**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**
**ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**
**КАФЕДРА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ**

# КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: Напрями інтеграції системи непрямого оподаткування України до європейського простору**

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня, ІІ курсу,
групи ФМУПз-23-1,
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітня програма «Управління публічними фінансами»

_____ Шваб Олександри Юріївни
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Науковий керівник _____ Буряк Аліна Вікторівна
(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник освітньо-професійної
Програми _____ Гордєєй Оксана Дмитрівна
(підпис) (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту за рішенням кафедри публічних фінансів
протокол від «14» 01 2025 № 14

Завідувач
Кафедри _____ Гордєєй Оксана Дмитрівна
(підпис) (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 14 31.01.2025 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки _____ _____ _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис

Результат захисту 91бал 5(відмінно) 04.02.2025 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Т.Г. Бондарук
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ О.Д. Гордей
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ Н.М. Давиденко
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ А.В. Бурик
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар _____ В.Ю. Шепленко

# БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

| Об'єкти контролю | Діапазон оцінки в балах | Фактична кількість балів | Примітки | Дата, ПІБ: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи) |
|---|---|---|---|---|
| **ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ** | | | | |
| Доповідь | від 0 до 10 | 10 | | Голова ЕК Бондарук М.Т. Члени ЕК Гордєєв О.Ф. Давиденко Н.М. Бурек А.В. секретар Мелешенко В.Ю. |
| Роздатковий матеріал | від 0 до 5 | 5 | | |
| Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання | від 0 до 25 | 25 | | |
| Апробація (участь у конференціях) | від 0 до 10 | 5 | | |
| РАЗОМ БАЛІВ | від 0 до 50 | 45 | 46 | |
| **ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ** | **від 0 до 100** | 91 | | |

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЕКТС | Оцінка за національною шкалою | Дата | ПІБ: голови, членів комісії, секретаря, (підпис) |
|---|---|---|---|---|
| 91 | A | 5 (відмінно) | 04.02.2025 | Бондарук М.Т. Гордєєв О.Ф. Давиденко Н.М. Бурек А.В. Мелешенко В.Ю. |

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою |
|---|---|---|
| 90-100 | A | 5 (відмінно) |
| 80-89 | B | 4 (добре ) |
| 70-79 | C | |
| 60-69 | D | 3 (задовільно ) |
| 50-59 | E | |
| 35-49 | FX | 2 (незадовільно) |
| 34-0 | F | |

Факультет фінансів та цифрових технологій
Кафедра публічних фінансів
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
Освітня програма «Управління публічними фінансами»

**Затверджую**
Завідувач кафедри _____
«26» 02 20__

**Завдання на кваліфікаційну роботу здобувачу вищої освіти**

Шваб Олександри Юріївни
(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема випускної роботи: «Напрями інтеграції системи непрямого оподаткування України до європейського простору»

Затверджена наказом ректора від «09» 01 2024 №20

2. Строк здачі закінченої роботи - грудень 2024

3. Мета кваліфікаційної роботи: Дослідження теоретико-методичних засад системи непрямого оподаткування в Україні, аналіз динаміки його функціонування та визначення напрямів інтеграції цієї системи до європейського простору.

Об'єкт дослідження: Процеси функціонування системи непрямого оподаткування в Україні, їх вплив на державну фінансову політику та економічну стабільність.

Предмет дослідження: Механізми, інструменти та особливості інтеграції системи непрямого оподаткування України до норм і стандартів Європейського Союзу.

4. Законодавчі акти, які регулюють непряме оподаткування в Україні та країнах ЄС; статистичні дані щодо структури і динаміки податкових надходжень; звіти Міністерства фінансів України, Державної податкової служби та інших органів; методи аналізу, синтезу, порівняльного аналізу, а також інструменти статистичних розрахунків.

5. Перелік графічного матеріалу Додаток А

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи: Робота складається з трьох розділів:

У першому розділі розкривається економічна сутність непрямих податків, аналізуються їх роль у наповненні державного бюджету, а також розглядається зарубіжний досвід у цій сфері.

Розділ два присвячений оцінці динаміки та структури непрямих податків, впливу податкових реформ, а також викликам, пов'язаним із воєнним станом та економічною нестабільністю.

У третьому розділі досліджуються перспективи гармонізації податкового законодавства України з нормами ЄС, порівнюється система оподаткування з європейськими країнами, пропонуються практичні рекомендації щодо реформування.

Результат роботи є рекомендації щодо підвищення ефекти системи непрямого оподаткування в Україні у контексті її адапта європейських стандартів.

7. Календарний план виконання роботи:

| № п/п | Назва етапів випускної роботи | Строк виконання етапів робо | |
|---|---|---|---|
| | | За планом | Фактичн |
| 1. | Розділ 1. Теоретичні засади системи непрямого оподаткування України та його інтеграція в ЄС | До 30.05.2024 р. | 30.05.2024 р. |
| 2. | Розділ 2. Аналіз непрямого оподаткування в Україні | До 10.09.2024 р. | 10.09.2024 р. |
| 3. | Розділ 3. Шляхи удосконалення непрямого оподаткування із урахуванням досвіду зарубіжних країн | До 10.11.2024 р. | 10.11.2024 р. |
| 4. | Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника | До 15.11.2024 р. | 15.11.2024 р. |

8.Дата видачі завдання «10» 02 2024 року

9. Науковий керівник кваліфікаційної роботи _____ (підпис) Буряк А.В. (прізвище, ініціали)

10.Гарант освітньо-професійної програми _____ (підпис) Горбей О.Д. (прізвище, ініціали)

11.Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ (підпис) Чиж О.О. (прізвище, ініціали)

# АНОТАЦІЯ

Напрями інтеграції системи непрямого оподаткування України до європейського простору

назва випускної роботи

Мета роботи полягає в дослідженні теоретичних основ та аналізі сучасного стану системи непрямого оподаткування в Україні, а також визначенні перспективних шляхів її інтеграції до європейського простору.

Завданнями роботи є систематизація основних аспектів непрямого оподаткування, аналіз механізмів його справляння, порівняння з податковими системами країн ЄС та формування рекомендацій щодо адаптації податкової системи України до європейських стандартів.

Предметом дослідження є механізми адміністрування непрямих податків (ПДВ, акцизів, мита) та їх гармонізація з податковими нормами ЄС.

Об'єктом дослідження є система непрямого оподаткування України та її вплив на економіку країни.

Базою дослідження виступає законодавча база України, що регулює непряме оподаткування, статистичні дані про бюджетні надходження та нормативні документи ЄС у сфері податкової політики.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо вдосконалення механізмів адміністрування непрямих податків, гармонізації їх із європейськими стандартами та мінімізації ризиків тінізації економіки.

Одержані результати можуть бути використані у процесі розробки податкової політики України, а також при підготовці наукових досліджень з питань бюджетного та податкового регулювання. Кваліфікаційна робота містить 51 сторінки, 8 таблиць, 22 рисунків, список використаних джерел із 44 найменувань, 1 додаток.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2024.

Рік захисту роботи: 2025.

# ANNOTATION

Directions for Integrating Ukraine's Indirect Taxation System into the European Space

Title of the Graduation Thesis

The aim of this thesis is to study the theoretical foundations and analyze the current state of Ukraine's indirect taxation system, as well as to identify promising pathways for its integration into the European space.

The objectives of the study include:

Systematizing the main aspects of indirect taxation;

Analyzing the mechanisms of its collection;

Comparing it with the tax systems of EU countries;

Developing recommendations for adapting Ukraine's tax system to European standards.

The subject of the study is the administration mechanisms for indirect taxes (VAT, excise duties, customs duties) and their harmonization with EU tax norms.

The object of the study is Ukraine's indirect taxation system and its impact on the country's economy.

The research base comprises Ukraine's legislative framework regulating indirect taxation, statistical data on budget revenues, and EU regulatory documents in the field of tax policy.

Based on the research results, recommendations were formulated to improve the mechanisms for administering indirect taxes, harmonize them with European standards, and minimize the risks of economic shadowing.

The results obtained can be used in the development of Ukraine's tax policy and in scientific research on budget and tax regulation issues.

The qualification thesis includes 51 pages, 8 tables, 22 figures, a list of references with 44 sources, and 1 appendix.

Year of thesis completion: 2024.

Year of thesis defense: 2025.

# ЗМІСТ

**ВСТУП……6**

**РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ ТА ЙОГО ІНТЕГРАЦІЯ В ЄС……9**

1.1 Економічний зміст непрямого оподаткування в Україні……..9

1.2 Зарубіжний досвід непрямого оподаткування…….17

**РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ…24**

2.1. Аналіз динаміки непрямого оподаткування……24

2.2 Оцінка непрямого оподаткування в структурі надходжень державного бюджету: вітчизняний та світовий досвід……...33

**РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ ІЗ УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ……...39**

**ВИСНОВКИ**…….....45

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**…….49

**ДОДАТКИ**…….55

# ВСТУП

*Актуальність теми дослідження*. Становлення вітчизняної податкової системи завжди супроводжується постійними змінами у чинному законодавстві, контролюючих органів, реформуванням податкових платежів і пошуком новітніх підходів, які можуть вдосконалити дану сферу та вирішити існуючі проблеми. Нині ключовою проблемою даної сфери залишається правове врегулювання непрямого оподаткування, його зміни та адаптація і гармонізація щодо норм ЄС. Через його удосконалення в Україні можна забезпечити створення відповідних умов задля сталого розвитку національної економіки і успішної реалізації покладених на державу завдань та функцій.

Податки даного напряму є одним із основних джерел формування доходів, як державного, так і місцевого бюджетів. Їх значення полягає у належному забезпеченні фінансування державних функцій і завдань. У сучасних умовах вони сприяють розвитку малого і середнього бізнесу, забезпечують зниження податкового навантаження на пересічних громадян та забезпечують стійкість надходжень до бюджетів. Проте, сьогодні ці завдання не виконуються у повній мірі, що пов’язано із певними колізіями діючого податкового законодавства, його недосконалістю та прогалинами у процесі їх збору і наявністю тіньового сектору економіки.

Чільне місце у сфері оподаткування займає непряме оподаткування. До нього входять ціни на товари, роботи і послуги, які забезпечують значну частку у ВВП України та перерозподіляються саме через бюджети різних рівнів. Їх фіскальна вираженість і регулююча дієвість потребує застосування інших концептуальних підходів, що будуть спрямовані на зростання саме фіскальної ефективності непрямого оподаткування. Саме тому, дана тематика у світлі подій, які відбуваються в Україні є надзвичайно актуальною і потребує більш детального дослідження.

*Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі*. Чимало наукових напрацювань у даній сфері, а саме у сфері непрямого

оподаткування було зроблено видатними вітчизняними науковцями, такими як: В. Андрущенко, Г. Бех, О. Василик, В. Вишневський, Д. Гетманцем, С. Грецею, О.Десятнюк, Л. Касьяненко, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, І. Луніною, І. Лютий, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, С. Юрій та ін.

Результати дослідження даної сфери в контексті проведеного аналізу відображаються у публічних звітах де показано дієвість непрямого оподаткування, тому що воно досліджується на державному рівні. Дані результаті представлено у звітах Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України (ДПСУ), Державної казначейської служби України (ДКСУ) і набули значного поширення у науковій спільноті. Разом з тим, проблему фіскальної його ефективності у розрізі непрямих податків досліджує низка вчених: Горин В., Шуневич А., Лободіна З., Кізима А., Марущак Л., Кміть В., Томнюк Т. та ін.

Проте, незважаючи на вивчення даного питання, виникає потреба у реформуванні його правового регулювання та додатковому аналізі його ефективності щодо наповнення усіх рівнів бюджетів.

*Метою дослідження* є теоретико - методичні засади формування непрямого оподаткування та його інтеграція до умов ЄС.

Досягнення мети зумовило необхідність виконання таких *завдань*:

- вивчити економічний зміст непрямого оподаткування в Україні;
- охарактеризувати зарубіжний досвід непрямого оподаткування;
- проаналізувати аналіз динаміки непрямого оподаткування;
- надати оцінку непрямого оподаткування у структурі надходжень Державного бюджету України;
- розробити пропозиції щодо шляхів удосконалення непрямого оподаткування в Україні.

*Об'єкт дослідження* – фінансові відносини, що вникають у сфері непрямого оподаткування.

*База досліджень* – Міністерство фінансів України.

*Предмет дослідження* – особливості функціонування непрямого оподаткування в Україні та його інтеграція до умов європейського простору.

*Методи дослідження*. У процесі написання даної роботи було використано низку загально - наукових і практичних методів дослідження. У теоретичній частині роботи було використано методи індукції, дедукції, історичної аналогії; практична частина вимагала застосування системного аналізу, синтезу, порівняльного аналізу та ін. При узагальненні даного питання і знаходженні практичних рекомендацій щодо оптимізації непрямого оподаткування використовувався метод порівняльного аналізу. Разом з тим, були використані такі методи як: статистичний аналіз, узагальнення і абстрагування.

*Науково-практична значимість одержаних результатів роботи* полягає в розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації непрямого оподаткування в Україні та його інтеграції до європейських стандартів.

*Апробація результатів роботи*. Основні висновки та рекомендації дипломної роботи опубліковано на «..... ».

*Структура роботи*. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який включає 44 джерел, та додатків. Робота викладена на 51 сторінці друкованого тексту, у тому числі має 8 таблиць та 22 рисунка.

# РОЗДІЛ 1
# ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ ТА ЙОГО ІНТЕГРАЦІЯ В ЄС

## 1.1 Економічний зміст непрямого оподаткування в Україні

Вивчення непрямого оподаткування варто розпочати із розгляду його поняття як відмінної форми оподаткування від прямого оподаткування, яке дасть змогу проаналізувати особливості на сучасному етапі, їх проблемні аспекти та шляхи вирішення. Основні точки зору науковців та визначення поняття згідно чинного законодавства демонструє табл.1.1.

*Таблиця 1.1*

**Погляди науковців на непряме оподаткування**

| Податок | Визначення поняття |
|---|---|
| Гусева В.О. | інститут непрямого оподаткування, його співвідношення з ін. видами обов'язкових платежів випливає багато факторів (тип адміністративно-територіального устрою, особливості етапу розвитку, на якому перебуває держава та ін.) |
| Іванова Ю.Б. | «його можна вважати із появу податків з обороту, що із часом трансформувалися у податок із продажів або ПДВ; їх також називають акцизами чи податками на споживання та традиційно до їх складу включено ПДВ (або податки з продажу), акцизні податки (специфічні акцизи) і мито» |
| Кучерявенко М.П. | «пропонує розмежування прямих і непрямих податків по двох критеріях. По-перше, це зміст поняття платника податку, співвідношення поняття особи, що безпосередньо перераховує податок до бюджету (формальний платник), і реального платника податку, кошти якого перераховуються до бюджету та суми, які є еквівалентні податковому обов'язку. За прямого та непрямого оподаткування фактичний і юридичний платники співпадають, за непрямого – ні» |
| Андрущенко В.Л. | «Під ними розуміють особливу групу податків на споживання, які є одними із найбільш бюджетоутворюючих податків, які спрямовані на кінцеве споживання та несуть фіскальну навантаження без будь-яких подальших установок щодо використання отриманих сум» |
| Варналій З.С. | «це податки на товари та послуги, які встановлюються як надбавка до цін на товари чи тарифи на послуги та не залежать від доходів платників та включаються виробниками або продавцями у ціну товару,що згодом надходять у бюджет» |
| Податковий Кодекс України | «законодавчо визначений процес установлення, зміни або скасування непрямих податків (ПДВ, акцизного податку і мита), визначення їх видів, ставок та розмірів, визначених об'єктів і суб'єктів оподаткування, встановлення податкових пільг та порядку їх застосування, строків, представлення податкової звітності про обчислення та сплату податків до бюджету» |

*Джерело: сформовано автором на осно[illegible]5]*

Ін. критерієм розмежування прямих і непрямих податків є їх участь у створенні ціни. Прямі податки є об'єктивними елементами витрат платника і мають бути включені до ціни на стадії виробництва; непрямі - реалізуються лише на стадії реалізації товару у вигляді надбавки до ціни виробництва товару, робіт чи послуг [2, с. 128].

Як зазначає В.О. Гусєва [3, с. 86–89], інститут непрямого оподаткування характеризується декількома принциповими рисами (рис.1.1):

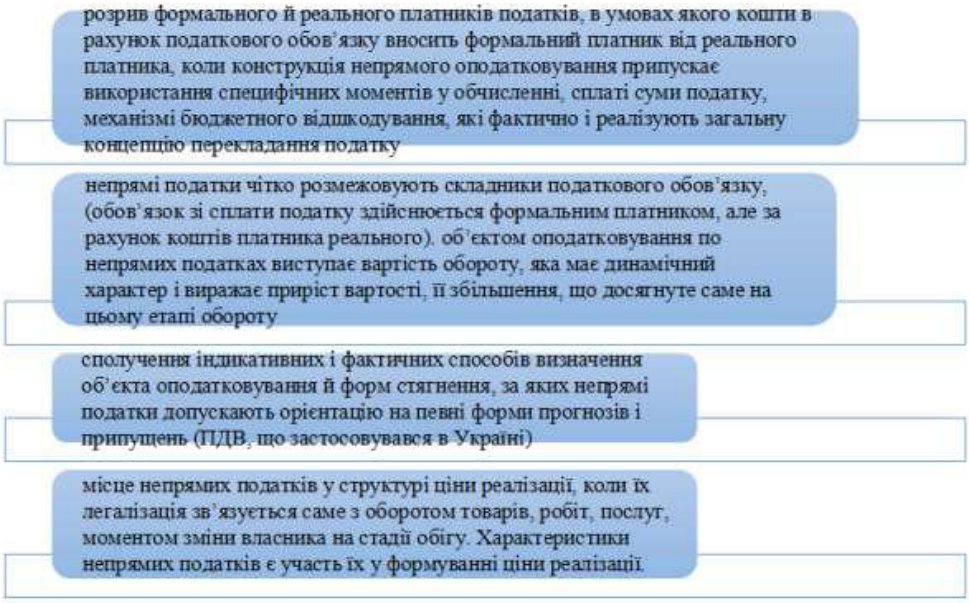



**Рис. 1.1 Риси непрямого оподаткування**

*Джерело: [3]*

Досліджуючи наукові доробки вчених зауважимо, що особливості інституту непрямого оподаткування можна узагальнити у контексті його найсуттєвіших ознак і виокремити у дві групи: правові ознаки і економічні ознаки.

Вважаємо, що до першої групи ознак сфери непрямого оподаткування належать (рис.1.2):

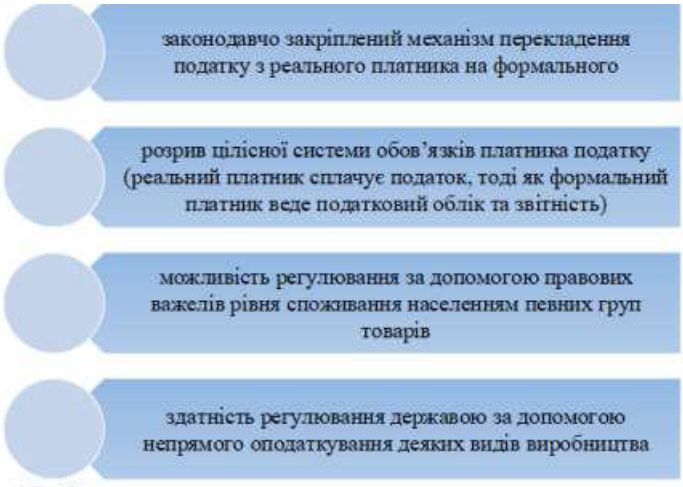



**Рис. 1.2 Ознаки непрямого оподаткування**

*Джерело: [4]*

Економічними ознаками непрямого оподаткування є такі (рис.1.3):




**Рис.1.3 Економічні ознаки непрямого оподаткування**

*Джерело: [4]*

Проте, незважаючи на деякі переваги і особливості даного виду оподаткування, залишаються і недоліки, що варто розглянути та визначити основні напрями пошуку шляхів їх вирішення. До суттєвих недоліків непрямого оподаткування відносять (рис.1.4) [5, с. 315].

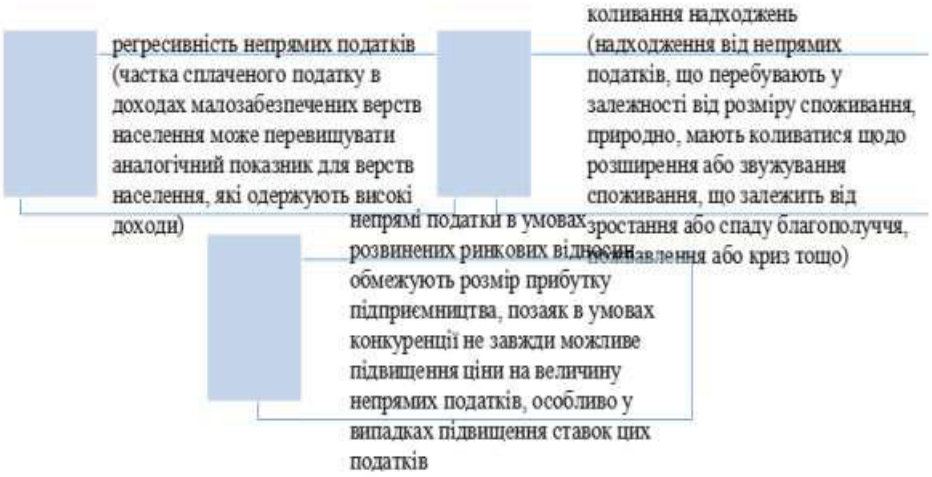



**Рис.1.4 Економічні ознаки непрямого оподаткування**

*Джерело: [5]*

Варто виокремити і переваги цих податків, що продемонстровано у табл.1.2.

*Таблиця 1.2*

**Переваги і недоліки непрямих податків**

| Податок | Переваги | Недоліки |
|---|---|---|
| ПДВ | зручність сплати у часі;<br>не витрачається окремий час для сплачування;<br>не вимагає накопичення певних сум коштів | соціально-несправедливий (бідніші люди платять порівняно більше, ніж багаті);<br>акцент на фіскальну<br>роль більше, ніж на регулятивну |
| Акцизний податок | більше регуляторний вплив, аніж фіскальний;<br>вилучення «надлишкових» доходів у заможніших людей; сприяння обмеженню споживання шкідливих товарів;<br>екологічна орієнтація | – високі ставки можуть спричинити поширення тіньового сектора та фальсифікованої продукції |
| Мито | помірні ставки сприяють задоволенню потреб іноземними товарами | неоднозначний вплив на потенціал вітчизняного виробника |

*Джерело: сформовано автором на основі [1-4]*

Основними напрямами реформування сфери непрямого оподаткування має стати ряд заходів (рис.1.4). В т.ч., слід звернути увагу на законодавство ЄС у даній сфері, що показує базовий нормативно-правовий акт ЄС із питань ПДВ є Шоста Директива Ради 77/388 від 17 травня 1977 р. «Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків із обороту - Спільна система ПДВ: єдині умови обчислення» [6, с.18].

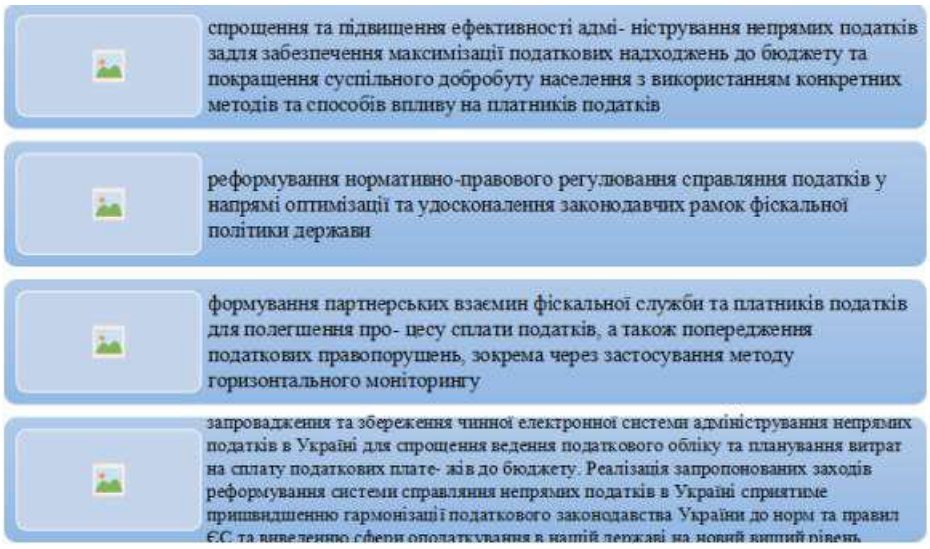



**Рис.1.5 Напрями реформування непрямого оподаткування**

*Джерело: [6]*

Україна здійснює гармонізацію національного податкового законодавства відповідно до Угоди про Асоціацію між Україною і ЄС з

однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 30.11.2015 р. [7]. Дана Угода запроваджує умови щодо посилених економічних і торговельних відносин, що вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС. Зокрема, завдяки створенню всеохоплюючої і поглибленої зони вільної торгівлі, як це було визначено у Розділі IV («Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею») Угоди і підтримувати зусилля нашої держави стосовно завершення переходу до діючої ринкової економіки в Європі та в т.ч. шляхом поетапної адаптації вітчизняного законодавства до асоціації із ЄС.

Разом з тим, ПДВ є інструментом соціального та економічного розвитку України, саме тому, зміна основної ставки, може суттєво вплинути на доходи бюджету. Тому доцільно визначити певні індикатори, які використовуються для оцінки фіскальної ефективності (Додаток А)[7].

ПДВ і акцизний податок є базовими складовими частинами системи непрямого оподаткування. Вона є основною системою публічних фінансів більшості країн світу. Як база оподаткування він охоплює досить значну частину ВВП де застосовуються невисокі ставки податку. Після Другої світової війни і донині ПДВ є важливим джерелом доходів для більшості як 160 країн світу. Частка ВВП у бюджеті становить від 4 % у країнах, що розвиваються і країнах із низькими доходами та до 7 % в країнах із розвиненою ринковою економікою. У країн членів ЄС в середньому частка ПДВ на протязі останніх 10 років становить понад 10 % від ВВП. Серед країн, що нещодавно запровадили цей податок, є такі, як: Ангола, Бангладеш, Бахрейн, ОАЄ, Оман, Саудівська Аравія та Суринам [8, с.155].

Дані податки в Україні відіграють важливу роль в системі доходів бюджету і системи публічних фінансів в цілому протягом тривалого періоду часу. Особливо на раніше окупованих територіях та прилеглих до зони активних бойових дій, значна частина виробничих потужностей, які зазнали пошкоджень та суб'єкти господарювання матеріальних збитків. В зв'язку із цими обставинами, а також певною необхідністю релокації зменшились

обсяги виробництва товарів і послуг [8, с.157]. Як наслідок, на такі події у даній сфері було реалізовано визначені заходи, які демонструє рис. 1.6 [9, с.39]. Зауважимо, що окремі податкові новації, які пов'язані із повномасштабним вторгненням проти України є доречними та дозволяють стабілізувати ситуацію в економіці і суспільстві. Введення на період воєнного стану ставки ПДВ в розмірі 7 % за операціями постачання на митній території України і ввезення на неї багатьох видів палива, що безперечно вдало позначиться на постачанні різних видів палива. Хоч за цими операціями і не надається бюджетне відшкодування, проте сума від'ємного значення буде зараховуватись до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.




**Рис.1.6 Напрями реалізації у сфері непрямого оподаткування**

*Джерело: [8-9]*

На цьому фоні деякі окремі рішення у даній сфері були дискусійними. Зокрема, численні зловживання в сфері імпорту транспортних засобів без оплати митних платежів стали підставою для внесення до ВРУ законопроєкту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та ін. законів України щодо перегляду деяких пільг із оподаткування» № 7418. Він регулює надання пільг щодо ввезення транспортних засобів, окрім потреб ЗСУ із 1 липня 2022 р.та його чинність було скасовано [1].

З огляду на це, зауважимо, що під час воєнного стану результати аналізу переважної більшості податкових реформ свідчать про їх надмірну лібералізацію, що у своїх наукових роботах відмічає більшість науковців. Погоджуємось, що окремі із розглянутих змін не принесли бажаного регулюючого ефекту, але створили загрози фіскальній безпеці України та передумови щодо зловживань із недобросовісними платниками податків [8, с. 159]. Проте, очевидно, що останні законодавчі новації у цій сфері повинні сприяти зростання ролі системи непрямого оподаткування і підвищити її функціонування в найближчій перспективі [10].

Разом з тим, існують значні резерви в частині підвищення ефективності адміністрування акцизного податку (далі - АП). За даними дослідження KANTAR [10] частка нелегальної тютюнової продукції зросла аж до 21,9 %. При цьому обсяг недоотриманих державою доходів становить понад 20 млрд грн (як ПДВ, так і АП).

Відмітимо, що експерти зазначають, що серед основних причин і факторів, які впливають на розширення незаконного обігу тютюнових виробів виділяють такі (рис.1.7) [10]:

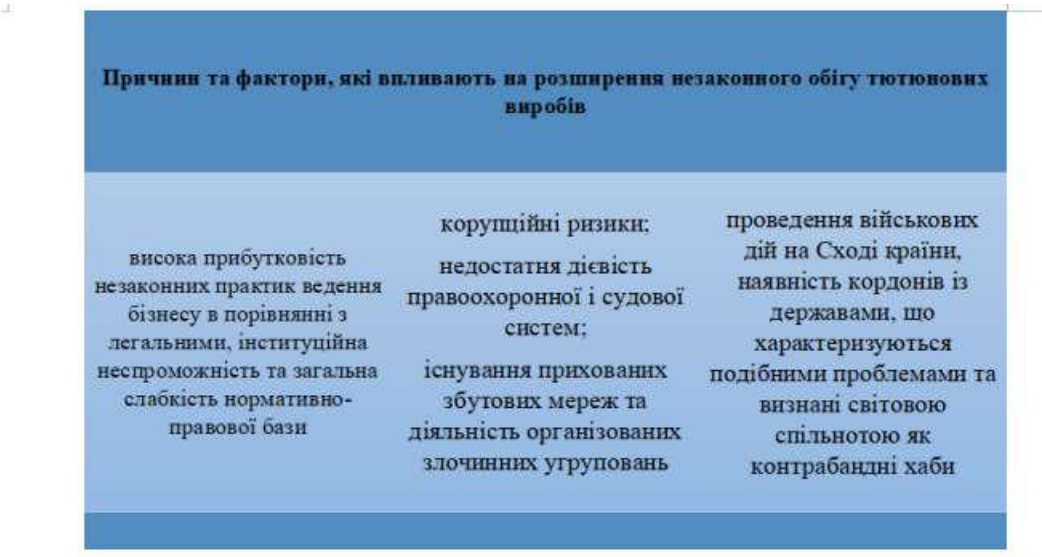



**Рис.1.7 Напрями реалізації у сфері непрямого оподаткування**

*Джерело: [10]*

На це раціональною відповіддю має бути запровадження системи контролю і відстеження руху підакцизних товарів (насамперед тютюнових і

алкогольних виробів) за стандартами ЄС. Це так звана, система Track&Trace, що може замінити звичайну (паперову) акцизну марку чи ж буде запроваджена паралельно із паперовою акцизною маркою. Для зручності розуміння даної сфери пропонуємо визначення його ознак у групи, а саме правових та економічних ознак непрямого оподаткування. До правових ознак непрямого оподаткування пропонуємо віднести (рис. 1 8):




**Рис.1.8 Правові ознаки непрямого оподаткування**

*Джерело: [11]*

Отже, гармонізація чинного законодавства у цій сфері із законодавством ЄС має на меті приведення законодавства України у відповідність до вимог законодавства ЄС. Разом з тим, проведення реформи у напрямі узгодження порядку справляння і рівня непрямих податків в Україні із наявними у ЄС. Відтак, результати гармонізації будуть сприяти упровадженню режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС; максимальному усуненню податкових перешкод на шляху руху товарів і послуг на момент уведення зони вільної торгівлі; покращенню податкових умов для діяльності вітчизняних і іноземних компаній в Україні; виходу українських підприємств на ринки Європи та ін.

Економічними ознаками непрямого оподаткування вважаємо (рис.1.9):

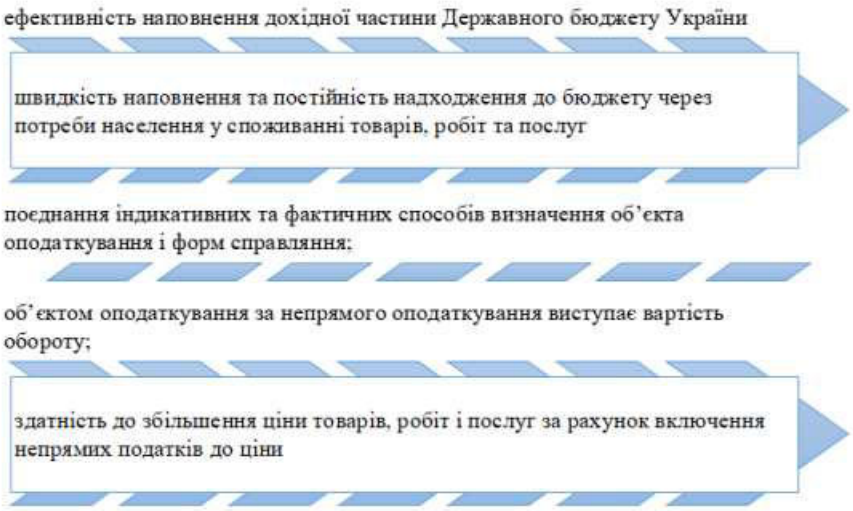



**Рис.1.9 Економічні ознаки непрямого оподаткування**

*Джерело: [12]*

Надалі із метою підвищення ефективності функціонування системи непрямого оподаткування виникає необхідність удосконалення роботи системи електронного адміністрування ПДВ, у частині автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризику, який спрямовано на забезпечення проведення ефективного автоматизованого моніторингу цих ризикових операцій задля виявлення податкових ризиків і необтяжливого для сумлінних платників проходження цього моніторингу. У частині підвищення ефективності адміністрування акцизного податку необхідним є впровадження системи Track&Trace до системи контролю за його сплатою.

## 1.2 Зарубіжний досвід непрямого оподаткування

Важливим інструментом для забезпечення фіскальної стабільності бюджету держави є непрямі податки. Різні програми та проєкти, такі як:

національна безпека, інфраструктура, освіта, охорона здоров'я, освіта, наука та технології, соціальний захист та ін. дозволяють уряду фінансувати пріоритетні сфери розвитку держави.

Їх фіскальний потенціал залежить від декількох таких факторів як: стан економіки, рівень зайнятості, доходи населення та ін. Чим більша економічна активність і купівельна спроможність населення, тим більша можливість задля держави отримати доходи від непрямих податків, таких як: ПДВ, акцизний податок та мито.

Зарубіжний досвід даної сфери свідчить про те, що їх фіскальний потенціал є високим та дозволяє фінансувати ці пріоритетні напрями і програми бюджету. Зокрема, Франція є країною, яка вперше запровадила ПДВ у 1954 році. Тут стягуються такі непрямі податки, як: (рис.1.10):




**Рис.1.10 Види непрямих податків у Франції**

*Джерело: [13-14]*

У Франції виділяють чотири види ставок ПДВ (рис.1.11). Від сплати ПДВ звільняються такі види діяльності як: медицина та медичне обслуговування; всі види страхування, лотереї, казино. Існує певний список видів діяльності, який передбачає право платника податку вибирати між ПДВ і прибутковим податком. Наприклад, здавання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність, муніципальне господарство [15, с. 30].




**Рис.1.11 Види ставок ПДВ у Франції**

*Джерело: [15]*

Звертаючись до досвіду Німеччини у цьому питанні, зазначимо, що ставка ПДВ встановлена на рівні 19% та 7%, яка застосовується до ліків і журнально-книжкової продукції. За незначних оборотів підприємці платять податок за ставкою 8% чи звільняються від сплати ПДВ. В т.ч., від сплати ПДВ звільнені підприємства лісового і сільського господарства, товари, які експортуються, внутрішній та міжнародний транспорт (за винятком автомобільних та залізничних перевезень і деяких внутрішніх водних шляхів) [16, с. 70].

Впровадження позитивного досвіду розвинутих країн щодо диференціації ставок АП на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований, неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо) сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів і регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище [17, с. 70].

Проте варто звернути увагу, що акциз є специфічним податком, що має за мету ефективне його застосування законодавцем. Реалізація його реформ важлива тим, що призведе до формування стабільної та прозорої правової бази та до збільшення доходів бюджету [17, с. 72].

Прикладом формування вдалої системи взаємозв’язків податкових органів і платників податків є запроваджений експеримент горизонтального

моніторингу у Нідерландах. В процесі його реалізації було підписано угоди із двадцятьма підприємствами про співпрацю та нагляд. Запровадження горизонтального моніторингу у даній сфері вплинуло і на ситуацію із розвитком економіки країни в цілому (рис.1.12) [18, с. ]:

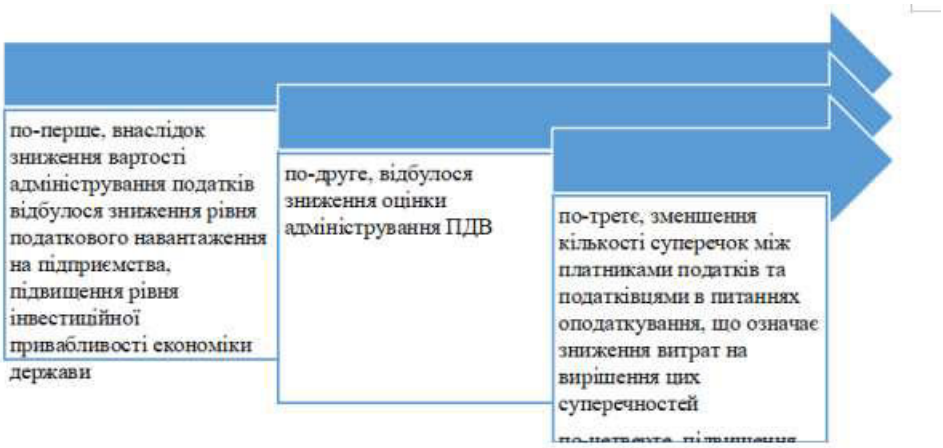



**Рис.1.12 Основні підходи податкових міжнародних систем**

*Джерело: [18]*

Як було зазначено вище, нині вдосконалення вітчизняної сфери правового регулювання непрямого оподаткування можна здійснити шляхом адаптації національного законодавства до вимог ЄС та удосконалення процесів адміністрування ПДВ. Система непрямого оподаткування є недосконала, саме тому, потребує подальшого реформування із урахуванням досвіду зарубіжних країн.

Визначено три основні підходи, що найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем, що демонструє рис. 1.13. Встановлено, що для України на такому етапі характерний саме процес податкової координації [18-19].

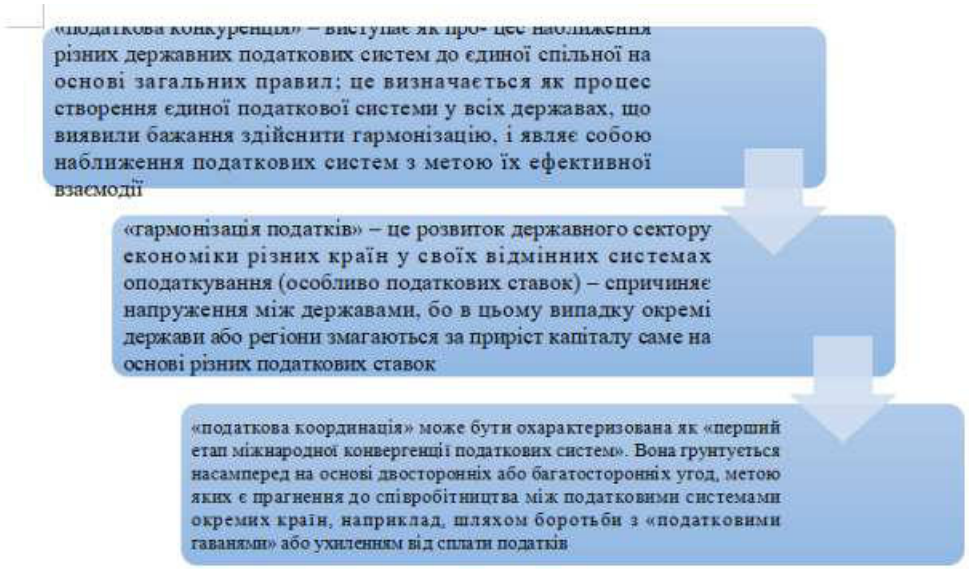



**Рис.1.13 Основні підходи податкових міжнародних систем**

*Джерело: [18-19]*

На даний момент країни-члени ЄС не досягли чіткої гармонізації у сфері чинного законодавства, які б стосувались єдиної податкової бази, ставок і звільнень. Податкова політика визначається кожною країною самостійно і не є частиною загальних компетенцій у рамках ЄС. Це призводить до виникнення шкідливої податкової конкуренції між країнами, що може стати на заваді для руху товарів, капіталу і робочої сили на єдиному ринку. Усунення даної проблеми та забезпечення більш ефективної роботи єдиного ринку, потребує чіткої гармонізації податкового законодавства і систем оподаткування. Однак, країни-члени ЄС не мають єдиної позиції щодо цих питань, тому більшість аспектів оподаткування визначаються національними законами [7].

Ключові перешкоди на шляху до податкової гармонізації у країнах ЄС можуть включати наступні, що демонструє рис. 1.14.

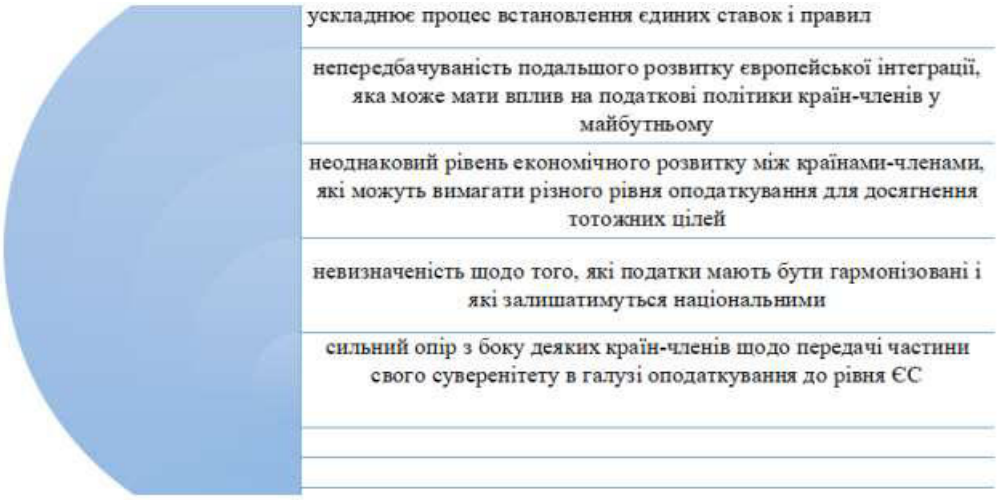



**Рис.1.14 Ключові перешкоди щодо реалізації гармонізації чинного законодавства у сфері непрямого оподаткування**

*Джерело: [7,20]*

Не зважаючи на визначені розбіжності, фіскальна ефективність непрямих податків у країнах ЄС є досить значуща. Вони забезпечують значний дохід для бюджету окремих держав і можуть становити значну частину доходів від податків в деяких країнах. Окрім того, податки на споживання в країнах ЄС можуть мати регулятивну функцію, яка дозволяє контролювати попит на різні види товарів та послуг і забезпечувати економічну стабільність. В цілому ж, фіскальна роль податків на споживання в країнах ЄС має важливе значення для економіки і доходів бюджету [21].

Непрямі податки є головним джерелом фінансування державного бюджету, однак нині система непрямого оподаткування в Україні потребує серйозної реформи і удосконалення із використанням кращих практик країн-членів ЄС. Один із основних напрямів модернізації цієї системи є гармонізація чинного законодавства вимогам ЄС, боротьба із тіньовою економікою і підвищення контролю з боку державних органів за адмініструванням податків. Слід зазначити, що найбільшими бюджетоутворюючими податками є ПДВ, нижчі показники належать АП і миту. Разом з тим, присутнє незначне скорочення фіскальної значимості непрямих податків, що обумовлено кризовими явищами в Україні.

У світовій практиці використання податків на споживання має як позитивні, так і негативні явища. Позитивні аспекти полягають у тому, що ці податки є значною мірою прозорими і простими при їх стягненні. Вони охоплюють широке коло платників, тим самим забезпечують стабільні потоки доходів Уряду і стимулюють економічний зріст. Негативні аспекти включають те, що вони можуть бути прогресивними, тобто відносно важче сплачуються малозабезпеченими верствами населення, які мають низьку купівельну спроможність.

Зауважимо, що країни ЄС успішно використовують механізми непрямих податків, що дозволяє забезпечити необхідний рівень фіскальних надходжень до бюджету і врегулювати споживчі показники. Необхідно також забезпечити прозорість і ефективність митної служби як органу, який забезпечує стягнення митних платежів. Крім того, варто розглянути можливість впровадження нових механізмів оподаткування, які б дозволили збільшити фіскальні надходження і стимулювати економічний розвиток України.

.

# РОЗДІЛ 2
# АНАЛІЗ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

## 2.1. Аналіз динаміки непрямого оподаткування

Процес формування державного бюджету прямо залежить від обсягів податкових надходжень. Розмір податків залежить від ряду факторів: особливостей податкової політики, рівня економічної активності суб'єктів господарювання, диверсифікації податків та розмірів податкових ставок. Практика формування податкових надходжень в Україні демонструє значну залежність доходної частини від обсягів податкових надходжень (див. табл. 2.1.).

*Таблиця 2.1*

**Частка непрямих податків до Державного бюджету України з 2019 по 2023 роки, млн грн**

| Показники | Роки | | | | | Темпи приросту 2023/2019 % |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | |
| Непрямі податки | 532134 | 569357 | 737118 | 608459 | 748143,9 | 100 |
| Всього податкових надходжень | 799776 | 851115,6 | 1107090,9 | 949764,4 | 1203544,1 | 150 |
| Частка непрямих податків у податкових надходженнях | 66,5 | 66,9 | 66,6 | 64,1 | 62,2 | 7 |

*Джерело: [22, с. 104; 23]*

Протягом досліджуваного періоду частка непрямих податках в доходах Державного бюджету України є достатньо значною. У період з 2019 року до 2022 року вага непрямих податків у структурі доходів бюджету коливалась в межах 64 – 67 %, що свідчить про їх значний вплив у порівнянні з прямими податками.

В структурі непрямих податків найбільша вага припадає на податок на додану вартість. Особливістю даного податку є те, що він сплачується на всіх етапах виробництва та реалізації продукції і вважається найбільшим бюджетоутворюючим податком. Динаміка надходжень податку на додану вартість ( далі – ПДВ) відображена на рис 2.1.

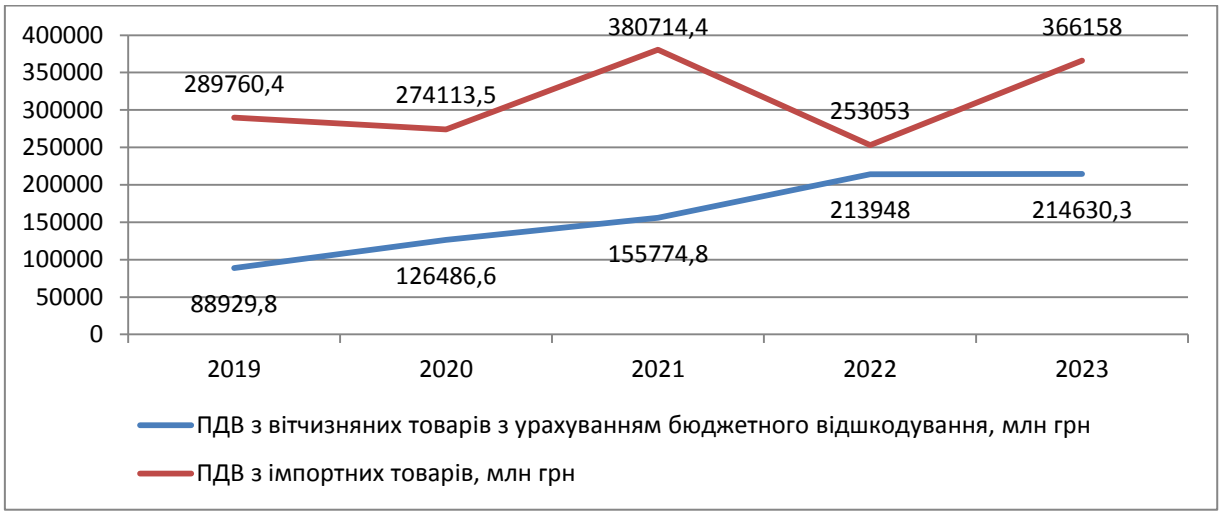



**Рис. 2.1. Динаміка надходжень податку на додану вартість з 2019 по 2023 рік, млн грн**

*Джерело: [23-27]*

Динаміка надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України дозволяє зробити наступні висновки:

- значна залежність надходжень податку на додану вартість від обсягу імпорту на територію України. Це знаходить своє відображення в розмірі ПДВ від оподаткування імпортних товарів. З 2019 по 2021 рік спостерігається зростання надходжень у розмірі 90954 млн грн, за три роки відносний приріст склав 31 %. З початку повномасштабного вторгнення спостерігається зниження обсягів надходжень податку у зв'язку із скороченням обсягів імпорту. У грошовому вираженні сума податку у 2022 році у порівнянні з попереднім періодом скоротилась на 127661,4 млн грн, частка зменшення у відсотковому виразі – 66 %.

- скорочення частки імпорту у період 2022 року позитивно вплинуло на надходження від податку на додану вартість з вітчизняних товарів. Протягом

2019 – 2022 року надходження зросли на суму 125018,2 млн грн, відносний приріст склав 240 грн. Станом на 2020 рік річний приріст склав 37556,8 у порівнянні з сумою надходжень у 2019 році, у 2021 році зростання податку відбулось на суму 29288,2 млн грн.

- важливим аспектом у аналіз ПДВ є наявністю бюджетного відшкодування. З 2020 по 2021 рік обсяг бюджетного відшкодування збільшився на 11, 59 % та склав 16592, 5 млн грн. проте вже у 2022 році прослідковується зниження бюджетного відшкодування ПДВ на 47,03и% (75109,18 млн грн). Така ситуація була спричинена наступними факторами:

1. припинення діяльності частини підприємств, які були платниками податків;

2. брак бюджетних ресурсів для забезпечення подальшого відшкодування, що спричинило тимчасове припинення даних виплат;

3. ускладнення процедур адміністрування податку;

4. тимчасове блокування податкових накладних у період військового стану.

У розрізі місяців бюджетне відшкодування ПДВ у 2022 році мало наступні тенденції: у січні відшкодування склало 18,52 млрд грн, у лютому – 12,07 млрд грн, березні – 0,82 млрд грн, у квітні – травні – процес відшкодування був призупинений. В наступні місяці відшкодування відбувалось періодично, але не в повному обсязі.

Фіскальний потенціал податку на додану вартість характеризує його вага у структурі внутрішніх податків, які надходять до державного бюджету країни (див. рис. 2.2). Питома вага ПДВ у внутрішніх податках доводить твердження, що доходи країни залежать від обсягів імпортованих товар, частка ПДВ з вітчизняних товарів демонструє зростання з 2019 по 2022 рік, проте у 2023 році відсоток надходжень скоротився на 4 пункти. Однак, не

зважаючи на зниження частки у структурі внутрішніх податків спостерігається зростання їх грошового вираження, що відображено на рис.2.2.

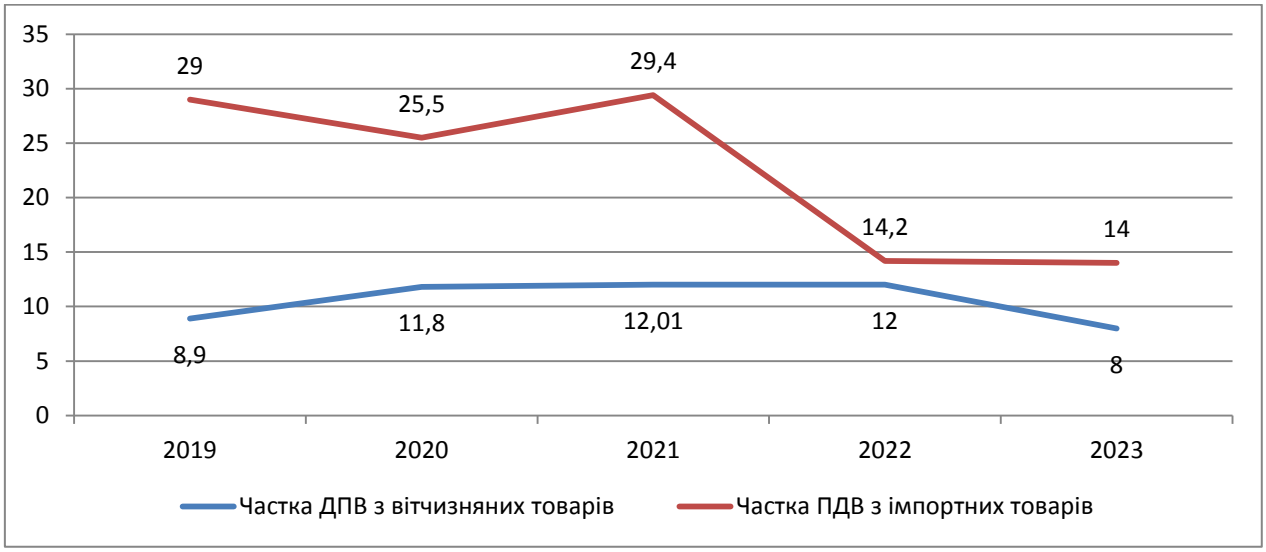



**Рис.2.2. Частка ПДВ у структурі внутрішніх податків на товари та послуги, %**

*Джерело: [23-27]*

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що фіскальний потенціал податку на додану вартість в Україні є недостатньо розкритим. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне виділити основні переваги та проблеми в системі оподаткування податком на додану вартість (див. табл.2.2)

*Таблиця 2.2*

**Основні переваги та проблеми в системі оподаткування податком на додану вартість в Україні**

| Переваги | Проблеми |
|---|---|
| Зручність адміністрування | Несвоєчасні виплати бюджетного відшкодування |
| Широка база оподаткування | Нестабільність нормативно – правового забезпечення |
| Відсутність прив'язки до майнових прав | Несприятливий податковий клімат |
| Спрощена система сплати | Проблеми у механізмі організації стягнення податку |
| Стабільність | Висока ставка оподаткування |
| Складність ухилення від сплати | Дискусійність питання справедливості сплати |

*Джерело: [29-30]*

Варто зазначити, що висока ставка податку не гарантує миттєве наповнення державного бюджету. Вирішальним фактором у даному випадку є створення сприятливого клімату для розвитку підприємництва та зниження податкового навантаження на платників податків. На думку експертів оптимальною є ставка 15-17 %[28].

Другим за обсягами фіскальної ефективності серед внутрішніх непрямих податків є акцизний податок (далі – АП). Зважаючи на широку базу оподаткування його можна вважати вагомим, оскільки доходи від даного податку за умов мирного часу характеризуються відносною стабільністю.

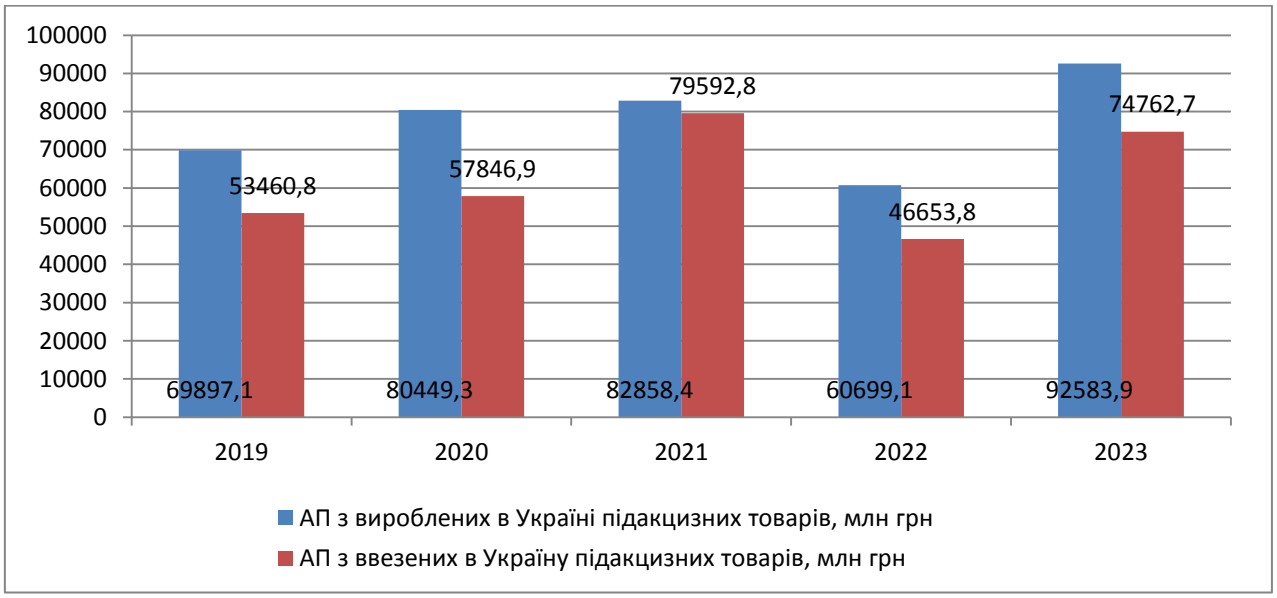



**Рис.2.3. Динаміка надходження акцизного податку у доходах Державного бюджету України, млн грн**

*Джерело: [23-27]*

Частка акцизного податку у 2022 році становила 8 %. Протягом 2023-2024 років уряд прогнозував зростання частки АП до 10 %. Такий прогноз можна пояснити наступними факторами: підвищення цін на підакцизні товари та послуги, зростання вартості тютюнових виробів, оподаткування пального без застосування пільгового режиму, зростання обсягів реалізації підакцизних товарів, збільшення обсягу експорту та імпорту підакцизних товарі тощо[31].

Проте за даними Міністерства фінансів України прослідковується фактичне виконання доходів від акцизного податку на рівні 6,3 %(2023) та 7,15 % (2024) у загальному обсязі доходів[23-27].

На відміну від ПДВ статистичні дані Міністерства фінансів України свідчать про значний обсяг оподаткування АП товарів, виготовлених на території України. Так з 2019 по 2021 рік приріст податкових надходжень від оподаткування підакцизних товарів, виготовлених на території України, становив 12961,3 млн грн. У 2022 році спостерігається падіння надходжень від АП, яке спровоковане початком військових дій, падінням ділової активності підприємств, міграцією населення та запровадженням пільгового оподаткування. З 2022 по 2023 рік спостерігається зростання доходів від акцизного оподаткування товарів українського виробництва на 31884,8 млн грн.

Слід наголосити, що частина об'єктів оподаткування АП має ряд характеристик, які шкодять здоров'ю людини та навколишньому середовищу. В рамках адаптації українського податкового законодавства до європейських стандартів була створена програма, яка передбачала зростання вартості тютюнових виробів в розмірі не менше 90 євро за 1 тис штук [32].

Протягом 2018 – 2024 років були сформовані наступні тенденції в оподаткуванні тютюнових виробів:

- ставка акцизного податку з оподаткування тютюнових виробів зросла в три рази;
- у загальній вартості пачки цигарок частка акцизного податку – 70 %;
- зростання частки тіньового ринку, скорочення легального ринку вдвічі;
- станом на 2023 рік середньорічний рівень нелегальної торгівлі становить 21,8 % (для порівняння значення аналогічного показника у попередньому періоді становило 19,9 %);
- орієнтовний розмір бюджетних втрат від даного податку становить 23 млрд грн[32].

Основною метою зростання вартості тютюнових виробів є стимулювання населення, яке курить переходити на засоби паління, які завдають менше шкоди для здоров'я. У результаті опитування, проведеного у 2023 році Київським міжнародним інститутом соціології були виявлені наступні результати:

- «вживають тютюнові та нікотинові вироби – 27,4 %;
- цигарки споживають 83 % опитаних респондентів;
- курцями цигарок є 22,2 %;
- використання електронних сигарет та пристроїв – 3,3 %;
- використовують тютюнові вироби електронного нагрівання – 3 %[32].

В структурі доходів Державного бюджету України серед непрямих податків важливе місце займає мито, основне завдання якого – це захист інтересів вітчизняних товаровиробників та наповнення бюджету. З точки зору фіскальної значимості митні платежі можна вважати достатньо вагомими, оскільки їх частка становить 40% у доходах бюджету (див. рис. 2.4). У розвинених країнах значення цього показника становить близько 30 %, що свідчить про значну залежність національної економіки від імпорту (імпортованих товарів).

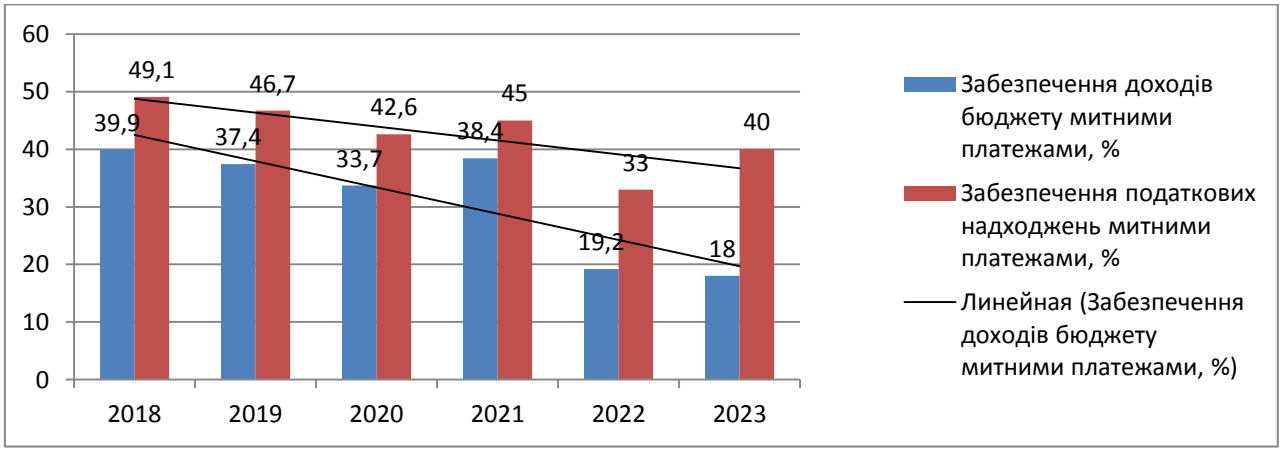



**Рис.2.4. Частка митних надходжень в доходах бюджету та в податкових надходженнях, %**

*Джерело: [34]*

У структурі податкових надходжень в довоєнний період частка мита становила близько 45 %, тоді як в розвинених країнах світу – більше 60%. Протягом 2018 – 2020 років простежується зниження частки обох показників, відображених на рис.2.4. Така ситуація пояснюється наступними чинниками:

економічні проблеми в межах держави;

значні недоліки в роботі Митних органів;

пандемія корона вірусу;

світове падіння обсягів імпорту [32].

Схожі тенденції щодо митних платежів простежувались в країнах Європейського Союзу та Єврозони.

У 2021 році спостерігається пожвавлення зовнішньо – економічної активності, що призвело до збільшення надходжень митних платежів до Державного бюджету, у 2022 році спостерігається стрімке падіння обох показників у зв’язку із початком повномасштабного вторгнення росії. Станом на 2023 рік можна побачити, що незначне сповільнення темпів скорочення забезпечення бюджету митними платежами у порівнянні з аналогічним періодом 2022 року. Зростання надходжень митних платежів відбулось на рівні 7 в.п., що може свідчити про відновлення фіскального потенціалу митних надходжень. Проте тенденції подальших надходжень для обох показників є негативними, про що свідчать лінії трендів.

В цілому варто зазначити, що митні надходження до Державного бюджету України мають нестабільну динаміку. Тому для подальшого аналізу необхідно розглянути структуру митних платежів з 2018 по 2023 рік див. табл. 2.3. Станом на 2022 рік обсяг надходжень від імпорту скоротився на 49 % у порівнянні з 2021 роком, що пояснюється низкою урядових стабілізаційних заходів економіки у вигляді пільгових умов оподаткування для окремих груп товарів.

Найбільший приріст обсягів імпортних операцій прослідковується в 2018, 2019 та 2021 роках, що позитивно відобразилось на формуванні доходів державного бюджету за рахунок митних надходжень. Скорочення митних

платежів з початку 2022 року пов’язано з: тимчасовою зупинкою в роботі окремої частини митниць, блокуванням морських портів, зменшенням економічної активності зовнішньоекономічних суб’єктів у зв’язку з невизначеністю та значними ризиками, закриттям повітряного простору тощо.

*Таблиця 2.3*

**Структура надходжень митних платежів до державного бюджету з 2018 по 2023 рік**

| Показник\Роки | 2018 | | 2019 | | 2020 | | 2021 | | 2022 | | 2023 | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | млн дол | % | млн дол | % | млн дол | % | млн дол | % | млн дол | % | млн дол | % |
| Загальна сума митних надходжень, млн дол | 13673,8 | 100 | 14550,6 | 100 | 13454,9 | 100 | 17933,7 | 100 | 9231,5 | 100 | 6595,9 | 100 |
| У т.ч.: | | | | | | | | | | | | |
| ПДВ | 10786,9 | 78,9 | 11191,6 | 76,9 | 10141,7 | 75,4 | 13930,2 | 77,7 | 7782 | 84,3 | 5237,7 | 79,4 |
| АП | 1914,5 | 14 | 2198,6 | 15,1 | 2204,8 | 16,4 | 2657,1 | 14,8 | 726 | 7,9781,4 | | 11,9 |
| Мито | 972,4 | 7,1 | 1160,4 | 8 | 11084,4 | 8,2 | 1346,4 | 7,5 | 723,5 | 7,8 | 576,8 | 8,7 |

*Джерело: [34]*

Податковий імпорт товарів у 2022 році скоротився у 2,7 рази у порівнянні з 2021 роком. У матеріальному вираженні імпорт товарів зменшився з 68,2 млн тон до 25,8 млн тон. Найбільший обсяг зниження митних платежів у 2022 році у порівнянні з попереднім спостерігається за такими групами товарів:

- нафта та нафтопродукти – близько 53 млрд грн;
- кам’яне вугілля та кокс – близько 10 млрд грн;
- легкові автомобілі – близько 32 млрд грн.

Аналіз непрямих податків у структурі доходів Державного бюджету України демонструє значну залежність від обсягів оподаткування внутрішніми податками. Крім того варто зазначити, що на обсяг доходів бюджету значний вплив здійснюють зовнішні та внутрішні фактори, які

мають критичний вплив на розвиток економічних процесів. Для подальшого аналізу вважаємо за необхідне здійснити оцінку непрямих податків в контексті світового досвіду, виокремити характерні риси системи оподаткування та визначити пріоритети
подальшого розвитку системи непрямого оподаткування в Україні.

## 2.2. Оцінка непрямого оподаткування в структурі надходжень державного бюджету: вітчизняний та світовий досвід

Практика використання системи непрямого оподаткування характерна для всіх розвинених країн світу. В структурі доходів держав найбільшу питому вагу мають податкові надходження (прямі та непрямі податки), збори на соціальне забезпечення та міжбюджетні трансферти (див. рис. 2.5). На теренах країн Європейського Союзу у 2019 – 2020 роках відбулось незначне зниження обсягу податків на споживання у зв'язку з коронавірусною інфекцією, проте обсяг інших надходжень практично не зазнав суттєвих змін[36].

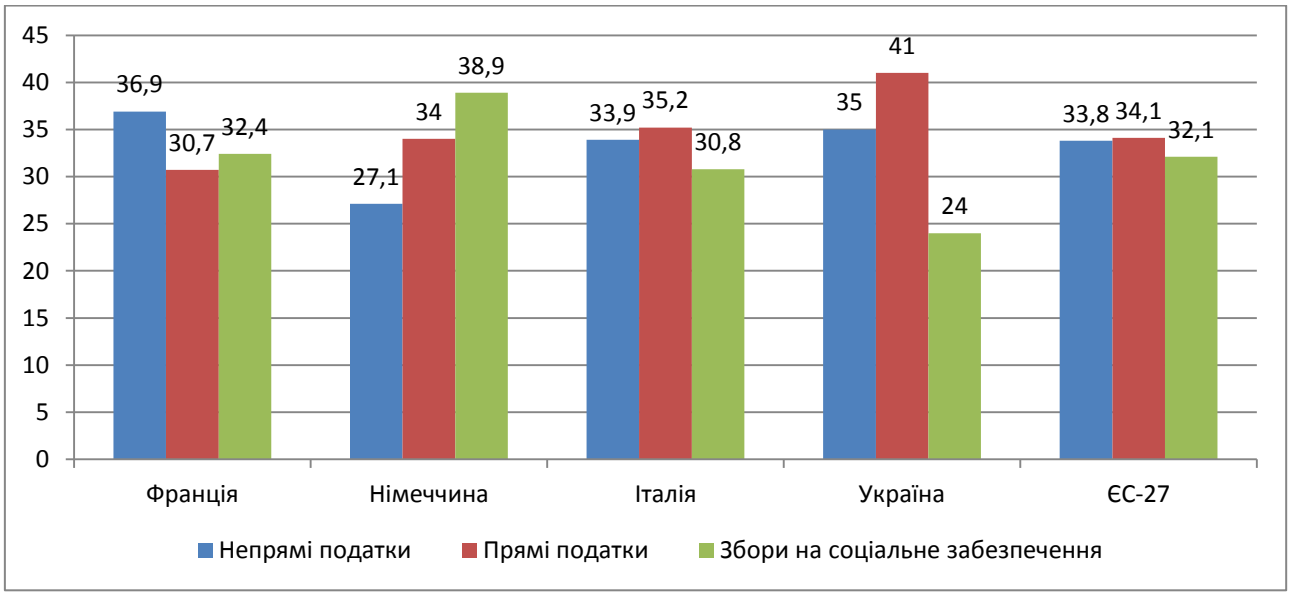



**Рис.2.5. Структура державних доходів в Україні та світі у 2022 році, %**

*Джерело: [36-38]*

Частка непрямих податків розвинених країн світу у відсотковому відношенні суттєво не відрізняється від української практики. Виключенням є Німеччина, в якої частка доходів від непрямих податків знаходиться на рівні 27,1, тоді як в Україні аналогічний показник становить 35 %. Частка прямих податків України у порівнянні з іншими є найбільш значною – 41 %, тоді як рівень прямого оподаткування європейських країн коливається в межах від 30,7 до 35,2%. Збори на соціальне забезпечення (соціальні податки) в Україні мають найменшу питому вагу у порівнянні з європейською практикою. Їх частка в доходах України становить 24 %, тоді як європейські країни використовують збори на соціальне забезпечення у обсязі 30,8-38,9 %

З точки зору непрямого оподаткування слід зазначити, що надходження від даної групи податків не мають суттєвої прямої залежності від податкової ставки. Для порівняння на рис.2.6. відображено ставки ПДВ в Україні та світі.

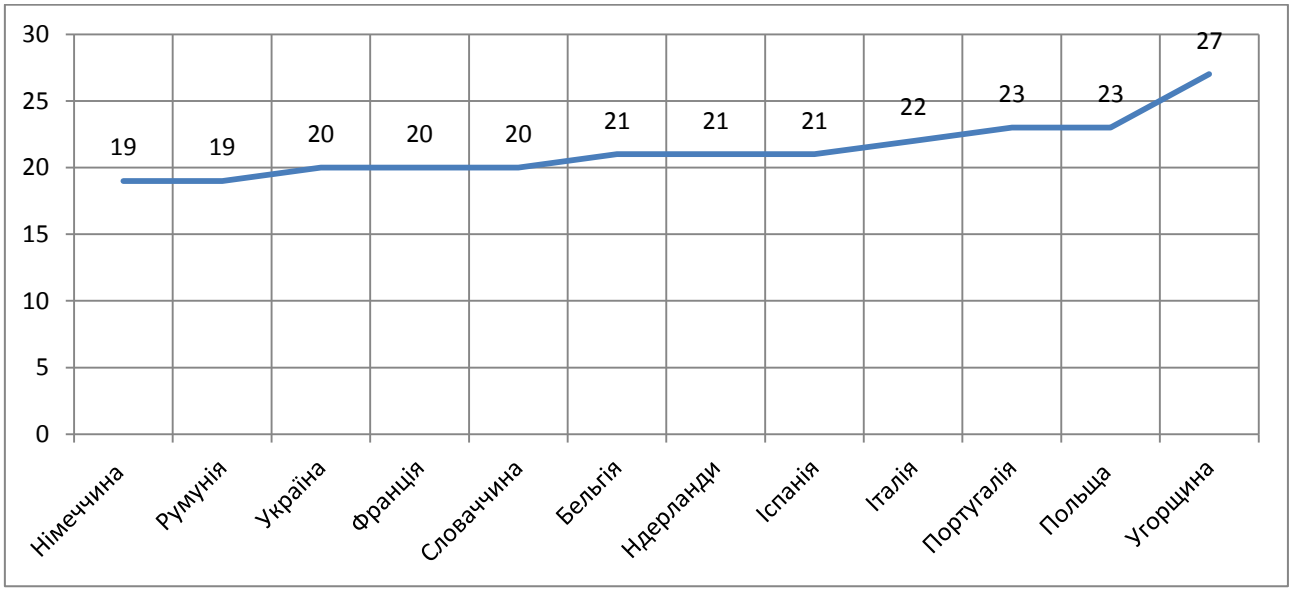



**Рис. 2.6. Ставки ПДВ в Україні та світі, %**

*Джерело: [35]*

З 12 країн ставка ПДВ 20 % характерна для 3 країн включаючи Україну. В 2 з 12 країн ставка ПДВ – 19 %. В Бельгії, Нідерландах та Іспанії

ставка ПДВ – 21 %. У 4 з 12 країн ставка податку більша за 20 %. Найбільша ставка ПДВ застосовується в Угорщині – 27 %.

На думку експертів, ставка оподаткування має опосередкований вплив на інтенсивність податкових надходжень. До основних факторів впливу варто віднести:

- стратегічні цілі фінансової політики;
- стан інвестиційного клімату;
- рівень ділової активності підприємницьких структур;
- рівень споживчого попиту (стосується непрямого оподаткування);
- рівень тінізації економіки тощо.

Варто відзначити, що навантаження митними платежами у розрахунку на 1 дол США від обсягу податкового імпорту з 2018 по 20221 роки коливається від 0,26 до 0,27 цента (див. табл. 2.4). На думку Захожая К. В., Рудик Н. В., Сивульської Н. М. значення даного показника вдалось досягнути за рахунок[34]:

- підвищення ефективності адміністрування митних платежів;
- посилення контролю у сфері використання податкових пільг;
- проведення превентивних заходів щодо незаконних схем ввезення товарів на територію України;
- своєчасне та достовірне декларування;
- підвищення нагляду за правильністю визначення об’єктів оподаткування;
- підвищення якості управління ризиками у сфері митного оподаткування тощо.

За даними, систематизованими в таблиці 2.4, можна побачити, що найбільший обсяг податкового навантаження на імпорт має ПДВ з ввезених товарів на територію України. З 2018 по 2021 рік значення даного показника склало 0,21, у 2022 та 2023 роках спостерігається незначне зниження даного показника.

*Таблиця 2.4*

**Обсяг податкового імпорту та податкового навантаження на імпорт**

| Податки | Роки | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 |
| Оподаткований імпорт, млрд дол | 52,73 | 54,57 | 49,43 | 67,82 | 44 | 29,05 |
| Коефцієнт митного навантаження на імпорт, у т.ч.: | 0,26 | 0,27 | 0,27 | 0,26 | 0,25 | 0,22 |
| ПДВ | 0,20 | 0,21 | 0,21 | 0,21 | 0,20 | 0,17 |
| АП | 0,04 | 0,04 | 0,04 | 0,04 | 0,03 | 0,030,03 |
| Мито | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 | 0,02 |

*Джерело: [34]*

Схожа ситуація прослідковується стосовно акцизного оподаткування товарів ввезених на територію країни, зниження митного навантаження становило 0,1 пункт. Основною передумовою до падіння податкового навантаження ПДВ та АП стало застосування податкових пільг для підтримки економіки.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що Україна є дуже залежною від імпорту товарів. У зв'язку з цим варто розглянути рівень митного навантаження на економіку країни (див. рис. 2.7)

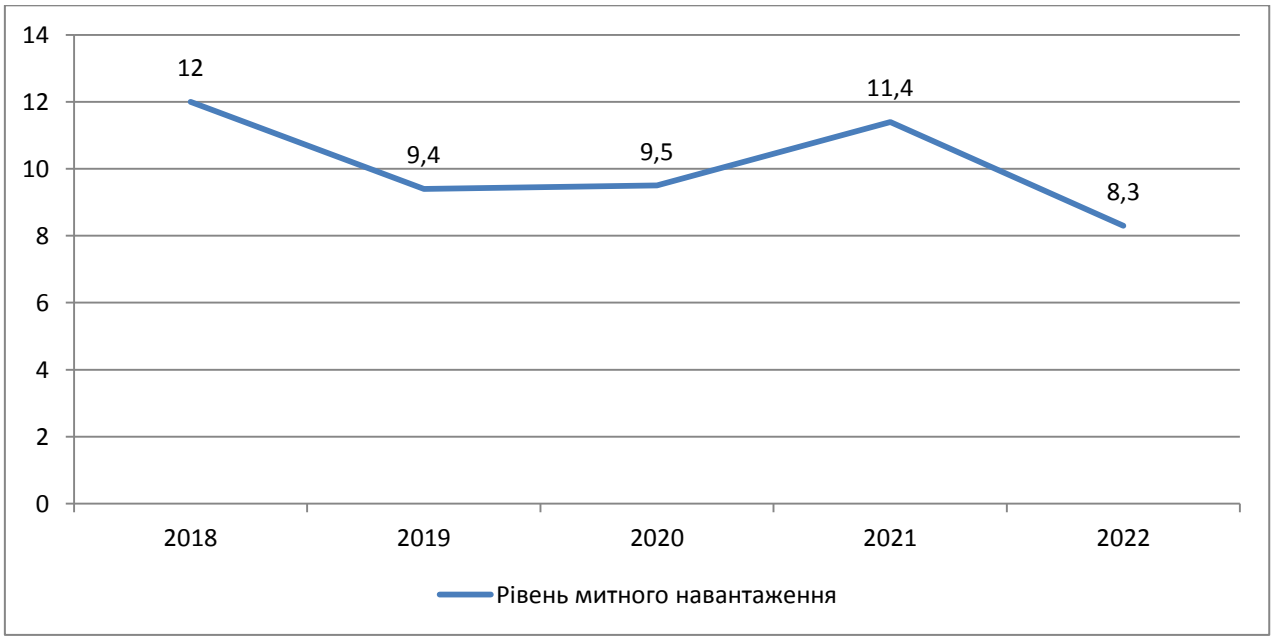



**Рис.2.7. Рівень митного навантаження на економіку України, %**

*Джерело: [34]*

Найвище значення митного навантаження на економіку спостерігається у 2018 році – 12 %. Станом на 2019 рік митне навантаження на економіку суттєво скоротилось, значення показника знизилось на 2,6 в.п. та становило 9,4 %. Приріст митного навантаження на 1 в.п. спостерігається у 2020 році. Такі тенденції, на думку Захожая К. В., Рудик Н. В., Сивульської Н. М., спровоковані наступними факторами:

«політична нестабільність;

недостатня ефективність фіскальної та монетарної політики;

наявність недоліків у роботі митних органів України» [34].

Залежність від імпорту створює передумови до обмежених дій держави щодо реформування системи непрямого оподаткування в умовах воєнного часу. У зв’язку з цим необхідно розглянути пріоритетність розвитку та підтримки вітчизняного товаровиробника з метою зниження імпортозалежності та формування стійкої бази оподаткування. Проте ці дії варто здійснювати поступово, тому що миттєва відмова від імпортних товарів може призвести до тяжкої економічної кризи. Для поступового посилення політики підтримки вітчизняного товаровиробника варто вжити наступних кроків у системі митного оподаткування:

1. диверсифікувати ставки мита в залежності від того, який саме товар імпортується: готовий виріб, комплектуючі чи частини механізму. Це дозволить посилити політику протекціонізму та може пожвавити ділову активність підприємств.

2. впровадження уніфікованих підходів до номенклатури товарів згідно європейських стандартів з метою мінімізації суб’єктивних підходів до визначення митної вартості імпортованих товарів на митну територію України.

3. Створення методологічних підходів щодо визначення оптимального рівня митного навантаження на економіку України та поступове їх застосування на практиці.

З точки зору практики формування бюджетних доходів в провідних країнах світу варто відмітити, що в Україні в 2022 році серед інших країн що представлені у вибірці, найвищий рівень частки прямих податків. Тому подальше їх зростання може призвести до підвищення рівня тінізації економіки. Така практика вже спостерігається на ринку тютюнових виробів через вимогу ЄС щодо уніфікації та гармонізації підходів до оподаткування. Приховування доходів та ухилення від сплати податків має негативні наслідки для розвитку економіки країни через хронічний характер бюджетного дефіциту. У зв’язку з цим варто приділити особливу увагу посиленню заходів державного фінансового контролю, зокрема: збільшення обсягів кримінальної та адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства; проведення систематичних камеральних перевірок платників податків, які займаються підприємницькою діяльністю тощо. Вказані заходи здатні створити передумови до гармонізації податкової системи відповідно до європейських стандартів, створити передумови для зростання бюджетних надходжень у формі непрямих податків.

# РОЗДІЛ 3
# ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ ІЗ УРАХУВАННЯМ ДОСВІДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

У контексті проведеного дослідження варто звернути увагу на систему оподаткування в цілому та її конкурентоспроможність у порівнянні із ін. країнами ЄС. Ці тенденції демонструє табл.3.1.

*Таблиця 3.1*

**Конкурентоспроможність системи оподаткування України у порівнянні із країнами ЄС**

| Країна | місце | рахунок | ставка | | база | | адміністрування | | комплаєнс | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | ранг | бал | ранг | бал | ранг | бал | ранг | бал |
| Австрія | 4 | 92 | 1 | 100 | 10 | 59,3 | 6 | 88,2 | 3 | 97,5 |
| Греція | 9 | 69 | 5 | 56,5 | 11 | 25,7 | 2 | 98,4 | 5 | 78,5 |
| Естонія | 1 | 100 | 1 | 100 | 1 | 100 | 9 | 75,2 | 1 | 100 |
| Латвія | 5 | 87 | 2 | 89,2 | 2 | 79 | 7 | 78,4 | 5 | 78,5 |
| Литва | 11 | 61,9 | 2 | 89,2 | 4 | 76,1 | 11 | 22,1 | 8 | 45 |
| Польща | 7 | 82,8 | 4 | 67,4 | 5 | 75,6 | 5 | 89,8 | 6 | 78 |
| Словаччина | 3 | 93 | 1 | 100 | 8 | 68,4 | 3 | 98,1 | 4 | 82,7 |
| Словенія | 6 | 83,2 | 3 | 78,3 | 7 | 71,5 | 1 | 100 | 7 | 62,4 |
| Угорщина | 10 | 66,5 | 6 | 23,8 | 3 | 76,9 | 10 | 70,6 | 5 | 78,5 |
| Чехія | 2 | 95 | 2 | 89,2 | 6 | 75,4 | 4 | 93,5 | 2 | 98,8 |
| Україна | 8 | 70 | 1 | 100 | 9 | 61,9 | 8 | 77,8 | 9 | 23,5 |

*Джерело: складено автором на основі: [40. 41]*

Як видно із табл.3.1 Україна займає 8 місце по даному показнику із вибірки 11 країн. В контексті даного питання зауважимо, що виникає потреба в удосконаленні не лише сфери непрямого оподаткування, а і усієї системи оподаткування.

Україна має середньоєвропейський рівень оподаткування ПДВ серед європейських країн. Однак, зауважимо, що в цілому питання особливостей стягнення податків залишається відкритим. У світовій системі непрямого оподаткування поєднуються 2 складові – акцизи і мито. Досвід зарубіжних країн у сфері непрямого оподаткування і перерозподілу ВВП показує, що дані податки відіграють неоднакову роль у різних країнах. У розрізі дослідження акцизного податку щодо тютюнових виробів варто розглянути підходи різних країн та їх мотивацію щодо зростання даного виду податку (див. табл.3.2).

*Таблиця 3.2*

**Позиції провідних країн світу щодо підвищення АП на тютюнові вироби**

| Країна | Мета збільшення податків на тютюнові та нікотинові вироби |
|---|---|
| Чехія | «Економічно мотивувати курців цигарок переходити на альтернативи зі зменшеним ризиком» |
| Польща | «Акцизи встановлюються за принципом: менше шкоди – менше податку» |
| Італія | «Рівень акцизу повинен відповідати розміру соціальної шкоди, завданої споживанням» |
| Австрія | «Принцип зменшення шкоди потрібно включити до структури оподаткування» |
| Румунія | «Акцизи на тютюнові вироби електричного нагрівання мають бути нижчими ніж на цигарки» |
| Португалія | «зменшення шкоди від тютюну з ризиком продовження споживання нікотину» |
| Велика Британія | «Рівень оподаткування має прямо відповідати ризикам для здоров'я, які вони представляють щоб спонукати до менш шкідливого» |

*Джерело: складено автором на основі: [32]*

Для України важливим пріоритетом є створення системи непрямого оподаткування, яка б відповідала вимогам ЄС. Ці податки є значним джерелом доходів для країн, що є членами ОЕСР (OECD). На сьогодні за їх рахунок формується третина податкових надходжень у бюджетах країн ЄС.

Зауважимо, що у структурі непрямих податків ПДВ займає найбільшу питому вагу і має стабільний рівень відносно ВВП. Зокрема, у США і Японії ці податки становлять менше як 10% від загального оподаткування та менше 2,5% від ВВП. Тоді як в Угорщині або Новій Зеландії - більше 26% податкових надходжень і більше 9% від ВВП цих країн [42, с. 110]. За даними Євростату [40] середня частка непрямих податків для країн ЄС складає близько 7,8% від ВВП. Разом з тим, зауважимо, що до країн із найвищим рівнем частки непрямих податків належать: Угорщина (27,2%), Фінляндія (22,9%), Хорватія (22,7%) і Литва (22,5%). Найнижчий рівень даного показника було зафіксовано у Люксембурзі (1,6%), Ірландії (2,5%) і Латвії (3,6%) [40].

Ключовими недоліками даної сфери у країнах ЄС можуть бути такі як [42, с.112]:

- різні типи податкових систем і правил, які ускладнюють процеси установлення єдиних ставок та правил;
- різний рівень економічного розвитку, який вимагає різного рівня ставок оподаткування задля досягнення однакових цілей;
- невизначеність у сфері щодо податків, які мають бути гармонізовані та які можуть залишитись національними;
- сильний опір із боку окремих членів ЄС щодо передачі частки їх суверенітету у сфері непрямого оподаткування;
- не прогнозованість розвитку європейської інтеграції та вплив ЄС на податкову політику країн-членів в майбутньому.

Щодо України, то вона має декілька ознак неефективної системи непрямого оподаткування. До них можна віднести такі [43, с. 1125]:

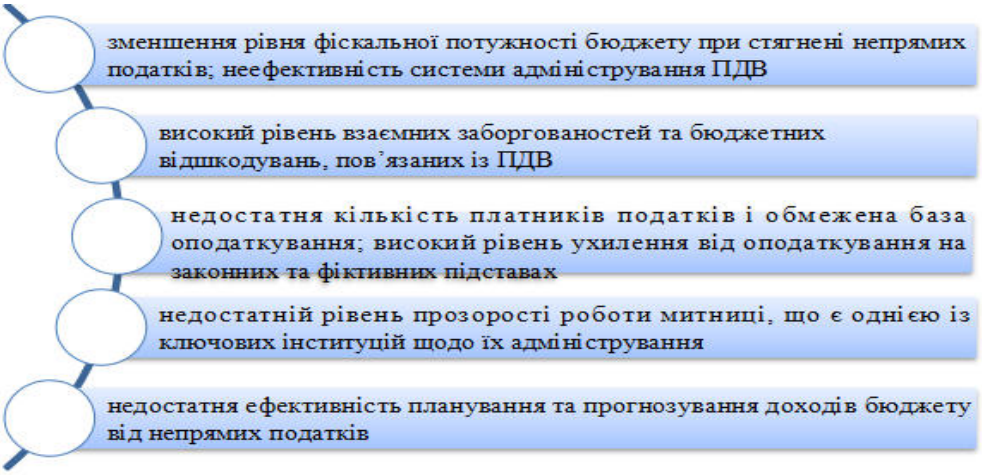



**Рис.3.1. Недоліки сфери непрямого оподаткування в Україні**

*Джерело: складено автором на основі[35, 36, 41]*

Напрями удосконалення системи непрямих податків в Україні із урахуванням деяких елементів зарубіжного досвіду вбачаємо у наступному [6, с. 111]:

- розширенні бази оподаткування на основі залучення до даної сфери оподаткування тіньового сектору економіки;
- зменшенні можливості корупції і зловживань, шляхом спрощення процедури для платників податку і підвищення рівня ефективності щодо контролю із боку державних органів;
- проведенні масово - роз'яснювальної роботи у контексті підвищення рівня свідомості серед населення щодо необхідності сплати податків;
- збільшення рівня ефективності роботи податкових служб щодо контролю за справлянням непрямих податків;
- застосуванні цифровізації задля спрощення процедури декларування і сплати податків;
- зменшення рівня бюрократії шляхом скорочення термінів щодо розгляду звернень і запитів платників податку до державних органів, це дозволить пришвидшити реагування на потреби платників податків із боку податкових служб.

Таким чином, підсумовуючи вищесказане зауважимо, що непрямі податки є одними із головних джерел наповнення бюджетів різних рівнів. Проте, нині система непрямого оподаткування потребує серйозних змін у контексті проведення реформи і її удосконалення із використанням основних позитивних практик країн ЄС. Основними напрямами реформування даної сфери в Україні вважаємо гармонізацію національного законодавства стандартам ЄС, боротьбу із тіньовою економікою і підвищення рівня контролю з боку податкових органів.

Зауважимо, що у сфері непрямого оподаткування переважно всі податки є бюджетоутворюючими. Найвищий рівень податкових надходжень припадає на ПДВ, дещо нижчі показники по акцизного податку і миту. На сьогодні існує певне скорочення їх фіскальної значимості, що обумовлено відповідними кризовими явищами. В результаті чого відбувається низка таких чинників як:

- зменшення рівня імпорту товарів;
- зниження обсягів реалізації підакцизних товарів (тютюн, алкоголь);
- наслідки антикризових заходів та пандемія пов’язана із Covid-19;
- скорочення рівня споживчого попиту та закриття кордонів;
- ситуації на міжнародному та вітчизняному ринках;
- військові дії і податкові преференції в умовах воєнного стану та ін.

Разом з тим, всі країни ЄС досить успішно використовують механізми даної сфери, що дозволяє забезпечувати належний рівень податкових надходжень до бюджету і регулювати різні споживчі показники. Для України є реальним сценарій гармонізації національного законодавства до умов ЄС і посилення контролю щодо адміністрування податків. Такий підхід дозволить знизити рівень ухиляння від сплати податків і значно покращить рівень надходжень до бюджету. З іншого боку, виникає необхідність забезпечення

ефективності митних органів та забезпечення прозорості усіх податкових процедур. Крім того, вартим уваги є розгляд можливості упровадження нових механізмів оподаткування, що дозволили б збільшити рівень надходжень та стимулювати економічний розвиток України.

# ВИСНОВКИ

В процесі дослідження було поглиблено теоретичні і практичні засади непрямого оподаткування та було сформулювано такі висновки.

1. Охарактеризовано, що під «непрямим оподаткуванням на думку науковців, розуміють особливу групу податків на споживання, що є одними із найбільш бюджетоутворюючих податків, які спрямовані на кінцеве споживання та несуть фіскальну навантаження без будь-яких подальших установок щодо використання отриманих сум». Загальновідомо, що до непрямих податків відносимо: ПДВ, мито і акцизний податок. Вони є найбільш бюджетоутворюючими податками у структурі податкових надходжень, що в свою чергу, акумулюються до бюджету і є ключовими його надходженнями.

Економічними ознаками сфери непрямого оподаткування є: ефективність наповнення доходної частини бюджету; швидкість наповнення та постійність надходжень до бюджету через потреби населення у товарах, роботах і послугах; поєднання симбіоз індикативних та фактичних способів визначення об'єкту оподаткування і форм споживання; об'єктом оподаткування є вартість обороту; здатність до збільшення ціни товарів, робіт і послуг за рахунок їх включення до ціни і ін.

2. Зарубіжний досвід сфери непрямого оподаткування свідчить про те, що фіскальний потенціал таких податків є високим і дає змогу фінансування нових пріоритетних напрямів та програм бюджету. Як і в Україні, в зарубіжних країнах, до непрямого оподаткування належать: ПДВ, акцизи і мито. Ці податки є бюджетоутворюючими і займають чільне місце в бюджетах цих країн та наповнюють їх бюджети належним чином. За рахунок акумуляції цих коштів до бюджету відбувається фінансування різних пріоритетних програм розвитку та соціальних проектів. Разом з тим, необхідно зауважити, що у країнах ЄС існує низка проблем, які перш за все, стосуються певного дисбалансу у сфері їх чинного законодавства. В тому

числі, податкова політика визначається різними кранами окремо і залежить від їх особливостей податкової системи і цілей, які поставлено.

3. В процесі проведеного аналізу встановлено, що частка непрямих податків у структурі податкових надходжень доволі значна і становить в межах 64-67%. На сьогодні це левова частка податкових надходжень до бюджету, де в структурі саме непрямого оподаткування переважає надходження від ПДВ. Зауважимо, що за досліджуваний період його динаміка має тенденцію до зростання, як з вітчизняних товарів, так і з імпортних товарів. У відсотковому вираженні він дещо знизився з 12-8% із вітчизняних товарів та 14, 2 -14 із імпорту протягом 2022-2023 рр. На думку фінансових експертів оптимальною ставкою для даного податку є 15-17% так як ключовим фактором у цьому випадку є створення більш сприятливого клімату для розвитку підприємництва та зниження податкового навантаження.

Друге місце у структурі надходжень займає акцизний податок, який протягом періоду 2019-2023 рр має тенденцію до збільшення, прогнози на 2024 р відзначають його зростання на 10%., що знайшло підтвердження у останніх статистичних тенденціях даного податку. Зокрема, його ставка зросла у 3 рази на тютюнові вироби; станом на 2023р рівень тіньової торгівлі зменшився, але розмір бюджетних втрат від АП становить близько 23 млрд грн.

Мито займає також вагоме місце у наповненні бюджету та за період 2018-2023 рр має тенденцію до зростання і в довоєнний період він становив близько 45% у структурі податкових надходжень. В цілому варто зазначити, що митні надходження до бюджету є досить нестабільними. Структура цих платежів демонструє, що імпорт товарів у 2022 р має тенденцію до скорочення у 2,7 рази у порівнянні із 2021 р. Матеріальне вираження імпорту товарів зменшилось із 68,2 млн тон до 25,8 млн тон. Найбільші обсяги зниження у 2022 р в порівнянні із попереднім аналогічним періодом можна відслідкувати за такими групами товарів як: нафта та нафтопродукти –

близько 53 млрд грн; кам'яне вугілля та кокс – близько 10 млрд грн; легкові автомобілі – близько 32 млрд грн.

4. Оцінено, що у частці непрямих податків провідних зарубіжних країн у % відношенні немає суттєвих відмінностей якщо порівнювати із Україною. Проте, виключенням є Німеччина, де частка доходів від цих податків є на рівні близько 27,1, коли в Україні даний показник становить 35 %. Зазначимо, що надходження від даних податків не залежить від розміру їх ставок, що доводять різні розміри ставок у різних країнах світу. Ставка ПДВ, яка характерна для нашої країни є аналогічною ще для декількох країн ЄС (Словаччина, Франція). Зокрема зазначимо, що спираючись на офіційну статистику щодо даної сфери найбільший обсяг навантаження припадає на імпорт ПДВ із ввезених на територію країни товарів (2018-2021 рр), але починаючи із 2022 р спостерігається незначне послаблення даного показника. Аналогічна ситуація відбувається і із підакцизними товарами. Якщо брати до уваги рівень митного навантаження, то протягом досліджуваного періоду спостерігається коливання і нестабільність, але його пік припадає на 2018 р і становить 12%. Ці визначені тенденції можуть бути спровоковані такими факторами як: політична нестабільність; недостатня ефективність фіскальної і монетарної політики; наявність недоліків у роботі митних органів України.

5. У процесі розроблення напрямів удосконалення даного питання було виявлено такі негативні впливи визначених чинників як: неефективність системи стягнення ПДВ; зменшення фіскальної потужності бюджету; високий рівень тонізації економіки; значний рівень взаємних заборгованостей та бюджетних відшкодувань від ПДВ; обмежена база оподаткування та кількість платників податків; недостатність і неефективність роботи контролюючих органів та недостатня раціональна робота у контексті планування і прогнозування доходів бюджету від непрямого оподаткування. Ключовими напрямами удосконалення цієї сфери можуть бути такі: розширення бази оподаткування на основі тіньового сектору економіки; зменшення можливостей корупції та зловживань;

проведення ефективної масово - роз’яснювальної роботи у напряму підвищення фінансової грамотності населення щодо цих питань; збільшення рівня ефективності роботи служб, які здійснюють контроль та моніторинг даної сфери; застосування нових технологій та цифровізації для спрощення процедури декларування та сплати податків; зменшення бюрократії, яка шкодить і ускладнює комунікацію між платниками і службами даної сфери.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI станом на 28 жовтня 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 13.07.2024).

2. Волощук М.Г., Матьола І.І., Карабін Т.О., Білаш О.В. Становлення та розвиток податкової системи України. монографія. Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.

3. Податкова система України: теорія, методологія, практика: монографія / О. Т. Замасло. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с.

4. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. Податкова система: Навчальний посібник за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

5. Іванов Ю. Б., Тищенко В. Ф., Найденко О. Є. Податкова система. навчальний посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2018. 408 с.

6. Варналій З. (2018). Податкова система України: інституціонально - функціональна структура та шляхи модернізації. Економічний дискурс. (2), с.15–24.

7. European Commission URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/refineSplSearch.html?selectedTaxType=CI (дата звернення: 16.07.2024)

8. Швабій К., Чирва О. (2023). Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Проблеми і перспективи економіки та управління, №3 (31)*, с.150–162.

9. Когут М. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2021. 197 с.

10. Growford Institute. Удосконалення політики у сфері акцизного оподаткування сигарет та протидії їх незаконному виробництву та обігу в Україні. URL: https://www.growford.org.ua/research/udoskonalennya-polityky-

usferi-aktsyznogo-opodatkuvannya-sygaret-ta-prydiyi-yih-nezakonnomu-vyrobnyttsvu-ta obigu-v-ukrayini (дата звернення: 14.07.2024)

11. Ярош М.В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: дис. канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.

12. Kasianenko L.M., Atamanchuk N.I., Slastonenko O.O., Sholkova T.B., Fomenko Y.O. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics. 2019. Vol. 10, No. 5*. P. 1459-1465.

13. Атаманчук Н.І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1.* С. 73–77.

14. Кміть В. М., Петрів І. Г. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління. 2019. № 4 (66).* С. 119–125.

15. Соколовська А. М. Суперечності та проблеми гармонізації ставок податку на додану вартість у ЄС. *Фінанси України. 2021. №3.* С. 23-45.

16. Шуневич А.С. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в контексті оптимізації непрямого оподаткування. *Вчені записки Університету «КРОК». 2020. № 1 (57).*С. 66–72.

17. Замасло О., Кобильник М. (2021). Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів. 2 (67).* С.66-78.

18. Мережко, С., Ушолік, Н., & Лизунова, О. (2021). Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України. *Економіка та суспільство. № 25.* URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-76(дата звернення: 16.07.2024)

19. Consumption Tax Trends VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. URL: https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm. (дата звернення: 14.07.2024)

20. Крисоватий А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України. 2022. № 6.* С. 33-53.

21. Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2024 Edition. URL: Accessed mode: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f85da28f-f5be-11ec-b976-01aa75ed71a1/language-en (дата звернення: 15.07.2024)

22. Мединська Т.В., Бондарюк І.Р., Ногінова Н.М., Бартко М.Т. Фіскальна роль непрямого оподаткування у формування доходів бюджету держави. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка».* № 32 (60). 2024. URL: https://journals.oa.edu.ua/Economy/article/view/4010/3656 (дата звернення 17.07.2024)

23. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2019 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2019/ (дата звернення 19.07.2024)

24. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2020 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2020/ (дата звернення 19.07.2024)

25. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2021 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2021/ (дата звернення 19.07.2024)

26. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2022 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/ (дата звернення 19.07.2024)

27. Доходи державного бюджету України за статтями доходів в 2023 р.

Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2023/ (дата звернення 19.07.2024)

28. Черкасова С.В., Братко М.Т. Податок на додану вартість як інструмент забезпечення фіскальної функції податків. *Вісник Львівського торговельно – економічного університету . Економічні науки.* No 76. 2024. URL: http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1528/1439 (дата звернення 21.07.2024)

29. Луцька Н.; Цюцяк І.; Цюцяк А. Оцінювання податку на додану вартість у структурі податкових надходжень. *Галицький економічний вісник*. № 6 (85). 2023. URL: https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/85/1241.pdf (дата звернення 21.07.2024)

30. Характеристика основних переваг та недоліків непрямого. оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Випуск 62. 2020. URL: https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2021/03/42.pdf (дата звернення 21.07.2024)

31. Державний бюджет 2024: аналітична довідка від експертів Проєкту USAID «ГОВЕРЛА»/ URL: https://decentralization.ua/en/news/17421

32. Особливості оподаткування тютюнових виробів для електричного нагрівання: урядова ініціатива та міжнародний досвід. URL: https://ngoipr.org.ua/news/osoblyvosti-opodatkuvannnya-tyutyunovyh-vyrobiv-dlya-elektrychnogo-nagrivannya-uryadova-initsiatyva-ta-mizhnarodnyj-dosvid/ (дата звернення 22.07.2024)

33. Всесвітній день без тютюну 2023: прогрес України та результати опитування. Київський міжнародний інститут соціології. URL: https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=1240&page=1 (дата звернення 22.07.2024)

34. Захожай К. В., Рудик Н. В., Сивульська Н. М. Митне регулювання в Україні у довоєнний та воєнний періоди. *Проблеми економіки*. №1 (59). 2024.

URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2024-1_0-pages-112_120.pdf (дата звернення 22.07.2024)

35. Росоха О.В., Славкова А.А. Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. №7. 2023.

36. Грін О.В., Кмінь В.М., Приймак І.І. Україна-ЄС: податкові тренди в кризових умовах. *Економка та суспільство.* № 63. 2024. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/4145/4075/ (дата звернення 24.07.2024)

37. Taxes: what new rates on January 1, 2024? Directorate for Legal and Administrative Information in France. URL: https://www.service-public.fr/entreprendre/actualites/A17116?lang=en (дата звернення 25.07.2024)

39. Data on Taxation Trends – European Commission / An official website of the European Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en (дата звернення 25.07.2024)

40. Інформаційний портал Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/eurostat(дата звернення 26.07.2024)

41. Чирва О. Конкурентоспроможність податкової системи України як основа економічної безпеки держави. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. Випуск 7. 2024.* С. 265-274

42. Славкова А. Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах. Міжнародний науковий журнал «Грааль науки». № 27, 2023. С. 107-116

43. Кміть В.М., Волощук О.Г. Напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні. Економіка та суспільство. Випуск №13. 2017. С. 1123-1128

44. Ляшок Я., Попова О. Управління податками в контексті забезпечення ефективності, дієвості та справедливості: реформування оподаткування в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії*

*та практики. Том 2 (55), 2024.* С.107-129