

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет інформаційних технологій, обліку та фінансів
Кафедра фінансів і кредиту

Кваліфікаційна робота
На правах рукопису

ГРИЩЕНКО Любов Василівна

УДК 3336.15

Кваліфікаційна робота

«Непряме оподаткування в Україні та країнах Європейського Союзу»

072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідеї, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ЛЮБОВ ГРИЩЕНКО_____

Керівник роботи
Дема Дмитро Іванович
к.е.н., професор

Житомир – 2023

Висновок кафедри фінансів і кредиту

за результатами попереднього захисту: кваліфікаційної роботи Грищенко Л.В.

Протокол засідання кафедри фінансів і кредиту

_____ № ____ від «__» _____ 2023р.

Завідувач кафедри фінансів і кредиту

к.е.н., професор _____

Дмитро ДЕМА

«__» _____ 2023 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Здобувач вищої освіти **Грищенко Любов Василівна** захистила

Кваліфікаційну роботу з оцінкою:

Сума балів за 100-бальною шкалою _____

За університетською шкалою _____

Секретар ЕК

_____ Тетяна ТОВСТУХА

Анотація

Грищенко Л.В. Непряме оподаткування в Україні та країнах Європейського Союзу. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 072- фінанси, банківська справа та страхування. – Поліський національний університет, Житомир, 2023.

В кваліфікаційній роботі розкрито економічну природу та функції непрямих податків: ПДВ, акцизного податку та мита.

Досліджено еволюцію розробки нормативних документів, що регулюють адміністрування непрямих податків. Висвітлено механізм нарахування, оплати та звітності непрямих податків. Вивчено досвід країн Європейського Союзу у адмініструванні непрямих податків та можливості його використання в Україні.

Ключові слова: податки, непрямі податки, податок на додану вартість, акцизні податки, мито , країни ЄС.

Abstract

Hryshchenko L. Indirect taxation in Ukraine and the countries of the European Union. - Qualification work on manuscript rights.

Qualification work for obtaining a master's degree in the specialty 072 - finance, banking and insurance. – Polissia National University, Zhytomyr, 2023.

The qualification work reveals the economic nature and functions of indirect taxes: VAT, excise tax and customs duty.

The evolution of the development of regulatory documents regulating the administration of indirect taxes is studied. The mechanism of calculation, payment and reporting of indirect taxes is highlighted. The experience of the countries of the European Union in the administration of indirect taxes and the possibility of its use in Ukraine were studied.

Key words: taxes, indirect taxes, value added tax, excise taxes, customs duty, EU countries.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
Розділ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ	7
Висновки до Розділу 1	16
Розділ 2 ОЦІНКА СТАНУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ..	17
Висновки до Розділу 2.....	26
Розділ 3 НАПРЯМКИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ.....	27
Висновки до Розділу 3.....	32
ВИСНОВКИ.....	33
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	35
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Податкова система будь-якої країни є ключовим елементом в забезпеченні її життєздатності. Чільне місце в цьому процесі займає непряме оподаткування.

З прийняттям Податкового кодексу відбувся величезний крок вперед для врегулювання порядку оподаткування таких непрямих податків як податок на додану вартість та акцизний податок.

Дослідженню проблем непрямих оподаткування приділяється значна увага як зарубіжних вчених, так і українських науковців, про що свідчать роботи І.С. Волохової, О. Ю. Буцька, А. І. Крисоватий, В. М. Кміть, Л. В. Юрчишена та ін..

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування основних теоретико-правових підходів до оцінки ефективності регулювання та справляння непрямих податків в Україні та країнах Європейського Союзу.

З метою досягнення поставленої мети доцільно вирішити наступні **завдання**:

- розглянути основи формування непрямих податків;
 - вивчити та проаналізувати нормативно-правове регулювання непрямих оподаткування в Україні та Європейському Союзі;
 - проаналізувати динаміку, структуру та фіскальну ефективність надходжень непрямих податків в бюджет України;
 - розглянути основні механізми нарахування непрямих податків;
 - дослідити практику застосування непрямих оподаткування в ЄС;
 - встановити основні проблеми в процесі адміністрування непрямих податків та сформулювати шляхи їх вирішення.
- **Об'єктом дослідження** є процес непрямих оподаткування в Україні та країнах Європейського Союзу.
 - **Предметом дослідження** є теоретичні, концептуальні та практичні аспекти непрямих оподаткування.

У роботі використовувалися такі загальнонаукові методи: спостереження, порівняння, аналіз і синтез; графічний; розрахунково-аналітичний.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є положення сучасної економічної теорії, публікації, веб ресурси та наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в дослідженні еволюції становлення непрямого оподаткування в порівнянні з досвітом його застосування в країнах Європейського Союзу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у використанні теоретичних і методичних узагальнень, висновків і рекомендацій для розвитку системи оподаткування непрямих податків.

Апробація результатів дослідження. Основні положення кваліфікаційної роботи були вкладені в доповідях автора на тему:

- «Роль непрямих податків у формуванні державного бюджету України» оприлюдненій на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку» (27 жовтня 2023р., ПНУ).

- «Зарубіжна практика непрямого оподаткування» оприлюдненій на міжнародній науково-практичній конференції «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу», (9-10 листопада 2023р., ПНУ).

- «Досвід країн ЄС у застосування ПДВ в сільському оподаткуванні» оприлюдненій на науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Студентські наукові читання: 2023», (30 листопада 2023р., ПНУ)

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Основний текст роботи викладено на 35 сторінках комп'ютерного тексту. Ілюстративний матеріал представлено у вигляді 5 таблиць та 10 рисунків. Структурно робота включає вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел (42 найменувань), 17 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

Сучасні реалії управління економікою держави викликають необхідність удосконалення існуючих систем оподаткування, його впровадження в податкову систему України з метою подальшої інтеграції до світової економіки.

Чільне місце у податковій системі України займає непряме оподаткування діяльності суб'єктів господарювання.

Теорії податків, які виникали як віддзеркалення економічних та суспільних процесів в розвитку держав, пояснюють необхідність та генезис походження непрямих податків в регулюванні економічних процесів.

За теорією співвідношення прямого та непрямих оподаткування держава визначає пропорційність непрямих та прямого оподаткування, залежно від напрямку економічної та соціальної політики.

За теорією єдиного податку в державу сплачується один податок, який замінює усі інші. Проблемою став вибір об'єкту оподаткування, яким би володіли всі.

За теорією пропорційного і прогресивного оподаткування податки повинні стягуватися пропорційно доходам та величині майна..

За теорією перекидання податків, при формуванні ціни реалізації товару, продавець включає всі податки

При вивченні та аналізі поняття «непрямого оподаткування», доцільно розглянути та визначити що таке «непрямі податки». Вперше у XVII столітті філософ Д. Локк поділив податки на прямі та непрямі на основі критеріїв перерахування податків .

А. Сміт ввів категорію передачі податків, тобто більшість податків перекидається на землевласника або на багатого споживача.

Д. Рікардо суттєво вдосконалив теорію перекидання податків. Він визнав передачу податків із заробітної плати та предметів першої необхідності - непрямих податків [10].

Німецький професор Гоффман у своєму творі «Вчення про податки» вдало класифікує прямі та непрямі податки. Він дає наступне визначення: прямі податки – ті, які покладаються на володіння, в чому б воно не виражалось – чи буде це річ або право, чи будь-яка особиста якість; непрямі податки – ті, які покладаються на дію [20].

Таким чином, ключовим питанням у визначенні непрямих податків є питання перенесення податкового тягара на кінцевого споживача. В результаті дослідження, виділено декілька визначень непрямих податків, які пропонуються науковцями (Додаток А).

Науковці визначають, що непрямі податки — це податки на товари і послуги, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни або тарифу, оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, а в бюджет вносяться продавцями чи рідше виробниками цих товарів та послуг [5].

Аналізуючи нормативні акти, було встановлено, що Податковий кодекс України не містить визначення терміну непрямі податки, не має чітких критеріїв, за якими можна виокремити непряме оподаткування із загального. Тому вважаємо за доцільне більш детально дослідити дане питання.

Так, вчений М. П. Кучерявенко пропонує два критерії за якими можна розмежовувати прямі та непрямі податки (рис.1.1.).

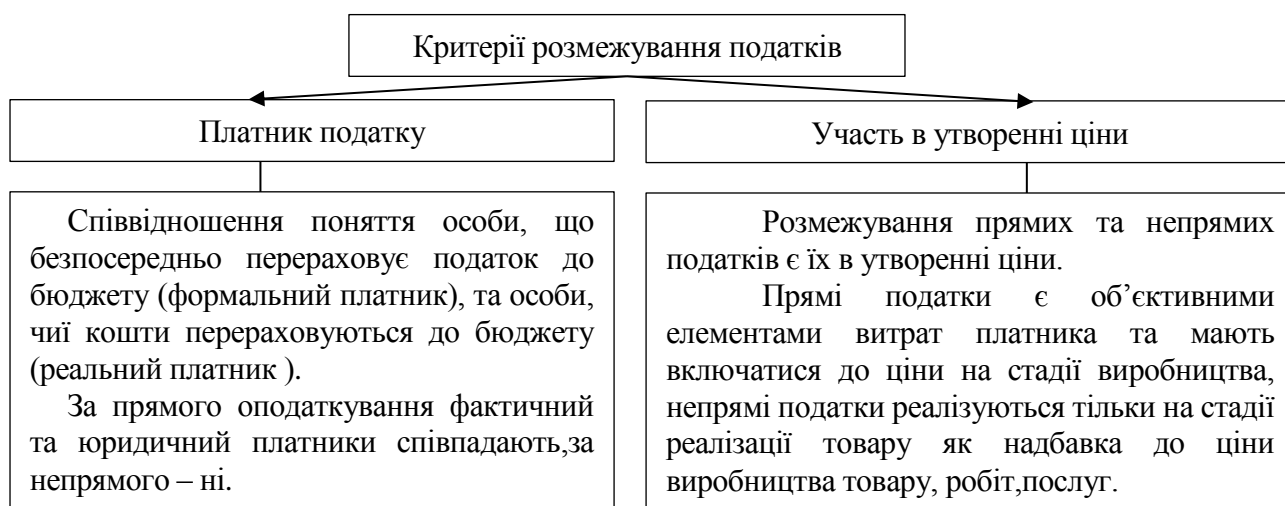


Рис. 1.1. Критерії розмежування податків [20]

Таким чином, при непрямому оподаткуванню платником податку є фактичний платник, та є надбавкою при формуванні ціни. Якщо розглядати з юридичної точки зору, то можна додати таку ознаку, як різниця в юридичних об'єктах оподаткування (елементі податку).

При прямому оподаткуванні об'єктом завжди є речі або дохід, а за непрямого оподаткування – операції або дії. При цьому у правовідносини зі сплати прямого податку вступають, як правило, дві сторони – держава та платник, правовідносини зі сплати непрямого податку є тресторонніми. До складу сторін таких відносин фактично включається також і фактичний платник податку – споживач [20].

Якщо розглянути детальніше, то непряме оподаткування має наступні принципові риси, які наведені в Додатку Б.

Проаналізувавши праці вчених, можна визначити, що непряме оподаткування слід розглядати з правової та економічної точок зору.

Дослідження вітчизняних джерел дає змогу стверджувати, що на сьогодні не сформовано єдиного підходу до розуміння самого поняття непрямого оподаткування.

Вважаємо за доцільне закріпити законодавчо поняття «непряме оподаткування» в Податковому кодексі України [32], а саме доповнити ст.14 визначенням: «Непряме оподаткування – це закріплений на законодавчому рівні процес встановлення, нарахування, порядок стягнення, зміни чи скасування непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та мита), визначення мита ставок та їх розмірів, об'єктів оподаткування та суб'єктів.

Податки є одним із найдавніших джерел доходів усіх держав, в тому числі і Україні. Систематизація та класифікація непрямих податків дозволить більш повно висвітлити сутність і функції цих податків, показати їх роль у податковій політиці держави.

Непрямі податки:

- сплачує одна особа, а несе інша;
- включаються у ціну тільки на стадії реалізації як надбавка до ціни товару;

- стягуються за тарифами;
- стягуються зі споживачем цінностей [31].

Розглянемо більш детально підходи до класифікації непрямих податків, які пропонують науковці в Додатку В.

В Податковому кодексі України взагалі не передбачено класифікації непрямих податків, а виділяються лише їх види.

На основі проведеного аналізу погоджуємося з підходом до класифікації Волохова І. С. [29] та пропонуємо наступну класифікацію непрямих податків, що дозволить виокремити та ідентифікувати ці податки за для наступної систематизації та їх вивчення по кожній (рис 1. ознаці (2.)).

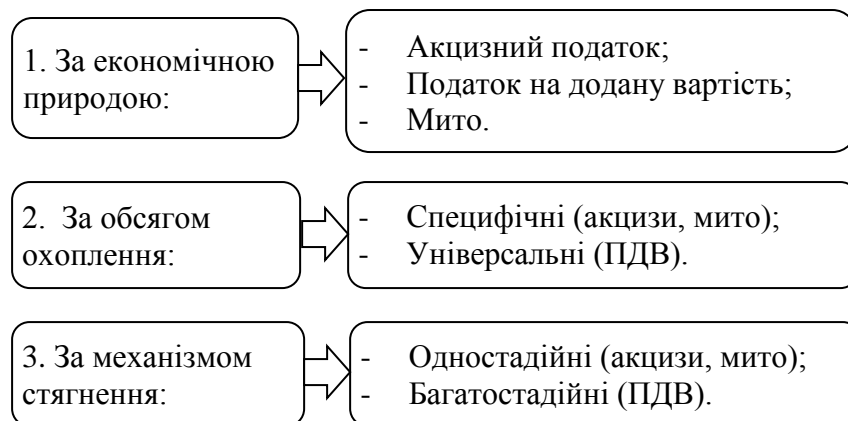


Рис. 1.2. Класифікація непрямих податків

Джерело: узагальнено на основі [29;5;6;32]

Відповідно до ознак наведених в рис. 1.3, було визначено за природою податку лише три податки, оскільки саме вони є найбільш поширеними.

В структурі оподаткування непрямі податки відносяться до податків, які мають класифікаційну ознаку – за формою оподаткування [31].

У світі існують такі види непрямих податків, як акцизи, фіскальна монополія і мито [20].

Взявши за базу Податковий кодекс України систему непрямого оподаткування в Україні сформували такі три податки, як:

– податок на додану вартість (далі– ПДВ), порядок справляння якого регламентується Розділом V Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [31];

– акцизний податок, порядок справляння якого регламентується Розділом VI ПКУ [32];

– мито, порядок справляння якого регламентується ПКУ [32] та Митним кодексом України (далі – МКУ) [23].

ПДВ – така форма акцизу, яка зберігає переваги багаторівневого податку з обороту щодо оподаткування всіх ступенів руху товару, але водночас ліквідує його основний недолік – кумулятивний ефект [20].

Акцизи являють собою непрямі податки на окремі товари (продукцію, роботи, послуги), визначені ПКУ підакцизні, які включаються до ціни цих товарів (продукції, робіт, послуг) [20].

Мито – це вид митного платежу, що стягується з товарів, переміщуваних через митний кордон держави (тих, що вивозяться або слідкують транзитом)[20].

Розглянемо детальніше основні характеристики та особливості ПДВ, акцизу та мита в Додатку Д.

Загалом ПДВ накладається на товари, роботи, послуги, а акциз і мито накладається лише на товари. Законодавством чітко визначено перелік об'єктів оподаткування цими податками, розміри їх ставок. Для більш повного розуміння сутності та особливостей непрямих податків, здійснимо порівняння її видів у Додатку Г..

В нормативному регулюванні, зокрема в ПКУ не виділяються функції податків, однак у науковій літературі вони аналізуються та фіксуються.

Розглянемо детальніше підходи до визначення функцій непрямих податків за допомогою Додатку Е.

Розглянувши функції непрямих податків, можна визначити, що більшість вчених не виділяє якісь специфічні функції, характерні для непрямого оподаткування.

Головні функції непрямого оподаткування є загальними для всіх податків та визначають основу непрямого оподаткування.

Стимулювання функція полягає в запровадженні окремим платникам податків пільг щодо їх сплати стимулює розвиток необхідних для держави галузей економіки, забезпечує підтримку соціально вразливих представників населення.

Дестимулювальна функція є абсолютно протилежною до стимульованої, і полягає в тому, що держава збільшує податки для тих галузей, які мають негативний вплив на економіку чи суспільство.

В світовій економіці та, зокрема, в Україні непрямі податки займають значну частину в валовому внутрішньому продукті та дохідній складовій бюджетних надходжень.

Розвиток податкового законодавства України, в частині оподаткування ПДВ, акцизів та мита, бере свій початок з часів оголошення незалежності.

Після проголошення державної незалежності в 1991 р. в Україні був прийнятий власний Закон «Про систему оподаткування». У 1994 і 1997 рр. він змінювався й ухвалювався у нових редакціях. Однак протягом 1997-2010 рр. до нього вносилися зміни, внаслідок чого на момент прийняття ПК податкова система України налічувала 28 загальнодержавних і 15 місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів [24].

Розглянемо детальніше хронологію становлення податкового законодавства України в частині непрямого оподаткування. В Україні вперше податок на додану вартість введено з 1 січня 1992 році. Паралельно було затверджено акцизний податок в 1991 році, які разом замінили податок з обороту та податок з продажу.

До 1993 року діяв Закон України «Про податок на додану вартість», потім було затверджено Декрет Кабінету Міністрів «Про податок на додану вартість», який регулював порядок обчислення і сплати податку на додану вартість до 1997 року.

Лише у 1997 році було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість», який у багатьох аспектах позитивно відрізнявся від положень раніше чинного Декрету Кабінету Міністрів України. Він базувався на основних принципах світової практики, також цей закон, особливо в першій редакції, був одним із найбільш прогресивних законів про податок на додану вартість серед

країн СНД. Проте до тексту закону вносилось сто двадцять дев'ять змін. Крім того, існувало безліч законодавчих документів, що регулювали порядок сплати податку на додану вартість.

2 грудня 2010 року було прийнято Податковий кодекс України, який узагальнив всі законодавчі акти, що позитивно посприяло стабільності законодавства в частині оподаткування ПДВ. На сьогодні справляння в Україні податку на додану вартість регулюється Розділом V Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями [31].

Спочатку було прийнято 18 грудня 1991 року Закон України «Про акцизний збір», який визначав об'єкти, ставки, пільги оподаткування акцизом. Також вказував відповідальних за контроль з адміністрування цього податку.

26 грудня 1992 року цей закон було замінено Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». В ньому було розширено перелік платників, об'єктів акцизного збору.

19 березня 2001 року було затверджено Положення про порядок нарахування, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору. Це Положення визначало порядок нарахування та сплати акцизного збору платниками акцизного збору, терміни сплати і подання розрахунку акцизного збору.

В період воєнного стану Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року було введено такі зміни в порядку нарахування та справляння акцизу:

- було врегульовано питання передання платниками податку пального на військові потреби або як гуманітарної допомоги під час дії правового режиму воєнного стану, надзвичайного стану..

- встановлено нульову ставку акцизного податку на окремі види пального (п. 41 підрозділу 5 розділу XX ПК України), зокрема на: бензини моторні; важкі дистилати (газойль); скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази; бутан, ізобутан;

- передбачено повністю звільнення від оподаткування ввезення транспортних засобів громадянами

Воєнний стан на сьогодні вніс свої корективи в процес становлення оподаткування непрямих податків. Оскільки зросла потреба держави в фінансуванні військових потреб з бюджету. Це зумовлює приводи до постійного удосконалення механізму справляння податків, стимулювання за допомогою них тих сфер господарської діяльності, які будуть найбільш затребувані.

Для розуміння стану справляння непрямих податків, необхідно спочатку розглянути їх нормативне регулювання в країнах Європи.

Вперше ПДВ в Європі було впроваджено в 1954 році, а саме Франція змінила кумулятивно-каскадну систему оподаткування продажів на податок на додану вартість[7].

Після створення Європейського союзу, серед членів-країн постало питання уніфікації податкових систем для спрощеного управління економічним союзом.

Політику щодо непрямого оподаткування визначають органи Євросоюзу з метою гармонізації. Основний інструмент – Євродирективи, які встановлюють загальні принципи та рамки застосування непрямих податків, а також механізми відступу від загальних рамок, доступні державам-членам..

Таким чином, у 1967 році була прийнята Перша директива (67/227/ЄС)⁶⁴, яка зобов'язала держави-члени ЄС перейти з 1 січня 1970 року на єдину систему ПДВ. [7].

Друга директива (67/228/ЄС)⁶⁵ визначала об'єкт оподаткування, а саме продаж товарів (послуг) на території держави-члена ЄС та імпорт товарів. Директива дозволяла державам встановлювати ставку ПДВ, збільшувати чи зменшувати її залежно від виду товарів (послуг), але при цьому Директива обмежувала застосування нульової ставки та передбачала, що вітчизняні та імпортовані товари повинні оподатковуватись за однією ставкою [7].

Найбільш важливою Директивою щодо гармонізації непрямих податків була шоста Директива (77/388/ЄС)⁶⁶, в якій ґрунтовно відображені елементи ПДВ (база,

місце призначення, ставки, пільги тощо) та більш детально відображено порядок оподаткування імпорту та відшкодування ПДВ всередині ЄС [7].

Новітнім документом, що встановлює та врегульовує спільну систему податку на додану вартість країн ЄС, є Директива 2006/112/ЄС67 [8].

Національне законодавство держав-членів щодо податку на додану вартість базується, перш за все, на Європейській Директиві 2006/112/ЕС про спільну систему ПДВ, яка встановлює ставки, звільнення від ПДВ, відступи (derogations) спеціальні схеми (малий бізнес, фермери, б/в товари, OSS...).

У ЄС діє перехідна система ПДВ, на противагу остаточних (definitive system). Для більшості транзакцій уже діє принцип країни призначення, але окремі транзакції досі оподатковуються за країною походження [8].

Контроль за дотриманням та впровадження цих Євродиректив здійснюється Європейською комісією

2. [8].

Специфічні положення щодо гармонізації викладені у Директивах для відповідних категорій товарів (табл.1.1.).

Таблиця 1.1.

Нормативні акти, що регулюють акцизи в Європейському союзі

№ з/п	Директива	Характеристика
1.	2020/262 (директива про акцизи) [45]	Викладені загальні положення, які встановлюють механізм відкладених обов'язків зі сплати акцизу ("duty suspension arrangement"), що застосовується до виробництва, обробки, тримання, зберігання та переміщення підакцизних товарів.
2.	2003/96/ЕС (енергетичні продукти та електроенергія) [44]	Встановлює мінімальні ставки акцизів для пального та енергоносіїв. Держави-члени можуть встановлювати більші ставки на власний розсуд..
3.	92/83/ЕЕС та 92/84/ЕЕС (алкоголь та алкогольні напої) [43]	Описує структуру акцизів на алкоголь та алкогольні напої, категорії алкоголю та напоїв, та базу нарахування акцизів. Також ця директива містить спеціальні положення, такі як знижені ставки для невеликих пивоварень та гуралень, окремих продуктів і географічних регіонів.
4.	2011/64/EU (тютюн) [47]	Встановлює обов'язкові мінімальні межі ставок акцизів на тютюнові вироби, які складаються із специфічного компоненту – фіксованої суми на 1000 сигарет, та адвалерного компоненту – відсотку від максимальної роздрібної ціни.

Розглянувши основні нормативні документи, за допомогою яких здійснюється регулювання та зближення акцизного податку в країнах Європейського союзу, можна визначити, що спроби гармонізації переліку підакцизних товарів та ставок за ними завершилися встановленням мінімальних значень ставок.

Висновки до розділу 1

Встановлено, що до непрямих податків в Україні та країнах ЄС відносяться: податок на додану вартість, акцизний податок(акцизи) та мито. Відмінність непрямих податків від прямих податків полягає в тому, що непрямі податки включаються в ціну товарів, продукції, робіт та послуг, а кінцевими платниками цих податків є покупці(споживачі).

Досліджено еволюцію становлення непрямого оподаткування в Україні та встановлено, що податок на додану вартість був вперше запроваджений в Україні з 1 січня 1992 році. Паралельно було затверджено акцизний податок в 1991 році, які разом замінили податок з обороту та податок з продажу.

Визначено, що національне законодавство держав-членів ЄС щодо податку на додану вартість базується, перш за все, на Європейській Директиві 2006/112/ЕС про спільну систему ПДВ, яка встановлює ставки, звільнення від ПДВ, відступи (derogations) спеціальні схеми (малий бізнес, фермери, товари, що були у використанні, та ін.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТАНУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Питанню непрямого оподаткування присвячено досить велика кількість наукових досліджень, особливої актуальності воно набуло після підписання Угоди про асоціацію.

Податок на додану вартість та акцизний податок є основними складовими непрямого оподаткування в Україні та також в більшості країн світу. Якщо розглядати частку ПДВ та акцизу в структурі податкової системи в відношенні до ВВП, то можна побачити її зростання (рис. 2.1).

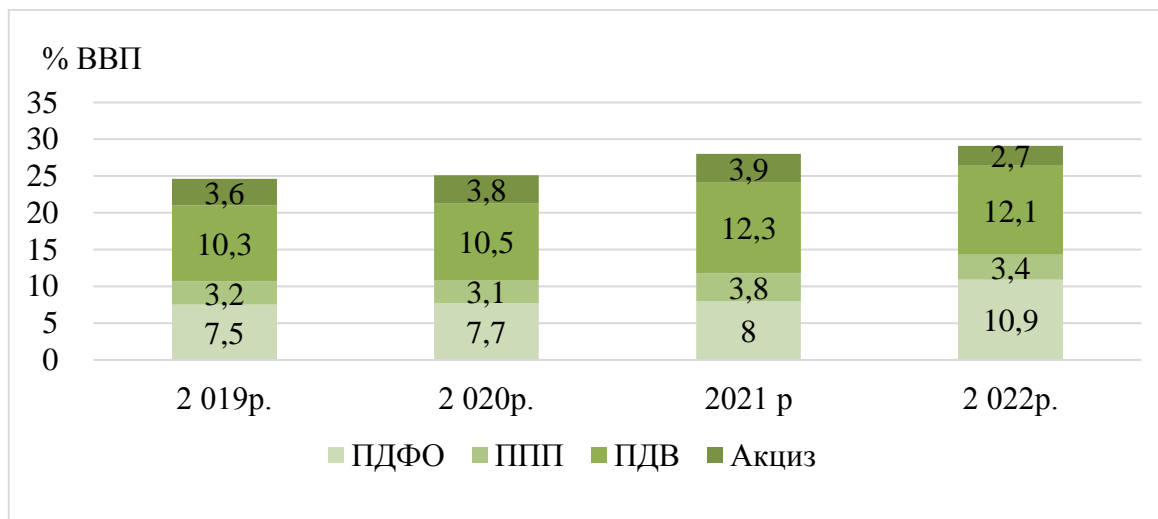


Рис. 2.1. Структура податкових надходжень у відношенні до ВВП в Україні за 2019-2022 рр.

Джерело: узагальнено на основі [22;6]

Така тенденція характерна для більшості країн Європи, особливо для країн східноєвропейського регіону. Це є наслідком поступового зростання ставок податків та розширення бази оподаткування.

З даних рис. 2.1 спостерігається тенденція до збільшення частки податкових надходжень в структурі ВВП. Зокрема, більшу частину всіх податкових надходжень складають непрямі податки. А саме більше 10% від ВВП складає ПДВ. Якщо розглядати динаміку ПДВ в період з 2019 р. по 2022 р., то, незважаючи на світову пандемію, повномасштабне вторгнення, частка ПДВ має тенденцію до

зростання від 10,3 % у 2019 р. до 12,1% у 2022 р. Якщо розглядати в якісному вираженні, то суми сплачених в державу ПДВ збільшилися з 378 690,2 млн. грн. до 467 001,0 млн. грн. в порівнянні з 2021 р. у 2022 р. відбулося незначне зменшення ПДВ, а саме на 0,2 % відносно ВВП. Що свідчить про збільшення споживання та підвищення ефективності адміністрування цього податку.

Дещо складніша ситуація з акцизним податком, в період з 2021 по 2022 рр. відбулося його зменшення в структурі ВВП від 3,9 % до 2,7%. Різке зменшення цього податку відбулося в 2022 р., порівняно з 2021 р. його частка відносно ВВП зменшилася 1,2%, що в грошовому виразі складає 66 848,8 млн. грн.

Причинами такого зменшення є послаблення податкового навантаження на підакцизні товари внаслідок тимчасової військової агресії втрата контролю над окупованими територіями.

Розглянемо більш детально динаміку та структуру податкових надходжень непрямих податків в бюджет України. В Додатку Ж наведено розрахунки з структури та динаміки ПДВ та акцизного податку в частці надходжень .

У 2021 р. найбільший приріст надходжень до бюджету був від сплати ПДВ з ввезених на територію України. Цей показник в 2021 р. зріс на 35,1%.

Зовсім протилежна ситуація склалася в 2022 р. через агресію росії різке зменшення податкових надходжень, зокрема найбільше зменшилося надходження від сплати акцизного податку на 38,9 %.

Надходження від сплати ПДВ також в 2022 р. зменшилося на 13,0%. найбільше зменшення відбулося за рахунок припинення торговельних відносин з іншими країнами, тому що ПДВ з ввезених на територію України товарів зменшилося на 33,9%.

Якщо розглядати динаміку непрямих податків за вісім місяців 2023 р., то тенденція до їх зменшення зберігається.

Наочно, стан та динаміку частки надходжень непрямих податків до Зведеного бюджету України за 2020р. - 8 місяців 2023 р зображено на рис. 2.2.

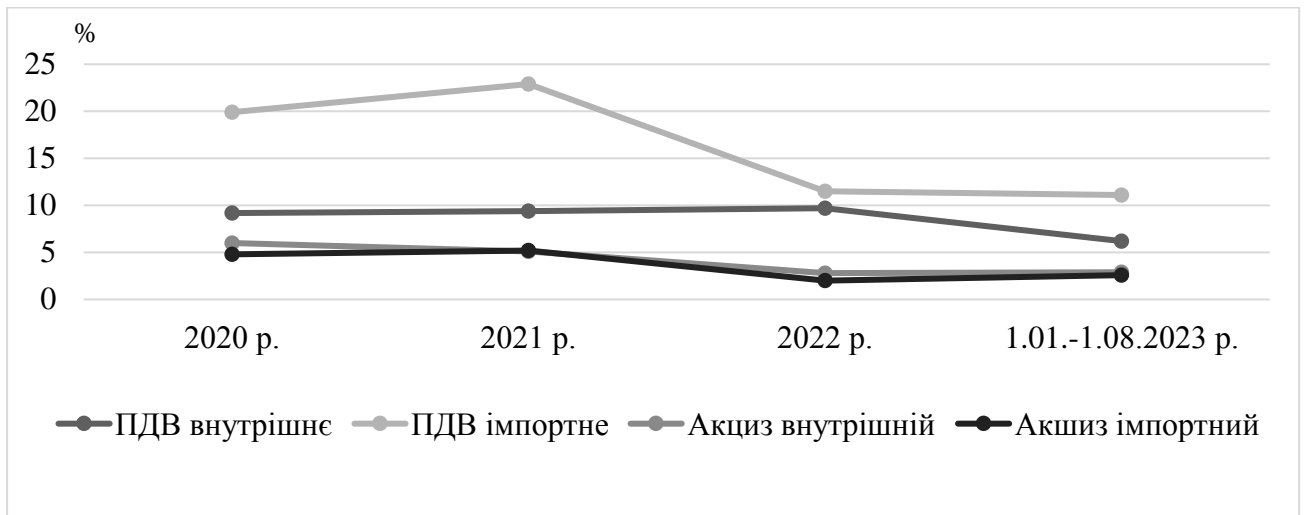


Рис. 2.2. Динаміка непрямих податків в частині зведеного бюджету України у 2020р. - серпень 2023 р.

Узагальнюючи вище наведені дані, можна побачити, що протягом 2020-2022 рр. спостерігається тенденція до структурних диспропорцій в частині бюджетних надходжень від непрямих податків..

До 2022 р. спостерігалася тенденція до зростання ПДВ, після 2022 р. ці надходження різко впали. Аналогічно з акцизом ПДВ внутрішнє та ПДВ імпортне майже зрівнялися і склали в період 2022р.- 8 місяців 2023 р. 6,2% та 11,1% відповідно.

Незважаючи на падіння надходження від акцизного податку та ПДВ, в 2022 р становила 26 %, а за вісім місяців 2023 р. ці надходження становлять вже 22,8%. Відповідно до цього непрямі податки продовжують відігравати значну роль в системі фінансів держави..

Погоджуємося з думкою В. Горин, що фіскальна ефективність проявляє себе в спроможності податків забезпечити наповнюваність бюджету [11].

Розглянемо детальніше показники фіскальної ефективності ПДВ та акцизного податку (Додаток Л).

Важливим моментом у здійсненні розрахунків є те, що у положеннях чинного законодавства існує три ставки ПДВ – 0,7 та 20 %.

Аналіз показнику ефективності ПДВ у ВВП за період 2019-2022 рр. розглянуто в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Показники фіскальної ефективності ПДВ в Україні за 2019-2022 рр.

№ з/п	Показник	Роки				Відхилення, (+/-)		
		2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2020/ 2019 рр.	2021/ 2020 рр.	2022/ 2021 рр.
1.	Надходження ПДВ до бюджету, млрд. грн.	378,7	400,6	536,5	467,0	+21,9	+135,9	-69,5
2.	ВВП, млрд. грн.	3 675,8	3 818,5	4 363,6	3 865,8	+142,7	+545,1	-497,8
3.	Ставка ПДВ, %	20	20	20	20	-	-	-
4.	Кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, млрд. грн.	2 918,3	3 053,9	3 717,8	2 725,1	+135,6	+663,9	-992,7
5.	Кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, млрд. грн.	39,8	40,1	49,3	30,7	+0,3	+9,2	-18,6
6.	Кінцеві споживчі витрати сектору заг. державного управління, млрд. грн.	746,7	814,6	967,1	1092,8	+67,9	+152,5	+125,7
7.	Коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП	0,51	0,52	0,61	0,60	+0,01	+0,09	-0,01
8.	Ефективна ставка ПДВ, %	10,2	10,2	11,3	12,1	0	+1,1	+0,8
9.	Продуктивність ПДВ, %	51,0	51,0	56,5	60,5	0	+5,5	+4,0

Джерело: розраховано на основі [22], [35]

Відповідно до проведених розрахунків в табл. 2.1. коефіцієнт ефективності ПДВ у ВВП показує за останні чотири роки тенденцію до збільшення. В 2021 році відбулося максимальне збільшення цього показника на 0,09 пункти. В 2022 р. спостерігається зменшення темпу приросту, але порівняно з 2021 р. даний пункт також збільшився на 0,01 пункти.

Загалом можна стверджувати про покращення фіскальної ефективності справляння ПДВ, що вказує на підвищення ефективності справляння цього податку. Якщо розглядати загалом, то за досліджуваний період ефективна ставка ПДВ не досягла рівня 20%. Це може бути наслідком невисокої ефективності процесу адміністрування ПДВ. Але в період з 2020 р. відбувається підвищення цього показника на 1,1 пункти, навіть в 2022 р. даний показник має тенденцію до зростання і склав 12,1%. Індикатор продуктивності за останні 4 роки також має позитивну динаміку.

Максимальне підвищення відбулося в 2022 р. і становило 60,5%. Порівняно з 2021 р. підвищення відбулося на 4 пункти. Наступним етапом в аналізі фіскальної ефективності ПДВ є аналіз індикаторів фіскальної значимості ПДВ у ВВП та ПДВ у Державному бюджеті (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Показники фіскальної значимості ПДВ в Україні за 2019-2022 рр.

№ з/п	Показник	Роки				Відхилення, (+/-)		
		2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2020/ 2019 рр.	2021/ 2020 рр.	2022/ 2021 рр.
1.	Податок на додану вартість, млрд. грн.	378,7	400,6	536,5	467,0	+21,9	+135,9	-69,5
2.	ВВП, млрд. грн.	3 675,8	3 818,5	4 363,6	3 865,8	+142,7	+545,1	-497,8
3.	Доходи державного бюджету, млрд. грн.	998,3	1 376,7	1 662,3	2 196,6	+378,4	+285,6	+534,3
4.	Питома вага ПДВ у ВВП, %	10,3	10,5	12,3	12,1	+0,02	+1,8	-0,2
5.	Питома вага ПДВ у бюджеті, %	37,9	29,1	32,3	21,3	-8,8	+3,2	-11,0

Джерело: розрахована на основі [22], [35]

Для розрахунків показників в таблиці 2.2. використано формули наведені в Додатку Ж та Д. Проаналізувавши дані таблиці 2.2. можна побачити зростання частки фіскальної значимості ПДВ в ВВП та бюджеті до 2021 р. Але якщо розглядати фіскальну значимість ПДВ в бюджеті, то протягом останніх чотирьох років відбувається хвилеподібне зростання. Зокрема в 2021 р. порівняно з 2020 р. найбільше відбулося зростання частки ПДВ в бюджеті на 3,2 пункти. В 2022р. ця частка знизилась на 11 пунктів і становить 21,3 %.

Стосовно питомої ваги ПДВ у ВВП, то спостерігається повільне зростання до 2021 р. на 1,8 пункту порівняно з 2020 р. в 2022 р. відбулося зниження цього показнику на 0,2 пункти.

Графічно динаміку показників фіскальної значимості можна зобразити за допомогою рис. 2.3.

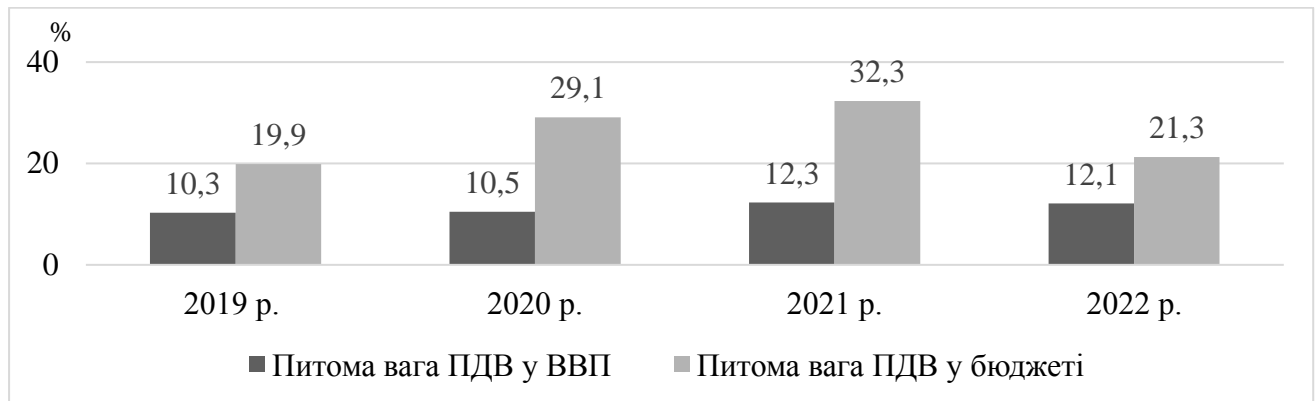


Рис. 2.3. Динаміка показників фіскальної значимості ПДВ за 2019-2022 рр. [*]

Джерело: розрахована на основі [22], [35]

Проаналізувавши динаміку та значення показників фіскальної значимості можна зробити висновок, що ПДВ має певний вплив на перерозподіл ВВП через бюджет держави, але залежність надходжень цього податку до ВВП майже відсутня.

. Причинами такої ситуації можуть бути:

- наявність декількох ставок оподаткування, а саме нульова ставка та ставка сім відсотків;
- велика частка тіньової економіки – відповідно до розрахунків Міністерства економіки України частка тіньової економіки в 2022 р. складає 33 % [19];.

Наступним податком, який проаналізуємо є акцизний податок. Найважливішим показником оцінки фіскальної ефективності цього податку є рівень його мобілізації до бюджету країни.

Проаналізувавши результати розрахунків, наведених в табл. 2.2. можна побачити тенденцію до зростання надходжень акцизного податку до 2021 р. на 25,4 млрд. грн. порівняно з 2020 р. В 2022 р. відбулося стрімке зменшення на 66,9 млрд. грн.

Динаміка та частка акцизного податку в податкових надходженнях та доходах бюджету України наведено в табл.2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз фіскальної ефективності акцизного податку в Україні
за 2019-2022 рр.

№ з/п	Показник	Роки				Відхилення, (+/-)		
		2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2020/ 2019 рр.	2021/ 2020 рр.	2022/ 2021 рр.
1.	Доходи державного бюджету, млрд. грн.	1 289,8	1 376,7	1 662,3	2 196,6	+86,9	+285,6	+534,3
2.	Податкові надходження, млрд. грн.	1 070,3	1 136,7	1 453,8	1 343,2	+66,4	+317,1	-110,6
3.	Надходження акцизного податку до бюджету, млрд. грн.	130,8	146,7	172,1	105,2	+15,9	+25,4	-66,9
4.	Частка акцизного податку у податкових надходженнях, %	12,2	12,9	11,8	7,83	+0,7	-1,1	-3,97
5.	Частка акцизного податку у доходах державного бюджету, %	10,1	10,7	10,4	4,8	+0,6	-0,3	-5,6

Джерело: розраховано на основі [22], [35]

Для більш повного розуміння причин зменшення надходжень від сплати акцизів, проаналізуємо це надходження по окремих категоріях підакцизних товарів (рис.2.4.).

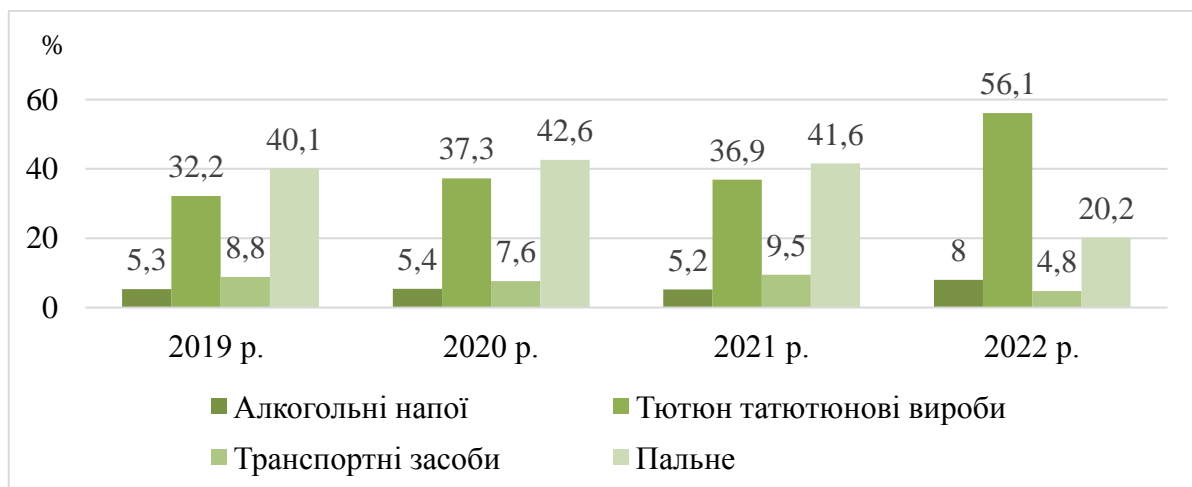


Рис. 2.4. Структура надходжень акцизного податку за групами підакцизних товарів за 2019-2022 рр.

Джерело: узагальнено на основі [15]

Якщо розглядати структуру доходів (рис.2.4.), то найбільшу частку забезпечує надходження акцизного податку на тютюн і тютюнові вироби у 2022 р. – 56,1%, та акциз на пальне – 20,2 %.

Якщо розглядати в динаміці структуру надходжень акцизного податку за групами товару, то спостерігається хвилеподібна динаміка. Зокрема до 2020 р. відбувається збільшення цих надходжень, а в 2021 р. ці показники зменшилися.

При від'ємному значенні така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду[29].

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника податку [29].

Адміністрування ПДВ відбувається в електронній системі. З 2015 року в Україні запроваджено Систему електронного адміністрування (СЕА) [19].

Дана система дає змогу регулювати процес формування зобов'язань та податкового кредиту платників податку для того, щоб в країні загалом суми відшкодувань ПДВ не перевищували його надходження до бюджету.

Іншим не менш важливим непрямим податком є акцизний податок, який по надходженням в бюджет займає друге місце після ПДВ. Оподаткування акцизним податком відбувається згідно норм Розділу 6 Податкового кодексу України, основні норми наведено в Додатку Д.

Розглянемо детальніше механізм нарахування та сплати даного податку в бюджет країни (рис. 2.7.).



Рис. 2.7. Механізм нарахування та сплати акцизного податку

Джерело: узагальнено на основі [32]

За допомогою даних рис. 2.7. зображено узагальнену, спрощену модель нарахування та сплати акцизного податку. Загалом розібрано основні елементи механізму, але сам процес є складним та потребує уточнень.

Зокрема, якщо розглядати сам податок, то його адміністрування є простішим та не потребує від держави процесів з компенсації цього податку, на відмінну від ПДВ. Головними умовами є відповідність документального оформлення та вчасність сплати.

Для того, щоб здійснювати виробництво та реалізацію підакцизних товарів, необхідно зареєструватися в органах Державної податкової служби, оформити дозвіл – ліцензію на здійснення такої діяльності. В залежності від виду

підакцизного товару необхідно сплатити акцизний податок в момент придбання або після його реалізації та відзвітуватися в податкову.

Більш важливим моментом є організація контролю за нарахуванням та стягненням акцизного податку.

Акциз на тютюнові вироби та алкоголь підтверджується наявністю акцизної марки встановленого державою зразку. Податкові органи при перевірці контролюють наявність документів на цей товар та акцизних марок.

Регулювання контролю за акцизним податком постійно вдосконалюється. Вже з січня 2026 року почнуть діяти в Україні електронна акцизна марка та система простежуваності. Впровадження такої електронної системи

Акциз з використанням технології Track & Trace дозволить відстежувати маршрут усіх тютюнових та алкогольних виробів. Так держава отримуватиме повну інформацію про весь ланцюг постачання продукції та зможе аналізувати обсяги, які доходять до полиць магазинів [3].

Висновки до розділу 2

Встановлено, що податок на додану вартість є важливим джерелом доходів державного бюджету України. Так, в 2019 році в структурі доходів державного бюджету надходження від цього податку становили 37,9%, а в 2022 році – 21,35%. На зменшення надходжень від даного податку негативний вплив має військова агресія росії.

Визначено, що акцизний податок має також тенденцію до зменшення, як в абсолютному так і у відносному значенні. Зокрема, в 2022 році надходження від акцизного податку до державного бюджету зменшилися, в порівнянні з 2019 роком на майже 20,0%.

Встановлено, що зниження фіскальності непрямих податків в 2021-2022 роках пов'язане зі зменшенням господарських операцій по реалізації продукції, товарів та робіт в результаті війни.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Використання непрямих податків набуло вагомого значення не тільки в бюджетних надходженнях України, а й також серед країн-членів Європейського Союзу (далі - ЄС). Бюджет самого ЄС також наповнюється за рахунок надходжень від справляння непрямих податків.

Податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний податок є основними податками на споживання, які багатьох країнах складають основу системи непрямих оподаткування та значну частину податкових надходжень до бюджету.

Відповідно до статичних даних в країнах-членах ЄС у 2021 р. загальні надходження від сплати непрямих податків склали 1,442,2 млрд €, що в середньому становить 26,8 % усіх податкових надходжень в цих країнах [42].

Непрямі податки нараховуються на обіг, виробництво або споживання товарів і послуг і стягуються без урахування отриманого прибутку, але при цьому вони віднімаються при визначенні оподаткованого прибутку.

Розглянемо детальніше на рис.3.1. обсяги надходжень ПДВ, акцизу на алкоголь та тютюну в частині всіх податкових надходжень серед країн Європейського Союзу за 2021р.

Відповідно до даних рис. 3.1. можна побачити, що ПДВ серед європейських країн займає значну частку в усіх податкових надходженнях, зокрема найбільшу частку має Угорщина та Румунія, що складає 29,22 % та 24,36 % відповідно.

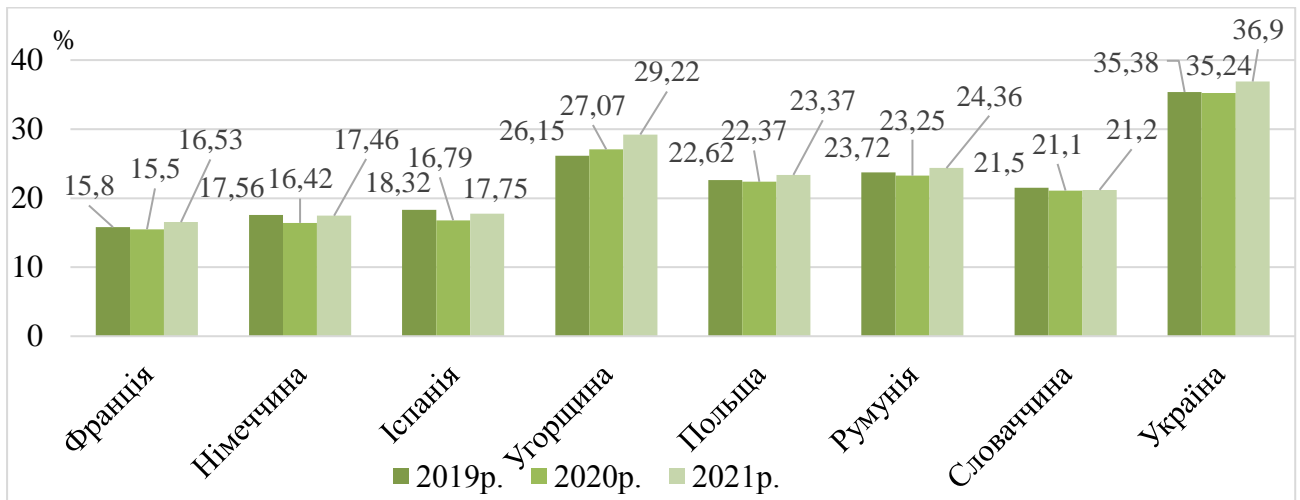


Рис. 3.1. Частка ПДВ у структурі податкових надходжень серед країн Європейського союзу за 2019- 2021рр.

Джерело: узагальнено на основі [42]

Найменша частка сплачених податків з ПДВ належить Франції та Німеччині, а саме 16,53 % та 17,46% відповідно. Україна серед цих країн має значно вищу частку ПДВ серед всіх податкових надходжень, а саме 36,90 %. При аналізі динаміки надходжень ПДВ, можна побачити хвилеподібного коливання. В 2020 р. відбулося зменшення ПДВ серед європейських країн, причиною стала світова пандемія. Якщо порівнювати рівень податкового навантаження України, то він характерний для країн східної Європи, що видно за даними рис.3.1.

Законодавство щодо ПДВ базується на Європейській Директивні 2006/112/ЕС про спільну систему ПДВ. Контроль за дотриманням законодавства покладено на Європейську комісію та комітет Ради Європи з ПДВ [42].

Гармонізований рівень ставок є однією із ключових запорок функціонування внутрішнього без бар'єрного ринку ЄС без викривлень конкуренції.

Розглянемо детальніше розміри ставок та умови за якими можна їх застосовувати в Додатку П.

Розглянуті вище норми Директиви 2006/112/ЕС на сьогодні зазнають ще трансформацію в частині переходу оподаткування транзакцій з ПДВ за принципом країни-походження до принципу країни-призначення.

. У грудні 2022 р. Єврокомісія запропонувала проект змін до Директиви 2006/112/ЕС в частині звітування, а саме запровадження електронної звітності - e-invoicing, для зменшення навантаження на бізнес та запобіганню шахрайства [42].

На сьогодні цифрова звітність не є обов'язковою, лише деякі держави отримали дозвіл на її застосування [8]:

- електронні накладні з погодженням податкового органу, clearance e-invoicing (Італія);

- звітування в режимі реального часу (Іспанія, Угорщина);

- звітування стандарту SAF-T15 (Литва, Польща, Португалія);

- ПДВ лістинг16 (Болгарія, Чехія, Естонія, Хорватія, Латвія, Словаччина).

Із 2024-го року e-invoicing запровадить Франція, також систему автоматизованого ПДВ-лістингу запроваджує Греція[8].

E-invoicing та звітування транзакцій у режимі реального часу є системами неперервного контролю транзакцій, а SAF-T та ПДВ-лістинг є системами періодичного контролю транзакцій. Відповідно, вони мають різну вартість податкового комплаєнсу [8].

З розвитком здійснення торгівельних операцій через мережу Інтернет, перед Єврокомісією постало питання порядку стягнення ПДВ з таких операції. З липня 2021 р. було запроваджено зміни в пакеті «ПДВ електронної комерції» та запроваджено механізм Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS), в тому числі і для імпортерів [25]

Важливою складовою непрямого оподаткування в ЄС є акцизний податок. Нормативне регулювання цього податку є більш гармонізованим, ніж ПДВ. Специфічні положення щодо гармонізації структури акцизних зборів викладені у Директивах для відповідних категорій товарів [8]:

- 2003/96/ЕС (енергетичні продукти та електроенергія);

- 92/83/ЕЕС18 та 92/84/ЕЕС19 (алкоголь та алкогольні напої);

- 2011/64/EU (тютюн).

Для розуміння впливу надходжень від акцизних податків на загальний стан податкових надходжень розглянемо надходження акцизного податку від алкогольних напоїв та тютюну і тютюнових виробів (рис. 3.2)

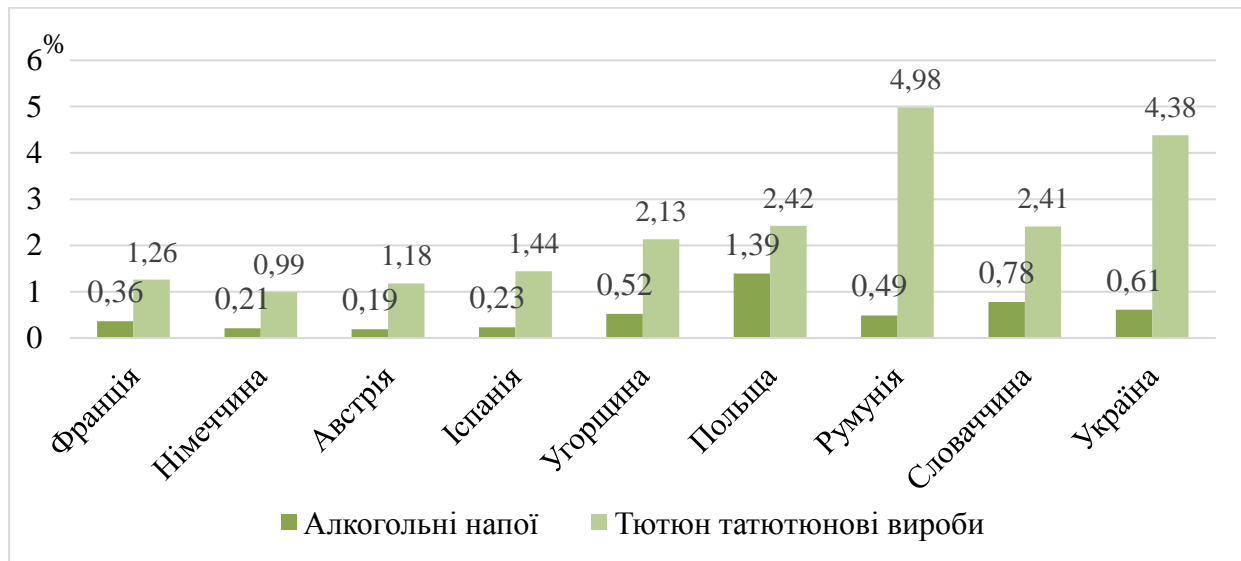


Рис. 3.2. Частка акцизного податку у структурі податкових надходжень серед країн Європейського союзу у 2021р.

Джерело: узагальнено на основі [42]

Відповідно до даних рис. 3.2. частка акцизного податку на алкоголь і тютюн не складає значної частини податкових доходів. Якщо порівнювати відсоток надходжень, то найбільшу частку з сплати акцизу на тютюн та тютюнові вироби має Румунія (4,98%), на найбільшу частку зі сплати акцизу на алкоголь має Польща (1,39%).

Розглянемо детальніше особливості оподаткування акцизом на алкоголь та тютюн в Додатку Т.

У сфері непрямого оподаткування Угода про асоціацію з ЄС вимагає від України частково узгодити своє законодавство у сфері непрямого оподаткування із законодавством ЄС щодо податку на додану вартість (ПДВ) та акцизних зборів. Розглянемо детальніше висновки Комісії за допомогою Додатку Р.

На сьогодні українські законодавці активно працюють в частині зближення норм ЄС та України.

В Додатку С згруповано та виділено основні проблеми непрямого оподаткування. Відповідно до проаналізованих проблем, їх було згруповано за такими ознаками (рис. 3.3).

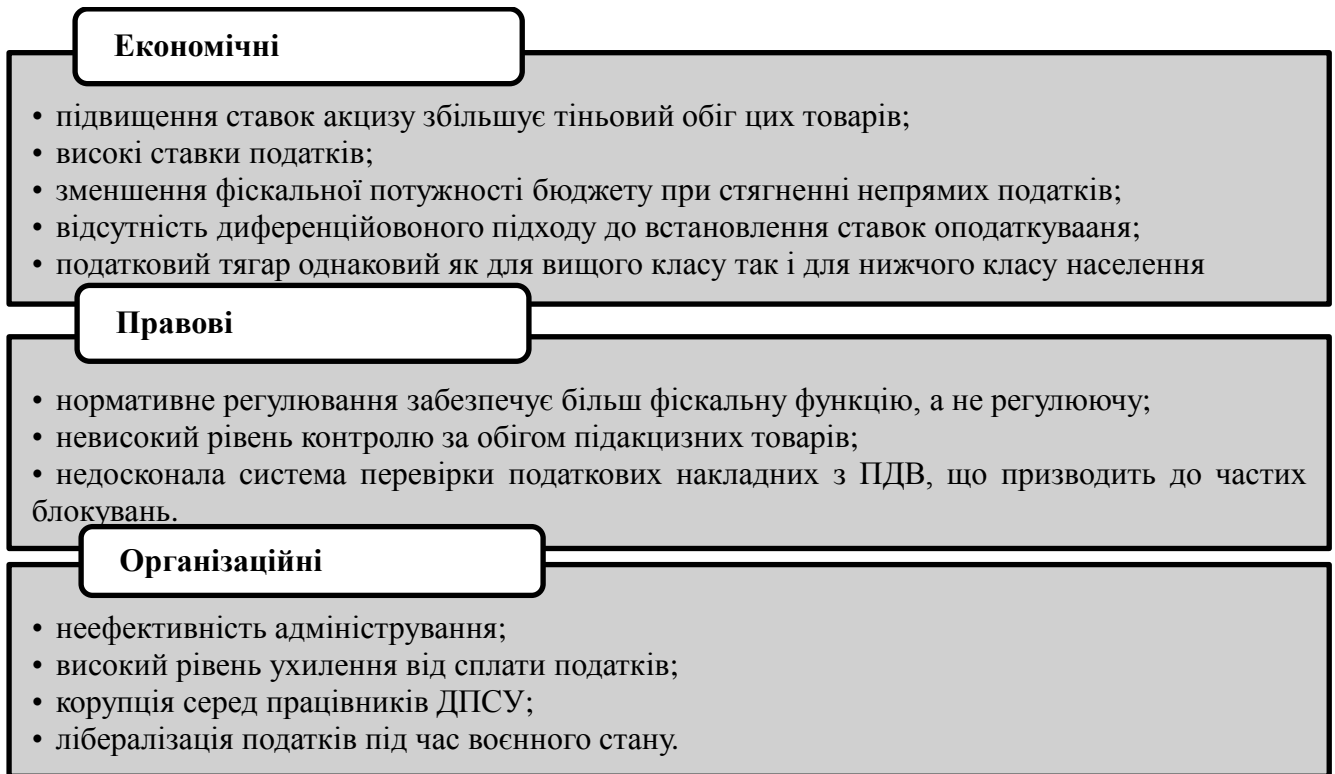


Рис. 3.3. Основні проблеми непрямого оподаткування в Україні
Джерело: власна розробка

Відповідно до проблем, виділених на рис 3.3., можна встановити, що їх більшість пов'язана з економічною стороною оподаткування.. За даними дослідження KANTAR частка нелегальної тютюнової продукції в Україні становить 21,9 %, а державний бюджет недоотримав у сумі ПДВ та акцизного податку понад 20 млрд грн. Якщо порівнювати з 2017 р., то така частка становила 2,3% [2].

Виділені проблеми відіграють значну роль в процесі гармонізації податкової системи України з ЄС. Тому важливо на сьогодні швидко та ефективно їх вирішити таким чином, щоб не допустити збільшення тіньового сектору економіки та підвищення податкового навантаження для суб'єктів господарювання і населення..

Загалом, якщо розглядати недоліки непрямого оподаткування, то рівень нормативного регулювання є досить високим, потребують вирішення проблеми

організаційного характеру та контролю за операціями зі сплати податків. Проаналізувавши висновки Європейської комісії та дослідивши проблеми оподаткування, які виділяють науковці пропонуємо такі шляхи їх вирішення (Додаток У).

У частині підвищення ефективності адміністрування акцизного податку необхідним є впровадження системи Track&Trace до системи контролю його сплатою.

Висновки до розділу 3

Встановлено, що непрямі податки є важливим джерелом доходів, як бюджетів країн Європейського Союзу, так і бюджету самого союзу.

Встановлено, що в більшості країн ЄС основними надходженнями від акцизів є алкогольні та тютюнові вироби. Так, в 2021 році, надходження від акцизного податку на алкогольні напої становили від 0,19% (Австрія) до 1,39%(Угорщина), а від тютюнових виробів від 0,99%(Німеччина) до 4,98%(Румунія).

Визначено, що країни-члени ЄС знаходяться на постійному удосконаленню питань з гармонізації непрямих податків. Зокрема останні зміни нормативного регулювання передбачають впровадження електронного звітування типу «тут і зараз».

Враховуючи досвід країн Європейського Союзу необхідно в українське законодавство адаптувати основні регламенти щодо нарахування та сплати непрямих податків в цих країнах ,з урахуванням набуття України статусу країни ЄС.

ВИСНОВКИ

Встановлено, що до непрямих податків в Україні та країнах ЄС відносяться: податок на додану вартість, акцизний податок(акцизи) та мито. Відмінність непрямих податків від прямих податків міститься в тому, що непрямі податки включаються в ціну товарів, продукції, робіт та послуг, а кінцевими платниками цих податків є покупці(споживачі)

Досліджено еволюцію становлення непрямого оподаткування в Україні та встановлено, що податок на додану вартість був вперше запроваджений в Україні з 1 січня 1992 році. Паралельно було затверджено акцизний податок в 1991 році, які разом замінили податок з обороту та податок з продажу.

Визначено, що національне законодавство держав-членів ЄС щодо податку на додану вартість базується, перш за все, на Європейській Директиві 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ, яка встановлює ставки, звільнення від ПДВ, відступи (derogations) спеціальні схеми (малий бізнес, фермери, товари, що були у використанні, та ін.

Встановлено, що податок на додану вартість є важливим джерелом доходів державного бюджету України. Так, в 2019 році в структурі доходів державного бюджету надходження від цього податку становили 37,9%, а в 2022 році – 21,35. На зменшення надходжень від даного податку негативний вплив має військова агресія росії.

Визначено, що акцизний податок має також тенденцію до зменшення, як в абсолютному так і у відносному значенні. Зокрема, в 2022 році надходження від акцизного податку до державного бюджету зменшилися, в порівнянні в з 2019 роком на майже 20,0%.

Встановлено, що зниження фіскальності непрямих податків в 2021-2022 роках пов'язане зі зменшенням господарських операцій по реалізації продукції, товарів та робіт в результаті війни.

Встановлено, що непрямі податки є важливим джерелом доходів, як бюджетів країн Європейського Союзу, так і бюджету самого союзу.

Встановлено, що в більшості країн ЄС основними надходженнями від акцизів є алкогольні та тютюнові вироби. Так, в 2021 році, надходження від акцизного податку на алкогольні напої становили від 0,19% (Австрія) до 1,39%(Угорщина), а від тютюнових виробів від 0,99%(Німеччина) до 4,98%(Румунія).

Визначено, що країни-члени ЄС знаходяться на постійному удосконаленню питань з гармонізації непрямих податків. Зокрема останні зміни нормативного регулювання передбачають впровадження електронного звітування типу «тут і зараз».

Враховуючи досвід країн Європейського Союзу необхідно в українське законодавство адаптувати основні регламенти щодо нарахування та сплати непрямих податків в цих країнах ,з урахуванням набуття України статусу країни ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Американська торгівельна палата. Частка нелегального обігу тютюнових виробів в Україні продовжує зростати досягнувши нового максимуму [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://chamber.ua/ua/news/chastka-nelehalnoho-obihu-tiutiunovykh-vyrobyv-v-ukraini-prodovzhuie-zrostaty-dosiahnuvshy-novoho-maksymumu>
2. Аналітичний звіт за підсумками Повідомлення Комісії до Європейського Парламенту та Європейської Ради. Висновок Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі. - 2023. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/imce/analitychnyy_zvit_yek_ukrayinskoju.pdf
3. Баконіна О. Електронна акцизна марка почне діяти в Україні з січня 2026 року: Рада ухвалила Закон / Ліга закон- 2023 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://jurliga.ligazakon.net/news/220576_elektronna-aktsizna-marka-rochne-dyati-v-ukran-z-schnya-2026-roku-rada-ukhvalila-zakon
4. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 312с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf
5. Буцька О.Ю. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки /О.Ю. Буцька/ Інвестиції: практика та досвід - 2015 – №8 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/f_2.pdf

6. Валовий внутрішній продукт України з 2012 по 2022 рр. (млн. грн.) / Індекси Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/gdp/>
7. Волощук М. Г. Податкове право країн ЄС: Навчальний посібник / [Волощук М.Г., Петріченко О.О., Білаш О. В., Карабін Т. О., Менджул М. В.] – Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. – 144 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/A1.pdf>
8. Гайдай Юрій. Гармонізація податкової політики з ЄС. Рамки та можливості для України: дослідження / Ю. Гайдай/ Центр економічної стратегії.- 2023. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ces.org.ua/harmonizing-taxes-with-the-eu-brief/>
9. Гетманцев Д.О. До питання про правове регулювання непрямого оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. Випуск 22. Частина І. Том 2. 2013. С. 132-138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib.pdf>
10. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Бойко Н.В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.- практ. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 329 с. С. 29–30.
11. Грищенко Л.В. «Досвід країн ЄС у застосування ПДВ в сільському оподаткуванні» оприлюдненій на науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Студентські наукові читання: 2023», (30 листопада 2023р., ПНУ)
12. Грищенко Л.В. «Зарубіжна практика непрямого оподаткування» оприлюдненій на міжнародній науково-практичній конференції «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у

розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу», (9-10 листопада 2023р., ПНУ

13. Грищенко Л.В. «Роль непрямих податків у формуванні державного бюджету України» оприлюдненій на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку» (27 жовтня 2023р., ПНУ).
14. Данілов С. А. Європейські стандарти у податкових правовідносинах /С.А. Данілов / Підприємництво, господарство і право – 2020 – №6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2020/6/33.pdf>
15. Доходи зведеного бюджету за 2022 рік. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf
16. Доходи зведеного бюджету за 2022 рік. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/Zvit_2022_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82.pdf
17. Дубовик О. Ю. Податки та податкова система /О.Ю. Дубовик/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream.pdf>
18. Експертна дискусія «Чому ПДВ в Україні та ПДВ у країнах ЄС – це два різні податки?» - Центр соціально-економічних досліджень CASE Україна - 2023. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://case-ukraine.com.ua/content/uploads/2023/03/3_Tezy_PDV-1_red.pdf
19. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2022р Звіт Департаменту стратегічного планування та макроекономічного

прогнозування. Міністерство економіки України .
<https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>

- 20.Кміть В.М. Непряме оподаткування в Україні та шляхи його вдосконалення /В.М. Кміть/ Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління- 2018 – №1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2018/29_68_1/19.pdf
- 21.Когут М. Г. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС: дис. канд. юрид. наук : 03.00.16 Ужгород. нац. ун-т. Ужгород, 2011. 197 с.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.uzhnu.edu.ua/uk/infocentre/get/34292>
- 22.Макроекономічні показники. Зведений бюджет. Національний банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://bank.gov.ua/ua/statistic/macro-indicators>
- 23.Митний кодекс України від 7 червня 2012 року № 4495-VI зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
- 24.Монаєнко А. О. Правове регулювання акцизного оподаткування в умовах сучасних викликів та тенденцій розвитку правової держави: монографія / А. О. Монаєнко, Н. І. Атаманчук. – Одеса: видавничий дім «Гельветика», 2022. – 276 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ndi.academy/wp-content/uploads/Monayenko_Atamanchuk_Pravove-regulyuvannya_druk.pdf
- 25.На шляху до єдиного ринку ЄС: електронна комерція /Тапунова І., Казацька М./ Український центр європейської політики – 2021 .

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [Chttps://ucerp.org.ua/wp-content/uploads/2021/07/ucerp_report_e-commerce_31.05.2021.pdf](https://ucerp.org.ua/wp-content/uploads/2021/07/ucerp_report_e-commerce_31.05.2021.pdf)

26. Остапенко Т. М., Кубецька О. М., Кононова І. В. та ін. Оподаткування суб'єктів підприємництва : навч. посібник (у схемах) / Т. М. Остапенко, О. М. Кубецька, І. В. Кононова, Н. А. Протопопова. Дніпро : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2022. 148 с.
27. Податкова система: посібник / О. В. Балашова, Г. О. Роганова. – Краматорськ: ДДМА, 2016. – 259 с.
<https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/27229/1/tax.pdf>
28. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
29. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с.
30. Податкова система: посібник / О. В. Балашова, Г. О. Роганова. – Краматорськ: ДДМА, 2016. – 259 с.
<https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/27229/1/tax.pdf>
31. Податкове право України: кредитно-модульний курс: навчальний посібник [для студ.вищ.навч.закл.] / авт..кол. за ред.. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка. Київ: Правова єдність. 2009. 485с
32. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
33. Росоха О. В Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах / О. В. Росоха, А. А. Славкова/ Міжнародний науковий журнал «Грааль науки» - 2023. - №27 [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу: <https://archive.journal-grail.science/index.php/2710-3056/article/view/1218/1240>
34. Слатвінська М. О. Проблеми акцизного оподаткування в Україні / М. О. Слатвінська, Ю. О. Мишалова // Актуальні проблеми розвитку фінансів в умовах цифровізації економіки України – 2023 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://japfd.donnu.edu.ua/article/download/13876/13774>
35. Ставки. Індекси. Тарифи. Макроекономічні показники. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>
36. Швабій к. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні / К. Швабій, О. Чирва / Проблеми і перспективи економіки та управління – 2022 - № 3(31) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ppeu.stu.cn.ua/article/view/276669/271545>
37. Шило Ж. С. Проблеми та недоліки прямого та непрямого оподаткування в державі / Ж. С. Шило / Вісник НУВГП – 2022 – В. 1 (97) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://visnyk.nuwm.edu.ua/index.php/econ/article/view/ve120229>
38. Шолкова Т. Б. Порівняльний аналіз правового регулювання податку на додану вартість в окремих країнах світу / Т. Б. Шолкова, Т. О. Таранюк / Міжнародний юридичний вісник – 2018. – в. 1-2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://journals.dpu.kyiv.ua/index.php/law/article/view/73>
39. Шуневич А.С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування / А. С. Шуневич/ Вчені записки університету «КРОК» - 2020. - №1 (57) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<https://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/274/304>

- 40.Юрчишена Л. В. Концептуальні засади фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні /Л. В. Юрчишена, Г. Ю. Кернична/ Вісник Хмельницького національного університету - 2021 – №6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2022/01/en-2021-6t1-23.pdf>
- 41.Юрчишена Л. В. Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної роботи студентів та контролю якості засвоєння навчального матеріалу з дисципліни / Л. В. Юрчишена. – Вінниця, 2018. – 230 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://r.donnu.edu.ua/bitstream/123456789/1838/1/28.02_NEW.pdf
- 42.Council Decision (EU) 2020/1790 of 16 November 2020 authorising Portugal to apply a reduced rate of excise duty on certain alcoholic products produced in the autonomous regions of Madeira and of the Azores [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2020/1790/oj>