

УДК 336.226.3

JEL Classification: E62, H21

DOI: 10.15587/2312-8372.2019.171683

## ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Сотніченко О. А.

### 1. Вступ

Забезпечення ефективного поповнення бюджету – одна з ключових проблем більшості країн світу. Актуальна вона і для України, яка зважаючи на складну політичну та економічну ситуацію, в умовах сьогодення, постає більш гостро. З огляду на це, особливої уваги потребує дослідження сучасного стану системи непрямого оподаткування, що є необхідним критерієм для забезпечення умов стабільного економічного зростання України.

Впродовж останніх років в Україні докладалося чимало зусиль для створення та вдосконалення системи непрямого оподаткування, перетворення непрямих податків на дієві важелі національної економіки. Проте оскільки непрямі податки є одними з найскладніших податків української податкової системи, то такі трансформації не були здійснені. Саме тому детальний аналіз їхнього адміністрування та надходження до бюджету мають важливе значення як для платників податків, так і для держави.

### 2. Об'єкт дослідження та його технологічний аудит

Об'єктом дослідження є система непрямого оподаткування, зокрема механізми адміністрування непрямих податків. А також питання щодо реформування податкового законодавства в частині податку на додану вартість, акцизного податку та мита. Аналіз непрямих податків свідчить, що основним з них з позиції наповнення бюджету був податок на додану вартість. Загалом цей податок відіграє ключову роль у процесі формування доходів зведеного бюджету держави, оскільки є найменш схильним до кон'юнктурних коливань світових цін на сировину й енергоносії порівняно з іншими податками. При цьому він залишається одним із найпроблемніших податків в українській податковій системі. Оскільки питання щодо його відшкодування з бюджету та використання різних схем незаконної мінімізації податку і навіть прямого незаконного субсидування з бюджету є важливими і на сьогодні. Другим за обсягом надходжень є акцизний податок, третю позицію займає мито. Таким чином, непрямі податки у структурі податкової системи України виступають одним із основних джерел наповнення бюджету. Проте, враховуючи перспективи євроінтеграції України, необхідно гармонізувати чинне податкове законодавство та вдосконалити структуру податкових надходжень до бюджету України.

Незважаючи на велику кількість наукових праць, усе ще залишаються відкритими питання обсягів та динаміки надходжень від непрямих податків,

ставок податків та напрямів реформування сучасної системи непрямого оподаткування в Україні відповідно до європейських стандартів.

### **3. Мета та задачі дослідження**

*Мета дослідження* – визначення ефективності наповнення Зведеного бюджету України непрямыми податками та внесення пропозицій щодо її покращення.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі задачі:

1. Зробити аналіз податкових надходжень до Зведеного бюджету в розрізі непрямих податків.
2. Встановити основне призначення непрямих податків, їх взаємозв'язок та вплив на формування бюджету України.
3. Дослідити проблемні аспекти непрямого оподаткування на нинішньому етапі розвитку економіки.

### **4. Дослідження існуючих рішень проблеми**

В умовах сьогодення питання оподаткування розглядається через нові механізми ефективного акумулювання коштів, які б забезпечували достатнє надходження непрямих податків до бюджету з одного боку, та сприятливої реакції платників податків з іншого.

Серед основних напрямків вирішення цієї проблеми, виявлених в світових ресурсах, можуть бути виділені:

- питання вибору податкових інструментів і механізмів регулювання непрямого оподаткування [1, 2];
- дослідження світового досвіду регулювання проблем оподаткування та ознайомлення зі шляхами їх вирішення [3, 4].

Зокрема, значення надходження податків для забезпечення державою виконання своїх функцій підкреслено у роботах [5, 6]. Проте, у даних роботах не розглянуто динаміки надходження податків до бюджету. А робота [7] присвячена оптимальним обсягам стягнення непрямих податків та надання податкових пільг. Однак у цій роботі не до кінця розкриті заходи з усунення необґрунтованого надання таких пільг.

Автор роботи [8] підкреслює важливість подальшого вдосконалення законодавства України та остаточної його адаптації до вимог Європейського Союзу (ЄС), ліквідації неефективних пільг та вдосконалення процесів адміністрування податку на додану вартість (ПДВ), мита та акцизного податку.

Автором роботи [9] представлено перспективні питання системи справляння непрямих податків за кордоном та можливість застосування такого досвіду в Україні. Визначені ключові напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті створення сприятливих умов для ведення бізнесу в Україні. Викладений у [10] альтернативний варіант вирішення проблеми адміністрування непрямих податків передбачає подолання багатьох перешкод. Зокрема, підвищення рівня свідомості платників податків, покращення контрольно-перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби України. А також корпоративна податкова гармонізація та звернення уваги на спрощення системи виконання обов'язків платників податків зі сплати

непрямих податків. Однак, автором роботи [10] не розглянуті шляхи зменшення ризиків ухилення від оподаткування.

Таким чином, результати аналізу дозволяють зробити висновок про те, що питання надходження непрямих податків постійно знаходиться в полі зору науковців. Проте, так і залишаються не розглянутими питання динаміки надходження непрямих податків до бюджету, шляхів зменшення ризиків ухилення від оподаткування та заходів з усунення необґрунтованого надання податкових пільг. Це і зумовлює необхідність проведення даного дослідження.

## **5. Методи досліджень**

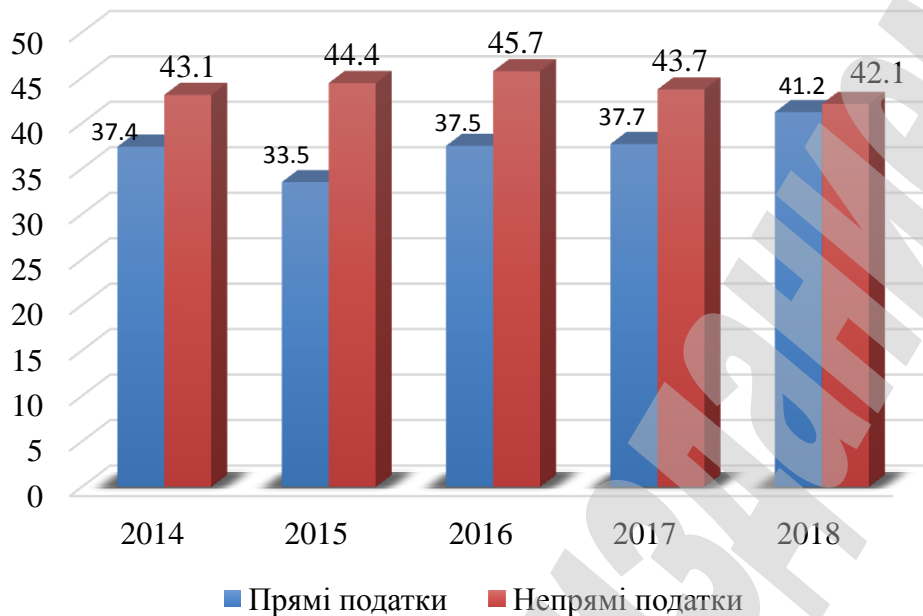
У дослідженні були використані загальнонаукові та спеціальні методи:

- статистико-економічні методи – для оцінки фіскального значення непрямих податків на споживання у структурі доходів бюджету;
- метод аналізу – при визначенні сильних і слабких сторін, а також можливостей і загроз діяльності з оподаткування;
- метод прогнозування – для виявлення очікуваних наслідків реформування системи оподаткування України;
- метод порівняння – при вивченні зарубіжного досвіду застосування стимулюючих інструментів оподаткування та шляхів удосконалення адміністрування податку на додану вартість, мита та акцизного податку;
- аналітичний метод використаний при розгляді стану непрямих податків за відповідний період (2014–2018 рр.);
- абстрактно-логічний метод – при формулюванні висновків.

## **6. Результати досліджень**

Сучасні умови розвитку національної економіки диктують нові вимоги щодо ефективності наповнення бюджету України, основним джерелом якого є прямі та непрямі податки. Співвідношення прямого і непрямих оподаткування відображає рівень розвитку національної економіки. З точки зору вирішення фіскальних завдань, непрямі податки завжди ефективніші за прямі, оскільки оподатковують споживання, яке в свою чергу, є більш стабільною і негнучкою величиною, ніж прибутки. Від них важко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату. Саме тому психологічно непрямі податки сприймаються платниками легше, адже вони приховані в ціні і в момент сплати покупець не завжди усвідомлює, що сплачує податок [1]. До таких податків, відповідно до законодавства України, належать ПДВ, мито та акцизний податок.

Аналізуючи структуру податкових надходжень до Зведеного бюджету України протягом 2014–2018 рр., варто відмітити, що непрямі податки демонстрували вищу фіскальну ефективність порівняно з прямими. Так, вони забезпечували від 43,1 % у 2014 р. і 42,1 % у 2018 р. загального обсягу доходів зведеного бюджету, тоді як прямі – від 37,4 % до 41,2 % (рис. 1). Дана тенденція суперечить практиці оподаткування країн з сучасною ринковою економікою, в яких величина непрямих податків, до яких належить ПДВ, акцизний податок та мито в загальних доходах бюджету становить не більше 10–15 %.



**Рис. 1.** Динаміка питомої ваги непрямих та прямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2014–2018 рр. (розраховано та складено автором на основі [11–15])

Слід зазначити, що адміністрування непрямих податків, на відміну від управління процесом справляння прямих, передбачає низку додаткових процедур (зокрема, в частині обліку платників, подання звітності, маркування підакцизної продукції тощо). Наявність цих процедур призводить до його більшої складності та витратності [2]. Тому доцільно розглянути місце кожного із непрямих податків у податковій системі України (табл. 1).

**Таблиця 1**  
Структура непрямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2014–2018 рр.

Показники	Роки									
	2014		2015		2016		2017		2018	
	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%	млрд. дол.	%
Податок на додану вартість	8,8	70,7	7,4	61,6	11,1	65,9	11,2	70,6	13,5	75,1
Акцизний податок	2,8	22,9	2,9	24,5	4,8	28,4	3,8	24,3	3,6	20,2
Мито	0,8	6,4	1,7	13,9	1	5,7	0,8	5,0	0,9	4,7
Всього непрямих податків	12,4	100	12	100	16,9	100	15,8	100	18	100

**Примітка:** складено автором за даними джерел [11–15]

Поглиблений аналіз у розрізі видів непрямих податків свідчить, що основним з них з позиції бюджетоутворення був податок на додану вартість. Найвищого рівня його частка досягла у 2018 р. (75,1 %), збільшення на 4,5 %

порівняно з 2017 р. Зменшення надходжень від даного податку спостерігається у 2015–2016 рр. до 61,6 і 65,9 %, відповідно.

Другим за фіскальною ефективністю є акцизний податок. Даний податок мав тенденцію до зростання з 22,9 % у 2014 р. до 24,3 % у 2017 р., досягши найвищого рівня (28,4 %) у 2016 р. Проте у 2018 р. наявне доволі суттєве зменшення до 20,2 %. Третім за величиною бюджетних надходжень непрямим податком є мито: його частка у 2014 р. становила 6,4 %, знизившись до 4,7 % у 2018 р.

Проаналізуємо детальніше, з чим пов'язані такі зміни у обсягах надходжень кожного із зазначених податків та основні фактори, що вплинули на їх зміну (табл. 2).

**Таблиця 2**

Динаміка надходжень податку на додану вартість до зведеного бюджету України у 2014–2018 рр.

Показники	Млрд. дол.					Темп приросту, %			
	2014	2015	2016	2017	2018	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
Податок на додану вартість (ПДВ)	8,8	7,4	11,1	11,2	13,5	-15,9	+50	+0,9	+20,5
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	5	4,5	6,5	6,4	7,6	-10	+44,4	-1,5	+18,8
Бюджетне відшкодування	-2,7	-2,8	-4,5	-4,3	-4,8	+3,7	+60,7	-4,4	+11,6
ПДВ з ввезених на територію України товарів	6,5	5,7	8,6	8,9	10,7	-12,3	+50,9	+3,5	+20,2

**Примітка:** складено автором за даними джерел [11–15]

Із 2014 по 2018 рік попри появу тимчасово окупованих і непідконтрольних територій та зміни в кількості суб'єктів господарювання, які сплачують ПДВ до бюджету, надходження від цього податку зросли (табл. 2). Так, у 2014–2018 рр. ПДВ забезпечував у середньому 30,1 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України. Загальна сума надходження від ПДВ у 2014–2018 рр. зростає на 4,7 млрд. дол., або на 34,8 %. ПДВ з вироблених в Україні товарів зросли на 2,6 млрд. дол., або на 34,2 %. ПДВ з ввезених на територію України товарів – на 3,9 млрд. дол., або на 34,6 %.

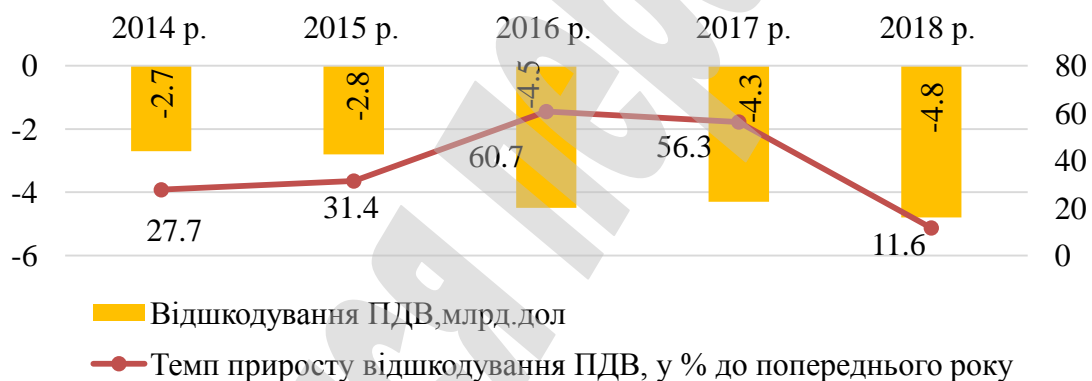
Суттєве збільшення надходжень ПДВ можна спостерігати з 2016 р. Найголовнішими факторами такого зростання стало введення 7 % ставки на лікарські засоби, скасування спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських виробників (з 1 січня 2016 р., що додатково забезпечило 415 млн. дол. надходжень податку). Ще одним суттєвим фактором стало запровадження з 1 лютого 2015 р. системи електронного адміністрування ПДВ із використанням спеціального ПДВ-рахунка. Така процедура передбачала відкриття в органах Державної казначейської служби спеціального рахунку, за

умов реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі. Також збільшення надходжень з ПДВ спричинила сплата у 2018 р. НАК «Нафтогаз України» до бюджету 169,3 млн. дол. ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за результатами рішення Стокгольмського арбітражного суду [3].

Проте можна спостерігати, що протягом 2014–2018 рр. найменший темп приросту надходжень ПДВ до зведеного бюджету України спостерігався у 2018 р. – 19,2 % порівняно з попередніми роками відповідно. Основною причиною є зростання заявок на відшкодування ПДВ. Оскільки воно відбувається автоматично за принципом «скільки потрібно – стільки держава відшкодувала». Так, у 2018 р. сума заявленого до відшкодування податку зросла на 500 млн. дол., або на 9,7 % порівняно з 2017 р. (рис. 2).

У зв'язку з цим пропонуємо такі шляхи удосконалення адміністрування ПДВ в Україні:

- запровадження диференційованих ставок ПДВ;
- забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення нових боргів;
- вдосконалення процесів адміністрування ПДВ [4].



**Рис. 2.** Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ у 2014–2018 рр. (розраховано та складено автором на основі [5, 11–15])

Другу позицію у непрямих податках з точки зору фіскальної ефективності займає акцизний податок. Він є одним з податків, які зумовлюють постійні та стабільні надходження до зведеного бюджету України. Протягом 2014–2018 рр. акцизний податок забезпечував у середньому 10,6 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мав стабільну тенденцію до зростання, за винятком 2018 р. (табл. 3). Загальна сума надходження від акцизного податку у 2014–2018 рр. зросла на 800 тис. дол., або на 28,5 %. З вироблених в Україні підакцизних товарів на 400 тис. дол., або на 22,2 %.

Таблиця 3

Динаміка надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України  
у 2014–2018 рр.

Показники	Млрд. дол.					Темп приросту, %			
	2014	2015	2016	2017	2018	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
Акцизний податок	2,8	2,9	4,8	3,8	3,6	+3,1	+62,7	-19,7	-5,7
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	1,8	1,6	2,6	2,3	2,2	-10	+60,8	-10,5	+3,9
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	1,0	1,1	1,7	1,3	1,3	-5,0	+63,1	-20,4	-23,4
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	–	0,2	0,5	0,2	0,1	–	+70,6	-60,9	-0,5

**Примітка:** складено автором за даними джерел [11–15]

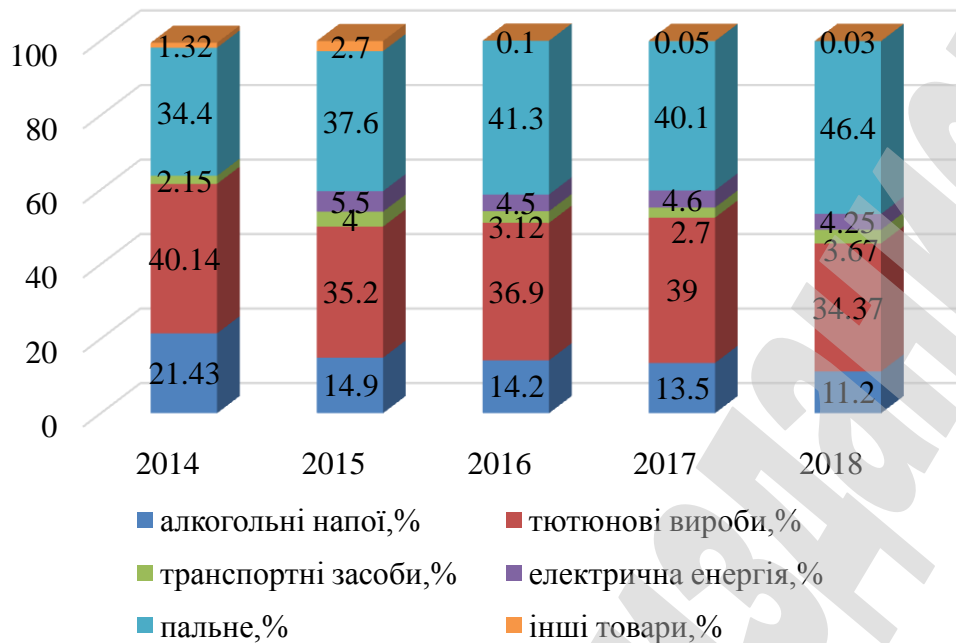
За даними табл. 3 видно, що протягом 2014–2018 рр. найбільший темп приросту надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України спостерігався у 2016 р. – 62,7 % порівняно з попереднім роком. Таке суттєве збільшення рівня надходжень відбулося внаслідок таких чинників:

1) до переліку підакцизних товарів з 2015 р. включено електричну енергію, внаслідок чого скасовано збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;

2) підвищено ставки акцизного податку на бензин, дизпаливо, скраплений газ та одночасно скасовано екологічний податок з виробленого та ввезеного палива;

3) підвищено ставки акцизного податку на транспортні засоби та включено до переліку підакцизних товарів вантажні автомобілі та автобуси з метою компенсації скасування збору за першу реєстрацію транспортних засобів [6].

Також протягом аналізованих років відбулися зміни товарної структури надходжень акцизного податку до зведеного бюджету (рис. 3). Зокрема, за цей період питома вага пального зросла з 34,4 % (у 2014 р.) до 46,4 % (2018 р.), алкогольних напоїв скоротилася з 21,43 % до 11,2%, тютюнових виробів з 40,14 % до 34,37 %. Так, зростання питомої ваги надходжень (у 2018 р.) акцизного податку з пального пов'язане в основному зі зростанням курсу євро на 12,0 % до минулого року.



**Рис. 3.** Структура надходжень акцизного податку до зведеного бюджету без урахування акцизного податку з роздрібної торгівлі, % (розраховано та складено автором на основі [11–15])

Проте у 2018 р. спостерігається зменшення надходжень від акцизного податку на 270,9 млн. дол. Це пов'язано з незначними коливаннями рівня обсягу реалізації тютюнових виробів на внутрішньому ринку з 2014 р. по 2016 р. У 2018 р. наявні скорочення надходжень тютюнових виробів на 4,6 % (порівняно з 2017 р.), які виникли через зменшення їх реалізації (постачання) до оподаткування. Це обумовлено наявністю значних запасів готової продукції у оптових компаній.

Обсяг споживання даного продукту на внутрішньому ринку також зменшився та був забезпечений за рахунок виробництва та імпорту (акциз сплачений у поточному році). А також за рахунок зменшення залишків на складах у оптовиків 7,4 млрд. шт. (акциз сплачувався у попередніх роках) [15].

Серед напрямів трансформації оподаткування щодо акцизного податку можна виокремити такі [7]:

- впровадження поступового механізму справляння акцизного податку до вимог ЄС в умовах наближення України до європейського співтовариства;
- приведення плати за ліцензії до рівня компенсації наданих державою послуг;
- збільшення частки акцизного податку в дохідній частині бюджету та посилення його регулюючого впливу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення, з метою зменшення обсягу їх споживання;
- поступове запровадження акцизних складів для окремих видів товарів.

Наступним непрямим податком є мито. Важливу роль у податковій системі України в контексті фіскального ресурсу відіграє саме ввізне та вивізне мито, яке є одним з основних інструментів захисту та протекціоністської політики держави. У країнах з розвинутою економікою практично відсутні надходження до бюджету від мита. В Україні вивізне мито запроваджено на незначний



перелік товарів, переважно сировинну продукцію, яка має стратегічне значення для функціонування вітчизняної економіки. Натомість ввізним митом обкладається значний перелік товарів, ставки на які Україна поступово знижує, виконуючи умови перебування у Світовій Організації Торгівлі (СОТ) [8].

Протягом 2014–2018 рр. ввізне та вивізне мито забезпечували в середньому 3,16 % від загального обсягу доходів зведеного бюджету України. Динаміка надходжень мита у період 2014–2018 рр. є доволі позитивною (окрім 2017 р.), а саме спостерігається зріст на 100 млн. дол., або на 54 %.

За даними табл. 4 видно, що найменший темп приросту надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України спостерігався у 2018 р. – 4 % порівняно з попереднім роком, а найбільший – у 2015 р.

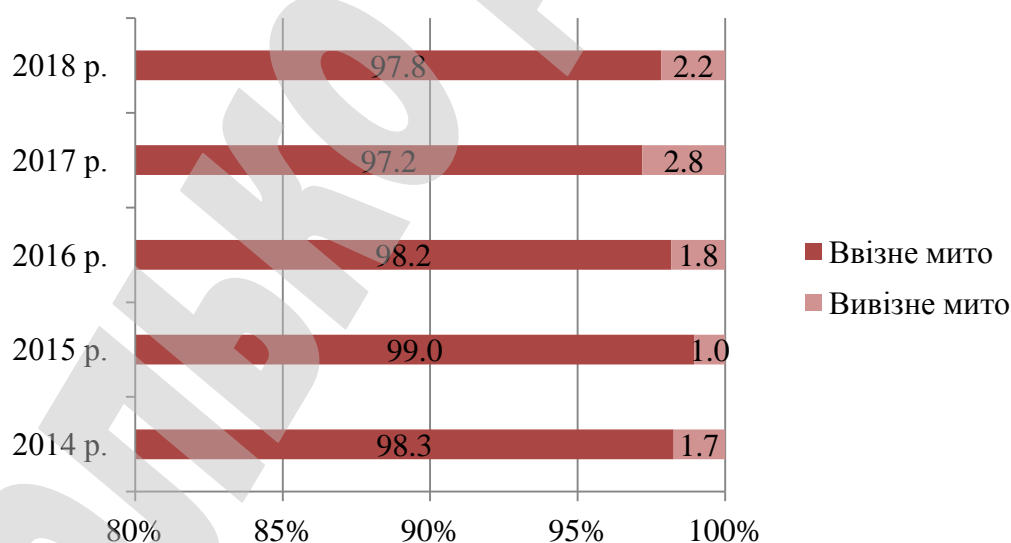
**Таблиця 4**

Динаміка надходжень мита до зведеного бюджету України у 2014–2018 рр.

Показники	Млрд. дол.					Темп приросту, %			
	2014	2015	2016	2017	2018	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
Мито	0,8	1,7	1	0,8	0,9	+112,5	-41,2	-20	+12,5
Ввізне мито	0,7	1,6	0,9	0,7	0,8	+128	-43,75	-22,2	+14,2
Вивізне мито	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	–	–	–	–

**Примітка:** складено автором за даними джерел [11–15]

У 2014–2018 рр. структура надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України практично не зазнавала змін та характеризувалася переважною часткою ввізного мита. Як свідчать дані рис. 4, протягом досліджуваних років частка ввізного мита в середньому становила 98,1 %, а питома вага вивізного мита складала 1,9 %.



**Рис. 4.** Співвідношення ввізного та вивізного мита у 2014–2018 рр. (розраховано та складено автором на основі [11–15])

Збільшення питомої ваги ввізного мита в 2015 р. зумовлене застосуванням ефективних заходів, спрямованих на:

- здійснення належної організації митного контролю;
- забезпечення повноти оподаткування товарів;
- достовірності декларування товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України;
- посилення роботи з контролю над правильністю визначення митної вартості товарів.

У 2016 р. надходження від мита зменшилися у зв'язку зі зниженням обсягу імпорту в Україну та повільними темпами виходу вітчизняної продукції на зовнішні ринки. У зв'язку зі збільшенням із 15.09.2016 розміру вивізного мита на металобрухт у три рази (з 10 євро за 1 т до 30 євро) мало місце зменшення експорту цієї продукції. Це негативно вплинуло на надходження вивізного мита [9]. А в 2017 р. до цих факторів додалося ще погіршення торговельних відносин із Росією як одного з головних свого часу торговельних партнерів України.

У 2018 р. наявна тенденція до зниження ставок вивізного мита для товарів, які походять з ЄС. Це перш за все пов'язано з підписанням Україною Угоди про асоціацію з ЄС, за яким Україна взяла на себе зобов'язання протягом визначеного періоду часу зменшувати вивізні мито на деякі товари. Так, після закінчення перехідного періоду Україна матиме нульові ставки мита практично на всі товари, які виробники вітчизняної продукції постачатимуть до ЄС. Водночас товаровиробники з ЄС також будуть практично на рівні конкурувати з вітчизняними виробниками [10]. Таким чином, щоб механізм адміністрування ввізного та вивізного мита став важливим інструментом наповнення державного бюджету України необхідно внести певні зміни до чинного законодавства. Для цього потрібне [8]:

- введення диференційованого підходу до рівня митного оподаткування залежно від того, виробляється товар в країні на недостатньому, достатньому або надлишковому рівні;
- введення заходів митно-тарифного захисту сільськогосподарського виробництва України, у тому числі шляхом застосування сезонних митних податків;
- скорочення переліку країн, які користуються пільгами в області митного оподаткування.

## **7. SWOT-аналіз результатів досліджень**

*Strengths.* Розглянуті питання податкової діяльності, які цікавили суспільство у всі часи його розвитку, демонструють позитивний розвиток економіки передових країн світу. Оскільки, це країни, яким вдалося досягнути добробуту та стабільності економіки завдяки використанню дієвих механізмів стягнення податків, встановлено, що вдосконалення непрямого оподаткування покликане покращити функціонування національної економіки. А також створити надійну основу для розвитку малого та середнього бізнесу і сприяти отриманню стабільних надходжень до Державного бюджету з метою реалізації загальнодержавних завдань.

*Weaknesses.* Підкреслено, що податкова діяльність була і залишається на грані інтересів платників податків і держави. У зв'язку з цим, будь-які зміни щодо адміністрування непрямих податків, особливо зміни їх ставок, розглядатимуться суспільством з особливим застереженням.

*Opportunities.* Результати даного дослідження можуть бути використані податковими органами різних рівнів підпорядкування, а також інші державні органи при плануванні бюджету України.

*Threats.* Показано, що податки – це важливий інструмент стимулювання розвитку як економіки окремого підприємства, так і країни загалом. Проте не упереджені дії держави щодо адміністрування ПДВ можуть призвести до зменшення обсягів надходжень до бюджету. Так, зниження ставки ПДВ з одночасною ліквідацією більшості пільг, з одного боку, спростовує процедуру адміністрування податку і відновлює принцип його справедливості. З іншого, оскільки пільги вводилися для детінізації та активізації платників податків, то при їх ліквідації можливе зменшення відшкодувань та зменшення сум надходжень до бюджету. Це створює і ризики діяльності, і додаткові витрати, і вимагає залучення професійних експертів та фахівців у сфері оподаткування.

## **8. Висновки**

1. Дослідження обсягу надходжень непрямих податків до бюджету України дало змогу визначити, що основним бюджетоутворюючим податком є податок на додану вартість. Так, за аналізований період (2014–2018 рр.) його частка в Зведеному бюджеті зросла на 4,7 млрд. дол. Другим за обсягом надходжень є акцизний податок, надходження від якого у 2018 р. становило 3,6 млрд. дол. Третю позицію займає мито, з обсягом надходження близько 1 млрд. дол. Таким чином, непрямі податки у структурі податкової системи України виступають одними із основних джерел та демонструють вищу фіскальну ефективність аніж прямі. Так, вони забезпечували від 43,1 % у 2014 р. і 42,1 % у 2018 р. загального обсягу доходів зведеного бюджету, тоді як прямі лише від 37,4 % до 41,2 %.

2. Визначено, що на сьогоднішній день система непрямих оподаткування в Україні є недосконалою та потребує подальшого реформування. У зв'язку з цим можна виділити такі проблемні аспекти її функціонування:

- недосконалість системи адміністрування непрямих податків;
- зниження фіскальної достатності ПДВ;
- недосконалість діючого механізму відшкодування ПДВ із бюджету;
- недосконалість законодавчої бази щодо регулювання проблем митного контролю;
- встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок.

3. Проведений аналіз дозволив встановити, що рівень виконання надходжень непрямих податків в Україні не відповідав плановим показникам. Це свідчить про необхідність вдосконалення функціонування податкової системи держави. За таких умов непряме оподаткування в Україні потребує використання заходів, що сприятимуть поступовому наближенню податкового законодавства України до законодавства ЄС. Такими напрямками є:

- скорочення переліку пільгових операцій ПДВ та перехід до диференційованої шкали ставок податку;
- подальше сприяння підвищенню ставок акцизного податку з метою зменшення споживання підакцизних товарів;
- розвиток митного законодавства України відповідно до стандартів, розроблених міжнародними структурами.

Використання зарубіжного досвіду у регулюванні українського непрямого оподаткування сприятиме стабілізації економічного зростання та поступовій інтеграції держави в європейську спільноту.

### Література

1. EY. Indirect Tax in 2016. A review of global indirect tax developments and issues. 2016. URL: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2016/%24FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2016.pdf>
2. How Immigrants Contribute to Developing Countries' Economies. Paris: OECD Publishing, 2018. doi: <http://doi.org/10.1787/9789264288737-en>
3. Васильчук В. В. Втрати бюджету України внаслідок зловживань із ПДВ. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. 2018. Т. 29 (68), № 1. С. 83–90.
4. Supporting the Development of More Effective Tax Systems: A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF. OECD, UN and World Bank, 2011. URL: <https://www.oecd.org/ctp/48993634.pdf>
5. Jensen S., Schjelderup G. Indirect taxation and tax incidence under nonlinear pricing // International Tax and Public Finance. 2011. Vol. 18, Issue 5. P. 519–532. doi: <http://doi.org/10.1007/s10797-011-9167-y>
6. Global Beps Report 2018: Impact of Beps Across Taxand Jurisdictions. URL: <http://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/04/Global-BEPS-Report-2018.pdf>
7. Кміть В. М., Волощук О. Г. Напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні // Економіка та суспільство. 2017. № 13. С. 1124–1128.
8. Сотніченко О. А. Митне регулювання товарообороту у контексті міжнародної інтеграції // Збірник Наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2013. № 2. С. 165–176.
9. Taxation trends in the European Union. Data of the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat Statistical books, 2013. 313 p.
10. Wang H. Optimal Indirect Taxes and Subsidies under Imperfect Competition // Journal of Institutional and Theoretical Economics. 2018. Vol. 174, Issue 2. P. 334–350. doi: <http://doi.org/10.1628/093245617x14993199883414>
11. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2014 рік // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-na-01012015-roku>
12. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2015 рік // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2015-rik>

13. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2016 рік // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2016-rik>

14. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2017 рік // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richniy-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2017-rik>

15. Річний звіт про виконання державного бюджету за 2018 рік // Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik>