткування, оскільки може створювати перешкоди для міжнародної торгівлі та підвищувати ціну на імпортні товари для споживачів. Тому важливо збалансувати митні ставки з іншими елементами економіки.

Підведемо підсумки аналізу фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні. Розрахунки показали нам, що найбільш фіскально значимим податком є податок на додану вартість, який формує близько 30% зведено бюджету України, у той час як для акцизного податку ця відмітка зупинилась на рівні 10%, а для мита – 2%. Окрім того, дослідили виконання планових показників непрямих податків в державному бюджету України. Факторами, що вплинули на їх невиконання є повномасштабне вторгнення, неточність прогнозу темпу інфляції, антикризові заходи COVID-19, закриття кордонів та скорочення споживчого попиту.

2.3. Зміни в непрямому оподаткуванні в умовах воєнного стану

Враховуючи надскладні часи, які переживає Україна в 2022 році внаслідок повномасштабного вторгнення росії, її економіка знову змушена проходити випробування на витривалість. Борги зростають з вражаючою швидкістю, і вже в рази перевищують об'єм виробництва за рік. За місяць зростання запозичень сягає 3,7%. Тож доки в країні війна, ні про яке економічне зростання поки мови не може йти. Значно знизилась платоспроможність українців, скоротилась

економічна активність суб'єктів господарювання, а видатки, які тепер спрямовуються переважно на оборону України, значно виросли.

Фінансування оборонної здатності країни має свої особливості. Зокрема, критичним є оперативність покриття такої необхідності. Відповідно, податкова система має швидко реагувати на сьогоденні реалії та адаптуватись під нові потреби. Надалі ми розглянемо, як саме змінилась податкова система України в умовах воєнного стану.

Усвідомлюючи значний дефіцит бюджету України, представники влади намагаються знайти нові шляхи збільшення його дохідної частини. Логічним в такому випадку є збільшення ставок податків та розширення їх бази оподаткування, зняття низки податкових пільг. Але варто розуміти, що не вистачає фіскального потенціалу для будь-якого зростання ставок. Окрім того, такі кроки можуть бути стимулом для поширення тіньової економіки країни, з якою в Україні борються доволі довго. А щодо появи нових податків – українці й без того мають додаткове навантаження на доходи, такий собі вид самооподаткування, який має початок ще з 2014 року, а особливий розвиток отримав у 2022 році – волонтерські збори. Добровільні внески, хоча й не фігурують як податок, проте стали обов'язковими відрахуваннями та додатковим розділом витрат кожного громадянина.

За словами Президента України, пріоритетом особисто для нього та держави, є діяльність направлена на створення таких умов для життя, розвитку бізнесу та особистого розвитку людини, щоб усі українці які виїхали за межі країни, до війни та безпосередньо під час неї, повернулися додому. За неофіційними даними, окремі українці, які мешкають за межами нашої держави, створюють таку додану вартість, яка перевищує за обсягами вітчизняний валовий внутрішній продукт [13].

Попри колосальні фізичні руйнування, фінансові збитки, найбільшою втратою для України є людський та соціальний капітал. Для повернення українців на Батьківщину після перемоги тут має бути створене максимально сприятливе середовище в економічному плані. Не останнім фактором в цій

стратегії є податкова система, яка не до кінця відповідає запитам сталого розвитку, та абсолютно не адаптована під повоєнну відбудову.

За час війни були здійснено наступні заходи щодо підтримки вітчизняної економіки, зокрема:

- зберегли керованість економічними та фінансовими процесами;
- залучили 31,2 млрд доларів підтримки від міжнародних партнерів, з них 45,0 відсотків – гранти;
- дві третіх усіх бюджетних коштів – це внутрішній ресурс;
- вдосконалили діючі та запустили нові про-грами підтримки бізнесу: пільгові кредити – «5-7-9%», гранти «Робота – 2,2 млрд гривень, портфельні гарантії – 47,0 млрд гривень;
- припинили процес перевірки бізнесу, переважна більшість ліцензій та дозволів була переведена на декларативний принцип, затвердили єдиний податок у розмірі 2%
- релокували на безпечні території понад 700 підприємств, при цьому зберігши тисячі робочих місць;
- більше 80 млрд. гривень кредитних коштів надано аграрним підприємствам, що дозволило їм посіяти та зібрати понад 60 млн тонн продукції;
- було експортовано 15 млн тонн агропродукції відповідно до «зернової ініціативи» та орієнтовно 10 млн тонн через дунайські порти [10].

Нововведеннями в податковому законодавстві в цілях підтримки оборонної здатності країни полягають у уточненні, що передача майна (добровільна чи примусова) на користь Збройних Сил України (далі – ЗСУ) не є операцією в цілях оподаткування. Фізична передача підакцизних товарів в якості гуманітарної допомоги або ж їх примусове вилучення для ЗСУ та іншим військовим формуванням звільняється від оподаткування акцизним податком.

Під час війни податкові пільги стають надзвичайно важливим інструментом для підтримки національної економіки та забезпечення безпеки

населення. Надзвичайні ситуації, такі як війна, значно погіршують фінансовий стан країни, зменшують обсяги виробництва та експорту, та підвищують інфляцію. За допомогою пільг зменшуються фінансові та економічні витрати населення, збільшується споживча активність та відновлюється економічна активність країни. Окрім цього, вони можуть допомогти зменшити соціальну напругу та забезпечити соціальний захист населення. Наприклад, зменшення ПДВ на продукти першої необхідності може допомогти забезпечити доступність продуктів для населення.

Податкові пільги, що були застосовані в період воєнного стану, можна розподілити на кількісні та якісні. Якщо кількісні спрямовуються на коригування ставки податку, його можливе зниження чи скасування, то якісні торкаються пом'якшення податкового законодавства у розрізі відповідальності та обліку.

Важливим у акомодатії нормативно-правової бази є розуміння реальності умов, в яких перебуває будь-яка підприємницька діяльність в актуальний період часу. Таким чином суттєвими змінами також стають пом'якшення, що дають можливість оговтатись суб'єктам господарювання від військових дій та втрат.

Наприклад, у таблиці 2.11 ми бачимо, що влада скасовує ряд штрафних санкцій (за несплату податків, неподання звітності), ставить на паузу перевірки контролюючих органів, також було призупинене стягнення ряду податків (екологічний, податкове зобов'язання за земельні ділянки) для територій, що потерпають від наслідків війни. Відбулось зниження податків (єдиний податок для фізичних осіб-підприємців 1 та 2 груп).

Особлива увагу прикута до акцизного податку. З початку дії воєнного стану до його завершення була встановлена нульова ставка акцизного податку на бензини моторні, важкі дистилляти (газойль), скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші газ, бутан, ізобутан, що значно допомагало суб'єктам господарської діяльності. Проте, від 30.09.2022 року діє Закон України від 21.09.2022 р. № 2618-IX [32], що збільшує розмір ставки до 7%, а отже вплине на рівень цін. Доцільність збільшення ставки податку обумовлюється фіскальною

необхідністю. Але потрібно зауважити, що воно вдарить бізнесу, який з останніх сил тримається на ринку України.

Таблиця 2.11

Пом'якшення податкового законодавства України в 2022 році

Пільга	Фізичні особи-підприємці	Юридичні особи
Реєстрація податкових накладних	Протягом 6 місяців після припинення або дії воєнного стану є обов'язковою реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних	
Ставки акцизного податку на пально-мастильні матеріали	Акцизний податок у розмірі 0% на визначені в ПКУ коди УКТ ЗЕД	
Скасування сплати мінімального рівня податкового зобов'язання за земельні ділянки	Підлягають території, де ведуться бойові дії та тимчасово окуповані росією	
Скасування стягнення екологічного податку	Об'єкти оподаткування, які розміщуються на територіях, де ведуться бойові дії та тимчасово окуповані росією	
Скасування штрафних санкцій за неподання звітності чи несплату податків	Під час дії воєнного стану	
Призупинення перевірок контролюючих органів	Під час дії воєнного стану	
Зниження ставки єдиного податку	Ставка єдиного податку становить 2%	
Включення сум до документально підтверджених витрат	Суми у вигляді вартості майна, в т.ч. грошові кошти, що добровільно перераховані ЗСУ, Національній гвардії тощо, зменшують об'єкт оподаткування	
Несплата єдиного податку	ФОП 1 та 2 груп єдиного податку	
Неподання декларації єдиного податку	ФОП 1 та 2 груп єдиного податку не подають декларацію за місяці несплати податку	

Джерело: складено автором на основі [40].

Також українці наполягають на поверненні нульового розмитнення авто. Уряд України ухвалив рішення про введення нульового розмитнення автомобілів з іноземною реєстрацією, яке діяло з 1 січня 2022 року. Це означало, що громадяни України, які купували автомобілі за кордоном, змогли зареєструвати їх на території України без сплати мита та інших зборів.

Ця ініціатива була спрямована на сприяння розвитку автомобільного ринку в Україні, а також на зменшення тіньового ринку транспортних засобів з іноземною реєстрацією. До цього часу, багато громадян України купували автомобілі за кордоном та реєстрували їх на рідних або знайомих в інших країнах, щоб уникнути сплати мита та інших зборів.

Нульове розмитнення авто стало можливим внаслідок підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, в якій було встановлено зниження митних ставок на автомобілі з ЄС. Таким чином, громадяни України отримали можливість купувати автомобілі з ЄС за більш доступними цінами та реєструвати їх без сплати мита та інших зборів.

Будь-які пільги, не дивлячись на їхню безперечну необхідність у кризовій ситуації, призводять до скорочення надходжень в дохідну частину бюджету. Відповідно до підписаного меморандуму між Україною та Міжнародним валютним фондом, податкова система України має повернутись до довоєнного рівня. В планах скасування спеціальної ставки 2% для тих, хто знаходить на спрощеній системі оподаткування, у тому числі для ігрового бізнесу. Реанімується процес проведення перевірок, а також поновляться штрафні санкції для тих, хто не дотримується вимог законодавства стосовно використання реєстраторів розрахункових операцій. Серед іншого відмінять також пільги для фізичних осіб-підприємців 1 та 2 груп спрощеної системи оподаткування у вигляді можливості уникати сплати єдиного податку.

Не всі правки у податкове законодавство у 2022-2023 рр. націлені на пристосування податкової системи до військового стану. Деякі з них направлені також на розвиток оподаткування та гармонізацію його з Європою. Так від 1 січня 2023 року впроваджуються наступні зміни:

— вводитьься оновлена редакція УКТ ЗЕД, структура якої відповідає Гармонізованій системі опису та кодування товарів версії 2022 року і Комбінованій номенклатурі Європейського Союзу 2022 року. Дані коригування впроваджуються відповідно до Закону України «Про Митний тариф України» № 2697-IX від 19.10.2022 р.) [39];

— підвищується ставка акцизного податку на рідини в електронних сигаретах (зараз вона становить 3000 грн за 1 літр, а буде - до 10000 грн за 1 літр)[30];

— підвищуються специфічні ставки акцизного податку та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів (протягом 2021-2025 рр. дані ставки будуть збільшуватись кожного року на 20% для того, щоб досягнути рівня ставок Директиви ЄС 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р.) [23];

— скасовується звільнення від оподаткування ПДВ окремих товарів, що ввозяться на територію України, та які використовуються в сфері кінематографії, космічної галузі [23];

— знімається звільнення від оподаткування операцій, що передбачають постачання на митній території України результатів науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, які були здійснені для потреб космічної діяльності [23];

— припиняє діяти режим звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання програмної продукції [23];

— більше не діятиме ставка 7% для операцій з тимчасового розміщення (проживання) для готелей, виключення - «в» пункт 193.1 статті 193 ПКУ [23].

Війна завжди є викликом для країни та її економіки. Повномасштабне вторгнення може призвести до значного погіршення економічної ситуації та зростання витрат на забезпечення національної безпеки. Зміни в податковому законодавстві щодо ПДВ, акцизного податку та мита є важливими елементами, які можуть забезпечити необхідні ресурси для фінансування військових потреб та забезпечення національної безпеки країни.

Звільнення від ПДВ, митних ставок та акцизного податку на товари, що використовуються для військових потреб, може зменшити витрати на закупівлю необхідного обладнання та забезпечення військових частин. Це може позитивно позначитися на економіці країни та допомогти зберегти ресурси на реалізацію інших важливих державних програм.

В період економічної кризи зміни в податковому законодавстві можуть бути важливим інструментом для підтримки економіки та зменшення її негативних наслідків. Зміни в податковій політиці можуть зменшити фінансові витрати для бізнесу, підтримати домогосподарства та збільшити прибуток державного бюджету.

Зокрема, зниження ставок податків на підприємства може збільшити їхню прибутковість та сприяти збереженню робочих місць. Введення податкових кредитів, відстрочок та інших пільг може сприяти покращенню фінансового становища бізнесу та зменшенню його ризиків банкрутства.

Крім того, зміни в податковому законодавстві можуть стимулювати розвиток конкретних галузей економіки та прискорити впровадження інновацій. Наприклад, введення податкових кредитів для інвестицій в нові технології може сприяти зростанню інноваційної діяльності в країні та забезпечити конкурентоспроможність на міжнародному ринку.

Отже, зміни в податковому законодавстві щодо ПДВ, акцизного податку та мита є важливим елементом забезпечення національної безпеки та підвищення обороноздатності країни під час повномасштабного вторгнення. Вони можуть забезпечити необхідні ресурси для фінансування військових потреб та забезпечення національної безпеки країни, а також стимулювати розвиток військової галузі.

РОЗДІЛ 3

ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід реалізації непрямого оподаткування

Непряме оподаткування є важливим джерелом доходів для багатьох країн у світі. Зарубіжний досвід реалізації непрямого оподаткування може бути корисним для України, щоб вивчити кращі практики та підходи до оподаткування різних галузей економіки.

Наприклад, Європейський Союз (ЄС) має одну з найскладніших систем оподаткування в світі, що включає податки на доходи, ПДВ, акцизний податок та інші види податків та зборів. У більшості країн ЄС, ПДВ є основним джерелом непрямих податків, і ставки ПДВ можуть варіюватися від 17% до 27%, залежно від країни. Крім того, акцизний податок застосовується на алкогольні та тютюнові вироби, транспортні засоби, енергетичні ресурси та інші товари [44]. У Сполучених Штатах Америки (США), федеральна система оподаткування також включає податок на доходи, ПДВ та акцизний податок. У США ПДВ називається державним податком на продаж, і ставки можуть варіюватися від штату до штату. У багатьох штатах США, акцизний податок застосовується на алкогольні та тютюнові вироби, транспортні засоби та інші товари. У Японії, система оподаткування також включає ПДВ, який називається консумпційним податком. У Японії ставка консумпційного податку становить 10%, але може змінюватися в залежності від економічної ситуації в країні.

У Сінгапурі, система оподаткування включає податок на доходи, ПДВ та акцизний податок. Сінгапур вважається однією з країн з найнижчими ставками ПДВ у світі - ставка ПДВ в Сінгапурі становить лише 7%. У Сінгапурі, акцизний податок застосовується на алкогольні та тютюнові вироби, транспортні засоби та інші товари. Одним з найбільш цікавих прикладів зарубіжного досвіду

непрямого оподаткування є система оподаткування в Швейцарії. Швейцарія має одну з найнижчих ставок ПДВ в Європі - лише 7,7%. Замість того, щоб збирати великі податкові ставки, Швейцарія збирає велику кількість податків на муніципальному рівні. Швейцарія також має дуже низькі ставки акцизного податку на алкогольні та тютюнові вироби порівняно з іншими країнами Європи[44].

Інший цікавий приклад - система оподаткування в Канаді. Канада має ПДВ з двома рівнями - федеральним та провінційним. Ставки ПДВ варіюються від провінції до провінції, і в загальному становлять від 5% до 15%. Крім того, Канада має ставки акцизного податку на алкогольні та тютюнові вироби, транспортні засоби та інші товари.

Загалом, зарубіжний досвід реалізації непрямого оподаткування показує, що існує багато різних підходів до оподаткування різних галузей економіки, а ставки податків можуть значно відрізнятись в залежності від країни та категорії товару. Вивчення цих різноманітних підходів може допомогти Україні в поліпшенні своєї системи оподаткування та впровадженні кращих практик.

Зокрема, українській владі можна було б дослідити можливість зменшення ставки ПДВ, щоб збільшити попит на товари та послуги і підтримати економічний розвиток. Також можна розглянути питання створення регіональних систем оподаткування, щоб зменшити різницю в ставках податків між різними регіонами країни.

Крім того, Україна може вивчати досвід зарубіжних країн щодо оподаткування різних галузей економіки, таких як аграрний сектор, промисловість та послуги. Наприклад, можна дослідити можливість введення акцизного податку на паливо та енергетичні ресурси, щоб зменшити залежність від імпорту цих товарів.

Також можна дослідити досвід зарубіжних країн щодо створення системи електронного декларування та оподаткування, яка може допомогти зменшити корупцію та покращити ефективність збору податків. Наприклад, електронне

декларування та оподаткування успішно впроваджено в країнах, таких як Естонія та Данія.

У будь-якому випадку, зарубіжний досвід реалізації непрямого оподаткування може бути корисним для України у вивченні кращих практик та підходів до оподаткування, що допоможе підвищити ефективність збору податків та підтримати економічний розвиток.

Для успішного впровадження непрямого оподаткування в Україні, потрібно звернути увагу на такі аспекти:

1. Ставки податків: при визначенні ставок податків та зборів, слід враховувати відповідні потреби країни, її економічну ситуацію та конкурентоспроможність на міжнародному ринку. Ставки повинні бути адекватними та конкурентоспроможними порівняно з іншими країнами.

2. Дотримання законодавства: для ефективного збору податків необхідно визначити і дотримуватися відповідних правил та норм законодавства. Правильне та прозоре декларування доходів та платежів може сприяти ефективному збору податків та зменшенню корупції.

3. Підтримка малих та середніх підприємств: підтримка малих та середніх підприємств може допомогти збільшити їхню конкурентоспроможність та стимулювати економічний розвиток. Наприклад, можна встановити нижчі ставки податків для малих та середніх підприємств або надавати їм фінансову підтримку.

4. Автоматизація процесів: використання та удосконалення електронної системи декларування та оподаткування може сприяти ефективному збору податків та зменшенню корупції. Це дозволяє зменшити кількість паперових документів та спростити процеси декларування та оподаткування.

5. Розвиток економіки: підвищення економічного розвитку країни може сприяти збільшенню доходів держави та збільшенню обсягів податкових платежів. Розвиток інфраструктури, збільшення числа нових робочих місць, зростання малого та середнього бізнесу, підтримка інновацій та інвестицій

можуть стимулювати економічний розвиток та збільшення податкових надходжень.

6. Розвиток системи моніторингу та аналітики: розвиток системи моніторингу та аналітики може допомогти у відстеженні платіжних потоків та виявленні податкових злочинів. Застосування сучасних аналітичних інструментів та штучного інтелекту може сприяти покращенню ефективності збору податків та зменшенню втрат.

7. Міжнародне співробітництво: Україна може використовувати досвід та підходи інших країн у питаннях непрямого оподаткування, а також брати участь у міжнародних програмах та проектах з покращення збору податків.

Узагальнюючи, зарубіжний досвід реалізації непрямого оподаткування може бути корисним для України у плані вивчення кращих практик та підходів до оподаткування, що допоможе підвищити ефективність збору податків та підтримати економічний розвиток країни. При впровадженні непрямого оподаткування важливо враховувати відповідні потреби країни, її економічну ситуацію та конкурентоспроможність на міжнародному ринку, дотримуватися законодавства та підтримувати розвиток економіки та бізнесу.

Крім того, важливо звернути увагу на соціальні наслідки впровадження непрямого оподаткування. Підвищення ставок ПДВ та акцизного податку може призвести до збільшення цін на товари та послуги, що може негативно вплинути на населення, особливо на соціально вразливі групи. Тому потрібно забезпечити адекватний баланс між збором податків та соціальною справедливістю.

Для зменшення негативного впливу на соціально вразливі групи, можна розглянути застосування різних форм підтримки, таких як соціальні виплати або надання пільг певним категоріям населення. Також можна розглянути можливість встановлення різних ставок ПДВ для різних видів товарів та послуг, як це роблять деякі країни.

У питаннях впровадження непрямого оподаткування важливо враховувати потреби країни та позицію населення. Розроблення та впровадження непрямого

оподаткування повинно здійснюватися у рамках національної стратегії розвитку країни та з урахуванням потреб населення.

Україна має потенціал для ефективного впровадження непрямого оподаткування та покращення ефективності збору податків. Для цього потрібно здійснювати реформи у сфері оподаткування, розвивати економіку, підтримувати малий та середній бізнес та застосовувати сучасні інформаційні технології та аналітичні інструменти.

Також важливо враховувати міжнародний досвід та брати участь у міжнародних програмах та проектах з покращення збору податків. Україна повинна розвивати міжнародне співробітництво з іншими країнами, що мають успішний досвід у цій сфері, зокрема з країнами ЄС. Наприклад, Україна має можливість використовувати досвід Польщі, яка успішно впровадила систему електронного декларування та оподаткування, що дозволяє підвищити ефективність збору податків та зменшити корупцію. Також можна вивчити досвід Литви та Чехії у питаннях оподаткування та боротьби зі злочинами у сфері оподаткування [46-47].

Україна повинна також розвивати співпрацю з міжнародними організаціями, такими як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк та Європейський союз, що надають фінансову та експертну підтримку у питаннях покращення ефективності збору податків.

Отже, збільшення надходжень до бюджету через непряме оподаткування може бути важливим джерелом фінансування розвитку економіки та соціальних програм. Однак, успішна реалізація непрямого оподаткування потребує розвитку економіки, підтримки малих та середніх підприємств, автоматизації процесів та моніторингу та аналітики, а також міжнародного співробітництва.

Україна має потенціал для ефективного впровадження непрямого оподаткування та покращення ефективності збору податків. Для цього потрібно здійснювати реформи у сфері оподаткування, розвивати економіку, підтримувати малий та середній бізнес та застосовувати сучасні інформаційні технології та аналітичні інструменти. Україна також повинна розвивати

міжнародне співробітництво з іншими країнами, що мають успішний досвід у цій сфері, та брати участь у міжнародних програмах та проектах з покращення збору податків.

Нарешті, успішне впровадження непрямого оподаткування потребує належної підготовки, планування та реалізації. Потрібно враховувати потреби країни та позицію населення, розробляти та впроваджувати механізми підтримки соціально вразливих груп, забезпечувати прозорість та відкритість процесів, здійснювати ефективний контроль за використанням податкових надходжень.

3.2. Напрями удосконалення системи непрямого оподаткування

Система непрямого оподаткування є однією з основних форм оподаткування в більшості країн світу. У цій системі податок стягується не з прямого оплати грошових коштів, а з оплати товарів та послуг, які є об'єктом оподаткування. Україна спостерігає динамічний розвиток державних фінансів, зокрема бюджетної та податкової сфер. За останні роки можна побачити зростання ролі окремих складників податкового регулювання у вирішенні соціально-економічних завдань країни. Крім того, відбувається глибоке інтегрування української економіки зі світовою та залежність її конкурентоспроможності від рівня ефективності та конкурентоспроможності системи оподаткування.

Зовнішні та внутрішні цінові коливання зумовлюють збільшення впливу таких податків, як акцизи, мита та податок на додану вартість, на цінову політику та споживчу поведінку населення. Саме тому питання оподаткування стає все більш важливим у соціально-економічному розвитку країни. У зв'язку з цим, подальше вдосконалення системи податків, зокрема податку на додану вартість, має велике значення для забезпечення сталого розвитку економіки України.

Існує ціла низка проблем, що пов'язані з непрямими податками. Зокрема, якщо говорити про податок на додану вартість, то існує проблема викривлення

його призначення. Сутність застосування ПДВ в українській практиці тотально відрізняється від європейської. Там вона цілком пов'язується із назвою, тобто, податком обкладається та додана вартість, яку додає підприємство під час перепродажу, в той час як в Україні цей податок є фактично податком на збут, адже продукцію відвантажують та обкладають податком на додану вартість, навіть її не оплативши. Коли податковий кредит значно більший за розмір податкових зобов'язань платника, держава повертає ПДВ із затримкою, а остання веде до «вимивання» реальних коштів підприємств. Це погіршує фінансовий стан підприємств, що стає причиною поглиблення такого явища, як криза неплатежів.

Також з ПДВ пов'язані інші проблемні питання:

- 1) зловживання з ПДВ;
- 2) використання податкових схем, що призводить до нерівного оподаткування добросовісних платників податку;
- 3) нестача коштів для відшкодування ПДВ експортерам;
- 4) непрозоре блокування податкових накладних.

Слід зазначити, що система непрямого оподаткування України є найбільш ефективною з точки зору фіскальних надходжень від ПДВ. Проте, в сучасних умовах господарювання потрібно шукати способи вдосконалення механізму справляння та адміністрування цього податку. Це важлива задача і одна з актуальних загальноєкономічних проблем, яка потребує розв'язання.

Для досягнення цієї мети пріоритетними є питання покращення механізму стягнення та адміністрування ПДВ, зростання показника його прозорості, врегулювання заборгованості з відшкодування та запобігання її виникненню у майбутньому. Ці завдання є пріоритетними у розробках та практичній діяльності органів Державної фіскальної служби України.

Оподаткування ПДВ (податку на додану вартість) є одним з найважливіших джерел доходів державного бюджету в Україні. Проте, в останні роки, система оподаткування ПДВ в Україні потребує покращень, щоб

забезпечити більшу прозорість, ефективність та сприяти розвитку бізнесу. Ось кілька можливих покращень, які можна розглянути:

1. Зниження ставки ПДВ для деяких груп товарів та послуг. Деякі товари та послуги, такі як медичні послуги, продукти харчування, екологічно чисті товари тощо, можуть бути звільнені від ПДВ або оподатковані зі зниженою ставкою. Це може знизити вартість для споживачів та зробити ці товари та послуги більш доступними.

2. Удосконалення механізмів повернення ПДВ. Деякі бізнеси, особливо ті, що займаються експортом, можуть бути недостатньо компенсовані за сплачений ПДВ. Удосконалення механізмів повернення ПДВ може сприяти зменшенню фінансового навантаження на такі підприємства та забезпечити більшу прозорість оподаткування.

3. Удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ. Електронна система адміністрування ПДВ може забезпечити більшу ефективність та прозорість оподаткування. Це може допомогти у зменшенні витрат на адміністрування ПДВ та забезпечити більшу точність та швидкість обліку податку.

4. Введення системи автоматичного обміну інформацією між державою та бізнесом. Автоматичний обмін інформацією між державою та бізнесом може допомогти у запобіганні податковим шахрайствам та уникненню оподаткування. Наприклад, в Україні можна ввести систему електронних рахунків-фактур, що дозволить зберігати дані про операції з ПДВ в електронному вигляді та автоматично передавати їх до державних органів контролю.

5. Встановлення механізмів контролю за дотриманням податкового законодавства. Держава може встановити більш жорсткі механізми контролю за дотриманням податкового законодавства, що дозволить уникнути недобросовісної конкуренції на ринку та сприятиме розвитку чесного бізнесу.

Акцизний податок є одним з важливих джерел доходів держави в Україні, який стягується з виробників або імпортерів певних товарів, що мають високу

соціальну вартість або негативний вплив на довкілля. До таких товарів можна віднести, наприклад, алкогольні напої, тютюнові вироби, автомобілі, нафтопродукти та інші.

Чинний механізм стягнення акцизного податку має наступні недоліки:

— значне зростання ставки податку на споживання, з одного боку, призводить до подорожчання споживчих товарів, а з іншого – до збільшення їх тіньового обігу;

— велика поширеність підробок акцизних марок;

— обмежені повноваження працівників фіскальних і митних органів, безвідповідальність за свої дії чи їх відсутність;

— відсутність залежності від розміру доходу.

З метою покращення акцизного податку в Україні можна запропонувати наступні заходи:

1. Зменшення або скасування акцизного податку на окремі товари. Наприклад, можна зменшити акцизний податок на паливо для зменшення ціни на паливо для автомобілів, що позитивно позначиться на економіці країни.

2. Збільшення контролю за сплатою акцизного податку. Уряд може вжити заходів для покращення контролю за сплатою акцизного податку, що дозволить зменшити випадки недоплати акцизного податку та збільшити доходи держави.

3. Встановлення більш ефективної системи збору акцизного податку. Уряд може розробити та встановити більш ефективну систему збору акцизного податку, що дозволить покращити його стягнення та збільшити доходи держави.

4. Використання отриманих доходів з акцизного податку для розвитку економіки та соціальних програм. Доходи від акцизного податку можуть бути спрямовані на розвиток економіки країни, підвищення рівня соціального захисту населення, збільшення видатків на освіту та охорону здоров'я.

Україна відіграє важливу роль як транзитна країна на шляху транспортної інфраструктури між Східною та Західною Європою, тому покращення митної

системи має велике значення для ефективності та конкурентоспроможності українського експорту та імпорту.

В останні роки Україна робить значні зусилля для покращення митної системи та спрощення митних процедур. Для цього впроваджуються нові електронні системи та технології, зокрема система «Єдиного вікна», що дозволяє подавати документи в електронному вигляді та зменшує кількість фізичних візитів до митниць.

До основних проблем, що зменшують фіскальну ефективність мита належить:

- 1) «чорні» та «сірі» схеми завезення товарів з-за кордону;
- 2) заниження митної вартості товарів суб'єктами ЗЕД;
- 3) поширення контрабанди як виду ухиляння від сплату податку;
- 4) дорогий процес адміністрування.

Також впроваджуються спрощені митні процедури для малих та середніх підприємств, що сприяє збільшенню обсягів експорту та залученню іноземних інвестицій до України.

Україна також активно працює над підписанням міжнародних договорів про взаємне сприяння та спрощення митних процедур з іншими країнами, що покращує умови торгівлі та зменшує адміністративні бар'єри.

В цілому, покращення митної системи в Україні є важливим напрямком розвитку країни, що сприятиме збільшенню обсягів торгівлі та економічного зростання.

Отже, врахування зарубіжного досвіду удосконалення системи непрямого оподаткування може принести користь Україні, зокрема:

— наближення законодавства з непрямих податків до вимог ЄС шляхом скорочення переліку пільгових операцій та переходу до диференційованої шкали ставок непрямих податків;

— удосконалення механізму справляння непрямих податків для забезпечення стабільних надходжень до бюджетів різних рівнів, їх ефективності та простоти в адмініструванні;

— зменшення тінізації економіки, спрощення податкового законодавства та обліку, збереження фінансових стимулів для експортерів, зменшення соціального навантаження та встановлення оптимального співвідношення між непрямими податками.

Проблематика вимагає подальших досліджень, результати яких мають бути враховані при виробленні науково-обґрунтованих підходів до реформування системи справляння та адміністрування непрямих податків в Україні. Це створить сприятливі умови для бізнесу, забезпечить інноваційний розвиток та збільшення споживчого попиту на внутрішньому ринку при паралельному збільшенні податкових надходжень до бюджетів та цільових фондів держави.

ВИСНОВКИ

У даній роботі було досліджено питання ролі непрямих податків у формуванні дохідної частини державного бюджету України. Ознайомившись з теоретичними основами функціонування непрямого оподаткування та дослідивши його сучасний стан, на основі результатів були запропоновані напрями удосконалення.

Опрацювання даної теми дало можливість зробити наступні висновки:

1. Непряме оподаткування є ключовою частиною податкової системи будь-якої країни. Сутність непрямих податків полягає у сплаті податку не безпосередньо власником доходу або майна, а через посередництво іншої особи. Такі податки зазвичай включені в ціну товарів та послуг, тому їх ще називають індиректними податками. Непрямі податки є важливим інструментом для забезпечення фінансової стабільності держави та здійснення необхідних соціальних та економічних інвестицій. Вони дозволяють забезпечити стабільний потік бюджетних надходжень, зменшуючи відчутний негативний вплив на громадян, як це часто відбувається з прямих податків.

2. Функціями непрямого оподаткування, як і податкової системи в цілому, є фіскальна, регулювальна, контрольна та стимулювальна функції. Виділяють також додаткові функції, які витікають з особливостей податкової системи певної країни, але не завжди вони мають практичний аспект, а отже вважаються нестандартними. Принципи непрямого оподаткування окреслюються засадами, що описуються в статті 4 пункті 4.1 Податкового кодексу України: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів [23].

3. Непряме оподаткування регулюється Податковим кодексом України та передбачає процес стягнення податкових платежів у трьох основних формах: податок на додану вартість, акцизний податок та мито. ПДВ - це податок на різницю між вартістю виробництва і вартістю споживання товарів і послуг. Україна застосовує стандартну ставку ПДВ у розмірі 20% для більшості товарів та послуг. Акцизний податок є складовою частиною ціни продукту, що оплачується кінцевим споживачем. Він призначений для збору додаткових коштів на підтримку державного бюджету та зменшення споживання шкідливих для здоров'я та довкілля товарів. Мито - це спеціальний збір, який стягується з товарів, що ввозяться чи вивозяться за межі країни. Метою мита є регулювання зовнішньоекономічної діяльності, захист національного виробника від імпорту та збір коштів для державного бюджету.

4. Проаналізувавши податкові надходження у структурі дохідної частини державного бюджету, можна дійти до висновку, що саме надходження від непрямих податків формують його основну частину – близько 67% у 2022 році [37]. Головну фіскальну роль покладають на податок на додану вартість, який завдяки власним перевагам, становить близько 39% всіх доходів бюджету.

5. Оцінюючи ефективність непрямого оподаткування, слід сказати, що його абсолютні значення й надалі зростають, фіскальна значимість послаблюється через надання більшої пріоритетності офіційним трансфертам. Ситуація щодо відповідності планових та фактичних показників доволі оптимістична: мінімальне виконання запланованих результатів не менший 90%. Проте у 2022 році спостерігалось доволі значне зниження до рівня 60-70%, що має очевидне пояснення – повномасштабне вторгнення. Також з роками збільшується податковий розрив. Чинниками цього є тіньова економіка, криза COVID-19 та недосконала електронна система адміністрування.

6. Підсумком аналізу змін в непрямому оподаткуванні в умовах воєнного стану є встановлення декількох умовних видів змін в податковому законодавстві: кількісних та якісних. Кількісні зміни полягають у зниженні ставок податку, встановлення нульової ставки (пальне, певний час – авто) або ж

зняття оподаткування операцій (зокрема таких, що пов'язані з допомогою ЗСУ). Якісні пов'язані з пом'якшенням відповідальності за порушення податкового законодавства, як, наприклад, неподання звітності чи несплати податків.

7. Розгляд зарубіжного досвіду реалізації непрямого оподаткування дозволив встановити особливості податкових систем іноземних країн. Для України є необхідністю встановлення партнерських відносин з державами, що мають позитивний досвід у реформування оподаткування, зокрема, з питань електронного декларування, боротьби з ухилянням від оподаткування, сприяння приросту фіскальної значимості непрямих податків.

8. Ознайомившись з недоліками непрямих податків були виділені шляхи удосконалення процесу оподаткування ними. Більшість напрямів пов'язані з боротьбою з недобросовісністю платників, а саме з корупційними схемами, уникненням оподаткування, вимиванням обігових коштів, мінімізацією податкового навантаження шляхом застосування податкових схем. На нашу думку, податкове законодавство України має бути максимально наближеним до законодавства Європейського Союзу. Стандарти та норми, які переважають в Європі дозволяють ефективно працювати податковій системі протягом тривалого часу, отже налагодження процесу оподаткування непрямыми податками відповідно до норм ЄС дозволить Україні збільшити надходження від них до бюджету та нарешті зробити зручними умови для існування бізнесу в країні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 305 с.
2. Атаманчук Н.І. Принципи непрямого оподаткування. Вісник НТУУ «КПІ» Політологія. Соціологія. Право. Випуск № 4(40) (2018).
3. Бюджетний кодекс України: документ № 2456-VI від 08.07.2010 р. Дата оновлення: 01.04.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
4. Варналій З.С., Романюк М.В. Податкова система. Підручник - Київ: Знання України.-2019. – 567с.
5. Василик О. Д. Податкова система України: навчальний посібник. Київ: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. 478 с.
6. Ватуля І. Д. Податки, збори, платежі: Навч. посібник / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, Л. В. Рибалко. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 352 с.
7. Виробництво та розподіл валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності. Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/vvp/vvp_ric/arh_vtr_u.htm
8. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін. Податкова система: Навчальний посібник.; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. - Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019.
9. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: науково-практичний посібник. Київ, Юрінком Інтер, 2017. 496 с.
10. Гордієнко М.І. Огляд змін податкового законодавства України в період дії військового стану. «Молодий вчений» №1 (113). січень, 2023 р. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/5714/5591>

11. Дахнова, О. Є., & Білик, М. Ю. (2017). Оцінка індикаторів фіскальної ефективності ПДВ в Україні. Молодий вчений. № 7 (47). 431-435.
12. Державна служба статистики України. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>
13. Іванов Ю.Б., Іванова О.Ю., Лаптев В.І. Методичний підхід до ідентифікації проблем функціонування територіальних громад в умовах нестабільності. Проблеми економіки. 2022. № 1 (51). С. 51–58.
14. Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств за цілями. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/vvp/ksv/arh_ksv_dg21_u.htm.
15. Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, за цілям. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/vvp/kkv_vvp/kkv_vvp_u/arh_ksv_no_u.htm.
16. Кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління за функціями. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/vvp/kkv_vvp/kkv_vvp_u/arh_ksv_du_u.htm.
17. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. – Харьков.: Право, 2007. – 536 с.
18. Лободіна, З., Кізіма, А., & Марущак, Л. Оцінювання фіскальної та регулюючої ролі податку на додану вартість. Галицький економічний вісник. 2020. № 6 (67). 119 – 136.
19. Лютий І.О., Боринець С.Я., Варналій З.С., та ін.; Фінанси. Підручник. за ред. д.е.н., проф. І.О. Лютого. Київ : Видавництво Ліра-К, 2017. 720 с.
20. Митний кодекс України: документ №4495-VI від 13.03.2012 року. Дата оновлення: 03.05.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

21. Піскова, Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. 2016. Вип. 2. 174-180.
22. Податкове право України: навч. посібн. за редакцією Кучерявенко М.М. Харків: Право, 2010. 256 с.
23. Податковий кодекс України: документ № 2755-VI від 02.12.2021 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
24. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2022 року. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.
25. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2020 року. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>.
26. Показники виконання Державного бюджету України за січень - грудень 2019 року. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/previous-years-budgets>.
27. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2019 рік. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/previous-years-budgets>.
28. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2021 рік. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/budget-process-projects-declaration>.
29. Показники виконання Зведеного бюджету України за січень-грудень 2021-2022 років. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538.
30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо запровадження диференційованої рентної плати за видобування газу природного: Закон України №2139-IX від 15.03.2022. Дата оновлення: 15.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2139-20#Text>.

31. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування: Закон України № 2325-IX від 21.06.2022. Дата оновлення: 21.06.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-IX#Text>.

32. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України № 2618-IX від 21.09.2022 р. Дата оновлення: 21.09.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#Text>.

33. Про державний бюджет України на 2018 рік: Закон України № 2246-VIII від 07.12.2017. Дата оновлення: 13.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19#Text>.

34. Про державний бюджет України на 2019 рік: Закон України № 2629-VIII від 23.11.2018. Дата оновлення: 13.12.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>.

35. Про державний бюджет України на 2020 рік: Закон України № 294-IX від 14.11.2019. Дата оновлення: 10.12.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.

36. Про державний бюджет України на 2021 рік: Закон України № 1082-IX від 15.12.2020. Дата оновлення: 09.12.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>.

37. Про державний бюджет України на 2022 рік: Закон України № 1928-IX від 02.12.2021. Дата оновлення: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>.

38. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту : Закон України від 22.12.1998 № 331-XIV. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14#Text>.

39. Про Митний тариф України: Закон України № 2697-IX від 19.10.2022 р. Дата оновлення: 19.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697-20#Text>.

40. Проха Н., Педченко Н., Гасій, О.. Еволюція пільгового оподаткування в Україні. Економіка та суспільство. 2022. (41). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-41-51>.
41. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: Підручник. 2001. Харків. Консум. 656 с.
42. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. — 2-е вид., переробл. і доповн. — К.: Алерта, 2011—558 с.
43. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського союзу / О.М. Чередниченко // Фінанси України. — № 7. — 2017. — С. 98–104.
44. European Commission. Excise Duties - Taxation and Customs Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en.
45. International Monetary Fund. Ukraine and the IMF. URL: <https://www.imf.org/en/Countries/UKR>.
46. Ministry of Finance of the Czech Republic. Value Added Tax. URL: <https://www.mfcr.cz/en/taxes-and-customs/tax-system-in-the-czech-republic/value-added-tax-13681>.
47. Ministry of Finance of the Republic of Lithuania. Excise Duties in Lithuania. URL: <https://finmin.lrv.lt/en/policy-areas/tax-policy/excise-duties>
48. Ministry of Finance of the Republic of Poland. Excise Duty. URL: <https://www.gov.pl/web/finance/excise-duty>.
49. OECD. Taxation in Ukraine. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxation-in-ukraine.htm>.
50. World Bank. The World Bank in Ukraine. Retrieved from <https://www.worldbank.org/en/country/ukraine/overview>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Динаміка та структура надходжень від непрямих податків до Державного бюджету України за 2018-2021 рр.

Показник	2018				2019				2020				2021			
	млрд. грн	% від п.4	% від від п.5	% від п.6	млрд. грн	% від п.4	% від від п.5	% від п.6	млрд. грн	% від п.4	% від від п.5	% від п.6	млрд. грн	% від п.4	% від від п.5	% від п.6
1. Акцизний податок (АП)	124,1	23,1	16,3	13,5	130,2	22,6	15,5	12,9	128,5	23,5	15,6	12,6	138,7	19,9	13,1	11,5
1.1. АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	78,1	14,5	10,3	8,5	85,9	14,9	10,2	8,5	75,2	13,7	9,1	7,4	81,8	11,7	7,7	6,8
1.2. АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	46,0	8,6	6,1	5,0	44,3	7,7	5,3	4,4	53,3	9,8	6,5	5,2	56,9	8,2	5,4	4,7
2. Податок на додану вартість (ПДВ)	384,4	71,6	50,6	41,9	415,8	72,1	49,5	41,3	389,9	71,3	47,2	38,1	524,7	75,2	49,6	43,5
2.1. ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	84,3	15,7	11,1	9,2	94,6	16,4	11,3	9,4	86,1	15,7	10,4	8,4	154,0	22,1	14,6	12,8
2.2. ПДВ з ввезених на територію України товарів	300,1	55,9	39,5	32,7	321,2	55,7	38,2	31,9	303,8	55,5	36,8	29,7	370,7	53,2	35,0	30,7
3. Мито	28,7	5,3	3,8	3,1	30,5	5,3	3,6	3,0	28,6	5,2	3,5	2,8	33,9	4,9	3,2	2,8
3.1. Ввізне мито	28,1	5,2	3,7	3,1	29,7	5,2	3,5	3,0	28,3	5,2	3,4	2,8	33,5	4,8	3,2	2,8
3.2. Вивізне мито	0,7	0,1	0,1	0,1	0,7	0,1	0,1	0,1	0,4	0,1	0,0	0,0	0,4	0,1	0,0	0,0
3.3. Особливі види мита та сезонне мито	0,0				0,0				0,0				0,0			
4. Всього надходжень від непрямих податків	537,2	100,0	70,7	58,5	576,6	100,0	68,6	57,2	547,0	100,0	66,2	53,5	697,3	100,0	65,9	57,8
5. Всього податкових надходжень	760,0		100,0	82,8	840,6		100,0	83,5	826,3		100,0	80,8	1057,8		100,0	87,7
6. Всього доходів	918,0			100,0	1007,3			100,0	1022,1			100,0	1206,7			100,0

Джерело: складено автором на основі [33-37]

Додаток Б

Абсолютні показники виконання Державного бюджету України в розрізі непрямих податків, млрд. грн.

Показник	2018		2019		2020		2021		2022	
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт	План	Факт
Акцизний податок (АП)	124,10	118,85	130,23	123,36	128,51	138,30	138,69	162,45	161,82	102,35
АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	78,12	71,14	85,92	69,90	75,17	80,45	81,79	82,86	85,82	60,70
АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	45,99	47,71	44,31	53,46	53,34	57,85	56,90	79,59	75,99	41,65
Податок на додану вартість (ПДВ)	384,36	374,51	415,84	378,69	389,90	400,60	524,71	536,49	608,75	467,00
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	84,30	79,13	94,60	88,93	86,10	126,49	153,99	155,77	179,63	213,95
ПДВ з ввезених на територію України товарів	300,06	295,38	321,24	289,76	303,80	274,11	370,73	380,71	429,12	253,05
Мито	28,73	27,08	30,48	30,09	28,62	30,46	33,93	38,18	37,43	25,65
Ввізне мито	28,08	26,56	29,75	29,86	28,26	30,20	33,49	36,85	35,65	23,31
Вивізне мито	0,65	0,52	0,74	0,23	0,36	0,26	0,45	1,32	0,93	2,34
Особливі види мита та сезонне мито									0,85	0,60

Джерело: складено автором на основі [24-26, 33-37].