

НУБІП України

НУБІП України

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

11.07 – МКР.1534 «С» 2022.10.21. 020. ПЗ

**ПРУДНІКОВ РУСЛАН АНАТОЛІЙОВИЧ**

**2023 р.**

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
УДК 336.226(477)

ПОГОДЖЕННЯ  
Декан економічного факультету  
ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ  
В.о. завідувача кафедри фінансів

\_\_\_\_\_

Анатолій ДІБРОВА

\_\_\_\_\_

Наталія ШВЕЦЬ

«\_\_\_\_\_» 2023 р. «\_\_\_\_\_» 2023 р.

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**на тему «Розвиток непрямого оподаткування в Україні»**

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та кредит  
(код і назва)  
Освітня програма \_\_\_\_\_  
Фінанси і кредит  
(назва)

Орієнтація освітньої програми \_\_\_\_\_  
(освітньо-професійна або освітньо-наукова) освітньо-професійна

Гарант освітньої програми  
к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_

(підпис)

Руслана ОПАЛЬЧУК

(ПІБ)

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи  
к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_

(підпис)

Зоя ТІТЕНКО

(ПІБ)

Виконав

\_\_\_\_\_

(підпис)

Руслан ПРУДНІКОВ

(ПІБ студента)

Київ – 2023

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Декан економічного факультету

д.е.н., проф. Анатолій ДІБРОВА  
(науковий ступінь, вчене звання) (підпис) (ІПБ)

«2022 року

## ЗАВДАННЯ

ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ  
СТУДЕНТУ

Івуднікову Руслану Анатолійовичу

(прізвище, ім'я та по-батькові)

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та кредит  
(код і назва)

Освітня програма Фінанси і кредит  
(назва)

Орієнтація (освітньої) програми освітньо-професійна  
(освітньо-професійна або освітньо-наукова)

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Розвиток непрямого оподаткування в Україні»

Затверджена наказом ректора НУБіП України № 1534 «С» від 21.10.2023 р.

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2023.11.06  
(рік, місяць, число)

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи:

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні основи розвитку непрямого оподаткування в Україні
2. Аналіз сучасного стану розвитку непрямого оподаткування в Україні
3. Напрями вдосконалення чинної системи непрямого оподаткування в Україні

Перелік графічного матеріалу (за потреби) \_\_\_\_\_

Дата видачі завдання « 25 » листопада 2022 р.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи

(підпис)

Зоя ТІТЕНКО

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до  
виконання

(підпис  
студента)

Руслан ІВУДНІКОВ

(прізвище та ініціали)

## РЕФЕРАТ

Мастерська робота на тему: «Розвиток непрямого оподаткування в Україні» виконана на основі статистичних даних Державної служби статистики України складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи – 90 сторінок, у тому числі: 21 таблиць, 6 рисунків, список використаних джерел, що містить 63 найменувань, 2 додатків.

*Об'єкт дослідження* – система оподаткування в Україні.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і прикладних положень щодо функціонування непрямих податків в Україні та визначення їх ролі у ринковій економіці.

*Мета дослідження* полягає в узагальненні теоретичних аспектів та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення чинної системи непрямого оподаткування в Україні.

*Методи дослідження.* Для досягнення поставленої мети використано різноманітні загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, включаючи теоретичне узагальнення, методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, а також історичний та логічний підходи. Метод системного підходу, графічні методи, економіко-математичне моделювання, групування, порівняння та розрахунково-аналітичні методи також були використані в рамках дослідження.

У першому розділі розкриті теоретичні основи розвитку непрямого оподаткування в Україні. В другому розділі здійснюється аналіз сучасного стану розвитку непрямого оподаткування в Україні. Третій розділ присвячено напрямкам вдосконалення непрямого оподаткування в Україні.

**Ключові слова:** Податки, податкове навантаження, Податок на додану вартість, акцизний податок, фіскальна достатність.

## ЗМІСТ

# НУБІП України

ВСТУП

5

## РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМОГО

### ОПОДАТКУВАННЯ

8

# НУБІП України

1.1. Економічна сутність непрямих податків та їх роль у ринковій економіці 8

1.2. Генезис розвитку непрямих податків в Україні 16

1.3. Роль держави у формуванні непрямих податків 21

# НУБІП України

## РОЗДІЛ 2 СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

26

2.1. Характеристика сучасної податкової системи України 26

2.2. Динаміка та структура непрямих податкових надходжень до бюджету 39

# НУБІП України

2.3. Проблеми оподаткування на сучасному етапі розвитку України 47

## РОЗДІЛ 3 НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЧИННОЇ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В

### УКРАЇНІ

59

# НУБІП України

3.1. Іноземний досвід формування непрямих податків 59

3.2. Новітні тенденції розвитку системи непрямих податків в Україні 68

# НУБІП України

3.3. Шляхи вирішення проблем формування непрямих податків та їхньої ролі у системі оподаткування 74

ВІСНОВКИ

82

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

86

# НУБІП України

## ВСТУП

**НУБІП України**

*Актуальність теми.* Оподаткування відіграє ключову роль в економіці держави. З одного боку, податки є головним джерелом фінансування державних потреб, а з іншого боку, фіскальна політика впливає на поведінку як окремих осіб, так і підприємств. Цей вплив часто має складну і неоднозначну природу, тому важливо вивчати як податкова система впливає на економіку країни.

**НУБІП України**

Держава може використовувати податки для стимулювання розвитку конкретних галузей виробництва, знижуючи податкові ставки або надаючи податкові пільги. Також податки можуть бути використані для регулювання діяльності підприємств, збільшуючи податкове навантаження і змінюючи правила оподаткування бізнесу. Ця функція податків важлива, але основною метою їх використання є збір податкових надходжень для державного бюджету.

**НУБІП України**

Суспільний добробут загалом та економічний розвиток країни зокрема багато в чому залежать та забезпечуються за рахунок доходів бюджету країни. Істотним джерелом формування таких доходів є податкові надходження, зокрема надходження непрямих податків. У той же час розвиток податкових систем розвинутих країн обумовлює необхідність конкретизації того, яку роль сьогодні непрямі податки відіграють у формуванні доходів бюджету України і в якому напрямку вони повинні вдосконалюватися.

**НУБІП України**

Теоретичні і практичні аспекти податкових надходжень, а також їх структура були розглянуті у дослідженнях як зарубіжних, так і вітчизняних науковців: Д. Б'юкенена, А. Вагнера, Дж. Гелбрейта, Р. Гнейста, О. Зварича, Ю. Іванова, А. Крисоватого, С. Лондара, В. Мельник, П. Пашка та ін. Аналіз наукової літератури показав, що існує багато робіт зарубіжних та вітчизняних учених, присвячених переважно окремим непрямим податкам. Проблеми ж непрямого оподаткування загалом та роль непрямих податків в сучасних



податкових системах країн світу не знайшли достатнього відображення у науковій літературі.

*Мета дослідження* полягає в узагальненні теоретичних аспектів та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення чинної системи непрямого оподаткування в Україні.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовані такі *завдання дослідження*:

визначити економічну сутність непрямих податків та їх роль у ринковій економіці;

- дослідити генезис розвитку непрямого оподаткування в Україні;

- з'ясувати роль держави у формуванні непрямих податків;

- охарактеризувати сучасну податкову систему України;

- проаналізувати динаміку та структуру непрямих податкових надходжень до бюджету;

- виявити проблеми оподаткування на сучасному етапі розвитку України;

- дослідити іноземний досвід формування непрямих податків;

- оцінити новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в Україні;

- обґрунтувати шляхи вирішення проблем формування непрямих податків та їхньої ролі у системі оподаткування

*Об'єкт дослідження* – система оподаткування в Україні.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних і прикладних положень щодо функціонування непрямих податків в Україні та визначення їх ролі у ринковій економіці.

*Методи дослідження.* Для досягнення поставленої мети використано різноманітні загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, включаючи теоретичне узагальнення, методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, а також історичний та логічний підходи. Метод системного підходу, графічні методи, економіко-математичне моделювання, групування, порівняння та

розрахунково-аналітичні методи також були використані в рамках дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали праці науковців, що присвячені теорії та методології проведення податкових розрахунків, їх

облікового забезпечення та контролю, а також окремих аспектах виконання податкових розрахунків та можливих способах їх удосконалення. У підготовці

роботи використовувалися офіційні джерела, що надають правовий контекст для проведення дослідження, такі як Конституція України, закони України,

укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, накази

Державної податкової служби України та інші джерела.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України



# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

### 1.1. Економічна сутність непрямих податків та їх роль у ринковій економіці

Податкова система є однією з важливих основ економічної політики у кожній країні. Вона створює фінансову основу для держави і виступає ключовим інструментом для впровадження її економічної стратегії [39].

Податок – один з найважливіших елементів економіки держави, що слугує джерелом доходу державного бюджету і регулює не тільки економічні, правові, а й соціальні, демографічні та інші процеси. Податки забезпечують умови для розвитку бізнесу і поліпшення майнового стану громадян. Крім того, від суми надходження податків безпосередньо залежить, чи зможе держава виконати покладені на неї функції. Від того, наскільки точно зафіксовано поняття податку в законодавстві, безпосередньо залежить ефективність здійснення податкового адміністрування уповноваженими на те органами, податкова поведінка громадян і соціальні наслідки.

На сьогоднішній день у вчених і практиків немає єдиної думки щодо поняття «податок». Відзначимо, що до XVII століття не існувало системного теоретичного обґрунтування ні економічного, ні юридичного розуміння податку. Наукові дослідження, присвячені податкам, стали з'являтися тільки в XVII столітті в науці «Загальна теорія податків» [40].

В теорії обміну під податком розумілася покупка населенням у держави військового і юридичного захисту. Представники атомістичної теорії вказували на те, що податок – це плата підданих державі за охорону, захист та інші послуги, при чьому ніхто не може відмовитися від сплати податків і від користування послугами, які надаються державою. Відповідно до теорії населення, податок являє собою ціну, що сплачується громадянином за

насолоду, яку він отримував від суспільства (насолода від забезпечення власності, правосуддя та ін.). В теорії податку як страхової премії податок розглядається як страховий платіж, необхідний для фінансування витрат держави для забезпечення оборони і правопорядку. На думку представників класичної податкової теорії, податок – це один з видів державних доходів, що направляється виключно на фінансування державних витрат. Прихильники кейнсіанської теорії вважали податок головним важелем регулювання економіки, за допомогою якого відбувається вилучення зайвих заощаджень. У теорії монетаризму податку відводилася аналогічна роль, але в менших масштабах, ніж у попередній теорії. На думку прихильників теорії монетаризму, за допомогою податків має вилучатися зайва кількість саме грошей, а не заощаджень. Теорія економіки пропозиції, яка виникла вже на сучасному етапі розвитку держави і суспільства, відносить податок до одного з чинників економічного розвитку і регулювання [49].

Варто зазначити, що термін «податок» в Україні став вживатися в науковій літературі тільки у XIX в. Вченими пропонувалися різні тлумачення терміну «податок» (табл. 1.1) [3; 5; 18; 44; 50; 51; 59].

Таблиця 1.1

### Визначення поняття «податок»

Автор	Трактування
Ж. Сімонді	Жертва і в той же час благо, якщо послуги держави за рахунок цієї жертви приносять користь
О. Барін	Така форма доходів держави, коли ці доходи, одержувані з майна громадян, є їх односторонньою жертвою, без отримання ними будь-якого еквівалента
Фінансова енциклопедія	Примусові збори, що стягуються з населення на відповідній території, на встановлених законом підставах, з метою покриття загальних потреб держави
К. Макконнелл, С. Брю	Примусова виплата уряду домогосподарством або фірмою грошей (або передача товарів і послуг), в обмін на які

	домогосподарство або фірма безпосередньо не отримують товари або послуги
Податковий кодекс України	Обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що стягується з платників податку
М. Карлін	Податки суть обов'язкових платежів
О. Буряк	Частка коштів, що виділяється приватним господарством на витрати фінансового господарства
Л. Сидельникова	Примусовий збір з громадян, що встановлюється для покриття загальних витрат держави
Т. Томиюк	Односторонні економічні пожертвування громадян або підданих, які держава чи інші громадські групи в силу того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб

У перших двох поглядах виразно простежується подвійна природа оподаткування. Подальші сучасні визначення податку роблять акцент на примусовий характер оподаткування і на відсутність прямого зв'язку між вигодою громадянина і податками.

В сучасній науковій літературі висловлюються й інші точки зору. А. Крисоватий, О. Сидорович пропонують наступне визначення податку: «Податок – це правовий засіб основного грошового забезпечення конституційної діяльності держави і муніципальних утворень» [24, с. 102].

В. Андрущенко вважає, що «Податок – це встановлений законом обов'язковий внесок, здійснюваний організаціями та фізичними особами в бюджет держави» [42, с. 219].

Окремо хотілося б наголосити на тому, що останнім часом все частіше у науковій літературі стали розглядати податок як соціально-філософську категорію. Тобто, уявлення про сутність податку розвивалися і продовжують розвиватися одночасно з розвитком суспільних відносин.

Ще Адамом Смітом були сформульовані чотири головні вимоги до податкової системи, які є справедливими і в даний час [52]:

1. Громадяни держави повинні, по можливості, відповідно до своїх здібностей і сил брати участь в утриманні уряду, тобто, відповідно до доходу, яким вони користуються під заступництвом держави.

2. Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу, – все це повинно бути ясно і визначено для платника і будь-якої іншої особи.

3. Кожен податок повинен стягуватися в той час і тим способом, коли і як платникові має бути найзручніше платити його.

4. Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишені народу можливо понад те, що він приносить державній скарбниці держави.

Отже, А. Сміт ґрунтувався на таких принципах оподаткування (рис. 1.1) [52]:



Рис. 1.1. Принципи оподаткування

- рівномірність, що розуміється як рівнонапруженість, спільність для всіх платників податків правил і норм вилучення податку;

- визначеність, що означає чіткість, ясність, стабільність норм, ставок оподаткування;

- простота і зручність, що розуміються у прямому сенсі цих слів;

- не обтяженість, тобто поміркованість, обмеженість податку сумами, сплата яких лягає важким тягарем на платників податків.

А. Сміт виділив три основних джерела оподаткування [52]: заробітна плата; прибуток з капіталу; рента з землі. Зазначені джерела оподаткування – заробітна плата, прибуток, дохід і кадастрова вартість – залишаються основними компонентами податкової бази і в сучасному світі.

Через використання різних податків, їх ставок, способів оподаткування держава досягає певні цілі, актуальні на даному етапі розвитку. З цього випливає, що податки виконують деякі функції. Саме в них виражається

сутність податку. Функції податків допомагають показати яку роль вони відіграють у соціально-економічному розвитку держави.

Функція податку визначається тим, як він фактично впливає на економіку і в який спосіб відображає його основні характеристики. Ця функція показує, як податок використовується як інструмент для розподілу та перерозподілу вартості між членами суспільства та державою. Існують різні точки зору на кількість та природу функцій податків. У цілому, вся система оподаткування виконує ряд ключових функцій (рис. 1.2) [2]:



Рис. 1.2. Функції податків

1. Фіскальна функція, зміст якої полягає в тому, що стягнуті податки є джерелом державних фінансових ресурсів, накопиченням матеріальних благ, необхідних для подальшого розподілу визначених потреб держави. Фіскальна

функція формує базу доходів бюджетів країни. Тут же криється певна проблема – можливість і бажання сплати податків громадянами безпосередньо залежить від рівня доходу населення, що може знизити рівень сплати податків у період кризи та економічної нестабільності.

2. Регулююча функція, яка пов'язана з перерозподілом зібраних коштів на подальші потреби держави, а також спрямування коштів в окремі галузі та сфери народного господарювання. Крім цього, дана функція регулює рівень доходу різних верств населення.

3. Соціальна функція. Ця функція має тісний зв'язок з фіскальною і регулюючою функціями, так як податковою базою в даному випадку буде майно і доходи фізичних і юридичних осіб. Сенс цієї функції полягає в тому, що більшу частину цього податку сплачують люди з високим рівнем доходу.

Отримані грошові кошти в більшій мірі перерозподіляються на користь малозабезпечених верств населення у вигляді різних виплат і матеріальної допомоги з боку держави.

4. Контрольна функція створює базу для спостереження і контролю за вартісними пропорціями у процесі створення і розподілу доходів різних суб'єктів економічної системи. Але дана функція ніяк не пов'язана з податковим контролем, здійснюваним органами державного контролю [2].

Функції податків взаємопов'язані. Тільки комплексний облік всіх функцій податків може гарантувати успішну податкову політику, створить з податків ефективний механізм впливу на економіку країни.

Від величини податкових надходжень залежить, чи зможе держава виконати покладені на неї функції. Певною мірою суми надходжень податків до бюджетної системи залежать від податкових органів, які, в свою чергу, здійснюють податковий контроль за дотриманням законодавства про податки і збори.

Проаналізувавши різні точки зору на розуміння суті податку і визначивши його основні функції, можна сказати, що:



1. податок є економічною цінністю для сучасної держави і сприяє підтримці життєдіяльності населення;

2. податок слід розглядати як суттєвий елемент фінансової та економічної політики держави;

3. за допомогою податків у країні встановлюються стимулюючі або дестимулюючі умови для розвитку бізнесу і забезпечення майнового стану громадян.

Податки досить різноманітні за видами і створюють досить розгалужену сукупність. Прагнення уніфікувати податки і спроби скоротити кількість їх видів до сих пір не вичаються успіхом. Податки поділяють на різні групи за безлічню ознак (рис. 1.3) [14]:



Рис. 1.3. Види податків

Важливим питанням при визначенні впливу податків на економіку країни є співвідношення прямих і непрямих податків. Прямі податки стягуються безпосередньо з доходу платника податків, так що платник податків відчуває їх у вигляді недоотриманого доходу. Непрямі податки

стягуються іншим, менш помітним способом, а саме за допомогою введення

державних надбавок до цін на товари і послуги, які оплачують покупці.

Основну масу непрямих податків покладають на споживачів через підвищення цін.



Так, відповідно до одного з трактувань даного поняття, непрямі податки, у протиставленні з прямими, визначаються як стягувані не на підставі нормальних або постійних даних (наприклад, величина та вартість майна), а з приводу різних фактів, моментів чи дій (наприклад, кількості вироблених чи реалізованих товарів, цінностей) [21]. Дане визначення, за своєю суттю, відповідає прийнятому для цілей міжнародної статистики Євростатом визначенню непрямих податків. Зокрема, в ньому непрямі податки – це податки, які відносяться до однієї з трьох груп [32]:

1) віднімаємі податки, безпосередньо пов'язані з виручкою від товарів (робіт, послуг), але що віднімаються з виручки від товарів (робіт, послуг), збираються підприємствами, проте повністю переносяться на кінцевих споживачів;

2) всі податки та збори, пов'язані з виробництвом та:

- пов'язані з виручкою від реалізації продукції та що не віднімаються з неї;  
- не пов'язані з виручкою від реалізації;

3) примусові, безоплатні платежі до бюджету, пов'язані з виробництвом, імпортом товарів та послуг, володінням або використанням землі, будівель або інших активів, що використовуються у виробництві незалежно від вартості вироблених чи проданих товарів та послуг.

Отже, визначення непрямих податків, запропоноване Євростатом, дещо ширше першого, проте видається недостатньо чітким.

Відповідно до ще одного трактування, непрямі податки – це податки, внесені спочатку одними особами (посередниками), а потім вже остаточно падаючи на інших – дійсних платників (кінцевих споживачів) [65]. Однак на практиці буває складно відстежити таке чітке розмежування між тим, хто вносить податки, та тим, на кого падає їх тягар через перекладання податків.

Тому найточнішим, на нашу думку, є визначення непрямих податків, виходячи з економічних (внутрішніх) чинників. З цієї позиції непрямими

податками слід вважати ті, що стягуються із споживання, користування або взагалі витрат. Але навіть таке визначення непрямих податків є розмитим.

У зв'язку з вищевикладеним, у класифікації податків, розробленої Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), щоб уникнути можливої неоднозначності трактування термінів відсутнє саме поняття «непрямі податки». Натомість використовується назва «податки на товари та послуги» [66]. До таких належать податки:

1) на виробництво, продаж, передачу, оренду, постачання товарів та надання послуг (сюди, зокрема, входять ПДВ, податок на продаж, акцизи, мита);

2) на використання товарів чи дозвіл на використання товарів чи провадження діяльності (наприклад, податок на транспортний засіб) [66].

Таким чином, до категорії непрямих податків загалом включаються:

ПДВ, податки на продаж, акцизи, експортно-імпорتنі мита. Враховуючи це, під непрямими податками будемо розуміти саме зазначені вище податки. На думку деяких економістів [41], популярність, значний період застосування та поширеність у світі непрямих податків зумовлені простотою їх стягування.

Однак, так само, як і визначення непрямих податків, це є недостатньо коректним та обґрунтованим твердженням.

## 1.2. Генезис розвитку непрямого оподаткування в Україні

Історичний екскурс в еволюцію розвитку системи оподаткування переконує в тому, що пошуки теоретичних схем і прикладних варіантів сучасних систем оподаткування стали логічним наслідком виявлених закономірностей послідовного становлення податкової думки. Тому для більш повного висвітлення завдань дослідження, на наш погляд, необхідно звернутися до історії розвитку законодавчого та наукового осмислення поняття суті податку.

Податки, як основне джерело утворення державних фінансів через вилучення у вигляді обов'язкових платежів частини суспільного продукту, відомі з незанятих часів. Причому оподаткування як елемент економічної культури властиве всім державним системам як ринкового, так і неринкового типу господарювання. У зв'язку з цим про оподаткування можна говорити як про феномен людської цивілізації, як про її невід'ємну частину [33].

За словами англійського економіста С. Паркінсона: «Оподаткування є старим як світ, і його початкова форма виникла, коли який-небудь місцевий вождь перекривав гирло річки, місце злиття двох річок або гірський перевал і стягував плату за прохід з купців і мандрівників» [33, с. 86].

Історія непрямого оподаткування також налічує не одну сотню років. Відомо, що в Римській Імперії існував так званий податок з обігу. Наприклад, за звільнення рабів ставка становила 4%, за їх продаж вона підвищувалася до 5%, а за торгівлю звичайними товарами стягувалося лише 1% податку.

Стародавніх римлян можна вважати праатьками сучасного податку на додану вартість (ПДВ). Тоді ж було запроваджено і митні платежі, які стягували у портах з товарів, привезених за допомогою водного транспорту, та на ринках, коли товари завозили на сухопутному транспорті. Не можна не згадати і

Стародавній Китай, де існували акцизи на чай, рибу та очерет.

В Україні податкова система стала формуватися тільки в період становлення української державності. У 882 р. два найбільших центру древніх слов'ян (Київський і Новгородський) об'єдналися під владою Києва, утворивши Давньоруську державу. Вона являла собою об'єднання племен, в якому був відсутній розподіл майна на рухоме і нерухоме, але вже розрізнялися право власності та право володіння. Об'єктами права власності виступали земля, худоба, знаряддя праці та ін. Основним джерелом доходів казни була данина. Непряме оподаткування існувало у вигляді торгових і судових мит [19].

Після татаро-монгольської навали основним податком став «вихід», що стягувався з чоловіків та з худоби. Сплата «виходу» була припинена у 1480 р.

Головним прямим податком стали гроші з чорносошних селян і посадських людей. Пізніше одиницею прямого оподаткування став двір, а непрямі податки стягувалися через систему мит і відкупів [19].

У XVIII ст. участь у Північній війні вимагала великих фінансових витрат, що незабаром викликало підвищення податкового тягаря, що ліг на плечі і без того виснажених селян. Тепер податки стягувалися і за косовище сіна, таврування сукні, шапок і чобіт, за варіння пива, квасних та суслияних напоїв, за виробництво воску, за ведення шкіряного та мильного промислів, за торгівлю на лавках, за ремісничу та іншу діяльність у ковальських, харчевнях, пекарнях, за торгівлю свічками та ін. Запровадження таких нових податків з 1704 по 1724 р. призвело до збільшення гніту країни майже в 5 разів. Податкова система XVIII ст. перебувала у важкому становищі – численні військові витрати та особисті потреби монархів не дозволяли бюджету зростати, а державі розквітати.

Внаслідок цього у 1809 р. прийшлося реформувати систему оподаткування. За рік було складено програму реформ, що отримала назву «План фінансів». Єдине рішення щодо ліквідації дефіциту бюджету керівництво бачило у підвищенні податків, у тому числі й непрямих податків.

У план реформування входили такі пропозиції, як стягнення мита з власників тяглової сили та перехід від винних відкупів до акцизів. Реалізація програми розпочалася законами від 2 лютого 1810 р. і від 11 лютого 1812 р., відповідно до яких підвищилися оброчні та подушні податі. У 1811 року ціна вина збільшилася у 1,5 рази. У 1817 року було встановлено монополію на продаж алкогольних напоїв, яка проіснувала до 1827 року. Так само на горілку, мед та пиво ввели акцизний збір, завдяки чому доходи країни у 1820 році збільшилися [37].

У другій половині XIX століття акцизна система питного оподаткування стала набагато ефективнішою. З одного відра чистого спирту збиралося близько 10 рублів, до того ж держава тепер надавала пільги найпродуктивнішим виноробам. Отже, частка податкових надходжень у

скарбницю 1865 року становила 32%, а 1879 – 35,6% від загального доходу.

Окрім оподаткування алкогольної продукції стали широко впроваджувати акцизні податки на предмети масового споживання – сірники, сіль, тютюн.

У XX столітті світова економіка зазнала грандіозних змін. Після Другої світової війни багато європейських держав відновлювали свою економіку за

допомогою низки нововведень. Французький економіст Моріс Лоре у 1954 році винайшов податок на додану вартість. Ефективність нового виду непрямого податку було перевірено у французькій колонії – Кот-д'Івуарі. Так,

у 1958 році Франція стала першою країною, яка впровадила у свою податкову

практику ПДВ у його сучасному вигляді. Спочатку він діяв лише у деяких

галузях, а в 1968 р. поширився і на роздрібну торгівлю. Зараз у Франції діє ставка 5,5% на товари першої необхідності, ставка 2,2% – на ліки і стандартна

ставка (20%) – на всі інші товари. У Німеччині ПДВ запровадили у 1973 році,

що стало необхідним заходом для збільшення доходів країни та однією з умов для входження до Європейського союзу.

На початку XX ст. податкова система України включала чотири прямих податки (податок на землю, основний промисловий податок, податок на приріст прибутку та податок на нерухоме майно) і чотири непрямих податки.

Проте, внесок даних податків у дохідну частину бюджету Українського казначейства був невеликим. Збирання податків було вкрай складним завданням [55]. Тому надалі фінансова система нашої країни перейшла до адміністративних методів вилучення податків.

В Україні податок на додану вартість було запроваджено лише після розпаду СРСР. Ухвалення Закону СРСР «Про податки в підприємств, об'єднань і організацій» збіглося з періодом розпаду СРСР [35]. Зазначений закон був досить недосконалим як щодо своєї структури, так і за змістом.

Проте в ньому було фактично визначено нову систему оподаткування і встановлені основні принципи податкового регулювання. Це призвело до появи нових видів податків у грудні 1991 року і в 1992 році, таких як податок

на прибуток підприємств, податок на додану вартість і акцизний збір. Отже, саме цей законопроект заклав основи вітчизняної системи оподаткування.

Розпад СРСР з його ієрархічно централізованим апаратом держави відкрив шлях до створення нової економічної системи – ринкового господарства, і до створення економічно ефективною системи оподаткування.

На цьому етапі значна увага приділялася податкам, покликаним регулювати дії держави на перебудову економіки. Система оподаткування стає одним з головних інструментів, що забезпечують ефективність проведених реформ у державі.

Система податків, введена у 1990 році, сприяла розвитку свободи господарювання, і, головне, трансформувала правову основу взаємин підприємств і держави. Введення Закону «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» відродило податкові методи в системі розподільних відносин між підприємством і державою. Разом з тим, початковий варіант системи оподаткування, введений у 1990 році, у великій мірі був орієнтований на радянський режим нормативів, відрахувань, що встановлювалися Кабінетом міністрів СРСР [62].

Отже, у 1990-х роках був проголошений курс на проведення радикальної реформи, основною метою якої є перехід від надмірно централізованої командної системи управління до демократичної, заснованої переважно на економічних методах. Високий ступінь централізації господарських відносин проявлявся у слабкості управлінських функцій місцевих органів влади. Так, 94% промислових підприємств перебували у підпорядкуванні союзних міністерств і тільки 6% були підприємствами місцевої промисловості, тобто, вони керувалися ні з центру. Разом з тим, з кінця 80-х років почав стрімко зростати дефіцит бюджету, що пояснювалося різким збільшенням оборонних витрат, антиалкогольною компанією, в результаті якої бюджет втратив понад 30% прибуткових джерел, ліквідацією наслідків Чорнобильської катастрофи [26].

У цей же період ситуація настільки загострилася, що країна змушена була перейти до нормованого розподілу продуктів: були введені талони на ряд товарів першої необхідності. Вперше за весь післявоєнний період відбувся спад виробництва.

У грудні 2010 року наступив новий етап у процесі реформування і розвитку системи оподаткування з прийняттям Податкового кодексу України. Важливим кроком стало скорочення кількості загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що призвело до зниження податкового навантаження на економіку. Замість 28 загальнодержавних та 14 місцевих обов'язкових платежів, які були визначені Законом України «Про систему оподаткування», Податковий кодекс встановив відповідно 18 і 5 платежів [44]. Зменшення кількості державних податків і зборів, а також зниження ключових податкових ставок були позитивними кроками. Прийняття Податкового кодексу дало змогу створити передбачуване і зрозуміле правове середовище.

Таким чином, історія непрямого оподаткування показує, наскільки розвиненою була економіка державу тому чи іншому історичному етапі. Адже успішна та адекватна податкова політика оздоровлює фінансову систему країни. Суспільству не завжди просто прийняти потребу податків і часом здається, що це все – бажання держави для здійснення особистих цілей. Щоб уникнути подібних думок, держава і суспільство в цілому має звернути увагу на грамотність населення в галузі оподаткування.

### 1.3. Роль держави у формуванні непрямих податків

Організація та контроль надходжень податків у бюджетну систему та їх наступний розподіл в цілях регулювання діяльності членів суспільства, що мешкають на певній території, є одним із основних завдань та функцій будь-якої держави, в основі якої лежить єдина і регулярна система оподаткування, що служить ресурсному забезпеченню суспільних потреб.



А. Крисоватий вказує, що виникнення держави, як надбудовної категорії, супроводжується появою перерозподільних (фінансових) відносин – розподіл уже розподіленого, коли створюються та використовуються державні фонди (бюджет та позабюджетні фонди), що формуються за допомогою податків [24]. Потенціал національної економіки багато чому визначається ефективністю діючої фінансової політики держави, позитивними результатами регулювання підприємницької активності за допомогою податкового адміністрування.

Протягом усієї історії, починаючи з періоду становлення оподаткування як інституту соціального управління, важливо підкреслити, що держави, удосконалюючи податкові форми, сприяли гармонізації суспільних і державних (фінансових) інтересів, позитивному впливу податків на ринок [1].

Останнім часом в сучасній науковій, навчальній літературі, у різноманітних інформаційних джерелах дедалі активніше підкреслюється зростаюча роль держави в регулюванні соціально-економічних процесів, які відбуваються в українському суспільстві.

Можливо, ця обставина пов'язана з тим, що протягом тривалого часу, у вітчизняній економічній науці періоду соціалізму, вважалось, що будь-яке втручання держави в соціально-економічні процеси життєдіяльності суспільства є закономірним і спрямованим на благо країни. Разом з тим, посилення ролі держави не передбачає її прямого втручання у розподільчі процеси, які відбуваються в економіці, посилення регламентації господарських відносин між основними елементами фінансової системи, переважанням державної власності в її загальній структурі.

В умовах розвитку демократії держава має прагнути реалізувати свої інтереси через механізми непрямого регулювання економіки [4]:

- створення нормативної законодавчої бази;
- створення інституційної інфраструктури;
- проведення ефективної економічної політики;
- побудова ефективної бюджетної та податкової системи;

- розвиток і підтримка приватної власності та підприємництва;
- макроекономічне регулювання;
- оптимізація державних витрат тощо.

У найзагальнішому вигляді це проявляється у реформуванні сфери економіки, оподаткування, тарифного регулювання, регулювання зовнішньоекономічних відносин, реалізації фіскальної, інвестиційної, кредитної політик та ін.

Л. Сідельникова зазначає, що на підставі політекономічної концепції склалася «інструментальна» модель оподаткування, яка виражає сутність податків у наступних теоретичних положеннях [43]:

По-перше, економіка і політика виділяються як окремі, але взаємозалежні сфери життєдіяльності суспільства при визначальній ролі економіки та зворотному впливі політики на всі суспільні відносини.

По-друге, формулюються уявлення про державу та громадянське суспільство як про соціальні інститути, що виражають протилежність суспільних та приватних інтересів у сферах політики та економіки.

В якості висновка з цих положень зазначимо, що феномен оподаткування розглядається як спосіб впливу держави на громадянське суспільство з метою реалізації суспільних чи колективних інтересів та потреб [45].

Держава має вирішувати питання, пов'язані з фінансуванням витрат на соціально-культурні та науково-технічні програми, на оборону, утримання органів публічної влади, правоохоронних органів, охорону громадського порядку, освіту, медичне обслуговування, регулювання загального рівня життя та зайнятості населення, екологію тощо, тобто, наприклад, фінансування яких не може забезпечити приватний капітал. Отже, провідну роль у формуванні та розвитку сучасного суспільства відіграє державне регулювання економічної діяльності, одним із найбільш важливих механізмів якого є державний бюджет, як основний план збору та використання фінансових

ресурсів країни (у вигляді податкових та неподаткових доходів) – засіб проведення цілеспрямованої економічної політики.

Органи публічної влади від імені держави, визначаючи та встановлюючи внутрішню структуру своїх доходних джерел у вигляді податку (суб'єкта, об'єкта оподаткування, податкової бази, ставки тощо), переслідують рішення конкретних політичних, економічних, соціальних чи інших завдань, надаючи тим самим податкам необхідну роль. Наприклад [25]:

- застосовуючи рівне оподаткування доходів громадян, які проживають на даній території, держава може сприяти диференціації доходів населення;

- використовуючи прогресивне оподаткування, держава може нівелювати економічну нерівність у доходах різних груп населення;

- при введенні єдиної ставки податку на видобуток корисних копалин держава акумулюватиме кошти у централізованих фондах;

- при встановленні диференційованих ставок податку з урахуванням виробленості запасів родовищ, що використовуються, можна сприяти більш повному вилученню природних ресурсів і розробці корисних копалин, нерентабельних при єдиній ставці.

Економічні суб'єкти (індивіди, суб'єкти господарювання тощо), об'єктивно зацікавлені у формуванні такої організації у вигляді держави, яка могла би створювати умови для їх розширеного відтворення. І суспільство з метою подальшого розвитку зацікавлене у формуванні системи регулярного надходження фінансових ресурсів у вигляді податків до бюджетів різних рівнів, оскільки останні втрачають свою актуальність за відсутності держави.

На думку П. Самуельсона, більшість державних витрат оплачується збираними податками. Саме з цим значною мірою пов'язаний важливий елемент примусу. Це вірно, що суспільство само накладає на себе податковий тягар; вірно й те, що кожен громадянин отримує свою частку від держави [33].

До створеної бюджетної системи платники податків імперативно перераховують частину своїх грошових доходів у формі податків, що

розглядаються як передана на користь держави частина вартості відповідно до законодавчо встановлених норм.

Отже, в умовах господарювання, підвищення значення приватних (децентралізованих) фінансів, основою яких є економічна діяльність суб'єктів господарювання та населення, відчуження частини їх доходу, як податку, стає основним матеріальним ресурсом громадських (централізованих) фінансів.

При цьому стягування податків не може розглядатися як одностороннє відчуження частини доходу суб'єктів господарювання з децентралізованого сектора економіки до централізованого, а є цілеспрямованою діяльністю

держави щодо забезпечення необхідними грошовими ресурсами органів публічної влади.

Таким чином, сутність фіскальної політики полягає в тому, що органи публічної влади централізовано, з постійною періодичністю втручаються у фінансову діяльність суб'єктів господарювання та населення з метою примусу їх до обміну частини належних їм матеріальних активів, що приймають вид податків, на послуги з боку держави.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## РОЗДІЛ 2

## СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

## 2.1. Характеристика сучасної податкової системи України

На самому початку повномасштабної війни, уряд України швидко почав реагувати: скасував оподаткування ПДВ та мита на всі імпортні товари, а також припинив стягування акцизів та знизив ставку ПДВ для пального. Крім того, фізичним особам-підприємцям I та II групи було надано звільнення від єдиного податку, а всім малим підприємцям було дозволено не сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ). Навіть великим компаніям було дозволено сплачувати єдиний податок у розмірі 2% від свого обороту.

Таким чином, спрощена система оподаткування зі ставкою 2% від обороту замінила податок на прибуток (18%) та ПДВ (20%). Проте, з 1 липня 2023 р., пільги на імпорт були скасовані і введено знову ПДВ та мито. Щодо оподаткування пального, то було частково відновлено акцизи (хоча їх ставку знизили), але знизити ставку ПДВ залишили незмінною.

Проте Коаліція бізнес-спільнот за модернізацію України виявила, що ця ініціатива була впроваджена без належного економічного обґрунтування, тому не принесла істотної користі більшості підприємствам і створила додаткові труднощі для бухгалтерів та інших фахівців. Зазначені процеси не могли не позначитися також на доходах бюджету. Доходи зведеного бюджету в 2021 р. у порівнянні з 2020 р. збільшилися на 20,7% (рис. 2.1). Основними факторами, які спричинили зростання доходів бюджету, були висока інфляція в Україні та світі в галузі промисловості, а також збільшення доходів населення.

Найвищими темпами зростали такі доходи: ПДВ (+107 млрд грн, або +39%), ПДФО (+54 млрд грн, або +19%) та податок на прибуток (+45 млрд грн, або +38%). Традиційно, основним джерелом надходжень для державного бюджету

були податки, які сплачує населення, зокрема єдиний внесок та податок на доходи фізичних осіб. Разом вони становили 13% ВВП, або 35% від суми всіх надходжень [11].

Доходи у 2022 році без іноземних грантів збільшилися на 3,3% у порівнянні з попереднім роком за фактичними цифрами, але враховуючи інфляцію, вони скоротилися на 18,6%.

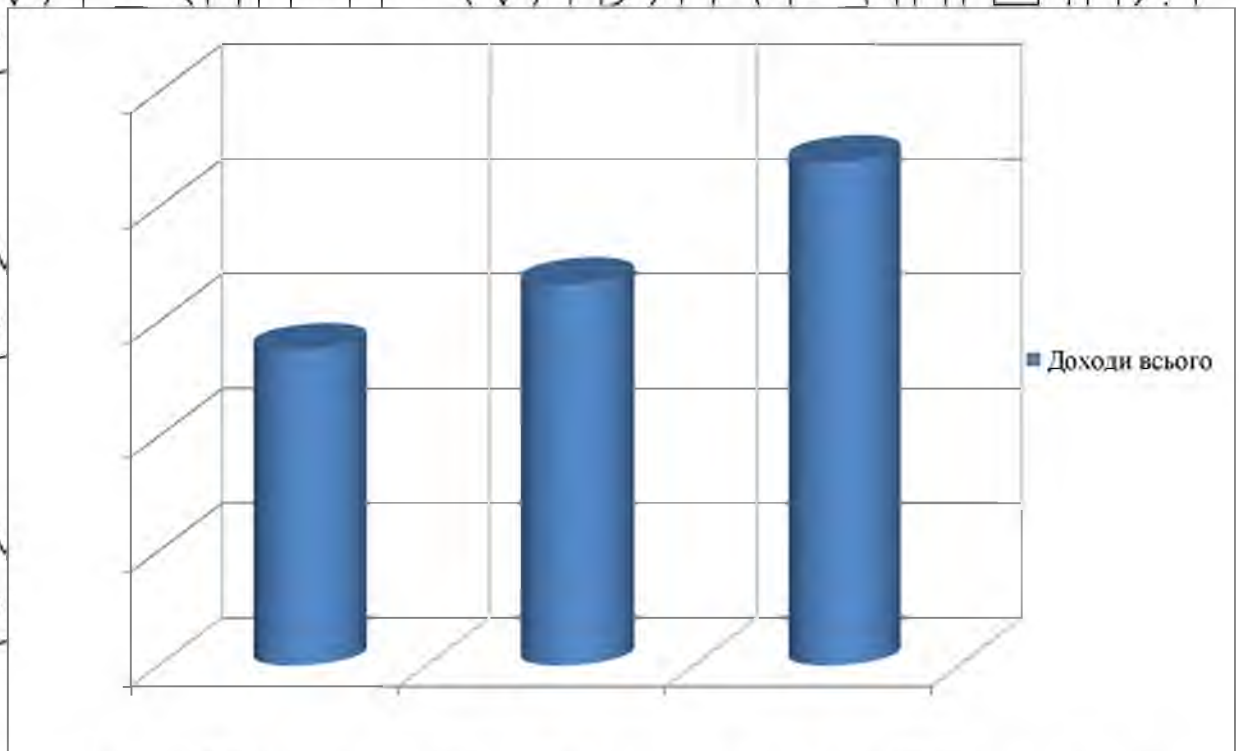


Рис. 2.1. Доходи Зведеного бюджету України за 2020 - 2022 рр., млрд грн

Загальні доходи бюджету в 2022 р. зростили як у номінальному, так і в реальному виразі (табл. 2. 1). Зниження реальних доходів Зведеного бюджету без іноземних грантів у 2022 році відбулося меншими темпами, ніж зменшення реального ВВП, яке становило 30,4% за оцінками Міністерства економіки [30]. Ці розходження можна пояснити високими прибутками підприємств у 2021 році та частковим включенням їх до бюджету у 2022 році. Крім того, сприятливим було швидке відновлення імпорту, позитивним вплив девальвації гривні на надходження від імпорту, неповне відшкодування ПДВ, збільшення витрат на грошове забезпечення військовослужбовців і зростання



фонду оплати праці бюджетників від 9,5% ВВП у 2021 році до 25,9% у 2022 році.

Таблиця 2.1

**Доходи Зведеного бюджету у 2022 році і темпи приросту відносно 2021 року**

Показники	Абсолютні обсяги, млрд грн	Темпи номінального приросту 2022/2021, %	Темпи реального приросту 2022/2021, %
Доходи всього	2196,2	32,1	4,2
Доходи без офіційних іноземних трансфертів	1713,0	3,3	-18,6
Податкові надходження	1343,2	-7,6	-27,1
Місцеві податки та збори	84,3	-6,2	-26,0
Неподаткові надходження	368,4	81,9	43,5
Офіційні іноземні трансферти	481,3	36923,1	29098,0

У структурі бюджетних надходжень помітні позитивні зрушення спостерігалися у власних доходах бюджетних установ, які зросли на 83,8% у реальних цифрах порівняно з 2021 роком, а також у перерахуванні прибутку державних підприємств, що збільшилося на 29,4%. Крім цього, надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів зросло, як в абсолютному, так і у відносному вимірі, хоча це сталося за рахунок значного скорочення бюджетної компенсації.

Водночас відбувся занепад у надходженнях акцизного податку (реально на 52,3%) та ПДВ з імпортованих товарів на територію України (на 47,6%). Головним чином це було зумовлено зменшенням обсягів імпорту та звільненням його від оподаткування на початку повномасштабного вторгнення, а також збільшенням нелегального обігу підакцизних товарів і наданням пільгового оподаткування деяким імпортованим товаром. Зазначені фактори, разом з різким скороченням прибутків підприємств і переходом



деяких з них на спрощену систему оподаткування, призвели до суттєвого зменшення доходів від податку на прибуток, що зменшився на 37,1%.

Значну роль у формуванні доходів бюджету в 2022 році відіграли іноземні гранти, що становили 22% від усіх доходів. Ця допомога відображає глобальну підтримку України з боку передових країн світу під час збройної агресії росії. Частка іноземних грантів у загальному обсязі залученого зовнішнього фінансування, включаючи позики, склала 46%. Це свідчить про значний прорив у порівнянні з попередніми періодами підтримки України міжнародним співтовариством. Проте навіть такий великий внесок грантової допомоги не допоміг уникнути надмірного боргового навантаження для країни. Заборгованість держави у відношенні до ВВП на кінець 2022 року становила 85%, що значно перевищує максимальний допустимий рівень для країн з ринками, що розвиваються, і який складає 70% ВВП [11].

По відношенню до ВВП доходи Зведеного бюджету України зросли з 30,4% у 2021 році до 45,8% у 2022 році. Проте значна частина доходів у 2022 році стала можливою завдяки іноземним грантам, і якщо не враховувати їх, доходи бюджету зросли б лише з 30,4% до 35,8% ВВП. Іншими словами, рівень перерозподілу ВВП через Зведений бюджет збільшився на 5,4 відсоткових пункти від ВВП. Лише половину сумарних витрат бюджету було фінансовано за рахунок зібраних доходів. Решту 47,5% витрат було забезпечено завдяки іноземним грантам (481 мільярд гривень), чистим зовнішнім позикам (563 мільярди гривень) та емісійному фінансуванню бюджету (400 мільярдів гривень).

Загальні витрати Зведеного бюджету відносно ВВП протягом року майже подвоїлися, збільшившись з 33,8% до 63,5% ВВП. На перший погляд, ця цифра може видаватися загрозливою. Однак слід враховувати, що в умовах війни традиційне значення відношення державних витрат до ВВП змінюється.

Це відображає не тільки перерозподільні процеси під егідою держави, але також вказує на співвідношення потреб держави, які можна задовольнити за допомогою різних джерел, зокрема внутрішнього виробництва.

Порівняння доходів, витратів і бюджетного дефіциту в 2021 і 2022 роках у % до ВВП наведено на рис. 2.2 [11].

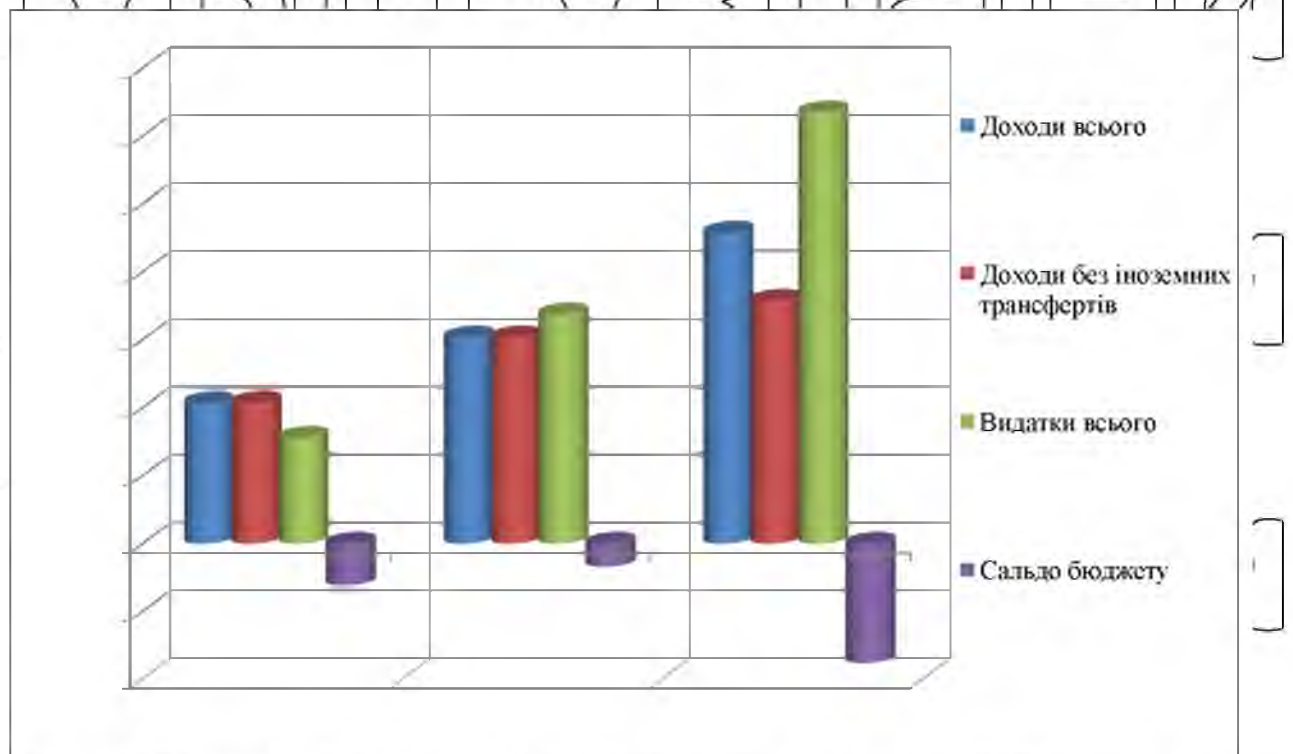


Рис. 2.2. Порівняння доходів, витратів і бюджетного дефіциту в 2020-2022 роках, % до ВВП

Витатки державного бюджету у 2021 р. зросли на 13% у порівнянні з 2020 р. Сектор дорожнього будівництва отримав додаткові 85 мільярдів гривень порівняно із показниками попереднього року. Це призвело до того, що загальні витрати на будівництво автодорі за рік становили 132 мільярди грн.

Витрати бюджету 2022 р., не враховуючи витрати на оборону, безпеку і громадський порядок, збільшилися лише на 2 відсоткових пункти щодо ВВП і в 2022 році становили 30,2% ВВП (рис. 2.3). Оскільки реальний ВВП у 2022 році зменшився майже на третину, ці процеси свідчать про значне зниження витрат держави, які не пов'язані зі сферою безпеки і оборони [11].

У той же час дефіцит бюджету різко зріс і досяг небаченого рівня – 17,6% ВВП. Загальні витрати зведеного бюджету в 2022 році у реальному вимірі зросли на 30,1% порівняно з 2021 роком.

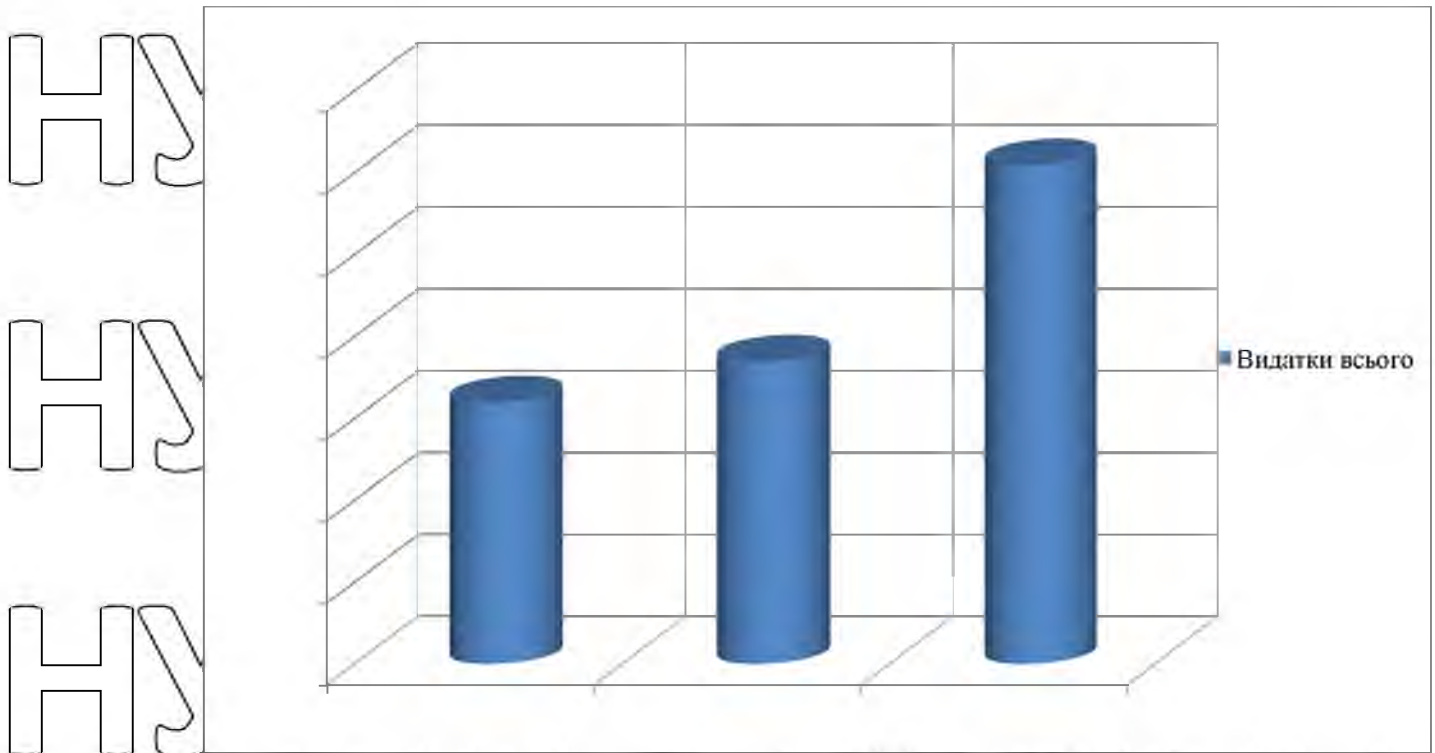


Рис. 2.3. Видатки Зведеного бюджету України за 2020 - 2022 рр., млрд

грн

Проте, якщо виключити витрати на оборону та громадський порядок, виходить зовсім інший показник – реальне зменшення витрат на 26% (табл.

2.2). При цьому найвищі темпи скорочень спостерігалися в галузях економічної діяльності – на 58%, охорони природного середовища – на 61,3%, житлово-комунального господарства – на 42,9%.

Реальна сума загальних витратків бюджету зросла завдяки фінансуванню оборони, громадського порядку і соціальних програм. Номінальні витатки на оборону зросли у 9 разів, а їх реальний обсяг збільшився у 7 разів. Витрати на громадський порядок, безпеку та судову систему збільшилися номінально у 2,6 рази і вдвічі в реальному вимірі. Розширення витрат на програми соціального захисту було обумовлене виплатами внутрішньо переміщеним особам, допомогою інвалідам та особам, які втратили годувальника, а також наданням підляг субсидій на оплату житлово-комунальних послуг.

Таблиця 2.2

**Видатки Зведеного бюджету у 2022 році і темпи приросту відносно  
2021 року**

Показники	Абсолютні обсяги, млрд грн	Темпи номінального приросту 2022/2021, %	Темпи реального приросту 2022/2021, %
Видатки всього	3043,5	65,0	30,1
Видатки за виключенням оборони та безпеки	1446,2	-6,1	-26,0
Загальнодержавні функції	88,2	-7,2	-26,8
Обслуговування державного боргу	160,3	17	-19,8
Оборона	1142,9	796,4	696,9
Економічна діяльність	156,4	-46,7	-58,0
Чисті кредити, надані державою	-2,4	-150,0	-139,4
Сальдо бюджету	-844,8	352,0	256,5

Гуманітарно-культурна галузь, крім сфери охорони здоров'я, стикалася зі значним скороченням бюджетного фінансування як у номінальному, так і у реальному вимірі. Видатки на освіту були зменшені на 7,1% у номінальному вимірі і на 26,7% у реальному. Відповідні показники для сфери духовного і фізичного розвитку становили -22,6% і -38,9% відповідно. Фінансування охорони здоров'я, хоча номінально незначно зросло, реально скоротилося на 16,6%.

Рисунок 2.4 відображає відносну величину бюджетних видатків за функціями держави у 2020-2022 роках. У відсотках від ВВП спостерігалось найбільше збільшення видатків на такі напрями: оборону, які зросли з 2,3% до 23,9% ВВП; громадський порядок і безпеку, що збільшилися з 3,2% до 9,5%; трансферти Пенсійному фонду, які зросли з 3,7% до 4,9%, інші програми соціального захисту, які зросли з 3% до 4,6% ВВП. Також витрати на



обслуговування боргу та охорону здоров'я небагато збільшилися відносно до ВВП.

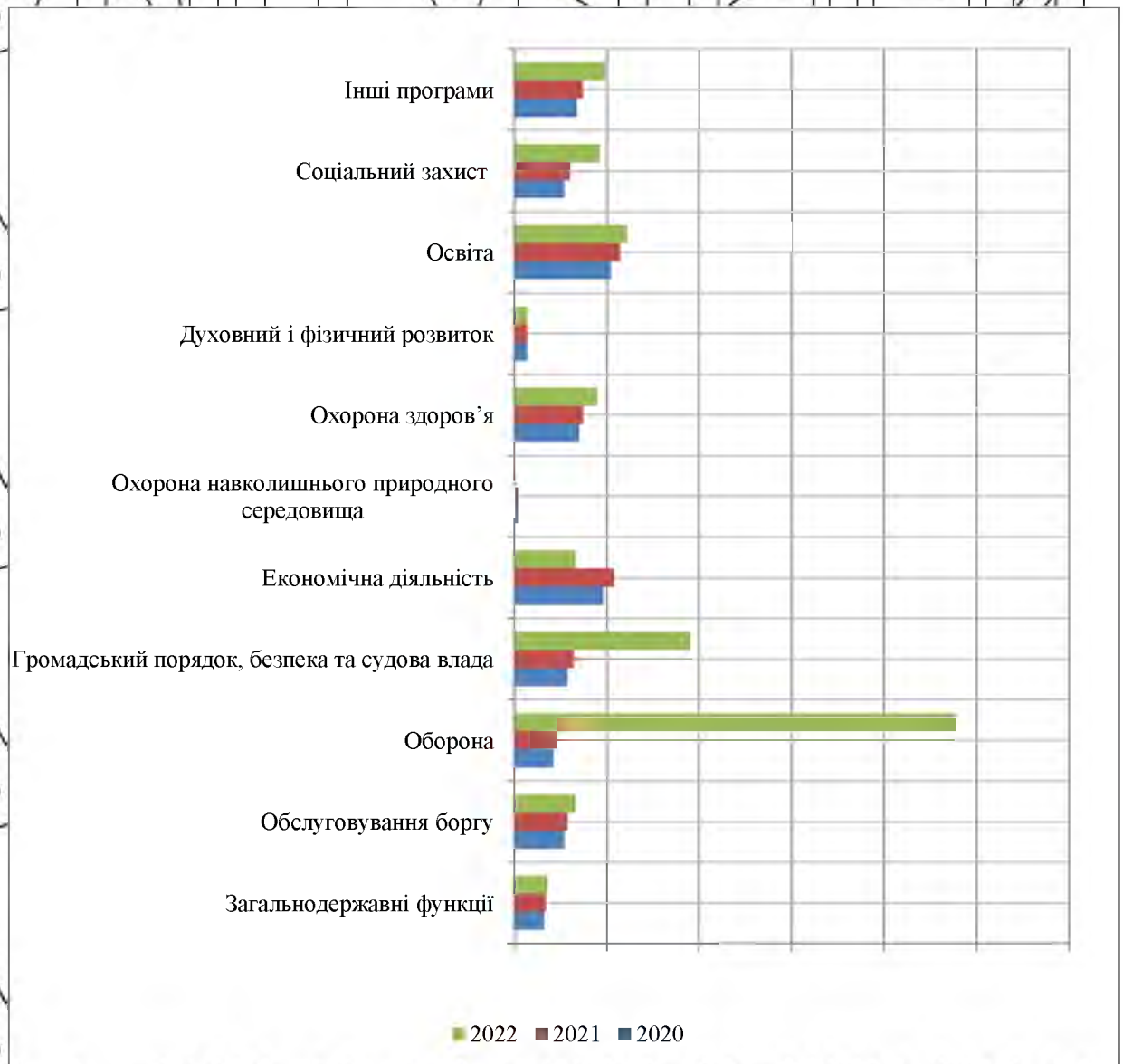


Рис. 2.4. Видатки Зведеного бюджету за функціями у 2020-2022 роках,

% до ВВП

За економічною класифікацією, видатки на оплату праці та нарахування у бюджетній сфері зросли більше ніж удвічі – з 516 млрд грн до 1240 млрд грн.

Проте цей приріст пояснювався виключно видатками на грошове забезпечення військовослужбовців, сума яких збільшилася з 126 млрд грн до 746 млрд грн.

У той же час виплати заробітної плати в інших галузях бюджетної сфери номінально зменшилися, скорочуючись з 295 млрд грн до 292 млрд грн.

Капітальні видатки Зведеного бюджету показали радикальне скорочення. Сума цих видатків зменшилася з 207 млрд грн у 2021 році до 130 млрд грн у 2022 році, а відсотково відносно ВВП їх рівень скоротився з 3,8% до 2,7% ВВП. У 2021 році понад 80% капітальних видатків бюджету були спрямовані на дорожнє господарство, в то час як у 2022 році ця частка становила трохи більше третини. В кінці 2022 року частина бюджетних ресурсів була використана на ремонт і відновлення пошкодженої енергетичної інфраструктури.

Дефіцит Зведеного бюджету в 2022 році досяг 844,8 млрд грн або 17,6% ВВП. Цей розмір свідчить про те, що бюджетна політика мала виражений стимулюючий характер і значно підтримувала сукупний попит. Збільшення дефіциту супроводжувалося значними обсягами запозичень, як із внутрішніх, так і із зовнішніх джерел.

Обсяг валових державних запозичень більше ніж подвоївся порівняно з 2021 роком. Уряд і місцеві органи у 2022 році залучили 697,2 млрд грн з внутрішніх джерел і 612,2 млрд грн із зовнішніх джерел (табл. 2.3) [14]. Цікаво, що сума зовнішніх позик у гривневому еквіваленті майже потроїлася.

Таблиця 2.3

## Дефіцит Зведеного бюджету і його фінансування, млрд грн

Показники	2020	2021	2022	2022 у % до 2020
Бюджетний дефіцит та його фінансування	224,5	186,9	844,8	376,3
Валові запозичення всього	639,6	627,8	1309,4	204,7
внутрішні позик, включаючи НБУ	389,2	418,7	697,2	179,1
зовнішні позики	232,4	209,1	612,2	263,4
Чисті запозичення (без урахування погашення боргу)	254,1	181,0	851,8	335,2
чисті внутрішні позики	149,3	71,2	288,8	193,4
чисті зовнішні позики	87,1	109,8	563,0	646,4

На рис. 2.5 представлені показники чистих державних позик і дефіциту бюджету у відсотках до ВВП. Обсяги як внутрішніх, так і зовнішніх позик значно зросли – у 5-6 разів порівняно з 2021 роком. Зауважимо, що обсяг чистих зовнішніх позик у 2022 році досягнув дуже великої величини – 11,8% ВВП, що покривало більше ніж 2/3 дефіциту бюджету.

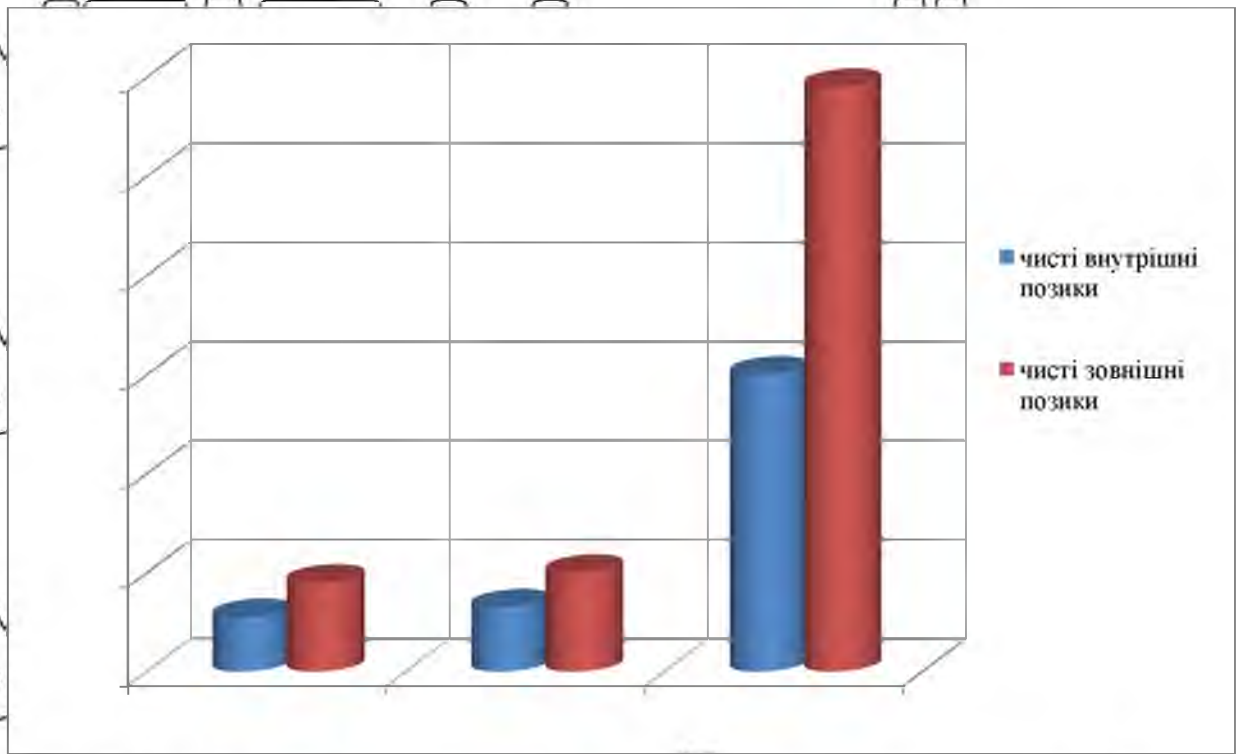


Рис. 2.5. Дефіцит Зведеного бюджету і основні компоненти його фінансування у 2020-2022 роках, % до ВВП

Під час збройної агресії росії та обмеження доступу до міжнародного капіталу відбулося вичерпання внутрішніх фінансових резервів. Внаслідок цього надходження пільгового іноземного фінансування стали важливим джерелом підтримки бюджету. З початку війни і до кінця 2022 року до бюджету було залучено 31,1 мільярда доларів такого фінансування. Найбільшими донорами, які надали грантову допомогу Україні, стали США (12 мільярдів доларів), Німеччина (1,2 мільярда євро), Велика Британія (0,13 мільярда доларів) та Європейський Союз (0,7 мільярда євро). Основними кредиторами були Європейський союз (сума кредитів – 7,2 мільярда доларів), Міжнародний валютний фонд (2,7 мільярда доларів), Канада (1,9 мільярда



доларів), Світовий банк (1,4 мільярда доларів), Велика Британія (0,9 мільярда доларів) та Європейський інвестиційний банк (0,7 мільярда доларів).

Чисте внутрішнє фінансування, урахувавши внесок Національного банку України у 2022 році, склало 289 мільярдів гривень або 6% ВВП. Без участі Національного банку чисте фінансування стає від'ємним і складає 103,1 мільярда гривень (табл. 2.4). У зв'язку з обмеженою можливістю використання внутрішніх джерел для покриття дефіциту, з початку війни застосовувалося монетарне фінансування бюджету. На кінець року обсяг цього монетарного фінансування досяг 400 мільярдів гривень або 8,4% ВВП.

Таблиця 2.4

**Показники фінансування дефіциту бюджету з внутрішніх джерел у 2020-2022 роках, млрд грн**

Показники	2020	2021	2022
Валове внутрішнє позичкове фінансування всього	389,2	418,7	697,2
фінансування від НБУ	0,0	0,0	400,0
фінансування від інших внутрішніх джерел	389,2	418,7	297,2
Чисте внутрішнє позичкове фінансування (без урахування погашення боргу)	149,3	71,2	288,8
Чисте внутрішнє позичкове фінансування за виключенням НБУ	158,7	83,2	-103,1

Доля емісійних ресурсів Національного банку України серед джерел фінансування дефіциту становила 30,5%. Паралельно з процесом монетизації дефіциту відбулося прискорення темпів інфляції, яка зросла з 10,7% у лютому 2022 року до 26,6% на кінець року. Проте, важливо відзначити, що прискоренню інфляції сприяли інші фактори, такі як: руйнування виробничої бази, дисбаланс між попитом і пропозицією на внутрішніх ринках, руйнування фізичної інфраструктури, збільшення вартості окремих

компонентів виробництва і обігу товарів, девальвація гривні та підвищення цін на імпортовані товари.

У 2023 році Уряд не має планів використовувати емісійні джерела для фінансування бюджетного дефіциту і замість цього покладається на значний обсяг зовнішнього фінансування у розмірі від 37 до 39 мільярдів доларів США.

Залучення такого масштабного зовнішнього фінансування допомагає вирішувати критичні потреби країни в періоди важких випробувань і підтримувати рівень офіційних валютних резервів, однак воно також призводить до зростання зовнішнього боргового навантаження.

Продаж державних облигацій внутрішнім інвесторам мав би стати більш вагомим джерелом фінансування бюджетного дефіциту в Україні. Адже, у США розміщення державних облигацій на внутрішньому ринку дозволило профінансувати 46% бюджетного дефіциту під час II світової війни.

На жаль, в Україні внутрішнє фінансування, отримане від комерційних кредиторів, має негативний ефект, оскільки цей метод фінансування не збільшує бюджетні ресурси, а навіть призводить до їх виснаження. У грудні 2022 року середня ставка на облигації внутрішньої державної позики (ОВДП)

на первинному ринку становила 20,8% річних. Незважаючи на те, що реальний дохід від ОВДП залишався від'ємним щодо інфляції *ex post* і слабо позитивним щодо інфляції *ex ante*, він значно перевищував процентні ставки фінансового ринку України, які не були пов'язані з регулюванням (наприклад, облікова ставка і ставка за депозитами). Наприклад, середня ставка за фіксованими гривневими депозитами фізичних осіб у банках коливалася в межах від 11% до 14% річних, в залежності від терміну депозиту.

Основною причиною низького попиту на ОВДП є наявність конкуруючого інструменту, який пропонує Національний банк України банкам – це депозитні сертифікати. З початку червня 2022 року ставка за сертифікатами «овернайт» була встановлена на рівні 23% річних, а в 2023 році планується запровадження строкових сертифікатів з доходністю 25%. Крім того, Європейський центральний банк також виплачує своїм банкам від 0% до

2% річних за депозитними сертифікатами. Проте ця ситуація вже привернула серйозну увагу вчених, які наголошують, що таким чином центральні банки, маючи мононольне право на емісію грошей і отримуючи прибуток (сеньйораж), неправомірно перерозподіляють ці прибутки на користь приватних банків. Водночас законодавство вимагає від центральних банків повністю перераховувати свій прибуток до бюджету. Як альтернативу, пропонується відмовитися від депозитних сертифікатів і підвищити нормативи обов'язкового резервування як спосіб зв'язування надлишкової ліквідності банків без додаткових втрат для бюджету.

Значне перевищення прибутковості штучних інструментів Національного банку над доходністю державних облігацій свідчить про нерозуміння або недооцінку основних потреб країни, яка перебуває у стані війни. Очевидно, що для запобігання ослабленню фінансових ресурсів держави в цей важкий період необхідно забезпечити гармонію між монетарною та фіскальною політикою, щоб уникнути непродуктивних витрат бюджету (пов'язаних з виплатою високих відсотків за ОВДП та втратами прибутку для Національного банку).

Під час воєнних дій та у перші роки після війни країна буде потребувати значних ресурсів для відновлення виробничої та соціальної інфраструктури, відновлення виробничих активів та житлового фонду, а також для надання доступу до соціальних і медичних послуг. У середньостроковому плані до цих завдань долучаться цілі, пов'язані з будівництвом стійкої енергоефективної та інклюзивної інфраструктури, сприянням розвитку конкурентоспроможної промисловості та підвищенням якості людського капіталу. Безперечно, досягнення таких цілей вимагатиме ефективної та координаційної роботи всіх регуляторних та управлінських органів держави.

НУБІП України

## 2.2. Динаміка та структура непрямих податкових надходжень до бюджету

Як було зазначено, податки поділяються на прямі та непрямі. Непрямі податки, такі як ПДВ, акциз та мито, мають велике значення у структурі податкових надходжень. Важливо відзначити, що всі кошти, зібрані у формі непрямих податків, повністю спрямовуються до Державного бюджету України, як це визначено в бюджетному законодавстві [11].

В результаті повномасштабної війни росії проти України надходження непрямих податків, які є основним джерелом доходів держбюджету, хоча і збільшилися, проте введення тимчасових податкових та митних пільг на початку 2022 року під час повномасштабного вторгнення призвело до втрати принаймні 56 мільярдів гривень до державного бюджету (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Динаміка податкових надходжень та непрямих податків до бюджету України за 2020–2022 роки, млн грн

Показники	2020	2021	2022	2022 у % до 2020
Податкові надходження, всього	851115,6	1107090,9	949764,4	111,59
Непрямі податки	569356,8	737117,6	595599,9	104,61
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	80449,3	82858,4	60699,1	75,45
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	57846,9	79592,8	41653,8	72,01
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів	126486,6	155774,8	213948,0	169,15
Податок на додану вартість з імпортних товарів	274113,5	380714,4	253053,0	92,32
Мито	30460,5	38177,2	26246,0	86,16

З даних наведених у таблиці бачимо, що надходження від непрямих податків за останні роки збільшилося на 26243,1 млн. грн. (темп росту 2022 р. до 2020 р. становить 4,61%) (рис. 2.6).

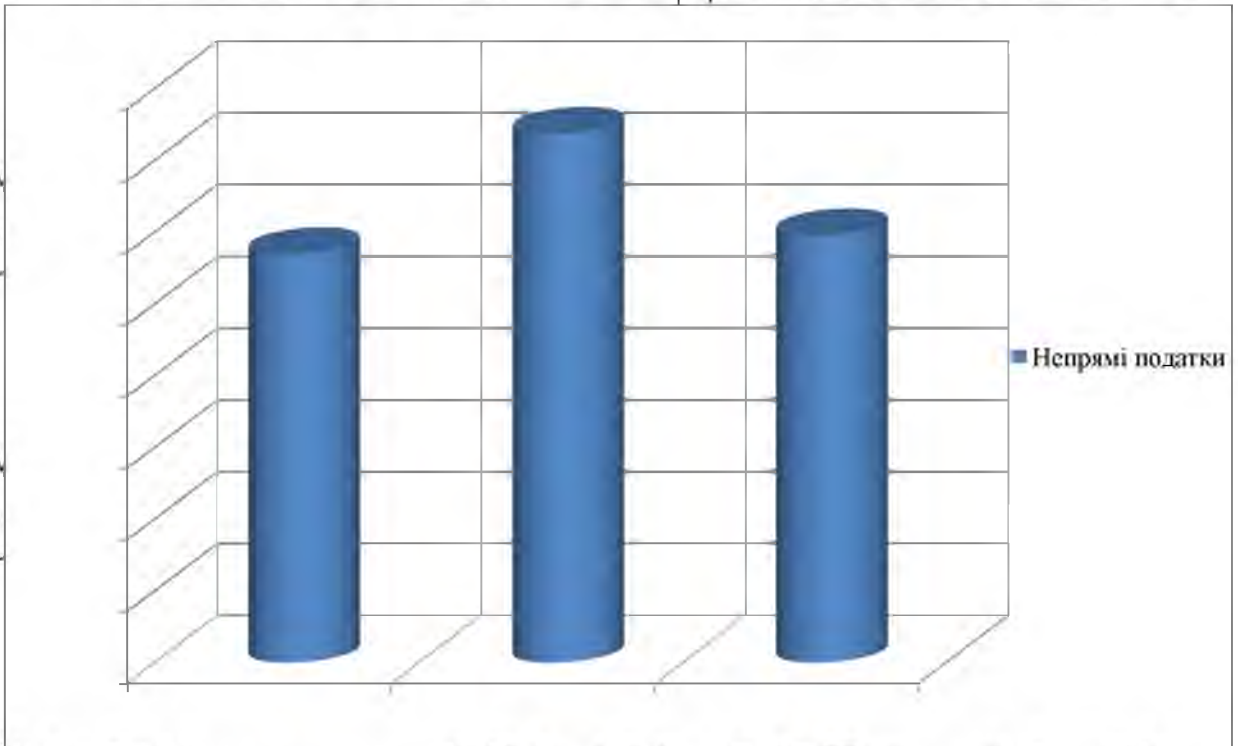


Рис. 2.6. Динаміка непрямих податків у 2020-2022 роках, млн грн

Серед податкових надходжень найбільшу питому вагу становить податок на додану вартість, надходження від якого протягом 2020-2021 рр. зростало: у 2020 році – 400600,1 млн грн, у 2021 – 536489,2 млн грн, що є негативним фактором. У 2022 році податок на додану вартість зменшився і становив 467001 млн грн. (рис. 2.7).

Варто зазначити, що акцизний податок формує значну частину доходів Зведеного бюджету України. Однак станом на 2022 р. надходження від акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) становили 60699,1 млн грн, що на 24,55%, менше, ніж у 2020 р., та зумовлене зменшенням обсягів виробництва підакцизних товарів.

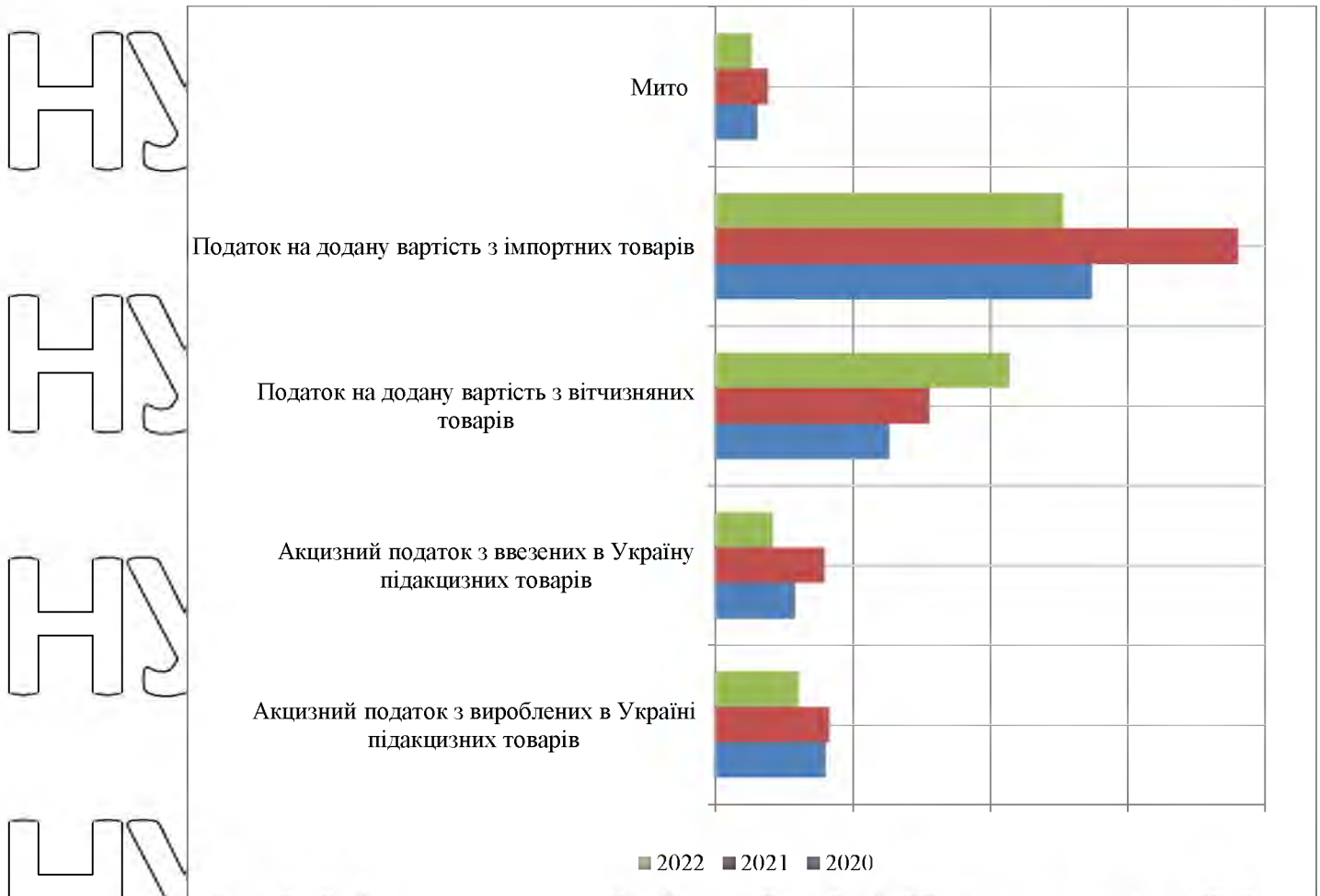


Рис. 2.7. Динаміка непрямих податків у 2020-2022 роках за статтями доходів, млн. грн

Розглянута нами динаміка митних платежів упродовж 2020 – 2022 рр. показала, що частка цих платежів є порівняно незначною і зменшується з 30460,5 млн грн у 2020 році до 26246,0 млн грн у 2022 році. Темп росту даного показника за три роки становить -13,84%, що показує не дуже позитивну динаміку (табл. 2.6, рис. 2.8). Таке зменшення акцизних і митних платежів зумовлено тим, що з початку повномасштабної війни відбулося зниження ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, обсягів виробництва промислової продукції та експорту товарів.

Крім того, внаслідок ряду прийнятих законодавчих актів, які були ухвалені на початку повномасштабного вторгнення, зменшилася ставка оподаткування на імпортовані товари. Також були введені податкові пільги і



змінено строки сплати податків для окремих категорій товарів. Ці заходи мали негативний вплив на динаміку збору митних платежів.

Таблиця 2.6

**Структура непрямих податкових надходжень до бюджету України  
за 2020–2022 роки, %**

Показники	2020	2021	2022	2022 у % до 2020
Непрямі податки	100	100	100	-
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	14,1	11,2	10,2	-3,9
Акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів	10,2	10,8	6,9	-3,3
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів	22,2	21,1	35,9	13,7
Податок на додану вартість з імпортних товарів	48,1	51,6	42,5	-2,6
Мито	5,5	2,3	4,5	-1,0

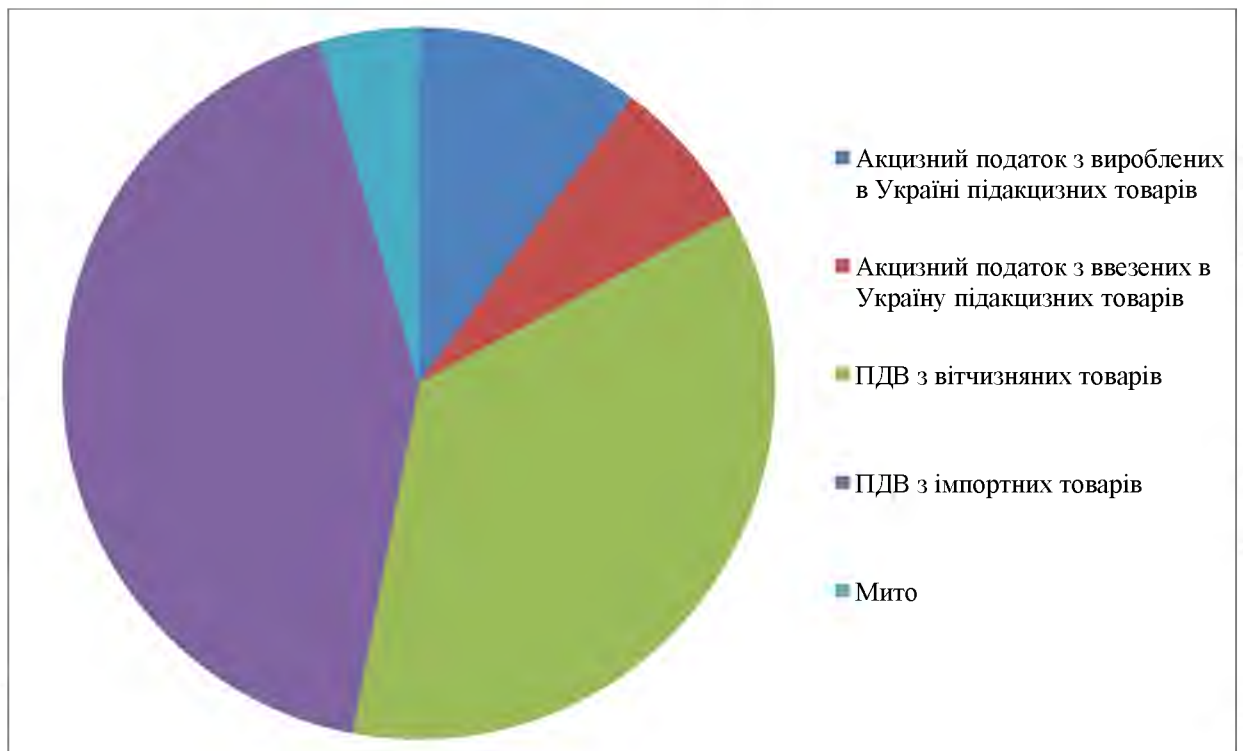


Рис. 2.8. Структура непрямих податків у 2022 р., %

Упродовж 2022 року відзначається значне зближення частки ПДВ на імпортовані товари та внутрішні товари, і на сьогоднішній день ці частки майже рівні. Ця різка зміна структури надходжень до державного бюджету вказує на серйозні структурні зрушення в доходах державного бюджету. До початку повномасштабної військової агресії співвідношення між внутрішнім і зовнішнім ПДВ становило у середньому 1 до 3.

Важливо відзначити тривалу негативну тенденцію щодо зменшення співвідношення між надходженнями від сплати акцизного податку за внутрішніми товарами та імпортованими товарами. За період з 2010 по 2021 рік це співвідношення скоротилося в п'ятеро, а в 2021 році вперше в історії України надходження від зовнішнього акцизу перевищили (87 млрд грн) надходження від внутрішнього (85 млрд грн).

У період із 2015 по 2021 роки спостерігається тенденція до скорочення частки акцизного податку, як на товари внутрішнього виробництва України, так і на імпортовані товари у відсотках від ВВП. Ця зміна структури відбулася з рівня 4,2% до 3,2% ВВП. Також можна зауважити, що спостерігається тенденція до заміщення внутрішнього виробництва імпортованими товарами, що фактично призводить до втрати виробничих можливостей, зменшення зайнятості і загалом зменшення податкового потенціалу відповідних галузей вітчизняної економіки. Упродовж 2022 року відбулося подальше зменшення частки акцизного податку в загальних податкових надходженнях зведеного бюджету, але це було спричинено іншим негативним фактором – введенням повномасштабної військової агресії на території України.

Розглянемо частку непрямих податків у податкових надходженнях (рис. 2.9). Зі статистичних даних бачимо, що у частці податкових надходжень непрямі податки займають лідируюче місце. У відсотковому відношенні, згідно з даними Державної казначейської служби України, у 2022 році їхня частка становить у середньому 63% від усіх податкових надходжень.



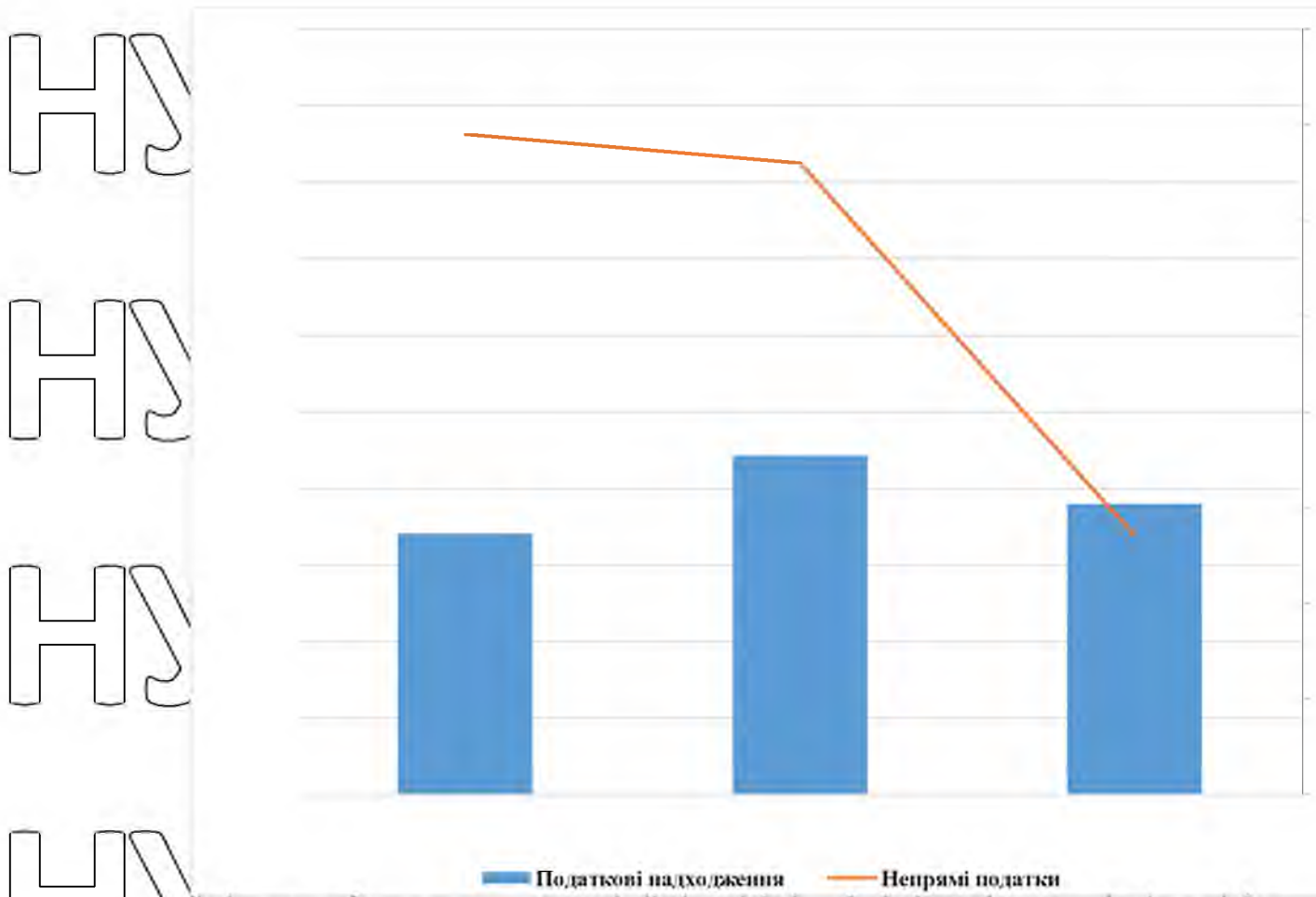


Рис. 2.9. Частка непрямих податків у податкових надходженнях, млрд. грн, %

З аналізу попередньо опрацьованих даних випливає, що ПДВ відіграє ключову роль серед непрямих податків. Уряд активно намагається боротися з податковими зловживаннями, схемами у тіньовому секторі та іншими фіскальними недоліками. Проте, в реальній практиці підприємці не спостерігають істотного скорочення тіньового сектору, але відчувають зростаючий податковий тиск з боку податкових органів та вагому податкове навантаження на споживачів.

З таблиці 2.7 можна побачити значне скорочення обсягів відшкодувань ПДВ з бюджету. У 2022 року обсяг відшкодувань зменшився на 40,9%, що є найнижчим за весь період.

Таблиця 2.7

## Бюджетні відшкодування ПДВ за 2020–2022 рр., млрд грн

Показники	2020	2021	2022	2022 у % до 2020
Бюджетні відшкодування, млрд грн	143 108,6	159 701,1	84 527,7	59,1

Протягом 2022 року ДПС часто блокувала податкові накладні підприємцям та несвоєчасно відшкодовувала ПДВ. У 2022 році було запроваджено низку змін, які мають спростити роботу з ПДВ:

зменшення штрафів за невчасну реєстрацію податкових накладних або розрахунків коригування до них;  
 подовження термінів реєстрації податкових накладних до 5 днів;

Верховна Рада проголосувала за скорочення строків перевірки щодо відшкодування ПДВ удвічі – до 30 днів. Станом на момент підготовки цього тексту законопроект № 6085 знаходиться на підписі у Президента.

Незважаючи на ряд важливих нововведень, ситуація з відшкодуванням ПДВ в умовах воєнного стану суттєво погіршилася. У 2021 році було відшкодовано 91% від усіх поданих звернень, але протягом року повномасштабного вторгнення цей показник зменшився майже на 25%. Зокрема, протягом усього 2022 року податкова служба відшкодувала всього 69% від сум заявлених замовлень (рис. 2.10).

Вплив податків на споживання та загальний суспільний добробут є суперечливим. Наприклад, фіксований податок ПДВ, який однаковий для всіх громадян, незалежно від їхнього рівня доходів, вважається соціально несправедливим, оскільки різні люди мають різну платоспроможність. У той же час, інші податки на споживання можуть сприяти підвищенню соціального рівня населення. Наприклад, акцизне оподаткування спрямоване на обмеження споживання продукції, яка може завдати шкоди життю та здоров'ю громадян і бути чинником розповсюдження деструктивних явищ, таких як

алкоголізм і насильство, а також на зменшення негативних екологічних впливів [53].

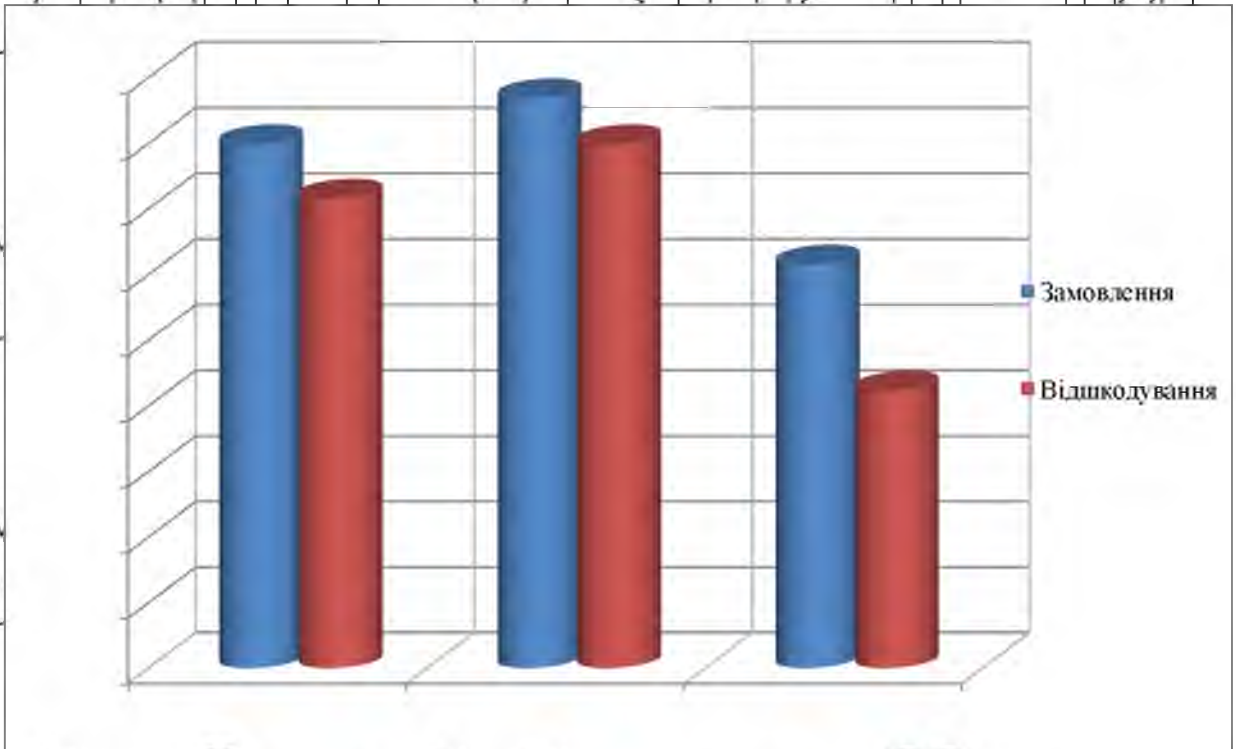


Рис. 2.10. Заняти та відшкодування ПДВ, млрд. грн

Вивчення зарубіжного досвіду щодо непрямого оподаткування є важливим для України з огляду на вирішення завдань фіскальної політики та підвищення соціального добробуту населення. Важливо відзначити, що у розвинених країнах уряди акцентують увагу на прямому оподаткуванні, в той час як менш розвинені країни отримують значну частину свого доходу від податків на споживання. Співвідношення між цими видами податків визначається, у першу чергу, рівнем життя населення. До країн, які віддають перевагу непрямому оподаткуванню, включають Норвегію, Францію, Австралію, Італію, Грецію та Іспанію. Податок на додану вартість (ПДВ) відіграє ключову роль у цих країнах, і середня ставка ПДВ становить 20% у країнах Європейського Союзу і 10% в азійських країнах [15].

З проведеного аналізу видно, що надходження від непрямих податків, становлять одне з основних джерел формування доходів Державного бюджету України. У структурі податкових надходжень України ці податки мають

найбільший обсяг і їх відмінною особливістю є те, що вони враховуються у ціні товарів як додаткова сума, включена виробником до вартості продукції, а потім спрямовуються до бюджету. На сучасному етапі непрямого оподаткування в Україні ключову роль відіграє податок на додану вартість (ПДВ), який становить значну частину податкових надходжень до бюджету.

Його основною метою у більшості випадків є регулювання вживання шкідливих товарів, які негативно впливають на здоров'я та навколишнє середовище. Щодо мита, то у порівнянні з іншими податками на споживання, воно принесло найменший обсяг податкових надходжень, тому політика щодо

мита в Україні потребує покращення. В цьому контексті, важливим завданням для уповноважених органів в Україні на сьогоднішній день є забезпечення балансу між інтересами споживачів продуктів, що підлягають оподаткуванню, та фіскальними інтересами держави.

Отже, аналізуючи результати проведеного дослідження, можна зазначити, що стан податкової системи держави в період з 2020 по 2022 роки вважається незадовільним.

### **2.3. Проблеми оподаткування на сучасному етапі розвитку України**

Сучасний світ стає все складнішим і взаємозалежнішим, при цьому зростає ризик виникнення кризових ситуацій для підприємств та організацій.

Такі ситуації можуть мати різні форми і тривалість, наприклад, наслідки пандемії COVID-19, кібератаки, корупція, проблеми з якістю або безпекою продукції та ін. В Україні виникають додаткові виклики через війну, спричинену російською агресією, яка негативно впливає на громади, суспільство, бізнес та державу загалом.

Очевидно, що підприємства та організації в Україні стикаються з різними складними викликами. Керівники організацій повинні не лише управляти інфляцією, тиском на ланцюги поставок, нестабільністю податкової



системи, нестачею ресурсів і змінами в споживчому попиті, але й оперативно реагувати на непередбачувані наслідки війни.

Дослідження Світового банку та аудиторської компанії «PriceWaterHouseCoopers» (світовий лідер на ринку послуг з оподаткування; в Україні визнано провідною багатoproфільною компанією з багаторічним досвідом роботи у сфері оподаткування та корпоративного права) показують, що податкова система України залишається однією з найгірших у світі вже як мінімум протягом останніх десяти років. В Україні кількість податкових платежів на рік склала 135 видів, що є найгіршим показником у світі. На

виконання всіх процедур, пов'язаних зі сплатою податкових платежів, витрачається 328 годин на рік, з огляду на те, що на сплату податків у світі витрачається в середньому 277 години на рік [68].

Отже, Україна на сьогоднішній день займає 43 позицію в рейтингу податкового навантаження (табл. 2.8).

Таблиця 2.8  
Позиції країн-сусідів та країн пострадянського простору у міжнародному рейтингу податкового навантаження за версією PwC

Країна	Місце у рейтингу	Загальний відсоток податків	Витрати часу на оплату податків
Естонія	14	48,7%	50
Молдова	32	40,5%	181
Україна	43	38,8%	328
Казахстан	56	29,4%	182
Болгарія	90	27,1%	453

Якщо звернути увагу на витрати часу на оплату податку, то усі країни виграють, крім Болгарії, проте Болгарія займає значно вищі позиції в рейтингу легкості ведення бізнесу (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

## Позиції країн в рейтингу легкості ведення бізнесу 2020-2022 рр.

Країна	2020	2021	2022
Естонія	24	17	12
Казахстан	70	47	77
Україна	61	69	71
Молдова	108	81	44
Болгарія	59	38	50

Незважаючи на те, що Україна покращила свої показники в рейтингу легкості ведення бізнесу на 10 позицій протягом трьох років, її позиція залишається низькою в порівнянні з іншими країнами пострадянського простору. Один з ключових чинників у розрахунку цього індексу – це система оподаткування, і високі ставки податків негативно впливають на малі та середні підприємства, які є основою економіки України. Можна провести аналогію між рівнем податкового навантаження та позицією країн у рейтингу легкості ведення бізнесу. Наприклад, Естонія посіла 12-е місце у рейтингу в 2022 році завдяки відсутності корпоративного податку та розширеному списку товарів, що не оподатковуються.

Аналогічні тенденції спостерігаються й у інших країнах, де податкові ставки значно нижчі, що сприяє вищому рейтингу легкості ведення бізнесу. Так, Словаччина, Польща, Ізраїль та Ірландія почали знижувати податкове навантаження. Варто зауважити, що в той період, коли ці країни скоротили податки, вони відзначилися кращими темпами економічного зростання.

Україна, навпаки, в основному спрямовує свій курс на підвищення загального податкового тиску. Це обумовлено популізмом політиків, які безперервно розширюють соціальні витрати держави, великими державними боргами, які потребують значних витрат на їхнє відшкодування та обслуговування, і неправильним підходом до бюджетного планування, яке базується на витратах, а не доходах держави.

Однак, якщо поглянути на зміни зростання ВВП та загальний рівень податкового навантаження, їх зв'язок буде очевидним, і піки зростання припадають на роки найменшого податкового навантаження. А падіння, навпаки – на піки податково навантаження (рис. 2.11).

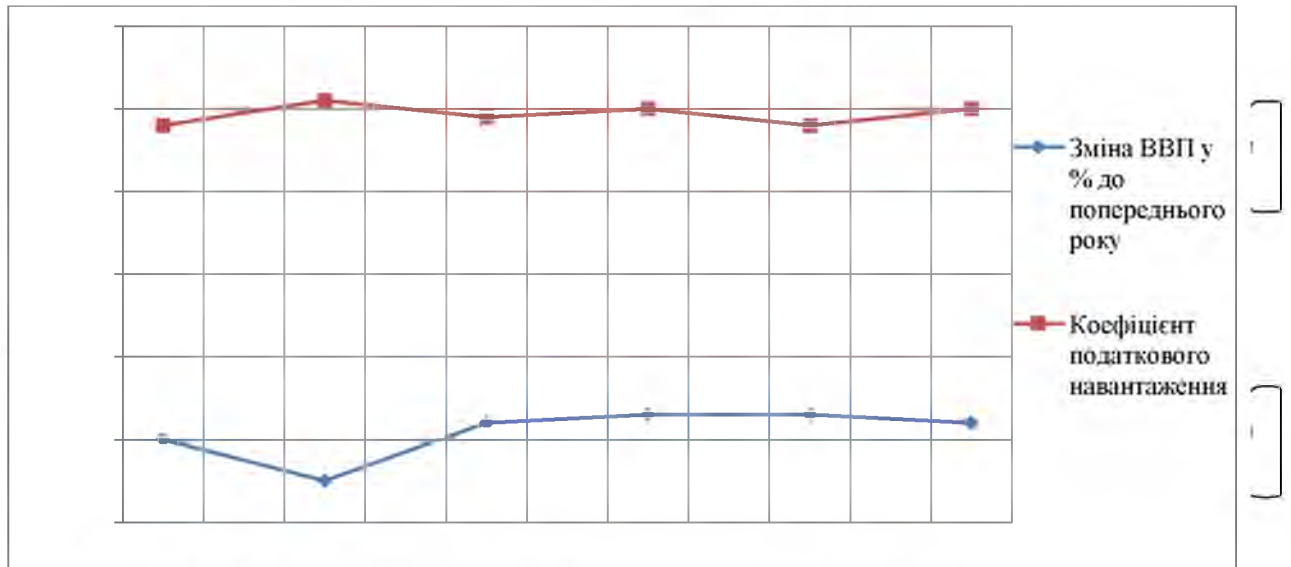


Рис. 2.11. ВВП та податкове навантаження в Україні

Отже, податкове навантаження в Україні становить приблизно 40%, що схоже на рівень таких країн, як Норвегія, Нідерланди та Німеччина (рис. 2.12).

Однак в рейтингу конкурентоздатності Україна розташована на 85 місці, в той час як Норвегія займає 17-е місце, Нідерланди – 4-е, а Німеччина – 5-е місце.





Рис. 2.12. Рівень податкового навантаження у світі

Окрім вже згаданих негативних наслідків для економіки ще однією серйозною проблемою високого рівня оподаткування є зростання тіньової економіки. Це явище характерне для будь-якої економічної системи, але у країнах з перехідною економікою воно набирає особливо небезпечних масштабів.

Згідно розрахунків Міністерства розвитку економіки України рівень тіньової економіки в Україні становить 30%, тоді як в Норвегії цей показник становить 16%, в Нідерландах – 10%, а в Німеччині – 11% (рис. 2.13).

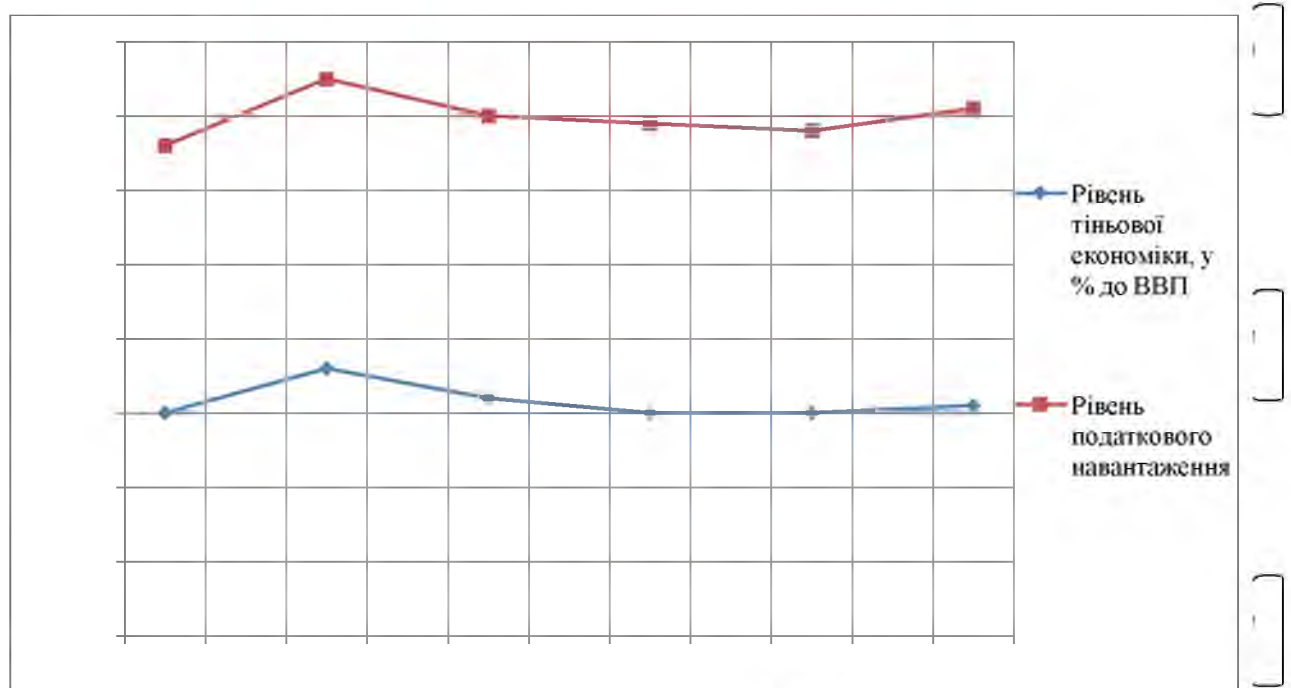


Рис. 2.13. Рівень тіньової економіки та податкового навантаження в Україні

Вітчизняна тіньова економіка вже давно перейшла критичну межу, коли розмір «тіньового» сектора, за оцінками експертів, коливається в межах від 30% до 50% ВВП. Насамперед, це визначається вітчизняним інституційним та соціально-економічним середовищем, що породжує причини, які роблять можливими ухилення від оподаткування (табл. 2.10) [58].

Таблиця 2.10

## Основні причини, які спонукають платників податків до ухилення від оподаткування

Причини	Характеристика
Економічні	Значне та нерівномірне податкове навантаження, що зумовлює погіршення фінансового становища бізнесу та населення; зростаюча частка збиткових підприємств; несправедливі податкові пільги; інфляція; загальносвітові кризові явища у фінансовій сфері; низький рівень платіжної дисципліни; відсутність легальних можливостей забезпечення конкурентоспроможності в низці сфер
Соціальні	Низький рівень податкової культури в суспільстві; постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування загалом; недовіра до влади
Правові	Недосконалість та нестабільність податкового законодавства; загальний правовий нігілізм; необізнаність із податковими нормами; правова незахищеність платників податків; діяльність бізнесу в режимі «очікування підвищення оподаткування».
Організаційні	Неефективна система податкового адміністрування; недолки у взаємодії між органами податкового контролю та правоохоронними органами (неузгодженість у діях органів досудового слідства та арбітражних судів); неналежний фаховий рівень працівників податкових органів.
Методичні	Недосконалість форм і методів податкового контролю
Морально-психологічні причини	Негативне ставлення до існуючої податкової системи; низький рівень правової культури; корислива мотивація.

Українська економіка приносить лише 50-60 копійок на кожну витрачену гривню, тоді як в Нідерландах кожен витрачений євро приносить ще один євро, а кожна витрачена крона в Норвегії створює 1,25 крони для економіки. Отже, українські платники податків сплачують подібну суму грошей, але отримують менш якісні громадські послуги та обмежені можливості для розвитку бізнесу порівняно з платниками податків у згаданих країнах.

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори.

Загальнодержавні податки – податки і збори, встановлені Податковим Кодексом та обов'язкові до сплати на всій території України, крім деяких, передбачених Податковим Кодексом. До таких відносяться такі податки і збори [44]:

- податок на прибуток підприємств;

- податок на доходи фізичних осіб;

- податок на додану вартість;

- акцизний податок;

- екологічний податок;

- плата за землю;

- державне мито;

- рентна плата;

- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;

- збір за користування радіочастотним ресурсом України;

- збір за спеціальне використання води;

- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;

- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;

- плата за використання інших природних ресурсів.

Місцеві податки і збори – податки і збори, встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До місцевих податків відносяться [44]:

Н

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок для юридичних осіб;
- єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб;

Н

- транспортний податок;
- єдиний податок для юридичних осіб – сільськогосподарських товаровиробників (IV група);
- плата за землю (у складі податку на майно);
- ставки місцевих податків та зборів.

До місцевих зборів належать:

Н

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір;
- ставки місцевих податків і зборів.

Н

Однією з головних проблем є те, що діюча податкова система вже не відповідає сучасним викликам. Науковці упевнені, що в епоху цифрових технологій традиційна податкова система не працює адекватно і треба шукати інші рішення.

Н

Фахівці консалтингової компанії PwC Україна виділили п'ять трендів, які спостерігаються у світі та впливають на майбутню систему оподаткування [69]:

Н

- збільшення дисбалансу доходів у бідних і багатих;
- впровадження нових технологій;
- старіння населення;
- зростання недовіри суспільства до корпоративних і державних інституцій;
- відсутність безпосередньої залежності непрямих податків від розміру доходів платників та регресивний характер;
- популізм у прийнятті державних рішень.

Н

Україна також буде залучена в дані процеси, особливо з урахуванням все більшої інтеграції в Європу.

Експерти прогнозують, що розрив між доходами бідних і багатих людей у світі буде збільшуватися. Це означає розмивання середнього класу, який всюди є основним джерелом податкових надходжень до бюджетів. Буде менше податкових надходжень як з доходів, так і зі споживання. У результаті багатьох змусять платити більше, наприклад, за рахунок оподаткування надприбутків. Наприклад, в Україні вже зараз стягуються додаткові податки «на розкіш».

Проте організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з податків свідчить, що є тренд щодо зниження ставок на доходи, оскільки їх вже підвищувати нікуди. У той же час зростають непрямі податки – ПДВ та акциз. А також екологічний податок і всі платежі, пов'язані із забрудненням навколишнього середовища.

В Україні податки в середньому нижче світового і європейського рівня.

Інша справа, що платять податки не всі, а отже навантаження лягає на плечі сумлінних платників. Тому держава повинна почати розширювати базу оподаткування шляхом подальшого скасування пільг і преференційних режимів.

Ще однією найважливішою проблемою стає розвиток цифрових технологій. Це змінить як бізнес-моделі підприємств, так і податкову систему. Відповідно, будуть з'являтися і нові технології контролю і збору податків. Наприклад, Естонія проводить експеримент з компанією Uber. Держава приблизно підрахувало, скільки у вартості поїздки становить прибуток компанії-перевізника. Експеримент зводиться до того, що в момент списання грошей з карти на користь Uber, частина грошей автоматично перераховується відразу в бюджет. Тобто всі податкові проблеми вирішує комп'ютер, який обчислює прибуток і податок з нього. Компанія подає податкову звітність, і система автоматично здійснює перерахунок сплаченого податку. При необхідності повертає переплачені кошти.

Експерти вважають: чим простіше і ясніше будуть відносини бізнесу і держави, тим більшим буде ефект. Тому податкова служба повинна бути

органом, що динамічно розвивається і перебудовується у відповідності до вимог часу. Важливого значення набуває система податкового контролю, яка покликана забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові обов'язки.

Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим – і підвищення суспільного добробуту. Здійснення податкового контролю – одного з інструментів стабілізації потреб держави у грошових і матеріальних ресурсах, забезпечення планомірного надходження обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів – сьогодні характеризується наявністю певних недоліків і прогалин у контрольно-перевірочній роботі податкових органів, які, на наш погляд, можна систематизувати як проблеми інституційного, в чому числі, нормативно-правового, організаційно-управлінського та фінансового характеру, дослідження яких сприятиме обґрунтуванню механізмів їх вирішення для вдосконалення податкового контролю в Україні.

Розбудова відвертого та конструктивного діалогу з представниками бізнес-спільноти задля створення сприятливого бізнес-клімату – це стратегічний вектор роботи вітчизняних податкових органів, декларований Планом заходів щодо реалізації Державного податкової службою України. Стратегії державної політики сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні. Існуванню такого діалогу, на наш погляд, має сприяти впорядковане податкове законодавство, що забезпечувало б, з одного боку, зниження податкового тиску, а з іншого – створювало умови для зростання економіки. Однак, саме у податковому законодавстві України приковується найбільше проблем, що гальмують це зростання [12].

Тому з урахуванням інтеграційних прагнень України в систему світового економічного співтовариства, кращої практики функціонування податкових систем і реалізації ризикоорієнтованих підходів відбору об'єктів перевірок слід гармонізувати чинне вітчизняне податкове законодавство із

загальноєвропейськими нормами, удосконалити організаційно-методологічні підходи до здійснення податкового контролю загалом.

Проблема всеосяжної корупції в Україні є одним із найбільш дестимулюючих чинників формування сприятливого бізнес-середовища. Як результат надмірного бюрократичного втручання у господарську діяльність, корупція залишається істотною перешкодою для ведення бізнесу в Україні і сьогодні. Так, за даними Міжнародної організації Transparency International, індекс сприйняття корупції в Україні у 2022 р. становив 33 бали зі 100 можливих та 116 місце серед 180 країн світу. Тобто, Україна так і не

подолати межу «корупційної ганьби», вона залишається корумпованою державою [71].

Таким чином, характерною особливістю діючої податкової системи сьогодні є:

- недосконалість, а саме неузгодженість та суперечливість окремих податкових законів;
- нестабільність законодавства;
- надмірне податкове навантаження на платників;
- безсистемне й невиправдане надання пільг;
- перекручування економічної сутності окремих податків;
- непристосованість її до переходу від адміністративної-командних методів управління до господарювання в умовах демократичної правової системи України шляхом створення єдиного всеохоплюючого Податкового кодексу України.

Вважаємо, що удосконалення системи оподаткування сприятиме зменшенню державного втручання у діяльність суб'єктів господарювання, виконанню податковими органами своїх контрольних функцій відповідно до вимог чинного законодавства України, налагодженню партнерських взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків.

Отже, побудова чіткої системи оподаткування – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки



здійснюється тісний зв'язок між державою і суб'єктами господарювання щодо формування, розподілу і використання доходів.

Узагальнюючі вищевикладене, можна зробити висновок, що податкова система в кожній країні є однією з найважливіших основ економічної політики. Вона забезпечує фінансову базу держави та виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Від величини податкових надходжень, зокрема непрямих, залежить, чи зможе держава виконати покладені на неї функції.

Однією з перших проблем податкової системи є те, що діюча податкова система вже не відповідає сучасним викликам. Науковці упевнені, що в епоху цифрових технологій традиційна податкова система не працює адекватно і треба шукати інші рішення. Другою найважливішою проблемою стає розвиток цифрових технологій. Це змінить як бізнес-моделі підприємств, так і податкову систему. Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим – і підвищення суспільного добробуту. Тому побудова чіткої системи оподаткування – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється тісний зв'язок між державою і суб'єктами господарювання щодо формування, розподілу і використання доходів.

## РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЧИННОЇ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО  
ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

## 3.1. Іноземний досвід формування непрямих податків

Розробка ефективної податкової системи у нашій країні вимагає вивчення міжнародного досвіду у сфері оподаткування, з метою пошуку оптимальних ідей, методів впровадження та визначення можливостей їх впровадження у нашій податковій системі. Це дозволить не лише використувати перевірений часом цінний досвід у створенні механізму непрямого оподаткування, але також уникнути помилок у цьому процесі та запобігти негативним наслідкам, таким як порушення прав і свобод платників податків, збитки для бюджету, корупція та інші проблеми. Маніпулюючи інструментами податкової політики (податковими базами, ставками, пільгами, податковими санкціями, податковими кредитами та ін.), органи влади впливають на різні параметри виробництва, розподілу, обміну, споживання тощо.

Податкові системи різних країн світу були створені під впливом різних економічних, політичних і соціальних умов. Непрямі податки у всіх країнах мають насамперед фіскальне значення. Але при цьому не всі держави однаково ставляться до стягування на своїй території непрямих податків. У США та Канаді не стягується ПДВ, поширений у Європі. Акцизи є дохідними джерелами бюджетів всіх розвинених країн і країн. Непрямими податками у зарубіжних країнах також вважаються мита, податки з продажів, податки з обороту. Усі ці податки поєднує одне – вони впливають на витрати споживачів товарів, оскільки збільшують ціну останніх [19].

Непрямими податками досить важко регулювати процес економіки країни, але їх механізм стягування набагато простіше ніж механізм обчислення та сплати прямих податків. Весь тягар непрямих податків лягає на

плечі населення, тому вони торкаються кожну людину.

У більшості країн Європи податок на додану вартість є гнучким і стабільним джерелом поповнення державних бюджетів. Частка надходжень від цього податку у структурі доходів європейських держав поступово збільшується (табл. 3.1) та до 2022 р. становила в середньому 7,6% від ВВП.

Таблиця 3.1

### Частка податку на додану вартість у ВВП розвинених країн

№	Країна	Частка ПДВ у структурі доходів держави, %				
		2018	2019	2020	2021	2022
1	Франція	7,7	7,5	7,3	7,2	7,2
2	Іспанія	6,2	6,3	6,1	6,1	6,3
3	Швеція	9,0	8,9	9,0	9,2	9,2
4	Нідерланди	7,2	7,2	7,6	7,5	7,7
Середнє значення		7,5	7,5	7,5	7,5	7,6

Загальні тенденції податкової політики ХХ в. у провідних зарубіжних державах були наступними. Протягом перших трьох десятиліть після Другої світової війни в США, Франції, Німеччині, Швеції, Австрії, Бельгії спостерігалось швидке зростання податкових доходів, обумовлене в першу чергу значним збільшенням витрат на військові цілі.

До початку 1980-х рр. підвищення прямих податків (прибуткового і корпоративного) не тільки не збільшило доходи бюджету, але і привело до тяжких соціально-економічних наслідків. У 1980-і рр. податкова політика західних країн – Франції, Німеччини, Швеції, Австрії, Бельгії – була спрямована на зниження частки прямих податків і підвищення частки непрямих податків, а також внесків на соціальне страхування. В цілому для податкової політики цих країн було характерно переміщення оподаткування з юридичних осіб, які платили значні податки до Другої світової війни, на фізичних осіб [45].

В даний час податки складають основну частку дохідної частини

бюджетної системи більшості розвинених країн світу. При цьому, з позицій пріоритетів, що віддаються прямим або непрямим податкам у ході проведення податкової політики, значимість основних податків в окремих країнах різна.

Так, для ФРН, Австралії, Італії та Великобританії найбільш значимий прибутковий податок, внески на соціальне страхування, непрямі податки. Для США і Японії – податок на прибуток корпорацій, для Данії, Швеції – податок на прибуток.

Останні роки ставки податку на прибуток підприємств в країнах ЄС знижуються, причому як в країнах – старих членах ЄС, так і в країнах – нових членах ЄС. У Німеччині податок на прибуток корпорацій відноситься до загальних податкових надходжень федерації і земель (50% коштів від його сплати направлено до федерального бюджету, 50% – до бюджетів суб'єктів федерації). Корпораційним податком обкладаються акціонерні товариства, кооперативи, страхові асоціації, промислові та комерційні підприємства, інститути та фонди, створені для реалізації спеціальних цілей.

Резиденти, тобто корпорації та товариства, якщо їх керівні органи знаходяться у межах країни або на її території зареєстровані, несуть необмежену податкову відповідальність, сплачуючи податок зі своїх доходів, незалежно від джерела їх отримання, а нерезиденти (інші платники податків) підлягають обмеженій податковій відповідальності, але це розповсюджується тільки на доходи, одержувані на території Німеччини [45].

Податок нараховується на дохід, отриманий корпорацією протягом календарного року. У Законі про податок з корпорацій містяться різні податкові ставки: 50% для нерозподіленого прибутку, 36% для прибутку, що розподіляється у вигляді дивідендів. Широко використовується прискорена амортизація. Наприклад, у сільському господарстві дозволяється вже в перший рік списати до 50% вартості обладнання, в перші три роки – до 80%.

Не оподатковуються відсотки по позиках.

Законодавець передбачає досить широкий перелік податкових пільг. Від сплати податку повністю звільняються:

1. Федеральна поштова адміністрація.

2. Федеральна залізниця.

3. Бундесбанк.

4. Асоціації, що займаються житловим будівництвом.

5. Трасти та фонди, що ставлять перед собою некомерційні, благодійні або релігійні цілі.

6. Пенсійні та аналогічні соціальні фонди.

7. Сільськогосподарські кооперативи та асоціації.

Податкова система Сполучених Штатів Америки розвивається і вдосконалюється вже більше 200 років і сприяє розвитку ринкових відносин.

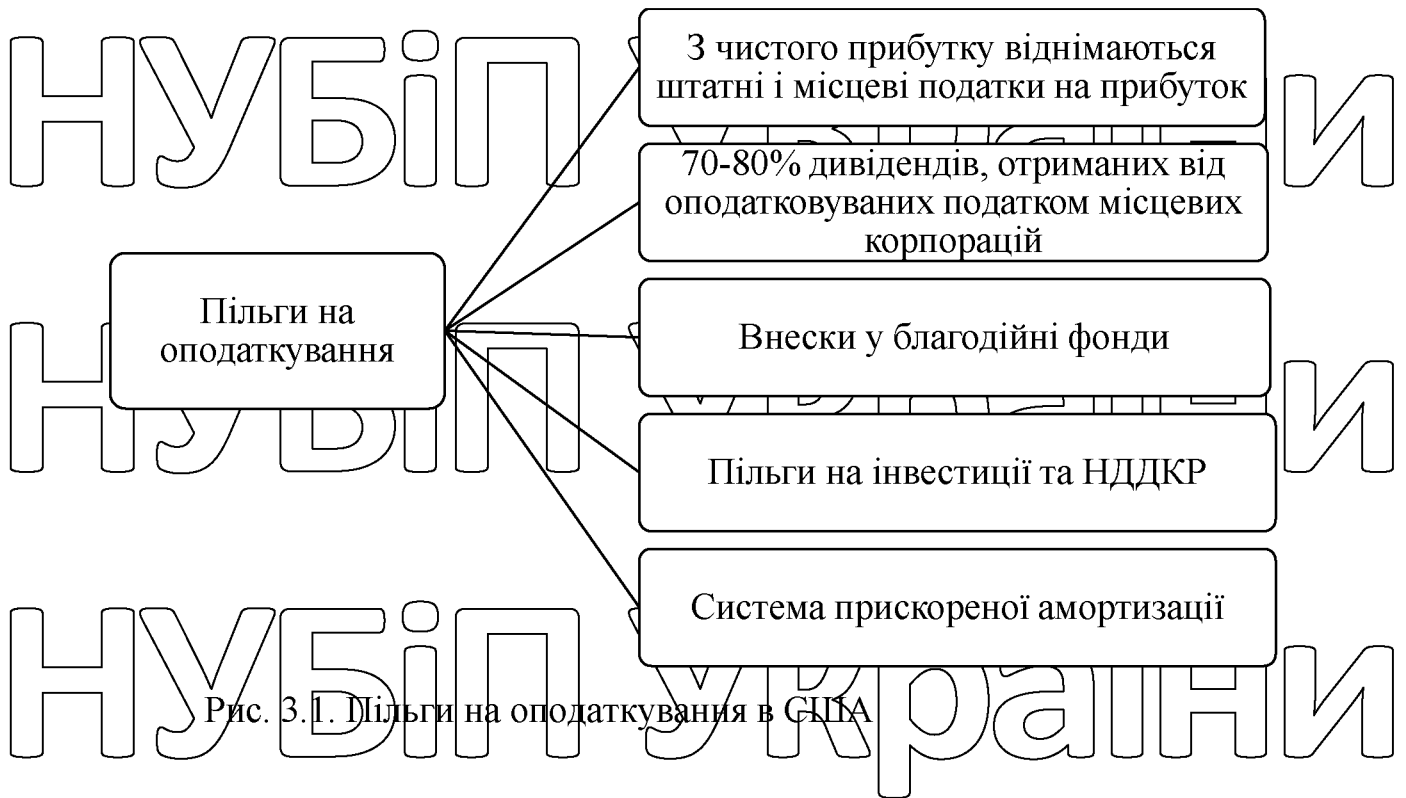
Система оподаткування зазнала істотних змін у результаті податкових реформ 80-90х рр. XX ст., і являє собою важливий фінансовий інструмент.

Головним принципом оподаткування корпорацій є оплата податку з чистого прибутку, тобто валового доходу за винятком дозволених пільг.

Законодавством встановлені ставки податку на прибуток, які передбачають знижені ставки для середніх і приватних фірм, що є найбільш динамічним елементом приватного підприємництва і грають істотну роль у створенні великих інновацій, розширенні виробництва і збільшення зайнятості.

У США, як і в Німеччині, оподаткування корпоративного податку супроводжується великою кількістю пільг (рис. 3.1) [45].

У США податок на додану вартість не застосовується. Він неможливий у цій країні тому, що там податкова база зафіксована на рівні штатів, тож для запровадження ПДВ доведеться змінювати конституцію. У США непрямим податкам належить незначна роль у формуванні доходів держави, там стягуються акцизи і податки з продажу. Об'єктом оподаткування з продажу є вартість товарів та послуг. Ставки податку встановлюються штатами та варіюються в діапазоні 4-8%.



У США сплачуються три акцизи (федеральний, штатний, місцевий). У доходах державного бюджету США федеральні акцизні збори мають обмежене значення та скромне місце. Наприклад, у 2020 р. частка акцизів у федеральному бюджеті становила близько 3%. У США встановлено такі федеральні акцизи: з товарів – на алкогольні та тютюнові вироби; з послуг – на дороги та повітряні перевезення.

Особливо необхідно виділити групу акцизних зборів, спрямованих на захист навколишнього середовища від шкідливих промислових відходів, які вводяться у податкову практику з кінця 1980-х рр., – екологічні податки. Так, у США з метою мобілізації коштів для фінансування п'ятирічної програми спеціального фонду з очищення шкідливих відходів було запроваджено додаткові акцизні податки на нафту в 8,2 цента з барелю вітчизняної нафтопродукції та 11,7 цента з барелю імпортованих нафтопродуктів.

Ірландія є найбільш яскравим прикладом ефективного використання податкового інструменту для підйому економіки. Створення в 1987 р. в Дубліні Міжнародного центру фінансових послуг (МЦФП) з пільговим податковим режимом для іноземних компаній забезпечило не тільки значний



приплив іноземного капіталу, але і сприяло підвищенню авторитету банківського сектору країни у світовому банківському співтоваристві. Внесок МДФП в економіку Ірландії оцінюється в розмірі 1,2 млрд. дол. США.

Однією з найдавніших податкових систем є французька податкова система. Податковий кодекс Франції визначає ставки податків, надає пільги, регламентує організацію податкового контролю та включає в себе необхідні методи та механізми для боротьби з ухиленням від оподаткування тощо [15].

Основним джерелом доходів французького бюджету в даний час служать непрямі податки, а серед них найбільш важливим є ПДВ, що діє у Франції з 1954 р. При цьому застосовуються стандартна (18,6%) і знижена (5,5%) ставки податку. Знижена ставка застосовується до низки сільськогосподарських продуктів, продовольства, медикаментів, медичного обладнання, вантажних та пасажирських перевезень, культурних та культурно-видовищних заходів, туристичних та готельних послуг.

Французьке законодавство передбачає низку суттєвих пільг з ПДВ, відповідно до яких звільняються від оподаткування:

- малі підприємства, якщо їх оборот за фінансовий рік не перевищив визначеного законодавством порога. У цьому випадку вони мають право застосувати пільгу, починаючи з року, наступного за звітним. Сумовий критерій періодично переглядається залежно від економічної політики та рівня інфляції;

- усі операції, пов'язані з експортом. Суб'єкти підприємництва, які здійснюють експортні угоди, користуються правом на відшкодування сплаченого ними ПДВ за цінностями, придбаними у постачальників та використаними у виробництві експортної продукції (робіт, послуг);

- банківська та фінансова діяльність;

- послуги приватних лікарів та викладачів;

- сільське господарство та рибальство;

- державні установи, які виконують адміністративні, соціальні, культурні та спортивні функції.

Важливим джерелом доходів бюджету Франції також служать акцизи. Акцизи стягуються з нафтопродуктів, електроенергії, міцних спиртних напоїв, пива, мінеральної води, тютюнових виробів, олійних, зернових, цукру, сірників і запальничок, кондитерських виробів, дорогоцінних металів і ювелірних виробів, творів мистецтва та антикваріату, страхових та біржових операцій, гравального бізнесу, видовищних заходів, телевізійної реклами.

До числа податків на споживання у Франції відносяться мита, які можуть стягуватися за специфічними та адвалорними ставками і виступають крім джерела доходу бюджету важливим інструментом економічної політики держави, спрямованої на захист національної промисловості та сільського господарства.

Для Бельгії також характерна висока роль непрямого оподаткування. Стандартна ставка ПДВ становить 21%, але існують і знижені ставки:

- 12% – під час будівництва житлових будинків;

- 7% – на сільськогосподарську сировину, медикаменти, книги, газети, комунальні послуги, послуги пасажирського транспорту, готельний бізнес.

Від оподаткування ПДВ у Бельгії звільнюються банки, страхові компанії, послуги юристів, вчителів, лікарів та лікарень, а також міжнародні перевезення, постачання літаків та суден. Акцизи в Бельгії стягуються з нафтопродуктів, електроенергії, тютюнових виробів, міцних спиртних напоїв, вина, пива, безалкогольних напоїв, кави, а також із зовнішньої реклами та гравального бізнесу.

У Швейцарії непрямі податки також мають переважне значення у формуванні доходів бюджету. Істотною роллю у формуванні доходів бюджету Швейцарії відіграє ПДВ, на частку якого припадає 29,1% всіх доходів. Цей податок у Швейцарії запроваджено лише 01.01.1995 (замість податку з обороту) для уніфікації з податковими системами ЄС. У цій країні ПДВ – це податок на загальне користування та споживання. Він стягується на всіх стадіях виробництва та розподілу, з імпорту товарів, вітчизняної сфери послуг та придбання послуг за кордоном. При цьому є три види ставок ПДВ:

- стандартна – 6,5%;

- спеціальна – 3% (на послуги в готельному секторі);

- знижена – 2% (для продуктів та безалкогольних напоїв, птиці, риби,

зерна, медичних товарів, поліграфічної продукції).

До непрямих податків у Швейцарії також належать і мита, які стягуються як за імпортними, так і за експортними операціями за твердими ставками.

У Канаді значиму роль грають прямі податки: податок на прибуток і пов'язані з ним податкові пільги, які спонукають компанії до раціонального

використання основних і оборотних коштів, упровадженню НДДКР, розвитку діяльності у визначених районах та в інших суспільно корисних заходах.

Питома вага надходжень від податку на прибуток становить приблизно 10% у загальних доходах федерального бюджету і 4% у дохідної частини бюджетів провінцій.

Ставка податку на прибуток складається з федеральної і провінційної. Загальна федеральна ставка – 28% (для компаній обробної промисловості – 23%). Провінційні ставки податку на прибуток різні у різних провінціях. Після

податкової реформи до всіх компаній малого бізнесу застосовується ставка – 12%. Уряд Канади покладає великі надії малий бізнес як на можливість підвищити рівень зайнятості в країні.

Основні податкові пільги для корпорацій включають:

1. інвестиційний податковий кредит;
2. податковий кредит на витрати НДДКР;
3. прискорені норми амортизації;
4. пільгові умови оподаткування приросту ринкової вартості активів;
5. знижки на виснаження надр та ін.

Компанії-резиденти в Люксембурзі обкладаються податком на прибуток за такими ставками (в люксембурзьких франках) [45]:

1. Дохід менше ніж 400000 – 20%.
2. Від 400000 до 600000 – 8000 + 50% з суми, що перевищує 400000.

3. Від 600000 до 1 млн. –  $180000 + 30\%$  з суми, що перевищує 600000.

4. Від 1 млн. До 1313000 –  $300000 + 42,6\%$  з суми, що перевищує 1 млн.

Обчислений податок підлягає обкладенню додатковим податком у розмірі 4% для підтримки фонду допомоги від безробіття.

Платник податків може в письмовому вигляді опротестувати розмір податку, визначений інспектором. Глава податкового відомства на підставі цього може переглянути розрахунок. Апеляція проти рішення глави податкового відомства може бути подана до Державної Ради. Ні звернення на перегляд, ні апеляція не зупиняє сплату податку.

Обкладенню авансовим податком підлягають:

1. Дивіденди або інші доходи від акцій, включаючи прибуток від володіння пайовими облігаціями.

2. Дохід, отриманий за привілейованими акціями.

3. Роялті, що сплачуються резидентами.

Однією з відмінних рис оподаткування в Японії є переважання прямих податків, до числа яких входить і податок на прибуток корпорацій. Цей податок стягується з чистого прибутку. Платники податків самостійно заповнюють податкові декларації та одночасно з їх подачею представляють до податкових органів Заяви про прибутки та збитки.

Загальний обсяг вилучень з цього податку складе близько 40% прибутку корпорацій. Але в Японії передбачені і пільгові ставки з цього податку [45].

1. 28% – для підприємств дрібного і середнього бізнесу, прибуток яких не перевищує 8 млн. ієн;

2. 27% – для кооперативів, громадських організацій, медичних організацій.

У країнах Європейського Союзу в середньому протягом останнього десятиріччя частка податку на додану вартість (ПДВ) становить більше 10% від валового внутрішнього продукту (ВВП). Протягом останніх років деякі країни, такі як Ангола, Бангладеш, Бахрейн, Об'єднані Арабські Емірати, Оман, Саудівська Аравія та Суринам, також впровадили ПДВ.

Таким чином, у складній обстановці окремі країни і території змушені формувати національну податкову політику не тільки з урахуванням внутрішніх особливостей, але і з урахуванням зростаючої конкуренції на світовому ринку. Це дозволить не лише впровадити вже доведений часом інноваційний досвід у створенні механізму податкового контролю, але також уникнути помилок у цій сфері.

Податкові системи різних країн світу формувалися під впливом різноманітних економічних, політичних і соціальних умов. Збір податків є основним джерелом фінансування урядових бюджетів і відіграє важливу роль у господарстві розвинених країн. У найрозвиненіших країнах Заходу з непрямих податків найбільш популярними є ПДВ та акцизи.

### 3.2. Новітні тенденції розвитку системи непрямого оподаткування в

Україні

Побудова правової держави в Україні вимагає наявності системи ефективних інституціональних обмежень для фіскальної політики. Однією з основних цілей цієї системи є обмеження зростання державних видатків, щоб вони не виходили за межі функцій, які є суспільно необхідними для держави, і, відповідно, обмеження податкового навантаження на громадян до оптимальних рівнів.

У період з 2020 по 2021 рік спостерігалася тенденція до зростання структурних розбіжностей як у системі непрямого оподаткування, так і загалом у податковій системі. У 2022 році ця тенденція до зростання розбіжностей в системі непрямого оподаткування стала ще виразнішою внаслідок повномасштабної військової агресії російської федерації проти України. Значна кількість населення, що оцінюється приблизно в 7 мільйонів осіб, була змушена залишити межі України, що негативно позначилося на загальній купівельній спроможності. Купівельна спроможність значно

скоротилася не тільки через фізичне тимчасове зменшення кількості споживачів, але й через зниження доходів населення, спричинене втратою робочих місць і зростанням інфляції. За попередніми даними Державної служби статистики України, у 2022 році ВВП України зменшився на 30,4%, інфляція становила 26,6%, а рівень безробіття за методологією Міжнародної організації праці досяг 28,3% [13].

Багато виробничих потужностей, особливо ті, що розташовані на раніше окупованих територіях та в безпосередній близькості до активних бойових зон, зазнали руйнувань або були пошкоджені. У зв'язку з цим обсяги виробництва товарів та послуг зменшилися.

Відповідно до цих обставин були вжиті наступні заходи в галузі непрямого оподаткування [17]:

- Було введено тимчасове зниження ставки акцизного податку на паливо моторного альтернативного типу на період з березня по вересень 2022 року. Ставка складала 0,00 євро за 1000 літрів.

- Проведено призупинення реєстрації платників ПДВ (збереження реєстрації без анулювання) у разі переходу платника ПДВ на спрощену систему оподаткування на час воєнного стану.

- Введено мораторій на проведення документальних перевірок у митній сфері та зупинення строків для вже розпочатих таких перевірок.

- Застосовувалося тимчасове звільнення від оподаткування ПДВ, акцизним податком та ввізним митом для легкових автомобілів, мотоциклів і інших видів транспортних засобів у період з 1 квітня 2022 року по 1 липня 2022 року.

- Проводилася адаптація товарної номенклатури України до сьомої редакції Гармонізованої системи опису та кодування товарів версії 2022 року за допомогою прийняття закону «Про Митний тариф України».

- Здійснювалося звільнення від сплати ПДВ, ввізного мита та акцизу для товарів, які імпортували благодійні та громадські організації і безоплатно передавали їх для потреб українських захисників.



- З метою відновлення енергетичної інфраструктури, було прийнято рішення про звільнення від оподаткування ввізним митом та ПДВ імпорту генераторів та інших компонентів до 1 травня 2023 року.

- Також був прийнятий закон про «митний безвіз», який вніс зміни до Митного кодексу України та впровадив європейські практики з метою підготовки національного законодавства до виконання організаційних заходів для приєднання України до Конвенції про процедуру спільного транзиту від 20 травня 1987 року.

Важливо зауважити, що окремі податкові інновації, пов'язані з повномасштабною військовою агресією проти України, були доречними та сприяли стабілізації ситуації в економіці та суспільстві. Зокрема, під час воєнного стану була введена ставка ПДВ у розмірі 7% для операцій з постачання та ввезення на митну територію України різних видів палива. Хоча на такі операції не надавалося бюджетне відшкодування, проте сума від'ємного значення цих операцій зараховувалася до податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

У цьому контексті, деякі рішення у сфері податкової політики були дискусійними, зокрема, численні випадки зловживань у сфері імпорту транспортних засобів без сплати митних платежів послужили підставою для внесення до Верховної Ради України законопроекту під номером 7418, який передбачав скасування пільг щодо ввезення транспортних засобів (крім тих, які використовуються Збройними силами України) з 1 липня 2022 року.

Основаючись на цьому, можемо погодитися з висновками науковців, які вбачають, що результати аналізу більшості податкових реформ під час воєнного стану свідчать про їх надмірну лібералізацію. Деякі з розглянутих змін не призвели до очікуваного регулюючого ефекту, а замість цього створили загрози фіскальній безпеці держави та умови для зловживань з боку недобросовісних платників податків [23].

Отже, дослідження показало, що система непрямого оподаткування продовжує відігравати важливу роль у системі публічних фінансів. Тому

очевидно, що останні зміни в законодавстві у цій сфері мають сприяти підвищенню ролі системи непрямого оподаткування та поліпшенню її функціонування у найближчій перспективі.

Наприкінці 2022 року була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [46]. Ці зміни в Порядку зупинення реєстрації виникли з метою покращення функціонування системи автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ризику. Тобто, цей моніторинг спрямований на забезпечення ефективного автоматизованого контролю за ризиковими операціями з метою виявлення податкових ризиків. Цей процес має бути менш обтяжливим для добросовісних платників податків, не вимагаючи від них великої кількості додаткових документів та витрат часу і ресурсів на надання податковим органам багатьох підтверджувальних і уточнюючих документів.

Значні резерви для підвищення ефективності управління акцизним податком існують, оскільки дослідження від KANTAR показали, що частка нелегальної тютюнової продукції в Україні зросла до 21,9%. Це призвело до значних втрат у державному бюджеті у вигляді недоотриманих податків, включаючи ПДВ і акцизний податок, загальною сумою понад 20 мільярдів гривень [70].

До основних чинників і причини, що впливають на поширення незаконного обігу тютюнових виробів, експерти включають наступні (рис. 3.2).

Крім цього, важливо розглядати питання щодо раціонального підвищення ставок акцизного податку як ключового економічного інструменту у боротьбі проти незаконного виробництва та обігу сигарет [60].

Протягом восьми років запровадження плану підвищення акцизу на тютюнову продукцію, частка нелегального ринку зросла майже в десять разів.

Наприкінці 2017 року, згідно з цим же дослідженням, вона становила всього 2,3%.

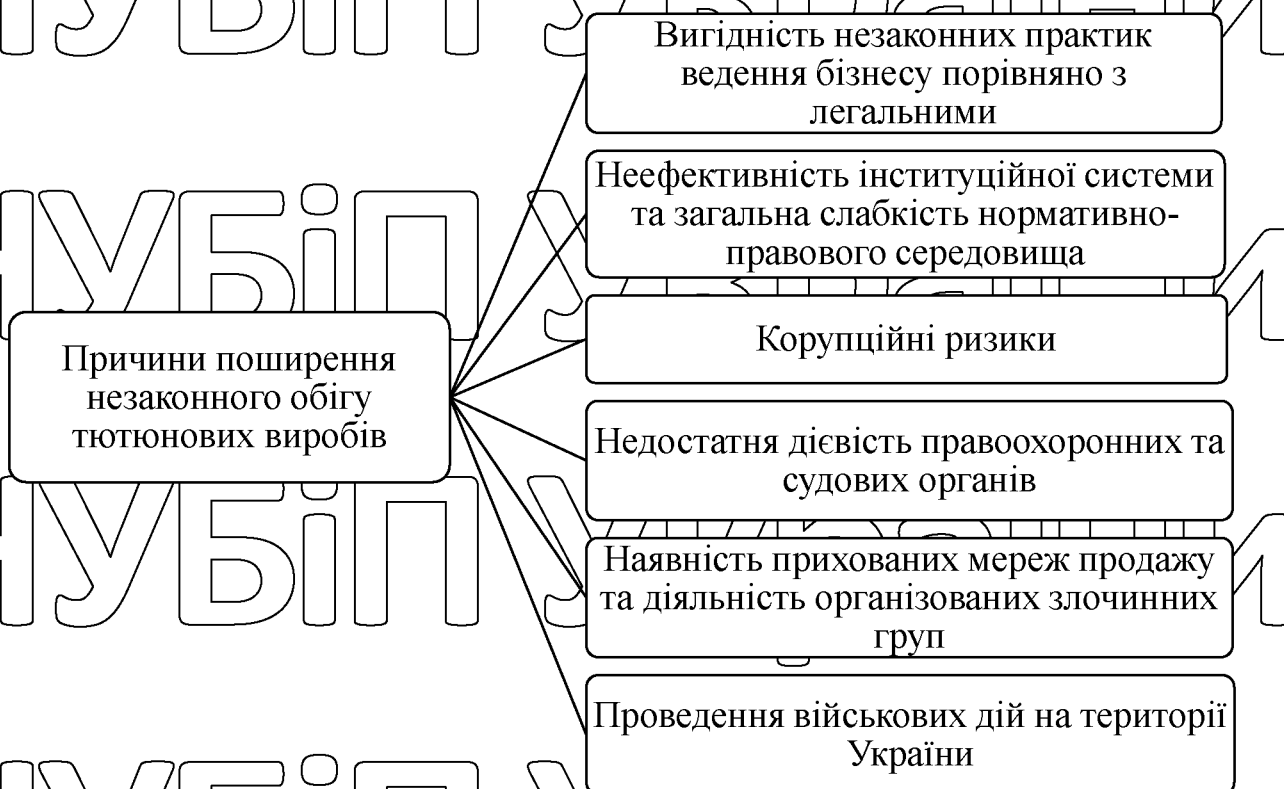


Рис. 3.2. Причини поширення незаконного обігу тютюнових виробів

Ефективною реакцією на цю ситуацію є впровадження системи контролю та відстеження руху підакцизних товарів (особливо тютюнових та алкогольних виробів) згідно з європейськими стандартами (так звана система Track&Trace). Ця система може замінити звичайну паперову акцизну марку або бути введена паралельно з нею. Основною перевагою такого підходу до адміністрування акцизного податку є можливість відстежувати, коли та ким була вироблена продукція, і простежити шлях цієї продукції від виробника до економічного оператора. Також можливо провести перевірку, чи були сплачені всі податки у повному обсязі для кожної одиниці підакцизної продукції.

Проте, слід відзначити, що ця пропозиція повинна бути впроваджена відповідно до всіх технічних регламентів, і процес імплементації повинен включати в себе тестовий період функціонування системи з метою виявлення

технічних недоліків, виправлення помилок і вдосконалення процедур адміністрування з урахуванням найкращих міжнародних практик і стандартів.

Отже, на основі проведеного дослідження можна підкреслити перетворення структури податкових надходжень Зведеного бюджету України під впливом зовнішніх екзогенних факторів, таких як пандемія COVID-19 та повномасштабна військова агресія проти України. За період від 2000 до 2022 рр. частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України збільшилась від 27% до 63%. Цей тенденційний ріст участі непрямих податків у загальній системі оподаткування протягом цього періоду є загальним для більшості країн Європи, зокрема країн-членів Європейського Союзу, а також особливо типовим для східноєвропейських країн. Ця тенденція обумовлена поступовим збільшенням ставок податків і розширенням об'єктів оподаткування упродовж вказаного періоду.

Результати аналізу більшості податкових реформ, проведених під час воєнного стану, свідчать про їх надмірну лібералізацію. Окремі з них запропонованих змін не досягли очікуваного ефекту у справі регулювання, замість цього створивши загрози фінансовій стабільності держави і надали підстави для недобросовісних платників податків.

Для подальшого підвищення ефективності системи непрямого оподаткування вважаємо за потрібне удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ. Зокрема, це може включати автоматизований моніторинг відповідності податкових накладних критеріям оцінки ризику для забезпечення ефективного контролю за операціями з високим ризиком та спрощеного процесу перевірки для добросовісних платників. Щодо підвищення ефективності адміністрування акцизного податку, то важливим кроком є впровадження системи Track&Trace, яка забезпечить контроль та відстеження руху підакцизних товарів, у відповідності до європейських стандартів і може замінити традиційний паперовий акцизний маркувальний штампель або існувати паралельно з ним.

### 3.3. Шляхи вирішення проблем формування непрямих податків та їхньої ролі у системі оподаткування

Податкові системи є потужним інструментом державного впливу на соціальні та економічні процеси, які потребують реформування в першу чергу.

Досвід розвинутих країн показує, що лише завдяки глибокому розумінню оподаткування, правильному пошуку нових рішень та компромісів можна успішно впроваджувати реформи в цій сфері.

На сьогоднішній день в Україні ключову роль у формуванні бюджету відіграють непрямі податки. Серед основних недоліків поточної податкової системи України можна виділити високе податкове навантаження, велику кількість податкових пільг та різних винятків, складність і недостатню прозорість податкового регулювання, а також великі адміністративні витрати, пов'язані із стягуванням податків.

До найбільш розповсюджених недоліків у стягуванні податку на додану вартість відносяться (рис. 3.3):



Рис. 3.3. Недоліки у стягуванні податку на додану вартість

Усі названі проблеми свідчать про те, що поточний механізм збору ПДВ є недосконалим і потребує подальшої реформи з урахуванням досвіду країн Європейського Союзу. Для цього потрібно вжити такі заходи (рис. 3.4):

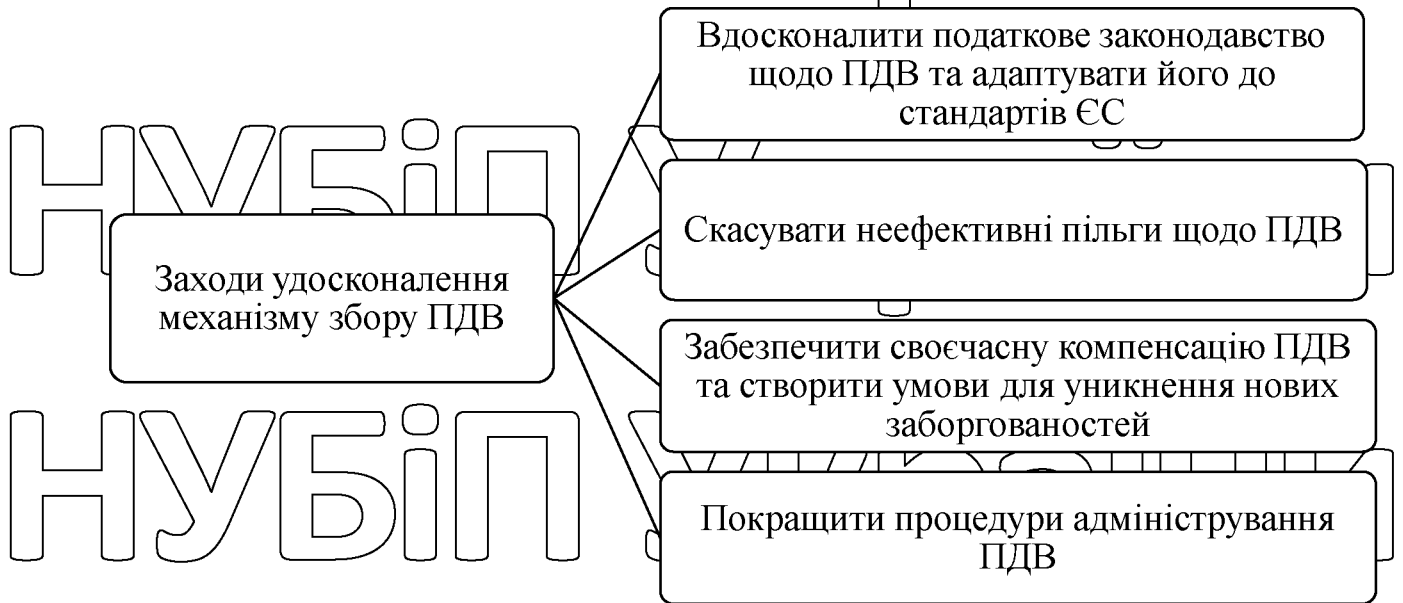


Рис. 3.4. Заходи удосконалення механізму збору ПДВ в Україні

1. Вдосконалити податкове законодавство щодо ПДВ та адаптувати його до стандартів Європейського Союзу. Це є одним з критичних напрямків перетворення системи оподаткування ПДВ. Цей процес вимагає активної діяльності уряду для виправлення недоліків у законодавстві та забезпечення стабільності правового середовища. Успішність майбутнього узгодження податкового законодавства з європейськими стандартами значною мірою залежить від того, наскільки Україна виконає свої зобов'язання за Угодою про партнерство та співробітництво між нашою країною і Європейським Союзом, і це є важливим кроком для її інтеграції в європейську спільноту.

2. Скасувати неефективні пільги щодо ПДВ. Навіть при тому, що перелік пільг, які існують в Україні, має економічне і соціальне обґрунтування, виникає питання про їхню ефективність та доцільність. Очевидно, доцільно перейти до практики, яка застосовується у більшості європейських країн. Ця практика передбачає зниження ставки ПДВ та одночасне скасування більшості



підлг. Такий підхід спрощує процедури збору податку та відновлює принцип його справедливості.

3. Забезпечити своєчасну компенсацію ПДВ та створити умови для уникнення нових заборгованостей. Повнота та своєчасність відшкодування ПДВ мають важливе значення не лише для відновлення грошового обігу підприємств, але й для підвищення міжнародного авторитету України. Наприклад, створення спеціального фонду Урядом, кошти якого враховувалися би при складанні бюджету, дозволило б виділяти ці кошти лише у випадку невиконання плану надходжень ПДВ або перевищення фактичного обсягу вимог на відшкодування.

4. Покращити процедури адміністрування ПДВ. В Європейському Союзі існує автоматизована система обміну інформацією про ПДВ (VIES), призначена для контролю фінансових потоків у межах внутрішніх кордонів ЄС. У майбутньому, в Україні система автоматизації процесів адміністрування ПДВ та електронного звітування має поступово інтегруватися в європейську систему VIES, що сприятиме підвищенню ефективності контролю шляхом прискорення фіскальних органів у перевірці достовірності даних про товарні потоки та розрахунку ПДВ.

Розуміючи, що впровадження цих заходів спричинить спад надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України протягом перших років, важливими чинниками стануть легалізація товарних потоків та зростання обсягів споживання. Це врешті-решті сприятиме розширенню бази оподаткування, зменшенню податкового навантаження і підтримці розвитку підприємництва.

Що стосується подальших кроків у процесі реформування, то важливо покращити фіскальну політику щодо акцизного податку, який застосовується до товарів, не віднесених до групи перших потреб, і які виробляються з високими показниками рентабельності. В Україні основними групами підакцизних товарів є алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, електроенергія та транспортні засоби.

Розглядаючи проблеми, пов'язані з функціонуванням акцизного податку в Україні, є така очевидна потреба в його реформуванні. Основними напрямками його вдосконалення повинні стати наступні (рис. 3.5):

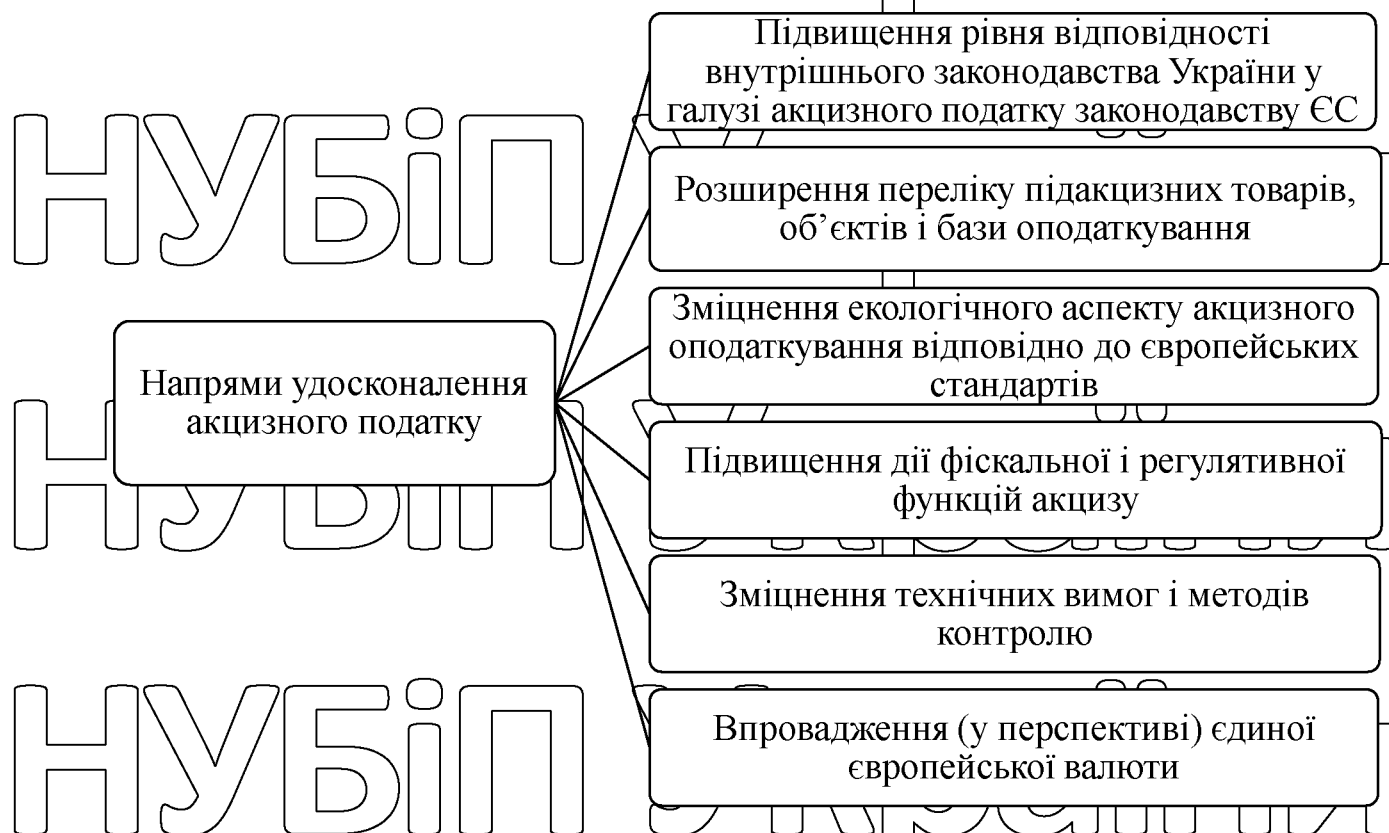


Рис. 3.5. Напрями удосконалення акцизного податку в Україні

1. Підвищення рівня відповідності внутрішнього законодавства України у галузі акцизного податку законодавству Європейського Союзу, зокрема забезпечення виконання угод ГАТТ/СОТ, які стосуються єдиної системи оподаткування для ввезених та вітчизняних підакцизних товарів.

2. Розширення переліку підакцизних товарів, об'єктів і бази оподаткування відповідно до Директиви Ради ЄС 2003/96/ЄС. Це може включати в себе введення акцизного податку на електроенергію та природний газ замість наявних спеціальних зборів, які раніше стягувалися у формі цільових надбавок до встановлених тарифів.

3. Зміцнення екологічного аспекту акцизного оподаткування відповідно до європейських стандартів. Це може бути досягнуто шляхом впровадження

акцизного податку на транспортні засоби на основі споживаного ними палива, що підтримує принципи збалансованого підходу до екологічних питань.

4. Підвищення дії фіскальної і регулятивної функції акцизу, розширення впливу акцизного податку на ціну підакцизних товарів шляхом розсудливого підвищення рівня ставок податку, враховуючи європейську практику.

5. Впровадження щорічної індексації ставок акцизного податку та рівня мінімального податкового зобов'язання для всіх підакцизних товарів.

6. Зміцнення технічних вимог і методів контролю над виробництвом та обігом спирту етилового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пива відповідно до європейських стандартів з метою запобігання ухиленню від акцизного оподаткування.

7. Впровадження (у перспективі) єдиної європейської валюти під час визначення розміру ставок акцизного податку та рівня мінімального податкового зобов'язання.

Наступним непрямим податком є мито, яке є специфічним видом митного платежу, що стягується з товарів, перетинаючих митний кордон України, включаючи ввіз, вивіз або транзит. Мито враховується у вартості товарів та оплачується кінцевим споживачем.

У митному оподаткуванні в Україні існують численні проблеми. Перш за все, існує неефективний митний контроль, що вимагає перегляду структури митних органів та вирішення питань, пов'язаних з правовим регулюванням митного контролю. Багато нормативних актів залишаються застарілими та неефективними. Для вирішення цих питань необхідно враховувати міжнародні правові стандарти та адаптувати їх під українські реалії, враховуючи національні традиції та особливості менталітету під час збору мита при перетинанні митного кордону. Внесення механізму стягнення податків та інших зборів на рівні закону має сприяти прозорості митної системи і надавати гарантії не лише для держави, а також для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Стягнення мита в залежності від виду митного режиму дозволить надавати гарантії приватним суб'єктам завдяки прозорому митному регулюванню та сприятиме ефективній реалізації завдань фіскальних органів у використанні митних тарифів для регулювання. Структура митного оподаткування в Європейському Союзі може служити прикладом, і впровадження цих механізмів митного регулювання в Україні сприятиме виконанню завдань митного регулювання, які полягають у захисті економічних інтересів України, прав та інтересів суб'єктів підприємницької діяльності та громадян, а також дотриманню законодавства України.

Забезпечення цих завдань вимагає визначення відповідних процедурних норм для кожного з інститутів митного права. Встановлення норм і правил для стягнення мита та інших податків під час переміщення товарів через митний кордон повинно бути закріплено на рівні закону, що забезпечить додаткові гарантії для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та для держави. Для цього, у першу чергу, необхідно покращити співробітництво між Державною податковою службою та Міністерством фінансів. Це може бути досягнуто шляхом створення єдиної центральної бази даних, яка міститиме оперативну інформацію про виконання Закону про бюджет України, фінансові зобов'язання перед бюджетами на різних рівнях, податкову історію суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності. Це спростить контроль за сплатою податків та зборів під час перетину митного кордону та всередині країни.

Також необхідно вдосконалити нормативно-правову базу. Отже, вважаємо доцільним внести окремі зміни до діючого законодавства і передбачити:

- уніфікацію процедури стягнення мита;
- зміцнення контролю центральних органів виконавчої влади над наданням митних пільг, щоб уникнути необґрунтованого звільнення від оподаткування;
- установлення чіткого і прозорого механізму для спрощеного митного оформлення;

- розширення повноважень митних органів. Надання уряду права встановлювати та змінювати ставки ввізного та вивізного мита, сприяючи при цьому співпраці між органами, які відповідають за адміністрування податків і контроль цього процесу;

- покращення взаємодії між фіскальними органами та платниками податків у справах адміністрування мита та підвищення рівня податкової культури.

Таким чином, розглядаючи систему непрямого оподаткування в Україні, стає очевидним, що непрямі податки відіграють важливу роль в економіці.

Вони є не лише основним джерелом надходження коштів до Зведеного державного бюджету, але й ефективним інструментом у фіскальній політиці. На сьогоднішній момент система непрямого оподаткування в Україні є недосконалою і потребує подальших реформ, враховуючи досвід розвинених країн.

Отже, серед ключових напрямів для підвищення ефективності системи справляння податку на додану вартість (ПДВ) можна виділити наступні:

- подальше вдосконалення податкового законодавства та його остаточна адаптація до вимог ЄС;

- ліквідація неефективних податкових пільг;  
- введення різних ставок податку на додану вартість;  
- забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість.

Щодо акцизного оподаткування, то основними напрямками для підвищення ефективності є:

- підвищення відповідності законодавства України стандартам Європейського Союзу;

- розширення переліку підакцизних товарів та об'єктів оподаткування;  
- посилення акценту на екологічні аспекти акцизного оподаткування;  
- збільшення ролі акцизу у фіскальних та регулятивних функціях.

Митна система також потребує подальшого вдосконалення. Основні заходи включають наступне:

- поліпшення податкового і митного законодавства, зокрема у частині стягнення мита;  
 - уніфікацію процедур стягнення мита та інших супутніх платежів;  
 - посилення нагляду над митницею;

- створення чіткого механізму для застосування спрощеного порядку проведення процедур митного оформлення.

Отже, необхідно активно працювати над реформуванням системи непрямого оподаткування з урахуванням зазначених заходів. Реалізація цих заходів у галузі непрямого оподаткування сприятиме економічному розвитку країни, створить умови для повернення інвестицій, розвитку бізнесу, зниженню податкового навантаження та забезпечить етап надходження до Загального фонду бюджету тощо.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України



## ВИСНОВКИ

# НУБІП України

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки.

1. На основі аналізу наукової літератури було визначено економічну сутність непрямих податків та їх роль у ринковій економіці. До категорії непрямих податків загалом включаються: ПДВ, податки на продаж, акцизи, експортно-імпортні мита. Враховуючи це, під непрямими податками будемо розуміти саме зазначені вище податки. На думку деяких економістів, популярність, значний період застосування та поширеність у світі непрямих податків зумовлені простотою їх стягування. Однак, так само, як і визначення непрямих податків, це є недостатньо коректним та обґрунтованим твердженням.

2. У роботі досліджено генезис розвитку оподаткування в Україні.

Податки, як основне джерело утворення державних фінансів через вилучення у вигляді обов'язкових платежів частини суспільного продукту, відомі з незапам'ятних часів. Причому оподаткування як елемент економічної культури властиве всім державним системам як ринкового, так і неринкового типу господарювання. Історія непрямого оподаткування показує, наскільки розвиненою була економіка держав у тому чи іншому історичному етапі. Адже успішна та адекватна податкова політика оздоровлює фінансову систему країни. Суспільству не завжди просто прийняти потребу податків і часом здається, що це все – бажання держави для здійснення особистих цілей. Щоб уникнути подібних думок, держава і суспільство в цілому має звернути увагу на грамотність населення в галузі оподаткування.

3. Аналіз сучасної податкової системи України показав, що доходи Зведеного бюджету в 2021 р. у порівнянні з 2020 р. збільшилися на 20,7%. Основними факторами, які спричинили зростання доходів бюджету, були висока інфляція в Україні та світі в галузі промисловості, а також збільшення доходів населення. Найвищими темпами зростали такі доходи: ПДВ (+107 млрд грн, або +39%), ПДФО (+54 млрд грн, або +19%) та податок на прибуток (+45 млрд

грн, або +38%). Традиційно, основним джерелом надходжень для державного бюджету були податки, які сплачує населення, зокрема єдиний внесок та податок на доходи фізичних осіб. Разом вони становили 13% ВВП, або 35% від суми всіх надходжень. Видатки державного бюджету у 2021 р. зросли на 13% у порівнянні з 2020 р. Витрати бюджету 2022 р., не враховуючи витрати на оборону, безпеку і громадський порядок, збільшилися лише на 2 відсоткових пункти щодо ВВП і в 2022 році становили 30,2% ВВП.

4. У роботі було проаналізовано динаміку та структуру непрямих податкових надходжень до бюджету. В результаті повномасштабної війни росії проти України надходження непрямих податків, які є основним джерелом доходів держбюджету, хоча і збільшилися, проте введення тимчасових податкових та митних пільт на початку 2022 року під час повномасштабного вторгнення призвело до втрати принаймні 56 мільярдів гривень до державного бюджету. Серед податкових надходжень найбільшу питому вагу становить податок на додану вартість, надходження від якого протягом 2020-2021 рр. зростало: у 2020 році – 400600,1 млн грн, у 2021 – 536489,2 млн грн, що є негативним фактором. Аналізуючи результати проведеного дослідження, можна зазначити, що стан податкової системи держави в період з 2020 по 2022 роки вважається незадовільним.

5. Виявлено проблеми оподаткування на сучасному етапі розвитку України. Однією з перших проблем податкової системи є те, що діюча податкова система вже не відповідає сучасним викликам. Науковці упевнені, що в епоху цифрових технологій традиційна податкова система не працює адекватно і треба шукати інші рішення. Другою найважливішою проблемою стає розвиток цифрових технологій. Це змінить як бізнес-моделі підприємств, так і податкову систему. Серед найважливіших проблем сучасного економічного розвитку України особливе місце займає проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів, а разом з тим – і підвищення суспільного добробуту. Тому побудова чіткої системи оподаткування – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів,

оскільки через податки здійснюється тісний зв'язок між державою і суб'єктами господарювання щодо формування, розподілу і використання доходів.

6. Дослідження іноземного досвіду формування непрямих податків дало змогу зробити висновок, що, у складній обстановці окремі країни і території змушені формувати національну податкову політику не тільки з урахуванням внутрішніх особливостей, але і з урахуванням зростаючої конкуренції на світовому ринку. Це дозволить не лише впровадити вже доведений часом інноваційний досвід у створенні механізму податкового контролю, але також уникнути помилок у цій сфері. Податкові системи різних країн світу формувалися під впливом різноманітних економічних, політичних і соціальних умов. Збір податків є основним джерелом фінансування урядових бюджетів і відіграє важливу роль у господарстві розвинених країн. У найрозвиненіших країнах Заходу з непрямих податків найбільш популярними є ПДВ та акцизи.

7. Оцінка новітніх тенденцій розвитку системи непрямого оподаткування в Україні показала, що результати аналізу більшості податкових реформ, проведених під час воєнного стану, свідчать про їх надмірну лібералізацію. Окремі з цих запропонованих змін не досягли очікуваного ефекту у справі регулювання. Для подальшого підвищення ефективності системи непрямого оподаткування вважаємо за потрібне удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ. Щодо підвищення ефективності адміністрування акцизного податку, то важливим кроком є впровадження системи Track&Trace, яка забезпечить контроль та відстеження руху підакцизних товарів, у відповідності до європейських стандартів і може замінити традиційний паперовий акцизний маркувальний штампель або існувати паралельно з ним.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків, зборів, платежів : навчальний посібник

/ за заг. ред. Хомутенко В.П. Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.

2. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Сутність і види

податків. Податкова система : навч. посібник. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.

3. Барін О.Р. Принцип справедливості як один з основоположних

принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–

164.

4. Бойко А.О. Непрямі податки та субсидії з державного бюджету як

фактори дії на ціни. URL : [ib.uabs.edu.ua](http://ib.uabs.edu.ua).

5. Буряк О. П. Податковий менеджмент : підручник. К. : Ліра-К, 2014.

352 с.

6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

7. Веремчук Д. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого

оподаткування в Україні. *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2013.

№ 3. С. 13–18.

8. Горин В. Проблеми підвищення фіскальної ефективності податку

на додану вартість. *Галицький економічний вісник*. 2013. № 2 (14). С. 118–125.

9. Данилишин Б. М. Державна підтримка та податкове регулювання

підприємницької діяльності в Україні: монографія. Донецьк : Юго-Восток,

2010. 296 с.

10. Дегтярєва С. Роль податкового навантаження як особливого

складника податкової політики України. *Щомісячний науково-практичний*

*юридичний журнал "Підприємництво, господарство і право"*. 2017. № 5 (255).

С. 104–107.

11. Державна казначейська служба України. URL:

<http://www.treasury.gov.ua>.