МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра адміністрування податків

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Справляння непрямих податків в європейських державах: досвід для України»

Здобувач вищої освіти ІІ курсу,
групи ОММ 23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
ОПП «Міжнародне оподаткування»

Фищук
_____Тарас Олександрович
(підпис)

Науковий керівник

_____Лекарь
(підпис) Сергій Іванович,
д.ю.н., професор

Керівник освітньо-професійної програми

_____Лекарь
(підпис) Сергій Іванович,
д.ю.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «24» 01 2025 № 9

Завідувач кафедри
адміністрування податків

_____Іванишина О.С.,
(підпис) к.е.н., доцент

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 8 20.01.25 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.24 _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 92/A/5 07.02.25 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Ю.В. Кушнарьова
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії: _____ С.І. Лекарь
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ В.Л. Андрущенко
(підпис) (ініціали, прізвище)

_____ І.А. Прокопенко
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії: _____ М.В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст кваліфікаційної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	9		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	4		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	**від 0 до 50**	42		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	92		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
92	A	5 (відмінно)	07.02.2025	Кушнарьова Ю.В. Лекарь С.І. Андрущенко В.Л. Прокопенко І.А. Яруш М.В.

Правила переведенням 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)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри
_____Іванишина О.С.
«23» 12 2023

Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувача вищої освіти

Фищука Тараса Олександровича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. **Тема кваліфікаційної роботи «Справляння непрямих податків в європейських державах: досвід для України».**
2. Затверджена наказом ректора від 20.12.2023 №1700, з внесенням змін наказом від 10.10.2024 № 1517.
3. **Строк здачі закінченої роботи** 23.12.2024 р.
4. Цільова установка

Мета роботи: оцінити фіскальну ефективність непрямого оподаткування в європейських державах та Україні та надання рекомендацій щодо використання досвіду справляння непрямих податків в ЄС в Україні.

Об'єкт дослідження: процес справляння непрямих податків в європейських державах та Україні.

Предмет дослідження: теоретико-методологічні та практичні аспекти справляння непрямих податків в європейських державах та Україні.

Вихідні дані до роботи: нормативно-правові акти з питань оподаткування, наукові статті та монографії, які розкривають сутність та особливості справляння в Україні та в європейських країнах непрямих податків, офіційні сайти: Державної податкової служби, Міністерства фінансів України, Європейської Комісії, статистичні та аналітичні дані з офіційних сайтів ОЕСР.

5. **Перелік графічного матеріалу –** 5 таблиць, 9 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

Розділ 1. Теоретичні основи формування непрямих податків в Україні та європей державах

утнісна характеристика та основні види непрямих податків в європейських державах.

тановлення та розвиток непрямого оподаткування в Україні.

Розділ 2. Оцінка стану непрямого оподаткування в європейських державах та в Україні

2.1. Аналіз практики справляння непрямих податків в європейських державах

2.2. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні

Розділ 3. Шляхи удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах інтег до ЄС

3.1. Нововведення в сфері непрямого оподаткування ЄС в епоху цифрових технологій.

3.2. Напрями удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах вій інтеграції до ЄС

7. Календарний план виконання роботи;

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання ета роботи	
		За планом	Фактич
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	11.11.2023	11.11.20
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	22.12.2023	22.12.20
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.2024	01.03.20
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	20.05.2024	20.05.20
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	02.09.2024	02.09.20
6.	Підготовка III розділу кваліфікаційної роботи та подання його керівнику	25.11.2024	25.11.20
7.	Доопрацювання з урахуванням зауважень керівника	23.12.2024	23.12.20
8.	Отримання відгуку керівника роботи	26.12.2024	26.12.20
9.	Перевірка роботи в системі анти плагіат	10.01.2025	10.01.20
10.	Отримання зовнішньої рецензії	15.01.2025	15.01.20
11.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	20.01.2025	20.01.20
12.	Попередній захист роботи	23.01.2025	23.01.20
13.	Захист кваліфікаційної роботи	07.02.2025	07.02.20

Дата видачі завдання «22» грудня 2023 року.

8. Керівник кваліфікаційної роботи _____ Лекарь С.І.
(підпис) (прізвище, ініці

9. Керівник освітньо-професійної програми _____ Лекарь С.І.
(підпис) (прізвище, ініці

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ Фищук Т.О

АНОТАЦІЯ

Справляння непрямих податків в європейських державах: досвід для України

Метою дипломної роботи є оцінка фіскальної ефективності непрямого оподаткування в європейських державах та надання рекомендацій щодо використання досвіду справляння непрямих податків в ЄС в Україні.

Завдання роботи полягає у з'ясуванні сутнісної характеристики основних видів непрямих податків в європейських державах, аналізі практики справляння непрямих податків в європейських державах та в Україні та дослідженні нововведень в сфері непрямого оподаткування ЄС в епоху цифрових технологій.

Об'єктом є процес адаптації українського акцизного законодавства до вимог Європейського Союзу в умовах євроінтеграційних процесів.

Предметом є нормативно-правове забезпечення адаптації українського законодавства до актів права Європейського Союзу з питань оподаткування акцизним податком.

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо напрямів удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах війни та інтеграції до ЄС.

Одержані результати можуть бути використані при розробці заходів держави щодо адаптації українського законодавства в частині ПДВ та акцизного податку до вимог Європейського Союзу в умовах євроінтеграційних процесів та під час викладання навчального курсу «Міжнародне оподаткування».

Дипломна робота містить 58 сторінок, 5 таблиць 9 рисунків, список використаних джерел із 32 найменування, 2 додатки.

Ключові слова: платники податків, податок на додану вартість, акцизний податок, Європейський Союз, Директиви ЄС.

Роки виконання дипломної роботи: 2024 – 2025 р.р.

Рік захисту роботи: 2025 р.

SUMMARY

Collection of indirect taxes in European countries: experience for Ukraine

The purpose of the thesis is to assess the fiscal efficiency of indirect taxation in European countries and to provide recommendations on the use of the EU experience in collecting indirect taxes in Ukraine.

The objectives of the work are to clarify the essential characteristics of the main types of indirect taxes in European countries, to analyse the practice of collecting indirect taxes in European countries and in Ukraine, and to study innovations in the field of indirect taxation in the EU in the digital age.

The object is the process of adaptation of Ukrainian excise legislation to the requirements of the European Union in the context of European integration processes.

The subject matter is the regulatory and legal support for the adaptation of Ukrainian legislation to the EU legislation on excise taxation.

Based on the results of the study, conclusions are formulated on the directions of improvement of domestic indirect taxation in the context of war and EU integration.

The results obtained can be used in the development of state measures to adapt Ukrainian legislation on VAT and excise tax to the requirements of the European Union in the context of European integration processes and in teaching the course «International Taxation».

The thesis contains 58 pages, 5 tables, 9 figures, a list of used sources with 32 names, 2 annexes.

Keywords: taxpayers, value added tax, excise tax, European Union, EU Directives.

Years of completion of the thesis: 2024 - 2025.

Year of defense of work: 2025

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ

1.1. Сутнісна характеристика та основні види непрямих податків в європейських державах.

1.2. Становлення та розвиток непрямого оподаткування в Україні.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ ТА В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз практики справляння непрямих податків в європейських державах

2.2. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ ДО ЄС

3.1. Нововведення в сфері непрямого оподаткування ЄС в епоху цифрових технологій.

3.2. Напрями удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах війни та інтеграції до ЄС

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТА СКОРОЧЕНЬ

ВВП – валовий внутрішній продукт

ВРУ – Верховна Рада України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ДССУ – Державна служба статистики України

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄС – Європейський союз

МВФ – Міжнародний валютний фонд

МФУ – Міністерство фінансів України

МКУ – Митний кодекс України

НП – непрямі податки

АП – акцизний податок

ОЕСР – Організація економічного співтовариства та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПК - податковий кредит

ПЗ – податкове зобов’язання

ПКУ – Податковий кодекс України

КМУ – Кабінет Міністрів України

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основою податкової політики ЄС є забезпечення функціонування єдиного ринку: території без внутрішніх кордонів, на якій відбувається вільний рух людей, товарів, послуг і капіталу. В межах ЄС невід'ємним правом кожної із країн-членів ЄС є впровадження власної податкової політики, яка відповідає національним інтересам. Разом з тим ЄС координує і гармонізує податкову політику, яку проводять країни-члени на своїх територіях. ЄС виробляє і впроваджує спільну стратегію у сфері податкових відносин, яка передбачає приведення у відповідність структур податкових систем та порядок справляння основних видів податків та зборів в країнах-учасницях. Найбільшого успіху в ЄС досягнуто саме у сфері гармонізації непрямого оподаткування. Непрямі податки є вагомою складовою податкових надходжень не тільки країн-членів ЄС і є частиною спільного бюджету ЄС.

Україна обрала євроінтеграційний вектор руху та вже отримала статус держави-кандидата, яке відкрило перед нами широкі можливості та одночасно поклало додаткові зобов'язання щодо адаптації законодавства України до права ЄС. Серед цих завдань є імплементації законодавства ЄС в сфері непрямого оподаткування

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблеми фіскальної ефективності непрямого оподаткування в Україні та європейських державах досліджували Андрущенко В., Василик О. , Вишневський В., Десятнюк О., Крисоватий А., Соколовська А., Тарангул Л., Федосов В., Замасло, О., Кізима А., Чупілко Т. та інші.

Однак, попри значну кількість досліджень щодо справляння непрямих податків в країнах Європи та в Україні, продовжує бути актуальним дослідження процесів адаптації вітчизняного законодавства в сфері непрямого оподаткування до стандартів ЄС.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є оцінка фіскальної ефективності непрямого оподаткування в європейських державах та Україні задля надання рекомендацій щодо використання досвіду справляння непрямих податків в ЄС в Україні.

На основі поставленої мети було визначено і представлено в кваліфікаційній (магістерській) роботі ***завдання дослідження***:

- з'ясувати сутнісну характеристику та основні види непрямих податків в європейських державах;
- проаналізувати становлення та розвиток непрямого оподаткування в Україні;
- провести аналіз практики справляння непрямих податків в європейських державах
- здійснити оцінку фіскальної ефективності непрямих податків в Україні;
- дослідити нововведення в сфері непрямого оподаткування ЄС в епоху цифрових технологій;
- визначити напрями удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах війни та інтеграції до ЄС.

Об'єктом дослідження є процес справляння непрямих податків в європейських державах та Україні.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти справляння непрямих податків в європейських державах та Україні.

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи було використано методи дослідження: для з'ясування тенденцій зміни непрямих податків в динаміці – аналітичний; для визначення фіскальної значущості в структурі доходів бюджетів – структурний; коефіцієнтний метод – задля розрахунку показників фіскальної ефективності непрямих податків; логіко-абстрактний метод - задля формулювання висновків про зміну показників у

динаміці; метод візуалізації - задля графічного представлення отриманих результатів; концептуальний - для визначення напрямів вдосконалення фіскальної ефективності непрямих податків.

Інформаційну базу дослідження складають: публічна інформація, яка розміщена на офіційних сайтах Європейської Комісії, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати України, наукових статтях та монографіях з питань непрямого оподаткування.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ

1.1. Сутнісна характеристика та основні види непрямих податків в європейських державах.

Податки в цілому є досить багатогранними щодо впливу на фінансову спроможність і соціально-економічні процеси країни. Щодо непрямих податків, то вони виконують як фіскальну, так і регулюючу функцію. При цьому як у всіх державах так і в Україні вони формують значну частку доходів бюджету.

Непрямі податки визначають як надбавку до ціни товарів та послуг з кінцевою сплатою споживачем при купівлі товарів та відповідно отриманні послуг. Відповідальність за перерахування до бюджету несуть виробники чи продавці товарів (послуг).

Історично сформувалися два типи непрямих податків: універсальні та специфічні акцизи. Універсальні акцизи вперше з'явилися в Німеччині (наразі до них відноситься ПДВ). Зародження ПДВ пов'язують із пропозицією німецького економіста Вільгельма фон Сіменса запровадити справляння облагородженого обігового податку в 1910 р. Проте поширення ПДВ в Європі почалось із 1954 р., коли економіст Моріс Лоре у Франції запропонував саме ПДВ як непрямий податок, який «характеризувався тягарем для всіх учасників ланцюжка поставки, формуючись на кожному етапі і збільшуючи кінцеву ціну товару, послуг. Збільшення вартості товару, послуги на кожному етапі відбувається за рахунок доданої вартості, що включає матеріальні витрати, витрати роботодавця на оплату праці, в т. ч. сплату ЄСВ, амортизацію і прибуток[2].

До переваг універсальних акцизів відносять: широку базу оподаткування і масовий характер платників податку; простоту розрахунку податку та універсальний підхід щодо його адміністрування тощо.

В європейських державах використання непрямих податків характеризується тим, що вони є бюджетоутворюючими не тільки для країн-членів ЄС, а є частиною бюджету Європейського Союзу. Так, згідно податкового законодавства ЄС, частка доходу держав-членів ЄС від непрямих податків перераховується до консолідованого бюджету ЄС.

Необхідно звернути увагу, що за встановлення податків та зборів а також податкових ставок в ЄС відповідають національні уряди. Однак Євросоюз гарантує відсутність дискримінації щодо приватних осіб чи/або бізнесу з іншої держави ЄС а також відсутність податкових перешкод для єдиного ринку ЄС.

Аналіз справляння ПДВ в країнах-членах ЄС вказує на те, що ставки ПДВ у різних країнах досить різні. Вони залежать від загального економічного стану кожної із країн та її економічної політики[9, с . 110].

Переважно у більш економічно розвинених країнах ЄС для захисту громадян із низьким рівнем доходу, застосовують стандартну ставку до переважної більшості товарів і понижену для основної групи товарів продуктів харчування, ліків та книг.

Варто звернути увагу на те, що ПДВ є все ж таки відносно новим інструментом податкової політики у порівнянні з іншими податками, історія яких сягає Середньовіччя. Однак в даний час ПДВ відіграє значну роль для європейських держав, адже він реалізує головну мету європейської інтеграції: забезпечення вільного руху товарів, послуг, робочої сили та капіталу. Саме тому ЄС прийняв схеми адміністрування ПДВ, що дозволяють досить точно обчислювати й відшкодовувати даний податок на товари й послуги з метою експорту.

Проте, незважаючи на переваги європейського об’єднання країн, як ми вже аналізували, більшість із них застосовують декілька податкових ставок.

В таблиці 1.1. наведено ставки ПДВ у 2023 році, які застосовують у своєму законодавстві країни-члени ЄС.

Таблиця 1.1.

Ставки ПДВ у країна-членах ЄС у 2023 році

№ п/п	Країна	Стандартна ставка, %	Пільгова ставка, %	Пільгова ставка 2, %	Мінімальна ставка, %
1.	Австрія	20	13	10	-
2.	Бельгія	21	12	6	-
3.	Болгарія	20	-	9	-
4.	Угорщина	27	18	5	-
5.	Німеччина	19	-	7	-
6.	Греція	24	13	6	-
7.	Данія	25	-	-	-
8.	Ірландія	23	3	13,5	4,8
9.	Іспанія	21		10	4
10.	Італія	22	10	5	4
11.	Кіпр	19	9	5-	
12.	Латвія	21	-	12	5
13.	Литва	21	9	5	
14.	Люксембург	16	13	7	3
15.	Мальта	18	7	5	-
16.	Нідерланди	21	9	-	-
17.	Польща	23	8	5	-
18.	Португалія	23	13	6	-
19.	Румунія	19	9	5	-
20.	Словаччина	20	-	10	-
21.	Словенія	22	5	9,5	-
22.	Фінляндія	24	14	10	-
23.	Франція	20	10	5,5	2,1
24.	Хорватія	25	13	5	-
25.	Чеська Республіка	21	15	10	-
26.	Швеція	25	12	6	
27.	Естонія	20	-	9	-

Складено за даними:[27].

В групі розвинених зарубіжних країн в середньому ПДВ приносить «близько 13,5% їхніх бюджетних надходжень, хоча частка цього податку коливається досить регіонально. Так, у Франції ПДВ забезпечує 45% податкових надходжень, а в Нідерландах - 24%» [20, с . 75].

Існує також певна різноманітність щодо оподаткування різних видів послуг. Поширена практика звільнення від сплати ПДВ для банківської і фінансової сфери; для медичних послуг, освіти та культури.

Європейський Союз зобов'язав застосовувати країни-члени ЄС загальну мінімальну ставку ПДВ - 15%. Остаточні ставки встановлюються в кожній країні-члені ЄС окремо. В даний час ставки ПДВ в ЄС коливаються від 16% до 27%. Найнижча ставка ПДВ встановлена у Люксембурзі (16%), а найвища - в Угорщині(27%). Найпоширеніші ставка ПДВ в країнах ЄС – 20%, 21%. Ставки ПДВ також можуть залежати від типу товарів і послуг. У деяких державах є понижені ставки для певних категорій товарі (продуктів харчування чи книги) - мінімальна знижена ставка 5% згідно вимог ЄС. Такі заходи спрямовані на підтримку певних галузей чи/соціальних груп.

Таким чином, у європейських державах простежується тенденція до використання найбільш розвинених форм ПДВ та методів його обчислення.

Ще один непрямий податок, - акцизний податок. Щодо структури та розміру ставок АП на підакцизні товари, ЄС вимагає застосовувати від держав-членів мінімальний рівень оподаткування для окремих підакцизних товарів. При цьому держави-члени ЄС завжди можуть встановлювати і застосовувати вищі ставки АП на основі власної податкової політики.

У країнах-членах ЄС система акцизів була введена із 1 січня 1993 р. як частина спільного ринку. Україна також ввела акцизний збір 1.01.1993 р. Введення АП торкнулось широкого кола товарів, таких як: алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, шоколад, кава, автомобілі, хутро, золото, курятина та інші.

В ЄС також намагаються гармонізувати перелік підакцизних товарів та відповідно ставок. Проте в даний час в країнах-членах ЄС застосовують різні ставки акцизів.

В ЄС діє принцип країни призначення: оподаткування АП відбувається в країні споживання підакцизних товарів. Варто зазначити, що відбувається

часткова гармонізація за рахунок введення єдиного митного тарифу і мінімальних податкових ставок.

До основних груп підакцизних товарів в даний час в ЄС «належать: енергетичні продукти (пальне, електрична енергія, кокс, вугілля); спирт і алкогольні напої: пиво, вино, проміжні продукти; тютюн і тютюнові вироби; легкові автомобілі»[18].

Щодо АП на спирт і алкогольні напої, то він застосовується, якщо їх міцність понад 22%. Мінімальна ставка АП встановлена: 550 євро за 1 літр чистого спирту. Понижена ставка АП застосовується дрібними виробниками, якщо річний обсяг виробництва на рік не більше 10 гал. чистого спирту.

Для прикладу, ЄС дозволив Франції на традиційний ром застосовувати понижену ставку (але не менше 50% від стандартної). Встановлені також нульові ставки, які враховують інтереси виробників вин на негазовані вина (з міцністю 1,2-15% і 15-18%); ігристі вина (з міцністю 1,2-15%)

Крім того, на проміжні продукти (з міцністю від 1,2 до 22%), які не можуть бути віднесені до пива та вина, встановлена мінімальна ставка на рівні 45 євро/гал. (згідно Директиви Ради 92/84/ЄЕС)[23].

Ця Директива дозволяє застосовувати знижену ставку АП на продукти з вмістом спирту менше 15%.

Оподатковується також ще пиво та безалкогольні напої з міцністю більше 0,5%. Ставка на пиво мінімальна має бути 0,748 євро/гал.

Застосовуються і понижені ставки (але не менше 55% від основної) пивоварними заводами, що мають річний обсяг виробництва менше 200 000 гал. (1 гал – 3,8 літра).

В таблиці 1.2. наведено ставки АП на алкоголь,алкогольні напої та пиво у розрізі кран ЄС.

Акцизний податок на тютюн і тютюнові виробив країнах-членах ЄС стосується: сигарет; тютюну, сигар; сигарил.

Таблиця 1.2.

Акцизний податок «в країнах ЄС на пиво, алкоголь і алкогольні напої

Країни	Акцизний податок (євро/гал.)			
	Алкоголь	**Вино ігристе**	**Вино**	**Пиво**
Бельгія	2992,7928	256,3223	74,9076	2,0043
Болгарія	562,4300	0,0000	0,0000	0,7669
Чехія	1054,7352	86,5993	0,0000	1,1843
Данія	2014,4233	200,9051	155,9164	7,5232
Німеччина	1303,0000	136,0000	0,0000	0,7070
Естонія	2172,0000	111,9800	111,9800	8,3000
Іспанія	958,9400	0,0000	0,0000	7,4800
Франція	1737,5600	9,3300	3,7700	7,4100
Ірландія	4257,0000	849,6800	424,8400	22,5500
Хорватія	706,1676	0,0000	0,0000	5,3296
Італія	1035,5200	0,0000	0,0000	3,0200
Кіпр	956,8200	0,0000	0,0000	6,0000
Латвія	1400,0000	74,0000	74,0000	4,2000
Литва	1353,6900	77,8900	77,8900	3,3600
Люксембург	1041,1528	0,0000	0,0000	0,7933
Угорщина	1081,7866	53,4103	0,0000	5,2567
Мальта	1360,0000	20,5000	0,0000	1,9300
Нідерланди	1686,0000	88,3000	88,3000	8,8300
Австрія	1200,0000	100,0000	0,0000	2,0000
Польща	1328,5817	36,8015	36,8015	1,8145
Португалія	1327,9400	0,0000	0,0000	7,9800
Румунія	743,0603	10,6505	0,0000	0,7415
Словенія	1320,0000	0,0000	0,0000	12,1000
Словаччина	1080,0000	84,2400	0,0000	3,5870
Фінляндія	4555,0000	339,0000	339,0000	32,0500
Швеція	5385,0724	194,8296	272,9073	21,0570»[]

Складено за даними:[18]

Директивою 99/81/ЄС доповнено Директиву від 1992 року та дозволено країнам-членам ЄС застосовувати наступні ставки акцизного податку:

- адвалерна (у % до роздрібної ціни);
- специфічна (за кількістю штук чи/або кілограмів);
- змішана (яка поєднує адвалерну та специфічну).

При цьому мінімальна сума АП за цими ставками не може бути менша мінімального податкового зобов'язання.

Ставки АП становлять для сигар і сигарил – 5% від роздрібної ціни чи/або 12 євро за 1000 шт. чи/або 1 кг; щодо тютюну для куріння – 20 % роздрібної ціни чи/або 22 євро за 1 кг.

1 січня 2014 р. була введена в дію Директива Ради щодо гармонізації ставок акцизу в країнах ЄС[30]. Нею передбачено, що АП на сигарети має бути не менше 60% середньозваженої роздрібної ціни продажу. Та при цьому АП не може бути менше 90 євро за 1000 штук сигарет. В таблиці 1.3. наведено дані щодо АП на тютюнові вироби у розрізі країн ЄС

Таблиця 1.3.

Акцизний податок «в країнах ЄС на тютюнові вироби

Країна	Акцизний податок	
	з продажної ціни (у %)	за 1000 шт. (у євро)
Австрія	39,00	134,69
Бельгія	45,84	168,46
Болгарія	27,00	85,90
Кіпр	34,00	121,50
Чехія	27,00	95,11
Німеччина	21,69	157,10
Данія	1,00	n.a
Естонія	30,00	104,98
Іспанія	51,00	131,50
Фінляндія	52,00	211,50
Франція	49,70	210,00»[18]

Складено за даними:[18]

Щодо АП на пальне, то в 70% країн ЄС діють пільгові податки на дизпальне та LPG. Зокрема пільговий акциз на дизпальне для використання в агросекторі застосовують 20 з 27 країн (див. Додаток А).

Також діють пільги для скрапленого газу. Це стосується країн, де його використовують ще у комунально-побутовій сфері, окрім як автогаз (обігрів

приміщення та приготування їжі). 23 із 27 держав ЄС мають відмінну ставку АП на LPG. (див. Додаток Б).

Щодо АП на LPG для агросектору в ЄС, то тльки Данія, Ірландія та ще Велика Британія (яка не є членом ЄС) мають знижену ставку АП на пропан-бутан, що використовується у сільському господарстві. Різниця становить у 2-7 разів від ставки, за якою продається газ на АЗС (див. Додаток В).

Що стосується ще одного виту непрямого податку: мита, то ЄС функціонує як Ми́тний сою́з Європе́йського Сою́зу (European Union Customs Union). Митний союз країн-членів ЄС та кількох інших країн – це важливий складник спільного ринку. Створення митного союзу ЄС «стало першочерговим завданням після підписання Римського договору і завершилось 1968 року. Найголовнішими були такі заходи:

– скасування всіх митних зборів та обмежень між країнами-членами;

– запровадження єдиного зовнішнього тарифу щодо товарів третіх країн, однакового для всієї Європейської Спільноти (прибуток від його стягнення став одним із джерел формування власних ресурсів Спільноти);

– спільна торговельна політика як зовнішній аспект митного союзу (на міжнародному рівні Спільнота виражає спільну позицію всіх держав-членів).

Спільні процедури та правила були зібрані докупи в єдиному адміністративному документі (Single Administrative Document), який замінив усі попередні нормативні акти. Відколи 1993 року офіційно почав діяти спільний ринок, усі традиційні перевірки на внутрішніх кордонах були скасовані разом з митними формальностями» [11].

Таким чином, можемо підсумувати, що у кожній окремій європейській державі податкове законодавство формувалось, виходячи з усталених національних традицій та відповідно особливостей розвитку певної фінансової системи. По мірі ж формування спільного ринку в ЄС, сформувалась в країнах-членах дворівнева система європейського податкового права, яка заснована на

принципах права ЄС, яке базується на розмежуванні податкової юрисдикції і розподілі податкових надходжень країн та громад. Тому є відмінності, проте тенденція об'єднання задля забезпечення чотирьох свобод: вільного руху людей, товарів, послуг та капіталів є позитивним кроком для податкових реформ держав-членів ЄС. Для України, яка обрала європейський вектор рузу своїм стратегічним курсом розвитку, такий досвід дуже важливий. І тому маємо вдосконалювати податкову систему в частині непрямого оподаткування щодо виведення її до європейського рівня.

1.2. Становлення та розвиток непрямого оподаткування в Україні.

В Україні непряме оподаткування включає:

- податок на додану вартість (Розділ V, ст. 180-211 ПКУ) [19];
- акцизний податок (Розділ VI ПКУ) [19];
- мито (Митний кодекс України (далі – МКУ)) [10].

Непрямі податки в Україні – це інструмент державного регулювання цінової політики держави, та використовується і регулююча функція. Найбільше вона проявляється щодо АП, який є інструментом стримування чи/або стимулювання попиту на підакцизні товари. Так, держава за рахунок підвищення ставок АП зменшує доступ до них, впливає на зниження попиту на шкідливі товари. Щодо ПДВ, то він має масовий ефект. А зростання ставок ПДВ може стримувати попит на товари першої необхідності, та водночас, може скорочувати попит на товари у період кризи. Щодо мита, - це інструмент державного впливу на обсяги експортно-імпортних операцій. Крім того, мито розширює чи/або звужує міжнародні взаємозв'язки з державами-партнерами, та в той же час мито захищає від конкуренції імпортованих товарів національних товаровиробників.

В Україні ПДВ був введений у 1992 році. Вчені «розглядаючи сутність ПДВ, визначають його як регулятора цін, так як він додається до ціни товарів, як

наслідок впливаючи на доходи громадян. Також констатують негативні наслідки ПДВ відносно обігових коштів, так як в умовах електронного адміністрування досить важко ухилитися від його сплати. Крім того, негативні наслідки ПДВ для суб'єктів господарювання виникають внаслідок несформованого податкового кредиту, що призводить до зростання податкового навантаження, можливого дефіциту оборотних активів. Ланцюжковий процес формування і вилучення ПДВ забезпечує рівномірний розподіл податкового навантаження між всіма суб'єктами»[25]

Узагальнюючи вище зазначено, наведемо схему механізму розрахунку ціни товарів, робіт чи/або послуг із врахуванням ПДВ на рис. 1.1.

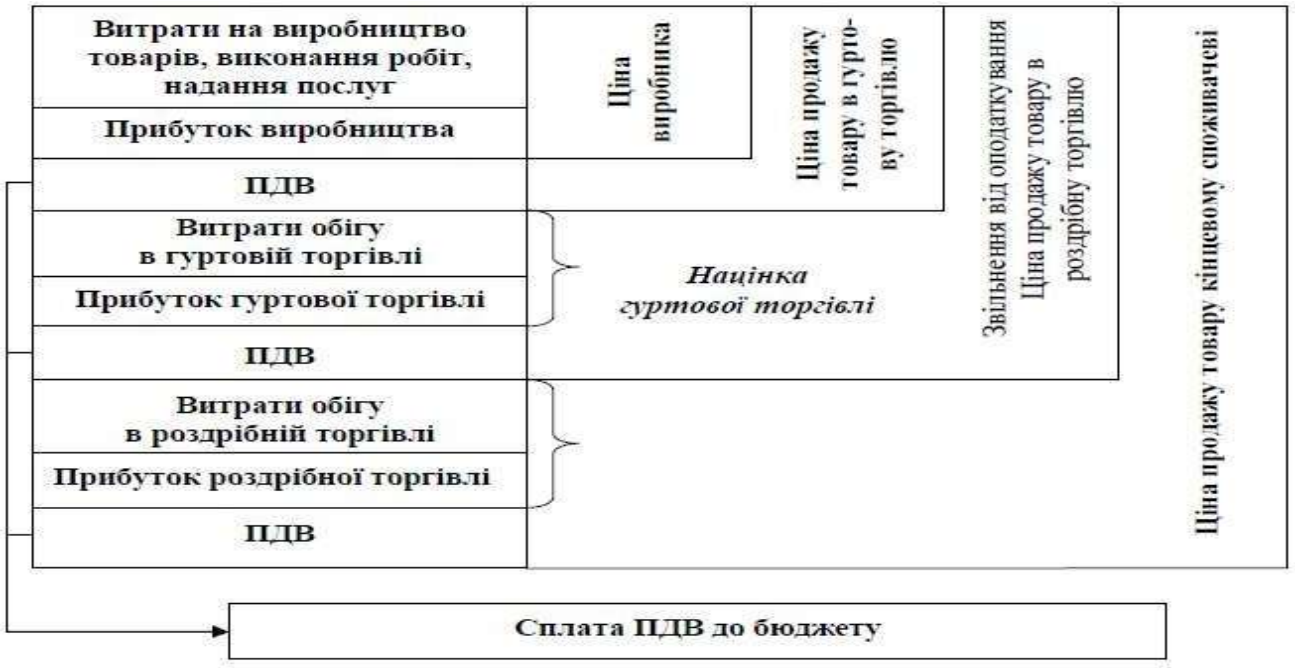


Рис. 1.1. Механізм розрахунку ціни товарів (робіт, або послуг) із включенням ПДВ

Складено за даними: [18]

В даний час платниками ПДВ є особи, які визначені в ст. 180.1 ПКУ.

По-перше, в обов'язковому порядку підлягають реєстрації:

– на загальній системі оподаткування юридичні особи та ФОП, якщо за останні 12 місяців їхній дохід склав понад 1 млн грн (ст. 181 ПКУ);

– у разі зміни спрощеної системи на загальну, якщо за останні 12 місяців сума операцій оподатковуваних ПДВ перевищила поріг у розмірі 1 млн грн.

Добровільно можуть бути зареєстровані:

– юридичні особи та ФОП на спрощеній системі оподаткування, якщо вони належать до 3 групи, яка передбачає ставку Єдиного податку 3%;

– під час переходу з 1 і 2 групи спрощеної системи оподаткування на 3 групу зі ставкою ЄП 3%;

– юридичні особи 4 групи[].

Наразі визначено чотири ставки ПДВ:

1) 20 % - загальна (базова) (ст. 193.1-а ПКУ) ;

2) 0 %, - згідно ст. 195 ПКУ щодо міжнародних перевезень, обслуговування повітряних суден тощо (ст.195 ПКУ);

3) 7 % – понижена щодо медичних товарів та обладнання, які мають медичне призначення; а також культурно-мистецьких заходів та ще щодо театралізованих, оперних, концертних та інших вистав, артистичних виступів; виставок демонстраційних проєктів, виставок оригінальних музичних творів; а також тиражування та показ фільмів для людей, що мають вади зору та слуху; і для постачання послуг щодо тимчасового проживання (ст.193.1-в ПКУ);

4) 14 % – щодо окремих видів с/г продукції відповідно ЗУ № 1115-IX, за кодами УКТ ЗУД: 1001; 1003; 1005; 1201; 1205; 1206 00 (ст.193.1-г ПКУ) [21].

Об'єктом оподаткування є операції платників податку згідно ст. 186 ПКУ[].

На законодавчому рівні України визначено операції, які звільнені від ПДВ. До них належать «випуск цінних паперів; передача майна на зберігання, концесію та лізинг, окрім фінансового; надання страхових послуг на підставі ліцензії; послуги платіжних систем (в т. ч. інкасація, управління готівкою, кредити, депозити, цінні папери, управління та відступлення вимог фінансовими установами); виплата заробітної плати; освітні, адміністративні, банківські, ритуальні послуги; ввезення та вивезення товарів на суму менше 150 євро; оплата

за договорами оренди, концесії; реорганізація юридичних осіб відповідно до ст. 197 ПКУ»[19].

Передбачено бюджетне відшкодування ПДВ, яке реалізується на підставі публічного реєстру. Застосовується, якщо податковий кредит перевищує податкове зобов'язання та за умови погодження контролюючого органу.

Наступним непрямим податком в Україні є акцизний податок, який також є бюджетоутворюючим.

Податковим кодексом України, а саме статтею 215 визначено перелік підакцизних товарів, до яких відносять: «спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, в т. ч. тютюн та промислові замінники тютюну; рідини, що використовуються в електронних сигаретах; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи; електрична енергія» [19].

Щодо визначення ставок оподаткування АП, то вони є єдиними для платників та певних груп і видів підакцизних товарів. Науковці, досліджуючи «тенденції акцизного оподаткування визначають, що значні обсяги АП формуються за рахунок ввезених на митну територію України підакцизних товарів, що є результатом залежності України від нафтопродуктів [24].

Варто зауважити, що ставки АП, які визначені ПКУ є нижчі, ніж ставки ЄС, саме тому перехідними положеннями до ПКУ передбачено поступове їх зростання. Пріоритетним напрямом реформування законодавства щодо АП є поступове наближення ставок АП та гармонізація їхніх структур до ставок ЄС, але з урахуванням національних інтересів, зокрема це стосується тютюнових виробів, нафтопродуктів, спирту та алкогольних напоїв тощо.

Платниками АП в Україні є виробники й імпортери підакцизних товарів. Сума акцизу ще до початку обігу товару в оптовій та роздрібній торгівлі включається до вартості товару.

Необхідно звернути увагу, що в Україні наразі застосовуються єдині ставки акцизу на пальне. Виключенням є в даний час застосування 0% ставки на пальне для транспорту щодо забезпечення оборони України та захисту безпеки населення та інтересів держави.

У 2024 р. КМУ направив до Парламенту законопроєкт, в якому передбачене поетапно збільшувати ставки АП на бензини, дизпальне паливо та скраплений газ до 2028 р. В даний час законопроєкт про підвищення акцизів на пальне №11256-2 підготовлено до другого читання. Ним передбачено збільшити акцизи: на бензин до €359/1000 л; на дизпальне паливо до €330/1000 л; та на LPG до €250/1000 л.

Необхідно зазначити, що в Україні діють електронні системи адміністрування АП на пальне та алкоголь, що значно спрощує процес контролю та збору інформації про обсяги реалізації палива й алкогольної продукції.

Ще один непрямий податок, це мито, який є одним із регуляторів зовнішньоекономічної діяльності та відповідно складовою наповнення бюджету. Мито розглядають як транскордонний податок на товари, які переміщуються через кордон. Регулюється Митним кодексом України, згідно якого, – це загальнодержавний податок, встановлений ПКУ, який нараховується та сплачується відповідно до вітчизняного законодавства та укладених міжнародних угод, договорів [10].

Відповідно до МКУ, на території Україні застосовуються види мита, які наведені на рис. 1.2.

Мито сплачується при ввезенні товарів в Україну імпортерами. Ставки мита визначаються згідно із Митним тарифом України, який базується на Гармонізованій системі опису та кодування товарів а також на Комбінованій номенклатурі ЄС. Як ми вище зазначали, Україна уклала Угоду про асоціацію між Україною та ЄС. Важливою складовою угоди є положення щодо створення всебічної та поглибленої зони вільної торгівлі, яка спрямована на інтеграцію українського законодавства до стандартів ЄС.

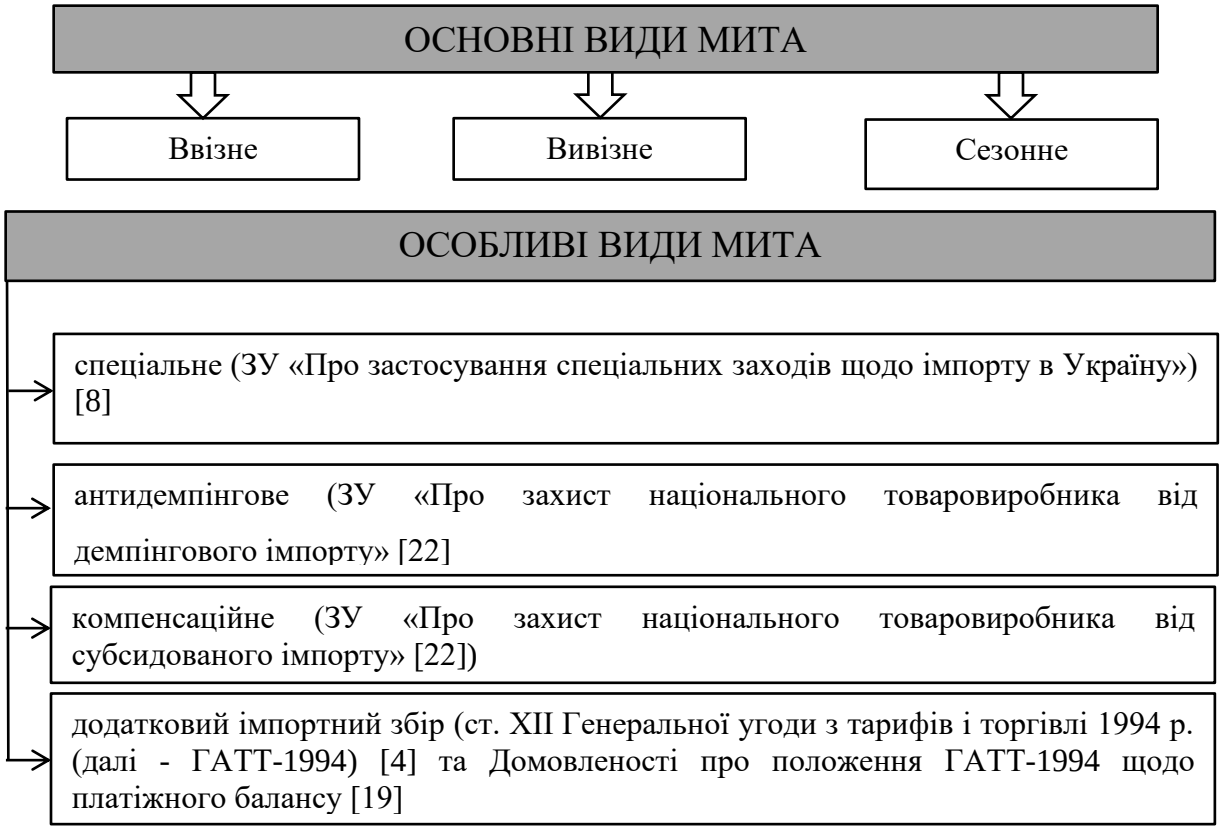


Рис.1.2. Види мита згідно МКУ та інших нормативних актів України

Складено за даними: [4]

Встановлюється умова, яка передбачає скасування ввізного мита Україною та ЄС. Варто зазначити, що Україна вже рухається в напрямку скасування ввізних мит на деякі групи товарів.

Проте в Україні є низка проблем, що впливають на стан тарифного регулювання, та відповідно це вплинуло і на обсяги стягнення мита.

До таких проблем, науковці відносять: «широкий спектр пільг зі сплати ввізного мита відносно суб'єктів ЗЕД та окремих галузей; неврахування особливостей ланцюжка поставки товарів; застаріли підходу митного перепускного контролю; диференціація ставок ввізного мита на однорідні товари; наявність корупції в митних органах та контрабанди; недосконаліть концептуальних підходів до підготовки законодавчих актів із питань тарифного регулювання»[18].

Зазначені недоліки необхідно вирішувати комплексно. Врегулювання проблем адміністрування мита в Україні, насамперед, можливо здійснити через внесення змін до податкового та митного законодавства та шляхом адаптації та гармонізації вітчизняних норм із нормами ЄС.

Висновки до Розділу 1.

Непряме оподаткування включає: податок на додану вартість; акцизний податок; мито.

Непрямі податки становлять вагому частину у загальному обсязі податкових надходжень в європейських державах.

Серед усіх непрямих податків, ПДВ є один із найбільш важливих видів непрямих податків, який досить часто називають «європейським податком», так як він відіграє велике значення у встановленні та розвитку європейського інтеграційного процесу.

Він є також важливим джерелом дохідної бази бюджету ЄС (кожна країна-учасниця перераховує 1,4% своїх надходжень від ПДВ до консолідованого бюджету ЄС).

У переважної більшості країн ЄС коло підакцизних товарів охоплює алкогольні та тютюнові вироби, енергетичні ресурси, пальне, окремі види транспортних засобів, та предмети розкоші, насамперед ювелірні вироби.

Щодо митної політики, то в ЄС «проголошено наступні принципи митного союзу ЄС:

1) усунення митних зборів і рівнозначних зборів між 11 державами-членами;

2) усунення кількісних обмежень і рівнозначних заходів у взаємній торгівлі держав-членів;

3) прийняття певних умов у сфері непрямого оподаткування, що впливає на товарообіг усередині ЄС;

4) прийняття загального зовнішнього тарифу»[16].

Види непрямих податків в Україні та державах-членах ЄС є однаковими, проте знаходяться на різних етапах розвитку та функціонування.

Держави-члени ЄС рухаються значно швидше щодо розвитку та врегулювання сфери непрямого оподаткування, а тому досвід європейських держав необхідно обов’язково врахувати для удосконалення вітчизняного законодавства та адаптації його до стандартів ЄС.

РОЗДІЛ 2
ОЦІНКА СТАНУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКИХ ДЕРЖАВАХ ТА В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз практики справляння непрямих податків в європейських державах

Використання непрямих податків має вагоме значення для наповнення бюджету України. Така ж тенденція спостерігається і для держав-членів Європейського Союзу. Крім того, за рахунок надходжень від справляння непрямих податків наповнюється і сам бюджет ЄС.

Загальні надходженні непрямих податків до бюджетів в державах-членах ЄС за даними Європейської Комісії у 2021 році склали 1,442,2 млрд. €. Це становить 26,8 % від усіх податкових надходжень в країнах-членах ЄС[28].

На рис. 2.1. представлено обсяг надходжень ПДВ протягом 2019 – 2021 р.р. (частка від усіх податкових надходжень) у розрізі окремих країн-членів Європейського Союзу: Франції, Німеччини, Іспанії, Угорщини, Польщі, Румунії, Словаччини у порівнянні з аналогічними показниками ПДВ в Україні.

Аналіз динаміки надходження податку на додану вартість у зазначених вище країнах, який представлено на рис. 2.1. нам показує, що ПДВ серед європейських держав займає досить велику частку з усіх податкових надходженнях у порівнянні з іншими податками. Відповідно до зазначених показників, найбільшу частку ПДВ у податкових доходах бюджетів мають Румунія та Угорщина, що відповідно складає 24,36 % та 29,22 %.

Найменшу частку ПДВ у структурі всіх податкових надходжень мають Франція та Німеччина, яка становить відповідно 16,53 % та 17,46%.

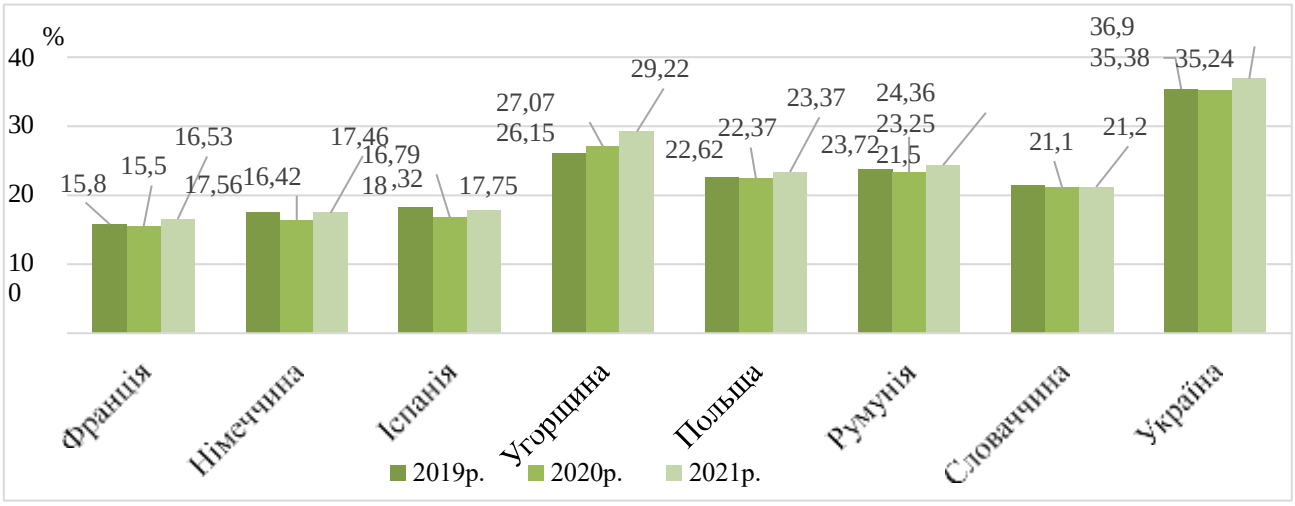


Рис. 2.1. Частка податку на додану вартість у структурі податкових надходжень у розрізі окремих країн ЄС та України за 2019- 2021роки.

Складено за даними: [14]

Необхідно звернути увагу на те, що в Україні у порівнянні із наведеними вище європейськими державами, значно вища частка ПДВ серед усіх податкових надходжень до бюджету України, яка становить близько 40%.

В той же час, аналіз динаміки надходжень ПДВ в європейських державах з 2019 по 2021 рік показує, що в 2020 році по всім країнам, і так само в Україні відбулось зменшення надходжень ПДВ. Причина цьому світова пандемія.

Зазначимо, що в ЄС ПДВ вважається найбільш гармонізованим податком. Так, ПДВ справляється згідно Європейської Директиви 2006/112/ЕС «Про спільну систему ПДВ»[29]. В свою чергу, контроль за дотриманням законодавства щодо справляння ПДВ покладено на Європейську комісію і комітет Ради Європи з ПДВ[14].

Директивою Ради ЄС «Про ПДВ» регламентовано гармонізований рівень ставок, який виступає запорукою щодо функціонування без бар'єрного, внутрішнього ринку Європейського Союзу без викривлень та без конкуренції.

Необхідно зауважити, що норми Директиви зазнають в даний час трансформацію, яка стосується переходу оподаткування за принципом країни-походження транзакцій в частині ПДВ до принципу країни-призначення.

У зв'язку із поширенням через мережу Інтернет торгівельних операцій, Єврокомісія запровадила з липня 2021 року зміни щодо «ПДВ електронної комерції». Так, було запроваджено механізм «Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS), в тому числі і для імпортерів»[7].

Єврокомісія в грудні 2022 року запропонувала зміни до даної Директиви, які стосуються подання звітності. Запропоновано e- invoicing, який має на меті зменшення навантаження на суб'єктів підприємництва та відповідно на запобігання шахрайських дій в сфері справляння ПДВ.

В даний час цифрова звітність в ЄС не є обов'язковою. Тільки окремі країни отримали «дозвіл на її застосування:

- 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. 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»[31].

Варто звернути увагу на те, що в цілому в Україні середньоєвропейський рівень непрямого оподаткування. Так, ставка ПДВ, практично не відрізняються від країн-членів ЄС.

На рис. 2.2. наведено порівняльний аналіз ставок ПДВ серед окремих європейських держав та України.

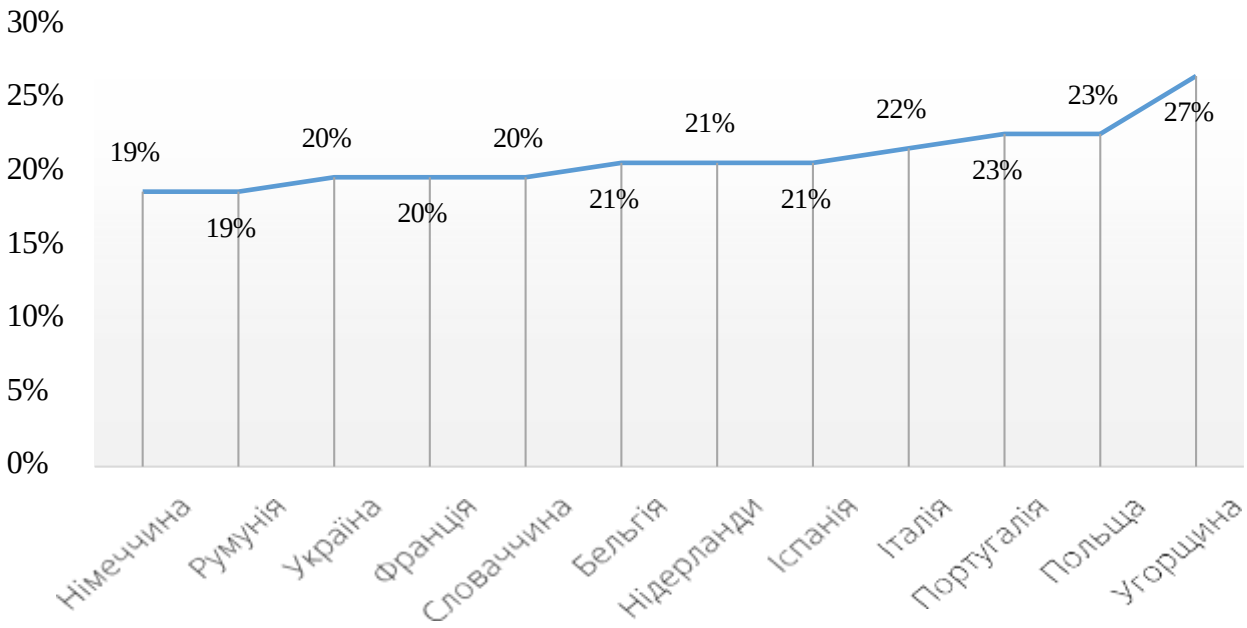


Рис. 2.2. Порівняльний аналіз ставок ПДВ в країнах-членах ЄС та в Україні.

Складено за даними[*28*]

Важливим в системі непрямих податків ЄС є також і акцизний податок. Необхідно зазначити, що нормативно-правове регламентування АП вважається більш гармонізованим у порівнянні з ПДВ. Справляння АП в ЄС здійснюється на підставі «Директив Ради:

- 2003/96/EC (стосується енергетичних продуктів та електроенергії);
- 92/83/EEC18 та 92/84/EEC19 (стосується алкоголю та алкогольних напоїв);
- 2011/64/EU (стосується тютюну)»[3].

На рис. 2.3. відображено частку надходжень АП від алкогольних напоїв, тютюну та тютюнових виробів у податкових надходженнях країн-членів ЄС: Польщі, Франції, Іспанії, Німеччини, Угорщини, Словаччини, Румунії та в Україні.

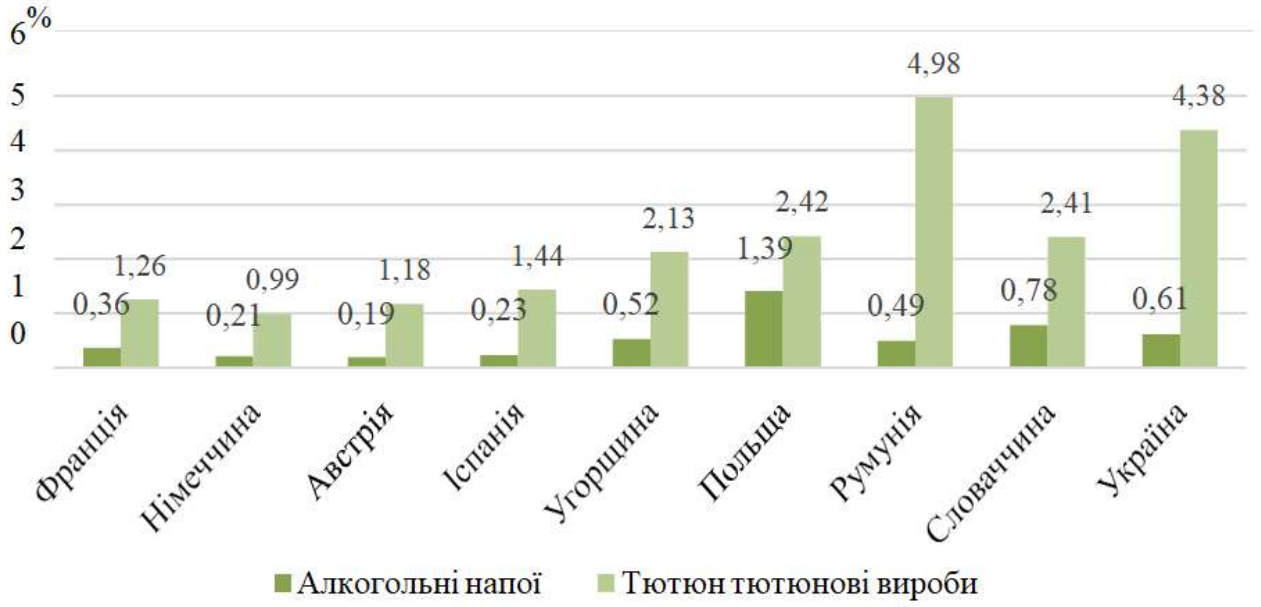


Рис. 2.3. Частка АП у структурі податкових надходжень серед європейських держав у 2021р.

Складено за даними [14].

Як видно з рис. 2.3., частка АП на алкоголь та тютюн є досить незначною у податкових доходах бюджетів країн-членів ЄС.

В той же час, найбільша частка АП на тютюн і відповідно тютюнові вироби належить Румунії (4,98%), а найбільша частка АП з алкоголю у податкових надходженнях бюджету є в Польщі (1,39%).

Як ми зазначали у розділі 1, непряме оподаткування в Україні потребує узгодження із законодавством ЄС.

Так, уряд України активно працює щодо адаптації ПДВ та АП в частині зближення норм України та ЄС.

Однак, в цілому нормативно-правове регулювання справляння непрямих податків є досить високим, і тому насамперед потребують вирішення саме проблеми організаційного характеру та переважно заходи контролю за операціями щодо сплати податків.

2.2. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні.

В умовах сьогодення, в умовах повномасштабного вторгнення росії в Україну, є важливим проаналізувати фіскальну ефективність непрямих податків, які продовжують бути найбільш значимими надходженнями до бюджету нашої держави[14].

Фіскальне значення непрямих податків полягає в тому, що вони дозволяють забезпечити стабільність фінансових ресурсів країни, що впиває також і на забезпечення потреб громадян у соціальних послугах а також сприяє і розвитку інфраструктури.

Необхідно звернути увагу, що фіскальний потенціал непрямого оподаткування залежить від таких факторів, як стан економіки та рівень зайнятості а також залежить від доходів громадян, адже чим більша економічна активність громадян та їх витрати, тим більша є можливість отримати для держави дохід від непрямих податків.

Щоб оцінити фіскальну ефективність непрямих податків, використовуються різні показники: співвідношення непрямих податків до ВВП, також і до доходів бюджету країни, та частка непрямих податків у податкових надходженнях бюджету та інші. Основні чинники, які впливають на фіскальну ефективність ПДВ, АП та мита, це: розмір ставок; податкові пільги; рівень платоспроможного попиту; рівень ефективності адміністрування непрямих податків; рівень тіньової економіки.

На рис. 2.4. відображено частку непрямих податків (ПДВ, АП та мита) у ВВП.

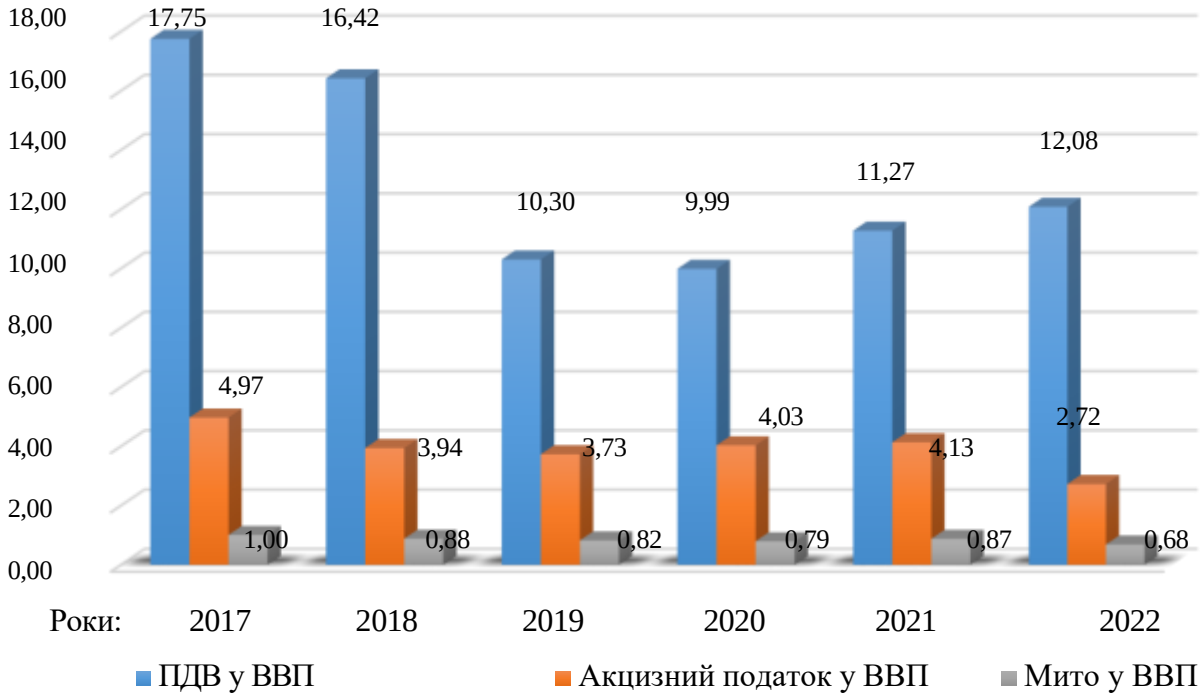


Рис. 2.4. Динаміка частки ПДВ, АП та мита у ВВП України протягом за 2017-2022 р.р., %

Складено за даними: [15]

Аналіз динаміки частки непрямих податків у ВВП за 2017-2022 рр. на рис. 2.5. вказує на те, що найбільшу частку, а отже і найвище фіскальне значення має ПДВ. Не менш важливу роль відіграє також і АП у формуванні доходів бюджет країни за проаналізований період. В той же час мито здійснює незначний вплив на формування доходів бюджету держави, так як його обсяг відносно ВВП не перевищував 1%.

При встановленні непрямих податків держава повинна дотримуватись принципів, що полягають у здійснені оптимальної податкової політики, у справедливому справлянні податків та їх адмініструванні. До таких принципів відносять: «принцип простоти – мінімізація витрат на сплату податків, простота їх нарахування, зменшення часу на адміністрування, зручність; принцип стабільності – податкова система має бути стабільною, тобто забезпечувати сталість податкових ставок та інших податкових параметрів на тривалий

період часу; принцип ефективності — податкова система має бути ефективною, тобто забезпечувати максимальну збирання податків при мінімальній витраті ресурсів на їх адміністрування»[14].

В таблиці 2.1. наведено динаміку формування за рахунок непрямих податків податкової складової бюджетів України різних рівнів протягом 2017 – 2022 років.

Таблиця 2.1

Динаміка надходжень ПДВ, АП, мита у доходах Зведеного бюджету України протягом «2017-2022 рр, млн.грн.

Показники	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Непрямі податки, в т.ч.	459 971,50	534 231,00	541 670,60	584 563,10	754 966,70	598 462,20
податок на додану вартість:	313 980,60	374 508,20	374 508,20	400 600,10	536 489,10	467 001,00
акцизний податок:	121 449,40	132 649,80	137 076,40	153 850,30	180 300,40	105 215,20
Мито:	24 541,50	27 073,00	30 086,00	30 112,70	38 177,20	26 246,00
Всього податкових надходжень, млн. грн.	828 158,80	986 348,50	1 070 321,80	1 136 687,20	1 453 804,10	1 343 225,00
Всього доходів зведеного бюджету, млн. грн.	1 016 969,50	1 184 290,80	1 289 849,20	1 376 673,80	1 662 333,60	2 196 273,30
Питома вага непрямих податків в податкових надходженнях,%	55,54	54,16	50,61	51,43	51,93	44,55
Питома вага непрямих податків в доходах зведеного бюджету, %	45,23	45,11	41,99	42,46	45,42	27,25

Складено за даними»[15]

Наведені в таблиці 2.1. дані вказують на те, що податкові надходження бюджету залежать від непрямих податків, так як всі податкові надходження зростали протягом досліджуваного періоду меншими темпами а ніж доходи

бюджету країни. Так, протягом 2017-2022 років частка непрямих податків коливалась у межах від 44,5% до 55,5% у податкових надходженнях до Зведеного бюджету України. Як видно з табл.2.1., найбільшу частку має ПДВ і на 2-у місці АП. Також важливо звернути увагу на те, що незважаючи на вторгнення росії в Україну та запровадження Урядом держави послаблення податкових правил для суб'єктів підприємництва, частка непрямих податків у 2022 році становила 44,5% у податкових надходженнях Зведеного бюджету, що підтверджує важливу роль непрямих податків у формуванні доходів бюджету держави.

Аналіз надходження податків від ПДВ, АП та мита у доходах Державного бюджету України наведено в таблиці 2.2. за 2017-2022 роки

Таблиця 2.2.

Динаміка надходжень ПДВ, АП, мита у «доходах Державного бюджету України за 2017-2022 рр, млн.грн.

Показники	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Непрямі податки, в т.ч.	446 815,60	520 433,60	527 952,10	569 008,90	737 117,50	595 599,90
податок на додану вартість:	313 980,60	374 508,20	374 508,20	400 600,10	536 489,10	467 001,00
акцизний податок:	108 293,50	118 852,40	123 357,90	138 296,10	162 451,20	102 352,90
Мито:	24 541,50	27 073,00	30 086,00	30 112,70	38 177,20	26 246,00
Всього податкових надходжень.	627 153,70	753 815,60	799 776,00	851 115,60	1 107 090,90	949 764,40
Всього доходів державного бюджету,	787 474,10	787 474,10	989 619,90	1 065 368,90	1 284 320,30	1 787 395,60
Питома вага непрямих податків в податкових надходженнях, %	**71,24**	**69,04**	**66,01**	**66,85**	**66,58**	**62,71**
Питома вага непрямих податків в доходах державного бюджету, %	**56,74**	**66,09**	**53,35**	**53,41**	**57,39**	**33,32**

Складено за даними»[15]

Наведені показники щодо динаміки надходжень непрямих податків у доходах ДБУ за 2017-2022 р.р. в табл. 2.2 вказує на те, що частка непрямих

податків в досить значна та становила від 62,7% до 71,2% у розрізі аналізованого періоду. Це вказує на залежність податкових надходжень Державного бюджету України від непрямих податків. Також серед усіх доходів ДБУ частка непрямих податків також значка, та коливається від 33,3% до 66,1% відповідно.

Щодо місцевих бюджетів, то тут частка непрямих податків у податкових надходженнях незначна та коливалась в межах 0,73 — 6,5%. В таблиці 2.3. представлено динаміку надходжень непрямих податків протягом 2017-2022 років у доходах місцевих бюджетів.

Таблиця 2.3

Динаміка «надходжень непрямих податків у доходах місцевих бюджетів за 2017-2022 рр, млн.грн.

Показники	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Непрямі податки, в т.ч.	13 156,00	13 797,40	13 718,50	15 554,20	17 849,10	2 862,30
податок на додану вартість:	-	-	-	-	-	-
акцизний податок:	13 156,00	13 797,40	13 718,50	15 554,20	17 849,10	2 862,30
Мито:	-	-	-	-	-	-
Всього податкових надходжень, млн. грн.	201 005,10	232 532,90	270 545,80	285 571,60	346 713,20	393 460,60
Всього доходів місцевих бюджетів, млн. грн.	229 495,40	263 482,10	300 229,30	311 304,80	378 013,30	408 877,70
Питома вага непрямих податків в податкових надходженнях, %	6,55	5,93	5,07	5,45	5,15	0,73
Питома вага непрямих податків в доходах місцевих бюджетів, %	5,73	5,24	4,57	5,00	4,72	0,70

Складено за даними» [15]

Аналіз наведених в табл. 2.3. показників показав, що частка непрямих податків коливалась від 0,7% до 5,7% протягом 2017-2022 років у доходах

місцевих бюджетів Необхідно звернути увагу, що до місцевих бюджетів перераховується лише частина АП, і це впливає на формування доходів місцевих бюджетів несуттєво. Місцеві бюджети, окрім непрямих податків, залежать переважно від інших джерел фінансування.

В даний час експерти виділяють ряд проблем на шляху гармонізації вітчизняного податкового законодавства щодо ПДВ та відповідно АП, які згруповано за певними ознаками, які відображені на «рис. 2.5.

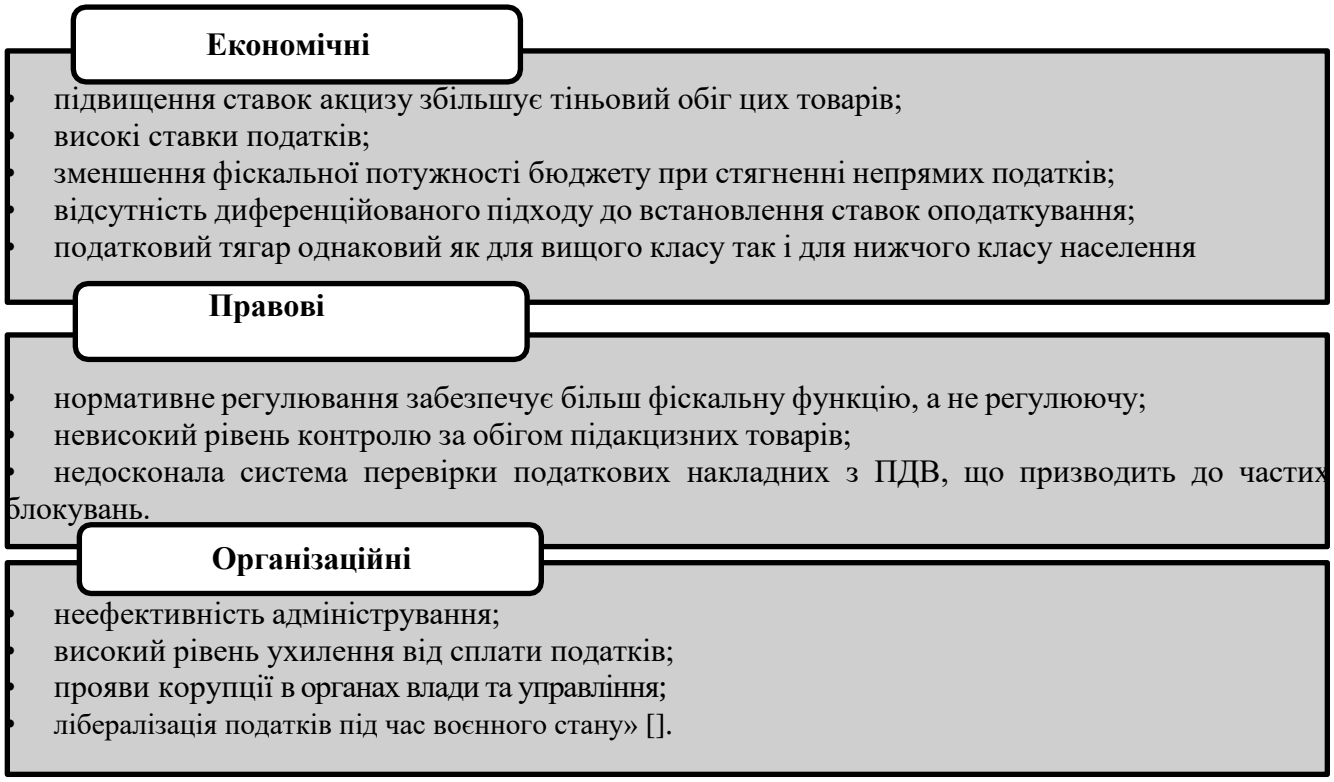


Рис. 2.5. Основні проблеми в Україні в сфері непрямого оподаткування

Складено за даними: [12]

Аналіз зазначених проблем непрямого оподаткування на рис 2.5. вказує на те, що більшість із них має економічний характер. За даними дослідження фахівців в Україні частка нелегальної тютюнової продукції становить 21,9 %. Державний бюджет України недоотримав понад 20 млрд грн. ПДВ та АП. У порівнянні з 2017 р. ця частка становила лише 2,3%[1].

Необхідно також вказати і на проблеми з бюджетним відшкодуванням.

Залишки ПДВ, яке невідшкодоване платникам в кінці 2024 року збільшились, порівняно з обсягом на 01.01.2024 р. (див. рис.2.6)



Рис. 2.6. Показники сум заявлених до відшкодування платниками ПДВ та невідшкодованих сум у 2024 році.

Складено за даними: [32].

При цьому відповідно до «Закону України від 23 лютого 2024 року № 3603-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо вдосконалення онлайн-комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства» з 01 липня 2024 року терміни проведення камеральних перевірок щодо сум ПДВ, які підлягають бюджетному відшкодуванню, зменшено з 30 до 20 календарних днів, документальних перевірок – з 60 до 40 календарних днів, що скоротило терміни отримання бюджетного відшкодування платниками ПДВ після 01 липня 2024 року»[32].

На рис. 2.7. відображено показники скорочення термінів отримання бюджетного відшкодування ПДВ платниками унаслідок законодавчих змін протягом січня – вересня 2024 року.

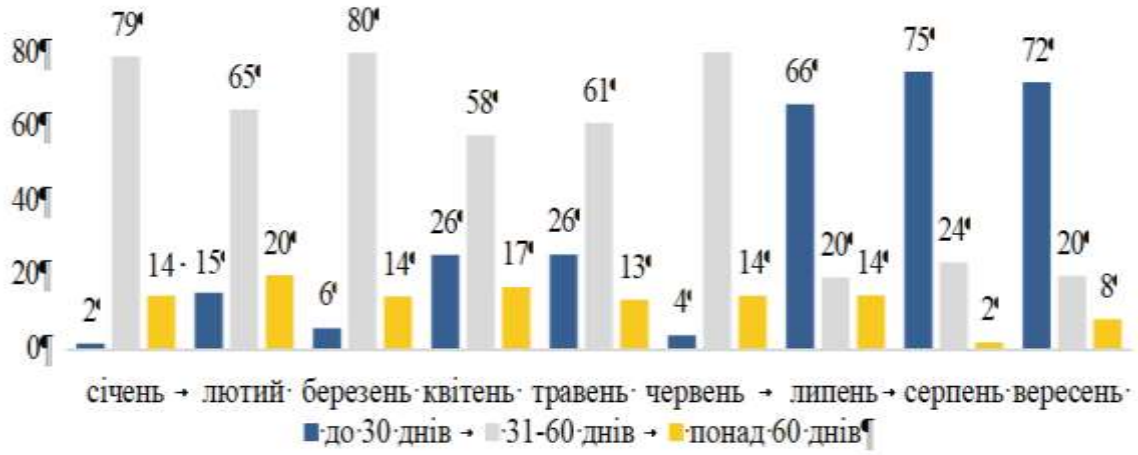


Рис. 2.7. Діаграма показників скорочення термінів отримання платниками бюджетного відшкодування ПДВ унаслідок законодавчих змін, відс.

Складено за даними: [32].

Виділені проблеми перешкоджають гармонізації системи оподаткування України з ЄС. Тому необхідно продовжувати їх вирішувати.

Таким чином, можемо підсумувати, що непрямим податкам належить важлива роль у формуванні державного та зведеного бюджету.

Висновки до Розділу 2.

З'ясовано, що непрямі податки – це важливе джерело доходів бюджетів країн-членів ЄС, а також і бюджету самого ЄС.

Держави-члени ЄС мають право встановлювати свої ставки ПДВ, проте вони не можуть бути меншими 15%.

В більшості краї-членів ЄС основними надходження від акцизів – це від продажу алкогольних та тютюнових виробів.

Розглянувши надходження від непрямих податків до бюджету України, зроблено висновок, що вони відіграють важливу роль у формуванні бюджету. Проте спостерігається тенденція скорочення частки непрямих податків у податкових

надходженнях до бюджету. Така негативна динаміка пов’язана насамперед із зниженням економічної активності підприємств у зв’язку із повномасштабним вторгненням на територію України країни-агресора росії.

Враховуючи досвід країн ЄС необхідно продовжувати удосконалення українського законодавства в частині непрямих податків з урахуванням набуття Україні статусу кандидата в члени ЄС.

РОЗДІЛ 3.
ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВІТЧИЗНЯНОГО НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ ДО ЄС

3.1. Нововведення в сфері непрямого оподаткування ЄС в епоху цифрових технологій.

ЄС в даний час свої зусилля активно спрямовує на впровадження системи E-Invoicing, та надає рекомендації країнам-членам щодо впровадження у своє законодавство таких змін. Для України важливо врахувати, що процеси цифровізації у ЄС також стосуються і сфери непрямого оподаткування.

Насамперед, дотримання цих вимог стосується реєстрації та звітності, що допомагає платникам податків уникнути проблем в стосунках з податковою службою. Крім того впровадження системи E-Invoicing забезпечує ефективну операційну діяльність в Європейському Союзі та країнах-членах ЄС.

Необхідно зазначити, що в ЄС відбулось січневе оновлення Регламенту ЄС щодо ПДВ 2024 [26].

Нове оновлення створене для покриття дефіциту ПДВ, яке насамперед пов’язане із нещодавнім рішенням британського суду, який визначив «Uber» відповідальним за сплату ПДВ.

Варто звернути увагу, що Регламенту ЄС щодо ПДВ 2024 року на гігову економіку лише частково впроваджено в ЄС.

Аналіз необхідності запровадження нововведень ЄС в сфері непрямого оподаткування пов’язаний з тим, що «цифрова економіка вже давно піддає стрес-тестуванню застарілі податкові системи, створені задовго до появи Інтернету.

Розрив у надходженнях від ПДВ в ЄС перебуває в центрі уваги Європейської комісії: у 2020 році втрачені доходи держав-членів сягнули 99 мільярдів євро від ПДВ. ViDA (ПДВ у цифрову епоху) став частиною відповіді, і

нове законодавство було прийнято в усьому регіоні з 1 січня 2024 року щодо запровадження ViDA» [29].

На переконання Хейленс, «за найскромнішими підрахунками, чверть недоотриманих надходжень можна віднести безпосередньо до шахрайства з ПДВ, пов'язаного з торгівлею всередині ЄС. Нова система запроваджує цифрову звітність з ПДВ в режимі реального часу на основі електронних рахунків-фактур, що надасть державам-членам цінну інформацію, необхідну для посилення боротьби з шахрайством з ПДВ, особливо з карусельним шахрайством» [26].

На переконання експерта з ПДВ в Kreston MDS в Беерселі на Kreston VDN Люка Хейленса, Європейська комісія «вже спостерігала вражаюче скорочення розриву в сплаті ПДВ, який зменшився до 61 млрд. євро у 2021 році. Це пов'язано з кількома різними факторами навколишнього середовища, не в останню чергу з покращенням дотримання вимог під час COVID, що дозволило компаніям отримати доступ до підтримки» [26].

Крім того експерт вважає, що «бізнес вітатиме ViDA, "Система ПДВ в ЄС все ще може бути обтяжливою для бізнесу, особливо для малих та середніх підприємств, компаній, що розширюють свою діяльність, та інших компаній, які здійснюють транскордонну діяльність.

Вже на етапі заснування бізнесу виникають значні витрати. ViDA дозволяє підприємствам сплачувати ПДВ лише в одній країні-учасниці. Адміністративний тягар покладається на цю країну, яка повинна правильно розподілити ПДВ між іншими країнами-учасницями» [29].

В межах нового Регламенту ЄС щодо ПДВ, передбачено на всій території ЄС запровадження єдиної реєстрації ПДВ.

Так, ґрунтуючись на моделі «єдиного вікна з ПДВ», яка вже існує саме для інтернет-магазинів, пропозиції даного Регламенту ЄС щодо ПДВ дозволять компаніям, які продають товари споживачам в іншій країні-члені ЄС, зареєструватися тільки один раз для цілей оподаткування ПДВ на території усього

ЄС та відповідно виконувати свої зобов'язання щодо ПДВ на одній мові через єдиний онлайн-портал.

Для покращення збирання ПДВ подальші заходи включають для певних платформ, які сприяють продажу товарів споживачам в ЄС запровадження обов'язкового «єдиного вікна імпорту».

Зміни до ПДВ насамперед спрямовані на розвиток гігантської економіки: Airbnb та Uber.

Необхідно зазначити, що нові бізнеси цифрової економіки принесли з собою також гігантську економіку, яка є «проблемою з точки зору розуміння того, що таке бізнес, перш ніж можна буде застосовувати ПДВ. Нещодавні судові справи проти двох глобальних платформ, Airbnb та Uber, визнали водіїв та власників житла працівниками, а не підрядниками, а це означає, що фізичні особи тепер підлягають оподаткуванню ПДВ. Uber зобов'язали сплатити 615 мільйонів фунтів стерлінгів несплаченого ПДВ у 2022 році, що відкриває можливість для Європейської комісії наполягати на тому, щоб компанії-платформи правильно декларували свій ПДВ у країнах-членах ЄС» [26].

На переконання експерта Хейленса вважає посилення регулювання було неминучим, адже «в епоху цифрових технологій ЄС визнає складність визначення того, хто саме надає послуги, такі як оренда житла або транспорт. Суть проблеми полягає в тому, щоб розрізнити, чи є постачальник послуг фізичною особою, як, наприклад, водій, чи компанією, як, наприклад, Uber. Це стає особливо складним, коли окремі постачальники послуг, які є фізичними особами, повинні реєструватися платниками ПДВ у своїх країнах. Ця вимога може призвести до обтяжливої кількості формальностей, часто з мінімальною вигодою. Тому, якщо платежі ПДВ будуть централізовані через ці платформи, це спростить процес, зменшивши адміністративне навантаження на окремих постачальників послуг і забезпечивши простіший метод стягнення ПДВ»[29]..

Також потрібно зауважити, що дані зміни в сфері ПДВ здійснюють вплив і на малий та середній бізнес.

Так, дійсно, «згідно з новими правилами, оператори платформної економіки, зокрема короткострокової оренди туристичного житла та пасажирського транспорту, будуть нести відповідальність за збір та перерахування ПДВ до податкових органів, якщо їхні користувачі цього не роблять, наприклад, через те, що вони є малим бізнесом або фізичними особами-постачальниками (так званими постачальниками). З 2025 року ці платформи будуть відповідальними за сплату ПДВ у певних ситуаціях (операції C2C та C2B). Імплементаційний регламент передбачає, що платформа підлягає сплаті ПДВ у всіх випадках, коли постачальник не надав дійсний ПДВ-номер»[29].

Ще один важливий аспект нововведень, - це електронне виставлення рахунків. Так, ці пропозиції ймовірно та можливі зміни будуть мати значний вплив на системи та процеси підприємств. Насамперед підприємства, які працюють в ЄС, повинні перевірити готовність до цих змін, якщо ці зміни набудуть чинності. Найбільшу увагу необхідно буде зосередити саме на системних змінах, які будуть необхідні для стандартизованого електронного інвойсу. Варто зазначити, що ССО (режим спрощеної системи оподаткування) пропонує підприємствам можливість спростити свої податкові зобов’язання щодо звітності.

Економіст Хейленс надає рекомендації компаніям щодо впровадження ними зазначених вище змін, зазначаючи, що «компанії повинні враховувати ці нововведення у своєму фінансовому плануванні. Звичайно, фізичні та юридичні особи часто шукають способи обійти сплату ПДВ, що є типовою практикою в оподатковуваних операціях, як, наприклад, у випадку з компанією Uber у Великій Британії. Це передбачає ймовірні штрафні санкції для малого бізнесу, а розмір несплачених податків і подальших розрахунків підкреслює значні фінансові ставки, пов’язані з цим. Ми повинні орієнтувати наших клієнтів, особливо тих, хто

займається гіг-економікою або використовує різні платформи, на дотримання правил сплати ПДВ. Враховуючи серйозні фінансові наслідки недотримання вимог і неминуче введення в дію нових правил протягом декількох місяців або років, ми повинні оперативно інформувати наших клієнтів і готувати їх до цього»[26].

Таким чином, нововведення, які стосуються пакету «ПДВ у цифрову епоху» полягають у:

- розширенні схеми «Єдиного вікна» щодо: постачання товарів із подальшим встановленням чи/ збіркою, продажів на бортах літаків й кораблів; постачання енергоносіїв а також внутрішнього постачання товарів;
- можливості для продавців вживаних товарів, які застосовують маржинальну схему, реєструватися на вибір через схему «Єдиного вікна» й відповідно декларувати та сплачувати ПДВ для транскордонних продажів;
- обов'язковому (замість опційного) застосуванні механізму зворотного нарахування ПДВ;
- розширенні схеми «єдиного вікна» для транскордонного переміщення між країнами ЄС власних товарів та послуг, які надаються постачальниками, що знаходяться поза межами ЄС, усім особам, які не є платниками ПДВ.

3.2. Напрями удосконалення вітчизняного непрямого оподаткування в умовах війни та інтеграції до ЄС

Україна, зважаючи на складні обставини, що виникли під час воєнного стану, постійно вносить зміни до чинного податкового законодавства, в тому числі вони торкнулись і непрямого оподаткування.

Так, з початку воєнного стану чимала кількість підприємств в України була змушена тимчасово призупинити свою роботу, особливо це стосується тих міст та

селищ, де така робота взагалі виявилася неможливою через жорсткі військові дії країни-агресора — росії.

Було прийнято ряд Законів, метою яких було насамперед підтримати економіку України але разом з тим і спростити «життя бізнесу:

- № 2118-IX та № 2115-IX від 03.03.2022 (набрали чинності 07.03.2022)
- № 2120-IX від 15.03.2022 (набрав чинності 17.03.2022)
- № 2142-IX від 24.03.2022 (набрав чинності 05.04.2022)» [13].

Проаналізуємо ці Закони, в частині змін, які стосуються ПДВ та акцизного податку. Насамперед охарактеризуємо зміни, які стосуються операцій постачання пального та інших товарів і послуг на користь військових.

Так, «на період дії воєнного стану не є постачанням передання будь-яких товарів / послуг на користь ЗСУ, ТРО та іншим військовим формуванням України, утвореним відповідно до Закону. Тобто, така операція — не є об'єктом оподаткування ПДВ. А, от якщо підприємство буде постачати товари для заправки (дозаправки) або для забезпечення транспорту військових, то таке постачання буде оподатковуватися ПДВ за ставкою 0%»[13].

Щодо змін на час дії воєнного стану у розмірі ставок ПДВ , то «під час дії воєнного / надзвичайного стану встановлено ставку ПДВ у розмірі 7% для операцій з ввезення в Україну та постачання в Україні (як імпортних та і вироблених в Україні) бензинів моторних, важких дистилятів, скрапленого газу, на які встановлено ставку акцизного податку 0,00 євро за 1000 літрів, і нафти / нафтопродуктів за кодами УКТ ЗЕД 2709 00 10 00 та 2709 00 90 00»[13].

При формуванні податкового кредиту за ставкою ПДВ 7% за операціями постачання, тоді, якщо підприємство придбало товар / послугу за ставкою 20% ще до введення нової ставки 7%, а після її введення використовує в операціях по ставці 7% придбані раніше товари / послуги по ставці 20% , то податковий кредит коригувати не потрібно, який був сформований раніше по ставці 20%.

Що стосується можливості формування від'ємного значення суми ПДВ, яке визначено як різницю між сумою ПЗ за ставкою 7% і сумою ПК за ставкою 20%, тоді таке від'ємне значення з державного бюджету не підлягає відшкодуванню. Воно зараховується до складу податкового кредиту та відповідно зменшує суму ПЗ у наступних звітних періодах до сплати в бюджет.

Тому виникають проблеми, повязані із тим, що від'ємна різниця, яка виникає в описаній вище ситуації, не може бути задекларована до бюджетного відшкодування. Вона має бути зарахована виключно до складу ПК наступних звітних періодів.

Також необхідно звернути увагу на те, що у зв'язку тим, що в умовах воєнного стану зареєструвати суто технічно ПН / РК в ЄРПН неможливо, законодавством передбачено, що платники ПДВ можуть формувати ПК за придбаними товарами чи/або послугами на підставі первинних (розрахункових) документів.

Щодо АП, то більшість податкових змін вплинули на пальне. Так, «по-перше, не вважаються реалізацією пального операції постачання пального на митній території України:

– як гуманітарної допомоги в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України,

– які здійснюються у зв'язку з його примусовим відчуженням чи вилученням для потреб держави відповідно до Закону України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану» без отримання компенсації за примусово відчужене або вилучене пальне,

– які здійснюються у зв'язку з його передачею ЗСУ, ТРО та іншим військовим формуванням України, утвореним відповідно до Закону, без попереднього або наступного відшкодування його вартості. Тобто, щодо

зазначених вище операцій не виникатиме податкове зобов'язання з акцизного податку.

По-друге, тимчасово, на період до припинення або скасування дії воєнного стану на території України, встановлено 0% ставку акцизного податку на окремі види пального:

– бензини моторні
– важкі дистиляти (газойль)
– скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази
– бутан, ізобутан.

По-третє, якщо платник акцизу не може зареєструвати акцизну накладну в Єдиному реєстрі акцизних накладних, то йому дозволяється переміщувати пальне транспортом за наявності ТТН з усією інформацією як і в акцизній накладній, яка має бути зареєстрована в Єдиному реєстрі акцизних накладних протягом шістьох місяців після припинення / скасування дії воєнного стану.

По-четверте, відновлення обліку пального на акцизних складах, які частково зруйновані та розташовані в районах проведення бойових дій або на тимчасово окупованих територіях збройними формуваннями Російської Федерації буде провадитися на основі даних інвентаризації, яка буде проведена після закінчення дії воєнного стану» [13]

Також потрібно звернути увагу на зміни до ПКУ щодо АП, які які набрали чинності 1 вересня 2024 року[6]

Закон запроваджено для приведення вітчизняного законодавства до норм законодавства ЄС, зокрема в частині наближення ставок АП до мінімального рівня, який встановлено в ЄС.

Такими «ключовими змінами є:

Підвищення акцизу на пальне:

– Підвищено ставки акцизного податку на пальне, що почнуть діяти з 01.01.2028 року.

– Для досягнення рівня нових ставок Перехідні положення ПКУ передбачають графік їх поетапного підвищення з 1 вересня 2024 року до 31 грудня 2027 року включно» [13].

В таблиці 3.1. наведено за основними видами пального порівняння старих та нових ставок

Таблиця 3.1.

Ставки за основними видами пального у порівнянні: до 01.09.2024 та у розрізі поетапного впровадження до 31.2027 р.)

Основний вид пального	**Ставки* акцизного податку по періодах** (в Євро за 1000 літрів)					
	до 01.09.2024	з 01.09.2024 по 31.12.2024	з 01.01.2025 по 31.12.2025	з 01.01.2026 по 31.12.2026	з 01.01.2027 по 31.12.2027	з 01.01.2028
Бензини	213,5	242,6	271,7	300,8	329,9	359
Дизельне пальне	139,5	177,6	215,7	253,8	291,9	330
Скраплений газ	52	148	173	198	223	250
Моторне альтерна-тивне	162	184,08	206,16	228,24	250,32	272,4

Складено за даними: [6]

Зазначимо, що КМУ повинен опрацювати питання ще питання щодо запровадження понижувального коефіцієнта до ставок АП на важкі дистиляти (газойли) для с/г виробників.

Також передбачено й інші зміни:

Законом запроваджується нова категорія «підакцизних товарів в межах алкогольних напоїв, а саме,проміжні продукти - це вина та інші зброджені напої (у

тому числі суміші), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту, які класифікуються за кодами УКТ ЗЕД 2204, 2205, 2206 00. Ставка акцизного податку встановлена у розмірі 8,42 грн. за 1 літр (з 1 грудня 2024 р.- 12,23 грн)»[5].

Також передбачено, що з 1.01. 2025 р. «формули розрахунку загальної суми податкових зобов’язань з акцизного податку на сигарети та середньозваженої роздрібної ціни продажу сигарет повинні враховувати акцизний податок з роздрібної торгівлі»[5].

Крім того, «продовжено дію положення щодо невизнання акцизним складом приміщень для зберігання пального, що використовується виключно для заправлення електрогенераторних установок (до 2000 літрів), та збільшено обсяг до 5000 літрів для підприємств на територіях бойових дій.

Дані положення застосовуються за умови:

– використання суб'єктом господарювання пального для заправлення лише електрогенераторів та ведення окремого обліку отриманого пального;

– проведення розрахунків за пальне для цих потреб лише у безготівковій формі.

При цьому додано норму, що у разі дотримання вищевказаних вимог, отримане для заправлення електрогенераторних установок пальне не враховується при застосуванні визначеного пп. 14.1.6 ПКУ критерію щодо не перевищення 1000 кубічних метрів обсягів отримання пального таким суб’єктом господарювання протягом календарного року»[5].

Висновки до Розділу 3.

Визначено, що країни-члени ЄС постійно удосконалюють сферу непрямого оподаткування, зокрема останні зміни передбачають впровадження системи Е-

Invoicing. , та надає рекомендації країнам-членам щодо впровадження у своє законодавство таких змін. Для України важливо врахувати, що процеси цифровізації у ЄС також стосуються і сфери непрямого оподаткування.

Визначено, що врегулювання непрямого оподаткування в Україні в даний час не є досконалим, що пов’язане насамперед з війною, яку нам нав’язала країна-терорист і агресор росія а також завданнями, які поставлені перед нашою державою у зв’язку із євроінтеграційним курсом.

Вітчизняне законодавство продовжує змінюватись, виконуючи настанови ЄС для адаптації із законодавством Європейського Союзу.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження особливостей справляння непрямих податків в європейських державах та в Україні дало можливість зробити наступні висновки та пропозиції.

Кожна держава-член ЄС дотримується загальноєвропейських принципів щодо побудови власної податкової системи, і при цьому має право будувати внутрішню податкову політику, виходячи із національних інтересів. Разом з тим, податкова політика ЄС опирається на статті 110-113 Лісабонського договору. які передбачають, що країни-члени ЄС не будуть оподатковувати продукти інших країн-членів більше за власні продукти, і не будуть використовувати податки а також їх відшкодування задля протекціонізму і підтримки експорту. Стаття 113 Лісабонського договору встановлює, що Рада ЄС буде ухвалювати положення, які необхідні для гармонізації непрямого оподаткування з метою забезпечення функціонування внутрішнього ринку ЄС та запобігання викривленню конкуренції між країнами-членами ЄС.

Встановлено, що до складу системи оподаткування в європейських державах входять такі види непрямих податків: ПДВ, акцизи і мита.

Основне законодавство ЄС – це Директиви, які гармонізують національне законодавство країн-членів в сфері непрямого оподаткування. Існує дві групи таких Директив:

1) Директиви Ради ЄС щодо ПДВ;

2) Директиви Ради ЄС щодо акцизів.

З’ясовано, що ПДВ був введений в європейських державах у 1970 році взамін податків на виробництво та споживання. Наявність ПДВ у системі оподаткування держав-членів є обов'язковою умовою приєднання країни до ЄС. Частина фінансових надходження від ПДВ є джерелом формування бюджету ЄС.

ПДВ засновується в державах-членах, які визначають розмір його податкової ставки в межах, визначених законодавством ЄС. Доходи, що надходять від ПДВ до бюджету ЄС, представляють собою встановлену рішенням Ради єдину процентну надбавку до ставки ПДВ у державах-членах.

ЄС зобов'язує застосовувати країни-члени загальну ставку ПДВ не менше 15%. Держави мають право встановлювати остаточні ставки в своїх податкових системах, виходячи із власної податкової політики. В даний час в країнах-членах ЄС ставки ПДВ знаходяться в межах : 16% - 27%. Найнижчу ставку (16%) ПДВ має Люксембург. Найвищу (27%) - Угорщина. Найбільш поширені ставки ПДВ, це 20% та 21%. В Україні також основна ставка 20%. Ставки ПДВ в країнах-членах залежать від видів товарів та послуг. В окремих державах застосовують понижені ставки для товарів та продуктів харчування першої необхідності (згідно вимог ЄС мінімальна найменша ставка 5%).

Встановлено, що при введенні загальних правил АП в ЄС керувалися схожими принципами. Так, структура АП, ставка (мінімальні розміри) і пересування підакцизних товарів, які підлягають оподаткуванню (тютюнових виробів, алкогольних напоїв та мінеральних масел) - все спрямовано на те, щоб був сформований єдиний ринок ЄС у 1993 р. та була введена загальна система акцизів.

З'ясовано, що механізм сплати АП засновано на принципі оподаткування у державі споживання підакцизних товарів. Рух підакцизних товарів відбувається через податкові склади та супроводжується адміністративними документами.

Основні надходження від АП в більшості країн-членів йдуть від алкогольних напоїв та тютюнових виробів, проте їх частка в доходах бюджетів є незначна у порівнянні з ПДВ.

Проведено аналіз надходження непрямих податків до бюджету України та з'ясовано, що найбільшу частку та найвище фіскальне значення має ПДВ.

Акцизний податок також відіграє важливу роль щодо формування доходів бюджет країни.

Аналізу показників фіскальної ефективності вказує на те, що за рахунок ПДВ формується найбільше всього надходжень до зведеного бюджету України, в той час як від АП - дещо нижчий і від мита – найменше всього.

Встановлено, що в даний час відбувається скорочення фіскальної значимості непрямих податків, хоча і незначне. Це обумовлено кризовими явищами, в результаті яких зменшується імпорт товарів, зниження обсягів реалізації тютюнової продукції, скорочення споживчого попиту та закриття кордонів, військових дій і запровадження ряду пільг в умовах воєнного стану та ін.

Європейська практика використання непрямих податків має позитивні, так і негативні сторони Позитивні полягають у тому, що непрямі податки - досить прозорі та прості при їх справлянні, вони охоплюють широке коло платників і тому забезпечують стабільні доходи країн та стимулюють економічне зростання.

Негативні сторони включають те, що непрямі податки важче сплачують малозабезпечені верстви населення, і витрачають більшу частину своїх доходів на споживання товарів та послуг.

Європейські держави успішно використовують механізми справляння непрямих податків (податків на споживання), і це дозволяє їм забезпечувати необхідний рівень фіскальних надходжень до своїх бюджетів і також регулювати споживчі показники.

Встановлено, що в даний час непряме оподаткування в Україні потребує вдосконалення і для цього необхідним є використання кращих практик держав-членів ЄС.

Україна, обравши курс на євроінтеграцію повинна адаптувати своє законодавство до вимог ЄС та посилити контроль за адмініструванням непрямих податків.

В даний час ЄС спрямовує свої зусилля та запроваджує нововведення, що стосуються «VAT in the Digital Age». Цифрова звітність щодо ПДВ запроваджується в окремих країнах (система E-Invoicing).

Для України важливо врахувати, що в ЄС відбуваються процеси цифровізації і в сфері непрямого оподаткування. Насамперед, дотримання таких вимог стосується реєстрації платників та податкової звітності, що значно покращує взаємовідносини між платниками податків та податковою службою.

З'ясовано, що існує ряд проблем на шляху успішної гармонізації вітчизняного законодавства в частині ПДВ та відповідно АП, тому необхідно продовжувати їх вирішувати.

В цілому нормативно-правове регламентування стягнення непрямих податків в Україні є досить високим, і тому зусилля необхідно впрямувати на вирішення саме проблем організаційного характеру та переважно застосуванням заходів контролю за операціями щодо сплати податків та попередженням ухиленню від сплати ПДВ та АП.