

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

« » 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТИ
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
за освітньою програмою «Податкова та митна справа»
на тему: **«Непрямі податки та їх роль у формуванні доходів державного
бюджету»**

Виконавець:

студент 42 групи ФФБС

Гужев Віктор Сергійович _____

Науковий керівник:

д.е.н., професор кафедри фінансів

Слатвінська Марина Олександрівна _____

АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі досліджено роль непрямих податків у формуванні доходів державного бюджету України. Визначено сутність, функції та особливості організації непрямого оподаткування як важливого джерела фіскальної стабільності. Проведено аналіз структури податкових надходжень бюджету України за останні роки, виділено провідну роль податку на додану вартість та акцизного податку в системі державних доходів. Розкрито проблеми, пов'язані з адмініструванням непрямих податків, зокрема нестабільність законодавчої бази, поширення тіньових схем, недостатність цифрових інструментів контролю. Особливу увагу приділено впливу воєнного стану на систему оподаткування споживання. На основі дослідження світового досвіду запропоновано напрями удосконалення української системи непрямих податків, зокрема шляхом стабілізації законодавства, цифровізації процесів адміністрування, запровадження ризикоорієнтованих перевірок та соціальних компенсаторів для вразливих верств населення.

Ключові слова: непрямі податки, податок на додану вартість, акцизний податок, бюджет України, адміністрування податків, тінізація економіки, цифровізація оподаткування, податкова стабільність, соціальна компенсація.

ANNOTATION

This bachelor's qualification thesis examines the role of indirect taxes in shaping Ukraine's state budget revenues. The study defines the essence, functions, and specifics of organizing indirect taxation as an important source of fiscal stability. The structure of Ukraine's budget tax revenues in recent years is analyzed, emphasizing the leading role of value-added tax and excise tax in the state revenue system. The research highlights the main challenges of administering indirect taxes, including legislative instability, widespread tax evasion schemes, and insufficient digital control tools. Particular attention is paid to the impact of martial law on the consumption tax system. Based on the analysis of international experience, the paper proposes ways to improve Ukraine's indirect taxation system, including legislative stabilization, digitalization of administration processes, implementation of risk-based audits, and introduction of social compensators for vulnerable population groups.

Keywords: indirect taxes, value-added tax, excise tax, Ukraine's budget, tax administration, shadow economy, tax digitalization, tax stability, social compensation.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ	7
1.1. Сутність та види непрямих податків.....	7
1.2. Принципи організації непрямих податків	14
1.3. Історичний розвиток системи непрямих податків.....	20
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	26
2.1. Структура доходів державного бюджету України	26
2.2. Вплив ПДВ на доходи державного бюджету	32
2.3. Роль акцизного податку та мита у формуванні бюджетних доходів.....	38
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	48
3.1. Світовий досвід організації непрямих податків.....	48
3.2. Проблеми та виклики в адмініструванні непрямих податків в Україні	56
3.3. Рекомендації щодо вдосконалення системи непрямих податків	62
ВИСНОВКИ.....	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	69

ВСТУП

У сучасних умовах трансформації фінансової політики України особливої актуальності набуває питання ефективного формування доходів державного бюджету. Одним із ключових інструментів наповнення бюджетної системи виступають податкові надходження, зокрема – непрямі податки. В умовах зростаючого дефіциту бюджету, зовнішньої фінансової залежності та необхідності посилення фіскальної стійкості держави саме ці податки відіграють стабілізуючу роль у забезпеченні фінансових потреб країни. Непрямі податки, на відміну від прямих, мають універсальний характер, оскільки їх сплата здійснюється незалежно від рівня доходів платника, що робить їх одним з найбільш надійних джерел надходжень.

Зокрема, податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок та мито займають провідні позиції в структурі податкових надходжень до бюджету України. Їх вплив на фіскальну політику держави важко переоцінити, особливо в умовах воєнного стану, коли потреба у фінансових ресурсах для оборони, соціальної підтримки населення та відновлення економіки різко зростає. Саме тому непрямі податки забезпечують не лише поточне функціонування державного сектора, а й слугують інструментом перерозподілу ресурсів у суспільстві.

Однак, незважаючи на стабільну структуру, система непрямих податків в Україні стикається з рядом викликів. Серед них – тінізація економіки, проблеми з адмініструванням ПДВ, значна частка податкових зловживань, особливо у сфері імпорتنих операцій, а також неефективне використання інструментів акцизного регулювання. Такі проблеми не лише знижують фіскальну ефективність податкової системи, а й викликають недовіру з боку бізнесу та громадянського суспільства.

Додаткової уваги заслуговує аналіз світового досвіду організації системи непрямих податків. Практика європейських країн, де ПДВ виступає головним джерелом бюджетних надходжень, демонструє можливості ефективного адміністрування, цифровізації процесів та зменшення рівня ухилення від сплати податків. Впровадження таких підходів в Україні вимагає адаптації до національних реалій, що потребує поглибленого наукового дослідження.

Зважаючи на вищезазначене, дослідження ролі непрямих податків у формуванні доходів державного бюджету є актуальним не лише з теоретичної, але й з практичної точки зору. Його результати можуть стати основою для розробки ефективної стратегії податкової політики та забезпечення сталого економічного розвитку України.

Метою дослідження є теоретико-методичне обґрунтування та практичний аналіз ролі непрямих податків у формуванні доходів державного бюджету України, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення їх функціонування з урахуванням міжнародного досвіду.

Відповідно до мети, перед дослідженням були поставлені наступні завдання:

- розкрити сутність, принципи та історичну еволюцію непрямих податків;
- дослідити структуру доходів державного бюджету України та визначити місце непрямих податків у її формуванні;
- проаналізувати вплив ПДВ, акцизного податку та мита на доходи бюджету;
- вивчити світовий досвід функціонування непрямих податків;
- визначити основні проблеми та виклики адміністрування непрямих податків в Україні;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення системи непрямих податків у національному контексті.

Об'єктом дослідження є система податкових надходжень до державного бюджету України.

Предметом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі справляння та адміністрування непрямих податків, а також їхній вплив на формування доходів державного бюджету.

Методи дослідження: у роботі використано методи системного аналізу, порівняльного аналізу, економіко-статистичні методи, методи узагальнення, графічного моделювання, аналізу нормативно-правової бази, а також елементи прогнозування.

Інформаційною базою дослідження стали офіційні статистичні та аналітичні матеріали, що характеризують динаміку формування доходів державного бюджету

України, а також структуру і ефективність справляння непрямих податків. Зокрема, було використано дані Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, Державної митної служби, Державної служби статистики, а також звіти Рахункової палати щодо стану виконання бюджету в частині податкових надходжень. Для аналізу світових тенденцій застосовувались бази даних Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Міжнародного валютного фонду (МВФ) та Світового банку. Нормативно-правову базу дослідження склали Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Закон України «Про державний бюджет України» на відповідні роки, а також інші законодавчі й підзаконні акти, що регламентують сферу податкових відносин. Значну увагу приділено аналізу змін у податковому законодавстві, які відбулися в умовах воєнного стану та вплинули на адміністрування ПДВ, акцизного податку та митних платежів.

Практичне значення дослідження полягає в тому, що його результати можуть бути використані органами державної влади при розробці податкової стратегії, удосконаленні фіскального адміністрування та підвищенні ефективності податкової політики в частині непрямих податків. Вони також можуть слугувати аналітичною базою для подальших наукових досліджень у сфері податкового регулювання.

Структура кваліфікаційної роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок складає: 72 сторінки, із них 64 сторінки основного тексту. Робота містить 14 таблиць та 7 рисунків, список використаних джерел містить 45 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність та види непрямих податків

Сучасна податкова система України є ключовим елементом фінансово-економічного механізму держави, що забезпечує формування дохідної частини бюджету, регулювання господарської діяльності та реалізацію соціально-економічної політики. Вона базується на поєднанні прямих і непрямих податків, які разом формують основу для сталого функціонування публічних фінансів. Податкова система функціонує в межах норм Податкового кодексу України, що є основним законодавчим актом у сфері оподаткування й визначає види податків, ставки, порядок їх адміністрування та відповідальність за порушення податкового законодавства.

На сьогодні структура податкових надходжень демонструє чіткий нахил у бік непрямих податків, зокрема податку на додану вартість, який стабільно забезпечує близько половини доходів загального фонду державного бюджету. Це відповідає світовій практиці, де податки на споживання стали основним інструментом фіскального наповнення бюджету. Крім того, важливу роль відіграють акцизний податок та мито, які поєднують фіскальну функцію з регуляторною – зокрема у сфері охорони здоров'я, навколишнього середовища та торгівлі.

Водночас податкова система України перебуває в процесі постійної трансформації, що зумовлено як внутрішніми потребами, так і зовнішніми викликами. Воєнний стан, інтеграційні процеси з Європейським Союзом, цифровізація економіки та боротьба з тіньовим сектором вимагають модернізації підходів до адміністрування податків, зменшення податкового тиску на бізнес, але водночас — підвищення ефективності фіскального контролю.

Таким чином, сучасна податкова система України одночасно виконує кілька важливих функцій – фіскальну, стимулюючу, розподільчу та контролюючу. Проте для забезпечення її сталості та відповідності європейським стандартам необхідне вдосконалення податкової політики, гармонізація процедур з нормами ЄС та посилення адміністрування, зокрема у сфері непрямих податків.

У сучасній податковій системі непрямі податки відіграють провідну роль у забезпеченні стабільного функціонування фінансової системи держави. Їх унікальна характеристика полягає в тому, що тягар сплати податку несе кінцевий споживач, хоча юридично платником є продавець товару або послуги. Це дозволяє державі акумулювати значні надходження до бюджету при мінімальному опорі платників, оскільки податок «вбудовується» у ціну товару чи послуги.

За економічним змістом податки — це інструмент державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів.

Податок — це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [1].

Виступаючи особливою формою взаємозв'язків держави і суб'єктів економіки, податки відіграють важливу роль у державному регулюванні їх діяльності.

В першу чергу необхідно дати визначення того, що таке «непрямі податки». Так, відповідно до одного з трактувань даного поняття (за зовнішніми ознаками) непрямі податки, в протиставленні з прямими, визначаються як ті, що стягуються не на підставі нормальних або постійних даних (наприклад, величина і вартість майна), а з приводу різних фактів, моментів або дій (наприклад, кількості вироблених чи реалізованих товарів, цінностей).

Дане визначення, за своєю суттю, відповідає прийнятому для цілей міжнародної статистики Євростатом визначенням непрямих податків. Зокрема, в ньому непрямі податки - це податки, що відносяться до однієї з трьох груп:

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

2) всі податки і збори, пов'язані з виробництвом і - пов'язані з виручкою від реалізації продукції і не віднімаються з неї; - не зв'язані з виручкою від реалізації;

3) примусові, безоплатні платежі в бюджет, пов'язані з виробництвом, імпортом товарів і послуг, наймом, володінням або використанням землі, будівель або інших

активів, які використовуються у виробництві незалежно від вартості вироблених або проданих товарів і послуг [30].

Визначення непрямих податків, запропоноване Євростатом, трохи ширше першого, проте представляється недостатньо чітким.

Відповідно до ще одного трактування (суб'єктивного), непрямі податки - це податки, що вносяться спочатку одними особами (посередниками), а потім вже остаточно падаючі на інших - дійсних платників (кінцевих споживачів). Однак на практиці буває складно відстежити таке чітке розмежування між тим, хто вносить податки, а на кого падає їх тягар в силу перекидання податків, при якому особа, яка зобов'язана платити податок, переносить свій обов'язок на інших. Тому більш точним видається визначення непрямих податків виходячи з економічних (внутрішніх) причин. З цієї позиції непрямыми податками слід вважати ті, які стягуються з споживання, користування або взагалі витрат.

Але навіть таке визначення непрямих податків є розмитим.

У зв'язку з вищевикладеним, в класифікації податків, розробленій Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), щоб уникнути можливої неоднозначності трактування термінів відсутнє саме поняття «непрямі податки». Замість нього використовується назва «податки на товари та послуги».

У свою чергу, до таких відносяться податки:

- 1) на виробництво, продаж, передачу, оренду, поставку товарів і надання послуг (сюди, зокрема, входять ПДВ, податок на продаж, акцизи, митні збори);
- 2) на використання товарів або дозвіл на використання товарів або здійснення діяльності (наприклад, податок на транспортний засіб) [36].

Проте, оскільки термін «непрямі податки» має довгу історію застосування, він продовжує використовуватися на практиці. Однак в сучасних зарубіжних наукових джерелах він також часто замінюється терміном «податки на споживання» (consumption taxes), що покликаний більш точно висловити суть даної категорії податків, а не сумнівну здатність перенесення їх сплати з виробників на кінцевих споживачів.

У категорію таких податків в загальному включаються: ПДВ, податки на продаж, акцизи, митні (експортно-імпортні) мита [30]. З огляду на це, далі в тексті під непрямыми податками будуть матися на увазі саме зазначені вище податки.

Непрямі податки, на відміну від прямих, не враховують індивідуальні доходи або витрати платника. Їхній обсяг залежить від обсягу споживання, а не від економічної спроможності суб'єкта. У зв'язку з цим їх часто критикують за певну регресивність — високий податковий тягар для осіб із низькими доходами. Проте їх простота адміністрування та стійкість до ухилення робить непрямі податки популярними в усіх розвинених країнах світу.

Для більш чіткого розуміння особливостей непрямих податків доцільно розглянути порівняльну характеристику з прямими податками.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика прямих та непрямих податків

Ознака	Прямі податки	Непрямі податки
Об'єкт оподаткування	Доходи, прибуток, майно	Споживання товарів і послуг
Платник податку	Фізична або юридична особа, яка сплачує податок	Продавець (формально); споживач (фактично)
Видимість податку	Висока	Прихована в ціні
Можливість ухилення	Висока	Низька
Справедливість	Вища (прогресивне оподаткування)	Нижча (регресивний характер)
Складність адміністрування	Висока	Порівняно низька

Джерело: складено автором на основі [22]

Зіставлення двох основних типів податків демонструє, що непрямі податки забезпечують більшу фіскальну ефективність та стійкість надходжень, проте можуть створювати соціальну нерівність через рівний податковий тягар незалежно від рівня доходів. Саме тому держави використовують змішані податкові системи, компенсуючи недоліки одного виду податків перевагами іншого.

У межах непрямих податків виділяють декілька основних видів, що відрізняються за механізмом справляння, об'єктом оподаткування та метою

запровадження. Найбільш поширеними є податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок та мито. Усі ці податки мають спільну ознаку — включення до ціни товару або послуги.



Рис. 1.1 Класифікація непрямих податків

Джерело: складено автором на основі [19]

Класифікація демонструє, що непрямі податки мають чітко виражену структуру відповідно до цільового призначення. ПДВ є універсальним фіскальним інструментом, тоді як акцизи та мито мають вибіркового характеру і часто використовуються як засіб регуляції попиту або захисту національного виробника.

Україна використовує різноманітні непрямі податки для забезпечення бюджетних надходжень. Основні непрямі податки, що застосовуються в Україні, включають такі:

1. Податок на додану вартість.

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з основних непрямих податків, який застосовується в Україні. Основна ідея ПДВ полягає в оподаткуванні споживчих товарів і послуг на кожному етапі їх виробництва і розподілу шляхом нарахування

податку на різницю між сумою продажної ціни товару або послуги та витратами на їх виробництво.

Операційний механізм ПДВ передбачає, що кожен суб'єкт господарювання, який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний збирати податок від своїх клієнтів, коли вони придбають товари чи послуги. Цей податок зараховується на користь державного бюджету.

2. Акцизний податок

Акцизний податок є одним з непрямих податків, який стягується з окремих видів товарів в Україні. Його основна мета полягає в регулюванні споживання та виробництва певних товарів шляхом збору додаткового податку.

Україна застосовує акцизний податок на різні категорії товарів, такі як:

- алкогольні напої - до цієї категорії входять пиво, вино, спиртні напої тощо. Ставки акцизного податку на алкогольні напої можуть варіюватись залежно від виду та вмісту алкоголю в напою.

- тютюнові вироби - це включає сигарети, тютюн, сигари та інші тютюнові вироби. Акцизний податок на тютюнові вироби також може варіюватись в залежності від кількості та якості продукту.

- автомобілі - акцизний податок на автомобілі стягується згідно з їх об'ємом двигуна, потужністю та викидами CO₂. Чим більше є ці показники, тим вища ставка акцизного податку.

- пальне - акцизний податок на пальне (бензин, дизельне паливо та інші види палива) також залежить від його виду та якості. Ставки акцизного податку на паливо можуть різнитись для різних видів палива.

Однак важливо відзначити, що ставки акцизного податку та перелік оподатковуваних товарів можуть змінюватись в залежності від рішень уряду та податкового законодавства. Для отримання актуальної інформації рекомендується звертатися до офіційних джерел, таких як Державна фіскальна служба України.

3. Мито

Мито є одним з основних непрямих податків, яке стягується при перетині кордону з товарів, що ввозяться або вивозяться за межі України. Його основна мета полягає в регулюванні зовнішньоекономічних відносин та захисті внутрішнього ринку.

Ставки мита встановлюються залежно від категорії товару та країни-постачальника. Україна застосовує різні види мита, такі як ввільне мито (стягується з товарів, що ввозяться до країни) та вивільне мито (стягується з товарів, що вивозяться з країни). Ставки мита можуть бути відсотковими від вартості товару або встановлюватись в конкретних сумах за одиницю товару.

Об'єктом оподаткування є вартість товару, на який накладається мито. Вартість товару визначається згідно з правилами митного оцінювання, які встановлюються міжнародними та національними нормативними актами.

При перетині кордону товари підлягають митному контролю. Митні органи перевіряють правильність оформлення митних документів, декларацій та достовірність вказаних даних. Також проводяться перевірки щодо відповідності товарів заявленому класифікаційному коду та сплати митних платежів.

Окремо слід зупинитися на податку на додану вартість (ПДВ), який є основним джерелом доходів до бюджету України. Його суть полягає у справлянні податку на кожному етапі створення доданої вартості — від виробника до кінцевого споживача [1]. Цей податок забезпечує найбільші надходження до державного бюджету й застосовується майже у всіх країнах світу. Його універсальність та автоматизований механізм відшкодування роблять його зручним для адміністрування, хоча й відкритим для податкових шахрайств.

Акцизний податок має цільове призначення — регулювання споживання певних товарів, які вважаються шкідливими або розкішними. В Україні акцизи активно використовуються не лише як фіскальний інструмент, а й як засіб впливу на соціальну поведінку населення.

Мито, своєю чергою, виконує переважно захисну функцію, слугуючи інструментом регулювання зовнішньої торгівлі. Через членство України в СОТ та

Угоди про асоціацію з ЄС, митна політика держави стала менш гнучкою, проте її значення у формуванні бюджету зберігається.

Таким чином, непрямі податки є складним і багатофункціональним інструментом, що поєднує в собі фінансові, регулятивні та соціальні функції. Їх ефективність залежить від правильного балансу між рівнем податкового навантаження, справедливістю системи оподаткування та якістю адміністрування. У наступних підрозділах буде детальніше розглянуто принципи організації непрямих податків та їх історичний розвиток.

1.2. Принципи організації непрямих податків

Організація системи непрямих податків базується на низці загальних та спеціальних принципів, що забезпечують ефективність їх функціонування у фінансовій системі держави. Принципи є базовими орієнтирами, за якими вибудовується структура податків, їх адміністрування, розрахунок ставок і механізм справляння. Від того, наскільки повно ці принципи дотримані в національній податковій системі, залежить ефективність податкової політики та рівень бюджетного наповнення.

До загальних принципів, що притаманні всім видам податків, зокрема і непрямим, належать: принцип законності, справедливості, економічної ефективності, стабільності, однозначності та прозорості. Разом із тим, у системі непрямого оподаткування виокремлюються також специфічні принципи, пов'язані із особливістю перекладання податкового тягаря на кінцевого споживача.



Рис. 1.2 Принципи організації системи непрямих податків

Джерело: складено автором на основі [3]

Система організації непрямих податків повинна враховувати не лише фінансові цілі, а й соціально-економічні аспекти. Її ефективність визначається тим, наскільки гармонійно поєднані загальні принципи оподаткування з особливостями перекладення тягаря на споживача.

Принцип законності передбачає, що встановлення, зміна або скасування будь-якого податку, включаючи непрямі, можливе виключно на підставі закону, ухваленого відповідно до конституційної процедури. Це означає, що ні органи виконавчої влади, ні окремі посадові особи не мають права вводити додаткові податкові зобов'язання або змінювати правила їх справляння без відповідного законодавчого рішення. У випадку з ПДВ, акцизами чи митом усі аспекти їх функціонування — ставка, об'єкт оподаткування, база, пільги, строки сплати — повинні бути чітко врегульовані Податковим кодексом України або іншими законами. Законність створює правову визначеність і довіру до податкової системи, що є критично важливим як для бізнесу, так і для громадян. Якщо податкові норми є нечіткими, суперечливими або змінюються в обхід парламенту, це підриває авторитет держави та провокує ухилення від сплати податків. Крім того, принцип законності

передбачає наявність механізмів захисту прав платників податків у разі порушення їхніх інтересів з боку контролюючих органів. Це забезпечує прозорість податкових взаємин і стимулює добровільне виконання зобов'язань.

Справедливість у податковій системі передбачає рівномірний розподіл податкового тягара відповідно до платоспроможності кожного суб'єкта. У випадку з непрямыми податками ця рівномірність викликає певні труднощі, оскільки такі податки є однаковими для всіх, незалежно від рівня доходів. Саме тому непрямі податки іноді вважають регресивними — ті, хто має нижчі доходи, витрачають більшу частину своїх коштів на споживання, і, відповідно, сплачують більшу частку ПДВ чи акцизів відносно своїх доходів.

Для забезпечення справедливості держава може застосовувати диференційовані підходи: встановлювати пільгові ставки на соціально значущі товари (наприклад, харчі, ліки, дитячі товари), повністю звільняти певні категорії товарів від оподаткування або надавати адресну соціальну допомогу. У європейській практиці це широко використовується для компенсації впливу непрямих податків на вразливі верстви населення. Таким чином, принцип справедливості вимагає врахування не лише фіскальної доцільності, а й соціальних аспектів при формуванні податкової політики [11].

Принцип економічної ефективності передбачає, що система оподаткування повинна забезпечувати державі необхідні обсяги надходжень без значного навантаження на економіку та без порушення стимулів до виробництва, інвестицій і споживання. У контексті непрямих податків це означає встановлення ставок, які не викликають різкого зростання цін, збереження прозорого механізму оподаткування та автоматизованого адміністрування. У практиці ПДВ економічна ефективність досягається завдяки принципу "податкового кредиту", який дозволяє підприємствам зменшувати свої податкові зобов'язання на суму вже сплаченого ПДВ на вході. Це забезпечує уникнення багаторазового оподаткування й стимулює декларування всіх етапів господарських операцій. Ще одним інструментом підвищення ефективності є цифровізація процесів: запровадження електронного адміністрування, реєстрації

податкових накладних та єдиного рахунку. В результаті система стає менш затратною для держави та більш зручною для платника.

Стабільність — це здатність податкової системи зберігати сталість основних правил гри у середньо- та довгостроковій перспективі. Передбачуваність, у свою чергу, означає, що платники податків мають змогу завчасно знати про зміни у податковому законодавстві, підготуватися до них і адаптувати свою діяльність без ризиків неочікуваних втрат. У системі непрямих податків це має особливе значення, оскільки будь-які зміни ставок чи об'єктів оподаткування миттєво впливають на ціни та попит. Нестабільність у сфері непрямих податків може призвести до цінової турбулентності, зменшення купівельної спроможності населення та дестабілізації споживчого ринку. Наприклад, раптове підвищення акцизу на пальне або тютюн без попереднього анонсування може викликати як соціальне невдоволення, так і сплеск контрабанди. Саме тому стабільність і передбачуваність повинні бути пріоритетом державної податкової політики, зокрема в умовах воєнного або економічного кризового стану, коли навантаження на бізнес і населення вже є надмірним.

Принцип податкової нейтральності передбачає, що податки не повинні впливати на економічні рішення учасників ринку: ні виробників, ні споживачів. У сфері непрямих податків це означає відсутність спотворення споживчого попиту через податкове навантаження або диференціацію ставок. Ідеальна система оподаткування забезпечує однакове ставлення до всіх товарів і послуг, не стимулюючи суб'єктів господарювання змінювати асортимент чи географію діяльності виключно з податкових міркувань. Досягнення податкової нейтральності також важливе для підтримки чесної конкуренції. Якщо певні товари звільнені від оподаткування без обґрунтованих причин або мають надмірно пільгові ставки, це створює нерівні умови для учасників ринку. Нейтральність особливо важлива при визначенні ПДВ: будь-які виключення чи надмірна кількість пільг можуть спричинити перекручення системи, втрати бюджету та зростання кількості фіктивних операцій [15].

Принцип прозорості та простоти адміністрування передбачає, що процедура сплати, звітування та перевірки податків має бути максимально зрозумілою,

доступною та недорогою для всіх сторін. У контексті непрямих податків це означає створення умов, за яких підприємства можуть без надмірного адміністративного тиску виконувати свої зобов'язання. З боку держави це також дозволяє оптимізувати витрати на контроль, аудит і судовий супровід.

До інструментів, що забезпечують простоту адміністрування, належать: електронна податкова звітність, система електронних податкових накладних, єдиний рахунок для сплати податків, автоматичне відшкодування ПДВ та цифрові аналітичні інструменти. Успішним прикладом у цьому контексті є запровадження в Україні системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), яка дозволила автоматизувати облік зобов'язань і зменшити кількість податкових спорів.

Принцип врахування соціального ефекту означає, що система непрямого оподаткування повинна бути чутливою до добробуту громадян, особливо тих верств населення, які мають обмежену купівельну спроможність. Оскільки непрямі податки сплачуються при кожній покупці товару чи послуги незалежно від доходу споживача, вони можуть непропорційно більше впливати на домогосподарства з низькими доходами. Це зумовлює необхідність розробки спеціальних механізмів соціального пом'якшення податкового навантаження [22].

До таких механізмів належать пільгові ставки ПДВ на соціально значущі товари, звільнення від оподаткування базових послуг (медицина, освіта), а також адресна соціальна допомога. Врахування соціального ефекту дозволяє досягти балансу між фіскальними потребами держави й соціальною справедливістю, знижуючи ризики соціальної напруги. У довгостроковій перспективі це сприяє зміцненню суспільного контракту та підвищенню рівня добровільної податкової дисципліни.

Для оцінки ефективності організації непрямих податків у різних країнах світу варто проаналізувати наявність та реалізацію базових принципів у податкових системах держав із розвиненими фіскальними моделями.

Таблиця 1.2

**Дотримання ключових принципів організації непрямих податків у
вибраних країнах (за даними ОЕСР, 2025 р.)**

Країна	Нейтральність	Універсальність	Простота адміністрування	Компенсаційні механізми	Загальний рівень ПДВ (%)
Німеччина	Висока	Середня	Висока	Так	19%
Швеція	Висока	Висока	Висока	Так	25%
Франція	Середня	Середня	Середня	Частково	20%
Польща	Середня	Висока	Висока	Так	23%
Україна	Низька	Середня	Середня	Обмежено	20%

Джерело: складено автором на основі [35]

Дані демонструють, що ефективна організація непрямих податків у країнах ЄС базується на чіткому дотриманні принципів податкової нейтральності та універсальності. Україна на цьому фоні демонструє середній рівень ефективності, що свідчить про необхідність вдосконалення окремих механізмів адміністрування та розширення компенсаторної політики.

Крім того, важливим є принцип передбачуваності, згідно з яким податкова політика не повинна змінюватися раптово чи необґрунтовано. Це дозволяє бізнесу та споживачам планувати витрати й уникати втрат, пов'язаних з нестабільністю фіскального середовища. В умовах України цей принцип часто порушується, що знижує довіру до системи оподаткування загалом.

Нарешті, соціальний принцип організації непрямих податків орієнтований на зниження тягара для вразливих груп населення. Це досягається шляхом застосування пільгових ставок або звільнення від податків на життєво необхідні товари. У розвинених країнах ці механізми діють системно та координуються з політикою соціального захисту, тоді як в Україні вони часто мають ситуативний характер.

Таким чином, організація системи непрямих податків повинна базуватися на сукупності загальновизнаних принципів, що забезпечують її ефективність, справедливість та стабільність. У наступному підрозділі буде проаналізовано

історичні аспекти становлення системи непрямого оподаткування, що дозволить глибше зрозуміти логіку сучасних підходів до її функціонування.

1.3. Історичний розвиток системи непрямих податків

Історія непрямих податків є невід’ємною складовою становлення фіскальних систем більшості країн світу. Завдяки своїй простоті в адмініструванні та ефективному механізму перекладання податкового тягаря на кінцевого споживача, саме непрямі податки стали першими організованими формами державних надходжень. Їхнє застосування сягає глибокої давнини, охоплюючи періоди розвитку Стародавніх цивілізацій, Середньовіччя та Нового часу.

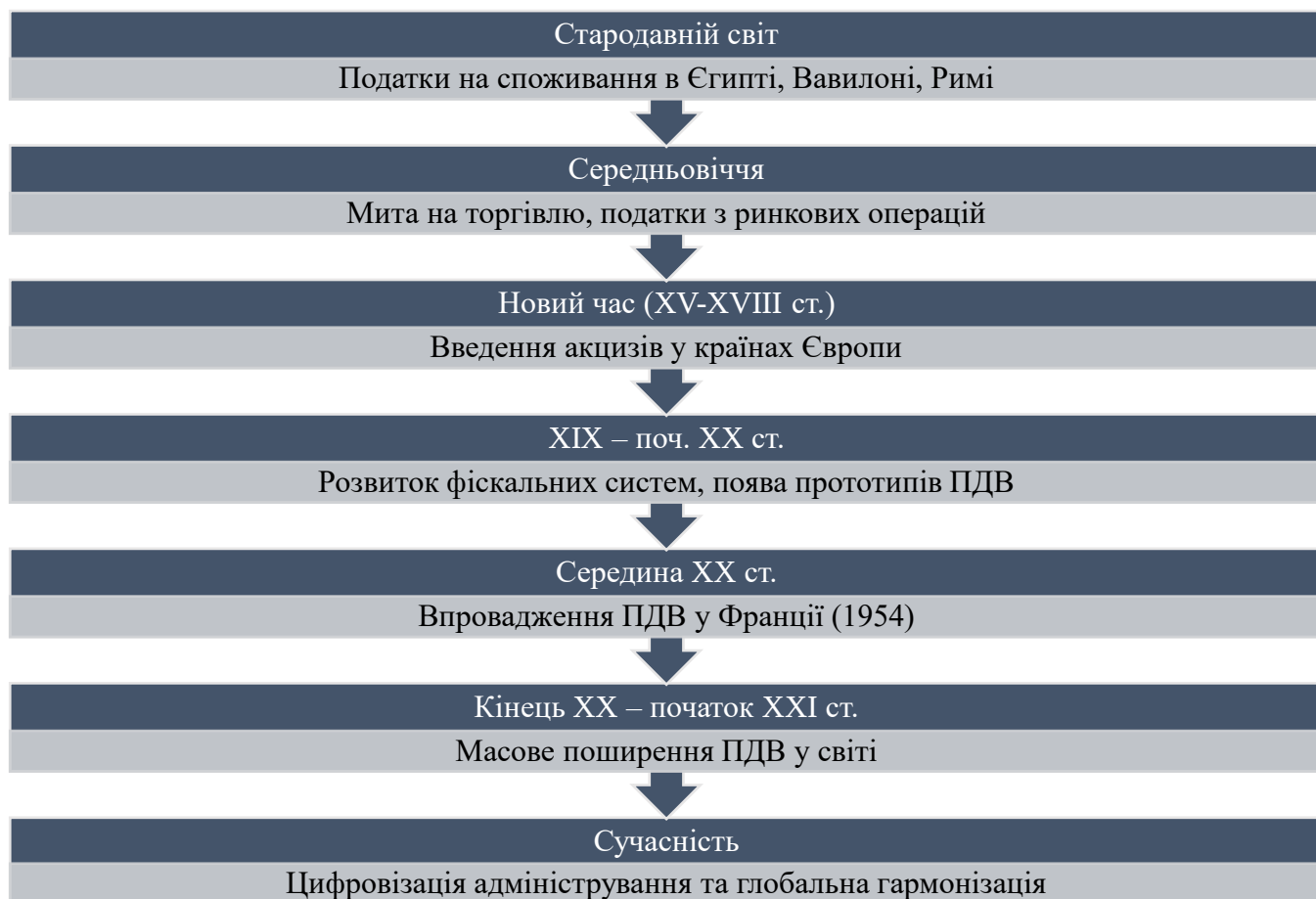


Рис. 1.3 Основні етапи становлення системи непрямих податків у світі

Джерело: складено автором на основі [15]

Еволюція непрямих податків демонструє поступовий перехід від простих зборів на товари до складних податкових систем із багатоетапним адмініструванням. Основна тенденція — зростання частки ПДВ у структурі фіскальних надходжень країн у XX–XXI століттях, що стало відповіддю на потребу в стабільному й ефективному оподаткуванні споживання.

Історія непрямих податків у Стародавньому світі бере свій початок ще з тих часів, коли держави лише формували базові інститути влади, армії та управління. Ще в епоху Давнього Єгипту (близько 3000 р. до н. е.) податки мали вигляд натуральних зборів, які включали частину врожаю, худоби або ремісничої продукції. Водночас окремі товари, особливо ті, що вважалися предметами розкоші або необхідності (наприклад, пиво, сіль, парфуми), обкладалися додатковими зборами, які фактично стали прототипами непрямих податків на споживання. Подібні податки стягували не лише з виробників, а й із купців, що продавали товар на місцевих ринках, тобто податок уже тоді закладався в кінцеву ціну продукції [26].

У Вавилоні (XVIII–VI ст. до н. е.) розвиток державного адміністрування досяг нового рівня завдяки кодифікованим законам, зокрема Кодексу Хаммурапі. У цьому документі, поряд із кримінальними та цивільними нормами, містилися і фіскальні положення, які регулювали стягнення податків на торгівлю. Зокрема, торгові операції з цінними товарами (вином, металами, тканинами) супроводжувалися митом або ринковим збором. Такі платежі не залежали від доходу суб'єкта, а стягувалися в момент продажу або обміну, що цілком відповідає суті непрямого оподаткування. Водночас вавилонське податкове право вже передбачало певні звільнення та пільги для окремих верств, наприклад для жрецтва [34].

У Стародавній Греції податки на споживання мали локальний характер і запроваджувалися переважно полісами. Наприклад, в Афінах існувала практика стягнення імпортного мита (пентакоста) у розмірі 2% від вартості товару, що ввозився. Цей податок сплачувався ще до реалізації товару на ринку, тож його фактичним платником був кінцевий споживач. Крім того, у деяких містах запроваджувалися акцизи на пиво, вино та олію, які виконували як фіскальну, так і регулюючу функцію [25].

У Стародавньому Римі система непрямих податків була однією з найбільш розвинених для свого часу. Одним із ключових податків був *centesima rerum venalium* — податок на продаж товарів, що стягувався при кожній торговій операції у розмірі 1%. Також існувало *portorium* — мито на товари, що перевозилися через кордони римських провінцій або ввозилися в імперію. Імператори активно використовували податки на споживання як джерело наповнення державної скарбниці, особливо у воєнні періоди. У деяких випадках римляни запроваджували акцизоподібні податки на конкретні товари — наприклад, сіль або парфуми [26].

Таким чином, ще в Стародавньому світі сформувалася базова ідея непрямого оподаткування: обкладання споживчих товарів у точках продажу або при обміні, що дозволяло збирати податки без втручання в особисті доходи громадян. Ці податки були відносно простими у стягненні та забезпечували надійне наповнення скарбниць стародавніх держав, а отже, стали важливою складовою фінансових систем ще до появи сучасних концепцій податкового права.

У середньовічну добу, що охоплює період приблизно з V до XV століття, податкова система країн Європи та Близького Сходу перебувала під значним впливом феодального устрою. Основною формою податкових надходжень залишалися натуральні збори та повинності, однак у містах і торгових центрах дедалі більшого поширення набували грошові податки, зокрема непрямі. Найбільш поширеними серед них були ринкові збори, мита та податки на споживання, які стягувалися з певних категорій товарів, особливо з імпортованих або дефіцитних.

Одним із найвідоміших прикладів середньовічного непрямого оподаткування стала *gabelle* — податок на сіль, який запроваджувався у Франції з XIII століття. Спершу його справляння було локальним, однак з XIV століття він набув загальнодержавного характеру. Сіль була життєво необхідним товаром, тому її оподаткування давало стабільні надходження до скарбниці. Водночас цей податок вважався надзвичайно несправедливим, оскільки не враховував доходи населення, а тягар сплати лягав на всі верстви однаковою мірою. Це стало однією з причин зростання соціального невдоволення у передреволюційній Франції.

Також поширеними були податки на пиво, вино, мед, тканини, віск, мило, які запроваджувалися муніципальною владою міст. У Німеччині, Чехії та Польщі міста отримували привілеї на стягнення акцизів, що дозволяло фінансувати оборону, охорону порядку та інфраструктуру. У Венеції, Генуї та інших торговельних республіках значні надходження давали портові збори та податки на реалізацію товарів іноземного походження, що поєднувало функції акцизу й мита.

У мусульманських державах середньовіччя діяла складна система джизьї (податок на немусульман), ушру (десятина з мусульман), а також митні та торгові збори, що нагадували непрямі податки. Усі ці елементи сприяли формуванню перших централізованих бюджетів. Отже, у Середньовіччі непрямі податки стали важливим джерелом доходів для міст, феодалів і монархів, а також поступово витісняли натуральні форми податків у більш розвинених регіонах Європи та Азії [14].

Починаючи з XVII століття, у період формування абсолютистських монархій і ранньомодерної державності, податкові системи європейських країн почали інтенсивно реформуватися. У цей період акцизні податки на споживання окремих товарів набули чітко структурованого характеру. Основна увага приділялася товарам масового вжитку або високого попиту — алкоголю, тютюну, цукру, чаю. Їхнє оподаткування дозволяло не лише наповнювати державну скарбницю, але й частково регулювати споживання.

Особливо помітним прикладом є Велика Британія, яка в цей період переживала активну фазу колоніальної експансії. Колоніальні війни, розширення флоту та розвиток адміністративної системи вимагали значних і регулярних витрат. Акцизний податок став одним з головних інструментів формування доходів. Доходи з оподаткування чаю, наприклад, у XVIII столітті стали настільки вагомими, що їхнє підвищення спричинило протести в колоніях, зокрема відомий "Бостонське чаювання" у США.

У Новий час також інтенсивно розвивалися форми митного оподаткування. Уряди країн встановлювали імпорتنі та експортні мита не лише з фіскальною, а й із протекціоністською метою. Це дозволяло захистити національного виробника від конкуренції з боку дешевих іноземних товарів. Таке поєднання фіскальної та

регуляторної функції стало характерною ознакою новочасної системи непрямого оподаткування.

Загалом, у Новий час непрямі податки перестали бути виключно інструментом короткотермінового збору коштів і стали системно вбудованими у фінансову модель держави. Їхня універсальність, відносна непомітність для платника і стійкість до ухилення зумовили їхню стабільність та поступове домінування у структурі бюджетних надходжень. Ці тенденції стали передумовами для подальшого формування сучасної системи непрямих податків, зокрема — податку на додану вартість у XX столітті.

Справжній прорив у сфері непрямого оподаткування відбувся в 1954 році, коли у Франції було запроваджено податок на додану вартість (ПДВ). Ідея належала економісту Морісу Лоре і ґрунтувалася на концепції оподаткування саме доданої вартості на кожному етапі виробничого ланцюга. Такий підхід дозволив створити систему, менш схильну до податкових ухилень і подвійного оподаткування. Поступово модель ПДВ була прийнята більшістю країн Європи, а згодом і світу. Нині ПДВ застосовується у понад 170 країнах.

Таблиця 1.3

Впровадження ПДВ у вибраних країнах

Країна	Рік запровадження ПДВ	Ставка ПДВ (основна), %	Особливості
Франція	1954	20%	Перша країна, що запровадила ПДВ
Німеччина	1968	19%	Високий рівень цифровізації
Японія	1989	10%	Комбінована модель з регресією
Бразилія	1967	17%	Складна система федерального рівня
Україна	1992	20%	Висока питома вага в бюджеті, проблеми з відшкодуванням

Джерело: складено автором на основі [15]

Міжнародна практика свідчить про майже універсальне визнання ПДВ як основного джерела податкових надходжень. Україна прийняла світову модель ще на початку 1990-х років, проте до сьогодні залишається актуальним завдання щодо

вдосконалення його адміністрування, особливо у сфері прозорого відшкодування ПДВ експортерам.

У незалежній Україні непрямі податки почали формуватися із прийняттям Закону «Про систему оподаткування» 1991 року. Уже в 1992 році був запроваджений ПДВ за європейською моделлю. У подальшому законодавство кілька разів змінювалося, особливо у 2011 році із прийняттям Податкового кодексу України, який систематизував норми щодо справляння ПДВ, акцизного податку та мита.

Важливою віхою став 2020 рік, коли в Україні запрацювала система єдиного рахунку, а також були впроваджені додаткові електронні сервіси для адміністрування ПДВ. Також у 2023 році, в умовах воєнного стану, державна політика щодо непрямих податків зазнала певних змін: знижувалися акцизи на пальне, зростала ставка імпортного ПДВ, змінювалися митні режими, що свідчить про адаптацію податкової системи до кризових умов [24].

Таким чином, історичний розвиток системи непрямих податків демонструє їхню сталість, універсальність та адаптивність до змін економічного середовища. Від податків на сіль і вино в Середньовіччі до цифровізованих систем адміністрування ПДВ у XXI столітті — непряме оподаткування залишалося та залишається ключовим інструментом державного регулювання та фінансування. Для України розуміння історичних тенденцій дозволяє ефективно адаптувати глобальний досвід до національного контексту та посилити фіскальну спроможність у сучасних умовах.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВПЛИВУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ НА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1. Структура доходів державного бюджету України

Державний бюджет України є основним фінансовим документом країни, який забезпечує акумулювання та розподіл фінансових ресурсів з метою фінансування потреб держави, здійснення соціальних виплат, підтримки обороноздатності та економічного розвитку. Структура доходів державного бюджету складається з трьох основних блоків: податкових надходжень, неподаткових надходжень, а також офіційних трансфертів, зокрема грантів та субвенцій.

Таблиця 2.1

Доходи та видатки державного бюджету України, млрд. грн.

Рік	Доходи	Видатки	Дефіцит
2015	890	851	31
2016	989	1099	55
2017	1296	1215	42
2018	1525	1472	140
2019	1550	143	1698
2020	1593	1889	326
2021	1817	2235	319
2022	2479	3447	845
2023	3568	4885	1328
2024	3123	4487	1358

Джерело: складено автором на основі [4]

Аналізуючи динаміку доходів, видатків та дефіциту державного бюджету України за період 2015–2024 років, спостерігається загальна тенденція до поступового зростання як доходної, так і видаткової частин бюджету. Починаючи з 2015 року доходи державного бюджету зросли з 890 млрд грн до пікових 3568 млрд грн у 2023 році, що пов'язано як із інфляційними процесами, так і з розширенням бази оподаткування, зростанням надходжень від непрямих податків, а також з залученням

значних міжнародних фінансових ресурсів у 2022–2023 роках. Видатки бюджету зростали ще швидшими темпами, що є типовим для кризових та воєнних періодів, досягнувши в 2023–2024 роках рекордних показників — 4885 млрд грн та 4487 млрд грн відповідно.

Окремо слід відзначити стійку тенденцію до збільшення бюджетного дефіциту, який у 2015–2018 роках утримувався в помірних межах (31–140 млрд грн), однак починаючи з 2020 року спостерігається його суттєве зростання. Найбільш критичними стали 2022–2024 роки, коли дефіцит бюджету перевищив 800 млрд грн у 2022 році та досягнув рекордних 1358 млрд грн у 2024 році. Це обумовлено насамперед значними видатками на оборону, соціальну підтримку, відновлення інфраструктури, що супроводжуються частковим зниженням податкових надходжень через зменшення економічної активності та поширення пільгових режимів оподаткування.

Загалом аналіз свідчить про високу залежність бюджетної системи України від зовнішніх та внутрішніх шоків. Незважаючи на позитивну динаміку доходів, нарощування бюджетного дефіциту створює суттєві ризики для макрофінансової стабільності. У таких умовах посилюється роль ефективного адміністрування непрямих податків як найбільш стійкого джерела наповнення бюджету. Саме на ці джерела спирається фіскальна система в умовах обмежених можливостей щодо підвищення прямих податків.

Ключову роль у наповненні бюджету відіграють податкові надходження, які за своєю суттю є регулярними та передбачуваними. Податкові надходження поділяються на прямі та непрямі податки. До складу прямих податків входять податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плата за використання природних ресурсів та місцеві податки. Непрямі податки представлені, передусім, податком на додану вартість (ПДВ), акцизним податком та митом. У загальній сумі податкових надходжень саме непрямі податки мають найбільшу питому вагу, що збігається зі світовою практикою.

Неподаткові надходження є другорядним джерелом формування доходів бюджету, проте їх значення суттєво зросло в останні роки, особливо під час воєнного

стану. До цієї категорії належать адміністративні збори, надходження від штрафів, доходи від власності та підприємницької діяльності держави, а також інші обов'язкові платежі. Їхня частка, хоча й менша за податкові надходження, все ж залишається важливою для фінансування певних бюджетних програм.

Третю складову структури доходів бюджету становлять трансферти від урядів інших країн, міжнародних організацій та фондів. У періоди політичної та економічної нестабільності, а також в умовах війни, значення трансфертів зростає, оскільки вони часто спрямовуються на гуманітарні цілі, відновлення інфраструктури та підтримку макрофінансової стабільності. Починаючи з 2022 року, роль міжнародних грантів і кредитів істотно посилилася, компенсуючи дефіцит податкових надходжень, що виник через скорочення економічної активності.

Загалом структура доходів державного бюджету України характеризується залежністю від податкових джерел, насамперед непрямих податків, доповнених неподатковими надходженнями та зовнішніми трансфертами. Така модель забезпечує певну стійкість бюджетної системи навіть в умовах воєнних ризиків і економічних викликів.

Таблиця 2.2

Доходи державного бюджету України, млрд. грн.

Доходи	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Податкові надходження	478	598	747	882	847	781	959	876	1204	1647
Неподаткові надходження	120	104	128	171	174	197	178	346	992	974
Гранти та трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	2	4	2	2	2	2	2	433	433	474
Інше	326	479	30	5	3	0,85	1	236	532	28
Всього	600	707	907	1061	1025	980	1140	1656	2629	3123
Міжбюджетні трансферти	3	4		7	9	10	12	9	43	27

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз таблиці свідчить про динамічні зміни у структурі доходів державного бюджету України у 2015–2024 роках. Найбільш стабільним джерелом залишаються

податкові надходження, хоча їх обсяг коливався. Зростання податкових доходів відбулося в період 2015–2018 років (з 478 до 882 млрд грн), однак у 2019–2020 роках спостерігалось їх зниження до 781 млрд грн. Це пов'язано як із кризовими явищами в економіці, так і з початком періоду воєнних ризиків. У 2022–2024 роках податкові надходження почали знову зростати завдяки фіскальній мобілізації, досягнувши в 2024 році рівня 1647 млрд грн.

Особливо помітне зростання неподаткових надходжень, які у 2022–2023 роках істотно збільшилися (з 178 млрд грн у 2021 році до 992 млрд грн у 2023 році). Це, насамперед, пов'язано з надходженням значних сум від державних підприємств, збільшенням штрафних санкцій, рентних платежів та інших надходжень, пов'язаних із кризовими умовами та змінами в адмініструванні. Ще більш різке зростання приріст доходів за статтею «Інше» — у 2022–2023 роках вони різко зросли через надходження від конфіскацій, спецоперацій з активами агресора та інші позапланові джерела.

Критично важливим у новітній історії бюджету став фактор міжнародної підтримки. Гранти та трансферти від урядів і міжнародних організацій після стабільного незначного рівня у 2 млрд грн до 2021 року, у 2022–2024 роках зросли майже в 200 разів (до 433–474 млрд грн щорічно). Це свідчить про ключову роль міжнародних партнерів у забезпеченні макрофінансової стабільності України під час війни. Таким чином, структура доходів бюджету у 2022–2024 роках наочно демонструє посилення ролі позаподаткових і зовнішніх джерел, що компенсують втрати від скорочення економічної активності.

Таблиця 2.3

Податкові надходження зведеного бюджету України, млрд. грн.

Доходи	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Збір ПДВ	247	330	434	506	418	379	492	467	581	622
Податок на доходи фізичних осіб	100	139	186	227	270	296	341	421	496	326

Продовження таблиці 2.3

Доходи	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Акцизний податок	71	102	121	138	148	142	154	115	190	210
Податок на прибуток підприємств	39	60	73	91	105	108	123	131	159	271
Місцеві податки і збори	27	42	53	59	70	74	82	84	100	108
Плата за користування надрами	38	41	45	44	56	30	39	14	60	52
Ввізне мито	40	20	24	28	30	28	33	23	40	48
Інше	14	11	11	19	14	13	14	14	12	10
Всього	576	745	948	1112	1112	1071	1281	1269	1638	1647

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз таблиці показує, що основним джерелом податкових надходжень зведеного бюджету України протягом 2015–2024 років залишався податок на додану вартість (ПДВ). Його надходження системно перевищували доходи від інших податків, навіть попри коливання в окремі роки. У 2018 році ПДВ досягнув рекордного показника у 506 млрд грн, однак у 2019–2020 роках спостерігалось зниження до 379 млрд грн, що пов'язано зі зменшенням споживчого попиту та кризовими явищами в економіці. З 2021 року ПДВ поступово відновлювався, сягнувши у 2024 році 622 млрд грн.

Стабільне зростання демонстрували також доходи від податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на прибуток підприємств. ПДФО поступово зростав до 2023 року (496 млрд грн), однак у 2024 році знизився до 326 млрд грн, що, ймовірно, пов'язано з частковим скороченням зайнятості або змінами в оподаткуванні. Податок на прибуток підприємств, навпаки, у 2024 році зріс до 271 млрд грн, що може бути наслідком інфляційного зростання прибутків окремих галузей чи змін у законодавстві.

Варто також відзначити динаміку акцизного податку та ввізного мита. Акцизний податок, хоча й зазнав зниження у 2020–2022 роках (до 115 млрд грн), відновив позиції у 2023–2024 роках. Ввізне мито залишалося відносно стабільним, але в 2023–2024 роках демонструє зростання (до 48 млрд грн), що пов'язано з

поступовим відновленням імпорту. Загалом, структура податкових надходжень за цей період зазнала деяких змін, але зберегла провідну роль непрямих податків.

Аналіз показує, що податкова система України характеризується переважанням непрямих податків у структурі податкових надходжень. Зокрема, ПДВ та акцизний податок у сукупності стабільно формують понад 50% всіх податкових надходжень бюджету. Податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств (прямі податки) відіграють другорядну роль, забезпечуючи приблизно третину надходжень. Відносно стабільними залишаються місцеві податки, рентні платежі та мито, частка яких, хоча й не є значною, проте впливає на наповнення бюджету в окремі кризові періоди. Така структура відповідає моделі, типовій для країн з високою роллю споживчого оподаткування.

У період 2015–2024 років структура доходів державного бюджету України зазнала помітних трансформацій, зумовлених як внутрішніми економічними змінами, так і зовнішніми викликами, зокрема повномасштабною війною. Основною тенденцією залишається домінування податкових надходжень, однак їх частка у загальній структурі поступово знижується через активізацію неподаткових джерел і суттєве зростання обсягів трансфертів від міжнародних організацій та партнерських країн.

У структурі податкових надходжень зберігається висока залежність бюджету від непрямих податків, насамперед ПДВ та акцизного податку. Водночас у 2022–2024 роках значно посилилася роль неподаткових доходів та міжнародної допомоги, які фактично компенсували бюджетні втрати, спричинені скороченням економічної активності та зростанням витрат на оборону. Це вказує на формування кризової моделі фінансування бюджету, де бюджетна стабільність залежить не стільки від внутрішніх джерел, скільки від зовнішньої підтримки.

Таким чином, сучасна структура доходів державного бюджету України демонструє зміщення акценту з класичних податкових джерел на користь трансфертів та неподаткових надходжень, що створює нові виклики для бюджетної політики, зокрема в аспекті забезпечення стійкості та незалежності бюджетної системи в середньостроковій перспективі.

2.2. Вплив ПДВ на доходи державного бюджету

Податок на додану вартість є ключовим джерелом доходів державного бюджету України та відіграє визначальну роль у забезпеченні фінансової стабільності країни. Згідно з даними Державної податкової служби України та Міністерства фінансів, за останні десять років спостерігається як загальна тенденція зростання надходжень ПДВ, так і окремі періоди зниження, що пов'язані з кризовими явищами в економіці.

Як видно з рисунку 2.1, у 2015 році надходження ПДВ становили 247 млрд грн. Упродовж наступних трьох років вони демонстрували стійке зростання і в 2018 році досягли пікових значень — 506 млрд грн. Основними факторами зростання стали відновлення економіки після кризових явищ 2014–2015 років, пожвавлення споживчого попиту, стабільний рівень імпорту та покращення адміністрування податку. Проте вже у 2019–2020 роках обсяги надходжень зменшилися до 418 млрд грн та 379 млрд грн відповідно, що пов'язано з уповільненням темпів економічного зростання, пандемією COVID-19 та послабленням ділової активності.

У 2021 році, після часткового відновлення економіки, ПДВ приніс до бюджету 492 млрд грн. Повномасштабна війна, яка розпочалася у 2022 році, негативно вплинула на внутрішнє виробництво та споживання, однак надходження ПДВ залишилися на відносно високому рівні — 467 млрд грн. Це пояснюється збереженням стабільності митного оподаткування імпорту та підтримкою внутрішнього ринку. У 2023–2024 роках зафіксовано відновлення зростання надходжень ПДВ до 581 млрд грн та 622 млрд грн відповідно. Така динаміка свідчить про адаптацію бізнесу до нових умов господарювання, стабілізацію податкового адміністрування та відновлення імпортних потоків.

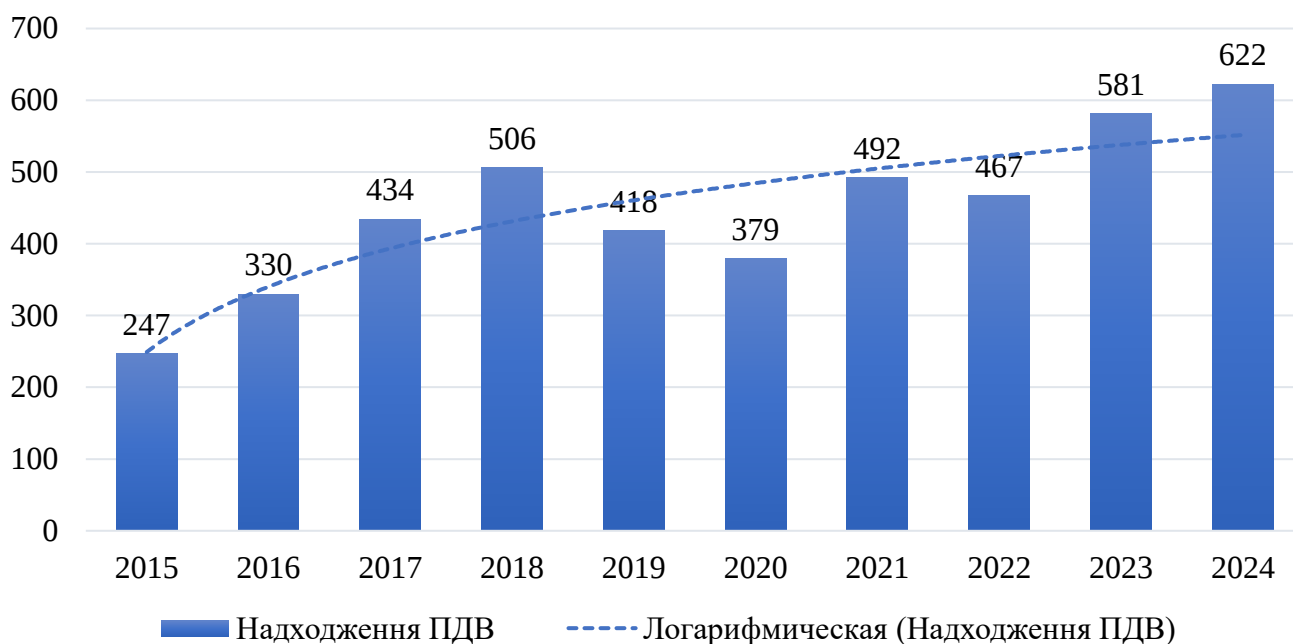


Рис. 2.1 Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету за останні 10 років, млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз наведеного рисунку демонструє хвилеподібний характер змін надходжень ПДВ. Візуально простежується зростання надходжень у період 2015–2018 років, спад у 2019–2020 роках та відновлення динаміки після 2021 року. Важливим моментом є той факт, що навіть у період війни надходження ПДВ не скоротилися критично, а у 2023–2024 роках показали позитивний тренд. Це свідчить про стійкість ПДВ як бюджетоформуючого податку, що залишається головним джерелом наповнення бюджету України.

Податок на додану вартість залишається основним джерелом наповнення доходної частини бюджету України, хоча його частка у загальних податкових надходженнях протягом останніх десяти років зазнавала певних коливань. Розглянемо динаміку частки ПДВ у загальних податкових надходженнях у таблиці 2.4.

Аналізуючи дані таблиці, можна відзначити, що у 2015–2018 роках частка ПДВ у загальних податкових надходженнях перебувала на досить стабільному рівні — понад 42–45%. Це свідчило про домінування цього податку у структурі податкових

доходів держави. Така тенденція була зумовлена стабільним обсягом внутрішнього споживання та імпортних операцій, які є базою для нарахування ПДВ.

Таблиця 2.4

Частка ПДВ у загальних податкових надходженнях

Рік	Збір ПДВ	Всього податкових надходжень	Частка ПДВ, %
2015	247	576	42,9%
2016	330	745	44,3%
2017	434	948	45,8%
2018	506	1112	45,5%
2019	418	1112	37,6%
2020	379	1071	35,4%
2021	492	1281	38,4%
2022	467	1269	36,8%
2023	581	1638	35,5%
2024	622	1647	37,8%

Джерело: складено автором на основі [8]

Починаючи з 2019 року спостерігається поступове зниження частки ПДВ до 35–38%. Зокрема, найнижчий показник зафіксовано у 2020 році — 35,4%, що пов'язано з впливом пандемії COVID-19, зменшенням споживчого попиту та певними податковими стимулами, які застосовувались для підтримки бізнесу. У 2022–2023 роках частка ПДВ залишалася нижчою за докризовий рівень (35,5–36,8%), що відображає як зменшення обсягів споживання та імпорту в умовах війни, так і вплив податкових пільг, запроваджених для підтримки економіки.

Попри зниження відносної ваги, ПДВ продовжує залишатися бюджетоформуючим податком, забезпечуючи понад третину всіх податкових надходжень навіть у складних умовах 2022–2024 років. Важливою особливістю стало те, що абсолютні суми надходжень ПДВ зросли, але частка у загальній структурі зменшилася через більш швидке зростання інших доходів бюджету, насамперед податку на прибуток підприємств, неподаткових надходжень та міжнародних грантів.

Запровадження воєнного стану в Україні з 24 лютого 2022 року суттєво вплинуло на механізми формування та адміністрування податку на додану вартість. З одного боку, ПДВ залишився одним з основних джерел бюджетних надходжень, з іншого — уряд був змушений тимчасово запровадити ряд пільг та спрощень, аби підтримати бізнес і адаптувати фіскальну систему до кризових умов.

Суттєвою особливістю стало тимчасове запровадження режиму спрощеного оподаткування для малого та середнього бізнесу, зокрема можливість застосування єдиного податку за ставкою 2% замість ПДВ і податку на прибуток. Це дозволило частині підприємств знизити податкове навантаження та спростити облік у період активних бойових дій, релокації бізнесу, знищення потужностей і логістичних порушень. Одночасно була скасована сплата ПДВ при імпорті окремих категорій товарів критичного імпорту, зокрема пального, продуктів харчування, медичних товарів, обладнання для потреб оборони.

З липня 2022 року Уряд поступово відновлював стандартне адміністрування ПДВ. Зокрема, повернули обов'язковість сплати ПДВ на імпорт пального та низки інших товарів, що дозволило суттєво покращити надходження до бюджету в другому півріччі 2022 року та впродовж 2023 року. У той же час, держава зберегла можливість відшкодування ПДВ експортерам навіть в умовах воєнного стану, що стало важливим фактором підтримки експортно-орієнтованих підприємств.

Попри кризові умови, адміністрування ПДВ залишалося відносно стабільним завдяки ефективній роботі електронної системи ПДВ — СЕА ПДВ. Важливим викликом стала боротьба з шахрайськими схемами у сфері ПДВ, що особливо загострилася в умовах воєнного стану. У відповідь держава посилила контроль за податковим кредитом, запровадила нові ризик-орієнтовані підходи до перевірок та оптимізувала процедури податкового моніторингу.

Таким чином, у період воєнного стану система адміністрування ПДВ в Україні показала достатню гнучкість, що дозволило одночасно підтримати бізнес, зберегти податкові надходження на прийнятному рівні та не допустити руйнації основних механізмів бюджетного фінансування. Водночас поствоєнний період вимагатиме

подальшого вдосконалення адміністрування ПДВ, зокрема скорочення податкових пільг, боротьби з тінізацією та підвищення ефективності контролю.

Ефективність збору податку на додану вартість в Україні традиційно залишається однією з найбільш проблемних сфер у податковій системі. Хоча ПДВ забезпечує значну частину бюджетних доходів, водночас він є одним із найбільш схильних до схем ухилення податком, зокрема шляхом заниження бази оподаткування, використання фіктивного податкового кредиту та необґрунтованих заявок на бюджетне відшкодування.

Однією з головних проблем є збереження значного тіньового сектору економіки, частка якого за оцінками різних джерел у окремі періоди сягала 30–40%. Наявність тіньових операцій призводить до втрат доходів бюджету, адже частина оборотів товарів та послуг проходить поза офіційною системою оподаткування. Особливо актуальним це стало у воєнний період, коли окремі підприємства вимушено працюють без офіційної реєстрації, а також спрощено деякі вимоги до документообігу для забезпечення безперебійного постачання критично важливих товарів.

Незважаючи на зазначені виклики, в Україні функціонує електронна система адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ), яка дозволяє автоматично контролювати реєстрацію податкових накладних, формування податкового кредиту та розрахунок сум до сплати. Її впровадження суттєво знизило можливості для використання схем з фіктивним податковим кредитом, а також підвищило рівень збору податку. Проте, навіть за наявності СЕА ПДВ, проблема необґрунтованого бюджетного відшкодування ПДВ залишається актуальною, зокрема через використання транзитно-конвертаційних центрів, фіктивних експортерів та компаній-одноденок.

У 2022–2024 роках, попри воєнний стан, держава зберегла механізм автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, що дозволило підтримати експортно-орієнтовані підприємства. Разом з тим, Державна податкова служба активізувала аналітичну роботу та ризик-орієнтований підхід до відшкодування, що дало змогу частково мінімізувати зловживання. Важливим завданням на найближчі

роки є продовження цифровізації адміністрування ПДВ, вдосконалення системи виявлення схем ухилення та посилення відповідальності за порушення.

Загалом, хоча система адміністрування ПДВ в Україні демонструє певний прогрес, ефективність збору цього податку залишається обмеженою через наявність значного тіньового сектору, адаптаційні труднощі в умовах війни та недостатню дієвість окремих контрольних процедур.

В умовах сучасної фінансово-економічної ситуації в Україні податок на додану вартість продовжує виконувати провідну роль у формуванні доходної частини державного бюджету. Протягом 2015–2024 років ПДВ залишався найстабільнішим джерелом податкових надходжень, забезпечуючи в окремі роки до 45% загальних податкових доходів бюджету. Незважаючи на кризові явища — пандемію COVID-19, економічну рецесію та повномасштабну війну, — ПДВ демонструє відносно стійку динаміку надходжень, зберігаючи статус бюджетоутворюючого податку.

У структурі доходів бюджету помітно поступове зниження частки ПДВ у загальних податкових надходженнях у 2019–2022 роках. Це зумовлено як об'єктивними причинами — скороченням економічної активності, запровадженням податкових пільг під час війни, так і зміною пріоритетів фіскальної політики. Однак уже у 2023–2024 роках простежується позитивна динаміка відновлення надходжень ПДВ, що свідчить про адаптацію податкової системи до нових викликів.

Важливим чинником забезпечення стійкості збору ПДВ є діюча система електронного адміністрування, яка, попри складнощі, дозволяє здійснювати контроль за сплатою та відшкодуванням податку. Однак для підвищення ефективності необхідно посилити боротьбу з тінізацією економіки, скоригувати систему пільг, забезпечити прозорість бюджетного відшкодування. У середньостроковій перспективі саме вдосконалення адміністрування ПДВ має стати одним з ключових напрямів бюджетно-податкової політики України, з огляду на його важливість для стабільності державних фінансів.

2.3. Роль акцизного податку та мита у формуванні бюджетних доходів

Акцизний податок та ввізне мито займають важливе місце у системі формування доходів державного бюджету України, хоча їх питома вага значно менша порівняно з податком на додану вартість. Обидва ці платежі мають специфічне фіскальне та регуляторне значення, оскільки не лише забезпечують надходження до бюджету, але й впливають на ціноутворення, споживчі переваги населення, захист внутрішнього ринку та регулювання окремих галузей.

Акцизний податок традиційно застосовується до товарів, які мають підвищений рівень споживчих чи соціальних ризиків (алкоголь, тютюн, паливо, транспортні засоби тощо). Його структура є однією з найбільш стабільних у податковій системі України, а сам податок забезпечує значний обсяг доходів, особливо в періоди високих темпів споживання. Проте за останні роки акцизний податок зазнає тиску через зміну споживчих тенденцій, поширення контрафактної продукції та контрабанди, а також через вплив війни, що зменшила обсяги внутрішнього ринку.

Ввізне мито, у свою чергу, має подвійне призначення. З одного боку, воно слугує джерелом бюджетних надходжень, з іншого — виступає важливим інструментом захисту внутрішнього виробництва. Його роль особливо важлива в контексті участі України в міжнародній торгівлі та адаптації до європейських стандартів митно-тарифного регулювання. У кризових умовах, зокрема у 2022–2023 роках, вплив мита на формування доходів суттєво змінився через спрощення митних процедур та надання пільг для критично важливого імпорту, що тимчасово зменшило його фіскальну функцію.

Перейдемо до аналізу надходжень акцизного податку до бюджету України (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Надходження акцизного податку до бюджету України, млрд. грн.

Рік	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет
2014	-	45	45
2015	8	63	71

Продовження таблиці 2.5

Рік	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет
2016	12	90	102
2017	13	108	121
2018	14	124	138
2019	14	134	148
2020	14	129	142
2021	16	139	154
2022	13	102	115
2023	22	167	190
2024	27	183	210

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз динаміки надходжень акцизного податку до бюджету України протягом 2014–2024 років свідчить про поступове зростання його фіскального значення, хоча з певними коливаннями, що були зумовлені як економічними, так і політичними факторами. Якщо у 2015 році сукупні надходження акцизу до зведеного бюджету становили 71 млрд грн, то вже у 2018 році вони зросли до 138 млрд грн. Це зростання відбувалося в умовах стабілізації споживчого ринку, підвищення ставок акцизного податку, а також зміцнення системи адміністрування акцизів.

Однак у 2020–2022 роках спостерігалось тимчасове зниження надходжень — до 115 млрд грн у 2022 році. Основними причинами стали загальноекономічне уповільнення через пандемію COVID-19, скорочення споживання окремих підакцизних товарів, активізація тіньового ринку, а також суттєві логістичні проблеми та порушення в роботі бізнесу через повномасштабну війну. Варто також зазначити, що в цей період уряд тимчасово надавав податкові пільги, які стосувалися, зокрема, пального — одного з основних джерел акцизних надходжень.

Починаючи з 2023 року, надходження акцизного податку знову демонструють позитивну динаміку, досягнувши у 2024 році 210 млрд грн, що є історичним максимумом. Це стало можливим завдяки частковому відновленню економічної активності, поверненню до повноцінного оподаткування ряду підакцизних товарів, посиленню контролю за нелегальним обігом пального та тютюнових виробів, а також

збільшенню частки акцизу, що спрямовується до місцевих бюджетів. Це підкреслює важливу роль акцизного податку не тільки як джерела державних доходів, але й як важливого елемента наповнення фінансів органів місцевого самоврядування.

Перейдемо до більш детального дослідження динаміки акцизного податку (рис. 2.2. та таблиця 2.6).

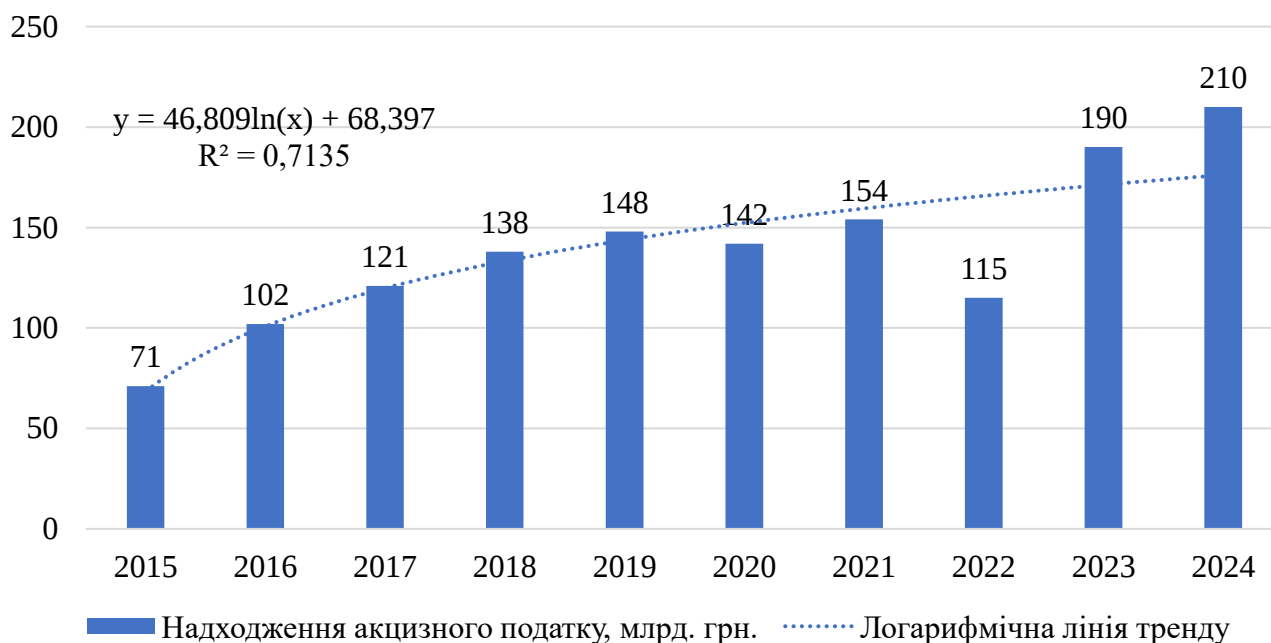


Рис. 2.2 Надходження акцизного податку до зведеного бюджету України, млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі [8]

Детальний аналіз динаміки надходжень акцизного податку до бюджету України підтверджує наявність хвилеподібного характеру його розвитку упродовж 2015–2024 років. Як показано на рисунку 2.2 та у таблиці 2.6, період 2015–2019 років характеризувався поступовим, але стабільним зростанням надходжень акцизного податку. Якщо у 2015 році до зведеного бюджету надійшло 71 млрд грн, то вже у 2019 році ця сума зросла до 148 млрд грн. Основними факторами такого приросту були як підвищення ставок акцизного податку, так і зростання споживання підакцизних товарів, насамперед пального та тютюнових виробів.

Таблиця 2.6

**Аналіз динаміки надходжень акцизного податку до зведеного бюджету
України**

Рік	Надходження, млрд. грн.	Абсолютне відхилення (+/-)	Відносне відхилення, %
2015	71	-	-
2016	102	+31	+43,7%
2017	121	+19	+18,6%
2018	138	+17	+14,0%
2019	148	+10	+7,2%
2020	142	-6	-4,1%
2021	154	+12	+8,5%
2022	115	-39	-25,3%
2023	190	+75	+65,2%
2024	210	+20	+9,5%

Джерело: складено автором на основі [8]

У 2020–2022 роках ситуація кардинально змінилася. У 2020 році надходження зменшилися на 4,1%, що було очікуваним результатом пандемії COVID-19 та її негативного впливу на економіку, споживчий попит та імпорт товарів. Ще суттєвіше падіння зафіксовано у 2022 році — обсяг акцизних надходжень скоротився на 39 млрд грн або на 25,3%. Це обумовлено впливом повномасштабної війни, скороченням легального ринку підакцизної продукції, а також тимчасовими податковими пільгами для підтримки бізнесу, зокрема на імпорт пального.

Проте вже у 2023 році акцизний податок продемонстрував рекордне зростання — на 75 млрд грн (+65,2%) порівняно з попереднім роком, що свідчить про поступове відновлення економічної активності, посилення контролю за підакцизною продукцією та повернення окремих ставок акцизу до довоєнних рівнів. У 2024 році темпи зростання уповільнилися, але залишились позитивними (+9,5%), що дозволило досягти найвищого за десятиліття показника — 210 млрд грн. Зазначені дані підтверджують, що акцизний податок зберігає стратегічне значення для фінансової системи України, однак його динаміка є дуже чутливою до зовнішніх факторів, насамперед до економічних криз і політичних рішень.

Проаналізуємо також структуру надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України (рис. 2.3).



Рис. 2.3 Структура надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз структури надходжень акцизного податку до зведеного бюджету України (рис. 2.3) свідчить про поступове зростання частки акцизних надходжень до місцевих бюджетів, що є характерною ознакою процесу фіскальної децентралізації в Україні. У 2014 році всі 100% надходжень акцизного податку спрямовувалися виключно до державного бюджету. Починаючи з 2015 року, частина акцизу почала перераховуватися до місцевих бюджетів, що надало органам місцевого самоврядування додаткові фінансові можливості для виконання власних повноважень.

Найбільш суттєве зростання частки місцевих бюджетів спостерігалось у період 2015–2017 років, коли вона стабілізувалася в межах 10–12%. У наступні роки, незважаючи на загальну волатильність надходжень акцизного податку, частка коштів, що спрямовувалася до місцевих бюджетів, залишалася відносно стабільною — на рівні 9,5–11,6%. У 2024 році цей показник досягнув максимуму за останнє десятиліття

— 12,9%, що є свідченням посилення ролі акцизного податку як джерела доходів місцевих бюджетів навіть в умовах воєнного стану.

Разом з тим, державний бюджет зберігає домінуючу частку в структурі надходжень акцизного податку — близько 87% у 2024 році. Це пояснюється тим, що переважна частина акцизних надходжень формується за рахунок операцій з підакцизними товарами загальнодержавного значення (паливо, тютюн, алкоголь), які адмініструються та контролюються центральними органами виконавчої влади. Загалом, тенденція до поступового зміцнення фінансової бази місцевих бюджетів за рахунок акцизного податку позитивно впливає на процес децентралізації та фінансової автономії громад.

Перейдемо до аналізу динаміки мита (рис. 2.4).

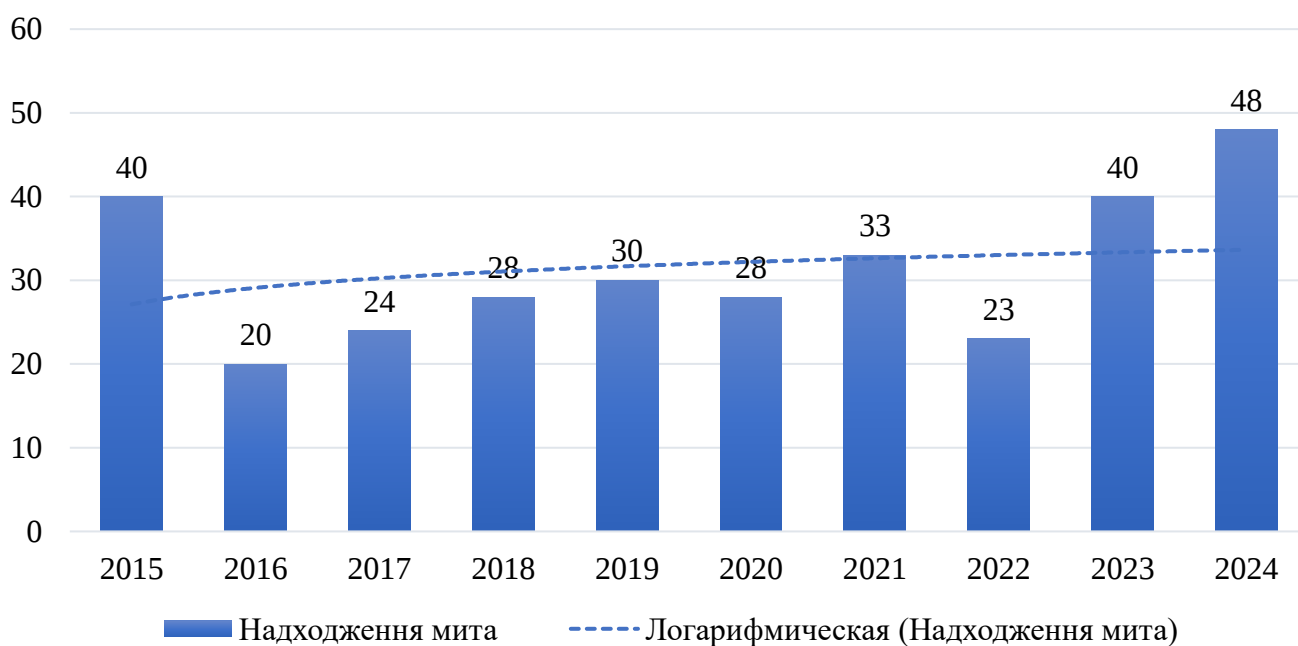


Рис. 2.4 Надходження мита до зведеного бюджету України, млрд. грн.

Джерело: складено автором на основі [8]

Аналіз динаміки надходжень мита до зведеного бюджету України за період 2015–2024 років (рис. 2.4) свідчить про нестабільний характер цього джерела доходів. У 2015 році митні надходження становили 40 млрд грн, але вже у 2016 році вони різко знизилися до 20 млрд грн, що було наслідком як загального скорочення імпорту, так і зниження ставок мита відповідно до міжнародних зобов'язань України в рамках СОТ та Угоди про асоціацію з ЄС.

Упродовж 2017–2021 років митні надходження демонстрували поступове зростання та стабілізацію, утримуючись у межах 24–33 млрд грн. Зростання було зумовлене як відновленням імпоротної активності, так і змінами у структурі зовнішньої торгівлі. Однак з початком повномасштабної війни у 2022 році обсяг митних надходжень знову різко зменшився до 23 млрд грн, що пов'язано з ухваленням урядом рішень про тимчасове звільнення від сплати ввізного мита окремих категорій критично важливих товарів, зокрема гуманітарної допомоги, пального та військового обладнання.

Починаючи з 2023 року, ситуація почала поступово стабілізуватись. Скасування частини пільг, відновлення сплати мита за окремими товарами та адаптація бізнесу до нових умов призвели до зростання надходжень до 40 млрд грн у 2023 році, а у 2024 році — до 48 млрд грн, що стало найвищим показником за останнє десятиріччя. Це свідчить про важливість митних надходжень як стабілізуючого чинника бюджетного процесу навіть в умовах кризових ситуацій, а також про поступове повернення митної політики України до класичної моделі оподаткування імпортних товарів.

Імпортне мито традиційно виконує в Україні як фіскальну, так і регуляторну функції, забезпечуючи надходження до бюджету та захищаючи вітчизняного виробника. Проте за останнє десятиліття його роль у формуванні доходів бюджету поступово зменшувалася внаслідок лібералізації зовнішньої торгівлі, зокрема в рамках імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Починаючи з 2016 року, коли набрали чинності положення про зону вільної торгівлі з Європейським Союзом, поступове зниження ставок ввізного мита охопило значну частину товарних груп. Це призвело до скорочення питомої ваги митних надходжень у загальних доходах бюджету.

Відкриття ринку ЄС мало як позитивні, так і негативні наслідки для української бюджетної системи. З одного боку, доступ до великого ринку Євросоюзу стимулював український експорт, сприяв зростанню валютних надходжень та активізації зовнішньої торгівлі загалом. З іншого боку, зниження ставок імпортного мита на товари з ЄС призвело до втрат частини доходів бюджету від митних платежів. Це

особливо проявилось у 2016–2019 роках, коли митні надходження залишалися відносно стабільними, проте вже не мали тенденції до суттєвого зростання, незважаючи на зростання фізичних обсягів імпорту.

Особливим випробуванням для бюджетної системи стали події 2022 року, коли через повномасштабну агресію РФ уряд України вимушено запровадив тимчасове звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ на значну частину критично важливих товарів, що надходили як комерційний імпорт, так і гуманітарна допомога. Це призвело до скорочення митних надходжень до 23 млрд грн — найнижчого показника за останні роки. У другій половині 2022 року та в 2023 році, після часткового відновлення стандартних процедур оподаткування імпорту, обсяги надходжень почали зростати, досягнувши 40 млрд грн у 2023 році та 48 млрд грн у 2024 році.

Таким чином, імпортне мито залишається важливим, хоча і не домінуючим джерелом формування бюджетних доходів України. У сучасних умовах його роль залежить не лише від обсягів імпорту, але й від зовнішньоекономічної політики держави, особливо у частині взаємодії з Європейським Союзом, дотримання положень Угоди про асоціацію та адаптації митно-тарифного регулювання до нових умов економічного та геополітичного середовища.

Формування доходів бюджету за рахунок акцизного податку та імпортного мита в сучасних умовах стикається з низкою системних проблем, які суттєво впливають на обсяги надходжень і ефективність їх адміністрування. Серед ключових викликів варто виділити зниження споживання підакцизних товарів, поширення нелегального обігу (контрабанди) та дію широкого спектру податкових пільг.

Однією з головних причин зниження доходів є скорочення споживання підакцизних товарів, особливо пального, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. В умовах війни, економічної рецесії та падіння доходів населення попит на ці товари зменшився, що призвело до зниження надходжень від акцизного податку. Крім того, посилення контролю за обігом таких товарів і зростання акцизних ставок у попередні роки стимулювали скорочення легального споживання та частковий перехід споживачів до неформального ринку.

Суттєвою проблемою залишається тінізація ринку підакцизних товарів і зростання обсягів контрабанди. Незважаючи на існування системи електронного адміністрування для акцизів та митних платежів, значні обсяги тютюнових виробів, пального та алкогольної продукції надходять до внутрішнього споживання поза межами офіційного обліку. Це особливо актуально для прикордонних регіонів, де існує ризик неконтрольованого переміщення товарів з країн ЄС та Молдови. Контрабанда залишається однією з головних причин втрати акцизних і митних надходжень.

Не менш важливим чинником є податкові пільги, які мають як позитивний, так і негативний ефект. З одного боку, вони спрямовані на підтримку критично важливого імпорту (пальне, продукти харчування, обладнання для оборонного комплексу), що особливо важливо в умовах війни. З іншого боку, широке застосування пільг призвело до зниження податкової бази та суттєвих втрат доходів бюджету. Тимчасове скасування мита та акцизів у 2022 році було вимушеним кроком, однак подальше збереження окремих пільг без належної оцінки їх впливу може ускладнити відновлення фіскальної стійкості в середньостроковій перспективі.

Таким чином, комплекс зазначених проблем — скорочення споживання, поширення тіньового ринку та надмірне застосування пільг — формують виклики для податкової політики України. Їх подолання потребує підвищення ефективності контролю, оптимізації пільгових режимів та впровадження інструментів стимулювання легального обігу підакцизної продукції.

Акцизний податок та імпортне мито займають вагоме місце у формуванні доходів державного бюджету України, хоча й поступаються за обсягами надходжень податку на додану вартість. Протягом 2015–2024 років акцизний податок забезпечував значну частку надходжень бюджету, стабільно впливаючи як на наповнення державного, так і місцевих бюджетів. Його значення особливо помітне у періоди економічної стабільності, коли споживання підакцизних товарів зростає. Водночас акциз виконує не лише фіскальну, а й регуляторну функцію, стримуючи надмірне споживання товарів, шкідливих для здоров'я населення, та стимулюючи використання альтернативних видів палива й транспортних засобів.

Імпортне мито виконує дві важливі ролі — фіскальну та захисну. Його надходження є чутливими до змін у зовнішній торгівлі, міжнародних зобов'язаннях України та внутрішніх рішеннях щодо податкових пільг. Відкриття українського ринку для ЄС в межах Зони вільної торгівлі призвело до зменшення ставок ввізного мита, що частково обмежило бюджетний потенціал цього податку. Водночас митні платежі залишаються важливим джерелом доходів, особливо під час відновлення імпорتنих потоків у післякризовий період.

Загалом акцизний податок та ввізне мито формують стабільну базу для забезпечення державних фінансів, хоча й залежать від зовнішньоекономічних чинників, споживчих тенденцій та рішень уряду щодо пільг. Їхня роль значно посилилася у контексті підтримки місцевих бюджетів через механізм зарахування частини акцизних надходжень на місцях. У перспективі ефективне адміністрування цих податків, зниження тінізації ринку підакцизних товарів, перегляд системи пільг та удосконалення митно-тарифної політики можуть стати запорукою підвищення їх внеску у фінансову стабільність держави.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Світовий досвід організації непрямих податків

Податок на додану вартість (ПДВ) є базовим елементом податкових систем усіх країн-членів Європейського Союзу. Його роль полягає не лише в наповненні бюджетів, а й у забезпеченні нейтральності оподаткування споживання. ЄС розглядає ПДВ як основу спільної фіскальної політики, адже унікальність ринку ЄС вимагає гармонізації ставок, правил оподаткування та адміністрування ПДВ для зменшення податкової конкуренції між країнами-членами. Основні принципи організації ПДВ у ЄС закріплені у Директиві Ради 2006/112/ЄС, яка визначає універсальну модель податку для всіх країн-членів.

Ключовими елементами цієї моделі є застосування ПДВ на всіх етапах ланцюга створення доданої вартості, принцип нейтральності (податковий тягар не залежить від кількості етапів виробництва або від виду господарської діяльності), обов'язкове застосування стандартної ставки ПДВ, дозволені пільгові та надпільгові ставки на соціально важливі товари, наявність механізму відшкодування ПДВ.

У табл. 3.1 представлено порівняння систем ПДВ деяких країн ЄС за основними параметрами.

Таблиця 3.1

Основні характеристики систем ПДВ у вибраних країнах ЄС

Країна	Стандартна ставка ПДВ	Кількість пільгових ставок	Чи діє суперзнижена ставка (<10%)	Електронне адміністрування	Особливості системи
Німеччина	19%	1 (7%)	Немає	Система електронних податкових накладних, SAF-T	Високий рівень цифровізації, мінімум пільг

Продовження таблиці 3.1

Країна	Стандартна ставка ПДВ	Кількість пільгових ставок	Чи діє суперзнижена ставка (<10%)	Електронне адміністрування	Особливості системи
Франція	20%	3 (10%, 5,5%, 2,1%)	Так	Електронне декларування, контроль транзакцій	Складна система зі значною кількістю пільг
Польща	23%	2 (8%, 5%)	Немає	Платформа JPK, SAF-T	Успішне впровадження ризикоорієнтованих перевірок
Швеція	25%	2 (12%, 6%)	Немає	Електронна звітність та податкові накладні	Висока стандартна ставка при простій структурі
Іспанія	21%	2 (10%, 4%)	Так	Sistema Inmediato de Información (SII)	Система онлайн-звітування про операції в режимі реального часу

Джерело: складено автором за [28; 40]

Аналіз таблиці показує, що більшість країн ЄС використовують стандартну ставку ПДВ у межах 19–25%. Це відповідає європейському фіскальному підходу, де споживання є основним джерелом наповнення бюджету. Зазвичай також діє 1–3 пільгові ставки для соціально значущих товарів, послуг, медичних препаратів, продуктів харчування тощо.

Особливістю моделей є поєднання простоти системи ставок із запровадженням сучасних цифрових інструментів адміністрування. Зокрема, країни ЄС активно впроваджують електронне декларування, SAF-T (стандартизований формат обміну податковими даними), єдині реєстри накладних. Наприклад, у Польщі та Іспанії працюють системи обов'язкового онлайн-звітування про кожну господарську

операцію, що дозволяє в реальному часі контролювати відповідність податкових зобов'язань.

Також у ЄС активно дотримуються принципу нейтральності ПДВ — споживач сплачує податок лише за кінцеве споживання, а підприємства отримують право на податковий кредит. Це забезпечує рівномірне навантаження без перекручень на етапах виробництва та реалізації. Українська система ПДВ у багатьох аспектах запозичила європейську модель, проте потребує доопрацювання, насамперед у сфері адміністрування та зменшення кількості винятків.

Акцизні податки є важливим елементом системи непрямого оподаткування країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Їх призначення полягає не лише у фіскальній функції — забезпеченні стабільних бюджетних надходжень, — але й у досягненні регулятивних та соціальних цілей. У країнах ОЕСР акцизами традиційно оподатковуються товари, споживання яких визнається соціально небажаним (алкоголь, тютюн, пальне) або екологічно шкідливим (CO₂-викиди). Акцизні податки виконують роль інструменту, що одночасно обмежує споживання та компенсує бюджетам витрати на подолання негативних наслідків.

Особливістю акцизного оподаткування в ЄС та ОЕСР є гармонізація принципів адміністрування, базових ставок та сфери застосування. Це забезпечує однакові умови функціонування ринків у межах ЄС, запобігає переміщенню товарів для податкової оптимізації, а також дозволяє спрямовувати податкову політику на досягнення соціальних та екологічних цілей.

Перед аналізом конкретних країн розглянемо узагальнені характеристики акцизних систем.

Таблиця 3.2

Характеристики акцизного оподаткування в окремих країнах ОЕСР

Країна	Основні акцизні товари	Частка акцизів у доходах бюджету	Особливості акцизної політики	Соціальна та екологічна роль
Німеччина	Тютюн, алкоголь, пальне, CO ₂	5,7%	Високий акциз на пальне та CO ₂ , стимулювання «зеленої» енергетики	Зниження споживання пального та викидів CO ₂
Франція	Тютюн, алкоголь, пальне, CO ₂	6,5%	Високі акцизи на тютюн та CO ₂ , жорсткий контроль	Зменшення куріння, підтримка екологічних ініціатив
Польща	Тютюн, алкоголь, пальне	7,9%	Гармонізовані ставки з ЄС, запровадження акцизу на електронні сигарети	Зниження споживання алкоголю та тютюну
Литва	Тютюн, алкоголь, пальне	8,2%	Активне підвищення ставок згідно з директивами ЄС	Зменшення доступності алкоголю та тютюну
Латвія	Тютюн, алкоголь, пальне, CO ₂	7,5%	Розширення акцизу на викиди CO ₂	Стимулювання екологічної модернізації
Естонія	Тютюн, алкоголь, пальне	8,8%	Різне зростання ставок у 2017–2019 рр.	Помітне зменшення споживання алкоголю та тютюну

Джерело: складено автором за [28; 40]

Дані таблиці підтверджують, що акцизне оподаткування забезпечує значну частку доходів бюджетів країн ОЕСР (від 5 до майже 9%). При цьому найбільша питома вага акцизів спостерігається у країнах Центрально-Східної Європи (Польща, країни Балтії), де акцизи є не лише фіскальним інструментом, але й засобом соціальної політики.

Характерною рисою для всіх країн є наявність акцизів на традиційні товари — алкоголь, тютюн, пальне. Однак останніми роками спостерігається чіткий тренд — запровадження акцизів на CO₂ та інші екологічно шкідливі продукти. Наприклад, Німеччина та Франція активно використовують акцизи як інструмент кліматичної політики, стимулюючи перехід до альтернативних джерел енергії та скорочення викидів парникових газів.

Крім того, в країнах ЄС акцизи є важливим елементом боротьби зі споживанням шкідливих товарів. Наприклад, Франція та Швеція завдяки високим ставкам на тютюнові вироби досягли значного зменшення кількості курців, а Литва — знизила споживання алкоголю серед молоді.

Для України цей досвід є надзвичайно корисним, оскільки вона вже інтегрується до європейського акцизного простору через імплементацію Директив ЄС. Однак нині спостерігається відставання як у рівні ставок, так і в охопленні нових акцизних баз — особливо в частині CO₂. Водночас, з урахуванням бюджету України, роль акцизів залишається стабільно високою, що обумовлює необхідність удосконалення їх адміністрування та підвищення ефективності контролю.

Однією з найбільш динамічних тенденцій у сфері непрямого оподаткування є цифровізація процесів адміністрування. Світовий досвід демонструє, що країни, які активно впроваджують сучасні технології для адміністрування ПДВ, акцизів та мит, досягають не лише підвищення бюджетних надходжень, але й зниження рівня ухилення від оподаткування та покращення прозорості податкової системи. Використання інноваційних ІТ-рішень дозволяє податковим органам ефективно контролювати податкові зобов'язання, запобігати фіктивному відшкодуванню ПДВ, автоматизувати ризик-орієнтований аналіз та зменшувати адміністративний тиск на бізнес.

До найбільш поширених інноваційних інструментів, які впроваджуються у сфері непрямого оподаткування в країнах ОЕСР та ЄС, належать:

- електронні фіскальні касові апарати (e-fiscal devices);
- стандартизовані аудиторські файли для податкових органів (SAF-T);
- системи електронного адміністрування ПДВ;

- застосування Big Data для виявлення ризиків;
- блокчейн-технології для забезпечення незмінності даних.

У табл. 3.3 наведено приклади застосування таких рішень у провідних країнах.

Таблиця 3.3

Інноваційні IT-рішення в адмініструванні непрямих податків у вибраних країнах світу

Країна	Ключові інновації	Мета впровадження	Ефекти для бюджету та бізнесу
Польща	SAF-T (Jednolity Plik Kontrolny), електронні фіскальні касові апарати	Контроль ПДВ і ризикових транзакцій	Зниження "скруток" ПДВ, прискорення аудиту, скорочення тіньового сектору
Португалія	SAF-T + обов'язкове електронне звітування	Автоматизація податкового контролю	Зростання надходжень ПДВ на 5% за 2 роки
Італія	Sistema di Interscambio (SdI), електронні податкові накладні	Скорочення фіктивного ПДВ, спрощення звітності	Бюджетний ефект — додаткові 3 млрд євро на рік
Естонія	Big Data + e-Receipt	Автоматичний контроль споживчих транзакцій	Підвищення добровільної сплати ПДВ до 99%
Китай	Blockchain для адміністрування ПДВ-рахунків	Запобігання фальсифікації рахунків-фактур	Повна відмова від паперових документів, зниження випадків шахрайства на 80%

Джерело: складено автором за [40]

Як видно з таблиці, інноваційні IT-рішення активно застосовуються як у країнах ЄС, так і за його межами. Польща стала одним із лідерів цифровізації адміністрування ПДВ через запровадження SAF-T та переходу на обов'язкове використання електронних касових апаратів з онлайн-передачею даних до податкових органів. Завдяки цьому у країні вдалося суттєво скоротити обсяги фіктивного відшкодування ПДВ.

В Італії застосування системи електронного документообігу SdI дозволило ліквідувати більшість схем з фіктивними податковими накладними, зменшити адміністративні витрати бізнесу та підвищити надходження до бюджету. У той же час Естонія стала однією з перших країн, яка інтегрувала Big Data та електронні чеки в

адміністрування ПДВ, що дало змогу досягти рекордно високого рівня добровільної сплати податків.

Особливої уваги заслуговує китайська модель, де було запроваджено систему електронних рахунків-фактур на базі технології blockchain, що гарантує незмінність та прозорість інформації про ПДВ-транзакції. Це дозволило майже повністю усунути схеми шахрайства, пов'язані з фіктивними рахунками.

Цифровізація адміністрування непрямих податків дозволяє не лише підвищити ефективність контролю, а й суттєво зменшити адміністративний тиск на платників податків. Успішні кейси країн ОЕСР свідчать про те, що впровадження електронних інструментів забезпечує стабільне зростання податкових надходжень, покращення рівня податкової дисципліни та мінімізацію можливостей для ухилення. Для України застосування подібних рішень має ключове значення в контексті боротьби з тіньовою економікою та гармонізації з європейськими стандартами.

Однією з ключових проблем застосування непрямих податків є їх регресивний характер. Оскільки ці податки сплачуються в момент споживання товарів та послуг, їх тягар непропорційно сильніше впливає на домогосподарства з низькими доходами, які витрачають більшу частину свого бюджету на споживання. Саме тому в багатьох країнах світу активно впроваджуються механізми компенсації регресивного ефекту непрямих податків, що дозволяє поєднати фіскальну ефективність цих податків з принципами соціальної справедливості.

Серед основних компенсаторних механізмів, застосовуваних у світі, можна виділити:

- використання знижених та суперзнижених ставок ПДВ на соціально важливі товари;
- запровадження адресних грошових трансфертів;
- надання субсидій та соціальної допомоги;
- запровадження системи податкових кредитів для малозабезпечених.

Нижче представлено узагальнені підходи окремих країн до пом'якшення регресивного ефекту ПДВ та акцизів.

Таблиця 3.4

**Механізми компенсації регресивності непрямих податків у країнах ОЕСР
та ЄС**

Країна	Основний механізм	Сфера застосування	Оцінка ефективності
Франція	Суперзнижена ставка ПДВ (2,1%, 5,5%)	Продукти харчування, медикаменти, дитячі товари	Зниження податкового навантаження для малозабезпечених домогосподарств
Велика Британія	Нульова ставка ПДВ на основні продукти	Продукти харчування, дитячий одяг, книжки	Значне зменшення податкового тиску на базові потреби
Іспанія	Пільгова ставка (4%, 10%) + адресна допомога	Основні продукти харчування, ліки + трансферти малозабезпеченим	Компенсація через подвійний механізм: через податкові пільги та соціальні трансферти
Польща	Зниження ставок ПДВ + житлові субсидії	Харчові продукти, комунальні послуги	Помірне зменшення регресивності ПДВ, часткове компенсаційне покриття через субсидії
Швеція	Податкові кредити на дітей + компенсації	Державна допомога сім'ям з дітьми	Компенсація витрат на споживання через систему сімейних трансфертів

Джерело: складено автором за [28; 40; 42]

Як показує таблиця, механізми компенсації регресивного впливу непрямих податків суттєво відрізняються залежно від країни. У країнах Західної Європи поширеним підходом є застосування суперзнижених або нульових ставок ПДВ для окремих груп товарів, таких як продукти харчування, ліки, дитячий одяг. Наприклад, Велика Британія ще з 1970-х років застосовує нульову ставку ПДВ на базові продукти, що дозволяє значно скоротити податковий тягар для малозабезпечених верств населення.

Деякі країни комбінують податкові інструменти з прямими грошовими трансфертами. Наприклад, Іспанія не лише застосовує знижені ставки ПДВ, а й надає адресну соціальну допомогу малозабезпеченим домогосподарствам, що дозволяє цільово компенсувати вплив ПДВ на соціально вразливі групи.

У Польщі поширеною практикою є надання субсидій на оплату житлово-комунальних послуг, що фактично компенсує частину витрат на споживання. У країнах Скандинавії акцент робиться на системі податкових кредитів та державної допомоги для підтримки сімей із дітьми, що опосередковано зменшує навантаження від сплати непрямих податків.

Таким чином, поєднання знижених ставок ПДВ з прямими компенсаційними заходами доводить свою ефективність у зниженні регресивного ефекту непрямих податків, підвищуючи їхню соціальну справедливість. Для України в умовах високого рівня бідності населення та впливу непрямих податків на базові групи товарів, вивчення таких підходів є вкрай актуальним для адаптації вітчизняної податкової системи до сучасних європейських стандартів.

3.2. Проблеми та виклики в адмініструванні непрямих податків в Україні

Однією з найбільш критичних проблем адміністрування непрямих податків в Україні є нестабільність законодавства, що регулює сферу податкових зобов'язань. Часті зміни ставок, порядку адміністрування, запровадження або скасування пільг суттєво ускладнюють планування фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, знижують довіру до податкової системи та створюють передумови для тінізації економіки. Відсутність довгострокової стратегії розвитку податкової системи призводить до того, що ухвалення податкових змін часто має ситуативний характер, що не узгоджується із фіскальними чи соціально-економічними цілями.

Особливо деструктивним для системи ПДВ є постійне коригування пільгових режимів оподаткування, зміна переліку товарів та послуг, що підпадають під знижені ставки. Значна кількість виключень із загального режиму оподаткування ПДВ створює умови для податкових маніпуляцій та зловживань. Це також ускладнює адміністрування як для платників податків, так і для органів контролю.

Проілюструємо динаміку змін у законодавстві, що регулює непрямі податки в Україні у 2015–2024 рр.

Таблиця 3.5

Основні зміни в системі непрямих податків України (2015–2024 рр.)

Рік	Основні зміни	Характер впливу на систему
2015	Запровадження СЕА ПДВ, зміна ставок акцизу	Посилення адміністрування, ускладнення процедури для бізнесу
2016	Скасування пільг для аграрного сектору	Зростання навантаження на аграріїв, невдоволення бізнес-середовища
2021	Введення зниженої ставки ПДВ (14%) на деякі с/г продукти	Нерівність між секторами, зростання кількості схем оптимізації
2022	Тимчасове запровадження нульової ставки ПДВ на пальне та звільнення від сплати імпортного ПДВ	Спрощення для імпортерів, втрати бюджету, дисбаланс у внутрішній торгівлі
2023	Відновлення стандартних ставок, перегляд переліку пільг	Часткове повернення до довоєнних норм, однак залишились численні винятки
2024	Запровадження ПДВ на електронні послуги, часткове скасування пільг	Розширення бази оподаткування, але без системного підходу до пільг

Джерело: складено автором за [10]

З аналізу таблиці видно, що система непрямих податків за останнє десятиліття зазнала постійних коригувань, що суттєво вплинуло на фіскальну стабільність. З одного боку, деякі з цих змін були вимушеними та обумовленими кризовими факторами, такими як війна чи пандемія COVID-19, з іншого – частина змін носила ситуативний характер і не базувалася на довгостроковій концепції розвитку податкової системи.

Найбільш проблемним аспектом залишається надмірна кількість пільг і винятків. Станом на 2024 рік продовжують діяти знижені ставки для окремих категорій товарів (сільське господарство, соціально значущі продукти, електронні послуги), що призводить до нерівності між секторами та стимулює виникнення схем мінімізації податкових зобов'язань.

Крім того, часта зміна ставок ПДВ та акцизів порушує принцип передбачуваності оподаткування, що ускладнює стратегічне планування бізнесу та сприяє поширенню тіньових операцій. Для забезпечення ефективності системи

непрямих податків Україні необхідно запровадити стабільну, прозору та прогнозовану модель оподаткування з мінімальною кількістю винятків.

Тінізація економіки є однією з найбільших загроз для фінансової стійкості системи непрямих податків в Україні. Незважаючи на поступове вдосконалення податкового адміністрування та впровадження електронних інструментів контролю, масштаби ухилення від сплати ПДВ, акцизів та мит залишаються значними. Найбільш поширеними схемами є так звані "скрутки" ПДВ, контрабанда підакцизних товарів та фіктивне імпортно-експортне ціноутворення.

Проблема посилюється через високий рівень тінізації окремих секторів економіки (роздрібна торгівля, оптова торгівля паливом, алкогольною та тютюновою продукцією) та недосконалість механізмів ризикоорієнтованого аудиту. Станом на 2023 рік, за оцінками Міністерства економіки та ДПС України, частка тіньового сектора в економіці України перевищує 30%, що прямо впливає на недоотримання доходів бюджету від непрямих податків.

Найбільш поширеною схемою ухилення залишається використання фіктивного податкового кредиту через "скрутки" ПДВ. Майже половина усіх втрат припадає саме на цей механізм. Це пояснюється високою складністю виявлення фіктивних операцій навіть в умовах функціонування СЕА ПДВ, особливо за відсутності ефективного контролю за ризиковими контрагентами [21].

Другою за масштабом проблемою є контрабанда підакцизних товарів. Незадеклароване ввезення тютюнових виробів, пального та алкоголю особливо активізувалося під час воєнного стану внаслідок послаблення митного контролю на окремих напрямках. Ця схема суттєво підриває доходи не лише від ПДВ, а й від акцизного податку.

Фіктивний експорт використовується здебільшого для формування права на бюджетне відшкодування ПДВ без фактичного здійснення зовнішньоекономічних операцій. Така схема стала традиційною для підприємств, які здійснюють "технічний експорт".

Також значними залишаються втрати через незадекларований внутрішній обіг товарів, зокрема в сегменті готівкових розрахунків без застосування реєстраторів

розрахункових операцій (РРО). Попри запровадження програмних РРО та ризикоорієнтованих перевірок, ця схема продовжує використовуватись у малому та середньому бізнесі.

Сукупно втрати бюджету від тінізації у сфері непрямих податків у 2023 році перевищили 87 млрд грн, що дорівнює приблизно 18% потенційних надходжень від ПДВ та акцизів. Це свідчить про наявність системної проблеми, вирішення якої неможливе без комплексного підходу, що передбачає модернізацію адміністрування, посилення аналітичної спроможності ДПС та удосконалення законодавства.

Одним із ключових напрямів реформування системи непрямих податків в Україні стало запровадження електронних систем адміністрування, зокрема Системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ). Її впровадження у 2015 році мало на меті автоматизувати процес реєстрації податкових накладних, зменшити можливості для маніпуляцій із фіктивним податковим кредитом та підвищити прозорість розрахунків між платниками податків та бюджетом. Однак попри досягнення певних позитивних результатів, СЕА ПДВ все ще залишається джерелом значних проблем як для бізнесу, так і для держави.

Найбільш гострою проблемою є обмежена інтеграція СЕА ПДВ із іншими інформаційними системами, зокрема з митними, банківськими та реєстрами товарно-господарських операцій. Через це система часто не забезпечує повноцінної верифікації даних щодо реальності здійснених операцій та залишає можливості для зловживань. Відсутність обміну інформацією між СЕА ПДВ та системами фінансового моніторингу, митними базами та реєстрами суб'єктів господарювання ускладнює виявлення ризикових операцій на етапі їхнього реєстрування.

Крім того, СЕА ПДВ не забезпечує повноцінного автоматизованого аналізу транзакцій. Блокування реєстрації податкових накладних ґрунтується на застарілих критеріях ризиковості, які нерідко є формальними та не відображають реальних ризиків ухилення. Це призводить до блокування податкових накладних добросовісних платників, створюючи надмірне адміністративне навантаження як на бізнес, так і на податкові органи. Водночас фіктивні підприємства часто адаптуються до чинних критеріїв та продовжують успішно проводити шахрайські операції.

Окремо варто виділити проблему недостатнього розвитку аналітичних інструментів у Державній податковій службі України. На відміну від багатьох країн ЄС, в Україні досі не впроваджено повноцінних систем ризик-менеджменту, побудованих на основі сучасних підходів до аналізу великих масивів даних (Big Data) та машинного навчання. Існуючі алгоритми виявлення ризикових транзакцій орієнтуються переважно на формальні показники (рівень податкового навантаження, чисельність працівників, розмір активів), що дозволяє зловмисникам обходитись безперешкодно через використання "технічних" компаній.

Також проблемою є недостатній рівень автоматизації взаємодії між податковими органами та платниками. Часто податкові органи вимагають додаткові документи та пояснення у паперовій формі навіть для стандартних транзакцій, що суперечить принципам цифровізації. Це не тільки створює додаткові витрати для бізнесу, але й знижує ефективність адміністрування.

Таким чином, хоча впровадження СЕА ПДВ стало важливим кроком до електронного адміністрування непрямих податків в Україні, її ефективність залишається обмеженою через відсутність інтеграції з іншими державними системами, недосконалість алгоритмів ризик-аналізу та недостатній рівень автоматизації. У перспективі модернізація СЕА ПДВ та розширення можливостей ДПС у сфері аналітики мають стати пріоритетними напрямками розвитку [41].

Повномасштабна збройна агресія росії проти України кардинально змінила умови функціонування податкової системи, зокрема адміністрування непрямих податків. З одного боку, система мала забезпечити оперативне наповнення бюджету в умовах різкого падіння економічної активності, з іншого — підтримати бізнес, що зазнав прямих втрат від війни. Це призвело до запровадження низки тимчасових податкових змін, які мали неоднозначний вплив на систему непрямих податків.

Однією з найбільш суттєвих проблем стало різке скорочення надходжень від ПДВ та акцизів, спричинене зменшенням обсягів імпорту та внутрішнього споживання. Згідно з даними ДПС України, лише за перші місяці повномасштабного вторгнення надходження від ПДВ зменшилися на понад 30%, що стало наслідком падіння торговельної активності, логістичних проблем, руйнування підприємств та

виїзду населення за кордон. Особливо відчутно це позначилося на доходах від акцизів, оскільки споживання підакцизних товарів (пального, алкоголю, тютюну) також скоротилося.

У відповідь на кризову ситуацію уряд пішов на спрощення системи адміністрування та тимчасове зниження податкового навантаження. Зокрема, було введено:

- нульову ставку ПДВ на пальне;
- звільнення від сплати ввізного ПДВ для окремих категорій товарів;
- спрощення процедур митного оформлення для гуманітарних та критично важливих товарів.

Попри позитивний ефект для забезпечення оборонних потреб та покращення доступу до товарів першої необхідності, ці заходи призвели до суттєвих втрат бюджету. Наприклад, за оцінками Мінфіну, лише скасування ПДВ та акцизу на пальне коштувало бюджету близько 37 млрд грн у 2022 році.

Крім того, спрощення процедур призвело до зростання ризиків корупції та тінізації. Ослаблення митного та податкового контролю, відсутність ефективного моніторингу окремих операцій створили передумови для зловживань, особливо в частині ввезення товарів, що не належать до категорії гуманітарної допомоги, під виглядом пільгового імпорту.

Падіння обсягів імпорту стало ще одним серйозним викликом для адміністрування ПДВ. Оскільки лєвова частка надходжень ПДВ в Україні формується саме за рахунок оподаткування імпортованих товарів, скорочення імпортованих потоків прямо вплинуло на бюджет. У 2022 році спостерігалось падіння імпорту товарів на понад 24% порівняно з 2021 роком, що супроводжувалося відповідним зниженням ПДВ.

Також загострилися проблеми з адмініструванням акцизів, зокрема через руйнування виробничих та складських потужностей, порушення логістичних ланцюгів, що унеможливило контроль за виробництвом і обігом підакцизних товарів.

Таким чином, воєнний стан суттєво ускладнив адміністрування непрямих податків, посилив фінансові ризики та зумовив необхідність пошуку балансу між

потребами оборонного бюджету та підтримкою бізнесу і населення. В умовах відновлення економіки після війни питання повернення до ефективної моделі адміністрування ПДВ та акцизів набуває стратегічного значення для фінансової стабільності держави.

3.3. Рекомендації щодо вдосконалення системи непрямих податків

Однією з першочергових умов ефективності системи непрямих податків є стабільність та передбачуваність податкового законодавства. Часті зміни ставок, умов застосування пільг, порядку адміністрування призводять до дестабілізації підприємницького середовища, ускладнюють планування фінансово-господарської діяльності та створюють можливості для зловживань. Тому першочерговим завданням для України є підвищення прозорості та стабільності у сфері регулювання ПДВ та акцизів.

По-перше, необхідно ухвалити довгострокову стратегію розвитку системи непрямих податків, яка передбачатиме чіткі цілі: зниження тінізації, покращення адміністрування, спрощення процедур для платників та збалансованість податкового навантаження. Така стратегія має бути офіційно закріплена у вигляді державної політики та слугувати базою для всіх майбутніх змін.

По-друге, важливо скоротити кількість податкових пільг, які на сьогодні є джерелом нерівності між секторами та передумовою для оптимізаційних схем. Пільги доцільно залишити лише для соціально значущих товарів (деякі продукти харчування, медикаменти, товари для людей з інвалідністю), що відповідає кращим практикам ЄС. Решту пільг слід поступово скасувати або інтегрувати в систему адресної соціальної підтримки.

По-третє, регулювання порядку адміністрування ПДВ і акцизів потребує гармонізації з європейськими стандартами. Зокрема, варто запровадити:

- стабільний перелік ставок (стандартна, одна пільгова та одна суперпільгова);
- прозору методику формування переліку соціально важливих товарів;

- процедуру регулярного перегляду податкових пільг через парламентський аудит.

Важливим напрямом має стати відкритість інформації про податкові пільги. Щорічна офіційна звітність про бюджетні втрати від їх застосування дозволить суспільству та експертам оцінювати доцільність збереження чи скасування тих чи інших пільг.

Доцільно також закріпити на законодавчому рівні мораторій на внесення змін до ставок ПДВ та акцизів (окрім форс-мажорних умов) протягом щонайменше 3 років. Такий підхід забезпечить передбачуваність для бізнесу та інвесторів, сприятиме зростанню бюджетних надходжень за рахунок скорочення тінізації.

Загалом стабілізація законодавства, скорочення пільг та гармонізація порядку адміністрування з практиками ЄС створять підґрунтя для зміцнення фіскальної бази України, зменшення обсягів ухилення та підвищення прозорості податкової системи.

Цифровізація адміністрування непрямих податків — один із найефективніших напрямів боротьби з ухиленням від сплати ПДВ та акцизів, зниження адміністративних витрат та підвищення прозорості податкової системи. Міжнародний досвід доводить, що саме впровадження сучасних ІТ-рішень забезпечує помітне зростання добровільності сплати податків та зменшення кількості шахрайських схем. Для України питання розвитку цифрових сервісів у сфері непрямих податків є стратегічно важливим.

У першу чергу потребує суттєвого вдосконалення Система електронного адміністрування ПДВ. На поточному етапі вона не дозволяє повноцінно інтегрувати дані з інших державних систем (Держмитслужби, фінансового моніторингу, банківських даних). Оптимізація СЕА ПДВ повинна передбачати:

- автоматизоване виявлення та блокування фіктивного податкового кредиту;
- запровадження багатофакторних ризикових індикаторів;
- інтеграцію СЕА ПДВ з митною базою в реальному часі;
- створення автоматизованих кабінетів платників для формування податкових накладних, звітності та ведення документообігу.

Наступним важливим кроком має стати запровадження в Україні стандарту SAF-T (Standard Audit File for Tax), який широко застосовується в країнах ЄС. SAF-T передбачає уніфікований електронний формат передання інформації від платників до контролюючих органів, що дозволяє спростити та прискорити проведення перевірок, а також забезпечити ефективний аналіз даних щодо господарської діяльності платників податків.

Окремо слід посилити систему контролю за роздрібною торгівлею шляхом повноцінного запровадження електронних фіскальних чеків (e-Receipt) та їх обов'язкової реєстрації в електронних реєстраторах розрахункових операцій (РРО). Це дозволить ДПС автоматично отримувати інформацію про роздрібні продажі в режимі реального часу та оперативно виявляти порушення.

Важливим є і забезпечення наскрізної інтеграції всіх інформаційних систем податкової та митної служб. Це дозволить автоматично звіряти дані про імпортовані товари, фактичний обіг та оподаткування. Такий підхід зменшить можливості для контрабанди, фіктивного експорту та схем штучного формування податкового кредиту.

Також необхідно забезпечити підвищення аналітичних спроможностей ДПС шляхом впровадження системи Big Data для аналізу платіжних потоків, податкових звітів, даних із митниці та фінансового моніторингу. Це дозволить будувати сучасні моделі ризик-менеджменту та виявляти складні схеми ухилення в автоматичному режимі.

Масштабність схем ухилення від сплати ПДВ, акцизів та мит в Україні вимагає переходу до активної стратегії боротьби з тінізацією, яка повинна базуватись не лише на репресивних заходах, а й на запровадженні комплексних механізмів запобігання. Основними напрямками мають стати: мінімізація "скруток" ПДВ, посилення контролю за імпортними операціями та модернізація ризикоорієнтованих підходів до перевірок.

Пріоритетним завданням є боротьба зі "скрутками", які щороку завдають бюджету збитків у десятки мільярдів гривень. Для цього доцільно запровадити алгоритми блокування реєстрації податкових накладних, побудовані на багатофакторному ризик-аналізі (фінансово-господарські показники, історія сплати

податків, нетиповість транзакцій); обов'язкову перевірку контрагентів за відкритими реєстрами платників податків, судових рішень, публічних реєстрів бенефіціарів; створення механізму автоматичного повідомлення про ризикові транзакції платників.

Для посилення контролю за імпортом слід забезпечити інтеграцію СЕА ПДВ з митною системою; обов'язкову верифікацію митної вартості через незалежні джерела (цінові довідники, біржову інформацію); запровадження автоматичного співставлення обсягів імпорту з податковими накладними.

Крім того, важливо оновити систему ризикоорієнтованих перевірок, зробивши акцент на автоматичний аналіз великих масивів даних із використанням технологій Big Data та штучного інтелекту. Це дозволить суттєво скоротити кількість формальних перевірок та зосередитись на компаніях із реальними ознаками порушень.

Для досягнення довгострокового ефекту необхідно не лише вдосконалити процедури контролю, але й підвищити прозорість усієї системи — забезпечити публічний доступ до узагальнених результатів аналітики, зокрема до звітності про ефективність заходів з протидії тінізації. Такий підхід підвищить довіру бізнесу та суспільства до податкових органів та сприятиме формуванню культури добровільного виконання податкових зобов'язань.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретичних засад функціонування непрямих податків було з'ясовано, що вони є одним із найдавніших і водночас найбільш стійких джерел доходів держави. Особливістю непрямих податків є їхня здатність забезпечувати стабільність бюджетних надходжень навіть у кризові періоди завдяки універсальності механізму оподаткування споживання. Водночас їх застосування пов'язане з викликами щодо регресивного впливу на домогосподарства з низькими доходами, що потребує застосування компенсаторних соціальних механізмів.

Система непрямих податків України включає податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які в сукупності відіграють ключову роль у наповненні державного бюджету. Теоретичні принципи побудови системи непрямих податків в Україні в основному відповідають загальноприйнятим світовим стандартам, зокрема принципам законності, нейтральності, стабільності та ефективності. Проте в умовах українських реалій спостерігається недостатня реалізація окремих принципів, особливо у сфері стабільності законодавчої бази та соціальної спрямованості системи.

Історичний аналіз підтвердив, що еволюція непрямих податків у світі була спрямована на поступове вдосконалення механізмів оподаткування споживання, що в підсумку призвело до формування сучасної системи ПДВ, яка застосовується у більшості країн світу. Україна, запровадивши ПДВ на початку 1990-х років, інтегрувалася у світову практику, однак і досі стикається з низкою проблем, що перешкоджають досягненню повноцінної ефективності адміністрування непрямих податків.

Аналіз структури доходів державного бюджету України за 2015–2024 роки показав стійку залежність бюджету від надходжень від непрямих податків. Податок на додану вартість стабільно формує найбільшу частку податкових надходжень, забезпечуючи понад третину загальних доходів бюджету. Акцизний податок та мито відіграють значну, але менш помітну роль. Прямі податки (ПДФО, податок на прибуток) поступаються за фіскальним значенням непрямим.

Однак, на тлі воєнних подій та економічної кризи спостерігається зростання частки неподаткових надходжень та міжнародних трансфертів. У 2022–2024 роках значний обсяг доходів був забезпечений саме за рахунок грантів, допомоги міжнародних партнерів та доходів від спецконфіскацій. Це свідчить про зростання бюджетних ризиків та недостатню спроможність внутрішніх податкових джерел компенсувати втрати.

Особливо важливим висновком є підтвердження того, що система ПДВ та акцизів залишається критично важливою для стабільності бюджету, однак потребує суттєвого вдосконалення в частині адміністрування, боротьби з ухиленням та забезпечення соціальної справедливості. В умовах високого дефіциту бюджету роль ефективного адміністрування непрямих податків зростає, адже саме вони мають забезпечити не лише поточні потреби бюджету, а й фінансування відновлення країни у післявоєнний період.

Проведений аналіз сучасного стану та перспектив удосконалення системи непрямих податків в Україні дозволяє зробити кілька важливих узагальнень. Світовий досвід країн ЄС та ОЕСР демонструє, що ефективне адміністрування непрямих податків ґрунтується на поєднанні стабільності податкового законодавства, мінімізації пільг, активному застосуванні цифрових інструментів та впровадженні соціальних компенсаторів для пом'якшення регресивного ефекту. Розвинені країни гармонізували ставки, спростили адміністрування через SAF-T, е-чек, Big Data та забезпечили високий рівень податкової дисципліни.

Сучасна українська система непрямих податків має низку системних проблем, серед яких: нестабільність законодавчої бази, надмірна кількість пільг, низький рівень цифровізації адміністрування, тінізація імпорту та внутрішнього обігу, недостатня аналітична спроможність податкових органів. Особливого загострення ці проблеми набули в умовах воєнного стану та економічної кризи. Втрати бюджету від схем ухилення (насамперед "скруток" ПДВ та контрабанди) сягають майже 90 млрд грн щороку, що негативно впливає на фінансову стійкість держави.

Запропоновані заходи щодо вдосконалення системи передбачають комплексний підхід: стабілізацію законодавства та перегляд системи пільг, активне

впровадження цифрових сервісів (SAF-T, e-Receipt, інтеграція СЕА ПДВ та митниці), побудову ефективної системи ризикоорієнтованих перевірок із використанням Big Data, а також розробку соціальних механізмів, що пом'якшують регресивний характер ПДВ та акцизів. Реалізація цих кроків дозволить значно підвищити ефективність адміністрування, зменшити тінізацію економіки та забезпечити додаткові надходження до державного бюджету України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. ст. 112
2. Акцизний податок. *Uteka*. URL: <https://uteka.ua/ua/search/all?q=%D0%90%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%B9+%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA>
3. Александрюк Т.Ю., Баранник Л.Б., Дулік Т.О. Фіскальна політика: теоретичні аксіоми та прикладні антитези. *Економічний вісник університету*. 2018. № 36/1. С. 188-200
4. Бюджет України. URL: <https://cost.ua/byudzheth-ukrayiny/>
5. Державна податкова служба України. *Офіційний веб-сайт*. URL: <https://tax.gov.ua/>
6. Державний бюджет України. *Міністерство фінансів України*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/>
7. Доходи бюджету України // Інтернет-портал «Ціна держави». URL: <http://www.cost.ua/budget/revenue/>
8. Доходи держбюджету України. *Міністерство фінансів України*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>
9. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2023 рік. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>
10. Інформація про фіскальні ризики (включаючи умовні зобов'язання та квазіфіскальні операції) та їх вплив на показники державного бюджету у 2025 році. *Міністерство фінансів України*. 2025. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Інформація%20про%20фіскальні%20ризики%20та%20їх%20вплив%20на%20показники%20державного%20бюджету%20у%202025%20році.pdf>

11. Історія економіки та економічної думки : підруч. / В. В. Козюк, Л. А. Родіонова, О. В. Длугопольський [та ін.] ; за ред. В. В. Козюка, Л. А. Родіонової. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 792 с.
12. Крихівська Н.О., Оришин Т.М. Фіскальна роль прямих податків у формуванні доходів бюджету. *БізнесІнформ*. 2024. № 10. С. 404-411
13. Логвіновська С.І. Практика та проблематика формування в Україні доходів бюджету непрямыми податками. *Інфраструктура ринку*. 2023. № 71. С. 230-234
14. Маршалок Т., Матвієнко М., Андрієнко Д., Задорожня Л. Податок на додану вартість: особливості адміністрування і відшкодування. *Київська школа економіки*. 2023. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/07/Eksplei--ner_PDV.pdf
15. Машталь І. Податкова система: історія та сучасний стан в Україні. URL: http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/27135/1/%D0%9C%D0%B0%D1%88%D1%82%D0%B0%D0%BB_.pdf
16. Мединська Т.В., Боднарюк І.Л., Ногінова Н.М., Бартко М.Т. Фіскальна роль непрямого оподаткування у формуванні доходів бюджету держави. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка»*. 2024. № 32(60). С. 102-108
17. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/>
18. Мінфін: Податкова перевиконала план надходжень за лютий на 12 млрд грн (18%). *Міністерство фінансів України*. 2025. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/minfin_podatkova_perevikonala_plan_nadkhodzhen_za_liutii_na_12_mlrd_grn_18-5050
19. Огонь Ц.Г. Непрямі податки та їх вплив на формування доходів бюджету. *Актуальні проблеми економіки*. 2023. № 2 (260). С. 37-45
20. Славкова А. Фіскальна та регулююча роль непрямих податків в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 5. С. 374-378
21. Тіньова економіка України та її розмір. *Україна кримінальна*. 2024. URL: <https://cripo.com.ua/processes/tinova-ekonomika-ukrayiny-ta-yiyi-rozmir/>
22. Фесун Т.П. Світ фінансів: наук.-допом. бібліогр. покажчик; Нац. ун-т харч. технол., Наук.-техн. б-ка. Київ, 2021. 226 с.

23. Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. № 3 (60). С. 139-149

24. Abdel-Kader Kh., de Mooij R. (2020). Tax policy and inclusive growth. *International monetary fund*. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/12/04/Tax-Policy-and-Inclusive-Growth-49902>

25. Atkinson, A., & Stiglitz, J. (1976). The design of tax structure: Direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6, 55-75.

26. Capponi, L. (2012). Poll tax, Roman. URL: <https://doi.org/10.1002/9781444338386.WBEAH12175>.

27. Consumption tax trends 2022. *OECD*. URL: https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2022_6525a942-en.html

28. Consumption Tax Trends 2024. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. *OECD*. URL: https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html

29. Excise duty tables. *European commission*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-09/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf

30. Indirect taxes – Eurostat. Glossary of statistic terms. URL: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1330>

31. Kamal, M. (2022). The role of direct and indirect taxes in financing public revenues. *Proceedings of "Economic and Administrative Reform: Necessities and Challenges" Conference*.

32. Kostiantynivna, M., & Yuriivna, S. (2020). The Role of Indirect Taxes in the Process of Filling the State Budget. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 8, 219.

33. Lohvinovska, S., & Kyriazova, T. (2023). Influence of personal income tax on budget income formation of Ukraine. *Economics. Finances. Law*.

34. Marín, I. (2021). Ancient Taxation. URL: <https://doi.org/10.18574/nyu/9781479806225.001.0001>.

35. Mengden A. (2025). VAT rates in Europe, 2025. *Tax foundation Europe*. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/value-added-tax-vat-rates-europe/>
36. OECD Definition of taxes. URL: <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>
37. Ruziev, Z. (2022). The role of taxes in the formation of state budget revenues. *European International Journal of Multidisciplinary Research and Management Studies*.
38. Sotnichenko, O. (2019). Current state of indirect taxation in Ukraine. *University Economic Bulletin*.
39. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study_reduced_vat.pdf
40. Tax Administration 2024. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. *OECD*. URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2024_2d5fba9c-en.html
41. Ukraine Raises Taxes on Citizens, Dealing a Painful Blow to the Economy. *Centre for economic strategy*. URL: <https://ces.org.ua/en/ukraine-raises-taxes-on-citizens-dealing-a-painful-blow-to-the-economy/>
42. VAT Rates. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-directive/vat-rates_en
43. Wolak-Tuzimek, A., & Tuzimek, W. (2021). The Effect of Indirect Taxes on the State Budget Revenue. *Central European Review of Economics & Finance*. 35, 4, 29-41
44. Yashchenko, M. (2024). Excise Tax Stamps: Regarding the Relationship of Form, Content, Procedur. *Problems of legality*.
45. Zakhochay, K., & Zham, O. (2019). Role of direct and indirect taxes when forming incomes of the State Budget of Ukraine. *The problems of innovation and investment-driven department*.