

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
КАФЕДРА ФІНАНСОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ І ПІДПРИЄМНИЦТВА

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**

«Шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування»

спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Студента Лисенка Кирила Сергійовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

групи Ф.м-01

(шифр групи)

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр.

Кваліфікаційна робота магістра містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на  
відповідне джерело

К.С. Лисенко

(підпис)

(ініціали та прізвище студента)

Керівник кандидат економічних наук, доцент

(посада, науковий ступінь)

(підпис)

О.В. Зайцев

(ініціали, прізвище)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту  
Кафедра фінансових технологій і підприємництва

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри, д.е.н., проф.

Л.Л. Гриценко

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2021 р.

## ЗАВДАННЯ

до кваліфікаційної роботи магістра

Студент(-ка) групи Ф.м 01 інституту (центру) БіЕМ  
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Лисенка Кирила Сергійовича

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

Тема роботи: «Шляхи удосконалення системи непрямих оподаткування»

Затверджено наказом по СумДУ № \_\_\_\_\_ від «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Термін здачі студентом завершеної роботи «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Вихідні дані до роботи:** нормативні й законодавчі акти, матеріали статистичної звітності, інструкції та положення, матеріали монографій, періодичних видань, підручників і навчальних посібників, дані фінансової звітності суб'єктів господарювання, організацій та установ тощо.

**Зміст основної частини роботи** (перелік питань для розроблення):

1) Теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямих оподаткування в Україні 2) Проведено аналіз та оцінку надходжень непрямих податків до державного бюджету України 3) Шляхи вдосконалення системи непрямих оподаткування в Україні на сучасному етапі

Дата видачі завдання: «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Керівник кваліфікаційної роботи: \_\_\_\_\_  
(підпис)

О.В. Зайцев  
(ініціали, прізвище)

Завдання прийнято до виконання «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

РЕФЕРАТ  
кваліфікаційної роботи магістра  
на тему

Шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування  
(назва кваліфікаційної роботи магістра)

Лисенко Кирил Сергійович  
(прізвище, ім'я, по батькові студента)

**Актуальність теми.** Вивчення основних джерел що забезпечують наповнення державного бюджету та шляхи удосконалення системи непрямого оподаткування – завжди є актуальним питанням.

**Мета дослідження** полягає у здійсненні аналізу системи непрямого оподаткування в Україні та формування шляхів його вдосконалення на основі проаналізованих даних.

**Об'єкт дослідження** – суспільні відносини у сфері правового регулювання непрямих податків в податковій системі.

**Предмет дослідження** – практика застосування непрямих податків в Україні.

У першому розділі розглянуті теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні.

У другому розділі проаналізовано надходження непрямих податків до державного бюджету України, розглянуто їх роль у формуванні державного бюджету та розглянуто їх фіскальний потенціал.

У третьому розділі розглянуто зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування та запропоновано рекомендації щодо поліпшення системи непрямого оподаткування в Україні.

НЕПРЯМІ ПОДАТКИ, ПДВ, АКЦИЗ, МИТО, ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ

Робота містить 11 таблиць, 3 рисунки.

Рік захисту роботи – 2021 рік

## ЗМІСТ

Вступ.....	5
1. Теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні.....	8
1.1 Методологія та сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні.....	8
1.2 Принципи непрямого оподаткування.....	10
1.3 Функції непрямого оподаткування.....	14
2. Аналіз та оцінка надходжень непрямих податків до державного бюджету України.....	18
2.1 Роль непрямих податків у формуванні дохідної частини державного бюджету України.....	18
2.2 Фіскальний потенціал непрямих податків в Україні.....	24
3. Шляхи вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні на сучасному етапі.....	29
3.1 Зарубіжний досвід формування доходів з непрямих податків.....	29
3.2 Проблеми регулювання непрямих податків в Україні.....	31
3.3 Шляхи вдосконалення системи непрямого оподаткування та перспективи його розвитку.....	33
ВИСНОВКИ.....	36
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	38

## ВСТУП

На сьогоднішній день Україна, як і будь-яка інша країна, не може функціонувати належним чином без необхідного обсягу доходів, котрі б забезпечили виконання покладених на неї завдань та функцій. Ефективне функціонування держави напряду залежить від фінансової стабільності в країні та виконання плану заходів по наповненню державного бюджету. Сьогоднішні реалії задають надзвичайно швидкий темп життя. Тому вивчення основних джерел, що забезпечують наповнення державного бюджету завжди є актуальним питанням.

Якщо розглядати основні джерела, що забезпечують дохідну частину бюджету України, то слід зазначити, що згідно п. 23 ч. 1 ст. 2 БК України до них можна віднести податкові, неподаткові та інші надходження. Саме податки є ключовим бюджетоутворюючим елементом. Особливо значущими є непрямі податки, оскільки вони забезпечують значну дохідну частину бюджету та характеризуються стійкими надходженнями. Тому непрямі податки завжди перебувають у сфері інтересів науковців і практиків податкового права. Адже реформування непрямого оподаткування забезпечить збільшення доходів до державного бюджету, що в свою чергу забезпечить фінансову безпеку держави.

На сьогоднішній день в Україні спостерігається ситуація коли надходження до державного бюджету не можуть забезпечити всі фінансові потреби держави. І прийнятий нещодавно Закон «Про Державний бюджет України на 2022 рік» № 6000 це підтверджує, в якому видатки переважають доходи держбюджету. Тому дослідження шляхів вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні є вкрай важливим, особливо в часи пандемії. Адже наслідки пандемії, спричинені поширенням COVID-19, не могли не вплинути на фінансову безпеку держави. Тому для подолання нових викликів та загроз необхідно шукати нові можливості для забезпечення розвитку економіки країни [1].

**Мета дослідження** полягає у здійсненні аналізу системи непрямого оподаткування в Україні та формування шляхів його вдосконалення та основі проаналізованих даних.

Для досягнення цієї мети необхідно:

1. Розглянути теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні:

— розглянути функції та принципи непрямого оподаткування;

— розглянути сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні;

2. Проаналізувати надходження непрямих податків до державного бюджету України:

— розглянути роль непрямих податків у формуванні державного бюджету України;

— розглянути фіскальний потенціал непрямих податків;

3. Проаналізувати зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування;

4. Розробити шляхи вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні.

**Завдання дослідження.** Оцінити роль непрямих податків у формуванні державного бюджету України та запропонувати шляхи вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні.

**Об'єкт дослідження** – суспільні відносини у сфері правового регулювання непрямих податків в податковій системі.

**Предмет дослідження** – практика застосування непрямих податків в Україні.

**Методи дослідження.** Порівняльний та статистичний аналіз даних.

**Структура роботи.** Робота складається з трьох розділів.

У першому розділі розглянути теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні.

У другому розділі проаналізовано надходження непрямих податків до державного бюджету України, розглянуто їх роль у формуванні державного бюджету та розглянуто їх фінансовий потенціал.

У третьому розділі розглянуто зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування та запропоновано рекомендації щодо поліпшення системи непрямого оподаткування в Україні.

**Фактологічну основу** роботи склали наукові праці вітчизняних та іноземних науковців щодо системи непрямого оподаткування в Україні, інтернет джерела та сайт Державної статистики України.

# 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

## 1.1 Методологія та сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні.

На сьогоднішній день в Україні спостерігається така ситуація, коли непрямі податки являються одним із основних джерел наповнення державного бюджету України. Тому не дивно, що питання щодо непрямого оподаткування довгий час було предметом дослідження як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Саме непрямі податки забезпечують фінансову безпеку держави, даючи стабільні доходи до державного бюджету України для належного функціонування країни та виконання покладених на неї завдань та функцій.

Багато вчених в своїх працях розглядали сутність та проблеми непрямого оподаткування за той чи інший відрізок часу. Однак певні зміни в правовій, політичній чи економічній системі вимагають переосмислити вже сформовані уявлення про непрямі податки [27]. І вкотре наповнити новими ідеями, судженнями, з урахуванням вище перерахованих змін для формування новітніх шляхів удосконалення непрямого оподаткування.

Важливий внесок у дослідження даної тематики зробили такі зарубіжні вчені як А. Вагнер, К. Віксель, Дж. Гелбрейт, Дж. Кейнс, А. Лаффер, Е. Ліндаль, Р. Масгрейв, А. Сміт. В свою чергу і вітчизняні вчені досліджували питання непрямого оподаткування, до них можна віднести В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковский, В.П. Вишневським, О.М. Десятнюк, І.О. Луніна, Н.О. Ривак, А.М. Соколовська, В. Федосов, М. Ярош.

Для розуміння необхідності та сутності непрямих податків давайте розглянемо деякі праці вітчизняних та зарубіжних вчених.

В. Андрущенко дав таке визначення непрямих податків. Непрямі податки – це податки, що включаються у вигляді надбавки до цін товарів і оплачуються споживачем. Це обов'язкові платежі, які сплачуються платником опосередковано через цінові механізми. Суб'єктом оподаткування стає продавець товару, який



виступає посередником між державою і платником (споживачем товару чи послуги) [7]. В. Буряковський зазначив що це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника та виступають у вигляді надбавки до ціни на товар або послугу і платником яких є кінцевий споживач такого товару чи послуги [8]. Н. Ривак в свою чергу зазначив, що непрямими є податки, що сплачуються юридичними особами або фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності за умови, що такі податки відносяться до витрат (собівартості) або стають надбавкою до ціни, збільшуючи останню [9]. Можна привести ще безліч визначень різних вчених, але всі вони будуть схожі між собою і будуть лише доповнювати певні упущені моменти. Всі вчені зійшлися на тому, що непрямі податки являються надбавкою до товарів чи послуг і платником такого податку є кінцевий споживач.

На становлення процесу правового регулювання оподаткування суттєво вплинули доктринально-теоретичні дослідження вітчизняних учених, які займалися розкриттям проблематики правового регулювання публічних доходів, податкової системи (Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, Н. Пришва), основних засад становлення податків та зборів, процесу оподаткування (Д. Гетманцев, О. Головашевич, І. Заверуха, І. Криницький, Т. Латковська, О. Лукашев, А. Монаєнко, О. Музика-Стефанчук, О. Орлюк, П. Пацурківський, Ю. Ровинський, О. Рябченко, О. Солдатенко, Г. Толстоп'ятенко), джерел податкового права (О. Дмитрик), питання податкового контролю (Л. Савченко), специфіки правового регулювання оподаткування фізичних та юридичних осіб (В. Білоус, О. Бризгалін, Т. Мацелик, Ю. Оніщик, С. Пепеляєв, Д. Приймаченко, В. Рядінська), правового регулювання інформаційного забезпечення у сфері справляння податків (А. Новицький), адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДФС України (Н. Литвин), правового забезпечення фінансової безпеки України (О. Бригінець) [11].

Musgrave R. А виокремив два періоди економічного розвитку країни: ранній та пізній період [10]. На ранньому періоді прямі податки відіграють менш важливу роль, так як більшість населення проживає за містом і займається сільським

господарством, а тому оцінити їхні доходи досить важко. Саме тому непрямі податки відіграють важливу роль у країнах з економікою, що розвивається. Вони є більш ефективні і простіші в запровадженні на початковому етапі. Все це в свою чергу спонукає до чіткого розуміння ролі непрямих податків та необхідності вдосконалювати їх законодавче регулювання в ногу з часом.

На сучасному етапі в Україні спостерігаються деякі проблеми в оподаткуванні непрямих податків, котрі потребують досліджень.

## 1.2 Принципи непрямого оподаткування.

Ефективне функціонування будь-якої держави та правового суспільства загалом знаходиться у прямій залежності від дотримання й практичної реалізації комплексу певних теоретичних засад. Такими теоретичними засадами податкового законодавства виступають саме принципи оподаткування як базові положення, керівні ідеї, що відображають основні напрями податкової політики нашої держави. Необхідно зазначити, що на кожному етапі соціально-економічного розвитку побудови держави принципи оподаткування змінювалися залежно від цілей і функцій, які покладали на податкову систему [12].

Сьогодні, питання щодо основних принципів оподаткування, попри глибину його дослідження, потребує додаткового вивчення. Адже є деякі питання з приводу прогалин у податковому законодавстві.

Слід зазначити, що для ефективності принципів оподаткування необхідно їх задокументувати на законодавчому рівні та закріпити в нормативно-правових документах на державному рівні.

В Україні такі принципи знайшли своє відображення в Податковому кодексі України та Законі України «Про систему оподаткування». В цих двох нормативно-правових документах присутні принципи котрі дублюють один одного, але є і такі, що прописані лише в одному з цих документів. Давайте розглянемо їх більш детально (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Принципи оподаткування в українському податковому законодавстві.

Податковий кодекс України	Закон України «Про оподаткування»	Сутність принципу
<b>Схожі принципи</b>		
Загальність	Обов'язковість	Кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори.
Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації	Рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації	Однаковий підхід до всіх платників податку.
Соціальна справедливість	Соціальна справедливість	Встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків, соціальна підтримка малозабезпечених верств населення. Майже не працює.
Стабільність	Стабільність	Забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року.
Економічність	Економічна обґрунтованість	Установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

## Продовження таблиці 1.1

Рівномірність та зручність сплати	Рівномірність сплати	Установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками.
Єдиний підхід	Єдиний підхід	Визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.
<b>Відмінні принципи</b>		
	Стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції	Спонукає суб'єкти господарювання до збільшення витрат на інновації.
	Стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності	Введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва.

## Продовження таблиці 1.1

	Рівнозначність і пропорційність	Справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) - на більші доходи.
	Компетенція	Встановлення і скасування податків і зборів, а також пільг, здійснюється до законодавства відповідними органами.
	Доступність	Забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів.
Невідворотність настання визначеної законом відповідальності		Донесення до платників інформації, щодо наслідків від їх неправомірних дій щодо оподаткування.
Фіскальна достатність		Встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Продовження таблиці 1.1

Нейтральність		Установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.
Презумпція правомірності рішень платника податку		Дає змогу прийняти рішення на користь платника податку. Є досить незрозумілим, так як дозволяє трактувати одну норму законодавства по різному.

(Розроблено автором на основі [13, 14])

Принципи представлені у статті 4 Податкового кодексу України є загальними як для прямого так і непрямого оподаткування.

Проаналізувавши представлену інформацію в таблиці можна дійти до висновку, що деякі принципи виконуються частково, деякі дублюють один одного (наприклад принцип економічності і фіскальної достатності), а деякі підтверджують незрозумілість українського законодавства, де дозволяється різне трактування однієї норми законодавства.

### 1.3 Функції непрямого оподаткування.

Оподаткування як складний економіко-правовий інститут, що пройшов тривалий шлях еволюції і становлення, із суто фіскального механізму перетворився на інструмент забезпечення соціальної стабільності суспільства та елемент регулювання економічних відносин. Розглядаючи податки як інструмент розподілу й перерозподілу внутрішнього валового продукту, необхідно зазначити, що

оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується відповідне призначення податків. Варто також зазначити про те, що функції податків не знайшли свого законодавчого закріплення і в ПК України як основоположному законі у сфері оподаткування. Однак у спеціальній літературі, підручниках і наукових статтях автори виділяють та аналізують низку функцій, що їх виконують податки [15].

Якщо проаналізувати інформацію щодо функцій непрямих податків по наукових статтях, підручниках, навчальних посібниках, то більшість дослідників виділить дві основні функції: регулюючу та фіскальну. Тому для більш детального аналізу давайте розглянемо функції непрямих податків окремо по кожному податку.

Розпочнімо з податку на додану вартість. Даний податок виконує одразу три функції: фіскальну, регулюючу і стимулюючу (рис. 1.1).

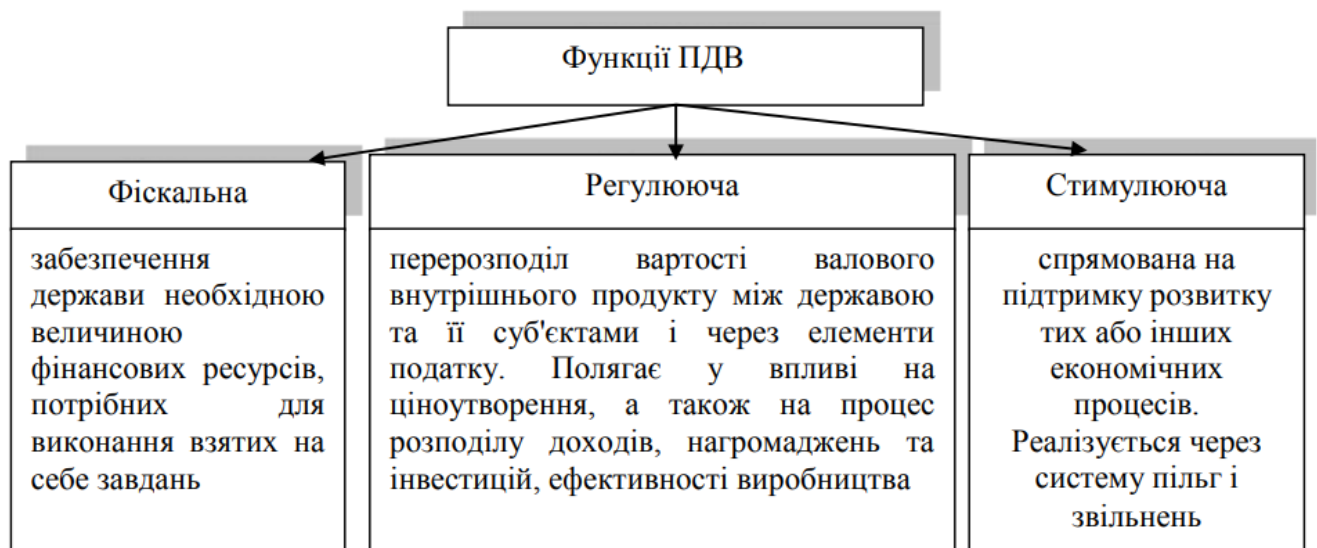


Рис. 1.1 – Функції ПДВ

Податок на додану вартість має високу фіскальну ефективність, скільки він охоплює велике коло платників. Приблизно 1/3 всіх надходжень до бюджету України припадають саме на ПДВ. Тому можна з впевненістю сказати що фіскальна функція є основною функцією податку на додану вартість.

Що ж стосується акцизного податку, то він дуже схожий на ПДВ за покладеними на нього функціями. Він також виконує фіскальну і регулюючу

функцію.

Звичайно, фіскальна функція властива всім податкам і власне вона покладена в основу існування всієї податкової системи. Водночас стосовно непрямих податків реалізація фіскальної функції забезпечена особливим механізмом справляння непрямих податків, який передбачає включення суми податку як окремого елемента до ціни товарів. Завдяки такому механізму в кожному разі здійснення тієї чи іншої операції непрямий податок буде фактично сплачений відповідним покупцем до бюджету [16].

Що ж стосовно регулюючої функції, то акцизний податок також має певні спільні риси з ПДВ. Але на відміну від податку на додану вартість, котрий присутній в споживанні всіх товарів та послуг, за виключенням звільнених від його сплати, акцизний податок спрямований на певні види товарів і послуг. При цьому для кожного виду товарів ставка акцизного податку різна і виражається як у відсотковому так і в грошовому вимірі, ПДВ оподатковується за ставками 20%, 7% і 0%.

До того ж вибірковість законодавця щодо предметів оподаткування акцизним податком свідчить про особливий характер регулятивної функції у функціональному призначенні акцизного податку. І це є однією з особливостей акцизного податку, що розкриває його внутрішню сутність і безпосередньо проявляється в закріпленні чіткої окремої групи підакцизних товарів, на регулювання споживання яких і спрямований акцизний податок [16].

Що ж стосується мита, то воно виконує більше функцій. До функцій мита можна віднести:

- фіскальну функцію;
- регулюючу функцію;
- захисну функцію;
- стимулюючу функцію;
- політичну функцію.

Фіскальна функція виконує забезпечення дохідної частини державного бюджету України від митних платежів та зборів.



Регулююча функція насамперед формує структуру імпорту та експорту в Україні.

Захисна функція проявляється у захисті національного товаровиробника від іноземної конкуренції.

Стимулююча функція створює передумови для збільшення експорту.

Політична функція здійснює економічний тиск на інші держави чи надає їм митні пільги.

Підсумовуючи вище сказане, можна дійти такого висновку, що непрямі податки виконують різні функції. Особливо значущою є фіскальна функція, оскільки непрямі податки є бюджетоутворюючими платежами, котрі ефективно наповнюють державний бюджет. Але не менш важливими є й інші їхні функції, особливо регулююча.

## 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА НАДХОДЖЕНЬ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

### 2.1 Роль непрямих податків у формуванні дохідної частини державного бюджету України.

На сучасному етапі розвитку економіки формування централізованих фінансових ресурсів у вигляді доходів створюється, в основному, завдяки податковим надходженням. На жаль, останніми роками в Україні простежуються не завжди економічно обґрунтовані зміни в системі оподаткування, без відповідного прогнозування їхнього впливу на макро- і мікроекономічні показники [24]. Крім цього, сьогодні на державному рівні визнано гостроту проблеми оподаткування, пов'язаної з надмірністю податкового тягаря [20, 23].

Непрямі податки відіграють важливу роль у наповненні державного бюджету. Саме завдяки надходженням від непрямих податків формується більша частина державного бюджету України. За даними Міністерства фінансів України частка непрямих податків у загальних доходах зведеного бюджету України складає приблизно 40-45%. У таблиці 2.1 представлена інформація по частці непрямих податків у доходах зведеного бюджету України за період з 2014 по 2021 рік.

Таблиця 2.1 – Частка непрямих податків у загальних доходах зведеного бюджету України.

<b>Рік</b>	<b>Загальні доходи (млн. грн)</b>	<b>Непрямі податки (млн. грн)</b>	<b>Частка непрямих податків, %</b>
<b>2014</b>	456067,3	196732,5	43,136
<b>2015</b>	652031,0	281863,6	43,228
<b>2016</b>	782748,5	345999,4	44,203
<b>2017</b>	1016788,3	452330,2	44,486
<b>2018</b>	1184278,1	528342,6	44,613

Продовження таблиці 2.1

<b>2019</b>	1289779,8	539529,5	41,831
<b>2020</b>	1376661,6	577742,0	41,967
<b>2021</b>	1309498,1	597518,6	45,629

(За 2021 рік інформація представлена на 1.11.2021). Побудовано на підставі [22].

Проаналізувавши дані таблиці 2.1 можна зробити висновок, що починаючи з 2014 року обсяг непрямих податків з кожним роком зростає. Особливо у період з 2014 по 2018 рік. За 2014 рік було отримано 196732,5 млн. грн непрямих податків, 2015 року ця цифра зросла на 43,27% і становила 281863,6 млн. грн, у 2016 році було отримано 345999,4 млн. грн, що на 22,75% більше ніж у 2015 році, у 2017 році - 452330,2 млн. грн, що на 30,73% більше за 2016 рік, у 2018 році - 528342,6 млн. грн, що на 16,8% більше ніж у 2017 році, у 2019 році обсяг непрямих податків зріс лише на 2,12% і склав 539529,5 млн. грн, у 2020 році – 7,09% і склало 577742,0 млн. грн, у 2021 році попри те що дані станом на 1.11.2021р. вже спостерігається зростання непрямих податків на 3,42% порівняно з попереднім роком. Дане зростання добре видно на графіку. (рис. 2.1) Але якщо розглядати надходження у відсотковому значенні до загальних доходів, то у 2019 спостерігається зменшення частки непрямих податків у загальних доходах на 2,782%.

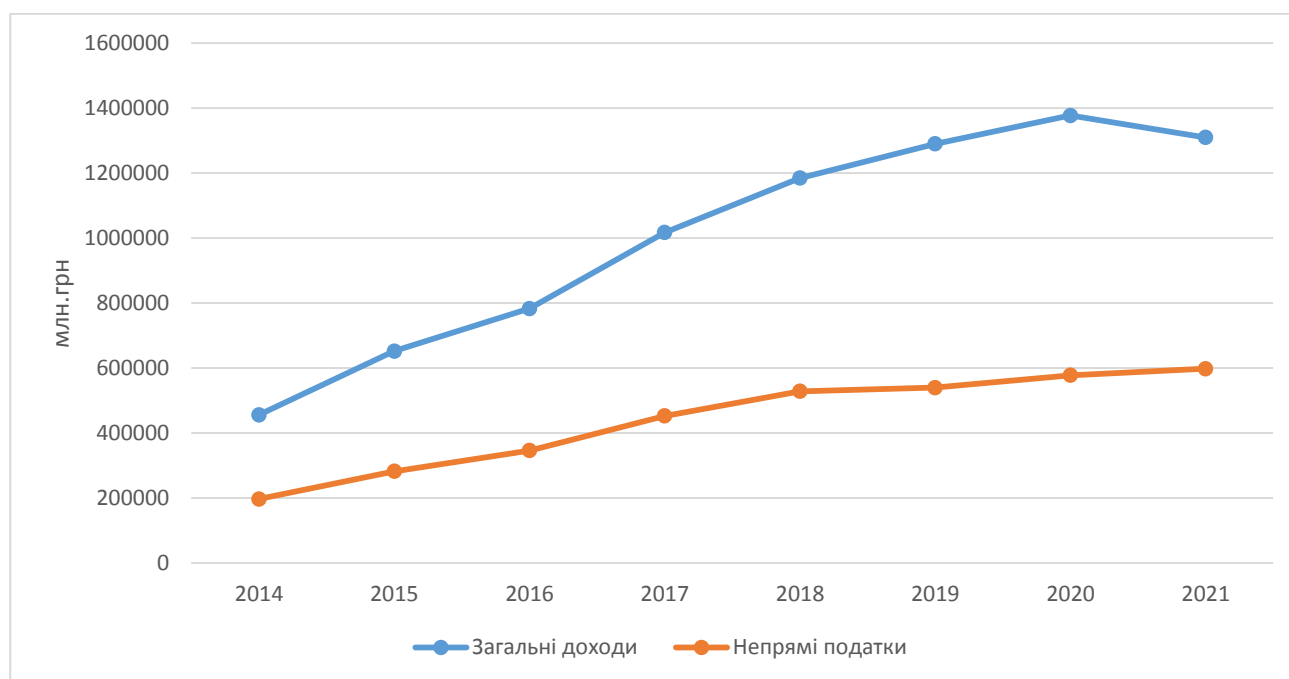


Рис. 2.1

Давайте розглянемо більш детально питому вагу кожного із непрямих податків. Дані представлені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз структури непрямих податків у державному бюджеті України протягом 2014-2021 років, млн. грн.

Показник	Роки							
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>ПДВ</b>	139024,3	178452,3	235506,0	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1	426975,1
<b>%</b>	30,48	27,37	30,09	30,88	31,62	29,36	29,1	32,58
<b>Акциз</b>	45099,6	63110,6	90122,5	115448,6	126757,8	130753,3	146681,4	139751,5
<b>%</b>	9,89	9,68	11,51	11,36	10,71	10,14	10,66	10,67
<b>Мито</b>	12608,6	40300,7	20370,9	22901,0	27076,6	30086,0	30460,5	30792,0
<b>%</b>	2,76	6,18	2,6	2,25	2,29	2,33	2,21	2,35

(За 2021 рік інформація представлена на 1.11.2021). Побудовано на підставі [21, 22].

Як бачимо найбільшу частку займає податок на додану вартість, потім акциз і найменше мито. Співвідношення обсягів цих податків дуже добре видно на рис. 2.2.

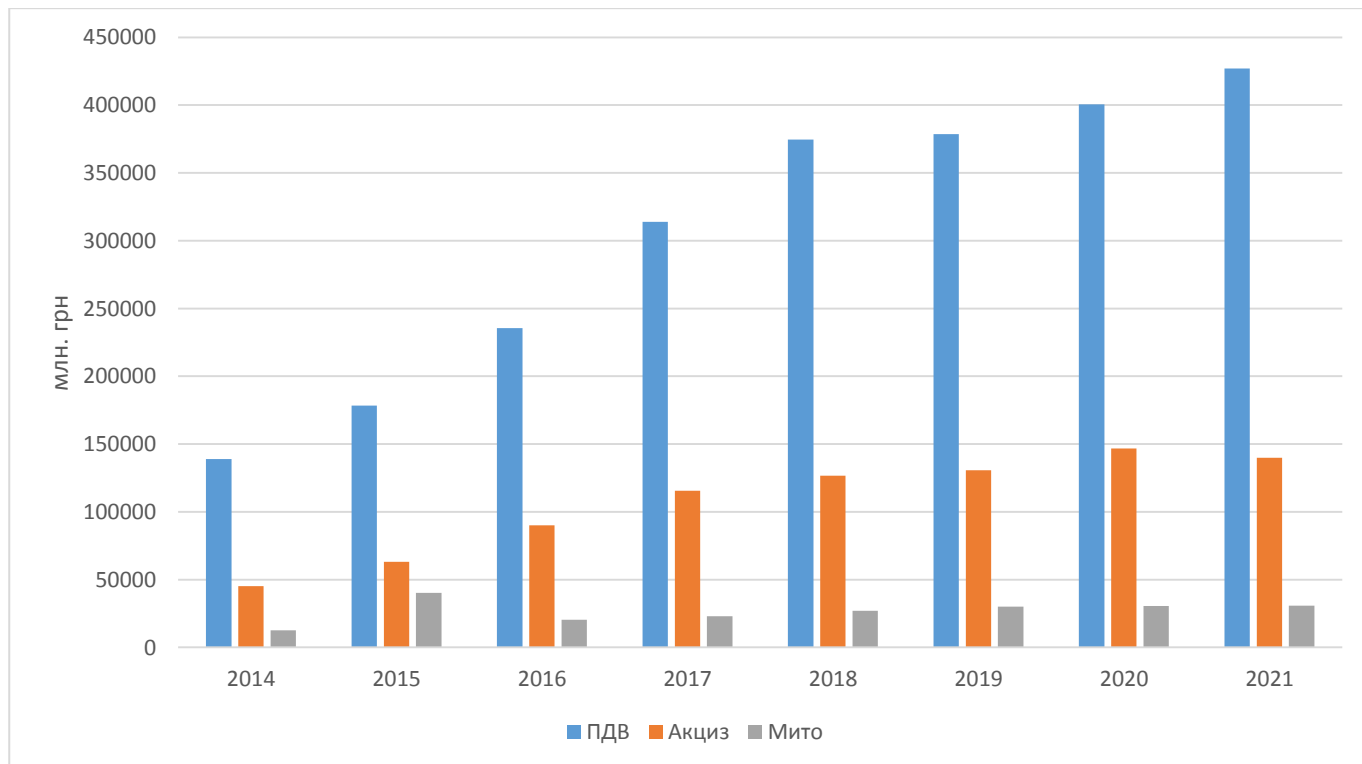


Рис. 2.2

Почнімо з податку який має найбільшу частку у структурі надходжень від непрямих податків до бюджету, а саме ПДВ.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який включається в ціну товару. Він нараховується та сплачується платниками податків до бюджету з операцій постачання товарів і послуг на митній території України, а також з операцій експорту та імпорту [2].

За даними таблиці 2.2 частка надходжень від ПДВ складає приблизно 30%  $\pm$ 3% від загальних доходів зведеного бюджету України. У період з 2014 року по 2021 рік даний показник не має якоїсь чіткої тенденції до збільшення чи зменшення, а коливається від 27,37% у 2015 році до 32,59% у 2021 році. У 2019-20 роках спостерігається зменшення частки у структурі доходів в порівнянні з попереднім роком. До факторів, що могли б посприяти зменшенню надходження ПДВ можна віднести: скорочення обсягів виробництва та споживання, зменшення обсягу імпорту.

Якщо розглядати надходження в грошовому вимірі то можна спостерігати чітке зростання даного податку з кожним роком. У таблиці 2.3 представлено співвідношення ПДВ з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) та з імпортних товарів.

Таблиця 2.3 – Співвідношення обсягів сплати ПДВ із вироблених в Україні та ввезених товарів протягом 2014-2021 років (млн. грн)

Показник	Роки							
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>ПДВ</b>	139024,3	178452,3	235506,0	313980,6	374 508,2	378690,2	400600,1	426975,1
<b>З вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)</b>	31737,0	39688,0	54052,7	63450,4	79130,9	88929,8	126486,6	128184,4
<b>З імпортних товарів</b>	107287,3	138764,3	181453,3	250530,2	295377,3	289760,4	274113,5	298790,7

(За 2021 рік інформація представлена на 1.11.2021). Побудовано на підставі [21].

Що ж стосується акцизного податку. Акцизний податок є одним із потужних наповнювачів державного бюджету. Він також активно використовується державою для виконання соціальних завдань, виконуючи при цьому найчастіше дестимулюючу функцію щодо споживання підакцизної продукції [3].

Попри те що надходження від акцизного податку втричі менші ніж надходження від ПДВ він також є стабільним доходом до бюджету. Згідно даних таблиці 2.2 його частка в доходах зведеного бюджету України коливається в межах 9-11%, а в грошовому вимірі він показує поступове зростання. У таблиці 2.4 представлено співвідношення акцизного податку з вироблених в Україні та імпортованих підакцизних товарів.

Таблиця 2.4 – Співвідношення обсягів сплати акцизного податку з вироблених в Україні та імпортованих підакцизних товарів (млн. грн)

Показник	Роки							
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Акциз</b>	45 099,6	63110,6	90122,5	115448,6	126757,8	130753,3	146681,4	139751,5
<b>З вироблених в Україні товарів</b>	28244,2	38783,8	55116,3	67774,2	72695,5	71343,5	82314,9	68116,2
<b>З ввезених в Україну товарів</b>	16855,4	24326,8	35006,2	47674,4	54062,3	59409,8	64366,5	71635,3

(За 2021 рік інформація представлена на 1.11.2021). Побудовано на підставі [21].

Найбільш різке зростання обсягів надходжень від акцизного податку спостерігається у 2015-2017 році. Це пояснюється тим, що у 2015 році було підвищено ставки податку (особливо на нафтопродукти, скраплений газ), змінено коло платників даного податку та введено нові об'єкти оподаткування. У 2016 році також було підвищено ставки акцизного податку. Найбільше нововведення вплинули на тютюновий сектор та алкогольні напої. Було збільшено ставки акцизного податку на спирт та сидр на 50%, пива і вина – 100%, слабоалкогольні напої - в 3 рази, пальне – 13%, мінімальне акцизне ПЗ із сплати акцизного податку з

тютюнових виробів – на 40% специфічна ставка. У 2017 році продовжилося зростання ставки акцизного податку на алкоголь, тютюн та пальне.

Найбільш нестабільна ситуація спостерігалася у надходженнях від митних платежів. Особливо варто звернути увагу на період 2014-2016 років. У 2014 році було отримано 12608,6 млн. грн митних платежів, наступного року цей показник уже становив 40300,7 млн. грн, що на 219% більше. У 2016 році цей показник знизився на 19929,8 млн. грн (49,45%) і склав 20370,7 млн. грн. У період 2017 по 2021 даний показник поступово зростає і на сьогодні складає 30792,0 млн. грн. Дані представлено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Співвідношення обсягів сплати ввізного та вивізного мита

Показник	Роки							
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Мито</b>	12608,6	40300,7	20370,9	22901,0	27076,6	30086,0	30460,5	30792,0
<b>Ввізне</b>	12388,6	39881,0	20001,2	22257,6	26560,4	29855,4	30203,2	29756,3
<b>Вивізне</b>	220,0	419,7	369,7	643,4	516,2	230,6	257,3	1035,7

(За 2021 рік інформація представлена на 1.11.2021). Побудовано на підставі [21].

Отже, проаналізувавши дані можна зробити висновок, що непрямі податки відіграють важливу роль у наповненні державного бюджету в Україні. Вони є основним джерелом формування бюджету, понад 40% доходів бюджету припадає на непрямі податки. Дефіцит державного бюджету вимагає шукати нові джерела для бюджетоутворення. Частіше за все наш уряд вирішує цю проблему впровадженням нових податків, підвищенням ставок уже існуючих, такі дії ми спостерігали в акцизному податку з 2015 року, але це лише збільшує податковий тягар. Тому, зважаючи на те що роль непрямих податків дуже важлива у формуванні дохідної частини державного бюджету України, необхідно розробляти шляхи підвищення адміністрування уже діючих податків в Україні, що в свою чергу забезпечить підвищення їх фіскальної ефективності.

## 2.2 Фіскальний потенціал непрямих податків в Україні.

Стійке функціонування інститутів сучасної економіки неможливе без якісної системи оподаткування й досконалого механізму податкового регулювання процесів суспільного відтворення, що є найважливішим елементом реалізації функцій держави щодо забезпечення соціальної стабільності та інтенсивного економічного зростання в умовах циклічного відтворення ринкового господарства. Ефективна податкова система створює передумови для формування конкурентоспроможної економіки на принципах рівності платників податків перед законом, сталого соціального розвитку суспільства, зростання обсягу суспільних благ, що надаються державою, підвищення добробуту населення. Ефективність фіскального регулювання економічного розвитку значною мірою залежить від повноти реалізації фіскального потенціалу податкової системи у цілому та окремих податків зокрема, здатності податкового механізму своєчасно та в повному обсязі трансформувати податковий потенціал у бюджетні ресурси [4].

Насамперед необхідно зрозуміти, що таке фіскальний потенціал непрямих податків. Якщо простими словами, то це максимально можлива величина непрямих податків, котра може бути мобілізована на певній території до державного бюджету України. Фактично це плановий обсяг непрямих податків, котрий повинен надійти до бюджету за певний проміжок часу.

Для логічної аргументації сутності фіскального потенціалу, як концептуального базису для розрахунку потенційних можливостей системи оподаткування України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, можемо виділити три його складники:

- реалізований – фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів;
- нереалізований – втрати податкових надходжень держави внаслідок надання податкових пільг, нарощування податкового боргу та функціонування тіньової економіки, у тому числі офіційно зареєстрованих економічних одиниць, які штучно зменшують базу оподаткування шляхом приховування або оптимізації



(агресивного податкового планування) чи в інший спосіб ухиляються від сплати належних за законом податків;

– прогнозований – можливості розширення обсягів фіскального потенціалу податкової системи [4].

У таблиці 2.6 представлені дані по плановому, реалізованому, нереалізованому/перевиконаному обсязі непрямих податків в Україні за 2014-2020 роки.

Таблиця 2.6 – Плановий, реалізований та нереалізований обсяг непрямих податків за період 2014-2020 років (млн. грн)

Показник	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Плановий обсяг непрямих податків</b>							
<b>ПДВ</b>	200648,1	245106	232658	302866,2	384362,9	417681,1	389900
<b>З вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)</b>	91108,8	106110,0	61458,0	81606,2	84300,0	94600,0	86100,0
<b>З імпорتنних товарів</b>	109539,3	138996,0	171200,0	221260,0	300062,9	323081,1	303800,0
<b>Акциз</b>	44927,8	60025,6	81892	113336	124103,5	134069,9	128513
<b>З вироблених в Україні товарів</b>	31918,2	36525,0	52711,0	71585,0	78117,2	85922,8	75173,0
<b>З ввезених в Україну товарів</b>	13009,6	23500,6	29181,0	41751,0	45986,3	48147,1	53340,0
<b>Мито</b>	15708,2	37667	19642	23521	28727,5	30939,4	28621
<b>Ввізне</b>	15628,3	37422,0	19276,0	23062,0	28076,5	30202,4	28261,0
<b>Вивізне</b>	79,9	245,0	366,0	459,0	651,0	737,0	360,0

Продовження таблиці 2.6

<b>Реалізований обсяг непрямих податків</b>							
<b>ПДВ</b>	139024,3	178452,3	235506,0	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1
<b>З вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)</b>	31737,0	39688,0	54052,7	63450,4	79130,9	88929,8	126486,6
<b>З імпортних товарів</b>	107287,3	138764,3	181453,3	250530,2	295377,3	289760,4	274113,5
<b>Акциз</b>	45099,6	63110,6	90122,5	115448,6	126757,8	130753,3	146681,4
<b>З вироблених в Україні товарів</b>	28244,2	38783,8	55116,3	67774,2	72695,5	71343,5	82314,9
<b>З ввезених в Україну товарів</b>	16855,4	24326,8	35006,2	47674,4	54062,3	59409,8	64366,5
<b>Мито</b>	12608,6	40300,7	20370,9	22901,0	27076,6	30086,0	30460,5
<b>Ввізне</b>	12388,6	39881,0	20001,2	22257,6	26560,4	29855,4	30203,2
<b>Вивізне</b>	220,0	419,7	369,7	643,4	516,2	230,6	257,3
<b>Нереалізований/перевиконаний обсяг непрямих податків</b>							
<b>ПДВ</b>	-61623,8	-66653,7	2848	11114,4	-9854,7	-38990,9	10700,1
<b>З вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)</b>	-59371,8	-66422	-7405,3	-18155,8	-5169,1	-5670,2	40386,6
<b>З імпортних товарів</b>	-2252	-231,7	10253,3	29270,2	-4685,6	-33320,7	-29686,5

Продовження таблиці 2.6

<b>Акциз</b>	171,8	3085	8230,5	2112,6	2654,3	-3316,6	18168,4
<b>З вироблених в Україні товарів</b>	-3674	2258,8	2405,3	-3810,8	-5421,7	-14579,3	7141,9
<b>З ввезених в Україну товарів</b>	3845,8	826,2	5825,2	5923,4	8076	11262,7	11026,5
<b>Мито</b>	-3099,6	2633,7	728,9	-620	-1650,9	-853,4	1839,5
<b>Ввізне</b>	-3239,7	2459	725,2	-804,4	-1516,1	-347	1942,2
<b>Вивізне</b>	140,1	174,7	3,7	184,4	-134,8	-506,4	-102,7

Побудовано на підставі [21].

Проаналізувавши дані таблиці 2.6 можна зробити висновок, що не завжди запланований дохід був виконаний на 100%, що призводило до втрат бюджетних ресурсів. Найбільш стабільні доходи були від акцизного податку, лише 2019 року було не виконано запланований обсяг надходжень даного податку. До основних причин невиконання запланованих надходжень від непрямих податків, можна віднести: ухилення від сплати податків, оптимізація оподаткування на підприємстві, надання податкових пільг та накопичення податкового боргу. Але найбільші втрати спричинені наявністю тіньової економіки. Для прикладу розглянемо ситуацію на ринку пального.

Наймасштабнішою проблемою сьогоденного ринку пального є нелегальне виробництво нафтопродуктів і торгівля паливом повз каси. За підрахунками Нафтогазової асоціації України – понад 20% ринку бензинів є фальсифікатом, з виробництва якого не сплачується акциз, і від 20 до 30% (в залежності від виду пального) продається без належного обліку. Щорічний збиток від таких схем – до 20 млрд грн. З них 4 млрд грн – від підпільного виробництва на міні-НПЗ і до 16 млрд грн – через порушення касової дисципліни на АЗС [5].

Також, в країні досі незаконно виробляється значна кількість алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Це породжує тіньовий сектор економіки і є причиною

недоотримання коштів у державному бюджеті. Іншими можливими варіантами ухилення від сплати акцизу залишаються ввезення підакцизних товарів поза митним конт-ролем, заниження митної вартості імпортованих товарів [6].

Це лише поодинокі приклади, котрі говорять про те що фіскальний потенціал непрямих податків може бути вищим, якщо вивести підпільний бізнес з тіні та працювати сумлінно й прозоро. Давайте порахуємо приблизні втрати від тіньової економіки (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Нереалізований складник фіскального потенціалу непрямих податків України через існування тіньової економіки у 2014-2020 роках (млн. грн)

Показник	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Податкові надходження від непрямих податків	196732,5	281863,6	345999,4	452330,2	528342,6	539529,5	577742
Рівень тіньової економіки, %	38	36	35	34	30	29	31
Потенційні надходження від непрямого оподаткування	271490,85	383334,496	467099,19	606122,468	686845,38	695993	756842
Податкові втрати	74758,35	101470,896	121099,79	153792,268	158502,78	156464	179100

Побудовано на підставі [21].

Тіньова економіка істотно знижує фіскальний потенціал податкової системи, порушує один з основних принципів оподаткування (соціальної справедливості й загальності оподаткування) та є засобом ухилення від сплати податків, тому протидія тіньовій економіці – це запорука повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України [4].

### 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

#### 3.1 Зарубіжний досвід формування доходів з непрямих податків.

У 2014 році було підписано Угоди про асоціацію України з ЄС. Дана подія розпочала новий етап у європейсько-українських відносинах. Це означало, що найближчим часом потрібно було вирішити питання, як сформувати такий рівень економіки, щоб вона була конкурентоспроможна на міжнародному рівні та відповідала параметрам Європейського Союзу. Україна взяла на себе зобов'язання наблизити національне податкове законодавство до нормативів ЄС.

Варто зауважити, що чинна Угода про асоціацію не передбачає повної інтеграції України до ЄС, тому й потреба в забезпеченні цілковитої відповідності національного податкового законодавства гармонізованим податковим нормам ЄС може виникнути не скоро [17].

Можна виокремити такі особливості непрямих податків в ЄС:

- непрямі податки виступають одними з трьох основних джерел наповнення бюджетів країн-членів ЄС;
- певна частка від надходжень непрямих податків перераховується до консолідованого бюджету Європейського Союзу;
- гармонізація та спрощення податкового законодавства для торгівлі у середині та союзу та з іншими країнами партнерами;
- розширення ЄС вимагає подальшого удосконалення адміністрування та спрощення системи непрямих податків.

Давайте розглянемо ставки, котрі застосовуються до податку на додану вартість в країнах ЄС (таблиця 3.1). Оскільки він є одним з найвагоміших податків серед непрямих податків. Варто зауважити, що згідно директиви ЄС ставка податку не може бути нижчою ніж 15%, за виключенням тих видів товарів і послуг котрі визначені у додатках цієї ж директиви.

Таблиця 3.1 – Ставки ПДВ в ЄС і Україні

<b>Країна</b>	<b>Стандартна ставка ПДВ</b>	<b>Знижена ставка</b>
Україна	20	7%, 0%
Іспанія	21	8%, 4%
Німеччина	19	7%
Франція	20	5,5%, 2,1%
Польща	23	7%, 5%, 0%
Австрія	20	13%, 10%
Данія	25	-

Побудовано на підставі [18].

Як бачимо ставки ПДВ в країнах ЄС виконують умову прописану в директиві і не є нижчими 15%. В основному ставка ПДВ коливається від 19-23% А знижені ставки кожна країна встановлює на свій розсуд.

Розглянемо, яку частку ПДВ займає у податкових надходженнях та ВВП (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Частка ПДВ у ВВП та податкових надходженнях до бюджету

<b>Країна</b>	<b>% у ВВП</b>	<b>% у податкових надходженнях</b>
Україна	10%	36%
Іспанія	6%	19%
Німеччина	7%	18%
Франція	7%	15%
Польща	8%	36%
Австрія	7,5	18%
Данія	9,5%	20%

Побудовано на підставі [18].

Як бачимо попри те, що серед представлених країн у Данії найвища ставка оподаткування й відсутні знижені ставки, відсоток у податкових надходженнях

нижчий ніж в Україні і така ж сама ситуація простежується і в порівнянні з іншими країнами. Лише з Польщею у нас схожа статистика.

Що ж стосовно акцизного податку, то кожна країна формує своє коло підакцизних товарів. В більш розвинених країнах коло підакцизних товарів не широко, на відміну від країн що розвиваються. Здебільшого це такі товари: пальне, алкоголь, тютюн, ще зустрічаються акцизи на предмети розкоші.

Отже, можна зробити такий висновок, що формування державних доходів в будь-якій країні має схожий характер, десь переважають прямі, десь непрямі податки. Це може пояснюватися різним економічним розвитком та відмінностями в системі оподаткування.

### 3.2 Проблеми регулювання непрямих податків в Україні.

Нещодавно Верховна Рада України ухвалила державний бюджет на 2022 рік. Основні показники якого говорять про необхідність підвищення фіскальної ефективності податкової системи України. Оскільки в бюджет закладено дефіцит у розмірі 188,798 млрд. грн.

Проблеми спостерігаються в регулюванні як ПДВ, так і мита з акцизним податком. До основних причин зниження фіскальної ефективності ПДВ можна віднести:

1. Велику кількість пільг з даного податку. За даними ДПС України у 2020 році кількість пільг з ПДВ становило 80. З них ті що вважаються втратами доходів бюджету – 36.

2. Високий рівень тіньової економіки.

Протягом довгого часу в Україні спостерігається високий рівень тіньової економіки на рівні 30%. Котра суттєво знижує фіскальний потенціал податків та знижує дохідну частину бюджету України.

3. Наявність шпарин у законодавстві, котрі використовують для незаконних схем для відшкодування ПДВ. До них можна віднести:

- фіктивний експорт;
- повторний експорт товарів;
- фіктивний податковий кредит.

У таблиці 3.3 представлено обсяги відшкодування ПДВ з бюджету.

Таблиця 3.3 – Відшкодування ПДВ за період 2014-2020 років (млн. грн)

Показник	Роки						
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>ПДВ</b>	139024,3	178452,3	235506,0	313980,6	374 508,2	378690,2	400600,1
<b>З вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування)</b>	31737,0	39688,0	54052,7	63450,4	79130,9	88929,8	126486,6
<b>Відшкодування ПДВ</b>	50216,2	68405,2	94405,4	120060,5	131659,4	151901,2	143108,5

Побудовано на підставі [21].

Як бачимо відшкодування ПДВ переважають над доходами з вітчизняних товарів. І не відомо яка кількість незаконного відшкодування.

Всі ці недоліки та проблеми можна пов'язати з низьким рівнем адміністрування ПДВ.

Проблеми спостерігаються і в акцизному оподаткуванні. Насамперед необхідно відзначити те, що в податковій політиці нашої країни в останні роки спостерігалася тенденція на підвищення ставок акцизного податку, особливо на алкогольні та тютюнові вироби. Це спровокувало ряд проблем, а саме:

- підвищення акцизного податку, як відомо спричиняє зростання цін на підакцизні товари, що в свою чергу зумовило збільшення обсягів тіньового обігу таких товарів;

- підробку вітчизняних акцизних марок.

Також до проблем акцизного оподаткування можна віднести:

- високі ставки на деякі групи підакцизних товарів;

- часті зміни в законодавстві, стосовно кола підакцизних товарів та їх ставок;



– недостатній нагляд з боку держави за обігом підакцизних товарів, що сприяє тіньовому обігу цих товарів.

Що ж стосується мита. До проблем які знижують його фіскальну ефективність, можна віднести:

– контрабанда, щорічно Україна недоотримує мільярди гривень до державного бюджету;

– занижена митна вартість товарів.

Всі вище перераховані недоліки у регулюванні непрямих податків потребують дій з боку держави для їх усунення. Адже все це насамперед впливає на дохідну частину державного бюджету, котра на сьогодні не може покрити всіх витрат держави для виконання її функцій та виконання поставлених завдань для розвитку країни.

### 3.3 Шляхи вдосконалення системи непрямого оподаткування та перспективи його розвитку.

Розглянувши проблеми в системі непрямого оподаткування потрібно розробити рекомендації котрі б допомогли вирішити дані питання.

В першу чергу потрібно вирішити проблеми з ПДВ, так як це найбільш фіскально ефективний податок серед непрямих податків [25]. Вдосконалення системи оподаткування ПДВ потребує таких кроків:

1. Продовжити вдосконалення національного законодавства, щодо оподаткування ПДВ та завершити адаптацію до вимог ЄС.

Завершення адаптації законодавства у сфері ПДВ до вимог ЄС, яку зобов'язалася здійснити Україна відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між нашою країною і ЄС, стане запорукою успішності майбутньої інтеграції країни до європейської спільноти [19].

2. Переглянути пільги з ПДВ та прибрати ті, що вважаються втратами до бюджету.

Хоча дані пільги створені для соціального ефекту, постає питання щодо раціональності їх введення. Вочевидь потрібно перейняти практику європейських країн та застосувати більш низькі ставки ПДВ. Це в свою чергу дасть змогу ліквідувати деякі пільги та дещо спростить процедуру адміністрування.

### 3. Запровадження диференційованих ставок ПДВ.

На думку фахівців, такий крок реформування чинної системи ПДВ зменшить негативний вплив високої стандартної ставки на рівень добробуту незаможних. На перший погляд, така ідея значно ускладнить адміністрування ПДВ, але насправді в Україні практика диференціації ставок давно застосовується (діє нульова ставка ПДВ) [19].

4. Вчасно відшкодовувати ПДВ і не допускати накопичення старих та появу нових боргів.

Даний крок зміцнить авторитет України на міжнародній арені та забезпечить відновлення обігових коштів суб'єктів господарювання.

5. Спростити та вдосконалити систему адміністрування ПДВ за допомогою автоматизованих систем обміну інформацією.

Такий крок підвищить ефективність контролю за фінансовими потоками від сплати ПДВ та дасть змогу швидше виявляти податкові правопорушення [28].

Для покращення системи оподаткування акцизного податку потрібно:

- поступово приблизити вітчизняні ставки акцизного податку на тютюнові вироби, відповідно ставок прийнятих в ЄС;
- розширення сфери застосування нульової ставки акцизного податку;
- запровадити належний нагляд за виробництвом та обігом алкогольних напоїв та спирту, для запобігання випадків несплати акцизного податку;
- запровадження інноваційних технологій та вдосконалення існуючих електронних систем контролю за обігом підакцизних товарів.
- зменшення існуючи ставки акцизного податку для виведення з тіні ринку підакцизних товарів.

Для збільшення надходжень від мита насамперед необхідно:

- провести модернізацію Державної митної служби України;

- боротьба з контрабандою;
- боротьба з шахрайством [26];
- створення чіткого механізму застосування спрощеного порядку проведення процедур митного оформлення та розширення прав митних органів [19];
- посилити контроль за наданням митних пільг з боку державних органів для недопущення незаконного звільнення від оподаткування.

Отже, непрямі податки є основним джерелом наповнення державного бюджету. На сьогоднішній день система непрямих оподаткування потребує реформування та подальшого удосконалення опираючись на досвід країн-членів ЄС. Одним з основних напрямків модернізації оподаткування непрямих податків в Україні на сьогодні є адаптація українського законодавства до встановлених вимог ЄС, боротьба з тіньовим сектором економіки та посилення контролю з адміністрування податків з боку державних органів влади.

## ВИСНОВКИ

У даній роботі досліджено теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні. Проаналізовано праці вчених, котрі досліджували дане питання, та сформовано визначення непрямих податків. Оскільки в українському законодавстві не має чіткого визначення даному поняттю. Тому, непрямі податки – це податки, котрі включені до ціни товару або включені до тарифу послуг та сплачуються кінцевим споживачем.

Було визначено, що в дохідній частині державного бюджету України переважають саме непрямі податки. Їхня частка коливається в межах 40-45%. Починаючи з 2014 року обсяг непрямих податків з кожним роком зростає. Особливо у період з 2014 по 2018 рік. За 2014 рік було отримано 196732,5 млн. грн непрямих податків, 2015 року ця цифра зросла на 43,27% і становила 281863,6 млн. грн, у 2016 році було отримано 345999,4 млн. грн, що на 22,75% більше ніж у 2015 році, у 2017 році - 452330,2 млн. грн, що на 30,73% більше за 2016 рік, у 2018 році - 528342,6 млн. грн, що на 16,8% більше ніж у 2017 році, у 2019 році обсяг непрямих податків зріс лише на 2,12% і склав 539529,5 млн. грн, у 2020 році – 7,09% і склав 577742,0 млн. грн. У 2021 році також спостерігається збільшення частки надходжень від непрямих податків. Найбільш бюджетоутворюючим податком є ПДВ, він становить приблизно 30% від усіх доходів. Тому варто зазначити, що непрямі податки відіграють важливу роль у формуванні державного бюджету України.

Що ж стосується фіскального потенціалу непрямих податків, то було визначено. Щороку до державного бюджету не потрапляють значні суми від потенційно можливих по сплаті непрямих податків. Основною причиною цих втрат є тіньова економіка України і якщо вивести весь підпільний бізнес з тіні, то державний бюджет буде отримувати, так йому необхідні кошти, для реалізації всіх завдань і функцій держави.

У третьому розділі було порівняно роль непрямих податків в Україні та в країнах ЄС. Попри те, що ставки приблизно одні й ті самі, роль непрямих податків в європейських країнах значно менша ніж у нас. Це свідчить про кращий розвиток економіки у країнах ЄС.

Найбільшими проблемами у системі оподаткування непрямих податків є:

- наявність шпарин у законодавстві, котрі використовують для незаконних схем;
- високий рівень тіньової економіки, що не дає можливість справляти всі податки та збори;
- присутність великої кількості пілг, котрі не завжди позитивно впливають на ситуацію в країні.

У 2014 році було підписано Угоди про асоціацію України з ЄС. Котра передбачає наближення вітчизняного податкового законодавства до нормативі ЄС. Це свідчить про те, що Україна готова до реформування своєї податкової політики, та формує сильну економіку котра могла б конкурувати на міжнародному рівні. Але це потребує часу.

Можна виокремити такі шляхи вдосконалення непрямих оподаткування:

- завершення адаптації законодавства у сфері оподаткування до вимог ЄС, котрі взяла на себе Україна;
- боротьба з тіньовим сектором економіки та посилення контролю з адміністрування податків з боку державних органів влади;
- перегляд існуючих ставок у справлянні непрямих податків, та їх вдосконалення для більш ефективного виконання фіскальної та інших функції податків.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Інноваційний розвиток: освіта та наука XXI століття: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 19 червня 2018 року у м. Київ: зб. наук. праць «ΛΟΓΟΣ» / відп. за випуск Голденблат М.А. // ГО «Європейська наукова платформа». – Обухів: Друкарня ФОП Гуляєва В.М., 2018. – Т.3. – с. 124. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/25710/1/%D0%95%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B7%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20-%20%D0%A2%D0%BE%D0%BC%203.pdf#page=17>
2. Матвійчук Л. О. Економічна сутність ПДВ та його роль у формуванні дохідної частини державного бюджету України [Електронний ресурс] / Л. О. Матвійчук, І. В. Гоменюк // Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. вид. / Миколаїв. нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського. – Миколаїв, 2016. – Вип. 11. – С. 749-752. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/157.pdf>
3. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасний менеджмент економічних систем в координатах парадигми сталого розвитку» Дніпро: Середняк Т. К., 2020, – 254 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/34168/1/%D0%9A%D0%9E%D0%9D%D0%A4%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%9D%D0%A6%D0%98%D0%AF%2018.09.20%20ISBN.pdf#page=62>
4. Сідельникова Л.П. Фіскальний потенціал податкової системи у механізмі регулювання економічного розвитку. Приазовський економічний вісник. 2019. № 5 (16). С. 317–323. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://rev.kpu.zp.ua/journals/2019/5\\_16\\_uk/56.pdf](http://rev.kpu.zp.ua/journals/2019/5_16_uk/56.pdf)
5. Інформаційний портал Рейтинг [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://rating.zone/kopiiia-rynok-palnoho-top-200-najbilshykh-platnykiv\\_podatkiv/](https://rating.zone/kopiiia-rynok-palnoho-top-200-najbilshykh-platnykiv_podatkiv/)
6. Інформаційний портал Вісник [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005783-scho-platyat-naybilshi>

7. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 305 с.
8. Буряковський В. В., Кармазин В. Я., Каламбет С. В., Водолазская О.А. Налоги / под ред. Буряковского В. В. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. 611с.
9. Ривак Н. О. Непряме оподаткування в механізмі державного регулювання економіки: автореф. дис. ... канд. економ. наук. Львів, 2014. 20 с.
10. Musgrave R. A. Fiscal System. Yale: New Haven, 1969, 320p.
11. Атаманчук, Наталя Іванівна. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні [Текст] : дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07 / Наталя Іванівна Атаманчук. – Ірпінь : УДФСУ, 2020. – 480 с. <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/41776>
12. Атаманчук Н. І. Принципи непрямого оподаткування / Н. І. Атаманчук // Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право». – 2018. – Вип. 4. (40). – С. 81–85. [http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/123456789/5463/1/4907\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/123456789/5463/1/4907_IR.pdf)
13. Закон України «Про систему оподаткування» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
14. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
15. Атаманчук Н.І. Функції непрямого оподаткування. Юридичний науковий електронний журнал. 2018. № 6. С. 189-192. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.lsej.org.ua/6\\_2018/51.pdf](http://www.lsej.org.ua/6_2018/51.pdf)
16. Казацька, М. Д. Функції акцизного податку [Текст] / М. Д. Казацька // Науковий вісник Ужгородського Національного університету : серія: Право / гол.ред. Ю.М. Бисага. – Ужгород : Видавничий дім "Гельветика", 2017. – Т. 1. – Вип. 46. – С. 144-148. – Бібліогр.: с. 147-148 (14 назв) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/34353/1/%d0%a4%d0%a3%d0%9d%d0%9a%d0%a6%d0%86%d0%87%20%d0%90%d0%9a%d0%a6%d0%98%d0%97%d0%9d%d0%9e%d0%93%d0%9e%20%d0%9f%d0%9e%d0%94%d0%90%d0%a2%d0%9a%d0%a3.pdf>

17. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2017. – 448 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://afu.kiev.ua/getfile.php?page\\_id=458&num=1](https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=458&num=1)
18. European Commission [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/refineSplSearch.html?selectedTaxType=CI&selectedMemberState=12&dateFrom=2019%2F01%2F01&dateTo=&keywords](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/refineSplSearch.html?selectedTaxType=CI&selectedMemberState=12&dateFrom=2019%2F01%2F01&dateTo=&keywords)
19. Литвин Я.А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями удосконалення / А.Я. Литвин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 11. – С. 728-733 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/153.pdf>
20. Плікус І. Й., Жукова Т. А., Зайцев О. В. Аналіз податкового навантаження в Україні // Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики : збірник тез матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С.215-219.
21. Сайт Державної казначейської служби [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage>
22. Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2021/>
23. Плікус І. Й., Жукова Т. А., Зайцев О. В. Порівняльний аналіз податкового навантаження в Україні та світі // Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики : збірник тез матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. С.614-618.
24. Михайлик, А.М. Податки та їх вплив на діяльність господарюючих суб'єктів / А.М. Михайлик; наук. кер. О.В. Зайцев // Економічні проблеми сталого розвитку : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті проф. Балацького О.Ф., м. Суми, 6-8 травня 2014 р.: у 2-х т. / За заг. ред.: О.В. Прокопенко, О.В. Люльова. – Суми : СумДУ, 2014. – Т.2. – С. 388-389.
25. Головка, А. Проблеми податкової системи: проблема подвійного оподаткування /



А. Головко; наук. кер. О.В. Зайцев // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Всеукраїнської науково-технічної конференції студентів, аспірантів і молодих учених присвяченої 80-річчю від дня народження професора Олега Балацького, м. Суми, 21–25 квітня 2017 р. / За заг. ред. : Т. А. Васильєвої, Г. О. Швіндіної. – Суми: Сумський державний університет, 2017. – С. 96-97.

26. Козловський, В.Л. Податкове шахрайство та методи боротьби з ним [Текст] / В.Л. Козловський; наук. кер. О.В. Зайцев // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Всеукраїнської науково-технічної конференції студентів, аспірантів і молодих, присвяченої 80-річчю від дня народження професора Олега Балацького, м. Суми, 21–25 квітня 2017 р. / за заг. ред.: Т.А. Васильєвої, Г.О. Швіндіної. – Суми: СумДУ, 2017. – С. 123-124.

27. Зайцев, О.В. Факторна характеристика формування податків / О.В. Зайцев, О.А. Шовкопляс, О.В. Галахова // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2012. – №4. – С. 64-74.

28. Зайцев, О.В. Податковий менеджмент : підручник / О.В. Зайцев. – Суми: СумДУ, 2017. – 412 с.