

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

АТАМАНЧУК НАТАЛІЯ ІВАНІВНА

УДК 347.73:336.22 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В
УКРАЇНІ

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

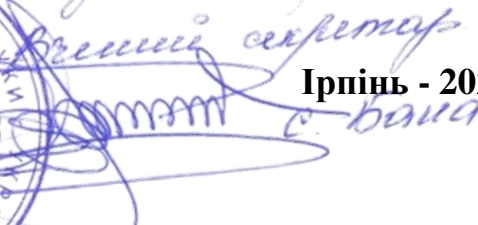
Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


Н.І. Атаманчук

Науковий консультант:

Касьяненко Любов Михайлівна,
доктор юридичних наук, професор


Ірпінь - 2020



АНОТАЦІЯ

Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні. - *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право. - Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2020; Західноукраїнський національний університет. Тернопіль, 2020.

Зміст анотації. У дисертації здійснено системний науково-практичний аналіз правового регулювання непрямого оподаткування в Україні. Проаналізовано особливості непрямого оподаткування, переваги і недоліки, а також напрями реформування непрямого оподаткування. Визначено правову природу непрямого оподаткування. Сформульовано поняття «непряме оподаткування». Розглянуто суттєві ознаки непрямого оподаткування і класифіковано їх у групи: правові ознаки непрямого оподаткування (законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; розрив цілісної системи обов'язків платника податку; можливість регулювання за допомогою правових важелів рівня споживання населенням певних груп товарів; здатність регулювання державою за допомогою непрямого оподаткування деяких видів виробництва) та економічні ознаки непрямого оподаткування (швидкість наповнення та постійність надходження до бюджету через потреби населення у споживанні товарів, робіт та послуг; здатність до збільшення ціни товарів, робіт і послуг за рахунок включення непрямих податків до ціни; ефективність наповнення дохідної частини Державного бюджету України).

Досліджено етимологію поняття «непрямі податки» з філософського, правового, економічного і соціального погляду. Запропоновано закріплення поняття «непрямі податки» у ПК України.

Особливу увагу приділено нормам, що здійснюють регулювання принципів в сфері оподаткування в нашій країні, а також висвітлено зарубіжний досвід з

цього питання. Запропоновано принципи класифікувати на загальні та спеціальні принципи непрямого оподаткування. Запропоновано доповнити існуючі принципи податкового законодавства принципом податкового регулювання економіки та принципом стимулювання підприємницької виробничої діяльності. Запропоновано авторське поняття «принципи непрямого оподаткування».

Констатовано, що на сьогоднішній день у науковій літературі немає єдиного підходу до класифікації функцій податків. Запропоновано функції непрямого оподаткування класифікувати на основні функції непрямого оподаткування (фіскальна і регулююча функція, яка, в свою чергу, включає стимулюючу і дестимулюючу підфункції) і додаткові функції непрямого оподаткування (контрольна і розподільна).

Проаналізовано історичні передумови становлення і реформування податку на додану вартість, поняття, ознаки, функції, позитивні риси та проблемні аспекти адміністрування податку, а також особливості елементів таких як: платники, об'єкт, база оподаткування, ставки, пільги, особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування податку.

Констатовано, що ознаками податку на додану вартість є: загальнодержавний, обов'язковий, безвідплатний та безеквівалентний характер, непрямий податок, який включається до ціни товару або послуги; є податком на споживання; реально сплачується споживачем, який здобуває товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, що реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); носить універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги)); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг. Запропоновано внесення змін в існуюче поняття податку на додану вартість у податковому законодавстві.

Доведена необхідність перегляду податкових пільг ПДВ, їх уточнення, систематизації та приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС, зокрема: зменшення кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків та запровадження знижених ставок ПДВ на товари

і послуги, що визнані суспільно корисними. Запропоновано авторське визначення поняття податкової пільги податку на додану вартість.

Досліджено поняття та особливості акцизного оподаткування в Україні, правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, з алкогольних напоїв, пального, транспортних засобів і електричної енергії. Встановлено, що до сьогодення ще й досі не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття акцизного оподаткування, особливостей акцизного оподаткування, переваг та недоліків. Запропоновано авторське визначення поняття «акцизне оподаткування». Визначено, що регулятивний вплив акцизного оподаткування знаходить прояв через диференціацію ставок акцизного податку та надання пільг суб'єктам господарювання при його сплаті.

Проаналізовано дефініцію «акцизний податок» в чинному ПК України та нормативно-правових актах інших держав, зокрема у Податкових кодексах Грузії, Республіки Вірменія; Азербайджанської Республіки, Республіки Молдова та інших. Доведено, що дефініція акцизного податку повинна вказувати, насамперед, на його особливі ознаки, які відмежовують його від усіх інших видів податків. Автором визначено, що головною такою ознакою акцизного податку є специфічна сфера застосування, яка виражається як в обкладенні тільки певних видів товарів, так і в специфічних цілях, що ставляться при цьому. Запропоновано внесення змін в існуюче поняття акцизного податку в податковому законодавстві.

Проаналізовано поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку, правове регулювання вивізного, ввізного, сезонного мита і особливих видів мита в Україні. Розглянуто механізм сплати мита, проблемні аспекти та пропозиції щодо вдосконалення митного оподаткування та адміністрування митних платежів.

Доведено, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків, як: включення розміру мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення митної вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулятивний вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі;

безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Запропоновано доповнити ст. 14 ПК України поняттям «мито», внести зміни до ст. 272 МК України в існуюче поняття ввізного мита та до ст. 273 МК України в поняття вивізного мита.

Здійснено порівняльний аналіз правового регулювання непрямого оподаткування в зарубіжних країнах, а саме: Франції, Німеччини, Італії, Нідерландах, Великобританії, Іспанії, США, Польщі, Чехії, Естонії, Латвії, Литві, Китаю, Угорщини та інших. Запропоновано в Україні використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі; Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас, результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок податку на додану вартість, а також диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання (Німеччина, Данія, Чехія, Румунія, Сербія, Словаччина, Фінляндія і Іспанія).

Зосереджено увагу на ключових проблемах податкового законодавства, що негативно впливають на реалізацію непрямого оподаткування в Україні. Класифіковано проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування у 4 групи: проблеми правового характеру (колізійність норм, недосконалість або відсутність дефініції; нестабільність та швидка змінність податкового законодавства); проблеми організаційного характеру (недостатність висококваліфікованих спеціалістів в структурі фіскальних органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів; недостатність запровадження передових новітніх технологій тощо); проблеми економічного характеру (високий рівень витрат на адміністрування податків та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів); проблеми соціально-психологічного характеру (конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків).

Концептуальними напрямками вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування визначено такі як: узагальнення операцій і об'єктів ПДВ, удосконалення системи пільг і диференціація ставок ПДВ (введення зниженої ставки ПДВ в розмірі 7% на вичерпний перелік товарів соціальної групи та підвищеної ставки ПДВ для предметів розкоші в розмірі 25%); розширення переліку підакцизних товарів завдяки оподаткуванню безалкогольних напоїв та кави; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку; оподаткування вивізним митом зернових культур і високоліквідних продовольчих товарів таких як мед, горіхи, лісові гриби та ягоди; адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС з питань гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології і податкових ставок; удосконалення системи контролю за справляння непрямих податків; налагодження міжнародного співробітництва та обміну інформації у сфері непрямого оподаткування.

Акцентовано увагу на податковій безпеці як складовій національної безпеки - стану, при якому відбувається забезпечення реалізації непрямого оподаткування. Вироблено науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового, митного і бюджетного законодавства на основі порівняльного аналізу досягнень вітчизняної та зарубіжної правової доктрини і юридичної практики.

Ключові слова: правове регулювання, пряме оподаткування, непрямі податки, податкова політика, податкова безпека, податок на додану вартість, акцизний податок, мито.

SUMMARY

Atamanchuk N. I. Legal Regulation of Indirect Taxation in Ukraine. -
Qualifying research paper as a manuscript.

Thesis for a Doctoral degree in Law. Speciality 12.00.07 – Administrative Law and Process; Financial Law; Information Law. State Fiscal Service University of Ukraine. Irpin, 2020; West Ukrainian National University, Ternopil, 2020.

This thesis deals with the systematic research and practical analysis of legal regulation of indirect taxation in Ukraine. Indirect taxation features, its advantages and disadvantages as well as directions of indirect tax reforming have been analyzed. The legal nature of indirect taxation has been determined. The concept of «indirect taxation» has been formulated. The key characteristics of indirect taxation have been considered. They are divided into two types such as indirect taxation legal features (legislated mechanism for transferring the tax from the real taxpayer to the formal one; breaking of the integrated system of a taxpayer's responsibilities; possibility of regulating the consumption level of certain groups of goods by population through legal instruments; the ability to regulate the certain types of production by the state using the indirect taxation) and indirect taxation economic features (rate of budget filling and budget stability due to the needs of the population in the consumption of goods, works and services; ability to increase the price of goods, works and services by means of the inclusion of indirect taxes in the price; efficiency of Ukrainian State Budget filling).

The dissertation investigates the etymology of the «indirect taxes» concept from the philosophical, legal, economic and social perspective. The proposals on introducing the «indirect taxes» definition in the Tax Code of Ukraine are developed.

Special attention is paid to the rules governing the taxation principles in our country as well as foreign experience in this regard is highlighted. It has been proposed to classify the principles of indirect taxation into general and special ones. It has been suggested to add the principle of tax regulation of the economy and the principle of stimulating business production activities to the existing principles of tax legislation. The author's concept of «indirect taxation principles» has been propounded.

It has been stated that today there is no single approach to the classification of tax functions in the scientific literature. It has been proposed to classify the functions of indirect taxation into the main functions of indirect taxation (fiscal and regulatory functions, which, in turn, includes stimulating and disincentive subfunctions) and additional functions of indirect taxation (control and distribution functions).

The historical preconditions of forming and reforming value added tax, concepts, features, functions, advantages and disadvantages of tax administration as well as VAT elements such as: taxpayers, an object, a tax base, rates, benefits, specificities of calculation and payment, budget tax refund have been analyzed.

It has been stated that the features of value added tax are as follows: nationwide, compulsory, tax free and non-equivalent nature; indirect tax which is included to the price of goods or services is a consumption tax and is actually paid by the consumer who acquires goods (works, services), but it is formally transferred to the budget by the person who sells the goods (does the job or provides services); this tax is of universal nature (VAT is paid for the sale, turnover, provision of any goods (works, services)); the tax is payable at all stages of production, circulation of goods, works and services. It has been suggested to amend the existing concept of value added tax in tax legislation.

The need to revise VAT benefits as well as the need to clarify, to systematize and to approximate them with directives and other acts of EU legislation have been proved, in particular: reducing the number of benefits providing for full tax exemption and introducing the reduced VAT rates on goods and services which are recognized as socially useful. The author's definition of the concept of VAT benefit has been propounded.

The concept and features of excise taxation in Ukraine, legal regulation of excise tax on tobacco products, alcoholic beverages, fuel, vehicles and electricity have been studied. It has been established that until today there is still no unified approach to understanding the concept of excise taxation as well as features of excise taxation, its advantages and disadvantages. The author's definition of the «excise taxation» term has been proposed. It has been determined that the regulatory effect of excise taxation is

manifested through differentiating excise tax rates and providing tax benefits to economic agents during its payment.

The definition of «excise tax» in the current Tax Code of Ukraine and legislative acts of other states, in particular in the Tax Codes of Georgia, the Republic of Armenia, the Republic of Azerbaijan, the Republic of Moldova *etc.* has been analyzed. It has been proved that first of all, the definition of excise tax should contain its special features which separates it from all other types of taxes. The author has determined that the main feature of the excise tax is a specific scope, which is expressed both in the taxation of certain types of goods, and for specific purposes. It has been proposed to amend the existing concept of excise tax in the tax legislation.

The concept, features of the customs duty as an indirect tax as well as the legal regulation of export, import, seasonal customs duties and special types of customs duties in Ukraine have been analyzed. The mechanism of customs duty payment, problematic issues and proposals on improving customs taxation and administration of customs duties have been considered.

It has been proved that the customs duty is characterized by such features of indirect taxes as: inclusion of the customs duty amount in the price of goods and, as a result, an increase of the customs valuation; rate of tax funds from payment; high probability of receipt (because the customs duty covers consumption); regulatory impact on the consumer by the state (through establishing customs duties, setting rates, increasing or decreasing rates, introducing of benefits, *etc.*); paying customs duty in money terms; non-refundable payment for the payer; paying in the terms fixed by the regulatory legal act; publicity of the tax, *etc.* It has been proposed to amend the Art. 14 of the Tax Code of Ukraine with the concept of "customs duty" as well as to amend the Art. 272 of the Customs Code of Ukraine to the existing concept of import duty and to the Art. 273 of the Customs Code of Ukraine to the concept of export duty.

A comparative analysis of the legal regulation of indirect taxation in foreign countries such as: France, Germany, Italy, the Netherlands, Great Britain, Spain, USA, Poland, Czech Republic, Estonia, Latvia, Lithuania, China, Hungary *etc.* has been made. The achievements of Germany and Denmark concerning the taxation of coffee

have been proposed to use in Ukraine as well as Polish experience in the field of excise tax on beverages with added sugar and artificial sweeteners; Hungarian experience on the taxation of salt, sugar and caffeine in various categories of food; Dutch, Swedish, French, Finnish, Belgian experience on the taxation of non-alcoholic beverages. At the same time, it can be effective to apply the experience of EU countries in the sphere of using differentiated rates of value added tax as well as to differentiate the rate of excise duty on electricity according to consumption (Germany, Denmark, Czech Republic, Romania, Serbia, Slovakia, Finland and Spain).

The focus has been concentrated on key issues of tax legislation which have a negative effect on implementation of indirect taxation in Ukraine. The problems of the administration system of indirect taxation are classified into 4 groups: legal problems (conflict of rules, imperfection or lack of definition; instability and rapid variability of tax legislation); organizational problems (lack of highly qualified specialists in the structure of fiscal authorities; lack of quality methodological support of the fiscal authorities' activities; lack of introduction of advanced new technologies, *etc.*); economic problems (high level of expenditures on tax administration and insufficient tax revenues to budgets); social and psychological problems (conflict of interests of fiscal authorities and taxpayers).

Conceptual directions to improve the legal regulation of indirect taxation have been determined as follows: generalisation of transactions and VAT objects; improvement of the system of benefits and differentiation of VAT rates (introduction of a reduced VAT rate of 7% on the exhaustive list of goods of the social group and an increased VAT rate for luxury items in the amount of 25%); introduction of the practice of taxation of soft drinks and coffee; introduction of the practice of marking excisable oil products with excise tax stamps; imposition of export duties on cereals and readily marketable food products, such as honey, nuts, wild mushrooms, and berries; approximation of the domestic system of legislative justification for the collection of indirect taxes to the EU provisions and requirements on the harmonisation of the base and objects of taxation, terminology and tax rates; improvement of the system of control over the collection of indirect taxes; expansion of the rights and increase in the level of

responsibility of employees of regulatory authorities; arrangement of international cooperation and exchanging information in the field of indirect taxation.

Special attention is paid to the tax security as a component of national security - the state in which ensuring implementation of indirect taxation takes place. Scientifically grounded proposals on improving the current tax, customs and budget legislation based on a comparative analysis of achievements of the domestic and foreign legal doctrine and legal practice have been developed.

Keywords: *legal regulation, indirect taxation, indirect taxes, tax policy, tax security, value added tax, excise tax, customs duty.*

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія:

1. Атаманчук Н.І. Правові основи непрямих податків в Україні: монографія. Київ: Алерта, 2019. 352 с.

Рецензія на монографію: Ніщимна С.О. Правові основи непрямих податків в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2020. № 1. С. 692 . URL : http://www.pap.in.ua/1_2020/176.pdf.

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Атаманчук Н.І. Принципи непрямих оподаткування. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право»*. 2018. № 4. С. 81-85.

3. Атаманчук Н.І. Теоретико-правові засади непрямих податків в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 6. Ч. 2. С. 121-126.

4. Атаманчук Н.І. Особливості непрямих оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. № 53 Том 2. С. 7-10.

5. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямих податку. *Правова позиція*. 2018. № 2 (21). С. 7-12.

6. Атаманчук Н.І. Функції непрямих оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 189-192. URL : http://lsej.org.ua/6_2018/51.pdf.

7. Атаманчук Н.І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 5. С. 190-193. URL : http://www.pap.in.ua/5_2018/53.pdf.

8. Атаманчук Н.І. Особливості бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-*

аналітичне право». 2018. № 6. С. 195-198. URL: http://www.pap.in.ua/6_2018/55.pdf.

9. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2018. № 36. (Том 1). С. 72-75.

10. Атаманчук Н.І. Правове регулювання антидемпінгового мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. С. 99-102.

11. Атаманчук Н.І. Пільги зі сплати податку на додану вартість в Україні. *Право і суспільство*. 2019. № 1 Ч. 2. С. 115-121.

12. Атаманчук Н.І. Особливості правового статусу платників податку на додану вартість в Україні. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2019. Том 30 (69). № 1. С. 52-57.

13. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119-123. URL : http://lsej.org.ua/1_2019/32.pdf.

14. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 1. С. 97-100.

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

16. Атаманчук Н.І. Правове регулювання ввізного мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 3-16.

17. Атаманчук Н.І. Правове регулювання сезонного мита в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2019. № 1. С. 172-174. URL: http://www.pap.in.ua/1_2019/50.pdf.

18. Атаманчук Н.І. Правове регулювання особливих видів мита в Україні. *Приватне та публічне право*. 2019. № 2. С. 85-89.

19. Атаманчук Н.І. Правові аспекти протидії ухиленню від сплати ввізного мита та акцизного податку під час ввезення на територію України нафтопродуктів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26). С. 113-117.

20. Атаманчук Н.І. Правове регулювання податку на додану вартість в державах Європейського Союзу: можливості гармонізації для України. *Приватне та публічне право*. 2020. № 2. С. 62-66.

21. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2020. Том 31 (70) № 3. С. 120-124. (особистий внесок здобувача: пропозиції щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований / неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо).

22. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Акцизне оподаткування шкідливих продуктів харчування та напоїв в країнах Європейського Союзу: досвід для України. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. № 3. С. 58-68 (особистий внесок здобувача: пропозиції оподаткування безалкогольних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі та є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних).

Статті у наукових виданнях інших держав:

23. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Украине. *Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata»*. 2019. № 1/2 (325). С. 54-58. (особистий внесок здобувача: аналіз проблемних аспектів адміністрування ПДВ та шляхів вдосконалення правового регулювання в Україні).

24. Атаманчук Н.І. Правове регулювання вивізного мита в Україні. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 1. С. 7-12.

25. Атаманчук Н. Объект налогообложения как элемент правового механизма налога на добавленную стоимость в Украине. *Leges et Viata*. 2019. № 7/2. С. 14-17.

26. Атаманчук Н. База оподаткування податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського союзу: порівняльний аналіз. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 3 (ч. 2). С. 8-13.

27. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk Natalia I., Slastonenko Oksana O., Sholkova Tetiana B., Fomenko Yuliia O. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2019. Volume X. Issue 5 (43). Pp. 1459 – 1465. (особистий внесок здобувача: аналіз проявів девіантної поведінки платників, під час адміністрування ПДВ, використання схем, що засновані на прогалинах законодавства та схем ухиленням від оподаткування ПДВ, аналіз досвіду країн ЄС щодо умов реєстрації для платників ПДВ).

28. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk N. I., Boiko-Slobozhan Olena O., Shakirova Olena. V., Danilov Sergiy O. Subjects of Tax Relations: Features of Legal Status and Classification. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2019. Volume X. Issue 7 (45). Pp. 2024 – 2031. (особистий внесок здобувача: дослідження суб'єктів податкових правовідносин та їх видів).

29. V.I. Teremetskyi, O.M. Bandurka, E.S. Dmytrenko, N.I. Atamanchuk, L.M. Demidova. Assessed Taxation in the Health Care Sector in Ukraine and Foreign Countries: Comparative and Legal Analysis. *Wiadomości Lekarskie*. Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2020. № 2 (35). Pp. 374-379. (особистий внесок здобувача: порівняльний аналіз оподаткування у сфері охорони здоров'я в Україні та зарубіжних країнах).

30. Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. Видання індексується в міжнародній

наукометричній базі даних *Web of Science Core Collection*. 2020. Випуск 1 (32). С. 76-86. (особистий внесок здобувача: аналіз досвіду країн ЄС щодо застосування флуоресцентних хімічних добавок, пропозиції щодо встановлення визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись у якості сировини для виробництва автомобільних моторних палив, з відповідним розширенням та включенням їх до переліку підакцизних товарів).

Тези за матеріалами науково-практичних конференцій:

31. Атаманчук Н.І. Роль непрямих податків у забезпеченні ефективної фіскальної політики держави. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей II міжнар. наук.-практич. конференції*, 23 листопада 2018 р. Ірпінь: Університет ДФС України, Ч. 1, 252, [163-166] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 121).

32. Атаманчук Н.І. Розвиток непрямих оподаткування в умовах інтеграції України до ЄС. *Україна в системі сучасного міжнародного правопорядку та Європейської інтеграції: загальнотеоретичні та практичні проблеми: матеріали міжнар. наук.-практич. конференції*, 18 грудня 2018 р. Київ: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2018. 204, [31-33] с.

33. Атаманчук Н.И. Коррупционные риски возникающие при администрировании таможенных платежей. *Актуальные вопросы противодействия коррупции: взгляд ученого и практика: материалы междунар. заочной научно-практ. конференции*, 15.11.2018-15.12.2018. Семей: Казахский гуманитарно-юридический инновационный университет, 2018. 158, [15-17] с. URL: <http://www.kazguiu.kz/ru/about-university-2/nauka/materialy-mezhdunarodnoi-zaочно-nauchno-prakticheskoi-konferencii/>.

34. Атаманчук Н.І. Особливості електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні. *Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern*

stage: international scientific and practical conference, Yauary 25-26, 2019. Arad: Vasile Goldis Western University of Arad. 648,[283-286] p.

35. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість в Україні: *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. науково-практ. конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р./ Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. 446, [113-121] с.

36. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020 р. Ірпінь: УДФСУ, 2020. Ч. 2. 326, [72-76] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143)

37. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2 / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів: Академія ДПтС, 2020. 382, [9-13] с.

38. Атаманчук Н.І. Правове регулювання обігу енергетичних напоїв та перспективи їх акцизного оподаткування в Україні. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень* : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 року / За заг. ред. Т.О. Коломoeць. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 260, [125-129] с.

39. Атаманчук Н.І. Перспективи акцизного оподаткування електронних сигарет в Україні. *Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні: питання взаємодії*: матеріали міжнар. науково-практ. конф., 8–9 травня 2020 р. м. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2020. 136, [76-80] с.

40. Атаманчук Н.І. Шляхи протидії ухиленню від сплати податків при здійсненні експортних операцій в Україні. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 234, [90-92] с.

41. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування у державах Європейського Союзу: досвід для України. *Шляхи реформування юридичних наук у європейській простір: теоретико-практичний аспект*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (19 травня 2020 року, м. Херсон) / за ред. В. М. Галуцько, Ю. В. Кузьменко. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 240, [149-152] с.

42. Атаманчук Н.І. Міжнародний досвід оподаткування кави: перспективи для України. *Інтеграція юридичної науки і практики в сучасних умовах*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (21–22 серпня 2020 р., м. Запоріжжя) Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. 132, [58-62] с.

43. Атаманчук Н.І. «Податок на упаковку»: міжнародний досвід та можливості для України. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 25 вересня 2020 року). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 164, [114-117] с.

44. Атаманчук Н.І. Знижена ставка податку на додану вартість : законодавчі ініціативи в Україні та міжнародна практика: *Актуальні проблеми юридичної науки та практики в XXI столітті*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (16–17 жовтня 2020 р., м. Рівне). Рівне: Видавничий дім «Гельветика», 2020. Ч.2. 212, [8-12] с.

45. Атаманчук Н.І. Непряме оподаткування України та Польщі : порівняльно-правовий аспект: *Актуальні питання розвитку державності та правової системи в сучасній Україні*: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (30–31 жовтня 2020 року, м. Запоріжжя) / За заг. ред. Т.О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 224, [101-104] с.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	16
1.1. Методологія та сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні	16
1.2. Принципи непрямого оподаткування	34
1.3. Функції непрямого оподаткування	52
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ	66
2.1. Поняття, ознаки та особливості оподаткування податком на додану вартість в Україні	66
2.2. Характеристика основних елементів правового механізму податку на додану вартість	81
2.2.1. Правова характеристика платників податку на додану вартість	81
2.2.2. Об'єкт, база оподаткування та ставки податку на додану вартість	101
2.2.3. Особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування податку на додану вартість	129
2.3. Характеристика пільг як додаткового елемента правового механізму податку на додану вартість	150
Висновки до розділу 2	161

РОЗДІЛ 3. ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ.....	164
3.1. Особливості акцизного оподаткування в Україні.....	164
3.2. Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів.....	179
3.3. Правове регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв	196
3.4. Оподаткування акцизним податком пального в Україні.....	213
3.5. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби.....	229
3.6. Оподаткування акцизним податком електричної енергії.....	245
Висновки до розділу 3.....	254
РОЗДІЛ 4. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МИТА В УКРАЇНІ.....	259
4.1. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку.....	259
4.2. Правове регулювання вивізного, ввізного та сезонного мита в Україні.....	271
4.3. Оподаткування особливих видів мита.....	299
Висновки до розділу 4.....	320
РОЗДІЛ 5. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	323
5.1. Зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування.....	323
5.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання в Україні на сучасному етапі.....	334
Висновки до розділу 5.....	363
ВИСНОВКИ	365
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	376
ДОДАТКИ.....	440

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ГАТТ-1994 - Генеральна угода з тарифів та торгівлі 1994 року

Директива Ради 2006/112/ЄС - Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28 листопада 2006 року

Директива Ради 92/83/ЄЕС - Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року

Директива Ради 92/84/ЄЕС - Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року

ДПС України – Державна податкова служба України

ЄС – Європейський Союз

ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність

МК України – Митний кодекс України

ОЕСР – Організація економічного співтовариства і розвитку

ООН – Організація Об'єднаних Націй

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

СЕА ПДВ – система електронного адміністрування податку на додану вартість

СОТ – Світова організація торгівлі

Угода про асоціацію - Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 № 1678-VII

УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності

ВСТУП

Актуальність теми. Одним із пріоритетних напрямів функціонування будь-якої держави є забезпечення мобілізації публічних фондів коштів в обсягах, необхідних для ефективного виконання покладених на неї завдань та функцій. Передумовою формування таких фондів коштів є насамперед наявність податкової системи, до якої входять економічно доцільні податки та збори для забезпечення фінансової безпеки держави. На жаль, Україна залишається державою, у якій надходження до державного бюджету не відповідають її фінансовим потребам. Саме тому дослідження правового регулювання непрямого оподаткування та непрямих податків, як одних із бюджетоутворювальних податків, є вкрай важливим на шляху вдосконалення адміністрування цих податків.

На сьогодні наслідки пандемії коронавірусної інфекції впливають на всі сфери суспільного життя, у тому числі і фінансову безпеку держави. Успіх у подоланні викликів та загроз, спричинених поширенням COVID-19, залежить від дій країни та пошуку нових можливостей для розвитку її економіки, підтримки населення та бізнесу, зокрема щодо вдосконалення податкової системи в частині адміністрування податків.

У цьому контексті непрямим податкам, таким як податку на додану вартість, акцизному податку та миту, належить вагома роль. Фінансові ресурси будь-якої держави більшою мірою складаються з надходжень саме від справляння непрямих податків. За офіційними даними Державної казначейської служби України, у 2016 р. до Зведеного бюджету України за рахунок податку на додану вартість, акцизного податку та мита надійшло 346,2 млрд грн, у 2017 р. – 447 млрд грн, у 2018 р. – 520,7 млрд грн, у 2019 р. – 539,9 млрд грн. При цьому загальна сума податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2019 р. становила 1 070,3 млрд грн. Аналіз структури доходів Державного бюджету України за 2019 рік також підтверджує, що понад 50,4 % його надходжень – це непрямі податки. Отже, надходження від податку на додану вартість, акцизного

податку та мита в нашій державі забезпечують значну частину надходжень до Зведеного бюджету України. Це зумовлює їхнє особливе місце в податковій системі та податковій політиці, постійний до них інтерес і науковців, і практичних працівників.

В умовах сьогодення процес подальшого вдосконалення податкового законодавства щодо непрямого оподаткування у нашій державі потребує виваженого підходу як учених, так і практиків для досягнення певного балансу між прямими і непрямими податками, максимального збалансування фіскального та регулятивного потенціалу непрямих податків. Оскільки саме реалізація фіскальної та регулювальної функцій непрямих податків визначає їхнє місце у забезпеченні фінансової безпеки держави.

Важливими у науковому аспекті для автора під час дослідження були теоретичні висновки фахівців фінансового та адміністративного права: Ю. Аністратенко, В. Білоуса, Ю. Бисаги, Г. Бех, М. Бліхар, О. Бригінця, Л. Воронової, Р. Гаврилюк, Д. Гетманцева, О. Гетьманець, О. Головашевича, С. Гречанюка, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, Т. Латковської, О. Лукашева, Т. Мацелик, О. Мінаєвої, А. Монаєнка, О. Музики-Стефанчук, С. Ніщिमної, А. Новицького, Ю. Оніщика, О. Орлюк, П. Пацурківського, О. Покатаєвої, Д. Приймаченка, Н. Пришви, В. Рядінської, Л. Савченко, О. Солдатенко, Г. Толстоп'ятенко, В. Хохуляка, В. Чайки, В. Чернадчука, Н. Якимчук, К. Ященко та інших.

У процесі дослідження використовувалися праці науковців у сфері філософії, економіки та фінансів, а саме: В. Андрущенко, О. Василика, З. Варналія, Л. Вдовиченко, В. Коротуна, А. Крисоватого, С. Мочерного, С. Онишко, А. Соколовської, К. Швабія, І. Хлебнікової, серед зарубіжних – С. Брю, Р. Дорнберга, К. Мак-Коннеллі та інших.

Серед робіт, у яких розглядалися питання непрямого оподаткування, необхідно віділити наукове видання М. Кучерявенка «Курс податкового права», том IV «Непрямі податки» (2007), науково-практичний посібник Д. Гетманцева, В. Форсюк, Н. Бойко «Непряме оподаткування. Правова сутність та

адміністрування» (2014), монографію І. Лютого, А. Дриги, М. Петренко «Податки на споживання в економіці України» (2005) та монографію С. Греци, Ю. Бисаги, В. Яреми «Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні» (2016). У роботі проаналізовано наукові праці: Ю. Андрійчук «Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні» (2011), Г. Бех «Правове регулювання непрямих податків в Україні» (2001), С. Васильчук «Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків» (2015) та інші.

Вагомість зазначених проблем, необхідність у їхньому вирішенні та актуальність зумовили вибір теми цього дослідження та окреслили коло питань, які в ньому розглядаються.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження здійснювалося відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», затвердженої Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015; Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, схвалених на загальних зборах НАПрН України 03.03.2016; Плану законодавчого забезпечення реформ в Україні, схваленого постановою Верховної Ради України від 04.06.2015 № 509-VIII; Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542-р.

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України та є складовою науково-дослідної теми кафедри «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації 0117U004165). Тема дисертації затверджена Вченою радою Університету державної фіскальної служби України 20 грудня 2018 р., протокол № 13.

Мета і завдання дисертаційної роботи. Метою дослідження є з'ясування теоретичних засад правового регулювання та комплексного обґрунтування непрямого оподаткування, формування відповідних пріоритетних шляхів удосконалення податкового законодавства на основі аналізу теоретичних

розробок, узагальнення правозастосовної практики, вітчизняного та зарубіжного законодавства.

Для досягнення вказаної мети поставлено такі завдання:

- провести теоретико-правовий аналіз категорії «непряме оподаткування», розкрити принципи та функції непрямого оподаткування;
- визначити поняття, ознаки та особливості оподаткування податком на додану вартість в Україні;
- охарактеризувати основні та додаткові елементи правового механізму податку на додану вартість;
- обґрунтувати особливості нормативно-правового регулювання акцизного оподаткування в Україні;
- розкрити правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, алкогольних напоїв, пального, транспортних засобів та електричної енергії;
- визначити поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку;
- охарактеризувати правове регулювання ввізного, вивізного, сезонного та особливих видів мита в Україні;
- проаналізувати зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування та напрямки його використання в Україні;
- запропонувати шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні на сучасному етапі.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері правового регулювання непрямого оподаткування.

Предметом дослідження є правове регулювання непрямого оподаткування в Україні.

Методологічна база дослідження. Методологічну основу дисертаційної роботи становить сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання: діалектичний, історико-порівняльний, формально-юридичний, порівняльно-правовий, статистичний. Діалектичний метод, що базується на засадах єдності систем при вивченні їхніх окремих взаємозумовлених складових, застосовано під час аналізу елементів у складі цілісної структури механізму

непрямого податку, а також розроблення шляхів удосконалення правового регулювання таких елементів (підрозділи 2.1–2.6, 3.1, 3.2, 4.2-4.3). За допомогою історико-порівняльного методу досліджено процес становлення непрямого оподаткування в розрізі як загальносвітової, так і вітчизняної історії, а також узагальнено розвиток наукової думки щодо непрямого оподаткування (підрозділи 1.1, 2.1, 3.1, 4.1). Порівняльно-правовий і формально-юридичний методи використано з метою розгляду норм чинного законодавства України, а також податкового законодавства зарубіжних держав у галузі оподаткування (підрозділи 5.1, 5.2). Це дало змогу окреслити найбільш значущі моделі та конструкції податків і запропонувати деякі з них для впровадження в Україні. Застосування статистичного методу дозволило виявити динаміку зростання надходжень від сплати непрямих податків до бюджету, визначити роль цих податків у формуванні дохідної частини бюджету.

Нормативною основою дослідження є Конституція України, закони України, міжнародні нормативно-правові акти та міжнародні угоди, учасником яких є Україна, нормативно-правові акти підзаконного рівня, спрямовані на регулювання відносин у сфері правового регулювання непрямого оподаткування, а також відповідне законодавство зарубіжних держав та Європейського Союзу (далі – ЄС).

Емпіричну базу дисертаційної роботи становлять статистичні матеріали, що характеризують стан оподаткування непрямих податків та його вплив на формування дохідної частини відповідних бюджетів, політико-правова публіцистика, довідкові матеріали, рішення судів України у справах про оскарження рішень контролюючих органів, рішення Європейського суду з прав людини про застосування положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній правовій науці комплексним монографічним дослідженням, у якому з урахуванням здобутків вітчизняної та зарубіжної правової науки, а також практики реалізації законодавства України та зарубіжних

країн розкрито особливості й проблеми правового регулювання непрямого оподаткування, визначено напрями удосконалення правового регулювання непрямого оподаткування.

Підсумком проведеного дослідження стали такі наукові результати, які мають наукову новизну та практичну значущість:

уперше:

– на доктринальному рівні з урахуванням здобутків фінансового права та інших галузей права запропоновано сучасні концептуальні напрями правового регулювання непрямого оподаткування;

– сформульовано авторські визначення понять «непряме оподаткування», «принципи непрямого оподаткування», «податкова пільга податку на додану вартість», «підакцизні безалкогольні напої»;

– доведено потребу у зарахуванні 5 % надходжень від акцизного оподаткування тютюнових виробів до бюджетів об'єднаних територіальних громад та міських бюджетів з метою фінансування закладів охорони здоров'я та інвестування програм, спрямованих на попередження та припинення шкідливої звички паління; доповненні п. 161 частини першої ст. 64 Бюджетного кодексу України;

– обґрунтовано доцільність оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі та є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних; доповнення ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України) поняттям «підакцизні безалкогольні напої» та доповнення п. 215.1 ст. 215 ПК України;

– доведено необхідність у встановленні визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватися як сировина для виробництва автомобільних моторних палив, з відповідним розширенням та внесенням їх до переліку підакцизних товарів;

– аргументовано впровадження обов'язкового маркування нафтопродуктів хімічними маркерами акцизного податку в Україні для забезпечення цілісного контролю фіскальними органами за обігом нафтопродуктів, попередження

ухилення від сплати податків і запровадження дієвих методів боротьби з незаконним виробництвом та обігом нафтопродуктів в Україні;

– обґрунтовано доцільність оподаткування вивізним (експортним) митом деяких видів зернових культур (пшениця і суміш пшениці та жита (меслин), ячмінь, кукурудза, овес та інші), а також високоліквідних продовольчих товарів (мед, горіхи, лісові гриби та ягоди), що сприятиме стимулюванню переробки зернових на відповідну продукцію, навантаженню на переробні потужності України, створенню нових робочих місць, появі умов для залучення інвестицій до сфери переробки сільськогосподарської зернової продукції та збільшенню надходжень до державного бюджету за рахунок сплачених податків і зборів;

– класифіковано проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування на чотири групи: проблеми правового характеру; проблеми організаційного характеру; проблеми економічного характеру; проблеми соціально-психологічного характеру;

– на основі аналізу зарубіжного досвіду встановлено, що суттєві відмінності у підходах до адміністрування непрямого оподаткування зумовлені різними поглядами на встановлення непрямих податків та визначення їхніх елементів;

удосконалено:

– положення фінансово-правової науки про ознаки непрямого оподаткування та їхню класифікацію шляхом узагальнення ознак непрямого оподаткування і непрямих податків, виокремлення їх у групи: правові та економічні ознаки непрямого оподаткування; загальні та спеціальні ознаки непрямих податків;

– принципи непрямого оподаткування за допомогою поділу на загальні та спеціальні принципи непрямого оподаткування;

– положення фінансово-правової науки про функції непрямого оподаткування та їхню класифікацію шляхом згрупування функцій непрямого оподаткування у два блоки: основні функції непрямого оподаткування (фіскальна та регулювальна, остання своєю чергою охоплює стимулювальну й

дестимулювальну підфункції) та додаткові функції непрямого оподаткування (контрольна та розподільна);

– визначення понять «податок на додану вартість», «акцизний податок», «МИТО», «ввізне МИТО», «вивізне МИТО»;

отримали подальший розвиток:

– положення щодо законодавчого закріплення визначення категорії «непрямі податки» – це податок на додану вартість, акцизний податок та МИТО, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що входять як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та справляються відповідно до ПК України та Митного кодексу України (далі – МК України);

– пропозиції про необхідність у доповненні наявних принципів податкового законодавства принципом податкового регулювання економіки й принципом стимулювання підприємницької виробничої діяльності з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 4 ПК України;

– положення щодо потреби у диференціації ставок податку на додану вартість, установленні зниженої ставки у розмірі 7 % на операції з постачання товарів (робіт, послуг) першої необхідності та підвищеної ставки у розмірі 25 % для предметів розкоші, що буде відповідати принципам соціальної справедливості, і зменшенні ставок оподаткування на соціально значущі товари (роботи, послуги), стимулюванні зростання сукупного попиту, а також підвищенні платоспроможності населення;

– пропозиції щодо перегляду податкових пільг податку на додану вартість, їхнього уточнення, систематизації та приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС шляхом переведення деяких операцій з категорії звільнених у категорію операцій, що оподатковуються за зниженою ставкою з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 193 ПК України;

– положення щодо узагальнення операцій та об'єктів податку на додану вартість (вилучення ст. 196 ПК України, яка визначає операції, що не є об'єктом оподаткування, а перелік відповідних операцій, що містить стаття, віднести до ст.

197 ПК України як операції, звільнені від оподаткування) з метою систематизації операцій, що не є об'єктом оподаткування, та визначення їх саме переліком операцій, які звільнені від оподаткування;

– пропозиції про доцільність запровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований / неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо), що сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище;

– пропозиції щодо започаткування практики акцизного оподаткування кави, а також віднесення її до переліку підакцизних продуктів;

– дослідження загальних засад справляння непрямих податків відповідно до права ЄС (з урахуванням актуальних процесів щодо їхнього оцінювання та перегляду), що дозволило виявити схожі та відмінні риси правового механізму непрямих податків в Україні та ЄС;

– напрями вдосконалення податкового законодавства України з питань непрямого оподаткування на шляху його наближення до права ЄС у контексті усунення термінологічних неточностей та розроблення єдиного понятійного апарату щодо механізму адміністрування непрямих податків, підвищення ролі регулювальної функції непрямих податків.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що зроблені висновки та рекомендації можуть бути використані в:

– *освітньому процесі* – під час викладання навчальної дисципліни «Актуальні питання фінансового права» (акт впровадження результатів наукового дослідження в освітній процес Університету державної фіскальної служби України від 02.11.2020);

– *науково-дослідній сфері* – для подальшого розроблення та вирішення проблем, пов'язаних із правовим регулюванням непрямого оподаткування (акт про впровадження у наукову діяльність Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України від 10.03.2020, акт

про впровадження у наукову діяльність кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Університету державної фіскальної служби України від 01.11.2020);

– *правотворчості* – з метою вдосконалення чинних і розроблення нових нормативно-правових актів з питань непрямого оподаткування (довідка Комітету з питань фінансів, податкової та митної політики Верховної Ради України № 04-32/10-2020/145340 від 31.08.2020);

– *правозастосуванні* – для більш точного розуміння правової сутності відносин з оподаткування непрямих податків, при тлумаченні та застосуванні норм законодавства в діяльності органів державної влади (довідки про впровадження у практичну діяльність Державної фіскальної служби України від 03.01.2020; Головного управління ДФС у Вінницькій області від 12.02.2020; Головного управління ДФС у Київській області від 28.02.2020, Головного управління ДФС у Харківській області від 04.11.2020).

Особистий внесок здобувача. Викладені в дисертації наукові положення, висновки й рекомендації, що виносяться на захист, одержані здобувачем самостійно. Ідеї та розробки співавторів у дисертації не використані.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертації та практичні рекомендації оприлюднювалися на міжнародних науково-практичних та наукових конференціях, круглих столах, зокрема: «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (м. Ірпінь, 23 листопада 2018 р.), «Україна в системі сучасного міжнародного правопорядку та європейської інтеграції: загальнотеоретичні та практичні проблеми» (м. Київ, 18 грудня 2018 р.), «Актуальные вопросы противодействия коррупции: взгляд ученого и практика» (г. Семей, 15 ноября 2018 г. – 15 декабря 2018 г.), «Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage» (Arad, Yauary 25–26, 2019), «Вороновські читання: судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування» (м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р.), «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (25 березня 2020 р., м. Ірпінь), «Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та

поведінкових наук – 2020» (м. Чернігів, 23–24 квітня 2020 р.), «Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень» (м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 р.), «Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні» (м. Ужгород, 8–9 травня 2020 р.), «Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України» (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.), «Шляхи реформування юридичних наук у Європейський простір: теоретико-правовий аспект» (м. Херсон, 19 травня 2020 р.), «Інтеграція юридичної науки і практики в сучасних умовах» (м. Запоріжжя, 21–22 серпня 2020 р.), «Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи» (м. Одеса, 25 вересня 2020 р.), «Актуальні проблеми юридичної науки та практики в XXI столітті» (м. Рівне, 16–17 жовтня 2020 р.), «Актуальні питання розвитку державності та правової системи в сучасній Україні» (м. Запоріжжя, 30–31 жовтня 2020 р.).

Публікації. Основні положення та результати дослідження відображено у 45 наукових працях, з яких: 1 одноосібна монографія, 21 наукова стаття у фахових виданнях України; 8 наукових статей у міжнародних фахових журналах та виданнях, внесених до міжнародних наукометричних баз; 15 публікацій за матеріалами науково-практичних конференцій.

Структура й обсяг дисертації обумовлені предметом, метою та завданнями дослідження, логікою й послідовністю розкриття теми та викладення отриманих результатів. Робота складається з анотації, вступу, п'ятих розділів, що містять сімнадцять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 480 сторінок, з них основного тексту – 375 сторінок. Список використаних джерел налічує 600 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1. **Методологія та сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні**

Питання непрямого оподаткування було предметом досліджень різних учених. Над проблемами природи та сутності непрямого оподаткування, працювали як юристи так і представники економічної теорії, державного управління, політології, соціології та філософії, чії праці слугують методологічним підґрунтям роботи. Однак правові, політичні та економічні зміни спонукають до переосмислення окремих світоглядно-методологічних засад непрямого оподаткування крізь призму сучасності, наповнення їх новим змістом з урахуванням особливостей розвитку суспільних відносин у сфері формування та реалізації фінансової безпеки держави.

Як зауважує Д. Вінницький [2, с. 6], методологічною основою дослідження є система філософських знань, що формулює основні вимоги до наукових теорій, до визначення сутності досліджуваних явищ. Водночас, на думку Г. Федотової «важливим для успішного вивчення заявленого предмета дослідження є усвідомлення того, що: 1) методологія і метод співвідносяться як ціле та частина, як система та її компонент; 2) методологічне знання існує у двох основних формах: а) методологічні концепції; б) окремі методи» [3, с. 11].

Вважаємо, що істинність наукового результату залежатиме від правильності обрання конкретного методу дослідження. Вивчаючи складну економіко-правову природу непрямого оподаткування ми застосовували міждисциплінарний підхід, що дозволив, на нашу думку, досягти найбільшої ефективності у вирішенні завдань, поставлених у ході дослідження. Застосування зазначеного підходу посприяв інтеграції знань завдяки взаємодії різних наук та їх методів

(фінансового права, економічної теорії, державного управління, політології, філософії, історії, соціології тощо).

В якості філософсько-світоглядного підходу та основи для аналізу стану правового регулювання непрямого оподаткування у дисертації було використано діалектичний метод наукового пізнання. Застосування діалектичного методу дослідження допомогло створити базу для вагомих теоретичних узагальнень, дозволило встановити складові механізму правового регулювання непрямого оподаткування, з'ясувати важелі впливу непрямих податків на державно-правові процеси. Таким чином було здійснено визначення понять «непрямі податки», «непряме оподаткування», «принципи непрямого оподаткування», «підакцизні безалкогольні напої» та ін.

Історико-порівняльний метод дав змогу дослідити питання, пов'язані із багатовіковим процесом формування та еволюції непрямого оподаткування. Сучасний процес право- та державотворення багато в чому завдячує історичним факторам, а тому, дослідження непрямого оподаткування, потребує врахування не лише особливостей сьогодення, а й аналізу усього процесу його формування та подальшого розвитку. Використання даного методу також дало змогу визначити та глибше зрозуміти чинники, які впливають на стан правового регулювання непрямого оподаткування. За його допомогою було з'ясовано закономірності розвитку науки фінансового права, вдосконалення її категоріального апарату, що неодмінно пов'язані із правовим регулюванням непрямого оподаткування, а також еволюцію поглядів науковців на непрямі податки на різних етапах право- та державотворення.

У процесі дослідження широко використовувався порівняльно-правовий метод, який дозволив визначити характерні особливості правового регулювання непрямого оподаткування у зарубіжних країнах шляхом порівняння норм національного законодавства у сфері оподаткування та прикладів правозастосовної практики.

Формально-юридичний метод застосовувався під час аналізу положень нормативно-правових актів у сфері непрямого оподаткування, актів

правозастосування, документів міжнародних організацій та рішень Європейського суду з прав людини. Це дозволило окреслити найбільш значимі моделі та конструкції податків і запропонувати деякі з них для впровадження в Україні.

Застосування статистичного методу у дослідженні дозволило виявити динаміку зростання надходжень від сплати непрямих податків до бюджету, визначити роль цих податків у формуванні дохідної частини бюджету.

На становлення процесу правового регулювання оподаткування суттєво вплинули доктринально-теоретичні дослідження вітчизняних учених, які займалися розкриттям проблематики правового регулювання публічних доходів, податкової системи (Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, Н. Пришва), основних засад становлення податків та зборів, процесу оподаткування (Д. Гетманцев, О. Головашевич, І. Заверуха, І. Криницький, Т. Латковська, О. Лукашев, А. Монаєнко, О. Музика- Стефанчук, О. Орлюк, П. Пацурківський, Ю. Ровинський, О. Рябченко, О. Солдатенко, Г. Толстоп'ятенко), джерел податкового права (О. Дмитрик), питання податкового контролю (Л. Савченко), специфіки правового регулювання оподаткування фізичних та юридичних осіб (В. Білоус, О. Бризгалін, Т. Мацелик, Ю. Оніщик, С. Пепеляєв, Д. Приймаченко, В. Рядінська), правового регулювання інформаційного забезпечення у сфері справляння податків (А. Новицький), адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДФС України (Н. Литвин), правового забезпечення фінансової безпеки України (О. Бригінець).

Особливий науковий інтерес з методологічного погляду викликають дисертаційні роботи, що присвячені проблематиці непрямих оподаткування в цілому та і непрямим податкам зокрема, а саме: А. Крисоватого «Непрямі податки в Україні: теорія і практика» (1994 р.) [4], Г. Бех «Правове регулювання непрямих податків в Україні» (2001 р.) [5], А. Дриги «Непрямі податки в системі регулювання суспільного добробуту» (2002) [6], Н. Злепко «Мито як фіскальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики» (2005 р.) [7], М. Шаренко «Правовий статус платника податку на додану вартість в Україні» (2010 р.) [8], Ю. Андрійчук «Правове регулювання відшкодування податку на

додану вартість в Україні» (2011) [9], С. Васильчук «Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків» (2015 р.) [10], О. Оксенюк «Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України» (2015 р.) [11], М. Казацької «Правове регулювання акцизного податку в Україні» (2019 р.) [12] та інші.

Питання гармонізації податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування досліджено в дисертаціях таких вчених як: А. Нонко «Податки в Україні та державах–членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз» (2005 р.) [13], К. Яценко «Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування» (2005 р.) [14], Ю. Федчишин «Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті угоди про асоціацію» (2016 р.) [15], М. Ярош «Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС» (2018 р.) [16], С. Владика «Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі» (2016 р.) [17].

Фундаментальною працею щодо адаптації українського законодавства з непрямого оподаткування до директив Євросоюзу, порівняльного аналізу розділів V і VI Податкового кодексу України з директивами Ради ЄС, що містять гармонізовані норми зі справляння ПДВ і акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби, висвітлення сучасного стану і проблем наближення акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Україні до законодавства ЄС є монографія за ред. А. М. Соколовської «Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС» (2017 р.) [18].

Важливим науковим здобутком є монографія І. Лютого, А. Дриги, М. Петренко «Податки на споживання в економіці України» (2005) [19], в якій систематизовано об'єкти непрямого оподаткування, визначено його особливості та завдання, а також науково-практичний посібник Д. Гетманцева, В. Форсюк, Н. Бойко «Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування» (2014

р.) [20], присвячений найбільш значущим проблемним питанням непрямого оподаткування у вітчизняній правозастосовній практиці. У монографії С. Греци, Ю. Бисаги, В. Яреми «Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні» (2016 р.) [21] розглянуто основоположні засади правового регулювання адміністрування ПДВ, наведено визначення поняття адміністрування ПДВ, розкрито його мету та принципи, розкрито елементи правового механізму ПДВ, акцентується увага на особливостях електронного адміністрування цього податку.

Безумовно, цінною є серія колективних праць та монографій з проблематики акцизної політики Науково-дослідного інституту фіскальної політики, опублікованих в різні роки, а саме: «Трансформація акцизної політики України» (2015 р.) [22], «Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР (2017 р.) [23], «Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект» (2018 р.) [24], «Dialectics of the reform of the excise taxation of tobacco products in Ukraine: eurointegration aspect» (2018 р.) [25], «Актуальні проблеми запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів» (2019 р.) [26], «Modernization of the Control System for Production and Turnover of Tobacco Products (2020 р.) [27], «Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів» (2020 р.) [28], «Удосконалення податкової системи України в контексті викликів та загроз, спричинених поширенням COVID-19» [29] та інші.

Правову природу, поняття, сутність, особливості та специфіку структури митних правовідносин, виокремлення та дослідження фінансово-правового аспекту митних відносин, висвітлення фінансово-правового статусу контролюючих органів у сфері реалізації державної митної політики, особливості правового регулювання митних відносин в країнах ЄС розглянуто у монографії Ю. Оніщика «Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект» (2013 р.) [30].

На особливу увагу заслуговують монографії В. Л. Андрущенка та Т. В. Тучак «Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція)» (2013 р.) [31] та «Податкова держава» (2016 р.) [32], де на прикладі держав Заходу розкрито виникнення й сутність традиційних уявлень про оподаткування, поняття, інститути та явища податкової держави.

У межах спеціальності 12.00.07- адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право необхідно виокремити наукові праці М. Кучерявенка [33; 34; 35; 36; 37; 38; 39] з податково-правової проблематики, серед яких монографії, підручники та навчальні посібники, статті у фахових виданнях України та інших держав, науково-практичні коментарі до податкового законодавства тощо.

Водночас питання непрямого оподаткування розглядаються у наукових статтях. Корисною у цьому сенсі є публікація О. Дроздовської, О. Озерчук «Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України» (2017) [40] у якій зазначено, що вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих податків не має чіткої мети та стратегії, що потребує формулювання стратегії такого співвідношення, спираючись не тільки на зарубіжний досвід, а й на теперішній розвиток економіки країни, менталітет населення та його платоспроможність.

Під час дослідження правового регулювання непрямого оподаткування, не применшуючи здобутки наведених авторів, варто зауважити, що в деяких напрямках сформувалися достатньо колізійні питання, спірні судження. Тому автор вважає за необхідне узагальнити відповідний теоретичний досвід, практичний матеріал і вперше обґрунтувати на цій основі відповідні висновки та рекомендації щодо правового регулювання оподаткування непрямого оподаткування в Україні.

Зокрема, огляд вітчизняних джерел дозволяє стверджувати, що до сьогоденного дня ще й досі не сформовано єдиного підходу до розуміння самого поняття непрямого оподаткування. І. Чугунов та О. Жукевич [41, с. 64] непряме оподаткування пропонують розглядати як механізм формування доходів

бюджету в системі перерозподілу фінансових ресурсів між державою і кінцевими споживачами. Законодавча невизначеність цієї категорії зумовлює необхідність законодавчого закріплення поняття «непряме оподаткування» з відповідним внесенням змін та доповнень до ПК України [42]. Так, пропонуємо доповнити ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Непряме оподаткування - законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та мита), визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів і суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету».

На нашу думку, дослідження непрямого оподаткування необхідно розпочати із виокремлення непрямого оподаткування як відмінної форми оподаткування від прямого оподаткування, що дасть змогу проаналізувати їх особливості на сучасному етапі, проблемні аспекти та шляхи вирішення.

Як слушно зазначає В. Гусева [43, с. 87], на зміст інституту непрямого оподаткування, його співвідношення з іншими видами обов'язкових платежів впливає багато факторів (тип адміністративно-територіального устрою, особливості етапу розвитку, на якому перебуває держава, тощо).

Ю. Іванов [44] вважає, що початком розвитку непрямого оподаткування можна вважати появу податків з обороту, які з часом трансформувалися у податок з продажів або податок на додану вартість.

Інші вчені [20, с. 23-24] зауважують про те, що до питання про різницю сучасного прямого та непрямого оподаткування з юридичного погляду можна додати таку ознаку, як різниця в юридичних об'єктах оподаткування (елементі податку) - коли при прямому оподаткуванні об'єктом завжди є речі або дохід, а при непрямому оподаткуванні — операції або дії. При цьому у правовідносини зі сплати прямого податку вступають, як правило, дві сторони - держава та платник, правовідносини зі сплати непрямого податку є тристоронніми. До складу сторін

таких відносин фактично включається також і фактичний платник податку – споживач.

В. Гусєва [43, с. 86-89] зауважує, що інститут непрямого оподаткування характеризується кількома принциповими рисами, а саме:

а) розрив формального й реального платників податків, в умовах якого кошти в рахунок податкового обов'язку вносить формальний платник, що одержав їх при розрахунку за надану продукцію, роботи, послуги від реального платника, тоді як при прямих податках обов'язок сплати податку делегується власникові майна або доходів і здійснюється за рахунок його коштів;

б) законодавче закріплення підстав перекладання податку з формального платника на реального, коли конструкція непрямого оподаткування припускає використання специфічних моментів при обчисленні, сплаті суми податку, механізмі бюджетного відшкодування, які фактично і реалізують загальну концепцію перекладання податку;

в) непрямі податки чітко розмежують складові податкового обов'язку, коли розмежування формального й реального платника припускає й певну диференціацію в реалізації елементів податкового обов'язку (обов'язок по сплаті податку здійснюється формальним платником, але за рахунок коштів платника реального). В той же час при прямому оподаткуванні й обов'язок обліку, і обов'язок сплати, і обов'язок звітності реалізується зобов'язаною особою – платником;

г) об'єктом оподаткування по непрямих податках виступає вартість обороту, яка має динамічний характер і виражає приріст вартості, її збільшення, що досягнуте саме на цьому етапі обороту;

д) сполучення індикативних і фактичних способів визначення об'єкта оподаткування й форм стягнення, при яких непрямі податки допускають орієнтацію на певні форми прогнозів і припущень. Це положення можна ілюструвати й способом непрямого визначення податкового обов'язку по податку на додану вартість, що застосовувався в Україні;

е) місце непрямих податків у структурі ціни реалізації, коли їх легалізація зв'язується саме з оборотом товарів, робіт, послуг, моментом зміни власника на стадії обігу. Принциповою особливістю характеристики непрямих податків є участь їх у формуванні ціни реалізації. Прямі податки навпаки беруть участь у цьому процесі на стадії виробництва й ураховуються самим виробником [43, с. 86-89].

Учений М. Ярош [16, с. 6] до ознак непрямого оподаткування відносить: існування носія податку, що юридично не визначений як учасник податкових відносин, але де-факто частково виступає носієм податкового тягаря; момент включення непрямих податків до ціни товару на стадії його реалізації; регресивний характер непрямого оподаткування; можливість дії непрямих податків як стимулятора або стримувача споживчого попиту; момент неврахування податкоспроможності фактичного носія податку.

Таким чином, досліджуючи праці вчених щодо особливостей інституту непрямого оподаткування, можна дещо узагальнити найсуттєвіші його ознаки та виокремити їх у дві групи: правові ознаки та економічні ознаки непрямого оподаткування. Вважаємо, що до правових ознак непрямого оподаткування належать: законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; розрив цілісної системи обов'язків платника податку (реальний платник сплачує податок, тоді як формальний платник веде податковий облік та звітність); можливість регулювання за допомогою правових важелів рівня споживання населенням певних груп товарів; здатність регулювання державою за допомогою непрямого оподаткування деяких видів виробництва. Економічними ознаками непрямого оподаткування є такі, як: швидкість наповнення та постійність надходження до бюджету через потреби населення у споживанні товарів, робіт та послуг; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння; здатність до збільшення ціни товарів, робіт і послуг за рахунок включення непрямих податків до ціни; ефективність наповнення дохідної частини Державного бюджету України [45, с. 9-10].

Огляд наукових джерел дозволяє стверджувати, що учені по-різному трактували поняття непрямих податків. Так, М. Кучерявенко [39, с. 60] непрямыми податками називає податки, які стягуються в процесі придбання матеріальних благ та визначаються розміром споживання, включаються як надбавка до ціни реалізації товару і сплачуються споживачами. В. Андрущенко [46] під непрямыми податками розуміє податки, що включаються у вигляді надбавки до цін товарів і оплачуються споживачем. Це обов'язкові платежі, які сплачуються платником опосередковано через цінові механізми. Суб'єктом оподаткування стає продавець товару, який виступає посередником між державою і платником (споживачем товару чи послуги). А. Соколовська, Т. Єфименко, І. Луніна [47] непрямыми податками називають податки, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів та послуг, розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається на основі вартісних або кількісних характеристик здійснюваних ним оподатковуваних операцій. С. Осадчий [48, с. 12] визначає непрямі податки як ті, що встановлюються державою у вигляді частки у ціні товару, не спрямовані на конкретного платника податку та оподатковують предмети споживання. На думку М. Ярош [16, с. 4], непрямі податки - акцизні та митні податкові платежі до бюджетів, що додаються до ціни або тарифу, стягуються з реалізації товару чи послуги, характеризуються наявністю носія податкового тягаря в особі споживача та платника податку – виробника товару чи послуги і одночасно є інструментом перерозподілу фінансових ресурсів між суб'єктами економічних відносин. На думку Н. Ривак [49, с. 14], непрямыми є податки, що сплачуються юридичними особами або фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності за умови, що такі податки відносяться до витрат (собівартості) або стають надбавкою до ціни, збільшуючи останню. У словнику фінансово-правових термінів зазначено, що «непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару чи послуги і платником яких є кінцевий споживач цього товару чи послуги» [50, с. 324]. Отже, до сьогодення ученими досі не

сформовано єдиного підходу до розуміння категорії «непрямі податки» (Додаток Б).

Законодавча невизначеність цієї категорії зумовлює необхідність закріплення поняття «непрямі податки» з відповідним внесенням змін та доповнень до ПК України. Наприклад, у Податковому кодексі Грузії в ст. 8 визначається непрямий податок як «податок (податок на додану вартість, акциз, податок на імпорт), що встановлюється у вигляді надбавки до ціни поставлених (імпортованих) товарів або (та) наданих послуг і сплачується споживачем (імпортером) при придбанні (імпорті) товарів або (та) послуг за ціною, збільшеною на суму цього податку» [65]. Податковий кодекс Республіки Казахстан п. 2 ст. 189 передбачає, що для цілей застосування міжнародних договорів непрямими податками визнаються податок на додану вартість, акцизи [66]. І хоча, на нашу думку, таке визначення не є досконалим, не розкриває сутності цих платежів, не дає їх повної характеристики, однак на законодавчому рівні закріплює перелік непрямих податків.

Ураховуючи позитивний зарубіжний досвід, вважаємо доцільним також законодавче закріплення непрямих податків, визначивши вичерпний перелік таких платежів у податковому законодавстві та доповнення ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Непрямі податки - це податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та справляються відповідно до ПК України та МК України». На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування непрямих податків і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

Дійсно, серед вітчизняних учених у науці податкового права існують різні погляди, як щодо непрямого оподаткування та непрямих податків, так, зокрема, і щодо власне самого поділу податків на прямі та непрямі. Як відомо, вперше необхідності розподілу податків на прямі й опосередковані приділив увагу Дж. Локк під час дослідження природи оподаткування ще наприкінці XVII ст. Ученим

було запропоновано використовувати як підставу такої класифікації критерій перекладання податків, за яким усі податки, що не перекладаються, належать до прямих, а ті, що включають механізм перекладання, – до непрямих податків [67, с. 121].

На думку Н. Ривак [49, с. 14], «існуючі в науковій літературі різноманітні критерії поділу податків на прямі та непрямі є суперечливими та не дають змоги здійснити чітке й однозначне групування усіх податків». Дослідження цього питання дало змогу вченому дійти висновку, що поділ податків на прямі та непрямі доцільно здійснювати за критерієм джерела сплати.

Д. Волков [68, с. 29] також зазначає про те, що серед фахівців триває дискусія щодо доцільності та обґрунтованості розподілу податків за формою оподаткування на прямі та непрямі. Вченим зазначено два принципових підходи: перший полягає в тому, що такий розподіл податків не має під собою економічного підґрунтя і відповідно виокремлювати такі види податків недоцільно; другий заснований на тому, що між податками існує низка відмінностей, прояв яких потребує їх подальшого дослідження.

А. Дрига [6, с. 6] вважає, що поділ податків на прямі і непрямі має базуватись на врахуванні двох критеріїв – перекладності і платоспроможності платника. Даний підхід дозволяє вченому «трактувати непрямі податки як такі, що встановлюються в цінах товарів та послуг і розмір яких для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів». Остання ознака заслуговує на увагу, оскільки розмір непрямого податку прямо не залежить від рівня доходу платника податку.

В. Андрущенко [46] дійшов висновку, що на сьогодні відсутні вагомі теоретичні аргументи щодо виокремлення прямих та непрямих податків. Він вказує на архаїчність та надмірні умовності такого розподілу, що не відповідає вимогам сучасного рівня фінансової науки у сфері оподаткування та фінансів. Так, на початку ХХ ст. відомими західними теоретиками виокремлювалося до 10 різних версій розподілу податків на прямі та непрямі. Серед них варто відмітити такі, як: перекладність податку з виробників на споживачів; порядок оцінки

платоспроможності платника податку; спосіб справляння податку; тісний зв'язок оподаткування з платником податку чи видом діяльності; характер взаємовідносин між платниками податків та державою; регресивність податкових зобов'язань.

Необхідно зазначити, що саме багатогранність прояву податку потребує виокремлення та поєднання кількох ключових ознак, за якими податок доцільно визначати як прямий чи непрямий. Такого підходу дотримуються вітчизняні фахівці І. Лютий, А. Дрига та М. Петренко, які класифікують податки як «прямі чи непрямі за критеріями перекладності податкового зобов'язання та платоспроможності платника» [19]. Відповідно, на їх думку: «...непрямі податки слід трактувати як податки, що встановлюються у ціні товарів та послуг і їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів».

Погоджуючись із зазначеним підходом щодо визначення непрямих податків, Д. Волков [68, с. 30] зауважує, що: «характеристика зазначених критеріїв потребує певного уточнення. По-перше, необхідно акцентувати увагу не на встановленні непрямих податків у цінах товарів та послуг, а на формі їх включення до ціни. Можливі два варіанти такого включення – у формі самостійної складової ціни та у формі частини об'єкта оподаткування, який є складовою ціни товару чи послуги. Тому виваженою є позиція поєднання кількох критеріїв для класифікації податку як прямого і відповідно непрямих. Одним із таких критеріїв має бути форма включення податків до ціни. Тобто, при непрямій формі податки включаються до ціни продукції чи послуги безпосередньо як окрема складова, а при прямій формі – як складова бази оподаткування».

Зазначимо, що при характеристиці непрямих податків А. Гур'єв [69, с. 7-10] акцентував увагу на деяких способах при поділі прямих і непрямих податків:

«а) перший спосіб виходив із виділення розходжень прямих і непрямих податків за ознакою сплати (прямі - сплачуються до казни дійсними платниками; непрямі - перераховуються до казни третіми особами, а потім перекладаються на дійсних платників);

б) другий спосіб припускав як критерій класифікації зовнішню ознаку способу стягнення (прямі - стягуються по окладних аркушах, кадастрах; непрямі - сплачуються відповідно до тарифної системи);

в) третій спосіб розглядав як основу класифікації економічну підставу стягнення податку (прямі - сплачуються з виробництва; непрямі – зі споживання)».

Уважаємо цікавим підхід до класифікації непрямих податків І. Кучерова [70, с. 39], який виділяє: «індивідуально-непрямі – податки щодо певних груп товарів (акцизи); універсальні – непрямі податки щодо всіх або практично всіх товарів, робіт, послуг (податок на додану вартість, податок з продажів); мита – податок, що стягується з осіб, які здійснюють експортно-імпортні операції».

О. Чередниченко обґрунтовує поділ непрямих податків за характером торгівельної діяльності, на цій основі виділено дві групи: внутрішня торгівля пов'язана з використанням податку на додану вартість, акцизного податку і в минулому – фіскальних монополій; зовнішня торгівля характеризується встановленням податків на зовнішньоекономічну діяльність – непрямих податків, які нараховуються при переміщенні предметів та послуг через митний кордон: митні податки на експортовані та імпортовані товари і частково акцизним податком та податком на додану вартість [71, с. 4].

Унаслідок узагальнення та систематизації різноманітних думок і позицій учених О. Оксенюк [72, с. 401] визначає такі три підходи: «1) окремі вчені засуджують і називають шкідливим непряме оподаткування, вважаючи, що податкова система може ефективно функціонувати лише за рахунок прямих податків; 2) інші автори віддають перевагу непрямим податкам перед прямими і бажають заснувати податкову систему винятково або переважно на непрямому оподаткуванні; 3) багато вчених визнають безумовну необхідність як прямих, так і непрямих податків, до того ж деякі наближуються до прибічників непрямих оподаткування, а деякі – до його противників».

О. Сотніченко [73, с. 8] зазначає, що непрямі податки мають потужний регуляторний потенціал, а реалізація регуляторного потенціалу непрямих податків у сфері регулювання товарообороту дає змогу впливати на параметри соціально-економічного розвитку, не викликаючи при цьому значних втрат бюджету. На думку інших учених [74, с. 27], переваги непрямих податків пов'язані насамперед з їх роллю у формуванні доходів бюджету. А. Дрига виділяє такі переваги непрямих податків: «...характеризуються високою швидкістю надходження до бюджету, оскільки їх перерахування відбувається відразу ж після реалізації товару чи послуги; застраховані від ризику їх несплати у випадку нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства; властива постійність надходжень, зважаючи на наявність постійної потреби населення у споживанні товарів та послуг; характеризуються відносною рівномірністю надходжень у територіальному розрізі, що забезпечується характером їх справляння; диференціюючи податкові ставки, держава може здійснювати рівномірний розподіл податкового навантаження на різні соціальні верстви населення, створювати умови для мінімальних стандартів життя, тим самим реалізуючи принцип соціальної справедливості в системі суспільного устрою; сукупність позитивних властивостей непрямих податків (надійності, постійності, повноти, швидкості надходжень тощо) спонукає систему державного управління створювати сприятливі організаційно-економічні та правові умови для підвищення ділової активності, розвитку бізнесової діяльності; не формують у їх платників так званого «фіскального» синдрому, є для них менш помітними, оскільки сплачуються не як податки, а через включення в ціну товару, що купується, при цьому платник непрямих податку може ухилитися від його сплати, прийнявши рішення не купувати товар» [6, с. 6].

Серед особливостей сучасних непрямих податків М. Кучерявенко [37, с. 22] виділяє такі: «розірвання формального та реального платників податків; непрямі податки входять як елемент у ціну реалізації товару; непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками; об'єктом оподаткування при непрямому

оподаткуванні виступає вартість обороту; законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння». Разом із тим, Н. Демчишак перевагами непрямого оподаткування зазначає наступні: «...бюджетні - регулярність та значні суми надходжень до бюджету; економічні - регулювання, тобто стимулювання (стримування) розвитку окремих виробництв, регулювання процесу споживання і, таким чином, вплив на економіку загалом; фіскально-технічні - для кінцевого споживача непрямі податки зручніші, адже їх визначають розміром споживання, не мають примусового характеру, не потребують накопичення значних сум; психологічні - непрямий податок входить до ціни товару (послуги) і якщо платник і усвідомлює, що ціна підвищена через податок, то він усе одно отримує натомість необхідний продукт; територіальні - споживання більш-менш рівномірне у територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напруження у міжрегіональному розподілі доходів» [75, с. 210].

Як зазначають вітчизняні вчені [20, с. 29], до загальних рис непрямого податку належать такі: законність встановлення податку, що полягає у встановленні його виначеним Конституцією державним органом та відповідно до чинної процедури (принцип, що не завжди виконується в нашій державі в частині строків внесення змін до елементів відповідних податків); публічність податку, що полягає в односторонній реалізації державою права на встановлення податку на власній території (реалізація податкового суверенітету), якому кореспондує публічно-правовий обов'язок платника сплачувати податок; обов'язковість сплати податку, що передбачає загальнообов'язковість виконання платниками їх публічних зобов'язань із сплати податків; майновий характер податку, що передбачає сплату податку передусім грошима, в окремих випадках - іншим майном; перехід права власності в процесі сплати податку, що передбачає примусове відчуження частини майна платника в процесі оподаткування на користь держави; встановлений порядок сплати податку, що передбачає належне виконання податкового зобов'язання платника податку лише при дотриманні всіх

встановлених процедур із його сплати (обрахування податку, подання декларації, сплати податку); нецільовий характер податку, що передбачає зарахування податку до загального фонду державного або місцевого бюджету без заздальгідь встановленої мети його використання. В Україні зазначена ознака порушується саме щодо непрямих податків, цілий ряд з яких передбачає цільове використання коштів, отриманих у процесі оподаткування як виняток із загального правила (наприклад, акцизний податок на нафтопродукти); примусовий платіж, що передбачає можливість державного примусу в процесі оподаткування, не виключаючи сплати податку за загальним правилом добровільно; безумовність, що передбачає сплату податків незалежно від умов та неможливість повернення сплаченого відповідно до законодавства податку; індивідуальна безвідплатність, яка передбачає неможливість одержання платником податку індивідуального зустрічного еквівалентного задоволення від держави за сплату ним податку та водночас передбачає обов'язок держави забезпечити гарантовані соціальні стандарти життєдіяльності для власних громадян-платників податку, що мають на це право відповідно до закону [20, с. 30].

На думку К. Міняйленко: «...непрямі податки, на відміну від прямих, більш ефективні у фіскальному аспекті, оскільки оподатковують споживання, яке, в свою чергу, є більш стабільною і негнучною величиною, ніж прибутки; від них важко ухилитись і досить легко контролювати їх сплату; регресивні в соціальному аспекті і здійснюють досить значний вплив на загальні процеси ціноутворення. Переваги непрямих податків: регулярне надходження коштів до бюджету; регулювання деяких видів виробництва, споживання; не мають примусового характеру, оскільки непрямі податки визначаються розміром споживання; непрямі податки знімають напругу в міжрегіональному розподілі доходів, оскільки споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі» [76, с. 101-103].

Аналізуючи особливості непрямих податків, автором [77, с. 125] узагальнено їх ознаки та класифіковано у дві групи, а саме: загальні ознаки непрямих податків та спеціальні ознаки непрямих податків. Так, до загальних ознак непрямих податків можна віднести: законність встановлення, публічність,

обов'язковість сплати, майновий характер, перехід права власності в процесі сплати податку, встановлений порядок сплати, нецільовий характер, примусовість сплати, безумовність, індивідуальна безвідплатність. До спеціальних ознак непрямих податків належать: розірвання формального та реального платників податків; диференціювання складових податкового обов'язку між формальним і реальним платниками; законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; включення у вигляді надбавки до ціни реалізації товарів, робіт та послуг; швидке надходження до бюджету; відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі; охоплення товарів громадського споживання та послуг, робіт; непрямі податки застраховані від ризику їх несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

Як бачимо, у науці податкового права є різні погляди як щодо непрямого оподаткування в Україні в цілому, так і зокрема щодо відмінностей прямих й непрямих податків, ознак, особливостей, переваг та недоліків, шляхів реформування непрямого оподаткування. Можна стверджувати про те, що позитивні властивості непрямого оподаткування значно перевищують його негативні прояви чи недоліки, що підтверджується запровадженням цих платежів у податкову систему України та їх постійним реформуванням. Аналізуючи наукові погляди про поняття, ознаки, особливості, переваги та недоліки непрямих податків, можна дійти висновку, що серед учених не існує єдиної думки в цьому питанні. Разом із тим, під час розбудови податкових систем непрямыми податками відводилася значна роль. Як свідчить зарубіжний досвід, непрямі податки за умілого їх використання досить успішно виконували покладені на них функції. Загалом же співвідношення між прямими і непрямыми податками має встановлюватися залежно від відобраних орієнтирів та пріоритетів державної фіскальної політики. Процес подальшого вдосконалення податкового законодавства щодо непрямого оподаткування у нашій державі потребує виваженого підходу як науковців, так і практиків для досягнення певного балансу

між прямими та непрямими податками, максимального збалансування фіскального та регулюючого потенціалу непрямих податків.

1.2. Принципи непрямого оподаткування

Ефективне функціонування будь-якої держави та правового суспільства в цілому знаходиться у прямій залежності від дотримання і практичної реалізації комплексу певних теоретичних засад. Такими теоретичними засадами податкового законодавства виступають саме принципи оподаткування як базові положення, керівні ідеї, що відображають основні напрями податкової політики нашої держави.

Як зазначає І. Кучеров [78, с. 151], «сукупність таких принципів складають ідейну основу оподаткування – податкову доктрину тієї чи іншої держави, яка, у свою чергу, формує його податкову політику. Остання ж знаходить своє вираження у формі нормативно-правових актів про податки і збори, що видаються органами державної влади та місцевого самоврядування».

Необхідно зазначити, що на кожному етапі соціально-економічного розвитку побудови держави принципи оподаткування змінювалися залежно від цілей і функцій, які покладалися на податкову систему. На сьогоднішній день питання вдосконалення та уточнення принципів оподаткування знаходяться в центрі уваги не лише науковців, а й практиків. Більше того, в умовах поглибленого інтересу до непрямих податків дослідження принципів, що розкривають особливості, ознаки та сутність непрямого оподаткування, є вкрай актуальним.

У філософському розумінні саме поняття «принцип» (з *лат.* - *першооснова, засада*) розглядається у двох аспектах, а саме: вихідне, таке, що не потребує доказів, положення теорії (те саме, що аксіома, постулат); внутрішнє переконання, незмінна позиція чи правило поведінки, «те саме, що й підвалина, тобто те, що лежить в основі деякої сукупності фактів або знань» [79, с. 172].

Загальновідомо, що вперше принципи оподаткування було сформульовано у праці А. Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів» ще у XVIII ст., а саме справедливості, визначеності, зручності та економії [80, с. 341]. У подальшому більшість учених лише досліджували та розширювали сформульовані А. Смітом основні принципи оподаткування.

Так, А. Вагнер виділив дев'ять принципів, об'єднавши їх у чотири групи, а саме:

- 1) фінансові принципи організації оподаткування (достатність оподаткування та еластичність оподаткування);
- 2) народогосподарські принципи (належний вибір джерела оподаткування, правильна комбінація податків);
- 3) етичні принципи (загальність оподаткування, рівномірність);
- 4) адміністративно-технічні принципи (визначеність оподаткування, зручність сплати, низькі витрати на стягнення податків) [81, с. 110].

Видатний учений М. Тургенєв у своїй праці «Досвід теорії податків» сформулював п'ять фундаментальних правил установлення та стягнення податків: рівний розподіл податків, визначеність податку, стягнення податків у зручний час, дешеве стягнення податків, загальне правило при стягненні податків [82].

Як зазначає О. Ординска, принципи оподаткування – це ідеї, що є основою для формування та функціонування податкової системи. Водночас принципи належать власне не до податкової системи, а швидше до соціального середовища, що підтримує цю систему та сприяє одночасно як її стійкості, так і динаміці [81, с. 110].

С. Пепеляєв визначає принципи оподаткування, як пошук компромісу та балансу між протилежними інтересами держави та платника податків [83, с. 67].

Вітчизняні вчені [79, с. 173] стверджують, що саме принципи оподаткування є основою для вирішення методичних і практичних питань податкової політики, що реалізується в економіці конкретного типу.

О. Башняк зауважує: «...принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворчої і правозастосовчої діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого у державі рівня врегульованості і порядку у суспільних відносинах. Принципи оподаткування також сприяють усуненню прогалин, колізій та інших недоліків у податковому законодавстві» [84, с. 10].

На думку М. Кучерявенка, загальна система принципів оподаткування охоплює такі засади: стабільність і передбачуваність – припускає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом тривалого часу, а також логічність з економічної та правової сторони змін податкового законодавства; високий рівень розвитку регулюючої функції податків – з її допомогою податки виконують одну зі своїх основних функцій; гнучкість – передбачає оперативну зміну податкових платежів, способів їхнього числення, системи пільг і санкцій залежно від зміни ситуації; рівновага – забезпечує орієнтацію держави на підтримку структурної рівноваги саме за допомогою податків; рухливість – відображає відповідність податкових платежів до змін у сфері формування, переміщення бази оподатковуваної чи появи нових форм податків; вираження чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення; зручність як для платника (при внесенні податкових платежів), так і для контролюючого суб'єкта (у процесі податкового адміністрування); рівність – забезпечує обов'язок платників при рівних оцінних умовах і розмірах доходів; стимулювання – формування економічних і правових інтересів у здійсненні визначеної діяльності й одержанні більш високих доходів; економічність – співвідносить витрати на збір податків (утримання апарату, розроблення документації тощо) і доходи від збору податкових надходжень; рівномірність охоплення – передбачає раціональне виділення в об'єкта обкладання різних елементів вартості чи видів діяльності, а не зосередження податкового тягара винятково на одній якій-небудь їхній частині [36, с. 40-41].

Поділяємо думку В. Чайки відносно того, що принципи оподаткування – це універсальні категорії, що є базовими для всіх інститутів податкового права: системи податків і зборів, їх встановлення та введення в дію, виконання податкового обов'язку, правового статусу учасників податкових правовідносин, процесу податкового контролю та відповідальності, оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів. Принципи оподаткування, на думку цього вченого, виконують такі функції: доктринально орієнтовану, нормативно орієнтовану, індивідуально орієнтовану [85, с. 55].

Щодо класифікації принципів оподаткування, серед науковців склалися різні наукові підходи. Так, М. Кучерявенко [33, с. 53-54] виділяє принципи податкового права, принципи будови податкової системи, принципи податку та оподаткування, принципи податкового закону. На думку К. А. Лопатнікової [86, с. 44]: «існує три системи принципів: економічні принципи оподаткування (принцип максимального врахування інтересів та можливостей платника податків, принцип економічності, принцип справедливості тощо); юридичні принципи оподаткування (принцип встановлення податків законами, принцип рівного податкового тягаря, пріоритет податкових законів над неподатковими тощо); організаційні принципи податкової системи (принцип еластичності; принцип єдності податкової системи; принцип стабільності, принцип багатоманітності податків тощо)».

Необхідно зазначити про те, що у більшості країн світу організаційно-правові питання податкового регулювання, зокрема принципів побудови національних податкових систем, визначаються на законодавчому рівні та знайшли своє закріплення в податкових кодексах. Саме закріплення принципів у кодифікованих нормативно-правових документах є важливою та необхідною частиною формування найбільш загальних, характерних та головних рис кожної галузі законодавства. Аналізуючи податкові кодекси зарубіжних країн, можна дійти також висновку, що норми щодо принципів оподаткування мають свої особливості та навіть виділені структурно в окремих статтях. Так, у Білорусії - це «основні принципи оподаткування» [87, ст. 2], Казахстані – «принципи

оподаткування» [67, ст. 4], Вірменії - «принципи податкової системи Республіки Вірменія» [88, ст. 3], Таджикистані – «принципи податкової системи» [89, ст. 5], Туркменістані – «основні начала податкового законодавства Туркменістана» [90, ст. 1], Грузії – «принципи податкового законодавства Грузії» [65, ст. 5], Азербайджанській Республіці – «засади встановлення і справляння податків» [91, ст. 3].

У нашій державі норми, що здійснюють регулювання принципів у сфері оподаткування, також знайшли своє відображення у кодифікованому нормативно-правовому документі, а саме в статті 4 ПК України [42, ст. 4] - це загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Принцип «загальність оподаткування» передбачає, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України [42, ст. 4]. Щодо цього принципу прихильники теорії суспільного вибору висловлюють думку про те, що норма, яка вимагає загальності, має стосуватись як самого оподаткування, так і забезпечення суспільних благ. Дотримання цього правила в політичному процесі усуне відверту дискримінацію та пошук ренти - і в стягненні податків, і в розподілі вигод [92, с. 144-145]. Підтримуючи принцип загальності оподаткування, К. Еєберг вперше підняв питання щодо доцільності звільнення від оподаткування незаможних класів, дохід яких не перевищував певного встановленого мінімуму. Він пояснював: «...звільнення від оподаткування невеликих доходів, що не перевищують мінімуму прожиття, не порушують принципу загальності оподаткування, оскільки такі особи сплачують непрямі податки. Навпаки, таке звільнення у випадках, коли непрямі податки

покладають важкий тягар на незаможні класи, є актом справедливості і необхідністю» [93].

Принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації передбачає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [42, ст. 4]. Аналізуючи роль принципу рівності в податковому законодавстві Нідерландів, Ганс Грібнау відзначає: «У нідерландському податковому законодавстві принцип рівності став найважливішим інструментом конституційного перегляду законодавства. Завдяки цьому принципові суди можуть запропонувати платникам податків певний рівень правового захисту. Таким чином, принцип рівності втілює важливий додатковий захист принципу законності, обмежуючи законодавчу владу оподаткуванням. Переглядаючи податкове законодавство, Верховний Суд Нідерландів зводить законодавчу владу до оподаткування. При цьому, він функціонує в режимі перевірки демократично легітимного законодавчого органу. Отже, невід’ємна концепція перевірок і оптимальних співвідношень збережена в податковому законодавстві. Конституційний діалог між законодавчою владою і податковий розподіл Верховним Судом Нідерландів зосереджений на принципі рівності» [93].

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства визначений пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 ПК України [42, ст. 4] формує загальні положення щодо відповідальності за порушення податкового законодавства. Стаття 111 ПК України передбачає, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності як: фінансова, адміністративна та кримінальна [42, ст. 111]. Розділ II ПК України визначає засади фінансової відповідальності, підставою якої є податкове правопорушення, склад якого, види та санкції закріплено главою 11 ПК України [42]. При цьому розмежуванню підлягає

відповідальність зобов'язаних осіб (платників податків і податкових агентів) та посадових осіб контролюючих органів.

Принцип презумпції правомірності рішень платника податку визначається в разі, якщо «норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [42, ст. 4]. Вказаний принцип продубльований і в п. 56.21 ст. 56 ПК України [42, ст. 56], згідно з яким «у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів контролю, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і органу контролю, рішення приймається на користь платника податків».

Принцип фіскальної достатності передбачає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [42, ст. 4]. Варто зауважити, що деякі науковці критикують включення вказаного принципу до переліків принципів, на яких має будуватись податкове законодавство. Зокрема, І. Бабін та О. Дьомін вважають, що внаслідок принципу фіскальної достатності «сучасна податкова система України буде зорієнтована винятково на мобілізацію фінансових ресурсів для фінансування видатків держави. Законодавець, закріплюючи цей принцип, відмовляється від раніше передбачених стимулюючої та розвиваючої функцій оподаткування та від принципу економічної обґрунтованості, який передбачав установа податків і зборів з урахуванням показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а також з урахуванням досягнення збалансованості видатків бюджетів з їх доходами» [94].

Принцип соціальної справедливості передбачає «установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків» [42, ст. 4]. На думку вчених: «Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування й

відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляються податки серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що подання про обґрунтованість податків перебувають на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів. Стосовно цього принципу необхідно враховувати, що досить часто інтереси суспільства не збігаються з інтересами держави. Саме тому, коли йдеться про соціальну справедливість, йдеться про здійснення суспільної мети за рахунок діяльності відповідних державних інститутів. Тобто суспільне значення рівності всіх повинне реалізовуватись через ефективну дію державних органів щодо реалізації цього принципу» [95, с. 28].

А. Косолапов вважає, що принцип справедливості оподаткування реалізується через ряд інших принципів, серед яких: принцип податкової рівності, що передбачає рівність усіх платників податків перед законом; принцип спрямованості оподаткування на економічний потенціал, що означає рівне оподаткування рівних економічних чинників із рівним результатом; принцип соціальної податкової справедливості, що виводиться із загального розуміння соціальної держави; принцип екологічної податкової справедливості, який припускає, що приріст капіталу має використовуватися екологічно ефективно, а споживання ресурсів шкідливе для навколишнього середовища, має обтяжуватися особливим оподаткуванням [96, с. 26-27].

Учена Т. Чернадчук зазначає про те, що «на сьогодні принципи справедливості оподаткування та рівноправного становища щодо усіх платників податків порушується через застосування податкових пільг». При цьому науковець звертає увагу на те, що з однієї сторони застосування податкових пільг є необхідною умовою залучення додаткових коштів в галузі народного господарства України і відповідно покращення стану економіки держави, а з іншої – порушуються принципи, які є основою податкового законодавства.

Відповідно очевидним є конфлікт принципів і норм податкового законодавства, який має бути усунений [97, с. 68-71].

Принцип економічності оподаткування передбачає установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [42, ст. 4]. На думку О. Музика-Стефанчук та А. Полянничко, вказаний принцип поширюється перш за все на діяльність законодавця - саме той орган, який створює законодавче поле для оподаткування, має виходити з того, що видатки на адміністрування податків і зборів фінансуються з коштів державного бюджету. Крім цього, цей принцип стосується діяльності й правозастосувачів - податкових органів і платників податків. Так, «застосування принципу економічного обґрунтування податку на прибуток може, зокрема означати, що обкладатися податком повинен прибуток, що сформований із урахуванням економічного сенсу та змісту діяльності платника податків. Неприпустима ситуація, коли прибуток розраховується довільно, без урахування економічного зв'язку між одержуваними доходами та витратами [98, с. 41].

На думку Д. Вінцової [99, с. 6] принцип економічності оподаткування є первинним по відношенню до принципу фіскальної достатності, адже спочатку потрібно сконструювати економічно обґрунтований механізм стягнення податків, бо в протилежному випадку не буде знаходити свою реалізацію фіскальна функція податку, при цьому адміністрування загальнообов'язкових платежів не є самоціллю податково-правового регулювання; податки та збори встановлюються для того щоб забезпечити економічний базис існування держави, а не для покриття витрат на їх адміністрування.

Принцип нейтральності оподаткування передбачає установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків [42, ст. 4]. Як зазначає В. Форсюк [100], у науковій теорії категорія нейтральності оподаткування пов'язується не лише з впливом податків на конкурентоспроможність, але й з впливом на прийняття платниками податків господарських рішень. При цьому найбільшу розробку теорія «нейтральності оподаткування» як механізму забезпечення

оподаткування, що не здійснює викривлення рішень суб'єктів щодо інвестування наявних у них ресурсів у межах країни походження капіталу чи за кордоном, отримала в межах досліджень науковців, що присвячені проблемам міжнародного оподаткування. Дискусія з приводу нейтральності оподаткування є одним із центральних елементів суперечок щодо запровадження непрямих податків та мита. Будучи по своїй економічній природі податками, що закладаються в ціну товару чи послуг, їх встановлення на відповідні товари чи послуги може або значно зменшити попит чи взагалі його звести до мінімального рівня товари чи послуги. Як наслідок, суб'єкти господарювання, що виробляють товари-замінники, отримають значні конкурентні переваги. Ознака нейтральності оподаткування є однією із основних переваг податку на додану вартість у порівнянні з податком на оборот. Податок на додану вартість виявився нейтральним щодо внутрішньої конкуренції (він не створює переваг для вертикально інтегрованих підприємств, як це мало місце при кумулятивних податках), так і міжнародної конкуренції (структура податку не дозволяє впроваджувати переваги для національної продукції) [74, с. 175].

Відповідно до *принципу стабільності податкового законодавства* зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Крім того, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [42, ст. 4].

На думку М. Думчикова [101, с. 47] «досить неоднозначним є на сьогодні визначений у ПК України принцип стабільності, який передбачає стабільність на двох рівнях: а) платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найвигідніше застосування своїм здібностям і коштам; б) податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції тощо».

Варто погодитися з позицією Ю. Петрова [102, с. 12] щодо відповідності податкових інновацій наступним вимогам: а) не ускладнювати, а по можливості спрощувати податкову систему; б) генерувати порівняно легко обчислювані

податкові функції (залежності податкових зобов'язань від величини об'єкта оподаткування), що відповідають загально визнаним принципам оподаткування; в) забезпечувати високу податкову ефективність (співвідношення податкових надходжень до витрат на податкове адміністрування і витрат платників податків на сплату податків); г) не створювати гіпертрофоване податкове навантаження на доходи платників податків.

Принцип рівномірності та зручності сплати - це установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [42, ст. 4]. Як пояснював А. Ісаєв [103, с. 247], зручність справляння податків відносить до форми, місця та часу платежів. Формою платежу повинна була бути державна валюта, місце платежу повинно обиратись якомога ближче до місця проживання платника податків, а найбільш вдалим строком для платежів служить той період, коли приватне господарство володіє вільними грошовими сумами: сільський господар - восени, після збуту виробів землеробства та скотарства, а чиновник - у день отримання заробітної плати. Крім того, на думку вченого, для надання найбільших зручностей бідним платникам необхідна розстрочка по чвертях року чи навіть місяцях.

Принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів [42, ст. 4]. Відповідно до ст. 4.2 ПК України [42] загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають. Вказані вище положення у сукупності формують принцип законності податку, суть якого полягає в тому, що будь-який обов'язковий платіж, що має ознаки податкового і справляється на території України, повинен бути встановлений (визначений) у спеціальному податковому нормативному акті, а саме ПК України. Таке встановлення передбачає не лише формальне визначення відповідного платежу в межах єдиного переліку, але й необхідність закріплення обов'язкових елементів такого платежу винятково на рівні закону. Такий підхід не лише робить неможливим справляння податкового платежу без наявності його необхідних елементів у сукупності, але й

виступає гарантією від свавілля органів державної влади щодо визначення форми та змісту цього платежу завдяки складності процедури легалізації таких рішень [104]. Крім того, п. 7.3 ст. 7 ПК України [42, ст. 7] вводить положення, що «...будь-які питання з оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять винятково положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, що встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства».

На думку О. Храброва [105, с. 130], ці положення Кодексу виступають як гарантії дотримання прав і законних інтересів платників та верховенства права, як його інтерпретує Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 2 листопада 2004 року, в якому зазначається, що «верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути пронизані, перш за все, ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, легітимізовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, що значною мірою отримала відображення в Конституції України».

Учені [106, с. 19] відстоюють позицію, відповідно до якої «встановлення податку лише законом – це основа усього податкового права і навіть більше того – основа парламентської демократії загалом». В. Андрущенко та О. Данілов [107] вказують, що «...передбачаючи диктатуру закону, правова держава по суті аналог податкової держави, оскільки тільки податки, установлені в результаті схвалення законодавчими зборами народних представників (парламентами) є легітимним джерелом її діяльності. ...За загальним правилом правова держава ставить оподаткування в залежність від волевиявлення громадян, які через своїх представників у парламентах запроваджують податки, визначають їх базу,

величину, способи справляння, термін дії та міру відповідальності за несплату. Лише при особливих обставинах виконавча влада може регламентувати порядок оподаткування урядовими декретами, котрі підлягають ратифікації парламентами».

Загалом такі принципи оподаткування як фіскальна достатність, економічність та нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів Д. Вінцова [108, с. 4-5] об'єднує в одну групу – принципи, завдяки яким здійснюється організація законотворчих процедур у сфері оподаткування. Крім того науковець виділяє також групу принципів завдяки яким формується поведінка владного суб'єкта, до яких належать принцип невідворотності настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства та принцип презумпції правомірності рішень платника податку.

Так, Т. Бондаренко [109, с. 72] вважає, що принципи оподаткування необхідно розглядати у системному взаємозв'язку кількох груп принципів: принципи податкового права, принципи податку, принципи податкової системи, принципи податкового законодавства та принципи податкового контролю. При цьому, як зазначає вчений, кожна з названих груп принципів є сукупністю взаємопов'язаних основних положень, що мають конкретний зміст.

Учений О. Барін [110] зауважує: «Система принципів оподаткування в Україні містить економічні та юридичні принципи оподаткування, а також організаційні принципи податкової системи, які у сукупності сприяють справі створення максимально ефективною і одночасно справедливою, соціально орієнтованою системи оподаткування».

Як зазначає Д. Вінцова [99, с. 15]: «Принципи оподаткування є первинними, такими, що властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем розвитку держави. Ці принципи формуються в процесі генезису економіки і фінансової науки, а потім знаходять своє відображення у принципах податкового права. Принципи оподаткування

відбивають більше економічну, ніж правову сторону справляння податків». Подібну позицію висловлює і В. Чайка [85, с. 55], зазначаючи про первинність принципів оподаткування, і пояснює це тим, що історично вони виникли раніше, ніж принципи податкового законодавства та податкової політики.

С. Пепеляєв зауважує, що принципи оподаткування відіграють не лише пізнавальну роль та роль наукових абстракцій, але й виступають юридичним інструментом. Будучи закріпленими у конституціях і законах, принципи оподаткування безпосередньо впливають на практику оподаткування [111, с. 99-100].

Не викликає сумнівів твердження вчених [112, с. 348-349] про те, що принципи, які передбачені в пункті 4.1 статті 4 ПК України, складаються як з власне принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і з принципів оподаткування (нейтральність, оподаткування, соціальна справедливість, економічність та інші).

Як слушно зазначають О. Музика-Стефанчук та А. Полянничко [98, с. 23], «між принципами та нормами права існує тісний органічний зв'язок, оскільки все право за своєю природою є нормативним, а правила, що створюються державою, завжди формулюються як формально визначені, обов'язкові не персоніфіковані приписи загального характеру».

При цьому, розглядаючи принципи оподаткування вітчизняного податкового законодавства, вважаємо за доцільне класифікувати їх у дві основні групи, а саме: а) принципи, що були визначені в податковому законодавстві України до прийняття ПК України; б) принципи, які були впроваджені з прийняттям ПК України. Вважаємо, що саме такий поділ принципів дасть змогу вивчити та осмислити становлення й зміни основоположних ідей податкового законодавства - із часів проголошення незалежності нашої держави до сучасного етапу реформування податкового законодавства. Досліджуючи принципи податкового законодавства за такою класифікацією, звертаємо увагу на те, що з прийняттям ПК України більшість принципів знайшли своє втілення в основному

податковому законі. Зокрема, до них належать такі основоположні принципи, як принцип рівності, соціальної справедливості та стабільності. До принципів, які були вперше визначені ПК України саме в такій редакції, належать: принцип фіскальної достатності, загальність оподаткування, нейтральність оподаткування, принцип рівномірності та зручності сплати, економічність оподаткування, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. При цьому варто відмітити й принципи, які не знайшли свого закріплення у ПК України, а саме: принципи стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, які входили до переліку принципів побудови системи оподаткування визначених Законом України «Про систему оподаткування» [113]. Таким чином, можна дійти висновку, що зі зміною податкового законодавства відбуваються зміни підходів як учених, так і законотворців щодо основоположних засад податкового законодавства, що, в свою чергу, повинно сприяти подальшому вдосконаленню норм податкового права та усуненню недоліків податкового законодавства.

Здійснюючи дослідження особливостей принципів податкового законодавства в цілому, вважаємо за доцільне виділення та аналіз принципів щодо непрямого оподаткування, що дозволить також назвати характерні ознаки саме непрямого оподаткування в системі оподаткування в цілому. Звичайно, принципи податкового законодавства, закріплені статтею 4 ПК України, є загальними до усієї системи оподаткування, зокрема системи непрямих податків. Більше того, загальновизначені положення щодо оподаткування знаходять своє подальше

відображення в особливій частині ПК України, а саме у Розділі V «Податок на додану вартість», Розділі VI «Акцизний податок» та Розділі IX МК України «Митні платежі» [114].

Уважаємо доцільним виокремлення правових принципів саме непрямого оподаткування. Принципи можна класифікувати на загальні та спеціальні принципи непрямого оподаткування. До загальних принципів, що здійснюють регулювання непрямих податків в Україні, належать: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів. До спеціальних принципів непрямого оподаткування, які найбільше характеризують сутність та особливості непрямих податків в Україні, належать фіскальна достатність та економічність оподаткування. Адже саме непрямі податки, такі як ПДВ, акцизний податок й мито, є найбільш бюджетоутворюючими й обсяг надходження від їх сплати до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

Крім того, як уже відзначали [115]: «...непрямі податки можуть бути ефективними фінансовими інструментами регулювання економічних процесів нашої держави та інструментом стимулювання підприємницької виробничої діяльності суб'єктів господарювання. Також непрямі податки можуть використовуватись і як регулятор цінової політики, адже саме через рівень цін держава може здійснювати свій регулюючий вплив на реальні доходи споживачів. Запроваджуючи, змінюючи та скасовуючи ставки податку на додану вартість,

держава може як стимулювати попит споживачів, так і стримувати. За допомогою ж ставок акцизного податку держава може регулювати в частині обмеження рівня споживання шкідливих для населення товарів, а також обкладати відповідними ставками товари розкоші, споживачі яких спроможні сплатити ці податки. За допомогою ставок мита держава може також здійснювати вплив на експортно-імпорتنі операції, стимулюючи експорт та захищаючи національних товаровиробників від конкуренції імпортованих товарів». Таким чином, непряме оподаткування в сучасних умовах повинне стимулювати економічний розвиток нашої країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягаря, стабільному наповненню дохідної частини Державного бюджету України тощо.

Зважаючи на викладене вище, пропонуємо [116, с. 83-84] існуючі принципи податкового законодавства доповнити важливими та актуальними принципами, а саме принципом податкового регулювання економіки й принципом стимулювання підприємницької виробничої діяльності з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 4 ПК України, виклавши в такій редакції: «Принцип податкового регулювання економіки - нормативно-правові засади податкової політики держави щодо державного регулювання економіки; принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності – нормативно-правові засади введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу) суб'єктів оподаткування, спрямованих на розвиток виробництва».

У контексті викладеного слушною є думка про необхідність законодавчого закріплення самого поняття «принципи непрямого оподаткування» з відповідним внесенням змін та доповнень до ПК України, оскільки на сьогоднішній день на законодавчому рівні немає визначення цієї категорії. Пропонуємо доповнити п. 14.1 ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Принципи непрямого оподаткування – це фундаментальні засади, основоположні ідеї податкового законодавства щодо системи заходів щодо встановлення, зміни та скасування непрямих податків в Україні (податку на додану вартість, акцизного податку та мита)».

Досить слушною є думка А. Полянничко [117, с. 16] відносно того, що «...в Україні нормативно закріплені принципи оподаткування не мають яскраво вираженої прямої дії, їх недотримання практично не є податковим правопорушенням і відповідно відсутня реальна судова практика з питань застосування та тлумачення Конституційним Судом України основних засад оподаткування. З огляду на це Верховному Суду України, Вищому господарському суду України, Вищому адміністративному суду України доречно узагальнити практику правозастосування ст. 4 ПК України». При цьому, вказаний вчений зазначає про те, що «закріплені в чинному законодавстві принципи оподаткування мають частково декларативний характер і не знайшли поки що свого повного відображення в сучасних податкових законах. Саме тому їх можна розцінювати як основні напрями розвитку податкового законодавства, що є надзвичайно важливим в умовах реформування та постійного вдосконалення чинного законодавства».

О. Сидорович [118, с. 734] висловлює думку про те, що наявні у вітчизняному законодавчому полі принципи оподаткування не засвідчують цілісної, логічної та завершеної моделі побудови податкової системи держави. Вказане, на думку вченого, зумовлює гостру потребу ідентифікації адекватних сучасним умовам ефективно діючих принципів оподаткування, встановлення яких доцільно здійснювати на основі обґрунтованих рекомендацій та практичних напрацювань зарубіжних фахівців.

Аналіз наявних наукових досліджень щодо принципів податкового законодавства в цілому та непрямого оподаткування зокрема дозволили дійти наступних висновків. Основоположні принципи податкового законодавства, закріплені у ПК України, є загальними як щодо прямого, так і непрямого оподаткування в державі. Вважаємо, що систему принципів, закріплену в ПК України, не можна назвати досконалою, остаточно завершеною та вичерпною, оскільки в умовах реформування фінансової політики та податкового законодавства необхідно враховувати потреби та реалії сьогодення.

1.3. Функції непрямого оподаткування

Оподаткування як складний економіко-правовий інститут, що пройшов тривалий шлях еволюції і становлення, із суто фіскального механізму перетворився на інструмент забезпечення соціальної стабільності суспільства та елемент регулювання економічних відносин. Розглядаючи податки як інструмент розподілу й перерозподілу внутрішнього валового продукту, необхідно зазначити, що оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується відповідне призначення податків. Варто також зазначити про те, що функції податків не знайшли свого законодавчого закріплення і в ПК України як основоположному законі у сфері оподаткування. Однак у спеціальній літературі, підручниках і наукових статтях автори виділяють та аналізують низку функцій, що їх виконують податки.

Під поняттям «функція податку» І. Кучеров [78, с. 63] розуміє роль, яку податок виконує в межах певної системи, частиною якою є. На думку О. Сидорович [118, с. 734], будь-яке трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, але й фактично визначає напрям теоретичного конструювання та практичного використання механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому. Ю. Іванов [119, с. 36] зазначає, що функції податків свідомо або несвідомо були й залишаються одним із найбільш дискусійних питань податкової теорії. Це цілком правомірно, оскільки суспільне призначення та сутність податків як економічної категорії проявляється через конкретні їх функції.

Більше того, у сучасній науковій літературі немає єдиного підходу до класифікації функцій податків. Більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяє дві основоположні функції податків: фіскальну та регулювальну. Щодо наявності інших функцій, то погляди фахівців тут суттєво різняться (Додаток В). Так, на думку одних учених [120, с. 16-17], існує фіскальна і розподільчо-регулююча функції податку.

А. Крисоватий [121, с. 35] також розглядає фіскальну і розподільчо-регулюючу функції оподаткування. Він зауважує, що фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. Якраз з її допомогою реалізується велика частина суспільного призначення податків, проявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій. Розподільчо-регулююча функція закладена в сутності кожного податку. Адже податки пов'язані з процесами перерозподілу вартісних пропорцій національного продукту між платниками податків та державою. Причому розміри цих вартісних пропорцій безпосередньо регулюються за допомогою податків. Суть регулюючої функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників [121, с. 35].

На думку ж О. Атаманчук [122, с. 27], трактування розподільчорегулюючої функції є дещо розмитим, оскільки розподільчі процеси більш характерні для бюджету. В. Вишневський [123, с. 61] також виділяє дві функції податків — фіскальну і регулюючу, однак їх прояви він по-різному розкриває на мікро- і макрорівні. Так, фіскальна функція на макрорівні полягає у забезпеченні достатнього обсягу суспільних доходів, а на мікрорівні — у мінімізації економічних збитків платників податків. Регулююча функція на макрорівні полягає у забезпеченні економічного зростання, зайнятості, стабільності цін та ін., а на мікрорівні — у коректуванні екстерналій, перерозподілі доходів з позицій соціальної справедливості.

Так, С. Архипова [124, с. 560-562], досліджуючи вплив оподаткування на інвестиційні процеси, розглядає фіскальну і стимулюючу функцію. Вона зауважує, що в різні періоди змінювались цілі та завдання податкового регулювання, але основні функції податкової системи (фіскальна, стимулююча) та її значення залишаються незмінними. І саме раціональне використання методів податкового регулювання безпосередньо впливає на різні сторони економіки. В тому числі на стимулювання інвестиційного процесу в країні.

В. Лісняк [125, с. 42], визначаючи загалом функції податків як головні напрями впливу податку на суспільні відносини, що виражають роль і призначення податку як податково-правового інституту, виділяє такі функції податку, як фіскальна, регулююча, стимулююча, контрольна.

На думку Ю. Мельник, В. Юрченко та Н. Богданової [126, с. 8-9], податки як фінансова категорія об'єктивно виконують чотири функції: фіскальну, регулюючу, контрольну та функцію сукупного грошового еквіваленту цінності послуг держави. Сутність останньої вчені визначають як еквівалентну податкову рівновагу в економіці держави, яка забезпечується вибором оптимальних варіантів балансування податкових надходжень і бюджетних витрат в інтересах держави, платників податків та суспільства в цілому.

О. Орлюк [127, с. 374-375] визначає фіскальну, регулюючу, розподільчу, стимулюючу та контрольну функції. Інші ж вчені [128, с. 220-221; 38, с. 124-125; 129, с. 148] пропонують класифікувати функції податку на дві групи, а саме основні (фіскальну, регулюючу та контрольну) та додаткові функції (розподільчу, стимулюючу та накопичувальну).

А. Шульга [130, с. 272] зазначає про поділ на фіскальну, розподільчу і регулюючу, яка, в свою чергу, містить стимулюючу, дестимулюючу й відтворювальну підфункції оподаткування.

О. Тімарцев [131, с. 449-450] виділяє такі функції податків, як фіскальна, регулююча, стимулююча, дестимулююча, розподільна, перерозподільна, контрольна, інтегруюча, цільова, соціальна, екологічна.

Дискусійним питанням у сучасній теорії оподаткування залишаються і різні погляди вчених щодо застосування самого терміна «функції податків». Так, А. Соколовська одночасно застосовує як синоніми терміни «функції податків» [134, с. 294], «функції оподаткування» [134, с. 292] та «функції податкової системи» [134, с. 323]. А І. Алексєєв [135, с. 17] взагалі наголошує на некоректності застосування терміна «функції податків», оскільки «не можна розглядати податок як активно діючого суб'єкта. Саме тому приписувати йому будь-які функції абсолютно нелогічно». Функції податків, які розглядаються в науковій і

навчальній літературі, - це певні наслідки оподаткування, діяльності податкової системи. Поділяємо думку Т. Юткіної [136, с. 85], що теоретично потенціал податку як економічної категорії реалізує система оподаткування, якій і властиві певні функції.

Ураховуючи викладене, вважаємо за доцільне виділення та аналіз саме функцій непрямого оподаткування, що дозволить глибше дослідити особливості, сутність та місце інституту непрямого оподаткування в податковій системі України. Функції непрямого оподаткування пропонуємо [137, с. 192] згрупувати у два блоки: основні функції непрямого оподаткування та додаткові функції непрямого оподаткування. Основні функції непрямого оподаткування є обов'язковими й визначають сутнісне призначення непрямого оподаткування. Основними функціями непрямого оподаткування вважаємо: фіскальну та регулювальну функцію, яка, в свою чергу, включає стимулюючу й дестимулюючу підфункції. За допомогою додаткових функції здійснюється деталізація головних цілей, і на відміну від основних функцій, вони мають факультативний характер. До додаткових функцій непрямого оподаткування слід віднести контрольну та розподільчу.

Сутність фіскальної функції непрямого оподаткування полягає в тому, що саме за допомогою непрямих податків, таких як податок на додану вартість, акцизний податок та мито, забезпечується наповнення дохідної частини Державного бюджету України для виконання визначених законодавством завдань держави. Непрямі податки як бюджетоутворюючі платежі, здатні ефективно наповнювати бюджет та сприяти виконанню основних завдань держави.

Так, за даними Державної казначейської служби України станом на 01 грудня 2020 р. органами Державної податкової служби України (далі – ДПС України) забезпечено фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) – 742 761,5 млн.грн. до Зведеного бюджету України, з них 488 861,0 млн.грн., або 65,8% – до Державного бюджету України. При цьому, найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень до державного бюджету складають надходження від податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів

(робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування - 108 224,7 млн. грн., акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) - 71 985,8 млн. грн. [138].

Історія виникнення непрямих податків та непрямого оподаткування була пов'язана саме з необхідністю наповнення бюджету для забезпечення потреб суспільства. Саме тому фіскальну функцію непрямого оподаткування можемо розглядатися як сутнісну, основоположну функцію цієї економічної категорії, через яку розкривається зміст непрямого оподаткування.

Як слушно зазначає А. Майорова [139, с. 43-44], у функціональному призначенні непрямих податків як найбільш зручної форми мобілізації регулярних великих доходів у казну переважає їхня фіскальна спрямованість. Система непрямого оподаткування із самого початку орієнтована на забезпечення держави великими та відносно стабільними доходними джерелами.

Учені [140] зазначають, що фіскальна функція податків полягає у мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання функцій держави. О. Пудренко [141, с. 86] головною метою політики держави у сфері оподаткування визначає фіскальну функцію, через яку реалізується головне призначення податків – формування і мобілізація доходів бюджету, при цьому, решту функцій оподаткування він визначає похідними. О. Василик [132, с. 206] також звертає увагу на те, що кожен податок виконує в перш чергу фіскальну функцію. Можна погодитися з К. Гетман, що фіскальна функція податку має наскрізний характер у сфері оподаткування, а її телеологічне направлення дозволяє викристалізувати основну мету реалізації платниками податків свого податкового обов'язку [142, с. 13].

А. Вагнер [143, с. 44] до фіскального призначення податків додає їх регулюючу спрямованість, зауважуючи, що податки як примусові платежі окремих господарств стягуються державою для державних видатків, а частина використовується для змін у розподіленні суспільного продукту.

Так, М. Думчиков [101, с. 36-37] відзначає про те, що регулююча функція податків найкраще виражається в певному розмежуванні умов оподаткування. Держава впливає на поведінку фізичних та юридичних осіб, які є суб'єктами економічного життя, саме стягненням податків. Як зазначалося, для різних категорій платників податків держава встановлює різні умови оподаткування, причому вид діяльності таких категорій може бути одним і тим самим на різних територіях. Встановлення різного типу умов може як сприяти, так і перешкоджати нагромадженню капіталу в країні.

О. Атаманчук [122, с. 27] робить висновок про те, що регулююча функція податків є важливим інструментом державного регулювання економіки. Саме за допомогою регулюючих ефектів податків, на думку вченого, можна стимулювати підприємства до розширення масштабів своєї діяльності та її удосконалення, якщо окремі елементи податків заохочують платника до покращення результатів своєї діяльності. А у випадку, якщо окремі елементи податкової системи роблять діяльність платника податків непродуктивною, регулююча функція податків може мати стримуючий ефект.

Як зауважує М. Казацька [144, с. 145] вибірковість законодавця щодо предметів оподаткування акцизним податком свідчить про особливий характер регулятивної функції у функціональному призначенні акцизного податку. І це, на думку вченої, є однією із особливостей акцизного податку, що розкриває його внутрішню сутність і безпосередньо проявляється в закріпленні чіткої окремої групи підакцизних товарів, на регулювання споживання яких і спрямований акцизний податок.

Особливість регулювальної функції непрямого оподаткування проявляється у тому, що при вмілому застосуванні непрямі податки можуть бути ефективними фінансовими інструментами регулювання економіки. При цьому використання непрямого оподаткування як фінансового регулятора досить складна справа, оскільки регулююча функція податків є об'єктивним явищем, а вплив оподаткування на перераховані аспекти відбувається залежно від податкової політики, що має суб'єктивний характер. Саме тому регулювальна функція

непрямого оподаткування, в свою чергу, може містити стимулюючу й дестимулюючу підфункцію як наслідок податкового регулювання.

Хоча деякі вчені повністю заперечують стимулюючі можливості податків. Так, С. Терьохін [145] вважає, що «будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника, тому говорити про стимулюючу роль оподаткування є беззмістовним. Йтися може лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно інших сфер або форм». Не погоджуючись із цим твердженням, слід зазначити, що саме за допомогою регулюючих механізмів непрямого оподаткування можна стимулювати підприємства до розширення виробництва, масштабів своєї діяльності та її вдосконалення. І це стає можливим за умов, коли окремі елементи податкової системи заохочують платника податків до покращення своєї діяльності через запровадження спеціальних податкових ставок, визначення податкових пільг, механізмів звільнення від оподаткування тощо.

Стимулююча підфункція реалізується через систему пільг та преференцій, які може встановлювати держава з метою вирішення певних завдань. Прикладом цього є нульова ставка податку на додану вартість при експорті товарів, робіт, послуг (п. 195.1.1 ст. 195 ПК України) [42, ст. 195]. Прикладом стимулювання й підтримки вітчизняного виробництва також є звільнення від сплати ПДВ постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, підготовка, виготовлення, розповсюдження книжок, у тому числі електронного контенту та дитячих книжкових видань вітчизняного виробництва, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови вітчизняного виробництва на митній території України [42, ст. 197].

Окрім того, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [146] було встановлено, що тимчасово, до 31 грудня 2022 року, звільняються від

оподаткування податком на додану вартість операції із ввезення на митну територію України та з постачання на митній території України транспортних засобів, оснащених виключно електричними двигунами (одним чи декількома). Такий крок стимулюватиме ввезення на територію України та реалізації транспортних засобів, оснащених винятково електричними двигунами для підвищення паливної економічності та екологічної безпеки нашої держави.

Дестимулююча підфункція знаходить свою реалізацію через збільшення податкового тягара як однієї із перепон розвитку економічних процесів. Яскравим прикладом дестимулюючої підфункції непрямого оподаткування з боку держави є протекціонізм - митна політика, яка має на меті обмеження імпорту з інших країн та стимулювання експорту продукції власного виробництва. На практиці цього можна досягати через маніпулювання із ставками імпортного та експортного митного тарифу. Прикладом дестимулюючої підфункції непрямого оподаткування можна назвати й підвищення акцизів на тютюнові та алкогольні вироби як крок до позбавлення шкідливих звичок у населення.

Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [147] встановлено графік збільшення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби і мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів у 2018 році (з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7 %) та у подальшому до 2025 року на 20 % щорічно до досягнення мінімального стандарту ЄС (90 євро за 1 тис. шт.). І хоча такі нововведення спрямовані, насамперед, на дотримання вимог Директиви Ради Європейського Союзу № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 [146], також можна розглядати їх як передумови для виникнення стримуючих факторів щодо надмірного споживання населенням тютюнових виробів. Тобто, держава за допомогою такого інструменту, як непрямі податки, має змогу стримувати попит на шкідливі для здоров'я товари, впливати та визначати структуру споживання населення.

Як слушно зазначають вітчизняні вчені [112, с. 318], податкове дестимулювання можливе не тільки через переслідування державою певних цілей, але і через недосконалу юридичну техніку законодавця. Дефекти законодавства у формі колізій або прогалин, а також занадто громіздкий і складний механізм адміністрування податків може також спричиняти ефект дестимулювання.

Поділяємо думку вчених і відносно того, що «не можна абсолютизувати протиставлення податкового стимулювання й податкового стримування. Ці два процеси нерозривно зв'язані між собою, оскільки реалізуються вони через той самий об'єкт впливу — економічні інтереси платника. Як наслідок, регулятивний вплив на соціально-економічні процеси за допомогою податкової політики може поєднувати в собі як стимулюючий, так і стримуючий потенціал» [112, с. 318-319].

Завдяки контрольній функції непрямого оподаткування оцінюється ефективність податкового механізму, здійснюється контроль за рухом фінансових ресурсів, виявляється необхідність внесення змін та доповнень до податкового та бюджетного законодавства. За допомогою використання непрямого оподаткування державою може здійснюватися контроль за показниками кількості, якості, виробництва та споживання товарів та надання послуг. Про якість реалізації цієї функції свідчить рівень збирання податків.

М. Кучерявенко [35] вважає, що контролююча функція реалізується в ході оподаткування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними майна. Хоча, на думку Ю. Іванова [119, с. 39], контрольну функції треба розглядати не як функцію податків як економічної категорії, а як функцію відповідних контролюючих органів. Вітчизняні вчені [149, с. 318] під контрольною функцією розуміють державний контроль за діяльністю платників податків, легітимністю отриманих ними коштів та оцінку розмірів податкових зобов'язань до податкових надходжень.

На жаль, доводиться констатувати, що в нашій державі контрольна функція непрямого оподаткування не реалізується на належному рівні. Так, за даними ДПС України в 2019 р. розпочато 114 досудових розслідувань за виявленими

фактами незаконних заявок на відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ); 29 досудових розслідувань за виявленими фактами незаконного відшкодування ПДВ (незаконно відшкодована сума податку, яка є предметом у досудових розслідуваннях становить – 289 614 тис. грн.); розпочато 288 досудових розслідувань за виявленими фактами ухилення від сплати ПДВ (на суму встановлених збитків - 1 970 982 тис.грн., на суму відшкодованих збитків – 505 786 тис. грн.), за фактами неправомірного використання пільг або отримання бюджетних дотацій у сільському господарстві – 29 (сума встановлених збитків – 97 876 тис. грн.), проведення нетипових для основного виду діяльності експортних операцій – 19 (сума встановлених збитків – 204 096 тис.грн.) [150]. В період за січень-квітень 2020 року, за даними ДПС України, загальна кількість перевірок, результати яких узгоджено, становить – 3317 (планових – 931, позапланових – 2386), сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню становить – 3 873289 тис. грн. (по планових перевірках - 1436807 тис. грн., по позапланових перевірках – 2436482 тис. грн.) [150].

Розподільча функція непрямого оподаткування полягає у перерозподілі суспільних доходів між різними категоріями населення, тобто відбувається передача засобів на користь більш слабких і незахищених категорій громадян за рахунок покладання податкового тягаря на більш сильні категорії платників.

Як слушно зазначає М. Кучерявенко [36, с. 109], непрямі податки, регулюючи споживання, створюють підстави для перерозподілу коштів одних платників на користь інших.

Прикладом реалізації розподільчої функції є акцизний податок, що встановлюється, як правило, на окремі види товарів і, в першу чергу, предмети розкоші, легкові автомобілі та інші моторні транспортні засоби, алкоголь, тютюн, а також механізми прогресивного оподаткування. І хоча визначений у ПК України перелік підакцизних товарів прямо не передбачає предметів розкоші, вважаємо, що це може стати кроком до вдосконалення податкового законодавства й визначення як самого поняття, так і закріплення чіткого переліку таких товарів й віднесення їх до категорії підакцизних. Прикладом може слугувати стаття 119

Податкового кодексу Республіки Молдова, яка до підакцизних товарів відносить ікру осетрових та її замітники, парфуми і туалетну воду, предмети одягу з хутра тощо [151].

Подібну позицію висловлює Ю. Касперович [152, с. 41], зазначаючи, що акцизний податок також може бути інструментом «згладжування» майнової нерівності населення шляхом включення до категорій підакцизних товарів престижного споживання класу «люкс» та «преміум», наприклад, антикваріату, натурального хутра, коштовних прикрас з дорогоцінними металами та камінням.

Цікавим також є підхід В. Новицького [153, с. 60–73], який, окрім вищезазначених, виділяє структуротвірну функцію оподаткування, розуміючи під нею раціоналізацію та спрощення системи оподаткування, адаптування до міжнародних стандартів, забезпечення однопорядковості соціально-економічних систем тощо.

Таким чином, можна стверджувати, що на сьогоднішній день у науковій літературі немає єдиного підходу до класифікації функцій податків. Переважна більшість дослідників теорії оподаткування виділяє дві основоположні функції податків: фіскальну та регулювальну. Щодо наявності інших функцій – погляди фахівців тут суттєво різняться. Оскільки, суспільне призначення податків найбільш повно розкривається у виконуваних ними функціях, вважаємо, що розуміння функцій непрямого оподаткування, напрямів його впливу на суспільні процеси в державі дозволить розробити правильні напрями реформування непрямого оподаткування.

Висновки до розділу 1.

1. Законодавча невизначеність категорії непрямого оподаткування зумовлює необхідність внесенням змін та доповнень до податкового законодавства. Запропоновано доповнити ст. 14 ПК України та викласти у такій редакції: «Непряме оподаткування - законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного

податку та мита), визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів і суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету».

2. Ознаки непрямого оподаткування класифіковано у дві групи: правові ознаки (законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; розрив цілісної системи обов'язків платника податку (реальний платник сплачує податок, тоді як формальний платник веде податковий облік та звітність); можливість регулювання за допомогою правових важелів рівня споживання населенням певних груп товарів; здатність регулювання державою за допомогою непрямого оподаткування деяких видів виробництва) та економічні ознаки непрямого оподаткування (швидкість наповнення та постійність надходження до бюджету через потреби населення у споживанні товарів, робіт та послуг; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння; здатність до збільшення ціни товарів, робіт і послуг за рахунок включення непрямих податків до ціни; ефективність наповнення дохідної частини Державного бюджету України).

3. Обґрунтовано необхідність закріплення поняття «непрямі податки» з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Непрямі податки - це податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов'язковими, безумовними платежами до бюджету, що включаються як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального та справляються відповідно до ПК України та МК України».

4. Проаналізовано особливості непрямих податків, узагальнено їх ознаки та згруповано у дві групи, а саме: загальні ознаки непрямих податків (законність встановлення, публічність, обов'язковість сплати, майновий характер, перехід права власності в процесі сплати податку, встановлений порядок сплати, нецільовий характер, примусовість сплати, безумовність, індивідуальна безвідплатність) та спеціальні ознаки непрямих податків (розірвання формального

та реального платників податків; диференціювання складових податкового обов'язку між формальним і реальним платниками; законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; включення у вигляді надбавки до ціни реалізації товарів, робіт та послуг; швидке надходження до бюджету; відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі; охоплення товарів громадського споживання та послуг, робіт; непрямі податки застраховані від ризику їх несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства).

5. Обґрунтовано доцільність класифікації принципів оподаткування вітчизняного податкового законодавства на дві групи, а саме: а) принципи, що були визначені в податковому законодавстві України до прийняття ПК України; б) принципи, які були впроваджені з прийняттям ПК України. Звернено увагу на те, що з прийняттям ПК України більшість принципів знайшли своє втілення в основному податковому законі.

Запропоновано принципи класифікувати на загальні щодо непрямого оподаткування (загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів) та спеціальні принципи непрямого оподаткування (фіскальна достатність та економічність оподаткування).

Запропоновано доповнити існуючі принципи податкового законодавства з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 4 ПК України, виклавши в такій редакції: «Принцип податкового регулювання економіки - нормативно-правові

засади податкової політики держави щодо державного регулювання економіки; принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності – нормативно-правові засади введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу) суб'єктів оподаткування, спрямованих на розвиток виробництва».

Запропоновано доповнити п. 14.1 ст. 14 ПК України та викласти у такій редакції: «Принципи непрямого оподаткування – це фундаментальні засади, основоположні ідеї податкового законодавства щодо системи заходів щодо встановлення, зміни та скасування непрямих податків в Україні (податку на додану вартість, акцизного податку та мита)».

6. Встановлено, що на сьогоднішній день у науковій літературі немає єдиного підходу до класифікації функцій податків. Функції непрямого оподаткування запропоновано згрупувати у два блоки: основні функції непрямого оподаткування (фіскальну та регулювальну функцію, яка, в свою чергу, включає стимулюючу й дестимулюючу підфункції) та додаткові функції непрямого оподаткування (контрольну та розподільчу).

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

2.1. Поняття, ознаки та особливості оподаткування податком на додану вартість в Україні

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) є бюджетоутворюючим та водночас складним і суперечливим податком у податковій системі. В Україні він замінив податок з обороту і податок з продажу та став у подальшому відігравати важливу роль у формуванні дохідної частини державного бюджету та умовою входу нашої країни до ЄС. Аналіз динаміки надходження ПДВ протягом 2007-2020 р.р. свідчить про зростання показників та суттєве наповнення бюджету цим податком в Україні (Додаток Г). Так, у 2007 році до зведеного бюджету надійшло ПДВ (з урахуванням бюджетного надходження) у сумі – 59 382,81 млн. грн., 2008 році – 92 082,62 млн. грн., 2009 році – 84 596,66 млн. грн., 2010 році – 86 315,92 млн. грн., 2011 році – 130 093,75 млн. грн., 2012 році – 138 826,82 млн. грн., 2013 році – 128 269,31 млн. грн., 2014 році – 139 024,26 млн. грн., 2015 році – 178 452,39 млн. грн., 2016 році – 235 506,03 млн. грн., у 2017 році – 313 980,59 млн. грн., у 2018 році – 374 508,19 млн. грн., у 2019 році - 378690,20 млн. грн., у 2020 році – 400 594,59 млн. грн. [1].

Саме у контексті Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і її членами, з іншої сторони від 30.11.2015 (далі – Угода про асоціацію) [154] Україна має на меті не тільки адаптацію вітчизняного законодавства про ПДВ до законодавства ЄС, а й запозичення і запровадження найкращих елементів системи ПДВ з метою усунення торговельних бар'єрів між Україною та ЄС, й удосконалення вітчизняних норм. Однак, не зважаючи на позитивний та тривалий досвід функціонування ПДВ у європейських країнах, його застосування в Україні є достатньо проблемним. Досі залишаються неврегульованими питання, пов'язані

з функціонуванням ПДВ, а саме з механізмом нарахування та сплати податку, поверненням зайвсплачених сум ПДВ платникам з бюджету тощо. У сучасних умовах реформування податкового законодавства, гармонізації оподаткування ПДВ із законодавством ЄС цей податок потребує подальшого дослідження та пошуку нових шляхів удосконалення його адміністрування.

На сьогоднішній день в Україні порядок обчислення і сплати ПДВ регламентується ПК України [42]. Згідно з п. 1.178 статті 14 ПК України [42, ст. 14] «це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V цього Кодексу». І хоча законодавець дає визначення податку, однак таке поняття не в повну міру розкриває усю багатогранність такого платежу, його ознаки, особливості й характеристику.

Як приклад, ст. 159 Податкового кодексу Республіки Таджикистан [89, ст. 159] податок на додану вартість визначає як непрямий податок, що підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг. Відповідно до ст. 58 Податкового кодексу Вірменії податок на додану вартість - це державний податок, сплачується до державного бюджету в установленому Кодексом порядку, розмірі і терміни для здійснення вважаються об'єктом оподаткування угод і (або) операцій, встановлених статтею 60 Кодексу [88, ст. 58]. Відповідно до ст. 1 Кодексу Грецької Республіки про податок на додану вартість [155, ст. 1] «податок, який стягується з обороту, називається податком на додану вартість».

Уважаємо за доцільне внесення змін до п. 1.178 ст. 14 ПК України в існуюче поняття ПДВ у податковому законодавстві та викладення його в наступній редакції: «Це загальнодержавний, непрямий податок, який встановлюється у вигляді надбавки до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем при придбанні товарів (робіт, послуг) за ціною, збільшеною на суму цього податку, відповідно до норм розділу V ПК України на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг».

Як зазначає Д. Дяковський [156, с. 12-13] ПДВ - це «непрямий податок, (внутрішній податок на споживання, один з різновидів універсальних акцизів),

який сплачується на кожній стадії руху товарів, робіт, послуг від виробництва до кінцевого споживання, пропорційно до вартості, створеної на відповідній стадії. Податок включається до ціни товарів, робіт, послуг і в підсумку перекладається на кінцевого споживача, який є фактичним платником ПДВ (носієм податку) і для якого розмір податку визначається величиною споживання і прямо не залежить від доходів. Підприємства (учасники технологічного циклу виробництва продукції), які є платниками згідно з законодавством, компенсують ПДВ, сплачений при придбанні ресурсів за рахунок ПДВ, отриманого від покупців за реалізовану продукцію, а різницю вносять до бюджету. ПДВ охоплює як товарообіг внутрішнього ринку, так і зовнішньоторговельних операцій».

М. Кучерявенко [38, с. 361], найбільш важливими сутнісними рисами ПДВ визначає: вид загальнодержавного податку; специфічний різновид непрямого податку; бере участь у формуванні ціни на стадії реалізації, не зачіпаючи практично стадію виробництва; він є податком на споживання; реально сплачується споживачем, що здобуває товари (роботи, послуги), тоді як формально перераховується до бюджету сума цього податку особою, котра реалізує товар, що здійснює роботу або послугу; має універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги), стягується на кожному етапі зовнішнього або внутрішнього обороту товарів (робіт, послуг).

Характерними ознаками ПДВ як одного з головних джерел реалізації державою своїх функцій, на думку П. Кулик [157, с. 339], є фінансові фактори фіскального потенціалу цього податку. Як пише вчений, вплив фінансових факторів на фіскальний потенціал ПДВ на рівні платників податків пояснюється сукупністю економічних відносин між державою і платниками податків (податкові відносини) з приводу вилучення частини коштів у підприємницького сектора на користь держави для забезпечення нею соціально-економічного розвитку територій та населення. Ці відносини також проявляються в розподілі і перерозподілі створеного в суспільстві валового продукту, від способів побудови взаємозв'язків залежить обсяг залученого до державного бюджету ПДВ,

грошовий еквівалент якого стає джерелом фінансування різних сфер економіки за рахунок виконання державою своїх функцій.

П. Кулик висловлює позицію про те, що основними факторами, що впливають на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ, є: законодавча база державних бюджетних доходів; економічна спеціалізація територій та їх забезпеченість оподаткованими ресурсами; стан і перспективи розвитку державної податкової політики; податкова культура суб'єктів підприємницької діяльності; особливості територіальної організації та податкової системи країни; розвиненість ринкової, виробничо-транспортної, соціальної інфраструктури; дохідно-витратна збалансованість місцевих бюджетів; геополітичне положення територій та суб'єктів господарювання на певній території, що відображає їх статус в державі [157, с. 339].

Досліджуючи ПДВ вважаємо, що ознаками ПДВ, які визначають його характеристики є наступні: загальнодержавний, обов'язковий, безвідплатний та безеквівалентний характер, непрямий податок, який включається до ціни товару або послуги; є податком на споживання; реально сплачується споживачем, який здобуває товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, що реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); носить універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг.

Основними принципами стягнення ПДВ, що властиві міжнародній торгівлі, є такі:

1). При здійсненні внутрішньої торгівлі податок сплачується продавцем, виходячи із суми його продажу. При цьому податок, сплачений постачальникам при покупках, підлягає відшкодуванню. Кінцевий споживач права на відшкодування не має.

2). При імпорті товарів імпортер сплачує податок, виходячи з митної вартості товару. Однак він має право на податкове вирахування в тому ж розмірі.

3). Експорт товарів оподатковується за нульовою ставкою. Експортер має право на відшкодування податку, сплаченого при придбанні (виробництві) експортованого товару. Саме ці принципи, на думку вітчизняних учених, забезпечують економічну нейтральність ПДВ, адже в результаті їх застосування податком обкладається тільки споживання всередині країни, а вітчизняний виробник опиняється в рівних умовах з іноземним як в конкуренції з імпортом, так і при експорті своєї продукції [155].

Як слушно зазначає Т. Моряк [159, с. 114-119] «фіскальна теорія виділяє три способи розрахунку зобов'язань з ПДВ – метод вирахування, метод додавання та кредитний метод (чи метод накладних). При методі вирахування початково визначається величина доданої вартості як різниця між сумами продаж і покупок, а потім до неї застосовується встановлена законом ставка податку. Додану вартість можна визначити і шляхом додавання її окремих елементів (заробітної плати, процента, ренти, прибутку) – це метод додавання. Однак технічно найдосконалішим є кредитний метод, коли початково величина доданої вартості не розраховується, а зобов'язання з податку визначаються шляхом вирахування з податку на продаж податку, який вказаний у накладній на купівлю. Цей метод є зручним, коли законодавство передбачає використання кількох ставок ПДВ, і відповідно довідатися про точний розмір відповідних сум можна лише з інформації, що міститься в накладних. Крім того, цей метод сприяє скороченню адміністративних витрат і передбачає самоконтроль платників за правильністю розрахунку податку. Покупець товару зацікавлений у тому, щоб продавець правильно розраховував і вказував ПДВ, оскільки від цього залежить розмір суми, на яку будуть зменшені зобов'язання покупця по сплаті ПДВ у бюджет. Саме кредитний метод, свого часу прийнятий країнами ЄС при запровадженні ПДВ, є найпоширенішим у міжнародній фіскальній практиці для визначення податкових зобов'язань».

Особливість ПДВ полягає в тому, що податок сплачується продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх. Тобто,

додана вартість створюється в процесі усього виробництва і обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві. Відповідно ПДВ сплачується на кожній стадії виробництва та обігу, має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг. У той же час продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг, але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподатковуваних товарів (робіт, послуг). Платник ПДВ має право на вирахування податку, сплаченого ним постачальникам, на цьому, власне, і базується механізм дії податку на додану вартість [160, с. 114].

Інакше кажучи, кінцевий споживач, оплачуючи товар, сплачує усю суму ПДВ, що сплачувалася продавцями до державного бюджету протягом усього ланцюга просування товару. Отже, сутність ПДВ зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг. У цьому і проявляється складний механізм нарахування і сплати ПДВ, проблемні аспекти його адміністрування, бюджетного відшкодування і, навіть, спроби мінімізації та ухилення від сплати платниками податків.

Поділяємо думку Н. Аполлонової [161, с. 8], що з економічного погляду ПДВ є достатньо складним податком через те, що чинним податковим законодавством України передбачено достатньо великий перелік об'єкта оподаткування; базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг, тому податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції, оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання.

Подібну позицію висловлюють і юристи, а саме С. Греца [162, с.75], зазначаючи про те, що процес адміністрування ПДВ є одним із найбільш

складних порівняно з іншими податками і зборами. Адміністрування ПДВ вказаний учений визначає як врегульовану законом діяльність суб'єктів податкових правовідносин, пов'язану зі здійсненням комплексу управлінських, організаційних, виконавських і контрольних заходів щодо реєстрації платників ПДВ, ведення податкового обліку з метою визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту, визначення об'єкта й бази оподаткування податку, обчислення податку, подання податкових декларацій, сплати податку до бюджету, здійснення бюджетного відшкодування, проведення податкового контролю, а також застосування передбачених законом пільг зі сплати ПДВ та здійснення інших передбачених законом заходів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку [162, с.75].

На думку О. Безкровного [163, с. 560] «серед усіх податків ПДВ є лідером за кількістю змін, що вносяться до законодавчих актів, які визначають порядок його застосування». Н. Аполлонова [161, с. 10] висловлює позицію про те, що цей податок є одним із найбільш проблематичних у частині його адміністрування та контролю за повнотою сплати. Саме через численні зміни у законодавстві та проблемні аспекти адміністрування ПДВ багато науковців і практиків намагається обґрунтувати доцільність скасування податку або ж його заміни іншими непрямими податками. Зокрема, В. Корж [164, с. 19] вважає, що варто відмовитися взагалі від ПДВ, оскільки він «виступає джерелом нагромадження корупційних коштів в умовах переважно торговельно-перепродувального господарювання» і «дає можливість правлячій еліті використовувати цей податок як певний амортизатор бюджету».

На думку О. Дубовик та Т. Ковальчук [165, с. 23], існує серйозний привід для відміни податку на додану вартість, оскільки всі його позитивні сторони згладжуються значними недоліками. Однак, на нашу думку, для України це неприйнятний крок, адже запровадження й адміністрування ПДВ є однією із обов'язкових передумов членства в ЄС, що помітно впливає на країни, які прагнуть такого членства, та сприяє підтримці цього податку в інших державах.

На думку О. Дубовик та Т. Ковальчук, на противагу ПДВ можна застосовувати такі непрямі податки, як податок з обороту та податок з продажу. При цьому, податок з обороту стягується на кожній стадії руху товарів від виробника до кінцевого споживача, тобто багаторазово, і вносить серйозні диспропорції в економічну систему. Податок з продажу стягується від вартості товару на кінцевій стадії його реалізації лише один раз. Однак з численних технічних причин дуже нелегко вичленувати для обкладення цим податком продажі саме кінцевому споживачеві [165, с. 21].

Вітчизняні учені [166, с. 279] вважають, що впровадження податку з обороту дозволить значно скоротити витрати на його стягнення (порівняно із поточною вартістю адміністрування ПДВ). Однак податок недостатньо вплине на експорт сировини та трудомістких товарів із низьким змістом матеріальної складової. Також одним із недоліків цього податку є відсутність аналогічного податку в країнах-сусідах, що може ускладнити обчислення експортно-імпортних операцій.

Д. Серебрянський та М. Стадник стверджують, що одночасне застосування ПДВ та податку з обороту можливе та є виправданим при: високому рівні тіньової економіки; низькій якості й ефективності державних інститутів; дефіциті бюджету; значному втручанні держави в економіку країни; боротьбі з незаконним відшкодуванням ПДВ; закритті внутрішнього ринку; незначних обсягах зовнішньоекономічної діяльності; невисоких темпах зростання основних макроекономічних показників. Щодо паралельного впровадження податку з обороту разом із ПДВ у вітчизняних реаліях, зазначеними вченими визначено такі можливі кроки, як: зниження ставки ПДВ до економічно виправданого рівня з урахуванням міжнародних тенденцій; запровадження податку з обороту на рівні 1-3% із диференціацією на основі таких чинників, як рівень рентабельності кожної галузі або виду господарської діяльності суб'єкта господарювання, зовнішньоекономічної діяльності та торговельного балансу, надання окремих пільг для соціально-економічного розвитку тощо; використання гібридної системи універсальних акцизів у короткостроковому періоді (до 3-4 років) у

складі антикризових заходів; запровадження обох податків на державному рівні [167, с. 38].

Зокрема, В. Андрущенко [46, с. 167], порівнюючи якості ПДВ, зазначає, що на загальнодержавному рівні більш прийнятним є податок з роздрібного товарообороту, а не ПДВ. Щодо заміни ПДВ іншим податком, то, на думку О. Сотніченко [168, с. 57], такий крок однозначно можна вважати регресом податкової системи. Адже розробка і впровадження нового податку потребує часу і коштів, психологічно платники податків негативно сприймають будь-який новий податок, запровадження нового податку не усуне проблем, що існують у сфері адміністрування. В контексті викладеного погоджуємося із ученим, що краще вдосконалювати існуючі податки, ніж запроваджувати нові.

Поділяємо думку вчених [166, с. 279] про те, що теорії щодо скасування ПДВ та введення замість нього податку з обороту та податку з продажу видаються доволі реалістичними, однак мають суттєві недоліки, існування яких унеможливує реалізацію цих теорій.

Як зауважує Д. Дяковський [156, с. 13], доцільність подальшого застосування ПДВ без заміни іншим непрямим податком обумовлюється наступними причинами: ПДВ має суттєві переваги перед іншими формами універсальних акцизів (поєднання поетапності справляння, яка забезпечує надійність надходжень, з можливістю уникнення кумулятивного ефекту), що робить його найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування; незважаючи на наявні недоліки, ПДВ є одним із головних джерел доходів бюджету в Україні; у той же час жоден з податків, які пропонуються на заміну ПДВ, не гарантує підвищення фіскальної ефективності, однак має власні суттєві недоліки; застосування ПДВ сприяє розвитку зовнішньоторговельних відносин, оскільки більшість країн – торговельних партнерів України - застосовують ПДВ. У разі його відміни вітчизняна податкова система стане несумісною з податковими системами цих країн, що може негативно вплинути на подальший розвиток зовнішньоекономічних відносин; застосування ПДВ є одною з обов'язкових умов членства в ЄС; перебудова податкової системи потребує

додаткових витрат часу і коштів, що буде більш обтяжливо для економіки, ніж «відлагодження» механізму ПДВ.

Відмінною рисою ПДВ Н. Аполлонова [161, с. 8] називає постійну потребу в його відшкодуванні експортерам. Сутність податку передбачає, що його платять платники тих країн, де продається кінцевий товар. Тому, коли якась продукція перетинає кордон, виникає проблема подвійного оподаткування – ПДВ спочатку був сплачений авансом в український бюджет, а потім його стягують ще раз за місцем продажу товару.

Н. Філіппова [169, с. 15] також обґрунтовує позицію, що ПДВ як елемент податкової системи має дестимулюючий вплив на експортно-імпортні операції і за певних умов може призвести до «вимивання» бюджетних коштів на відшкодування ПДВ експортерам.

Імпонує думка Н. Харченко [170, с. 12] відносно того, що для досягнення більшого економічного ефекту у стягненні ПДВ необхідні сучасні дії щодо виправлення виявлених недоліків у механізмі нарахування та стягнення податку на практиці. При розробці будь-яких змін у правилах справляння ПДВ слід ураховувати податкову гармонізацію, домагатися фіскальної привабливості для іноземних інвестицій. Це дозволить використовувати ПДВ як дієвий важель підвищення ефективності виробництва, у повну міру виконувати ПДВ своє економічне призначення.

Такими сучасними кроками реформування й виправлення виявлених недоліків у механізмі нарахування та стягнення податку на практиці можуть стати наступні кроки. Так, В. Парнюк [171, с. 15] стверджує, що необхідно підвищувати стандартну ставку ПДВ, ураховуючи досвід промислово розвинених країн, до рівня 25% (як у Данії, Норвегії), що посилить мотивацію до експорту та утворить додаткові бар'єри для імпорту, а відтак сприятиме розвитку вітчизняного виробництва. На наш погляд, зазначена пропозиція є досить дискусійною, адже може призвести до зворотнього ефекту й посилення ухиляння від оподаткування ПДВ.

Доцільнішою на сьогодні є необхідність зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації, а саме використовувати занижені ставки для товарів, які включені до мінімального споживчого кошика та товарів першої необхідності, і завищені – для предметів розкоші. Такі зміни можуть сприяти створенню умов для збільшення надходжень до бюджету, забезпеченню справедливості в оподаткуванні, а також фінансової стабільності.

Наприклад, у Грузії встановлена ставка ПДВ у розмірі 18% суми оподатковуваного обороту або імпорту товару [65, ст. 169]; у Вірменії - 20%, 16,67% та 0% [87, ст. 63]; в Білорусії – 0%, 10 %, 20%, 25% [88, ст. 102]; у Люксембурзі стандартна ставка - 17 %, мінімально знижена ставка - 8 %, середньо знижена ставка - 4 % та 3% максимально знижена ставка [172].

Як слушно зазначає Н. Філіппова [169, с. 6], крім ставок ПДВ потребують гармонізації принципи, форми та механізми цього податку у контексті використання ПДВ як фінансового інструменту розвитку міжнародних торговельних відносин. Так, оподаткування ПДВ ґрунтується на двох групах принципів: системних (ефективність, об'єктивність, нейтральність, обґрунтованість та простота, гнучкість) та визначення юрисдикцій («країна призначення» і «країна походження»).

Зосереджуючи увагу на позитивних рисах ПДВ, О. Безкровний [163, с. 563] виділяє наступні: стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком і обороти з експорту оподатковуються за нульовою ставкою; забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету; досить зручний у визначенні податкових зобов'язань; стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію у разі застосування високих ставок.

Вітчизняні вчені Ю. Щербина та А. Манькута [173, с. 76] до переваг ПДВ додають ще такі, як: відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту; регулює розмір зарплати і цін; дає змогу стримувати невиправдане зростання цін; рівність умов щодо сплати як виробникам, так і продавцям; надходження коштів до бюджету держави.

Д. Дяковський [156, с. 13] позитивними рисами цього податку називає: достатню фіскальну ефективність; спрощення контролю за рухом товарів і послуг, а також за витратами; потенційну нейтральність до ціноутворення і умов конкуренції, переваги перед іншими податками у періоди високої інфляції (абсолютний його обсяг збільшується пропорційно до зростання цін і, таким чином, у певну міру захищений від знецінення).

У той же час, як зазначає А. Ільницька [174, с. 256]: «Механізм адміністрування ПДВ має низку проблемних аспектів, до яких належать: нестабільність податкового законодавства щодо термінів внесення змін, низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку, порушення принципу нейтральності, негативне сприйняття податку його платниками, складність механізму адміністрування ПДВ».

На думку вітчизняних учених [175, с. 185-186], ключовими недоліками ПДВ є такі: нестабільна законодавча база; складна та неефективна система нарахування й стягнення; нерелевантність прогнозів, створених державними органами; недосконала система бюджетного відшкодування; низький рівень податкової культури; недосконалість електронної системи адміністрування ПДВ.

О. Безкровний [163, с. 563] до недоліків ПДВ відносить також складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції); справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим); негативно впливає на високотехнічні і наукоємні виробництва; існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку.

Аналіз особливостей та проблем непрямого оподаткування в Україні дав змогу Н. Ривак виявити, що основними проблемами ПДВ в Україні є: нерегульований механізм бюджетного відшкодування та розкрадання

бюджетних коштів через затримку із відшкодуванням; відсутність державної політики у сфері пільг та контролю за цільовим використанням; відсутність достовірної інформації про їх обсяги бюджетного відшкодування, заборгованості з бюджетного відшкодування; корумпованість державних органів і правовий нігілізм [49, с. 14].

На думку Л. Коваленко та Т. Міхеєнко [176, с. 300], найперспективнішим кроком у реформуванні системи адміністрування ПДВ вбачається розвиток електронного контролю за обігом ПДВ шляхом залучення максимальної кількості платників податків до подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних. Посиленню автоматизованого режиму подання звітних форм і податкових документів дозволить зменшити кількість перевірок та скорочення їх термінів для сумлінних платників податків. Як зазначають учені, ефективним також буде проведення постійного моніторингу витрат на адміністрування ПДВ як на рівні підприємства, так і на рівні органів ДПС; здійснення періодичної оцінки впливу ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємства за допомогою економіко-математичних методів та моделей; розробка регресійних моделей взаємозв'язку складових механізму ПДВ та фінансових показників діяльності підприємств, що входять до груп аналізу ліквідності, рентабельності, оборотності та структури капіталу.

На думку інших учених [177, с. 431-432]: «Першочерговими напрямками вдосконалення вітчизняного порядку нарахування і сплати ПДВ повинні бути: розширення повноважень фіскальних органів щодо перевірок достовірності сум ПДВ, заявлених платниками до відшкодування, а також підвищення рівня відповідальності працівників державної фіскальної служби за результати таких перевірок; посилення відповідальності платників податків та їх посадових осіб за незаконне декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування з ПДВ; розробка і запровадження понижуючих коефіцієнтів до сум ПДВ, задекларованих до відшкодування з бюджету за результатами операцій з експорту сировини та низькотехнологічної продукції; посилення відповідальності осіб за реєстрацію фіктивних фірм, які використовуються в схемах податкових оптимізацій; чіткіша

координація дій податкових та митних підрозділів ДФС України з метою запобігання фіктивного експорту, а також імпорту товарів за заниженими цінами; суттєве скорочення пільг щодо нарахування і сплати ПДВ».

Д. Веремчук [55, с. 14] висловлює позицію про те, що концептуальними напрямами вдосконалення ПДВ з урахуванням досвіду ЄС мають бути такі: подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та остаточна його адаптація до вимог ЄС; ліквідація неефективних пільг з ПДВ; запровадження диференційованих ставок ПДВ; забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення нових боргів; удосконалення процесів адміністрування ПДВ. Крім того, на думку зазначеного вченого, одним із напрямів реформування ПДВ в Україні повинна стати відміна первинного податкового обліку ПДВ (податкові накладні, реєстри отриманих і виданих податкових накладних) з одночасним інтегруванням документообігу в систему бухгалтерського обліку. Також треба підвищити рівень усіх видів відповідальності за порушення законодавства у сфері ПДВ.

М. Науменко обґрунтовує доцільність поетапного реформування ПДВ в Україні: перший етап – скасування бюджетного відшкодування, скорочення ставки з 20 % до 10 % та зменшення кількості пільг; другий – скорочення основної ставки ПДВ до 9 % (для операцій з платниками ПДВ) та введення підвищеної ставки – 12 % (для операцій з неплатниками ПДВ); третій – запровадження бюджетного відшкодування та механізму страхування від безпідставного отримання платником ПДВ бюджетного відшкодування. Крім того, основними передумовами ефективного функціонування ПДВ в Україні вчений вважає: нейтральність, сприяння міжнародній торгівлі, економічно обґрунтований розмір ставки, наукове обґрунтування механізму справляння ПДВ, стабільність податкового законодавства, мінімізація витрат на справляння ПДВ, наявність інших податків у податковій системі України [59, с. 4].

Слушною є думка Н. Аполлонової [161, с. 10] про те, що для підвищення ефективності оподаткування і прозорості системи адміністрування ПДВ доречно внести такі зміни до законодавства як: зменшити основну ставку ПДВ на товари

першої необхідності; удосконалити процедуру адміністрування шляхом застосування принципу «надання адміністративних послуг платнику податків відбувається в податковій службі, а не в окремому її підрозділі»; трансформувати механізм обліку платників ПДВ, ураховуючи нормативні недоліки та технічну недосконалість; упровадити застосування системи єдиного рахунку для сплати податків та зборів чи інших платежів на основі досвіду держав-членів ЄС у цій сфері; провадити заходи зі зверненням за допомогою до населення України у боротьбі зі схемами ухилення від сплати ПДВ; посилити процедуру перевірки засновників при реєстрації нових компаній.

Вітчизняні вчені [178, с. 157] зазначають: «Для підвищення фіскальної ефективності ПДВ потрібно звернути увагу на боротьбу з необґрунтованим розширенням податкового кредиту та на перекриття можливості перенесення бази оподаткування на суб'єктів господарської діяльності, які не сплачують цього податку». Також вони зазначають, що зниження ставки ПДВ матиме позитивний результат при проведенні середньострокового планування та попереднього пошуку нових джерел для формування дохідної бази бюджету держави. Всі ці кроки в сукупності сприятимуть удосконаленню правового регулювання ПДВ, його реформуванню, адаптації та гармонізації з нормами ЄС.

Отже, з економічного погляду ПДВ є досить складним податком, оскільки чинним податковим законодавством України передбачено дуже великий перелік об'єктів оподаткування й охоплює широку базу оподаткування, поширюється на предмети широкого вжитку. Та, не зважаючи, на певну складність в адмініструванні, проблеми з відшкодуванням, а також ухиленням від його сплати, ПДВ є важливим бюджетоутворюючим податком в Україні. Саме тому, ключовим напрямом фіскальної політики має стати вирішення наявних правових проблем щодо справляння ПДВ таких як: недосконалість податкового законодавства та бухгалтерського обліку; складність механізму нарахування і сплати; низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку.

Шляхами вдосконалення правового регулювання ПДВ в Україні вбачаємо [179, с. 57]: подальше вдосконалення законодавства у сфері ПДВ та його

адаптація до вимог ЄС; скасування неефективних пільг з ПДВ та поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей національної економіки; зниження базової ставки та запровадження диференційованих ставок ПДВ; забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ і створення умов для недопущення нових боргів; удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ та процедури зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них; спрощення форм звітності; попередження зловживань під час справляння ПДВ узгодженими діями уповноважених органів виконавчої влади, на які покладено функції адміністрування ПДВ.

2.2. Характеристика основних елементів правового механізму податку на додану вартість

2.2.1. Правова характеристика платників податку на додану вартість

Дослідження правового статусу платника ПДВ, розмежування формального та реального платника, визначення кола прав та обов'язків платників ПДВ, особливостей відповідальності платників ПДВ в умовах реформування податкового законодавства та адаптації до норм ЄС залишається найбільш проблемним та дискусійним питанням адміністрування ПДВ. Відсутність єдиної точки зору в цьому аспекті, як науковців так і практиків, та наявність суттєвих прогалин у законодавстві штовхає до нових поглядів з цих питань та формування конкретних пропозицій щодо вдосконалення сучасного податкового та митного законодавства.

Як слушно зауважують вітчизняні вчені [112, с. 197] категорія «платник податку» є основоположною категорією податкового права, враховуючи те, що

вони є основними суб'єктами податкових правовідносин на рівні з контролюючими органами.

Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28.11.2006 (далі - Директива Ради 2006/112/ЄС) [180, ст. 9] дає досить узагальнене визначення платника податку. Платником податку Директива Ради 2006/112/ЄС визначає «будь-яку особу, котра самостійно веде в будь-якому місці будь-яку підприємницьку діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності». Стаття 15 ПК України визначає: «Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом» [42, ст. 15].

Щодо платників саме ПДВ, то в науковій літературі існують різні точки зору вчених щодо поняття, особливостей та класифікації даних суб'єктів.

На думку М. Кучерявенка [38, с. 362] досить багато проблем і помилок, викликане саме тим, що не проводиться вкрай важливе для розуміння непрямого оподаткування розходження між особою, що фактично оплачує податок (носієм податку), і особою-платником, на якій лежить податковий обов'язок по його оплаті.

Такої ж позиції дотримується М. Ярош [16, с. 6], характеризуючи ознаки непрямого оподаткування, визначаючи існування носія податку, що юридично не визначений як учасник податкових відносин, але, де-факто, частково виступає носієм податкового тягаря.

Вчений С. Осадчий [48, с. 12] також наголошує про доцільність запровадження у вжиток терміну «суб'єкт оподаткування» ПДВ, визначивши його як особу, яка реально несе на собі тягар оподаткування, тобто кінцевий споживач.

Переважна більшість вчених висловлюють думку, що головною особливістю платника ПДВ (у разі сплати податку при поставці товарів і послуг) є

розрив між реальним та формальним платником. Реальним платником є особа, яка купує товари (послуги), тому що саме за рахунок його коштів здійснюється сплата цього податку. Формальним же платником податку є особа, яка реалізує товари (послуги) та отримує кошти від їх покупця. Після реалізації товарів (послуг) така особа має перерахувати суми ПДВ до бюджету. Фактично, в цьому випадку, сума податку, сплачена реальним платником, проходить через формального платника, яким вона і перераховується на відповідні бюджетні рахунки [5, с. 56; 8, с. 14].

На думку В. Гусевої [181, с. 5]: «Правовий статус платника непрямого податку (формального платника) характеризується як статус посередника між державою, що отримує кошти від сплати такого податку і споживачем товарів, робіт, послуг (реального платника), який і виступає особою, що надає кошти в рахунок податкового зобов'язання».

Ще однією класифікацією, широко пропонованою у науковій літературі, є поділ платників на юридичних та фактичних. Однак, необхідно зазначити про те, що такий підхід є суто теоретичним, адже існування фактичного платника законодавцем не передбачено, а стаття 15 ПК України [42] передбачає лише юридичного платника. Більш того, поняттю «платник податків» співвідноситься визначення податкового обов'язку, закріплене в ст. 36 ПК України [42], що визначається як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядок і строки, визначені ПК України та законами з питань митної справи.

У контексті викладеного вчені [20, с. 65] зазначають про те, що у останнього фактичного споживача, за загальним правилом, по суті не виникає податкового обов'язку по податку на додану вартість, власне чому він і не є його платником, у розумінні ст. 15 ПК України.

Науковці [21, с. 66] також зауважують про те, що фактично споживач (покупець товарів, робіт та послуг) не бере участі у процесі адміністрування ПДВ, більш того, він і не має організаційних чи правових засобів для цього, тому закріплення правового статусу юридичного платника ПДВ саме за продавцем товарів (робіт, послуг) є цілком виправданим. Виключенням з даного правила

можемо вважати лише останніх споживачів, що водночас підпадають під перелік осіб, які вказані в ст. 180 ПК України, тобто в цій особі відбувається співпадіння реального та формального платника ПДВ.

Крім того, досить цікавим є підхід законодавця під час визначення платників ПДВ. Так, в п. 14.1.139 ПК України [42] з цією метою міститься своє власне тлумачення терміну «особа», який, поміж іншого, у контексті розділу V ПК України, вважає окремою особою також двох чи більше осіб, які здійснюють спільну діяльність без утворення юридичної особи (звісно, лише у межах такої діяльності). Тобто розуміння платника податків не вичерпується переліком осіб, наданим у статті 15 ПК України.

Стаття 180 ПК України конкретизує, які саме із перелічених осіб є платниками ПДВ, а саме:

«1) Будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до МК України, а також: особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із ПК України, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа - інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції» [42, ст. 180].

Окрім того, законодавством передбачено, що «...особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими як платники податку, якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг (п. 180.2 ст. 180 ПК України) [42, ст. 180]. А особою, відповідальною за сплату до бюджету податку, нарахованого при ввезенні товарів на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, є оператор поштового зв'язку, експрес-перевізник, якщо митне оформлення товарів здійснюється таким оператором поштового зв'язку, експрес-перевізником» (п. 180.2⁻¹ ст. 180 ПК України) [42, ст. 180]. Особи, зазначені у пунктах 180.2 і 180.2⁻¹ статті 180 ПК України, мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники податку.

ПК України визначено, що положення ст. 180 ПК України «...не поширюються на осіб - нерезидентів, які надають послуги з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, фінансування яких здійснюється за

рахунок коштів міжнародної технічної допомоги, що надається на безоплатній та безповоротній основі, відповідно до положень Рамкової угоди між Україною та Європейським банком реконструкції та розвитку стосовно діяльності Чорнобильського фонду «Укриття» в Україні та Угоди про грант (Проекту ядерної безпеки Чорнобильської АЕС) між Європейським банком реконструкції та розвитку як Розпорядником коштів, наданих згідно з Грантом з Рахунка ядерної безпеки, Урядом України та Чорнобильською атомною електростанцією» [42, ст. 180].

Необхідно відмітити те, що перелік платників ПДВ, що міститься у ст. 180 ПК України, є вичерпним та не підлягає розширеному тлумаченню. Хоча вчений Л. Шморгун [182, ст. 234] як недолік ст. 180 ПК України називає відсутність серед категорій платників ПДВ покупців споживчих товарів як його справжніх платників.

С. Пирога [183, ст. 15] також пише, що головним недоліком системи оподаткування ПДВ в Україні є запроваджені нормами ПК України податкові правовідносини між платниками податку внаслідок неналежного розмежування формального (тобто посередника між носієм податку і бюджетом) і реального платника ПДВ, за рахунок коштів якого сплачується податок.

С. Осадчий [48, ст. 8] обґрунтовує позицію відносно того, що при справлянні ПДВ визначення платника податку слід уточнити і додатково ввести у вжиток поняття «суб'єкт оподаткування» («носій податку»), яким є споживач, котрий при покупці товару відшкодовує податок, закладений у його вартість. При цьому, платником податку буде особа, яка відповідальна за перерахування цього податку до бюджету і є фактично посередником між суб'єктом оподаткування і державою.

Ю. Андрійчук [9, ст. 10] також вважає за доцільне законодавчо закріпити поняття «споживач» (носій податку) – фізична чи юридична особа, яка набуває товар (послугу, роботу) за ціною, до якої включається ПДВ. При цьому, як зазначає вчений, на споживача не покладається обов'язок по нарахуванню, сплаті

податку в бюджет; споживач не наділяється правами, передбаченими розділом V ПК України.

Здійснюючи аналіз зарубіжного досвіду, можна зазначити, що платники ПДВ у відповідності до ст. 4 Кодексу про податок на додану вартість Королівства Бельгії [184] вважається будь-яка особа, яка в рамках економічної діяльності, регулярно і самостійно, в якості основної або додаткової діяльності, переслідуючи або не ставлячи собі на меті одержання прибутку, здійснює поставки товарів і надання послуг, які визначені цим Кодексом, незалежно від місця здійснення такої економічної діяльності. Статтею 3 Закону про податок на додану вартість Республіки Болгарія [185] оподатковуваною особою визначена будь-яка особа, яка самостійно здійснює будь-яку економічну діяльність, незалежно від її мети та результатів. Відповідно ст. 15 Закону про податок на товари та послуги Республіки Польща платниками податку є юридичні особи, організаційні структури, які не мають правосуб'єктності і фізичні особи, які самостійно ведуть господарську діяльність, незалежно від мети або результату такої діяльності [186, ст. 15]. Законом про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург [172] визначено, що платником податків вважається особа, яка незалежно і регулярно здійснює операції будь-якої економічної діяльності, незалежно від цілей, результату і розташування такої діяльності. Окрім того, ст. 4 Закону про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург передбачено, що платниками податку є: платник податків, який здійснює виключно поставки товарів або надання послуг, звільнені від оподаткування в межах Держави-члена, на території якого такі операції вважаються здійсненими і не дають права на відрахування; платник податків, що підлягає режиму звільнення від оподаткування малих підприємств; платник податків, що підлягає режиму оподаткування за єдиною податковою ставкою в секторі сільського господарства та лісівництва [172, ст. 4]. Закон СХХVII 2007 року про податок на додану вартість Республіки Угорщина [187] визначає, що платник податків - це уповноважена особа або організація, яка веде господарську діяльність від свого імені незалежно від її місця проведення, цілі і результату. Закон про податок на

додану вартість Республіки Хорватія від 01.01.2015 [188] визначає, що «платником податків» в контексті цього Закону – є будь-яка особа, яка самостійно здійснює будь-яку господарську діяльність незалежно від цілей і результатів такої діяльності.

Необхідно зазначити, що законодавством України передбачений спеціальний порядок реєстрації платників ПДВ. Така спеціальна реєстрація є особливістю даного податку, оскільки при сплаті переважної більшості інших податків і зборів достатнім є факт перебування платника на обліку в податковому органі без будь-яких реєстраційних заходів.

В контексті викладеного, В. Гусева [181, с. 6] зазначає: «Набуття статусу платника податку пов'язується із дворівневим обліком зобов'язаних осіб, коли така особа має набути статус податковозобов'язаної як загального суб'єкту податкових відносин (реєстри фізичних осіб – платників податків та юридичних осіб – платників податків), а потім здійснити дії щодо набуття статусу платника ПДВ в режимі вторинної реєстрації, яка може здійснюватися в обов'язковому або добровільному порядку». На думку вказаного вченого: «Подвійне значення вторинної реєстрації платника податку на додану вартість породжує не тільки обов'язки щодо справляння податку на додану вартість, але обумовлює і виникнення певних прав (видачу податкових накладних щодо зменшення податкових зобов'язань; податкового кредиту; отримання бюджетного відшкодування, тощо)» [181, с. 6].

Так, відповідно до п. 181.1 ст. 181 ПК України [42, ст. 181]: «У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 гривень (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи. Якщо ж особи, не

zareєстровані як платники податку, ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно із законом, такі особи сплачують податок під час митного оформлення товарів без реєстрації як платники такого податку» [42, ст. 181].

Однак, необхідно зазначити, що на сьогодні мають місце зловживання суб'єктами господарювання та порушення вище встановленої вимоги чинного законодавства щодо обов'язку реєстрації платника ПДВ. Зокрема, спостерігається ситуація, коли суб'єкти господарювання, що не є платниками ПДВ здійснюючи, протягом короткого проміжку часу, експорт продукції у значних обсягах (понад 1 млн грн.) і, у супереч закону, не виконують обов'язку реєстрації як платника ПДВ.

Зауважимо, що відповідно ст. 36 ПК України [42, ст. 36] «податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором».

Поділяємо думку Д. Гетманцева [189, ст. 134] про те, що податковий обов'язок є системоутворюючою категорією фінансового права. Водночас його зміст є категорією доволі дискусійною в науці. Цьому не в останню чергу сприяє невизначеність чинного податкового законодавства, недосконалість якого щонайменше сприяє визначеності ключової правової категорії як на рівні теорії, так і правозастосовної практики.

Для прикладу, платниками ПДВ, відповідно до ст. 156 Податкового Кодексу Грузії [65, ст. 156], вважаються «особи, зобов'язані зареєструватися як платники ПДВ». Таким чином, зобов'язані особи зареєструватися як платники ПДВ уже вважаються платниками даного податку, і як наслідок, несуть усю передбачену відповідальність щодо порушення податкового законодавства. Аналогічна норма викладена в ст. 160 Податкового кодексу Республіки Таджикистан [89, ст. 160], відповідно якої «платником податку на додану вартість є особа, яка зобов'язана подати заяву та зареєструватися як платник податку на додану вартість».

Відповідно до ст. 3 Закону про податок на додану вартість Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії [190, ст. 3] «особа є платником податків для цілей цього Закону, якщо вона зареєстрована або має бути зареєстрованою відповідно до чинного Закону».

Показовим прикладом є судова практика щодо моменту виникнення статусу платника ПДВ, який також виникає з моменту державної реєстрації юридичної особи, адже згідно з п. 183.10 ПК України «...будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування» (наприклад, Ухвала ВАС України від 7 жовтня 2014 року № К/800/37423/14) [191].

Виняток містить п. 208.4 ПК України [42, ст. 208], який передбачає особливий механізм справляння ПДВ за відсутності юридичного платника ПДВ. За таких умов існують дві категорії суб'єктів: отримувач послуг, не зареєстрований як платник податку (на якого покладено обов'язок перерахувати податок до бюджету); нерезидент, не зареєстрований як платник податку (постійне представництво нерезидента). Це також визначає Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 [192]. Формулювання п. 208.5 ПК України тільки додатково вказує, що податковий обов'язок в даному випадку виконується за відсутності платника: «Отримувач послуг прирівнюється до платника податку для цілей застосування правил цього розділу щодо сплати податку, стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування». Тобто, поділяємо думку вчених [112, с. 208], що отримувач лише прирівнюється до платника, але не є ним.

Необхідно відмітити, що чинне законодавство визначає умови добровільної реєстрації платників ПДВ. Зокрема, відповідно до статті 182 ПК України [42, ст. 182], якщо особа, не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги

оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою.

Статтею 183 ПК України [42, ст. 183] визначений сам порядок реєстрації платників ПДВ. Зокрема, «...будь-яка особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву. У разі обов'язкової реєстрації особи як платника податку реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій. У разі добровільної реєстрації особи як платника податку або особи, яка відповідає вимогам, реєстраційна заява подається не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і складання податкових накладних. Заява про реєстрацію особи як платника податку подається особисто такою фізичною особою або безпосередньо керівником або представником юридичної особи - платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи. Платники ж податку, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати реєстраційну заяву засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації кваліфікованого електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку може бути подана державному реєстратору як додаток до заяви про державну реєстрацію, що подається для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи - підприємця. Електронна копія реєстраційної заяви, виготовлена шляхом сканування, передається державним реєстратором до контролюючих органів одночасно з відомостями з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань про проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної

особи - підприємця згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань»» [193].

Законодавством передбачено, що «...будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, і у випадках та в порядку, передбачених цією статтею, не подала до контролюючого органу реєстраційну заяву, несе відповідальність за ненарахування або несплату цього податку на рівні зареєстрованого платника без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування. При цьому, за запитом платника податку контролюючий орган надає безоплатно та безумовно протягом двох робочих днів, що настають за днем отримання такого запиту, витяг з реєстру платників податку. Витяг діє до внесення змін до реєстру. Сама ж форма запиту про отримання витягу та витягу з реєстру платників податку затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість»» [194].

Відповідно до п. 183.12 ст. 183 ПК України [42, ст. 183]: «Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, веде реєстр платників податку, в якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих як платники податку. З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, щоденно оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті: дані з реєстру платників податку із зазначенням найменування або прізвища, імені та по батькові платника податку, дати податкової реєстрації, індивідуального податкового номера та терміну дії реєстрації платника податку; інформацію про осіб, реєстрацію яких як платників податку анульовано, із зазначенням індивідуальних податкових номерів, дати анулювання, причин та підстав для анулювання реєстрації. За запитом у електронній формі платників податку, які подають податкові декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації кваліфікованого

електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством, контролюючі органи надають безоплатно протягом 5 робочих днів від дати надходження такого запиту інформацію, що оприлюднюється відповідно до цього пункту». Форми запиту про отримання інформації та довідки із реєстру та порядок їх формування встановлюються наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» [194].

Форми реєстраційної заяви, заяви про анулювання реєстрації, а також положення про реєстрацію платників податку затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. У разі зміни платником податку місцезнаходження (місця проживання) або його переведення на обслуговування до іншого контролюючого органу зняття такого платника з обліку в одному контролюючому органі і взяття на облік в іншому здійснюється в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

У разі зміни даних про платника податку, які стосуються податкового номера та/або найменування (прізвища, імені та по батькові), та/або місцезнаходження (місця проживання) платника податку, а також встановлення розбіжностей чи помилок у записах реєстру платників податку платник податку подає заяву протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку або виникли інші підстави для перереєстрації. Перереєстрація платника податку здійснюється з дотриманням правил та у строки, визначені цією статтею для реєстрації платників податку, шляхом внесення відповідного запису до реєстру платників податку» [42, ст.183].

Відповідно до п. 184.1 ст. 184 ПК України [42, ст. 184] «...реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку і відбувається у разі якщо: а) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку протягом попередніх 12 місяців, подала заяву про анулювання реєстрації, якщо загальна вартість оподатковуваних

товарів/послуг, що надаються такою особою, за останні 12 календарних місяців була меншою від суми, за умови сплати суми податкових зобов'язань у випадках, визначених цим розділом; б) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, прийняла рішення про припинення та затвердила ліквідаційний баланс, передавальний акт або розподільчий баланс відповідно до законодавства за умови сплати суми податкових зобов'язань із податку у випадках, визначених цим розділом; в) будь-яка особа, зареєстрована як платник податку, реєструється як платник єдиного податку, умова сплати якого не передбачає сплати податку на додану вартість; г) особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з податку на додану вартість та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів/послуг, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту; г) установчі документи будь-якої особи, зареєстрованої як платник податку, визнані рішенням суду недійсними; д) господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи - банкрута; е) платник податку ліквідується за рішенням суду (фізична особа позбувається статусу суб'єкта господарювання) або особу звільнено від сплати податку чи її податкову реєстрацію анульовано (скасовано, визнано недійсною) за рішенням суду; є) фізична особа, зареєстрована як платник податку, померла, її оголошено померлою, визнано недієздатною або безвісно відсутньою, обмежено її цивільну дієздатність; з) припинено дію договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції або закінчився строк, на який утворено особу, зареєстровану як платник податку.

Анулювання реєстрації здійснюється на дату: подання заяви платником податку або прийняття рішення контролюючим органом про анулювання реєстрації; зазначену в судовому рішенні; припинення дії договору про спільну діяльність, договору управління майном, угоди про розподіл продукції або закінчення строку, на який утворено особу, зареєстровану як платник податку; що передуює дню втрати особою статусу платника податку на додану вартість. При

цьому датою анулювання реєстрації платника податку визначається дата, що настала раніше. У разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання. З моменту анулювання реєстрації особи як платника податку така особа позбавляється права на віднесення сум податку до податкового кредиту, складання податкових накладних. У разі якщо за результатами останнього податкового періоду особа має право на отримання бюджетного відшкодування, таке відшкодування надається протягом строків, визначених цим розділом, незалежно від того, чи буде така особа залишатися зареєстрованою як платник цього податку на дату отримання такого бюджетного відшкодування, чи ні» [42, ст. 184].

На відміну від України, у Директиві Ради 2006/112/ЄС [180] немає положень щодо реєстрації особи як платника податку. Вказана Директива містить норми стосовно обов'язку платника податку повідомити про початок своєї діяльності, зміни в ній або її припинення (п. 1 ст. 213 Директиви Ради 2006/112/ЄС) та ідентифікації осіб (ст. 214-216 Директиви Ради 2006/112/ЄС). При цьому, ідентифікація платника податку не пов'язана з граничною величиною оподаткованого обороту, який використовується у Директиві Ради 2006/112/ЄС саме для визначення операцій, які не підлягають оподаткуванню ПДВ (п. 2 ст. 3) та кола осіб, які звільняються від сплати ПДВ (ст. 284-287). Відмінності у порядку та умовах реєстрації платників ПДВ у різних країнах-членах ЄС засвідчує про те, що Директива Ради 2006/112/ЄС регламентує лише необхідність реєстрації (ідентифікації) як такої, залишаючи на розсуд окремих країн питання щодо її порядку.

На думку Ю. Федчишин [195, с. 153] концептуальною відмінністю також є те, що в Україні мають право (або зобов'язані) реєструватися «особи» для отримання статусу платника податку, тоді як у ЄС «особі» спочатку необхідно

набути статусу платника податку, і лише після цього вона реєструється, отримуючи статус «zareєстрованого платника податку».

Так, у Латвії держава поділяє платників податків на внутрішніх платників податку, платників податків інших Держав-членів і платників податку третіх держав та третіх територій. Внутрішні платники податку поділяються на zareєстрованих і незareєстрованих. Zareєстровані платники податку визначаються як платники податку, які zareєстровані в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів. Незareєстровані платники податків, в свою чергу, визначаються як платники податку, які, використовуючи встановлені законом про ПДВ права, не zareєструвалися в Реєстрі платників ПДВ Служби державних доходів [195, с. 154]. В Ірландії законодавець відрізняє поняття «платник податку» (анг. *taxable person*) і «відповідальна особа» (анг. *accountable person*). Поняття «платник податку» поширюється на всіх осіб, які провадять комерційну діяльність, проте поняття «відповідальна особа» – лише на осіб, які провадять оподатковувану діяльність [196].

Вважаємо, що положення стосовно реєстрації платників ПДВ вимагають перегляду в процесі адаптації законодавства до норм ЄС, та запозичення в цьому питанні позитивного досвіду країн ЄС.

Оскільки, одним із найбільших викликів адмініструванню ПДВ в Україні є нереєстрація особи як платника ПДВ, що зумовлює втрати доходів від недотримання правил оподаткування, тобто зловживань та ухилення від сплати податків [197]. Крім цього, відсутність чіткого механізму виявлення осіб, що порушують встановлені вимоги, та притягнення їх до відповідальності, постійного моніторингу за реалізацією обов'язку негативно впливає на стан дотримання податкового законодавства і стабільність фінансової системи в державі. На практиці заходи контролюючих органів, спрямовані на залучення зазначених платників до реєстрації платника ПДВ, переважно безрезультатні через відсутність платника за юридичною адресою, припинення діяльності такого суб'єкта після здійснення експортних операцій, так і через відсутність правового регулювання порядку дій податкових органів, направлених на примусову

реєстрацію суб'єктами господарювання платником ПДВ у таких випадках. Вказаний недолік чинного законодавства, на нашу думку, призводить не тільки до завдання збитків бюджету у вигляді недоотримання ПДВ, а також і до неповернення до країни виручки в іноземній валюті від здійснення експортних операцій, що у подальшому відображається в зменшенні відрахувань до бюджету прямих податків. Це є прогалиною податкового законодавства, якою і користуються несумлінні платники, ухиляючись від обов'язкової реєстрації як платники ПДВ та сплати податку до бюджету.

Зокрема, поширеною є напівлегальна схема проведення експортних операцій з сільськогосподарською продукцією суб'єктами господарювання, як юридичними, так і фізичними особами-підприємцями, що не зареєстровані як платники ПДВ. Зазначені платники експортують продукцію, яка переважно має походження з особистих фермерських господарств та від фізичних осіб, а саме зернові і технічні культури, гриби, ягоди, сухофрукти тощо. При цьому здійснюється закупівля сільськогосподарської продукції у сільськогосподарських товаровиробників та населення за готівкові кошти без відображення у бухгалтерському та податковому обліках; виготовляються неправдиві документи про придбання вказаної продукції підприємствами суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (далі - ЗЕД) від суб'єктів господарської діяльності, що мають ознаки фіктивності. У подальшому від імені суб'єктів ЗЕД, що не зареєстровані платниками ПДВ, і частина яких має ознаки фіктивності, відповідно до зовнішньоекономічних контрактів, укладених з підконтрольними організаторам цих схем підприємствами-нерезидентами, здійснюється митне оформлення вказаних товарів у режимі «експорт» за заниженою фактурною вартістю. Після здійснення зазначених господарських операцій суб'єкт ЗЕД, що їх здійснив, через короткий проміжок часу припиняє фактичну діяльність, подання звітів до контролюючих органів, не знаходиться за юридичною адресою. Виручка в іноземній валюті від здійснення експортних операцій із вказаною продукцією в Україну не надходить або надходить частково. Існування і діяльність вказаної схеми можлива винятково за наявності значних обсягів не облікованих готівкових

коштів, які отримують організатори цих схем у вигляді готівкових валютних коштів, що потрапляють на територію України поза банківською системою. Особливості вказаних операцій полягають у тому, що експортована продукція закупається переважно у населення за необліковані готівкові грошові кошти без утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб. Одночасно з приховуванням податку на доходи фізичних осіб відбувається ухилення від сплати військовою збору, а також прямих податків на підприємницьку діяльність.

Варто зазначити, що за даними Національного банку України станом на 01 січня 2019 року сума неповернення валютної виручки від експорту сільськогосподарської продукції, від діяльності схожих схем, становить близько 103 млн дол. [198] А у зв'язку із збільшенням урожаю зернових і технічних культур, фруктів, ягід та постійного зростання обсягів виробництва вказаної продукції в особистих господарствах, у найближчі роки обсяги ухилення від сплати податків шляхом використання вказаної схеми можуть зростати.

Відомо, що 18 грудня 2018 р. було реорганізовано Державну фіскальну службу України шляхом поділу і утворено Державну податкову службу України та Державну митну службу України [199]. Таке реформування та відсутність відповідного налагодженого механізму взаємодії між Державною митною службою, ДПС України і ДФС України на сьогодні ускладнює своєчасне виявлення фактів здійснення експортних операцій суб'єктами господарської діяльності, які не є платниками ПДВ і мають ознаки фіктивності та протидії діяльності вказаних схем ухилення від сплати податків.

Крім того, у зв'язку із набранням чинності Закону України «Про валюту і валютні операції» [200] та Постанови Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті» [201] змінено правові засади здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду, права та обов'язки суб'єктів валютних операцій і уповноважених установ, а також відповідальність за порушення ними валютного законодавства. Також одночасно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202] виключається

стаття 37 «Спеціальні санкції за порушення цього або пов'язаних з ним законів України».

Інакше кажучи, на сьогодні після здійснення суб'єктами ЗЕД експорту товарів, зокрема і «горіхів волоських», інформація до відповідних підрозділів ДПС України про порушення ними граничних строків розрахунків надійде від Національного банку України лише через рік і тільки за умови, що розмір суми заборгованості значна і перевищує 150 тис гривень. Необхідно також зазначити, що здійснення валютного нагляду розпочинається тільки після здійснення суб'єктами ЗЕД експорту товарів шляхом оформлення митних декларацій типу ЕК-10 «Експорт», ЕК-11 «Реекспорт», тобто після фактичного вивезення вказаної продукції за межі митної території України. Таким чином, у контролюючих органів відсутній цілісний механізм своєчасного контролю і подальшого реагування на факти порушення митного та податкового законодавства під час здійснення митного оформлення сільськогосподарської продукції у режимі експорту підприємствами, що не є платниками ПДВ, нарахування та сплати такими суб'єктами податків і своєчасного повернення ними виручки в іноземній валюті.

Вважаємо, що з метою покращення податкового контролю за суб'єктами господарювання, що здійснюють експортні операції з вказаними товарами, детінізації вказаного напрямку зовнішньоекономічної діяльності, що, в свою чергу, призведе до збільшення сум податкових надходжень та зростання обсягів повернення валютної виручки, необхідним є врахування досвіду європейських країн. Уважаємо, що положення стосовно реєстрації платників ПДВ у ПК України вимагають перегляду та запозичення в цьому аспекті чеського досвіду [203], де передбачено для осіб, які провадять операції з правом на формування податкового кредиту, обов'язок реєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних з постачанням товарів та послуг, тобто до досягнення встановленої величини обороту.

Прояви девіантної поведінки платників під час справляння ПДВ, використання схем, що засновані на прогалинах законодавства, та схем,

пов'язаних з прямим порушенням норм законодавства, а саме ухиленням від оподаткування ПДВ, потребують перегляду податкових норм та внесення змін до чинного податкового законодавства. Пропонуємо [204, с. 91-92] внесення змін до ПК України шляхом зобов'язання всіх суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють операції з вивезення товарів за межі митної території України, на дату оформлення митної декларації на таку операцію бути зареєстрованими платниками ПДВ з дотриманням вимог, передбачених ст.183 ПК України.

Крім того, пропонуємо на рівні Міністерства фінансів України створити робочу групу з фахівців ДПС України та Державної митної служби України для розробки спільного алгоритму дій з метою забезпечення належного контролю за дотриманням вимог чинного законодавства при здійсненні суб'єктами господарювання експорту сільськогосподарської продукції.

Дослідження особливостей суб'єктів податкових правовідносин та їх видів [205], аналіз правового статусу платників ПДВ [206], дозволяють стверджувати, що не зважаючи на ступінь вивчення правового статусу платників ПДВ, у науковій літературі й досі залишаються дискусійними питаннями щодо поняття, особливостей класифікації платників цього податку. Переважна більшість учених (Г. Бех, М. Кучерявенко, М. Шаренко, М. Ярош та інші) висловлюють думку щодо розриву між реальним та формальним платником, зазначаючи, що реальним платником є особа, яка купує товари (послуги), і саме за рахунок його коштів здійснюється сплата цього податку до бюджету. В той час формальним платником податку є особа, яка реалізує товари (послуги) та отримує кошти від їх покупця. Протилежної позиції з цього приводу дотримуються вчені Н. Бойко, Ю. Бисага, Д. Гетманцев, С. Греца, В. Форсюк, В. Ярема та інші, наголошуючи, що фактично споживач (покупець товарів, робіт та послуг) не бере участі у процесі адміністрування ПДВ, не має організаційних чи правових засобів для цього, внаслідок чого він і не є його платником у розумінні ст. 15 ПК України.

Загальне поняття платника податків наведено у п. 15.1 ст. 15 ПК України. Визначення особи для цілей розділу розділу V ПК України «Податок на додану вартість» міститься в п. 14.1.139 ст. 14 ПК України [42, ст. 14]. Стаття 180 ПК

України конкретизує перелік платників ПДВ і визначає в п. 180.1 хто саме є платником податку для цілей оподаткування [42, ст. 180].

Уважаємо, що платниками ПДВ є суб'єкти податкових правовідносин, без яких неможливе здійснення адміністрування ПДВ, на яких покладений обов'язок з ведення податкового обліку, складення та подача декларацій, звітності й інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, здійснення реєстрації податкових накладних, забезпечення сплати податку до бюджету тощо.

2.2.2. Об'єкт, база оподаткування та ставки податку на додану вартість

Об'єкт оподаткування податку відноситься до обов'язкових елементів, що характеризують податковий механізм, без якого неможливо уявити сам податок. Основними ознаками об'єкта оподаткування є: матеріальний характер, що обумовлює наявність у нього певних ознак (кількісних, вартісних, фізичних або інших), які дають змогу ідентифікувати і виокремити для цілей оподаткування певні об'єкти з інших; зовнішнє вираження, яке представлено у грошовій або натуральній формі; законодавча форма закріплення; зв'язок із платником податку (належність такого об'єкта на праві власності) або з його господарською діяльністю [207, с. 13].

Саме ж поняття об'єкта оподаткування, на думку М. Кучерявенка, передбачає два підходи: правовий (розширений) і законодавчий (більш вузький). Як правова категорія, зазначає вчений, об'єкт оподаткування становить собою «...родове визначення об'єкта (доходи або їх частина, майно, вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У більш вузькому значенні (яке в основному закріплюється у законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб; майно юридичних осіб тощо), які й закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами» [38, с. 181].

Г. Романова також зазначає про те, що визначення поняття «об'єкт оподаткування» є одним із найбільш принципових моментів як в регулюванні правового механізму податку в цілому, так і у встановленні будь-якого платежу податкового характеру. По-перше, без його закріплення не може бути цілісного податкового механізму і будь-який законодавчий акт з окремого податку стає нелогічним без відповідної статті стосовно цього. По-друге, з об'єктом оподаткування пов'язується юридичний факт, який обумовлює виникнення й дію відповідних податкових правовідносин [208, с. 14].

А. Дубоносова об'єктом оподаткування називає «законодавчо визначений елемент правового механізму податку, що обумовлює формування у платника як податкового обов'язку в цілому, так і окремих його складових, і виступає економічною основою податку» [207, с. 13].

На сьогодні ПК України об'єктом оподаткування податку визнає «майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку» [42, ст. 22].

Незважаючи на постійне вдосконалення механізмів адміністрування ПДВ, який є одним із бюджетоутворюючих податків, Україна залишається державою, в якій надходження до державного бюджету не відповідають її фінансовим потребам. Саме тому дослідження об'єкта оподаткування як основного елемента правового механізму ПДВ є вкрай важливим на шляху вдосконалення адміністрування цього податку.

Здійснюючи аналіз правового механізму ПДВ із моменту запровадження до сьогодення, необхідно зазначити, що такий елемент податку, як об'єкт оподаткування, зазнавав неодноразових змін та постійного реформування. Наприклад, у Законі України «Про податок на добавлену вартість» [209] об'єктами оподаткування були обороти по реалізації на території України товарів (крім імпортованих), у тому числі виробничо-технічного призначення, виконаних робіт та наданих послуг. У Декреті Кабінету Міністрів України «Про податок на

додавлену вартість» [210] об'єктом оподаткування були обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), крім їх реалізації за іноземну валюту. При цьому імпортні товари уже були включені до переліку об'єктів оподаткування. Законом України «Про податок на додану вартість» [211], який змінив вказаний Декрет, було встановлено об'єктом оподаткування ПДВ операції платників податку з поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України; ввезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі імпорту або реімпорту згідно з положеннями МК України; поставка (вивезення, пересилання) товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту згідно з положеннями МК України за кошти або інші види компенсацій (винагороди).

Як слушно зазначає М. Кучерявенко [38, с. 370], «ПДВ не тільки замінив податок з обігу, але і став певним різновидом податку, пов'язаного саме з оборотом». У цьому зв'язку склалося кілька різновидів елементів, котрі використовуються законодавцем як об'єкт оподаткування. Академік зауважує про те, що ПДВ становить собою багатооб'єктний податок, звертаючи увагу, що законодавець у цьому випадку виділяє не один родовий об'єкт оподаткування, а кілька різновидів його.

Як зазначають учені [20, с. 87], підхід до багатооб'єктності ПДВ законодавець зберіг і в ПК України в межах ст. 185 ПК України, при цьому, як і в попередньому законодавстві, ст. 185 ПК України не містить родового поняття об'єкта оподаткування, а лише визначає види операцій.

Зокрема, п. 185.1 ст. 185 ПК України передбачає, що об'єктом оподаткування є наступні: «Операції платників податку з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України;
- е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом» [42, ст. 185].

Крім того, законодавством визначено, що «з метою оподаткування цим податком до операцій з увезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений МК України» [42, ст. 185].

Підпункт 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 ПК України [42] визначає постачання товарів як «будь-яку передачу права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду. При цьому з метою застосування терміна «постачання товарів» електрична та теплова енергія, газ, пар, вода, повітря, охолоджене чи кондиційоване, вважаються товаром». Підпункт 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України [42] визначає постачання послуг як «будь-яку операцію, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності».

Поділяємо думку вчених [21, с. 74], що законодавець цілком правильно визначив об'єктом оподаткування саме певні визначені операції платника податку, а не вартісну величину - додану вартість продукції, пояснюючи позицію тим, що, по-перше, вартісна величина виміру характерна для бази, а не для об'єкта оподаткування; по-друге, при встановленні об'єктом оподаткування доданої вартості значно ускладнився б процес адміністрування податку, оскільки при визначенні її величини необхідно було б ураховувати складові доданої вартості – спожитої на цьому етапі виробництва або продажів сировини та

матеріалів, заробітної плати, амортизації тощо, що у порівнянні з діючим порядком доволі обтяжливо. По-третє, така конструкція об'єкта оподаткування не давала б можливості податковим органам здійснювати поточний контроль за правильністю визначення податкових зобов'язань чи сум від'ємного значення платника податків, який тепер здійснюється за допомогою адміністрування єдиного реєстру податкових накладних, у якому неможливо було б перевірити правильність визначення тільки доданої вартості, тоді як загальний оборот і визначену з нього суму податкових зобов'язань визначити не складно.

Досліджуючи зміст поняття «об'єкт оподаткування ПДВ» С. Пирога [183, с. 15] доходить висновку про його подвійну природу. На макроекономічному рівні, на думку вченого, об'єктом оподаткування є частина доходів, використаних на споживання, а на мікрорівні – додана вартість, створена на кожній стадії на шляху товару/послуги до кінцевого споживача. «Об'єктом оподаткування ПДВ» запропоновано визначити додану вартість (об'єкт мікрорівня).

Визначення ст. 185 ПК України в якості об'єкта оподаткування саме операцій з постачання, а не окремо товарів, робіт чи послуг кореспондується із ст. 22 ПК України, яка встановлює загальний перелік об'єктів оподаткування, з якими податкове законодавство пов'язує виникнення платника податків податкового обов'язку. Стаття 185 ПК України не наводить вичерпного переліку операцій, що є об'єктами оподаткування податком, а лише встановлює загальні категорії таких операцій, а тому для з'ясування, чи підлягає конкретна господарська операція платника податку під об'єкт оподаткування, необхідно встановити, чи відповідає вона обов'язковим ознакам, що містяться в ПК України, та перевірити, чи не входять до вичерпного переліку операцій, котрі не є об'єктом оподаткування або звільнені від оподаткування [20, с. 88].

Перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, наводиться у п. 196.1 ст. 196 ПК України [42]. Крім того, ст. 197 ПК України передбачається низку операцій, які звільняються від оподаткування. Вважаємо, що законодавче розмежування переліку операцій, які не є об'єктами оподаткування ПДВ та переліку операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, досить ускладнює

розуміння платниками самого механізму адміністрування цього податку. Узагальнення зазначених переліків операцій та відповідна їх систематизація сприяла б легшому розумінню, і відтак й ефективнішому застосуванню правових норм щодо цього податку. Крім того, в обох випадках звільнення від оподаткування ПДВ реалізується через закріплення переліку операцій, які не оподатковуються, а оскільки операції власне і становлять об'єкт оподаткування, має місце передусім визначення операцій, які не є об'єктом оподаткування. Логічним вважаємо узагальнення та систематизацію зазначених операцій та визначення його саме переліком операцій, які звільнені від оподаткування.

Наприклад, Директивою Ради 2006/112/ЄС [180] в ст. 3 та ст. 4 зазначені операції, які не підлягають оподаткуванню ПДВ, а саме: «Придбання товарів у межах Співтовариства, поставка яких у межах території держави-члена придбання підлягає звільненню від оподаткування; придбання в межах Співтовариства вживаних товарів, витворів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, якщо продавець є платником податку-перепродавцем, що діє як такий, а ПДВ був стягнутий із товарів у тій державі-члені, в якій розпочалося їхнє відвантаження чи перевезення згідно з маржинальною схемою; придбання в межах Співтовариства вживаних транспортних засобів, якщо продавець є платником податку-перепродавцем, що діє як такий, а ПДВ був стягнутий із транспортних засобів у тій державі-члені, в якій розпочалося їхнє відвантаження чи перевезення згідно з перехідними положеннями для вживаних транспортних засобів; придбання в межах Співтовариства вживаних товарів, витворів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, якщо продавець є організатором продажу з публічних торгів, що діє як такий, а ПДВ був стягнутий із товарів у тій державі-члені, в якій розпочалося їхнє відвантаження чи перевезення згідно зі спеціальними положеннями для продажу з публічних торгів».

Відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС в усіх країнах ЄС діє спільне правило щодо ПДВ, за яким об'єктом оподаткування є: «а) поставка товарів за винагороду в межах території держави-члена платником податку, що діє як такий;

b) придбання усередині Співтовариства товарів за винагороду в межах території держави-члена: платником податку, що діє як такий, або юридичною особою, що не є платником податку, якщо продавець є платником податку, що діє як такий і не має права на звільнення як мале підприємство згідно з положеннями Статей 282-292, й не підпадає під дію Статей 33 або 36; у випадку нових транспортних засобів платником податку чи юридичною особою, що не є платником податку, інші придбання яких не оподатковуються ПДВ згідно з частиною 1 Статті 3, або будь-якою іншою особою, що не є платником податку; у випадку підакцизної продукції, якщо акцизний збір при придбанні в межах Співтовариства стягується згідно з Директивою Ради 92/12/ЄЕС у межах території держави-члена платником податку або юридичною особою, що не є платником податку, інші придбання яких не оподатковуються ПДВ згідно з частиною 1 Статті 3; c) поставка послуг за винагороду в межах території держави-члена платником податку, що діє як такий; d) імпорт товарів» [180].

Поділяємо думку вітчизняних учених [20, с. 99] про те, що використання ПК України досить широких понять у межах ст. 186 ПК України призводить до значних труднощів правозастосовної практики, особливо коли спеціальне податкове законодавство жодним чином не розкриває поняття відповідного виду послуг.

Необхідно зазначити, що відповідно до ст. 201 ПК України [42, ст. 201] на платника податку покладено обов'язок щодо складення податкової накладної електронної форми із дотриманням умов щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєстрації її у встановлені терміни в Єдиному реєстрі податкових накладних. При цьому форма та порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» [212]. ПК України визначено, що «податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг

підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту» [42, ст. 201].

Однак необхідно відмітити, що у випадку здійснення операцій, які звільнені від оподаткування, і у випадку здійснення операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, одержувач товарів (послуг) не сплачує постачальнику ПДВ у складі ціни товару (послуг), відповідно у нього не виникає податкового кредиту, підставою для нарахування якого служить податкова накладна.

У цьому контексті цілком слушною є думка Р. Блажко [213, с. 120] відносно того, що у випадку здійснення операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ, податкова накладна не виконує своєї основної функції – це підтвердження виникнення підстав нарахування податкового кредиту, а отже вимога її складання є невиправданою і призводить до необґрунтованого збільшення документообігу платників податків, які здійснюють операції, що звільнені від оподаткування ПДВ, порівняно із платниками податків, котрі здійснюють операції, які не є об'єктом ПДВ.

База оподаткування податку також відноситься до обов'язкових елементів податку. ПК України базою оподаткування визнає фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [42, ст. 23].

Як зазначає М. Кучерявенко [38, с. 197], встановлення бази оподаткування повинно здійснюватися на підставі таких принципів, як: однорідності бази оподаткування; можливості застосування до бази оподаткування конкретної одиниці її виміру; простоти й зрозумілості значення бази оподаткування; зручності застосування бази оподаткування для обчислення податку; можливості обліку бази оподаткування.

А. Дубоносова [207, с. 13] вважає, що окремій базі оподаткування як частині об'єкта повинен відповідати єдиний масштаб оподаткування. В окремих випадках, на думку цього вченого, один об'єкт оподаткування може мати кілька баз оподаткування, тобто конкретна вартісна, фізична або інша характеристика

певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Правильний розрахунок бази оподаткування, на думку В. Пухальського [214, с. 99], є важливою складовою в оподаткуванні ПДВ.

Як слушно зауважує Н. Аполлонова [161, с. 8]: «З економічного погляду ПДВ є достатньо складним податком через те, що базою оподаткування є вартість усіх стадій руху товарів, робіт, послуг, а це означає, що податковий тягар не залежить від кількості стадій створення вартості продукції, а оподаткуванням та сплатою податку охоплена велика кількість суб'єктів господарювання».

Саме тому, вважаємо, що дослідження бази як основного елемента правового механізму ПДВ є вкрай важливим на шляху вдосконалення адміністрування цього податку.

Здійснюючи аналіз ПДВ зазначемо, що база оподаткування, зазнавала неодноразових змін та постійного реформування. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про податок на добавлену вартість» [209, ст. 4] оподатковуваний оборот обчислювався виходячи з вартості реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг. До складу цього обороту податок на добавлену вартість не включався. Згідно із Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» [210, ст. 4] оподатковуваний оборот з реалізованих товарів (робіт, послуг) обчислювався виходячи з їх вартості за вільними цінами і тарифами, державними фіксованими та регульованими цінами і тарифами, що включали податок на добавлену вартість за встановленою ставкою. В Законі України «Про податок на додану вартість» від 03.04.2007 № 168/97-ВР [211], який змінив вказаний Декрет, було визначено саме таке поняття, як «база оподаткування». Зокрема, зазначено, що база оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначалася «виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів) згідно із законами України з питань оподаткування (за винятком податку на додану вартість, а також збору на обов'язкове державне

пенсійне страхування на послуги стільникового рухомого зв'язку, що включається до ціни товарів (послуг))» [211].

На сьогоднішній день ст. 188 ПК України [42, ст. 188] передбачений порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг. Так, відповідно до п. 188.1. ст. 188 ПК України «база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів))» [42, ст. 188]. Крім того, ст. 189 ПК України [42, ст. 189] передбачає особливості визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг в окремих випадках. Зокрема, такими випадками є: коли платник податку здійснює діяльність з постачання вживаних товарів (підп. 189.3. ст. 189 ПК України); у разі постачання товарів за договорами фінансового лізингу (підп. 189.5 ст. 189 ПК України); у разі якщо платник податку здійснює операції з постачання товарів/послуг, які є об'єктом оподаткування, під забезпечення боргових зобов'язань покупця (підп. 189.7 ст. 189 ПК України); у випадках, коли платник податку здійснює операції з постачання особам, які не зареєстровані як платники податку (підп. 189.12 ст. 189 ПК України); у разі постачання квитків на проїзд в автобусах та на перевезення багажу (підп. 189.13 ст. 189 ПК України); у разі постачання на митній території України товарів, які є продуктами переробки товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території (підп. 189.14 ст. 189 ПК України), та інші [42, ст. 189].

Відповідно до ст. 190 ПК України [42, ст. 190] «базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно

до розділу III МК України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів».

Стаття 190 ПК України [42, ст. 190] визначає: «У разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях у несупроводжуваному багажі базою оподаткування є їх митна вартість (для юридичних осіб або фізичних осіб - підприємців) або фактурна вартість (для фізичних осіб), визначені відповідно до МК України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях у несупроводжуваному багажі є дата подання контролюючому органу митної декларації або документа, який відповідно до законодавства замінює митну декларацію. Фактурна вартість товарів, які ввозяться на митну територію України у міжнародних поштових та експрес-відправленнях у несупроводжуваному багажі, фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі визначається відповідно до МК України».

Характеризуючи базу оподаткування, Н. Філіппова [169, с. 7] визначає три форми ПДВ:

1) споживча – при визначенні бази оподаткування видатки на придбання основних засобів і амортизаційні відрахування вираховуються з валового доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;

2) дохідорієнтована – при визначенні бази оподаткування амортизаційні відрахування вираховуються із валового доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг; видатки на придбання основних засобів не можуть бути вираховані;

3) орієнтована на валову продукцію – при визначенні бази оподаткування видатки на придбання основних і амортизаційні відрахування не можуть бути вираховані із валового доходу від реалізації продукції, товарів, обіт, послуг.

При цьому, на думку вказаного вченого, найпоширенішою формою є ПДВ споживчого типу, яка має переваги перед іншими формами з позиції складання

бухгалтерської звітності та адміністрування її впливу на розвиток виробництва та залучення інвестицій [169, с. 7].

Рівень використання податкової бази з ПДВ також залежить від її законодавчого визначення. Необхідно зазначити, що протягом тривалого часу база оподаткування операцій з постачання будь-яких товарів або послуг визначалася із договірної вартості, але на рівні не нижчому від звичайної ціни, що ускладнювало процес адміністрування ПДВ, через недосконалий правовий механізм визначення звичайних цін. Внесення змін до податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення у 2013 році передбачали досить складний механізм визначення звичайної ціни для контрольованих операцій. Починаючи із 2015 року було запроваджено правило, за яким база оподаткування операцій постачання товарів/ послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижчою балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалося станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

На думку В. Валігура [215]: «При сучасному законодавчому визначенні бази оподаткування ПДВ і поняття «звичайні ціни» суб'єкти господарювання мають можливість маніпулювати рівнем звичайних цін як у сторону їх заниження для зменшення бази оподаткування, так і в сторону завищення, для формування податкового кредиту своїм контрагентам, що значно знижує базу оподаткування ПДВ та його фіскальну ефективність».

Так, у Листі ДФС України від 15.08.2016 № 27600/7/99-99-14-02-01-17 «Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок» [216] зазначається: «Одним із різновидів схем мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ, що використовуються платниками податків, є штучне перенесення бази оподаткування ПДВ (значної частини

податкових зобов'язань) від підприємств реального сектору економіки - виробників товарів/послуг безпосередньо або через кілька ланок (суб'єктів господарювання) до учасників схем ухилення від оподаткування – «посередників». Саме тому при проведенні документальних перевірок виробників товарів/послуг з питання дотримання ними податкового законодавства при визначенні бази оподаткування ПДВ за операціями з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг, здійснених, починаючи з 1 січня 2016 року, рекомендується: 1) з'ясувати джерела інформації про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівняних економічних (комерційних) умовах (далі - ринкові ціни); 2) визначати ринкові ціни, виходячи з даних цих джерел та обов'язково враховуючи ідентичність (спорідненість, порівнянність) змісту досліджуваної операції; 3) встановлювати відповідність ціни постачання виробника ринковим цінам; 4) у разі невідповідності цих цін (заниження ціни постачання порівняно з ринковими цінами) - фіксувати в актах документальних перевірок: факт такої невідповідності, зазначаючи джерела інформації щодо ринкових цін, їх рівень та розрахунок невідповідності; висновок, що з урахуванням положень підп. 14.1.71 та 14.1.219 п. 14.1 ст. 14 Кодексу ціна постачання не є звичайною ціною, що відповідає ринковій, і мала б враховуватися при визначенні бази оподаткування ПДВ; висновок щодо порушення норм абзацу другого п. 188.1 ст. 188 Кодексу, в результаті чого занижено базу оподаткування ПДВ та, як наслідок, занижено податкові зобов'язання (завищено бюджетне відшкодування, від'ємне значення) з ПДВ» [216].

В індивідуальній податковій консультації ДФС України від 05.05.2017 № 87/6/99-99-15-03-02-15/ПК «Щодо порядку визначення бази оподаткування ПДВ при здійсненні платником ПДВ операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту за ціною нижчою ціни придбання таких товарів» [217] зазначено, що «висновки судових органів касаційної інстанції щодо порядку визначення бази оподаткування ПДВ операцій з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту, викладені у

відповідних судових рішеннях, які набрали законної сили, свідчать, що до таких операцій застосовується нульова ставка незалежно від співвідношення ціни придбання товарів та фактичної ціни їх вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту». З огляду на викладене та враховуючи висновки судових органів касаційної інстанції «...до загального обсягу операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту, яка оподатковується ПДВ за нульовою ставкою, включається сума різниці між ціною придбання таких товарів та фактичною ціною їх вивезення за межі митної території України у митному режимі експорту».

Поділяємо думку С. Мельник [218, с. 11] відносно того, що у вітчизняному законодавстві залишаються проблеми, що потребують приведення у відповідність з міжнародними європейськими нормами в частині сприяння спрощення адміністрування цього податку та збільшення надходжень від нього до бюджету.

Дійсно, євроінтеграційні прагнення України зумовлюють необхідність гармонізації законодавства нашої держави з правом ЄС, а також адаптації вітчизняного законодавства про ПДВ до законодавства ЄС, запозичення й запровадження найкращих елементів системи ПДВ з метою усунення торговельних бар'єрів між Україною та ЄС, й удосконалення вітчизняних норм. Необхідно зазначити, що ПДВ є невід'ємною складовою податкових систем країн ЄС.

Аналізуючи зарубіжний досвід, зауважимо, що базою оподаткування ПДВ відповідно до ст. 26 Кодексу про податок на додану вартість Королівства Бельгії [184] є суми, які складають частину, отриману або призначену для отримання постачальником товарів або особою, яка надає послуги, від особи, якій поставлено товари або надані послуги, або від третьої особи, в тому числі субвенції, безпосередньо пов'язані з вартістю таких операцій. Базу оподаткування також становлять податки, мита, відрахування і збори. Відповідно до ст. 13 Закону про податок на додану вартість Італійської Республіки [219] база оподаткування на поставку товарів і послуг складається з суми зборів на користь цедента або постачальника відповідно до договірних умов, включаючи витрати, і

витрати, пов'язані з виконанням і боргами або іншими додатковими витратами по відношенню до третіх осіб, які покриває цесіонер або замовник, зі збільшенням доповнень, безпосередньо пов'язані із засобами, що належать іншим суб'єктам.

Відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС [180] в усіх країнах ЄС діє спільне правило щодо ПДВ, за яким база оподаткування має бути гармонізована так, щоб застосування ПДВ до операцій, що підлягають оподаткуванню, приводило до порівнюваних результатів у всіх державах-членах (п. 25 преамбули). Розділ VII Директиви Ради 2006/112/ЄС присвячений саме визначенню бази оподаткування податку. Зокрема, «...у зв'язку з придбанням товарів у межах Співтовариства база оподаткування визначається на основі тих самих чинників, що використовувалися згідно з Главою 1 для визначення бази оподаткування за поставкою таких самих товарів у межах території відповідної держави-члена. У випадку операцій, що вважаються придбанням товарів у межах Співтовариства, передбачених у ст. 21 та ст. 22, базою оподаткування є купівельна ціна товарів або подібних товарів, або за відсутності купівельної ціни собівартість, визначена станом на час поставки». Статтею 78 Директиви Ради 2006/112/ЄС визначено, що до бази оподаткування включаються такі чинники: податки, мита, збори та обов'язкові платежі за винятком самого ПДВ; побічні витрати на кшталт витрат на сплату комісійних, пакування, перевезення та страхування, за які постачальник виставляє замовникові рахунок [180, ст. 78]. Відповідно до ст. 79 Директиви Ради 2006/112/ЄС до бази оподаткування не включаються такі чинники як: «знижки з ціни у вигляді дисконту за дострокову оплату; дисконти та знижки, надані замовникові та отримані ним під час поставки; суми, отримані платником податку від замовника на кшталт погашення витрат, здійснених від імені й за дорученням замовника, та проведених по рахунках до з'ясування в бухгалтерській звітності» [180, ст. 79].

Зокрема, цікавим є той факт, що запобігаючи ухиленням від оподаткування або уникаючи оподаткування держави-члени вживають заходи «щодо відповідності бази оподаткування ринковій вартості в разі поставки товарів або послуг із використанням родинних або інших тісних особистих зв'язків, відносин

управління, власності, членства, фінансових або юридичних зв'язків, визначених державою-членом»[180].

Тобто, як слушно зауважують вчені [21, с. 145], фактично допускається визначення податкових зобов'язань за аналогом «звичайних цін», які до вересня 2013 року застосовувалися при визначенні бази оподаткування в Україні, а тепер застосовуються лише при здійсненні контрольованих операцій.

Ставка податку відноситься до обов'язкових елементів, що характеризують податковий механізм, без якого неможливо уявити сам податок.

Як слушно зазначає М. Кучерявенко [38, с. 187]: «Особливістю саме цього елемента в порівнянні з іншими основними складовими податкового механізму (платником, об'єктом) є його мобільність та рухливість». Адже за допомогою лише зміни ставки податку можна досить швидко реагувати на зміни або стимулювати їх, практично не змінюючи податкового механізму та стабільних нормативних актів.

ПК України ставкою податку визнає «розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування» [42, ст. 25]. Види ставок розглядаються в статтях 26, 27 та 28 ПК України [42] і визначаються такі ставки: базова, гранична, абсолютна, специфічна, адвалорна та відносна ставки податку.

На сьогоднішній день законодавче регулювання ставок податків, їх форм, розмірів породжує низку питань й залишається дискусійним серед науковців та практиків. Так, у багатьох країнах світу, встановлюючи ставки податків, ураховуються висновки теорії французького вченого-економіста А. Лаффера, який вивів теорію залежності суми податкових надходжень до бюджету від розміру ставки податку. Графік такої залежності отримав назву «крива Лаффера» [220].

Незважаючи на постійне вдосконалення механізмів адміністрування ПДВ, який є одним із бюджетоутворюючих податків, Україна залишається державою, в якій надходження до державного бюджету не відповідають її фінансовим потребам. Саме тому дослідження ставки як основного елемента правового

механізму ПДВ є вкрай важливим на шляху вдосконалення адміністрування цього платежу.

Аналізуючи ПДВ, необхідно зазначити, що розміри ставок цього податку зазнавали постійних змін. Відповідно до ст. 6 Закону України «Про податок на добавлену вартість» [209, ст. 6] ставка ПДВ визначалася у розмірі 28 % до оподаткованого обороту, а при реалізації товарів (робіт, послуг) за регульованими цінами і тарифами, що включають податок, застосовувалася ставка в розмірі 22 %. Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» [210] ставка податку була зменшена від 28 % до 20 % оподаткованого обороту. Законом України «Про податок на додану вартість» [211], який змінив вказаний Декрет, було встановлено ставку податку у розмірі 20 % до бази оподаткування та 0% ставка.

Пункт 193.1 ПК України [42, ст. 193] передбачає три ставки ПДВ: 20%, 7 % та 0%. Саме ставку у розмірі 20% законодавець визначає основною ставкою і застосовує до наступних операцій: «а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; в) ввезення товарів на митну територію України; г) вивезення товарів за межі митної території України; д) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським, річковим та авіаційним транспортом» [42, ст. 194].

Ставка ПДВ у розмірі 7 % застосовується по операціях з: «...постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується

документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні; постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я; постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів; постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проектів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та об'єктів відвідувачами; постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху; постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування» [42, ст. 193].

За нульовою ставкою оподатковуються такі операції: вивезення товарів за межі митної території України (у митному режимі експорту, реекспорту, у митному режимі безмитної торгівлі та вільної митної зони); постачання товарів (для заправки або забезпечення морських суден, для заправки або забезпечення повітряних суден); постачання таких послуг: а) міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; б) послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом; в) послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси [42, ст. 195].

Як слушно зауважують учені [20, ст. 110], основне призначення нульової ставки полягає у підтримці вітчизняного товаровиробника, який при вивезенні товару за кордон фактично відшкодовує весь сплачений при виготовленні товару на території держави ПДВ. Водночас саме нульова ставка оподаткування на зламі століть в Україні стала елементом того механізму, завдяки якому було здійснене протиправне виведення з державного бюджету сотень мільйонів гривень та фактично створена проблема від'ємного сальдо з ПДВ. Також нульова ставка застосовується до експорту товарів, постачання яких звільнено на митній території України.

На думку К. Кудряшової [221, с. 17], в силу конструкції ПДВ як податку, що перекладається, із складним механізмом заліку, «нульова» ставка є єдиною «справжньою» пільгою по цьому податку, яка означає, що платник податку не нараховує податок при реалізації товарів чи послуг, однак при цьому може здійснити залік чи відшкодувати ПДВ з бюджету за реалізованими товарами та послугами. Якщо товари і послуги, що реалізуються платником, звільняються від ПДВ, можливість одночасно зарахувати ПДВ, що був сплачений по набутих у зв'язку з неподаткованою різницею товарах и послуга, не надається. Податок покладається на юридичного платника, а пільги по ПДВ є зразком законодавчого закріплення «зворотного» перекладення.

Можна також відмітити, що деякі держави – члени ЄС використовують поняття нульової ставки оподаткування ПДВ. Так, за законодавством Польщі та Латвії, нульова ставка застосовується до спеціально визначених об'єктів оподаткування, тобто на відповідні операції нараховується ПДВ, але за нульовою ставкою [222]. Нульова ставка оподаткування ПДВ у Великобританії класифікується як окреме поняття, і законодавство визначає, що «у випадку, коли платник податку поставляє товари або послуги за нульовою ставкою, то: ПДВ не нараховується на поставку; але повинен у всіх інших відносинах розглядатися як операція, яка є об'єктом оподаткування і повинен бути рівний нулю [223]. Проте трапляються випадки, коли держави на шляху до гармонізації власного законодавства із законодавством ЄС замінювали положення про застосування

нульової ставки відповідно до термінології Директиви Ради 2006/112/ЄС. Таким шляхом пішла Румунія, яка з цією метою замість поняття «нульова ставка» ввела у національне законодавство поняття «операції, звільнені від оподаткування, витрати на які можна відносити до податкового кредиту» [224].

У Республіці Казахстан ставка ПДВ становить 12 % (застосовується до розміру оподаткованого обороту і оподаткованого імпорту) та нульова ставка (оборот по реалізації товарів на експорт) [66, ст. 422]. У Грузії ставка ПДВ становить 18 % суми оподаткованого обороту або імпорту товару та 0.54 % суми тимчасового ввезення при тимчасовому ввезенні товарів [65, ст. 169]. У Республіці Таджикистан ставка ПДВ становить 18 % оподаткованого обороту за винятком експорту та використання зниженої ставки, і 0 % [89, ст. 181]. У Республіці Вірменія ставки ПДВ у таких розмірах - 20%, 16,67% та 0% [88, ст. 63], а у Республіці Білорусія аж 4 види ставок ПДВ – 0%, 10 %, 20%, 25% [87, ст. 102].

Щодо деяких спільних характеристик адміністрування ПДВ у розвинених країнах, вчені [225, с. 249] зазначають: «Незважаючи на переваги уніфікації, у більшості з них застосовується не одна, а кілька податкових ставок. Крім стандартної, використовуються знижені ставки для товарів і послуг, що мають соціальне й культурно-споживче призначення (це стосується продуктів харчування, громадського транспорту, газет, журналів), а в деяких країнах – і підвищені ставки на предмети розкоші або на так звані некорисні товари (алкоголь, тютюн)».

Відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС [180] в усіх країнах ЄС діє спільне правило щодо ПДВ, за яким стандартна ставка ПДВ має становити не менше ніж 15%. Відповідно до ст. 98 зазначеної Директиви держави-члени можуть застосовувати одну або дві знижених ставки. При цьому знижені ставки застосовуються лише до поставки товарів або послуг за категоріями, визначеними в Додатку III Директиви Ради 2006/112/ЄС, а саме: харчові продукти, водопостачання, фармацевтична продукція, медичне обладнання, перевезення пасажирів та їхнього ручного багажу, поставка брошур, дитячих книг, газет і періодичних видань, доступ на видовищні заходи, в театри, цирку, на ярмарки, в

розважальні парки, на концерти, в музеї, зоопарки, кінотеатри, на виставки й подібні культурні заходи та об'єкти, приймання послуг радіомовлення та телевізійного мовлення, надання послуг письменниками, композиторами та акторами або належні їм гонорари, надання, будівництво, ремонт та перебудова житла в межах соціальної політики, поставка товарів і послуг, як правило, призначених для використання у сільськогосподарському виробництві; розміщення в готелях і подібних закладах; доступ на спортивні заходи; користування спортивними об'єктами; поставка товарів та послуг організаціями, визнаними державами-членами як такі, що діють в інтересах соціального добробуту, котрі працюють у сфері соціального забезпечення або соціального захисту; поставка послуг з організації похорону та кремації, а також поставка ритуальних товарів; надання послуг медичної та стоматологічної допомоги, термічної обробки; поставка послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць, вивезенням сміття та обробкою відходів, тощо [176, ст. 98].

Статтею 99 Директиви Ради 2006/112/ЄС [180, ст. 99] визначено, що «знижені ставки встановлюються як процентна частка бази оподаткування, котра не може бути нижчою від 5%. При цьому кожна знижена ставка встановлюється таким чином, щоб сума ПДВ, отримана внаслідок її застосування, забезпечувала можливість нормального віднесення на зменшення податкового зобов'язання в повному обсязі суми ПДВ, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання за ст. 167-171 та ст. 173-177».

Директива Ради 2006/112/ЄС містить конкретні положення, згідно з якими «держави-члени можуть застосовувати знижену ставку до поставки природного газу, електроенергії або централізованого теплопостачання, якщо внаслідок цього не виникає ризик викривлення конкуренції. При цьому будь-яка держава-член, що має намір застосовувати знижену ставку, має відповідно проінформувати комісію до вжиття таких заходів. Комісія ухвалює рішення про те, чи існує ризик викривлення конкуренції. Якщо комісія не ухвалить зазначене рішення протягом трьох місяців після отримання інформації, то вважається, що ризику викривлення конкуренції немає» [180].

Необхідно зазначити, що більшість держав-членів ЄС уже скористалися рекомендаціями цієї Директиви щодо розміру і диференціації ставок ПДВ. На такі ж положення щодо стягнення ПДВ орієнтуються і країни – кандидати на вступ до європейської спільноти. Наприклад, найбільш високі основні ставки ПДВ у ЄС (23-25%) у Хорватії, Швеції, Ірландії, Норвегії, Данії. У цих країнах навіть найнижчі пільгові ставки становлять 8-10%. Середнє значення основної ставки податку на додану вартість у Європі складає 20-21%. Це такі країни: Австрія, Бельгія, Болгарія, Чеська Республіка, Естонія, Франція, Латвія, Литва, Нідерланди, Словацька Республіка, Іспанія та Велика Британія. Знижені ставки у розмірі 10-12% – в Австрії, Бельгії, Латвії, Сербії, Словаччині, Чехії, Естонії. Найнижчі основні ставки в Люксембурзі – 17%, на Мальті – 18%, а також у Німеччині та на Кіпрі – 19% [226].

У період 1994—2014 рр. Бельгія, Ірландія, Греція, Угорщина, Португалія, Румунія та Велика Британія у повну міру скористалися правом мати по дві понижуючі ставки, а Іспанія, Італія, Люксембург і Франція запровадили низькі ставки. Бельгія, Ірландія, Люксембург, Австрія та Португалія застосовують перехідні понижені ставки в діапазоні від 12 до 13,5%. Дванадцять країн, зокрема Данія, Німеччина, Австрія, Фінляндія, Швеція, Іспанія, Естонія від часу запровадження ПДВ не знижували чинні ставки оподаткування [227, с. 102].

У Румунії ПДВ має три ставки: основну – 24% і пільгові – 9% та 5%. Основна ставка застосовується на всі товари та послуги. Пільгова 9% – для книг та періодичних видань, готельних послуг й фармацевтичних препаратів, харчові продукти, безалкогольні напої та послуги громадського харчування. Порівнюючи з Україною, то можливим варіантом запозичення зарубіжного досвіду, на думку вчених О. Резнік та Н. Овчаренко «...стало б уведення ставки 9% на харчові продукти, послуги громадського харчування та готельні послуги. Це запровадження не тільки б збільшило попит на продукцію, але й сприяло б встановленню українськими виробниками конкурентоспроможних цін на продукцію власного виробництва» [228, с. 138-141].

У Болгарії податкова ставка становить 20% для: оподатковуваних поставок, крім тих, що оподатковуються за нульовою ставкою; ввезення товарів на територію країни; оподатковуваних придбань у межах Співтовариства. Податкова ставка при розміщенні в готелі та аналогічні заклади, в тому числі при наданні житла на свята і здачі в оренду місць у кемпінгах, становить 9% [185]. У Люксембурзі стандартна ставка ПДВ становить 17% від бази оподаткування, мінімально знижена ставка - 8%, максимально знижена ставка - 3%, середньо знижена ставка - 4% [172]. У Хорватії ПДВ стягується за ставкою 25%. За зниженою ставкою ПДВ стягується в розмірі 5% від поставок наступних товарів і послуг: всі види хліба; всі види молока; книги професійного, наукового, художнього, культурного і освітнього змісту, підручники для педагогічного виховання, для початкової, середньої та вищої освіти, в усіх фізичних формах; лікарські засоби, які продаються за рецептом лікаря і які мають дозвіл компетентного органу з ліків і виробів медичного призначення; медичне обладнання, засоби та інші пристрої, що використовуються для пом'якшення лікування інвалідності, виключно для особистого користування інвалідів; квитки в кіно; газети газетного видавництва, яке має статус засобу масової інформації, надруковані на папері, які періодично видаються; наукові журнали. За зниженою ставкою в розмірі 13% ПДВ нараховується і виплачується на поставку таких товарів і послуг як: послуги розміщення або проживання зі сніданком, напівпансіоном і повним пансіоном в готелях або об'єктах аналогічного призначення, в тому числі розміщення на час відпочинку, оренда місця в таборах відпочинку або в місцях, визначених для кемпінгу, і розміщення в плаваючих об'єктах для морського туризму; послуги приготування їжі і надання послуг харчування в закладах громадського харчування, і приготування і подача безалкогольних напоїв, вина та пива в цих об'єктах; харчові масла і жири, рослинного і тваринного походження; продукти дитячого харчування і перероблені продукти харчування на основі зернових, для немовлят і маленьких дітей; постачання води, крім води, яка постачається на ринок в пляшках або інших ємностях; білий цукор з цукрової тростини і буряків, який постачається на

ринок в кристалічній формі; квитки на концерти [188]. У Чеській Республіці до оподатковуваних операцій або отриманих оплат застосовуються основна податкова ставка ПДВ в розмірі 21%, перша знижена податкова ставка - 15%, або друга знижена податкова ставка - 10% [203].

А. Кулай [227, с. 103] зазначає, що аналіз структури гармонізації оподаткування ПДВ як основного джерела доходів від непрямого оподаткування показує, що країни з високорозвиненою економікою (Німеччина, Данія, Австрія, Швеція, Люксембург) застосовують більші ставки, обмежуючи при цьому кількість додаткових. І, навпаки, використання численних додаткових ставок та їх часта зміна є дестабілізуючим фактором для великої кількості товаровиробників. Головне, що понижена ставка виступає пільгою з оподаткування й такою собі гаванню для пом'якшення фіскального тиску з елементами шахрайства. Експерти Євросоюзу порушують питання застосування коридору ставок із можливим поетапним підвищенням нижньої межі з 15 до 17 %, у якій працюють усі країни ЄС, крім Люксембурга. Запровадження коридору ставок замість пропонованих багатьма науковцями і практиками єдиної уніфікованої ставки ПДВ створює умови для збереження фіскальної самостійності країн-членів і здорової податкової конкуренції внутрішнього ринку.

На думку О. Соколовської, головною причиною для використання двох (або більше) ставок ПДВ є розподільні цілі (*distributional considerations*). Учений зазначає, що єдина ставка ПДВ має регресивний вплив, оскільки домогосподарства з більш низьким рівнем доходу вважають за краще витратити більшу частку їхніх доходів на базове споживання і, відповідно, меншу - на товари розкоші і на збереження в порівнянні з домогосподарствами з більш високим рівнем доходу. В той же час, як застосування скороченої ставки ПДВ для «базових потреб», таких, наприклад, як товари харчування, покликане нейтралізувати або скоротити такий вплив [229, с. 43].

Нульова ставка активно використовується у невеликій кількості країн. Діють пільгові ставки для обмеженої кількості товарів та послуг. Наприклад, у Великій Британії діє нульова ставка ПДВ на експорт. В інших країнах – членах

ЄС або вона взагалі не передбачена, або діє для поставки на внутрішньому ринку товарів та послуг першої необхідності [230, с. 119]. Наприклад, кількість ставок податку варіюється від однієї, що застосовується для всіх товарів у Данії, до семи у Франції. Зниженими ставками від 2,1 до 13% обкладаються у Франції товари та послуги першої необхідності (в тому числі більшість видів продовольчих товарів), натомість стандартна ставка – 20,6% – застосовується до промислових товарів і вища – 33,3% – до товарів, що є предметами розкоші [231].

Проте практика функціонування ПДВ свідчить, що найефективніше його адміністрування відбувається тоді, коли діє єдина ставка, а тому й рекомендації Шостої Директиви ЄС свого часу відображали саме такий підхід. Розмір ставки податку може визначатися за різними національними методами й розрахунками, однак сума ПДВ, що надходить до бюджету, не повинна перевищувати критичну позначку – до 15% ВВП. У деяких випадках, визначаючи ставку ПДВ, є необхідність урахувати й економічні умови, за яких здійснюється запровадження податку: попередній рівень податкового навантаження, рівень ставок прямих податків тощо [232, с. 65–81].

Фіскальна теорія свідчить, що оподаткування всіх товарів за єдиною ставкою зводить до мінімуму різного роду деформації. Установлення єдиної ставки податку значно спрощує систему адміністрування ПДВ. Теоретичні аргументи свідчать на користь однієї стандартної ставки. ПДВ із диференційованими ставками властиві недоліки: відсутність нейтральності з одночасним зниженням регресивності щодо річного доходу; товари й послуги, які обкладаються різними ставками податку, не мають чіткої класифікації, здійснити її практично неможливо; розбіжності у ставках призводять до відхилення від оподаткування; знижені ставки поширюють податкову знижку і на споживачів з високими доходами [233, с. 46-53].

Учені Н. Шлафман та М. Волохова [234, с. 211-216] вважають, що актуальним були б пропозиції щодо пільгової ставки ПДВ, наприклад, 10 - 12 % для товарів широкого вжитку (ліки, продукти харчування, дитячий одяг тощо), що стимулювало б зростання сукупного попиту та введення підвищеної ставки ПДВ -

17 % для деяких товарів, які сьогодні доступні невеликому прошарку населення чи є соціально шкідливими.

В. Валігура [235, с. 15] висловлює позицію щодо реформування діючої практики справляння ПДВ у напрямку зниження стандартної ставки до 18,4% та введення двох знижених ставок 11,1% і 5% на товари першої необхідності й однієї під вищої ставки – 25% на товари, що не належать до категорії соціально значущих. Подібну позицію висловлює М. Садовенко [236, с. 250] визначаючи за доцільне «застосування чотирьох ставок ПДВ: двох знижених – 5% і 10%, стандартної – 17,6% та підвищеної – 25%. Ставку 5% вчений пропонує застосовувати для оподаткування видавничої продукції, шкільних товарів і фармацевтичних препаратів, ставку 10% – для оподаткування більшості продуктів харчування, а підвищену ставку – 25% для оподаткування соціально небезпечних продуктів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів), ювелірних виробів, дорогих автомобілів тощо».

Поділяємо також думку Д. Веремчук [53, с. 15], що запровадження підвищеної ставки ПДВ (на рівні 20–24%) виправдане для товарів розкоші, які сьогодні доступні тільки деяким верствам населення. До таких товарів, на погляд вченого, слід віднести: ювелірні вироби й коштовності, одяг з натурального хутра, легкові автомобілі елітного класу тощо. Це дозволить не тільки уникнути різкого зменшення надходжень до бюджету, що очікується в результаті зменшення стандартної ставки ПДВ, а й, що не менш важливо, підвищить регулятивний потенціал цього податку. Наприклад, до початку 1990 років у країнах Європи була поширена практика застосування підвищених ставок ПДВ, за якими оподатковували реалізацію соціально небезпечних товарів (алкогольні напої, тютюнові вироби тощо) та товарів, що не належать до предметів першої необхідності (ювелірні вироби, коштовне каміння, хутра тощо).

Хоча, як пише В. Валігура [237, с. 187], у 1992 р. країни ЄС остаточно відмовилися від застосування підвищених ставок, збільшивши розмір стандартної ставки.

Щодо зниженої ставки, у розмірі 9%, а за ставки 17% – 6% ПДВ О. Сотніченко [168, с. 59] пропонує застосовувати до таких груп товарів: м'ясо і харчові субпродукти; овочі та коренеплоди.

Аналізуючи положення Директиви Ради 2006/112/ЄС, І. Кушнір [238, с. 103] звертає увагу на те, що знижені ставки не застосовуються до операцій з поставки об'єктів права інтелектуальної власності. Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС у ст. 103 (1) передбачається можливість для держав-членів встановлювати знижені ставки до імпорту витворів мистецтва. До цього ж переліку винятків відносяться й предмети колекціонування та антикваріату.

У повідомленні Комісії Європейському Парламенту Раді та Європейському економічно-соціальному комітету про майбутнє ПДВ рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи ПДВ, спеціально пристосованої до єдиного ринку, зазначається про те, що зменшення на 50 % розбіжностей у структурі ставок ПДВ між державами-членами може спричинити зростання на 9,8% в торгівлі в межах ЄС та збільшити ВВП на 1,1%, в той же час зазначаючи, що такі цифри можуть бути завищені. Також йдеться про те, що застосування знижених ставок часто не є найвдалішим інструментом досягнення цілей політики, зокрема що стосується повернення податку [239].

Необхідно зазначити, що у комплексному порівняльно-правовому дослідженні відповідності законодавства України законодавству ЄС у сфері непрямого оподаткування [240], проведеному у 2012 році для Міністерства юстиції України, зверталася увага на низку суттєвих відмінностей ПК України від податкового права ЄС, зокрема щодо невідповідності переліку операцій, які обліковуються в ЄС за заниженою ставкою. Так, в Україні окремі види операцій звільняються від оподаткування ПДВ відповідно до ПК України, у той час як відповідно до Директиви 2006/112/ЄС [180] вони обліковуються за заниженою ставкою.

На думку С. Мельник [218, с. 17], у разі застосування ставки, еквівалентної ставці ПДФО (5-6%), надходження до бюджету зменшаться на 43-61%, що є вкрай небажаним наслідком, ураховуючи складне економічне становище країни. В той

же час, зазначає вчений, підвищення ставки ПДВ до рівня ефективної ставки цього податку в ЄС (15,9%) може збільшити надходження до бюджету на 36-71%.

Н. Філіппова [169, с. 9] вказує на те, що для розробки рекомендацій щодо гармонізації ставки ПДВ потрібно обрати критерії відбору країн-торговельних партнерів. Ними можуть бути: постійні торговельні відносини з досліджуваною країною, географічна близькість та стратегічні міркування. Вченим встановлено, що в разі, якщо замість 20% стандартної ставки ПДВ в Україні були б застосовані гармонізовані ставки, бюджет України в середньому міг отримати на 2,84%-7,89% менше надходжень цього податку. При застосуванні 15% ставки ПДВ бюджет міг втратити 31,56% надходжень. Але в разі використання ставки ПДВ 21,10% (середня по країнах-членах ЄС) надходження цього податку до бюджету країни могли збільшитися на 6,72 %. З проведених математичних розрахунків ученим встановлюється така залежність: збільшення (зменшення) стандартної ставки ПДВ на 1 відсотковий пункт веде до збільшення (зменшення) на 5,54 % надходжень ПДВ до бюджету України за інших рівних умов [169, с. 11-12].

Поділяємо думку О. Оксенюк [11, с. 11] відносно того, що розмір стандартної ставки ПДВ не потрібно зменшувати, оскільки на цей час ставка ПДВ в Україні не є найбільшою в Європі. Вчений запропонував провести диференціацію ставок ПДВ щодо груп товарів, при цьому врахувати особливості структури виробництва та споживання в Україні, а також стан окремих секторів економіки. За допомогою диференціації можна забезпечити стимулювання розвитку відсталих секторів, що буде кращим розв'язанням проблеми надання податкових пільг.

Отже, дослідження елементів податку ПДВ [241; 242; 243] дозволяє дійти висновку про те, що ставка, об'єкт та база оподаткування є обов'язковими елементами податкового механізму ПДВ, без яких неможливо уявити цей податок. На сьогодні, в умовах євроінтеграції України, завданням залишається гармонізація законодавства нашої держави з правом ЄС, а також адаптація вітчизняного законодавства про ПДВ до законодавства ЄС, запозичення й запровадження найкращих елементів системи цього податку.

2.2.3. Особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування податку на додану вартість

Проблема бюджетного відшкодування ПДВ та механізм його забезпечення останнім часом суттєво впливають на взаємовідносини між державою та суб'єктами господарювання і залишаються предметом наукових дискусій і практичних дій як представників влади, так і суб'єктів господарювання.

Історичні передумови становлення і розвитку правового регулювання відшкодування ПДВ в Україні можна розпочати саме із прийняття Закону України «Про податок на добавлену вартість» [209]. І хоча Закон регулював справляння ПДВ досить поверхнево, це перший нормативно-правовий документ з моменту проголошення незалежності України, в якому передбачалось, що у разі, якщо суми податку, сплачені постачальникам, перевищують суми податку, які підлягають сплаті до бюджету, різниця, що виникає, зараховується в рахунок чергових платежів або відшкодовується за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно [209]. Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» [210] також згадується можливість відшкодування цього податку (п. 3 ст. 7). Уже Закон України «Про податок на додану вартість» (далі – Закон № 168/97-ВР) [211], який змінив Декрет, вперше на законодавчому рівні, визначає поняття бюджетного відшкодування як «суму, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених цим Законом» (п. 1.8 ст. 1). Відповідно до п. 7.7.1 ст. 7 Закону № 168/97-ВР [211] «сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду. При позитивному значенні суми така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні суми така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого

відповідно до закону), а при його відсутності зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду» [203].

ПК України [42] теж виокремлює бюджетне відшкодування ПДВ, уточнюючи його поняття й деталізуючи порядок здійснення. Відповідно до пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 ПК України [42, ст. 14]: «Бюджетне відшкодування - відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника». Відповідно до ст. 200 ПК України [42, ст. 200] «сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При від'ємному значенні суми вона:

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди в частині, що не перевищує суму, обчислену на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а в разі відсутності податкового боргу;

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України в частині, що не перевищує суму, обчислену на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету;

в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду» [42, ст. 200].

При цьому законодавцем визначено, що «платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу

податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації» [42]. Форму податкової декларації з ПДВ та порядок заповнення і подання податкової звітності до контролюючого органу затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 [237].

Необхідно також зазначити, що Порядок ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 січня 2017 р. № 26 [244]. Цей Порядок визначає механізм ведення Міністерством фінансів України інформаційного ресурсу Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі - Реєстр) за формою згідно з додатком. Міністерство фінансів України адмініструє Реєстр як окремий інформаційний ресурс та забезпечує захист інформації відповідно до законодавства у сфері захисту державних інформаційних ресурсів [245]. Формування Реєстру здійснюється автоматично на підставі баз даних ДПС України та Державної казначейської служби України. При цьому орган ДПС України вносить до Реєстру такі дані: «Найменування платника податку на додану вартість (далі - платник податку) та його індивідуальний податковий номер; дату подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі - заява) на рахунок платника податку у банку, поданої у складі податкової декларації з податку на додану вартість (далі - податкова декларація) або уточнюючого розрахунку з податку на додану вартість (далі - уточнюючий розрахунок) (в разі їх подання); дату надсилання платнику податку органом ДПС України повідомлення про відмову у прийнятті податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання); суму податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зазначену в кожній заяві, поданій у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), у тому числі окремо, яка підлягає перерахуванню на рахунок платника податку у банку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань, та/або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; суму податку, заявленого до бюджетного

відшкодування, зменшену на суму податкового боргу; реквізити поточного рахунка платника податку для перерахування бюджетного відшкодування; реквізити бюджетних рахунків для перерахування бюджетного відшкодування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету; реквізити бюджетного рахунка, з якого здійснюється бюджетне відшкодування; дату початку та закінчення проведення перевірки даних податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), в складі яких подана заява, з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна); суму податку, заявленого до бюджетного відшкодування, та дату поданої до органу ДПС України заяви у разі виникнення у платника податку необхідності змінити напрям узгодженого бюджетного відшкодування; дату складення та вручення платнику податку акта перевірки; дату та номер податкового повідомлення-рішення та суму бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням уточнюючого розрахунку (у разі їх подання), не узгоджену органом ДПС України; дату початку оскарження податкового повідомлення-рішення та суму бюджетного відшкодування, що оскаржується; дату закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення та суму бюджетного відшкодування, узгоджену за результатами оскарження; суму узгодженого органом ДПС України бюджетного відшкодування за кожною заявою та дату її узгодження» [245].

Відповідно до п. 200.7.2 ст. 200 ПК України «заяви про повернення сум бюджетного відшкодування автоматично вносяться до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування протягом операційного дня їх отримання у хронологічному порядку їх надходження». А повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування здійснюється також у хронологічному порядку відповідно до черговості внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування [42, ст. 200].

Відповідно до п. 8. Порядку ведення Реєстру казначейська служба вносить до Реєстру такі дані як: дату та суму повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника податку у банку; дату та суму зарахування (перерахування) в

рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету [245].

Узгоджена сума бюджетного відшкодування стає доступною органу казначейської служби для виконання на наступний операційний день за днем її відображення в Реєстрі та перераховується органом казначейської служби у строки, передбачені пунктом 200.13 статті 200 ПК України, «на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету. При цьому органу казначейської служби стають доступними для виконання узгоджені суми бюджетного відшкодування, зазначені в Реєстрі, які підлягають поверненню» [245].

Наказом Міністерства фінансів України від 13.07.2016 № 606 [246] затверджено форми документів, що використовуються у процесі відшкодування сум ПДВ, в тому числі і висновку про суми бюджетного відшкодування ПДВ, на підставі яких органами Державної казначейської служби України проводиться повернення таких сум з державного бюджету платнику.

За порушення строків бюджетного відшкодування податку на додану вартість згідно з п. 200.23 ст. 200 ПК України [42, ст. 200] «має нараховуватись пеня. Згідно з цією нормою суми ПДВ, не відшкодовані платникам протягом визначеного строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 % облікової ставки Національного банку України, встановленої на дату виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення».

Таким чином, платники податків, які отримали право на бюджетне відшкодування ПДВ, але не отримали такого відшкодування з вини контролюючих органів, можуть звернутися до суду щодо захисту своїх прав у судовому порядку, і отримати позитивне рішення щодо вирішення вказаного питання. Показовим у цьому сенсі є Рішення Хмельницького окружного

адміністративного суду від 15 січня 2019 року у справі № 560/3704/18 [247] за позовом ПАТ «Геберіт Керамік Продакшн» до Славутського управління Державної казначейської служби України Хмельницької області, ГУ ДФС у Хмельницькій області про стягнення пені. Згідно з цим Рішенням судом було з'ясовано, що Славутською ОДПІ Головного управління ДФС у Хмельницькій області фактично бюджетне відшкодування на рахунок банку позивачу перераховано невчасно, а саме із затримкою 1259 днів. Суд вирішив адміністративний позов задовольнити та стягнути з Державного бюджету України пеню в сумі 402965,13 грн. Така ж сама правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 18 травня 2018 року у справі №816/1194/17 (№К/9901/28570/18) та постанові Верховного Суду від 27 березня 2018 року у справі №812/457/16 (№К/9901/4066/17) [191].

Також показовим є рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав» проти України [248], в якому зазначено, що «...за таких обставин Суд вважає, що втручання у право власності заявника було непропорційним. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном».

Статтею 55 Конституції України [249, ст. 55] передбачено, «що права і свободи людини і громадянина захищаються судом», а також те, що «кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб». Саме судовий захист можна вважати одним із найбільш ефективних правових засобів відновлення порушених прав та законних інтересів.

Поділяємо думку О. Степашко [250, с. 48], що судові рішення у податкових спорах мають особливе значення, оскільки в них повинна відображатись позиція держави щодо справедливого розв'язання суспільно-правового конфлікту у сфері оподаткування, яка забезпечує життєдіяльність держави.

Крім того, як зауважує Ю. Мороз [251, с. 36], «завданням правосуддя в адміністративних справах визначено не тільки ухвалення судового рішення, а й його виконання, адже кожен судовий процес повинен завершуватися реалізацією судового рішення у спірних правовідносинах між його сторонами. Саме реалізованість як реальна здійсненність, можливість впровадження обов'язкових приписів визнається одним із наслідків набрання судовим рішенням законної сили».

Дійсно, виконання ухвалених судових рішень є тим критерієм ефективності та спроможності влади щодо виконання покладених на неї завдань та функцій. Крім того, охороняючи права, свободи та законні інтереси громадян, виконання судових рішень є завершальною стадією судового процесу, що втілює норми законів у життя, сприяє зміцненню їх авторитету. Саме право на виконання судового рішення є невід'ємною складовою і права на доступ до суду, передбаченого ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [252, ст. 6].

Так, Європейський суд з прав людини у справі «Іванов проти України» [253] зазначає, що «право на судовий захист, яке гарантується статтею 6 §1, може стати недіючим, якщо національне законодавство держави-учасниці Конвенції дозволяє, щоб остаточне обов'язкове судове рішення залишалось не виконуваним на шкоду однієї із сторін. Доступ до суду також охоплює можливість виконання судового рішення без необґрунтованих затримок».

На жаль, проблема невиконання судових рішень в Україні є актуальною з моменту набуття нею незалежності та залишається досі. При цьому має місце невиконання судових рішень як національних судів, так і міжнародних судових органів. Так, у резолюції ПАРЄ 1787 (2011) від 26 січня 2011 року «Виконання рішень Європейського суду з прав людини» [254] відзначається «існування основних системних недоліків, які викликають велику кількість повторюваних висновків щодо порушення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, що серйозно підривають верховенство права. Щодо України, то ці

проблеми пов'язані, зокрема, із хронічним невиконанням рішень національних судів» (пп. 5.2 п. 5).

Під час вивчення та аналізу вітчизняної судової практики можна дійти висновку про те, що виконання рішень судів про стягнення коштів, боржником за якими є державний орган або державна установа, підприємство, організація, супроводжується численними проблемами, в тому числі пов'язаними із правозастосуванням та різними судовими позиціями щодо вирішення такої категорії спорів.

За даними ДПС України, протягом 11 місяців 2020 року судами розглянуто 24,3 тис справ на суму 79,1 млрд грн., з них: на користь органів ДПС – 14,1 тис справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 47,34 млрд грн., що складає 58,1% від кількості та 59,9% від суми розглянутих судами справ, та на користь платників податків – 10,2 тис справ на 31,74 млрд грн. (або 41,9% від кількості та 40,1% від суми розглянутих справ) [255]. Варто зазначити, що найбільшу частку становлять саме справи щодо бюджетного відшкодування коштів платнику ПДВ.

Однак варто зауважити, що норми ПК України, Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, Порядку виконання рішень про стягнення коштів мають низку колізій, які потребують подальшого вирішення. Аналіз же судової практики показує її неоднозначність у гарантуванні судового захисту бюджетного відшкодування коштів платникам податків. Навіть ухвалення судового рішення на користь платника податків не у повну міру може забезпечити поновлення порушеного права й одержання особою бажаного результату винесеного рішення. Вищий адміністративний суд України зазначає про те, що «непоодинокими є випадки несвоєчасного відшкодування сум ПДВ добросовісним платникам податку, зокрема експортерам. Як наслідок, наведена ситуація зумовлює виникнення численних судових спорів між платниками ПДВ та контролюючими органами» [256].

Поділяємо думку Ю. Мороз [251, с. 39-40] про те, що недосконалість правового регулювання системи відшкодування ПДВ за рішеннями суду, наявність недоліків у статистичній звітності та існуючих системах збору й аналізу

інформації, відсутність належного контролю з боку Державної казначейської служби України та органів ДПС України за станом відшкодувань і виконанням своїх рішень, прямі порушення чинного законодавства посадовими особами цих відомств призводять до непрозорої системи відшкодування ПДВ і, як наслідок, створюють сприятливі умови для прийняття рішень, що мають ознаки зловживань та корупції.

Показовою для нас є практика Європейського суду з прав людини. Зокрема, Суд у справах «Інтерсплав проти України» (2007 рік, заява № 803/02) [248], «Булвес» АД проти Болгарії» (2009 рік, заява № 3991/03) [257] та «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії» (2010 рік, заява № 6689/03) [258] зазначив, що затримки у відшкодуванні ПДВ можна вважати втручанням у право на повагу своєї власності, а постійні затримки відшкодування та компенсації в поєднанні з відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів, порушує справедливий баланс між вимогами суспільного інтересу та захистом права на мирне володіння майном.

У справі Європейського суду з прав людини «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України» (Заява № 70297/01) [259] передбачено, що асигнування для виплати державою боргів із державного бюджету можуть викликати певну затримку у виконанні рішень судів, однак відсутність бюджетних коштів не є підставою для звільнення від відповідальності за порушення зобов'язання (п. 42, п. 48 рішення). Визначаючи обов'язковість судових рішень, Ю. Цвіркун [260, с. 93] звертає увагу на те, що законодавець встановлює не тільки заходи процесуального примусу, а й юридичну відповідальність учасників адміністративного процесу за невиконання чи недобросовісне виконання судових рішень, тим самим забезпечуючи державний примус щодо охорони суспільних відносин у публічно-правовій сфері.

Юридичною гарантією виконання рішення суду має бути встановлена законом відповідальність за невиконання рішення суду. У науковій літературі юридичну відповідальність називають феноменом соціальної відповідальності,

що «полягає у встановленні чинним законодавством негативних наслідків вчиненого правопорушення, настання яких викликає гарантовану можливість застосування до винної особи заходів державного примусу» [261, с. 7].

Адміністративні кодекси Франції, Німеччини, Польщі та інших європейських держав містять норми щодо наслідків невиконання судових рішень. Так, за Кодексом про адміністративну юстицію Франції адміністративний суд на забезпечення виконання судового рішення юридичними особами, які здійснюють управлінські повноваження, може оголосити астрент (пеня, що наростає у разі прострочення взятих зобов'язань). У разі невиконання судового рішення й вимог щодо астренту посадові особи юридичних осіб підлягають штрафу (Книга 9) [262]. У Німеччині в Положенні про адміністративні суди зазначено, що «у випадках, якщо адміністративний орган не виконує покладені на нього в судовому рішенні або тимчасовому розпорядженні зобов'язання, то адміністративний суд першої інстанції за заявою може попередити адміністративний орган про адміністративний штраф розміром до десяти тисяч євро, а якщо це не досягне результату – стягнути його; попередження про стягнення адміністративного штрафу може повторюватися, аж поки рішення не буде виконано» (п. 172) [263]. Законом Польщі «Про судочинство в адміністративних судах» визначено, що у разі повного чи часткового невиконання рішення суду суд може присудити адміністративний штраф розміром до десятикратної величини середньомісячного доходу в секторі суб'єктів економічної діяльності (ст. 31) [264].

Окремо проаналізувавши [265] законодавство інших держав, можемо стверджувати, що дієвою нормою у країнах Європи, яка гарантує виконання судових рішень, є штраф, звільнення із займаних посад посадових осіб, що працюють в органах державної влади та місцевого самоврядування, і заборона таким особам певний час займатися відповідною діяльністю. Аналіз норм українського та європейського законодавства, які регулюють діяльність адміністративного судочинства, також засвідчують ефективність такого заходу процесуального примусу, як штраф, а також можливість його встановлення за

невиконання вимог суду. Однак, проблемне виконання судових рішень, зокрема у податкових спорах, породжують необхідність посилення існуючих заходів впливу на державу та посадових осіб, що працюють в органах державної влади.

Як слушно відзначає А. Нікітішин [266, с. 42-43], «саме забезпечення належного механізму відшкодування ПДВ може підтримати платників податків у кризовий період шляхом поповнення їхніх обігових коштів. Зокрема, у Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено процедуру відшкодування ПДВ. У Польщі зменшено період для повернення податку з 180 до 60 днів. У Франції з січня 2009 р. повернення ПДВ для компаній є щомісячними замість щоквартальних, як було раніше. В Іспанії також можливо отримати повернення ПДВ щомісяця замість щорічного терміну».

В умовах підписання Угоди про асоціацію [154], для нашої держави необхідним кроком є гармонізація вітчизняних норм з нормами ЄС. У контексті відшкодування ПДВ такими нормами є: Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість [180] та Тринадцята директива Ради Європейського Співтовариства 86/560/ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів Європейського Співтовариства щодо податків з обороту – Правила відшкодування ПДВ платникам податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території Європейського Співтовариства [267].

Зокрема, статтею 183 Директиви Ради 2006/112/ЄС [180, ст. 183] передбачено, «якщо за певний податковий період сума, віднесена на зменшення податкового зобов'язання, перевищує суму ПДВ, що належить до сплати, то держави-члени можуть на встановлених ними умовах або здійснити відшкодування, або перенести надлишок на наступний період. Водночас, держави-члени можуть відмовитися від відшкодування або перенесення надлишку на майбутній період, якщо сума надлишку є незначною».

Можна стверджувати, що у вітчизняній системі ПДВ ураховано більшість положень європейського законодавства та рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку щодо зазначеного податку. Однак, не зважаючи на

це, залишається неоднозначною позиція щодо бюджетного відшкодування як серед науковців, так і практиків.

Так, В. Корольчук [268, с. 56-62] пропонує взагалі скасувати бюджетне відшкодування як явище, пояснюючи це тим, що якщо податковий кредит перевищує податкові зобов'язання звітного періоду, то така сума повинна бути зарахована до майбутніх платежів з ПДВ (винятково з ПДВ), що сприятиме запобіганню корумпованості органів Державного казначейства, органів податкової та митних служб, які задіяні в процесі відшкодування ПДВ.

Ю. Андрійчук [9, с. 13], досліджуючи проблеми відшкодування ПДВ в Україні, визначає двоаспектний характер, який проявляється несвоєчасним відшкодуванням цього податку (або відмовою у його відшкодуванні) та незаконним його відшкодуванням з державного бюджету. Причини виникнення проблемних питань при відшкодуванні ПДВ учений розглядає, виходячи із загальної теорії причиновості, виокремлюючи при цьому причини незаконного відшкодування ПДВ і несвоєчасного його відшкодування, які за деякими показниками збігаються.

На думку Ю. Андрійчук [9, с. 18-19], причини, які призводять до проблем у сфері відшкодування ПДВ, поділяються на: 1) соціально-економічні; 2) нормативно-правові; 3) морально-психологічні; 4) організаційні. До шляхів вирішення проблем, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ, учений пропонує віднести: здійснення моніторингу надходження і відшкодування цього податку, контроль тенденцій і причин несвоєчасного й незаконного відшкодування ПДВ, фактів реєстрації фіктивних підприємств; постійне удосконалення комплексу заходів, спрямованих на недопущення зростання бюджетної заборгованості з ПДВ, попередження незаконно заявленого відшкодування ПДВ та заходів взаємодії у контрольно-перевірній діяльності контролюючих органів.

Як зазначають К. Безверхий та О. Юрченко [269, с. 14], сама процедура відшкодування ПДВ у теорії уявляються доволі простою та швидкою. Втім, у практичній діяльності є два величезних камені спотикання: підтвердження сум

контролюючими органами до відшкодування та перерахунок казначейською службою коштів на рахунок платника податків.

О. Оксенюк [270, с. 184] вважає, що з метою вирішення проблем відшкодування ПДВ держава повинна здійснювати ефективну регуляторну політику. На думку вченого, слід встановити жорсткі обмеження, які, з одного боку, визначатимуть низку вимог щодо права на податковий кредит, з іншого – зобов'яжуть уряд безумовно і оперативно відшкодовувати підтверджений обсяг ПДВ.

Можливими причинами зростання заборгованості з відшкодування ПДВ О. Майстренко [271, с. 49] називає: недостатність бюджетного ресурсу, необхідного для відшкодування; наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування; тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів.

Поділяємо думку вчених [269, с. 17], що чинне податкове законодавство в частині відшкодування ПДВ доволі обмежує реальні способи стягнення платниками ПДВ заявлених до відшкодування грошових коштів.

Щомісячно ДПС України надає інформацію про обсяги відшкодування ПДВ з державного бюджету. Так, станом на 01 грудня 2020 р. сума відшкодування, виплачена у грошовій формі, становить 128713,7 млн грн.; зараховані суми, заявлені на поточні рахунки платників, у зменшення податкових зобов'язань наступних податкових періодів – 40,0 млн грн. [272]. За даними ДПС України, загалом з початку року до бюджету надійшло 63,5 млрд грн., відшкодовано 39,4 млрд грн ПДВ [273]. Виходячи з цього, та аналізуючи обсяги надходження та відшкодування ПДВ за період із 2007 року по 2020 рік, можна стверджувати, про досить значні суми, що підлягають відшкодуванню цього податку із бюджету, та, як наслідок, значних втрат дохідної частини нашої скарбниці (Додаток Г).

Так, у 2016 році до зведеного бюджету надійшло ПДВ у сумі 320,92 млрд грн., обсяг відшкодувань становив - 94,4 млрд грн. (29,41% від обсягу надходжень), у 2017 році надійшло ПДВ у сумі 430,4 млрд грн., обсяг відшкодувань становив - 120,06 млрд грн. (27,9%), у 2018 році - 506,17 млрд грн.,

обсяг відшкодувань становив - 131,65 млрд. грн. (26%) і у 2019 році надійшло ПДВ у сумі 530,6 млрд. грн., відшкодовано - 151,9 млрд. грн. (28,6%) [1].

Як слушно зазначають В. Синчак та Ю. Ярмоленко [274, с. 245-246], «рівень бюджетного відшкодування ПДВ як складова бюджетних витрат також є чинником, що впливає на стійкість та платоспроможність державних фінансів. За таких умов безсистемність у прийнятті численних змін у податковому законодавстві, т.ч. й у бюджетному відшкодуванні, їх неузгодженість і складність у сприйнятті окремих правових податкових норм негативно впливає не лише на стан податкової системи в країні, але й на бюджетну безпеку як складову економічної та фінансової безпеки відповідно».

О. Майстренко [271, с. 51] вважає: «Поширеними способами незаконного завищення сум ПДВ, які підлягають бюджетному відшкодуванню, або завищення податкового кредиту з ПДВ в Україні є: фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері без фактичного вивезення товару; експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з наступним оформленням їх повторного експорту; оформлення продажу товару через кілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість; створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств; імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами; реалізація товарів на митній території України за цінами, які менші, ніж ціни придбання».

На думку Ю. Андрійчук [9, с. 14], до основних напрямів вирішення проблем, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ, належать: підвищення податкової культури у суспільстві; відображення зв'язку податків з кінцевими результатами діяльності; боротьба з корупцією в органах ДПС та інших контролюючих органах у сфері оподаткування; запровадження реальної відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування ПДВ.

Як зазначає Т. Крушельницька [275, с. 118], що стосується переваг від скасування бюджетного відшкодування експортного ПДВ у макроекономічному

масштабі, передусім слід відзначити виключення створення зобов'язань держави перед суб'єктами зовнішньо-економічних відносин, що ліквідує вплив бюджетних коштів, забезпечує їх економію і можливість використання за іншими напрямками. Заслуговує на увагу також позиція вченого відносно виключення можливості зловживань службовим становищем посадовими особами, які беруть участь у процесі бюджетного відшкодування. При усуненні такої можливості зникає і спокуса порушення закону, а відтак автоматично формується економія на антикорупційних заходах.

Поділяємо думку Н. Філіппової [169, с. 14] про те, що для протидії ухиленню від сплати ПДВ та податковому шахрайству важливо розробити в Україні механізм та засоби посилення інформаційної взаємодії між фіскальними, митними та правоохоронними структурами України, ЄС та інших країн-партнерів України.

Крім того, необхідно зазначити, що бюджетне відшкодування ПДВ пов'язано з системою електронного адміністрування ПДВ, у якій формується податковий кредит кожного суб'єкта господарювання платника ПДВ. Електронне адміністрування ПДВ визначається ПК України, і відповідно до ст. 200¹ ПК України «система електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – СЕА ПДВ) забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку: суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних; суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України; суми поповнення та залишку коштів на рахунках в СЕА ПДВ; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних» [42].

Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в СЕА ПДВ і розрахунки з бюджетом у СЕА ПДВ здійснюються з цих рахунків. При цьому, ст. 200-¹ ПК України визначає: «На рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника зараховуються кошти: а) з поточного

рахунку такого платника в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється відповідно до пункту 200^{-1.3} статті 200⁻¹ ПКУ; б) з поточного рахунку такого платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку; в) з рахунків платників, відкритих у відповідних органах казначейської служби для проведення розрахунків з погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, опалення та постачання гарячої води, послуги з централізованого водопостачання, водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню та/або іншим підприємствам централізованого питного водопостачання та водовідведення, які надають населенню послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії та послуг з централізованого водопостачання, водовідведення, опалення та постачання гарячої води тарифам, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування, а рахунок субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам з подальшим спрямуванням коштів відповідно до Закону України про Державний бюджет України; г) з бюджету в сумах надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість, повернутих платнику податків у порядку, встановленому ПК України [42, ст. 200⁻¹].

Законодавством визначено, що «з рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ платника перераховуються кошти до державного бюджету в сумі податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду, та на поточний рахунок платника податку за його заявою, яка подається до контролюючого органу у складі податкової звітності з податку на додану вартість, у розмірі суми коштів, що перевищує суму задекларованих до сплати до бюджету податкових зобов'язань та суми податкового боргу з податку. При цьому перерахування коштів на поточний рахунок платника може здійснюватися у разі відсутності перевищення суми податку, зазначеної у податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних, над сумою податкових зобов'язань з податку за

операціями з постачання товарів/послуг, задекларованих у податковій звітності з податку на додану вартість у цьому звітному періоді» [42, ст. 200¹].

Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» [276] затверджено порядок електронного адміністрування ПДВ, який визначає: «механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі; механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків». Форми та Порядок заповнення і подання податкової звітності з ПДВ затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 [192].

Необхідно зазначити, що передумовою для запровадження СЕА ПДВ в Україні були недоліки попередньої системи адміністрування ПДВ. На думку С. Косторного [277], СЕА ПДВ відзначається наступними перевагами: збільшення надходжень до бюджету через скорочення можливостей ухилення від сплати ПДВ, тіньової економіки, незаконного бюджетного відшкодування; розширення можливостей податкового контролю з боку держави; зменшення впливу людського фактору, корупції; зменшення паперового документообігу, скорочення витрат, пов'язаних з документообігом, зберіганням, пересиланням документів; кошти, акумульовані в СЕА ПДВ – додатковий фінансовий ресурс для держави.

Л. Буркова [278, с. 21-22] перевагою механізму електронного адміністрування ПДВ в Україні також називає: створення єдиної системи, яка об'єднує інформацію відносно всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них; збільшення дисципліни контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних; неможливість видати фіктивну податкову накладну, адже вона в обов'язковому порядку повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ; відкриття електронного рахунку.

Однак слід зауважити, що кожна система має й притаманні їй недоліки. Під час функціонування вказаної системи виникла чимала кількість судових спорів між платниками податків та контролюючими органами із приводу правомірності визначення показників в такій системі, зокрема, показника суми, на яку платник податків має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

За даними ДПС України протягом 2020 року Департаментом супроводження судових справ забезпечено судове супроводження по 782 справах в судах різних інстанцій. Значний кількість судових справ, які перебувають на супроводженні в Департаменті стосується вимог щодо зобов'язання ДПС збільшити в системі електронного адміністрування суму, на яку платник податків має право зареєструвати податкові накладні / розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних - загальна кількість справ, які перебувають на розгляді в судах (I, II, III інстанції): 109 судових справ на суму 1 505 595,5 тис. грн [255].

Основоположна правова позиція щодо правових засад функціонування Системи електронного адміністрування податку на додану вартість була висловлена Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду у постанові від 01 липня 2020 року у справі № 640/13478/19 [279].

Основними недоліками СЕА ПДВ є наступні: витрати часу на реєстрацію всіх податкових накладних в ЄРПН, в тому числі тих, які не видаються покупцю; відволікання обігових коштів для поповнення рахунку в СЕА ПДВ; необхідність відповідного технічного забезпечення, можливі технічні проблеми [267].

Також вчені [278, с. 22] зазначають про постійні зміни форм податкової звітності – податкової накладної та декларації з ПДВ; неможливість формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а лише на окрему дату.

Так, М. Ярош [16, с. 16] обґрунтовує основні підходи щодо спрощення функціонування системи електронного адміністрування ПДВ, серед яких основними є: «Формування єдиного реєстру заявок на отримання відшкодування з

надміру сплаченого податку, постійний додатковий моніторинг можливих схем перепродажу податкового кредиту через запровадження та введення в дію кодів УКТ ЗЕД та ДКПП відповідно для товарів і послуг, оптимізація термінів подання та реєстрації податкових накладних для зменшення ситуації відтоку фінансових ресурсів підприємств».

Поділяємо думку вчених [29, с. 26], що на сьогодні адміністрування ПДВ для платників податків має обтяжливий характер через потребу в онлайн-реєстрації податкових накладних/ розрахунків коригування у СЕА ПДВ, з деталізацією номенклатури поставок. Незважаючи на те, що великий масив інформації щодо операцій платників ПДВ акумульовано в базах ДПС, платники податків зобов'язані подавати податкову декларацію з ПДВ з низкою додатків, хоча для більшості платників податків визначати податкові зобов'язання з ПДВ можна автоматично в СЕА ПДВ.

Зниження адміністративного тиску на платників ПДВ за рахунок автоматизації та уніфікації процедур заповнення податкових накладних, можливості глибокої попередньої перевірки податкових накладних/ розрахунків коригування щодо правильності її заповнення та наявності технічних помилок, відміни обов'язкового декларування з ПДВ для малого та середнього бізнесу або реалізації функціоналу електронного кабінету платника податків щодо попереднього заповнення декларацій з ПДВ на основі даних Єдиного реєстру податкових накладних та СЕА ПДВ сприяло б вдосконаленню адміністрування ПДВ.

Отже, підсумовуючи викладене, можна зазначити, що становлення та розвиток правового регулювання бюджетного відшкодування ПДВ в Україні можна розглядати у два основних етапи: 1) I етап – з 20.12.1992 по 02.12.2010 правове регулювання здійснювалося Законом України «Про податок на добавлену вартість» № 2007-XII та Законом України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР, а також Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» № 14-92; 2) II етап - від 02.12.2010 з прийняттям Податкового кодексу України по теперішній час.

Як було встановлено [280, с. 197], незважаючи на етапність формування правового регулювання інституту відшкодування ПДВ в Україні, його поступові зміни, реформування та пошуки нових шляхів удосконалення правового регулювання адміністрування ПДВ, на сьогодні залишається низка невирішених та проблемних питань. Проблемними аспектами бюджетного відшкодування ПДВ на сучасному етапі є: недосконалість податкового законодавства та внесення постійних змін до чинних нормативно-законодавчих актів; складний механізм бюджетного відшкодування ПДВ; зростання заборгованості з відшкодування ПДВ через недостатність фінансових коштів для такого відшкодування та наявності значної кількості заявок на незаконне відшкодування.

Серед основних напрямів удосконалення ПДВ можна виділити такі: перегляд нормативно-правових документів щодо регулювання ПДВ згідно з нормами ЄС шляхом зменшення їх кількості та спрощення; удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування шляхом реформування системи адміністрування податку та попередження випадків ухилення від його сплати; удосконалення порядку реєстрації та податкового контролю платників податку; налагодження процесів адміністрування ПДВ та відшкодування його з бюджету шляхом автоматизації, що сприятиме швидкому прийняттю рішень щодо відповідного порушення з дотриманням усіх встановлених законодавством термінів; удосконалення програмного забезпечення щодо адміністрування ПДВ; прийняття єдиного законодавства в частині боротьби зі зловживаннями з ПДВ із встановленням чітких правил щодо обміну інформацією та адміністративної співпраці контролюючих органів та інших владних структур нашої держави з відповідними органами країн-членів ЄС.

Необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства щодо бюджетного відшкодування ПДВ до законодавства ЄС зумовлена проведенням податкової реформи в Україні. Важливого значення в цьому аспекті набуває вивчення та комплексне порівняння законодавства ЄС.

Запроваджена СЕА ПДВ сприяє вдосконаленню механізму взаємовідносин платників податків із фіскальними органами в частині надходження до

державного бюджету ПДВ, що є вагомим кроком в оподаткуванні. Крім того, метою впровадження СЕА ПДВ є запобігання зловживанням платників податку шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету, зниження ризиків формування фіктивного кредиту, унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки в країні та в цілому витрат держави на адміністрування ПДВ.

Однак, незважаючи на ступінь вивчення та дослідження, на сьогодні в умовах реформування та постійного вдосконалення податкового законодавства на шляху вступу України до ЄС питання ефективної системи електронного адміністрування ПДВ залишається актуальним та потребує нових пошуків. Електронна звітність з ПДВ привела до зниження затрат на отримання і обробку звітності в цілому, автоматизації дій. Запровадження СЕА ПДВ дозволяє вийти на новий рівень функціонування податкової системи держави та збільшення рівня довіри до неї.

Позитивними аспектами СЕА ПДВ стало створення єдиної системи, що об'єднує інформацію про всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них, а також щодо розрахунків всіх українських платників ПДВ, пов'язаних з цим податком; скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що привело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ; впровадження нової системи збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних; із запуском нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, тому що тепер така накладна повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або готівковими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ [281].

2.3. Характеристика пільг як додаткового елемента правового механізму податку на додану вартість

Питання доцільності й ефективності застосування податкових пільг завжди було й залишається актуальним для України. В умовах формування бюджету проблеми пільгового оподаткування набувають особливої уваги та актуальності, адже дохідна частина бюджету формується в основному за рахунок податкових надходжень, а пільги безпосередньо впливають на обсяг податків та зборів. Крім того, податкові пільги залежно від зваженої політики держави можуть стати ефективним засобом забезпечення використання державних коштів, засобом захисту соціально незахищених верств населення та інструментом стимулювання інвестиційних галузей тощо. Саме тому, на сучасному етапі реформування податкового законодавства, актуальним є виявлення проблем пільгового оподаткування, пошуку можливих шляхів їх вирішення, вдосконалення законодавчого та адміністративного регулювання процесу пільгового оподаткування та дієвість, ефективність й раціональність надання таких податкових пільг. Особливого дослідження як серед науковців, так і практиків вимагають саме пільги ПДВ як одного із найбільш бюджетоутворюючого та найбільш дискусійного податку в податковій системі України.

Ученими Т. Кир'язовою та Н. Чулак [282, с. 16-22] узагальнено існуючі суттєві проблеми податкових пільг в такі групи: проблеми нормативно-правового характеру (відсутність належного законодавчого і наукового тлумачення сутності пільг; нестабільність податкових пільг та ускладнення податкового законодавства; звуження податкової бази та зменшення можливостей для скорочення податкової ставки; відсутність системи централізованої оцінки ефективності пільг та норм цільового використання вивільнених коштів; не передбачено обов'язку платника податків з надання інформації про результати використання податкових пільг та не встановлена відповідальність платників податків за неправдиву інформацію у Звіті про пільги), методичні (відсутність обґрунтованості введення пільг та визначеного переліку завдань, що мають виконуватися податковими пільгами;

відсутність методики розрахунку втрат бюджету; системні розбіжності даних ДПС України й Міністерства фінансів України), організаційні (створення нерівномірного податкового навантаження та нерівних умов функціонування суб'єктів господарювання; втрата фіскальної ефективності, раціональності та нейтральності щодо умов ринкової конкуренції; спрямування пілг на задоволення інтересів та потреб окремих суб'єктів господарювання (представників влади); невідповідність практики пільгового оподаткування цілям податкової політики; низький рівень інноваційної діяльності в депресивних регіонах), адміністративні проблеми (відсутність ефективної системи адміністрування податкових пілг; необхідність забезпечення функціонування складної та високовитратної системи адміністрування податкових пілг та процесу цільового використання коштів) та проблеми втрат бюджету (створення можливостей для використання пільгового оподаткування в схемах мінімізації чи ухилення від сплати податків; зменшення надходжень до бюджету).

Поділяємо думку вчених [19, с. 116] відносно того, що загалом проблема податкових пілг є однією з найскладніших і неоднозначних за тлумаченням у податковій сфері. Ю. Іванов, А. Крисоватий, О. Десятнюк [283, с. 693] зазначають: «Податкові пільги – це законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних із оподаткуванням».

Податкова пільга, за твердженням А. Соколовської [284, с. 45], – це: 1) відхилення від нормативних вимог оподаткування або виняток із правил обкладання податком; 2) виняток, регламентований податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування; 3) перевага, котра надається окремим платникам податків або їх групам; 4) перевага, що виявляється в повному або частковому звільненні платника від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря.

Загальне поняття податкової пільги наведено в п. 30.1 ПК України [42, ст. 30], відповідно до якого «це передбачене податковим та митним законодавством

звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі наявності підстав, визначених законодавством. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат. Податкова пільга надається шляхом: податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення заниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору».

Відповідно до цього в ПК України [42, ст. 30] законодавцем встановлено три групи пільг щодо сплати ПДВ: 1) операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою та ставкою на рівні 7% (ст. 195); 2) операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196); 3) операції, звільнені від оподаткування (ст. 197).

У науковій літературі зазначається, що норми держав-членів Євразійського економічного товариства про податкові пільги з ПДВ можна поділити на три групи: пільги у вигляді звільнення особи від податкового обов'язку з огляду на застосування такою особою спеціального податкового режиму; пільги у вигляді звільнення особи від податкового обов'язку, пов'язані з обсягом реалізації товарів (робіт, послуг) за певний проміжок часу; пільги у вигляді виключення із числа платників податку осіб певної організаційно-правової форми чи в силу специфіки статусу [285, с. 66].

Вітчизняні вчені [20, с. 94] вважають, що пільги по ПДВ можна розглядати у широкому та вузькому значенні. Так, у широкому значенні слід враховувати поняття податкової пільги, яке визначає М. Кучерявенко [38, с. 199]: «Податковою пільгою визнається звільнення платника від нарахування і сплати податку або сплата ним податку у меншому розмірі за наявності підстав, визначених законодавством України». У такому аспекті формою надання податкової пільги є і встановлення заниженої ставки податку – нуль або сім відсотків, і включення певних операцій до числа тих, які не є об'єктом

оподаткування, та власне звільнення від сплати податку. У вузькому розумінні, на думку вчених, до пільгових операцій віднесено лише ті, які звільнюються від оподаткування. Між такими пільговими операціями та операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою, є принципова різниця, оскільки при здійсненні останніх платник податку має право на податковий кредит та бюджетне відшкодування, тоді як здійснення операцій, звільнених від оподаткування, такого права не дає [20, с. 94].

Науковці виділяють кілька груп товарів та послуг, що становлять так зване «стандартне звільнення від ПДВ (standard exemptions)», до якого входять: послуги з медичної допомоги, поштові послуги, благодійні роботи, освітні послуги, стоматологічна допомога, некомерційна діяльність некомерційних організацій, послуги в сфері культури та мистецтва, операції зі страхування та перестраховування, здача в найм (оренда) нерухомого майна, операції з продажу землі та нерухомості [286, с. 521].

Здійснення платником податків операцій, які не є об'єктом оподаткування, не потребує від платника податків спеціального обліку таких операцій. Разом із тим, у разі здійснення операцій, на які поширюються пільги з оподаткування ПДВ, зокрема оподаткування за нульовою ставкою, платник податків зобов'язаний вести облік несплачених сум податку на додану вартість.

Загальний порядок такого обліку за всіма податками встановлений постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обліку сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» [287]. Зокрема, цей Порядок [287] є обов'язковим для виконання суб'єктами господарювання, які відповідно до Податкового кодексу України не сплачують податки та збори до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Відповідно п. 3 Порядку обліку сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» [287] «..інформація про суми податкових пільг у податковій звітності повинна містити такі дані: код пільги за кожним видом податкових пільг, найменування пільг згідно з довідником пільг, форма та

порядок ведення якого затверджуються ДПС; сума податку (збору), не сплаченого до бюджету у зв'язку з отриманням податкової пільги (вивільнені від оподаткування кошти); строк користування податковою пільгою у звітному періоді - число, місяць, рік початку та закінчення користування пільгами. У разі коли строк користування податковою пільгою встановлений до початку звітного періоду і продовжується після його закінчення, такий строк збігається з датою початку та закінчення зазначеного періоду; сума податкової пільги, що використана за цільовим призначенням, - обсяг пільг за платежами відповідно до довідника пільг у разі цільового використання податкових пільг».

Розрахунок суми ПДВ, який не сплачений суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, здійснюється відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 20.11.2019 № 488 «Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167» [288].

В Україні, як зазначають деякі науковці, звільнення від сплати ПДВ як економічний стимул через непряме оподаткування було і лишається одним з найбільш поширених інструментів державної підтримки суб'єктів господарювання. При цьому втрати доходів бюджету внаслідок звільнення від сплати ПДВ протягом останніх п'яти років у деяких випадках складали до 90% від загального обсягу бюджетних збитків унаслідок податкових пільг [289].

Як зазначає Я. Петруненко [290, с. 98] в Україні відсутній дієвий механізм вирішення проблеми компенсації податкових надходжень, недоотриманих внаслідок застосування податкових пільг до суб'єктів господарювання, про що, зокрема, свідчать великі суми дефіциту бюджету, покриття якого здійснюється передусім за рахунок коштів, отриманих від міжнародних організацій або інших кредитних ресурсів.

Необхідно зазначити, що ДПС України щоквартально формує та затверджує Довідник пільг, що передбачає надання пільг, строк дії пільги та коментарі або роз'яснення стосовно деяких нюансів застосування пільги. Так, з 2013 року

Довідник пільг виходить у двох томах: довідник пільг, які є втратами бюджету і довідник інших пільг [291]. Для того, щоб наочно показати загальну кількість пільг з ПДВ, а також велику кількість пільг, які є втратами доходів бюджету, наведемо авторську таблицю (Додаток Д). Зокрема, за даними ДПС України [291] у 2013 році встановлено 85 пільг ПДВ, із них 40 пільг є втратами доходів бюджету; у 2014 році – 92 пільги ПДВ, із них 41 пільга є втратами доходів бюджету; у 2015 році - 88 пільг ПДВ, із них 35 пільг є втратами доходів бюджету; у 2016 році - 90 пільг ПДВ, із них 38 пільг є втратами доходів бюджету; у 2017 році - 91 пільга ПДВ, із них 35 пільг є втратами доходів бюджету; у 2018 році - 95 пільг ПДВ, із них 37 пільг є втратами доходів бюджету; у 2019 році - 94 пільги ПДВ, із них 36 пільг є втратами доходів бюджету; у 2020 році - 80 пільг ПДВ, із них 36 пільг є втратами доходів бюджету. Таким чином, можна зробити висновок про необхідність перегляду податкових пільг ПДВ, їх систематизації та приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС.

Дійсно, як зазначають учені [19, с. 115], пільги по ПДВ набули досить значного поширення в Україні. І з економічного, і з соціального погляду таке явище має дестабілізуючий вплив на характер розвитку соціально-економічних процесів, спотворює саму податкову систему країни і, що найголовніше, як зазначає А. Соколовська [292, с. 33], робить її все більше віддаленою від ідеалів соціальної справедливості.

За висновками вчених [19, с. 115-116], конкретні негативні наслідки масового поширення пільг по ПДВ виявляються у тому, що ускладнюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; податкові пільги не мають вирішального значення як стимули для збільшення інвестицій; декларування податкових пільг призводить до порушення адресності їх застосування; широкі масштаби надання пільг призводять до значних обсягів бюджетних недоплат, що, в свою чергу, ускладнює стан фінансування соціальних виплат; звільнення від оподаткування та застосування нульових ставок за винятком експорту деформує споживчий вибір та призводить до підвищення ставок на інші товари й послуги, що пов'язано з прагненням зберегти рівень надходжень до бюджету.

На думку В. Андрущенко та Т. Тучак [31, с. 63]: «Пільги порушують не лише рівність (equity) в оподаткуванні та знижують фіскальну ефективність податкової системи, але й шкодять раціональним засадам економіки, бо анулюють загальні для всіх господарюючих суб'єктів, значить нейтральні, умови для приймання економічних рішень». Дія пільг по суті скасовує принцип нейтральності оподаткування, що і пояснює курс на максимальне обмеження кількості пільг, узятий урядами деяких країн. Наприклад, фахівці з Гарвардського університету У. Хассі та Д. Любік, які за дорученням Міжнародної податкової програми розробили основи Світового податкового кодексу, пишуть про доцільність відмови від пільг та заміну їх у разі необхідності субсидіями [293, с. 16].

У деяких країнах запроваджено адресні податкові пільги соціально-гуманістичного чи патерналістського характеру та оригінальної конструкції. Наприклад, у США діють досить численні соціальні знижки з оподаткованого доходу, в тому числі такі їх види, яких немає в Україні (для сліпих і людей похилого віку). У Франції запроваджено податкові кредити: на суму затрат, пов'язаних з використанням енергозберігаючих технологій у приватному будинку; на частину вартості екологічного автомобіля; на затрати по догляду за дітьми [31, с. 65].

Отже, пільга як полегшення, надане в порядку винятку із загальних правил, суперечливий, а дехто переконаний, що навіть негативний фактор оподаткування. Порушуючи умови конкуренції, котрі мають бути рівні для всіх, створюючи вигоди одним за рахунок інших, пільги тим самим розбещують перших і озлобляють других, у підсумку дезорганізуючи бізнес юридичних осіб і деморалізуючи фізичних осіб. Разом із тим податкові пільги – могутній засіб соціально-економічної політики, вони відповідають надто сильним інтересам як з боку народних мас, так і владних структур. Пільги безумовно корисні тоді, коли покликані стимулювати бажані види діяльності та/або заохочувати потрібну поведінку. Тому спроби скасування пільг практично ніде не увінчалися успіхом [31, с. 66].

У науковому середовищі існує думка, що характеристика податкових пільг повинна бути заснована на рівності в галузі оподаткування, і при наданні пільг критерієм повинно бути матеріальне становище суб'єкта оподаткування. При цьому зазначається, що навряд чи є правомірними підстави для надання пільг, якщо вони не пов'язані з майновим становищем [38, с. 200].

Нам імпонує думка вчених [19, с. 115] щодо необхідності диференціації податкових ставок залежно від рівня соціальної значущості певної групи товарів або видів діяльності, що порівняно із наданням такого роду пільг матиме перевагу не тільки в соціальному, а й у організаційно-економічному аспекті, зважаючи на спрощення системи адміністрування та обчислення його. Так, у багатьох розвинутих країнах предмети першої необхідності оподатковуються за ставками, нижчими від основної, завдяки чому перелік товарів, які звільняються від податку, є набагато меншими, а надання пільг з ПДВ має на меті кілька основних завдань, серед яких: стимулювання експорту; розвиток соціально-культурної сфери; розширення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [294, с. 147].

Як слушно зазначають вчені [74, с. 191], пільги з ПДВ існують і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників .

На нашу думку, перелік операцій у ПК України, що підлягають звільненню від сплати ПДВ, є досить обширним та потребує перегляду й систематизації, згрупування однотипних пільг, зменшення їх кількості та приведення у відповідність до вимог ЄС.

Наприклад, у Директиві Ради 2006/112/ЄС [180] статтею 132 передбачено, що держави-члени звільняють від оподаткування за такі операції:

- а) поставка державних поштових послуг, інших, ніж послуги пасажирського транспорту та телекомунікаційні послуги, та поставка суміжних із ними товарів;
- б) лікарняне й медичне лікування;

- c) надання медичної допомоги при здійсненні професійної медичної та парамедичної діяльності;
- d) поставка людських органів, крові та молока;
- e) поставка послуг зубних техніків та поставка зубних протезів стоматологами та зубними техніками;
- f) поставка послуг незалежними групами осіб, котрі проводять діяльність, звільнену від ПДВ;
- g) поставка послуг та товарів, тісно пов'язаних із соціальним забезпеченням та роботою з соціального захисту;
- h) поставка послуг та товарів, тісно пов'язаних із захистом дітей та молоді;
- i) навчання дітей або молоді, навчання у школах або закладах вищої освіти, професійне навчання або професійна перепідготовка, включаючи поставку послуг і товарів;
- j) приватна навчальна діяльність учителів у сфері шкільної та вищої освіти;
- k) надання персоналу релігійними або філософськими установами;
- l) поставка послуг і товарів неприбутковими організаціями, що переслідують цілі політичного, профспілкового, релігійного, патріотичного, філософського, філантропічного або громадянського характеру;
- m) поставка певних послуг, тісно пов'язаних зі спортом або фізичним вихованням, неприбутковими організаціями особам, що беруть участь у спортивній діяльності чи у фізичному вихованні;
- n) поставка певних культурних послуг та товарів;
- o) поставка послуг і товарів організаціями, чия діяльність звільнена від оподаткування;
- p) надання належно вповноваженими органами транспортних послуг хворим або травмованим особам за допомогою спеціально призначених для цього транспортних засобів;
- q) діяльність суспільних організацій радіомовлення та телевізійного мовлення, що не має комерційного характеру.

Можна зазначити, що пільги зі сплати ПДВ в європейських країнах, маючи переважно соціальну спрямованість, надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Крім того, у країнах ЄС, крім безпосереднього звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку.

Як зазначає Я. Жаліло [295, с. 175], домінування пільг з ПДВ свідчить про зосередження податкової політики на впливі на видову структуру економічної діяльності та робить її екзогенною для стратегій суб'єктів господарювання: розмір коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у результаті використання пільги, не залежить від результатів його діяльності.

Для того, щоб податкові пільги не перетворювалися в необґрунтовані податкові витрати, М. Фільо [296, с. 75] вбачає за доцільне вжиття таких заходів: переглянути перелік і кількість податкових пільг, скасувати неефективні, які призводять до значних втрат бюджету; підвищити фіскальну і соціальну ефективність податкових пільг; створити дієву систему нагляду за податковими витратами з метою дослідження їх впливу на окремі галузі господарства; забезпечити ефективну систему контролю за цільовим використанням соціальних пільг; передбачити відповідальність керівників підприємств і установ за нецільове використання податкових пільг; збалансувати вплив фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків; відновити надання територіальних податкових пільг для стимулювання ділової активності в депресивних регіонах країни; скасувати надання пільг окремим галузям чи суб'єктам господарювання для вирівнювання конкурентних умов; сформувати сприятливі інституційні умови для забезпечення розвитку інвестиційно-інноваційної діяльності у країні тощо.

На підставі проведеного аналізу наукових праць учених та норм вітчизняного і зарубіжного податкового законодавства можна резюмувати наступне. Для удосконалення системи пільгового оподаткування та забезпечення її узгодженості з європейськими стандартами представляється необхідним у ПК України передбачити визначення поняття податкової пільги ПДВ у наступній редакції: «Податкова пільга податку на додану вартість – це факультативний

елемент податкового механізму, який передбачений податковим та митним законодавством України і реалізується у встановленні зниженої ставки податку (нульової ставки та ставки сім відсотків щодо операцій, передбачених ст. 195 ПК України) та звільненні від сплати податку щодо операцій, що не є об'єктом оподаткування і операцій звільнених від оподаткування (передбачених ст. 196 та ст. 197 ПК України)».

Податкова пільга ПДВ реалізується при звільненні від сплати у повному обсязі та частковому обсязі. Так, при звільненні від сплати у повному обсязі платники ПДВ повністю звільняються від оподаткування ПДВ і, як наслідок, звільняються від обов'язку ведення обліку і подання податкової звітності. Прикладом звільнення від сплати ПДВ у повному обсязі є операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПК України) та операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПК України). Звільнення від сплати ПДВ у частковому обсязі реалізується за рахунок застосування нульової ставки (ст. 195 ПК України), коли залишається обов'язок платника податку щодо ведення податкового обліку і подання податкової звітності щодо наданих пільг.

Уважаємо за необхідність перегляду податкових пільг, їх уточнення, систематизації та приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС, а саме: зменшення кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків; запровадження знижених ставок ПДВ (у межах 5–10 %) на товари і послуги, що визнані суспільно корисними; поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій та адресної допомоги і цільових субсидій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України; посилення контролю за платниками ПДВ, які користуються пільгами, з метою усунення зловживань; встановлення критеріїв ефективності використання податкових пільг та запровадження публічної звітності щодо їх надання [297, с. 119].

Питання мінімізації податкових пільг, а також упорядкування діючих податкових пільг, що надаються платникам ПДВ, з метою вирівнювання

податкового навантаження за видами економічної діяльності, є основним пріоритетом реформування податкової системи України. На сьогодні, податкові пільги можуть стати ефективним регулятором економічних та соціальних процесів у державі, при вмілому їх застосуванні та у поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Висновки до розділу 2

1. Ознаками ПДВ є: загальнодержавний, обов'язковий, безвідплатний та безеквівалентний характер, непрямий податок, який включається до ціни товару або послуги; є податком на споживання; реально сплачується споживачем, який здобуває товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, що реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); носить універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг.

Запропоновано внести змін до п. 1.178 ст. 14 ПК України в існуюче поняття ПДВ у податковому законодавстві та викласти його в наступній редакції: «Це загальнодержавний, непрямий податок, який встановлюється у вигляді надбавки до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем при придбанні товарів (робіт, послуг) за ціною, збільшеною на суму цього податку, відповідно до норм розділу V ПК України на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг».

2. Встановлено, що платниками ПДВ є суб'єкти податкових правовідносин, без яких неможливе здійснення адміністрування ПДВ, на яких покладений обов'язок з ведення податкового обліку, складення та подача декларацій, звітності й інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, здійснення реєстрації податкових накладних, забезпечення сплати податку до бюджету тощо.

3. Об'єкт та база оподаткування є обов'язковими елементами податкового механізму ПДВ, без яких неможливо уявити цей податок. В умовах євроінтеграції

України завданням залишається гармонізація законодавства нашої держави з правом ЄС, а також адаптація вітчизняного законодавства про ПДВ до законодавства ЄС, запозичення й запровадження найкращих елементів системи ПДВ, зокрема й особливостей бази оподаткування ПДВ. На шляху такого реформування важливим документом є Директива Ради 2006/112/ЄС.

4. Запропоновано передбачити визначення у ПК України поняття податкової пільги ПДВ у наступній редакції: «Податкова пільга податку на додану вартість – це факультативний елемент податкового механізму, який передбачений податковим та митним законодавством України і реалізується у встановленні зниженої ставки податку (нульової ставки та ставки сім відсотків щодо операцій, передбачених ст. 195 ПК України) та/або звільненні від сплати податку щодо операцій, що не є об'єктом оподаткування і операцій звільнених від оподаткування (передбачених ст. 196 та ст. 197 ПК України)».

Доведено необхідність перегляду податкових пільг ПДВ, їх уточнення, систематизації та приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС, а саме: зменшення кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків; запровадження знижених ставок ПДВ (у межах 5–10 %) на товари і послуги, що визнані суспільно корисними; поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій та адресної допомоги і цільових субсидій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України; посилення контролю за платниками ПДВ, які користуються пільгами, з метою усунення зловживань; встановлення критеріїв ефективності використання податкових пільг та запровадження публічної звітності щодо їх надання.

5. Встановлено, що головною метою запровадження СЕА ПДВ в Україні стало запобігання зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету, зниження ризиків формування фіктивного кредиту та унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки в країні та витрат держави на адміністрування ПДВ. Позитивними аспектами СЕА ПДВ стало створення єдиної

системи, що об'єднує інформацію про всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них, а також щодо розрахунків всіх українських платників ПДВ, пов'язаних з цим податком; скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що привело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ; впровадження нової системи збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних; із запуском нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, тому що тепер така накладна повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або готівковими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.

РОЗДІЛ 3

ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

3.1. Особливості акцизного оподаткування в Україні

Існуюча в Україні система акцизного оподаткування є доволі суперечливою як з погляду її реформування парламентарями, так і з погляду громадян, які є кінцевими споживачами підакцизної продукції. З огляду на це питання реформування податкової системи України, гармонізація податкового законодавства, його вдосконалення та усунення існуючих недоліків з урахуванням зарубіжного досвіду, потребує подальших ретельних теоретичних досліджень у зазначеному напрямі.

На думку вчених, еволюція акцизного оподаткування в Україні може бути представлена чотирма етапами: I етап (до 1999 року) - акцизним збором оподатковується значний перелік високорентабельних та монопольних товарів, що раніше оподатковувалися податком з обороту. II етап (2000-2002 роки) - з переліку підакцизних товарів виключено 14 умовних товарних груп. Система акцизів набула рис, характерних для оптимального акцизного оподаткування – підакцизними залишились алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби. III етап (2003-2010 роки) - зі складу підакцизних товарів виключено ювелірні вироби. Вперше у практиці акцизного оподаткування запроваджено змішані ставки акцизного збору (об'єднують специфічну та адвалорну складові) [298, с. 116]. IV етап (з 2011 року) - ПК України замість акцизного збору запроваджено акцизний податок, закріплено діючі групи підакцизних товарів та відповідні ставки [299, с. 74].

Огляд вітчизняних джерел дозволяє стверджувати, що до сьогоднішнього дня ще й досі не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття акцизного оподаткування. Так, В. Коротун [300, с. 180] під «акцизним оподаткуванням» пропонує розуміти «...обкладення податками у вигляді надбавки до ціни переважної кількості або окремих видів товарів, робіт чи послуг залежно від

напрямів бюджетно-податкової політики окремої держави». І. Хлебнікова [301, с. 6-7] визначає: «Інститут акцизного оподаткування – це система правових норм, що впорядковують поведінку формальних платників і фактичних носіїв акцизного податку та механізмів її реалізації щодо трансакції частини доходів платників податку до бюджету держави для забезпечення задоволення інтересів різних соціальних груп і регулювання соціально-економічних процесів у країні».

У контексті викладеного вважаємо за необхідне визначення та законодавче закріплення поняття «акцизне оподаткування», що в подальшому матиме як теоретичне, так і практичне значення. Пропонуємо доповнити ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Акцизне оподаткування - законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування акцизного податку, визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів та суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету».

Також важливим є дослідження особливостей акцизного оподаткування на сучасному етапі. Як зазначають вчені [22, с. 20], до основних особливостей акцизного оподаткування доцільно віднести наступні: «Усі акцизи (універсальні та специфічні) є складовою ціни підакцизних товарів; платник акцизів не є тією самою особою, що і носій цього податку (розрив фактичного носія податку та платника); усі акцизи мають законодавче закріплення перекладення податкового обов'язку від виписаних у законодавстві платників на носіїв акцизів (споживачів); вважається, що акцизне оподаткування легше спрогнозувати за надходженнями, оскільки суб'єкти господарювання завжди планують свою виручку (обов'язковий елемент бюджетування на макрорівні). Але у зв'язку з цим є велика ймовірність ухилення від оподаткування серед платників, які можуть не показувати на фактичних первинних документах реальні обсяги виручки; система оподаткування лише доданої вартості (приклад застосування ПДВ) зберігає переваги податку з обороту щодо оподаткування всіх етапів виробництва та обігу товарів, робіт і послуг» [22, с. 21].

С. Кноссен [302, с. 2] серед визначальних ознак акцизного оподаткування називає: вибірковість сфери обкладання, дискримінацію в призначенні та, досить часто, певну форму кількісного вимірювання при визначенні податкового зобов'язання. Науковець приходиться до висновку, що акцизні системи охоплюють усі вибіркові податки та пов'язані збори і платежі на тютюнові вироби, алкоголь, азартні ігри, забруднення, керування транспортним засобом та інші специфічні товари, послуги та види діяльності.

Перевагами акцизного оподаткування А. Дмитренко та Г. Лебедик [303, с. 64] визначають: нейтральність щодо вибору між поточним та майбутнім споживачем; прийнятність для економічно активного населення порівняно з податками на доходи; вища фіскальна ефективність, оскільки їх база менш чутлива до коливань економічної кон'юнктури; можливість оподатковувати доходи, які не були оподатковані податком на доходи; легкість адміністрування, оскільки кількість платників акцизів менша, ніж кількість платників податку на доходи; можливість регулювати споживання окремих товарів. Недоліками акцизного оподаткування зазначені вчені виділяють: впливають на ціни; не у повну міру враховують платоспроможність споживачів, оскільки за однакових умов споживання індивіди можуть мати різну платоспроможність; мають більшу частку в доходах малозабезпечених верств населення, а тому вважається менш справедливими; обмежують споживання, що у довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва; зменшують обсяг доходу, який міг би бути направлений на заощадження; збільшують ризик тіньового товарообігу [303, с. 65].

Саме тому під оптимізацією акцизного оподаткування В. Коротун [300, с. 185] розуміє: «...таке співвідношення між витратами на адміністрування акцизного оподаткування та його фіскальним значенням для доходів бюджетів всіх рівнів, за якого відбувається забезпечення сталого економічного розвитку держави». На думку вченого [300, с. 184], існує певна еквівалентність понять «непрямі податки» та «акцизи». Основною перевагою цієї групи податків є те, що їх сплата є непомітною для тих, хто платить їх насправді, а тому відсутність

додаткового податкового тягаря зменшує можливість ухилення від сплати. У цілому погоджуючись із цим твердженням, необхідно зазначити, що акцизи встановлюються державою на різні групи товарів з метою наповнення дохідної частини бюджету й покриття видаткової частини бюджету. Саме тому специфічний акциз як непрямий податок має перевагу в частині того, що надходження від його справляння є постійними і не залежать від фінансового становища платника податків, як це відбувається стосовно прямих податків.

Саме ж поняття «акциз» має латинське походження (від «excisere», що в перекладі означає вирізати, відрізати). Тобто в буквальному розумінні слова акциз – частина «відрізана» на користь держави від доходу продавця підакцизного товару, або в перерахунку на фізичну одиницю від ціни цього товару. В широкому розумінні під поняттям «акциз» можна розуміти всі види податків, які впливають на формування ціни. І. Янжул [304] під поняттям акцизу розумів такий непрямий податок, який стягується з предметів внутрішнього виробництва.

У науці виділяють три види акцизів, що поділяються залежно від функції, яку вони виконують. До першої групи належать так звані традиційні акцизи - на алкоголь і тютюнові вироби. Те, що їх вважають традиційними, пояснюється давністю запровадження оподаткування саме цих видів товарів. Доходи від вказаних товарних груп високі, коло їх виробників відносно вузьке і більшість товарних категорій чітко визначена. До другої групи належать акцизи на паливно-мастильні матеріали, які, крім фіскальної функції, виконують ще й роль платежу за користування автошляхами, а також способу корекції негативних наслідків для навколишнього середовища. Третя група включає акцизи на так звані люксові товари (предмети розкоші) і, як правило, не має цілеспрямованої фіскальної ролі. У більшу міру цей вид акцизу покликаний грати перерозподільну функцію, оскільки основними споживачами люксових товарів є більш заможні громадяни. Крім того, можливе також переслідування інших цілей, наприклад, заохочення трудомістких виробництв шляхом стягування акцизів з продуктів капіталомістких виробництв, що належать у деяких країнах до люксових товарів (автомобілі, електроніка тощо), заохочення місцевих виробництв або ж поліпшення

зовнішньоторговельного балансу шляхом стягування акцизів разом із митними зборами з імпортованих товарів [20, с. 264].

Щодо співвідношення специфічних та універсальних акцизів, то в країнах ЄС зменшення частки перших як у валовому внутрішньому продукті, так і в податкових надходженнях відбувалось найшвидшими темпами серед країн — членів Організації економічного співробітництва і розвитку. Відбувалось це в основному за рахунок політики, яку проводив ЄС у цьому напрямі, а також унаслідок значно вищого рівня фіскальної ефективності універсальних акцизів завдяки широкій базі оподаткування та значно більшій еластичності споживання підакцизних товарів щодо цін і доходів споживачів [19, с. 187].

Аналізуючи зарубіжний досвід, С. Карпенко [305, с. 119-120] зазначає: «В країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великій Британії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік підакцизних товарів, відносячи до них навіть ті негативні ефекти, застосування яких є дискусійним — безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Варто зазначити, що найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС існує в Данії. Розширення спектру підакцизних товарів обумовлено передусім фіскальними міркуваннями, обумовлено необхідністю збільшувати надходження до бюджету в умовах необхідності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал».

Механізми справляння специфічних акцизів, на погляд С. Карпенко [305, с. 121], не можуть бути уніфікованими для всіх країн, адже «...у випадку уніфікації універсального і специфічного акцизного оподаткування воно практично повністю втрапить свої регуляторні властивості і буде виконувати лише фіскальну роль». На думку зазначеного вченого, «ідея застосування специфічних акцизів передбачає, що ці податки встановлюються для товарів, споживання яких має негативні ефекти. Однак такі товари можуть бути різними для більшості країн. Тому подальші зміни у механізмах справляння специфічних акцизів мають бути

спрямовані на координацію між країнами спільного ринку, однак не на повну гармонізацію». Це стосується і перспектив розвитку оподаткування специфічними акцизами в Україні.

Необхідно зазначити, що акцизний податок завжди був і залишається вагомим джерелом наповнення бюджету в Україні (Додаток Е, Є) та є суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу підакцизних товарів. Обрана тематика дослідження актуалізується в умовах підписання Україною Угоди про асоціацію [154] та потребою гармонізації вітчизняного законодавства до міжнародних вимог.

Аналіз динаміки надходження акцизного податку протягом 2007-2020 р.р. свідчить про щорічне зростання його обсягу до бюджету. Так, у 2007 р. до бюджету надходження становили 11 981,46 млн. грн., у 2008 р. – 15 230,96 млн. грн., у 2009 р. - 21 274,55 млн. грн., у 2010 р. – 27 620,70 млн. грн., у 2011 р. – 33 011,18 млн. грн., 2012 р. – 37 185,64 млн. грн., 2013 р. – 35 309,49 млн. грн., 2014 р. – 44 940,84 млн. грн., 2015 р. – 63 110,60 млн. грн., у 2016 р. – 90 122,48 млн. грн., у 2017 р. – 108 293,46 млн. грн., у 2018 р. – 118 852,42 млн. грн. і у 2019 р. - 130 753,28 млн. грн., у 2020 році – 146 681,40 млн. грн.[1]

В Україні порядок обчислення і сплати акцизного податку регламентується ПК України. Відповідно до п. 9.1 ст. 9 ПК України [42, ст. 19] акцизний податок належить до загальнодержавних податків і визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів (продукції).

Вважаємо, що визначення поняття акцизного податку, наведене в чинному ПК України, не є досконалим, оскільки не розкриває його суттєвих ознак і характеристик, у зв'язку з чим потребує подальшого вдосконалення та внесення змін до п. 14.1.4. ст. 14 ПК України та викладення його в наступній редакції: «Це загальнодержавний, непрямий податок, який встановлюється на окремі види товарів (продукції), визначені ПК України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість, і сплачується відповідно до норм розділу VI ПК України».

М. Казацька [306, с. 161] зазначає, що на відміну від попередніх законодавчих актів, що регулювали справляння акцизного податку, чинний ПК України вказує на те, що акцизний податок є «непрямим податком на споживання». У податковому законодавстві поняття «споживання» залишається досі невизначеним, що, у свою чергу, вносить неясність у зміст поняття «акцизний податок». Крім цього, відзначає учений, визначення акцизного податку як непрямого податку на споживання містить певну суперечність з положеннями ПК України щодо механізму справляння акцизного податку. Так, податкове законодавство в цілому не пов'язує справляння акцизного податку з фактом споживання відповідних підакцизних товарів. Натомість ключове значення мають інші події – реалізація, ввезення підакцизних товарів на митну територію України тощо.

Податковий кодекс Республіки Вірменія статтею 82 визначає акцизний податок як державний податок, який сплачується в установленому Кодексом порядку, розмірі і терміні до державного бюджету для здійснення об'єктом оподаткування операцій і (або) операцій, встановлених статтею 84 Кодексу [88, ст. 82]. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки, ст. 182 визначає, що акцизом є податок, який включається до продажної ціни підакцизних товарів [91, ст. 182]. А відповідно до статті 119 Податкового кодексу Республіки Молдова акциз – це державний податок, що стягується прямо або побічно з наступних споживчих товарів: а) етиловий спирт і алкогольні напої; б) оброблений тютюн; с) нафта та її похідні; д) ікра осетрових та її замінники; е) парфуми і туалетна вода; ф) предмети одягу з хутра; г) транспортні засоби товарної позиції 8703; h) інші товари, зазначені в додатку 1 до цього розділу [151, ст. 119].

Вважаємо, що визначення акцизного податку повинне містити характеристику особливих ознак, що відрізняють його від усіх інших видів податків. Головною ознакою акцизного податку виступає специфічна сфера застосування та особливі цілі оподаткування.

В контексті викладеного слушною є думка вчених про те, що основною рисою акцизів, що відрізняють їх від інших видів податків, є специфічна сфера

застосування, тобто сфера споживання конкретного товару [20, с. 264]. Як зазначає О. Костяна [307, с. 260]: «Товари, що оподатковуються акцизним податком, зазвичай відповідають одній або кільком з наведених характеристик: вживання таких товарів є шкідливим або для здоров'я людини, що їх споживає, або для навколишнього середовища; товари, що належать до категорії предметів розкоші; виробництво таких товарів характеризується дуже високою рентабельністю; сфера обігу товарів перебуває під державним контролем, недопущення випадків фальсифікації або незаконного обігу такої продукції є надзвичайно важливим для держави завданням».

Також залежно від основних функцій при оподаткуванні цим податком підакцизних товарів М. Ярош [16, с. 8] виділяє основні їх групи: акцизи на тютюнові вироби та алкогольну продукцію (функціонують для реалізації фіскальної функції, а також для регулювання обсягів споживання шкідливих для здоров'я населення товарів); акцизи на паливно-мастильні матеріали (покликані забезпечити збір коштів як плату за користування автомобільними шляхами та регулювання наслідків впливу від використання автомобільної техніки для навколишнього природного середовища).

На нашу думку, сучасний стан податкового законодавства дозволяє виділити кілька істотних ознак властивих акцизному податку, а саме: загальнодержавний податок; непрямий податок; справляється з підакцизних товарів (продукції); оподаткування високорентабельних товарів (продукції); включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість.

На думку вчених [20, с. 264], відмінними рисами акцизного податку у порівнянні з ПДВ є те, що: акцизним податком оподатковуються тільки товари і не оподатковуються робота і послуги; базою оподаткування є повна вартість товарів; кожна група підакцизних товарів має визначену ставку; акцизний податок сплачується, як правило, лише один раз (ПДВ - на всіх етапах руху товарів).

Правове регулювання акцизного податку в Україні здійснюється відповідно до ПК України. Зокрема, розділом VI ПК України [42] визначено систему

елементів податкового механізму цього податку, а саме: платники акцизного податку (ст. 212 ПК України), об'єкти оподаткування (ст. 213 ПК України), база оподаткування (ст. 214 ПК України), перелік підакцизних товарів та ставки податку (ст. 215 ПК України), дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 216 ПК України), порядок обчислення (ст.ст. 217-218, ст.ст. 220-221 ПК України), строки сплати податку (ст. 222 ПК України) складення та подання декларації з акцизного податку (ст. 223 ПК України), контроль за сплатою податку (ст. 224 ПК України), особливості оподаткування алкогольних напоїв (ст. 225 ПК України), виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (ст. 226 ПК України), ввезення на митну територію України імпортованих алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (ст. 227 ПК України), контроль за надходженням податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального та спирту етилового (ст. 228 ПК України), особливості оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку його використання (ст. 229 ПК України), акцизні склади (ст. 230 ПК України), електронне адміністрування реалізації пального та спирту етилового (ст. 231 ПК України) тощо.

Зокрема, до підакцизних товарів в Україні належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння); тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; рідини, що використовуються в електронних сигаретах; пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 ПК України (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД); автомобілі легкові, кузови до них,

причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [42, ст. 215].

При цьому варто зауважити, що вітчизняний перелік підакцизних товарів є дещо ширшим, ніж перелік, рекомендований Міжнародним валютним фондом. Так, рекомендаціями Міжнародного валютного фонду передбачено обмеження застосування специфічних акцизів для п'яти груп товарів: алкогольні напої; тютюнові вироби; автомобілі; нафта і нафтопродукти; запасні частини до автомобілів [308, с. 63].

Поділяємо думку вчених [309, с. 199] відносно того, що розширення спектру підакцизних товарів зумовлено, передусім, фіскальними міркуваннями, необхідністю збільшувати надходження до бюджету при доцільності зменшення податкового навантаження на доходи і капітал. У контексті викладеного в країнах ЄС гармонізованим можна вважати застосування специфічних акцизів тільки в Австрії, Великій Британії, Іспанії, Ірландії, Люксембурзі та Португалії. Решта країн розширили перелік підакцизних товарів, відносячи до них навіть ті негативні ефекти, застосування яких є дискусійними – безалкогольні напої (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кава та чай (Німеччина, Данія), цукор, сіль, сірники, предмети розкоші тощо. Найбільша кількість підакцизних товарів серед країн ЄС – в Данії [310, с. 34].

Ставками акцизного податку є: адвалерні, специфічні, адвалорні та специфічні одночасно. Зауважимо, що саме визначення оптимальних ставок в системі оподаткування акцизним податком, залишається проблемою, яка потребує подальшого врегулювання. Серед науковців і практиків дискусійним є питання рівня диференціації ставок акцизного податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції) [42, ст. 216]. Пункт 216.2 статті 215 ПК України визначає: «Датою виникнення податкового зобов'язання щодо зіпсованого, знищеного,

втраченого підакцизного товару (продукції) є дата складання відповідного акта. У цьому пункті втраченим є товар (продукція), місцезнаходження якого платник податку не може встановити» [42, ст. 216].

У разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України датою виникнення податкових зобов'язань встановлюються дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках. При передачі підакцизних товарів (продукції), вироблених з давальницької сировини, датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі. А за умов використання підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб датою виникнення податкових зобов'язань є дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів (продукції) [42, ст. 216].

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю [42, ст. 223]. При цьому, контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України і що ввозяться на митну територію України, здійснюється контролюючими органами [42, ст. 224]. А контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється контролюючими органами [42, ст. 224].

Податковим законодавством передбачені і можливості встановлення пільг щодо оподаткування акцизним податком. Аналіз загальної кількості пільг акцизного податку, а також кількості пільг цього податку, що є втратами бюджету, на підставі даних ДПС України [291], дозволяє зробити висновок, про необхідність перегляду, систематизації пільг, приведення у відповідність до директив та інших актів законодавства ЄС (Додаток Ж).

Як зазначає О. Волкова [311, с. 148], загалом зміни в адмініструванні акцизного податку в Україні з моменту набуття чинності ПКУ можна

систематизувати за двома основними напрямками: перший – посилення фіскальності цього виду оподаткування, другий – посилення контролю над обігом підакцизних товарів.

На думку М. Ярош [16, с. 13], першочергово важливим є врахування регіонального контексту розвитку акцизної політики. Зважаючи на рівень акцизних ставок на тютюнові вироби та алкогольні напої в державах-сусідах (Росія, Білорусія, Молдова), необхідним є формування графіку підняття акцизів з урахуванням акцизної політики країн регіону для уникнення ризиків зростання контрафакту, контрабанди та нелегального експорту підакцизних товарів.

Аналізуючи європейський досвід боротьби з контрабандою тютюнових виробів, І. Хлебнікова [312, с. 334] виділяє кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга поставок; міжвідомче регулювання тютюнової промисловості, в тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни шляхом уведення електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванням тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією.

Поділяємо думку вчених [16, с. 8] відносно того, що на сьогодні в Україні акцизний податок проходить етап чергового реформування за значно нижчих податкових ставок, ніж у країнах ЄС, наявності проблем в адмініструванні на шляху руху у бік європейської системи непрямого оподаткування. Відтак, основним завданням на цьому етапі визначено гармонізацію до норм і правил ЄС на основі фіскальної конвергенції, за якої ключові правила оподаткування передбачаються директивами Ради ЄС з можливістю визначення ставок і правил стягнення платежів урядами держав-членів ЄС і подальшим переходом на

уніфікацію стягнення непрямих податків без обмеження прав національних урядів.

Зокрема, І. Комарова [299, с. 78] вважає за доцільне запровадити в Україні за прикладом Австрії, Бельгії, Данії, Латвії, Норвегії, Фінляндії, Франції, Хорватії акцизного податку на продукцію, що містить цукор, зокрема на солодкі газовані напої. Ця продукція не вважається продукцією щоденного попиту, до того ж визнана дієтологами шкідливою у разі споживання у значній кількості. Запровадження акцизного податку на солодкі газовані напої, на думку вченого, дозволить підвищити як фіскальну, так і регулюючу роль акцизного оподаткування, оскільки сприятиме зменшенню споживання цієї продукції українцями.

О. Сотніченко [73, с. 15] запропоновано розширити перелік підакцизних товарів, включивши до нього каву смажену, розчинну та кавові есенції і ювелірні вироби. Запровадження акцизного податку на каву зумовлене потребою запобігання надмірному споживанню кави з негативними наслідками для здоров'я. Повернення до практики оподаткування акцизним податком ювелірних виробів (з обов'язковим ліцензуванням), на думку вченого, викликане необхідністю захистити вітчизняний ринок від підроблених ювелірних виробів (у тому числі імпортних), що сприятиме зростанню частки вітчизняних ювелірних виробів у обсягах товарообороту внутрішньої торгівлі.

Учений М. Ярош [16, с. 13] обґрунтовує доцільність обкладання акцизним податком маркетингових послуг, що надаються особою для збільшення обсягів продажу або забезпечення такого ж його рівня чи падіння реалізації тютюну, спирту етилового, алкогольних напоїв і пива з використанням адвалерної податкової ставки. Із запровадженням такого підходу, на його думку, можливо створити додатковий контроль з боку держави за вживанням шкідливих підакцизних товарів, збільшити податкові надходження до бюджетів, сформувавши у цьому випадку просту систему адміністрування податку.

Варто зауважити, що система акцизного оподаткування у провідних країнах світу формується виходячи з необхідності дотримання балансу інтересів

виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості населення, інших пріоритетів соціально-економічної політики. Також ураховуються питання здоров'я населення, суспільного порядку, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем [22, с. 88].

Як свідчить аналіз різних підходів, що існують у світовій практиці, у світі немає єдиної думки щодо визначального напрямку реалізації акцизної політики, яка б у повну міру враховувала баланс фіскальних інтересів та соціального регулювання. Кожна країна по своєму встановлює такий баланс, виходячи з реалій часу, впливу політичних течій, трансформації суспільної свідомості та системи цінностей. Разом із тим загальні підходи, якими користуються країни ЄС, до входження в який готується також Україна, можуть бути прийнятими за основу при розробці акцизної політики в Україні [19, с. 218].

Дослідження поняття, ознак та особливостей правового регулювання акцизного податку [313] та особливостей акцизного оподаткування в Україні [314] дозволило сформулювати висновки про те, що реформування акцизного оподаткування на сьогодні є одним з найбільш актуальних у становленні загальної системи оподаткування нашої держави. Адже акцизний податок завжди був і залишається джерелом наповнення бюджету, а також суттєвим важелем державного регулювання виробництва і обігу в Україні підакцизних товарів.

Задля удосконалення системи акцизного оподаткування необхідно: гармонізувати законодавчу базу відповідно до Директив Ради ЄС щодо акцизного оподаткування; удосконалити методи контролю виробництва та обігу підакцизних товарів, а також протидію контрабанді зазначених товарів; поетапно підвищити ставки акцизного податку до досягнення ними рівня оподаткування в Європі; збільшити роль екологічного чинника в практиці акцизного оподаткування за прикладом більшості країн Європи; систематизувати та уніфікувати методологічні підходи в законодавстві щодо акцизного оподаткування.

Підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можливе завдяки удосконаленню процедур його адміністрування: підвищення розміру ставок акцизного податку; спрощення податкових процедур для платників

податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення контролю за їх цільовим використанням, запровадження електронізації документообігу в процесі адміністрування акцизного податку тощо.

Напрямами удосконалення акцизного оподаткування вбачаємо такі як: адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок; спрощення системи адміністрування шляхом запровадження електронної системи адміністрування та використання цифрових технологій маркування; розширення переліку підакцизних товарів та бази оподаткування; формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки національного виробника [314, с. 77].

Зазначемо, що перед Україною стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів, електроенергії, маркування нафтового газу і гасу та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС із метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності. Необхідним є перегляд пільг зі сплати акцизного податку в напрямі наближення до норм ЄС та їх формування відповідно до таких векторів, як: підтримка виробництва національного продукту, який характеризується історією свого виготовлення та відповідною рецептурою; підтримка малих виробників у сфері виготовлення алкогольних напоїв, зокрема виноробів. Запровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований, неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо) також сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище [315, с. 123].

3.2. Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів

Стаття 215 ПК України [42] чітко визначає перелік підакцизних товарів. І одним із цих товарів є тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну, до яких згідно з п. 215.3.2 відносяться: тютюнова сировина та тютюнові відходи (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2401); сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарили (тонкі сигари) з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 10 00 00); сигарети без фільтра, цигарки (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10); сигарети з фільтром (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 20); тютюн та замітники тютюну промислового виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти або есенції ((код товару згідно з УКТ ЗЕД 2403) [42, ст. 215]. При цьому тютюновими виробами законодавець визначає сигарети з фільтром або без фільтру, цигарки, сигари, сигарили, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн, махорка та інші вироби з тютюну чи його заміників для куріння, нюхання, смоктання чи жування (п. 14.1.252 ст. 14 ПК України) [42]. Закон України «Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення» [316] визначає тютюн як засіб, що містить нікотин і виготовлений з рослини родини пасльонових; замітники тютюну як засоби, які за своєю дією на здоров'я людини відповідають тютюну, але не містять тютюну.

Також до переліку підакцизних товарів віднесено рідини, що використовуються в електронних сигаретах. Зокрема, електронною сигаретою є «виріб, який може бути використаний для споживання (вдихання) парів, що утворюються внаслідок нагрівання компонентами такого виробу рідин, що містять або не містять нікотин. Електронні сигарети можуть бути одноразовими або багаторазовими» [42, ст. 14]. Рідинами, що використовуються в електронних сигаретах вважаються «...рідкі суміші хімічних речовин, що містять або не містять нікотин, використовуються для створення пари в електронних сигаретах

та містяться, зокрема, в картриджах, заправних контейнерах та інших ємностях» [42, ст. 14].

Особливості обчислення саме акцизного податку з тютюнових виробів визначає стаття 221 ПК України [42, ст. 221], а саме: «Обчислення сум податку з тютюнових виробів здійснюється одночасно за адвалорними та специфічними ставками. При визначенні податкового зобов'язання на сигарети, цигарки, сигарили одного найменування сума акцизного податку, обчислена одночасно за встановленими адвалорною та специфічною ставками акцизного податку, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податкового зобов'язання».

Відповідно до п. 221.3 ст. 221 ПК України: «...За наявності у місці торгівлі тютюновими виробами таких виробів одного найменування, на пачках, коробках та сувенірних коробках яких зазначені різні максимальні роздрібні ціни, продаж таких тютюнових виробів здійснюється за цінами, не вищими ніж ті, що зазначені на відповідних пачках, коробках та сувенірних коробках, збільшеними на суму акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну» [42, ст. 221].

Контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів, та правильності нарахування акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну здійснюють контролюючі органи [42, ст. 221].

Також ст. 220 ПК України визначає особливості обчислення податку з тютюнових виробів за адвалорними ставками. Так, «встановлення максимальних роздрібних цін на підакцизні товари (продукцію) здійснюється виробником або імпортером товарів (продукції) шляхом декларування таких цін. Декларація про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером товарів (продукції), подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, в

електронній формі, визначеній центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики, з дотриманням умови щодо реєстрації кваліфікованого електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. У декларації повинні міститися відомості про встановлені виробником або імпортером максимальні роздрібні ціни на всі підакцизні товари (продукцію), що виробляються ним в Україні, або на всі підакцизні товари (продукцію), що імпортуються ним в Україну, і дата, з якої встановлюються максимальні роздрібні ціни. При цьому декларація подається виробником або імпортером підакцизних товарів (продукції) до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця» [42, ст. 220].

Законодавством передбачені умови, за яких декларація акцизного податку не приймається, а саме: «подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін; невідповідності її форми тій, що визначена центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику» [42, ст. 220].

Декларація подається засобами електронного зв'язку в електронній формі уповноваженою особою виробника або імпортера підакцизних товарів (продукції) та вважається прийнятою за наявності квитанції про отримання податкової декларації засобами електронного зв'язку, що містить дату прийняття та реєстраційного номера прийнятої декларації [42, ст. 220].

Стаття 222 ПК України визначає порядок і строки сплати податку. Так, «...суми податку з урахуванням мінімального акцизного податкового зобов'язання із сплати акцизного податку на тютюнові вироби та ставок податку, діючих відповідно до норм цього Кодексу, виробниками тютюнових виробів сплачуються до бюджету протягом п'ятнадцяти робочих днів після отримання марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання податкової декларації. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам тютюнових виробів до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки» [42,

ст. 222]. Тобто, для виробників тютюнових виробів встановлено авансовий платіж по акцизному податку за продукцію, виробництво якої ще навіть не розпочалось.

Необхідно зазначити, що відповідно ПК України «...суми податку з рідин, що використовуються в електронних сигаретах, сплачуються виробниками таких рідин до бюджету протягом 15 робочих днів з дня отримання марок акцизного податку. Якщо зазначений строк припадає на день наступного бюджетного року, сума акцизного податку сплачується виробникам рідин, що використовуються в електронних сигаретах, до закінчення бюджетного року, в якому отримані марки» [42, ст. 222].

О. Озерчук [317] зауважує, що такий порядок сплати акцизного податку не відповідає суті акцизного податку як непрямого податку на споживання та суперечить іншим положенням ПК України, оскільки сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань (п. 216.1 ст. 216 ПК України), до виникнення об'єкта оподаткування (підп. 213.1.1 п. 213 ст. 213 ПК України) та при невизначеній базі оподаткування (підп. 214.1.1 п. 214.1 ст. 214 ПК України), які наведені у ПК України як обов'язкові елементи під час встановлення податку. Крім цього, він не відповідає практиці оподаткування тютюнових виробів акцизним податком у країнах ЄС, де сплата акцизного податку відбувається після фактичної реалізації тютюнових виробів, виходячи із вимог статті 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів, відповідно до якої акцизний податок виникає у момент випуску для споживання. При цьому, як стверджує зазначений учений, для усунення суперечностей між окремими нормами ПК України, спрощення виконання податкового обов'язку виробниками тютюнових виробів, зменшення витрат часу підприємств-виробників тютюнових виробів на визначення податкових зобов'язань з акцизного податку та його сплату, а держави – на адміністрування акцизного податку, а також наближення системи оподаткування тютюнових виробів в Україні до вимог європейського законодавства, зокрема, до вимог ст. 7 Директиви Ради 2008/118/ЄС варто виключити абзац другий з підп. 222.1.2. п. 222.1. ст. 222 ПК України.

Законодавством визначено, що «контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які здійснюють роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів, та правильності нарахування акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну здійснюють контролюючі органи При цьому у разі реалізації тютюнової сировини суб'єктам господарювання, які не є виробниками тютюнових виробів та/або тютюново-ферментаційними заводами, із суб'єктів, що здійснили таку реалізацію, справляється штраф у розмірі 200 відсотків вартості реалізованої тютюнової сировини, а реалізована таким чином сировина підлягає конфіскації та знищенню» [42, ст. 221].

Стаття 226 ПК України [42, ст. 226] визначає умови щодо виготовлення, зберігання, продажу марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах в Україні. Зокрема, «у разі виробництва на митній території України тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару. Наявність наклеєної в установленому порядку марки акцизного податку встановленого зразка на пачці (упаковці) тютюнового виробу чи ємності (упаковці) з рідиною, що використовується в електронних сигаретах, є однією з умов для ввезення на митну територію України і продажу таких товарів споживачам, а також підтвердженням сплати податку та легальності ввезення товарів [42, ст. 226].

Положення щодо виготовлення, зберігання, продажу марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251 [318]. Відповідно до п. 23

зазначеної постанови «...на тютюнові вироби, тютюновмісні вироби для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідини, що використовуються в електронних сигаретах, марки наклеюються: на пачки сигарет та цигарок серійного виробництва, сигар, сигарил, тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням, а також цигарок, упакованих у сувенірні коробки (незалежно від їх розміру), - у такій спосіб, щоб марки обов'язково розривалися під час відкривання; на тютюнові вироби в упаковці, що підлягає обгортанню у поліпропіленову плівку, - під плівку»; на картриджі, заправні контейнери та інші ємності для рідин, що використовуються в електронних сигаретах, - у такий спосіб, щоб марки обов'язково розривалися під час відкривання» [318].

Відповідно п. 24 Постанови Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251 [318] «везення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України маркованих з порушенням вимог цього Порядку тютюнових виробів, тютюновмісних виробів для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, забороняється». Окрім того, тютюнові вироби, тютюновмісні вироби для електричного нагрівання за допомогою підігрівача з електронним управлінням і рідини, що використовуються в електронних сигаретах, вітчизняного виробництва, марковані вітчизняними марками встановленого зразка, не можуть бути реалізовані підприємствами-виробниками на експорт та магазинам безмитної торгівлі [318].

Постановою Кабінету Міністрів України від 13.03.2013 № 188 визначено, що «марки акцизного податку для вироблених в Україні алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються від марок для ввезених на митну територію України алкогольних напоїв і тютюнових виробів дизайном та кольором. Маркування тютюнових виробів здійснюється марками акцизного податку, зразки яких затверджуються Кабінетом Міністрів України» [319].

Стаття 228 ПК України визначає, що «контроль за наявністю марок акцизного податку на пачках (упаковках) тютюнових виробів та на ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання та продажу, а також у разі ввезення таких товарів на митну територію України, здійснюють відповідні контролюючі органи» [42, ст. 226]. У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, без наявності марок акцизного податку встановленого зразка, контролюючі органи, вилучають такі товари з вільного обігу та подають відповідні матеріали до суду для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію) [42, ст. 226].

Законодавством визначено, що «...продаж марок акцизного податку вітчизняним виробникам тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, провадиться на підставі: довідок про сплату суми податку, яка розрахована за ставками на готову продукцію; заявки-розрахунку кількості марок акцизного податку; звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) - у виробника; платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення» [42, ст. 228].

Необхідно зазначити, що основні зміни податкового законодавства у 2018 році реалізовані Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [320]. Закон встановлює графік збільшення специфічних ставок акцизного податку на тютюнові вироби і мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку з тютюнових виробів у 2018 році (з урахуванням попередньої індексації загалом на 29,7 %) та у подальшому до 2025 року на 20 % щорічно до досягнення

мінімального стандарту ЄС (90 євро за 1 тис. шт.). Крім того, з 01.01.2018 збільшено строк відстрочення авансової сплати акцизного податку при придбанні акцизних марок на тютюнові вироби з 5 до 15 робочих днів. А з 01 січня 2025 р. змінами передбачено запровадження визначення середньозваженої роздрібною ціни продажу сигарет і загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку на сигарети. Встановлено також порядок визначення частки загальної суми податкових зобов'язань з акцизного податку у середньозваженій роздрібній ціні (60 % від вартості) продажу сигарет [321].

Варто зауважити, що такі нововведення спрямовані насамперед на дотримання вимог Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. [322] про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів щодо частки акцизу у середньозваженій роздрібній ціні продажу сигарет як мінімум 60 %. Для цього й запроваджується механізм визначення такої ціни.

Наприклад, ст. 14 Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. визначено, що загальний акцизний збір (специфічний податок та/або податок «адвалорем» без ПДВ), виражений у відсотках, у вигляді суми за кілограм або за вказану кількість одиниць продукції, повинен бути, як мінімум, еквівалентним ставкам або мінімальним сумах, встановлених для сигар або сигаріл: 5% від роздрібною ціни продажу, що включає всі податки або 12 євро за 1 тис. одиниць або за кілограм; дрібно нарізаний тютюн для куріння, призначений для скручування сигарет, становить не менше 48% від середньозваженої роздрібною ціни продажу дрібно нарізаного тютюну для куріння, призначеного для скручування сигарет, що випускаються для споживання, або, як мінімум, 60 євро за кілограм; інший тютюн для куріння: 20% від роздрібною ціни продажу, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм [323].

Для порівняння, у п. 215.3.2 ст. 215 ПК України встановлюються ставки акцизного податку для тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну. Зокрема, ставка податку на: сигари, включаючи сигари з відрізними кінцями, та сигарили (тонкі сигари), з вмістом тютюну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 100000) та тютюн та замінники тютюну, інші промислового

виробництва; тютюн «гомогенізований» або «відновлений»; тютюнові екстракти та есенції (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2403) становить 2836,08 грн. за 1 кілограм; тютюновмісні вироби для електричного нагрівання (ТВЕН) за допомогою підігрівача з електронним управлінням (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2403 99 90 10) становить 3019,85 гривень за 1000 штук; сигарети без фільтра, цигарки (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 10) та сигарети з фільтром (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2402 20 90 20) становить 2 257,40 грн. за 1 кілограм [42, ст. 215].

Для рідини, що використовуються в електронних сигаретах (код товару згідно з УКТ ЗЕД 3824 90 97 20) ставка акцизного податку становить 3000 гривень за 1 літр [42, ст. 215].

Як зазначає А. Кулай [324, ст. 106], важливими інструментами конвергенції акцизного оподаткування, у т. ч. тютюнової продукції, є ціна товару, котра разом із обсягами виробництва тютюнової продукції у більшу міру формує базу оподаткування, а також ставки податків — акцизи плюс ПДВ.

У державах-членах, крім тих, яким надано пільговий режим зближення акцизного оподаткування, податкове навантаження на ціну сигарет регулюється шляхом надання переваги одному з видів ставок. Зокрема, Італія, Люксембург, Бельгія, Фінляндія, Іспанія застосовують спеціальні ставки, у 4,5—9,2 раза вищі за адвалорні, забезпечуючи при цьому середньозважену ціну 1000 сигарет від 208,81 євро в Люксембурзі до 250,41 євро у Фінляндії. Водночас країни, котрі застосовують наднизькі адвалорні ставки, мають різні ціни: Нідерланди — 0,95 %, 291,91 євро, Данія — 1 %, 271,78 євро, Швеція — 1 %, 286,96 євро, Ірландія — 8 %, 454 євро [324, ст. 107].

У країнах із пільговим акцизним оподаткуванням за порівняно рівномірного податкового навантаження (77—85 %) ціна 1 тис. сигарет коливається від 118,88 євро в Болгарії до 194,88 євро в Португалії. Дотримання мінімального рівня акцизного навантаження згідно з Директивою Ради 2011/64/ЄС зовсім не означає автоматичного вирівнювання цінової ситуації. Наприклад, у Великій Британії та Греції, де майже однакове навантаження акцизів (67,5 і 67,1 %) та ПДВ (16 і 18,7

%), ціна відрізняється в 2,4 раза (420,01 та 175,15 євро); аналогічною є різниця й у платежах до бюджетів і валових доходах тютюнових компаній [324, ст. 107].

Необхідно зазначити, що більшість розроблених останнім часом пропозицій у частині реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні обґрунтовується необхідністю виконання положень, передбачених Рамковою конвенцією Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну [325] та економічною частиною Угоди про асоціацію [154]. Зокрема, стаття 427 Угоди про асоціацію [154, ст. 427] передбачає, що співробітництво охоплює такі сфери, як попередження та контроль за неінфекційними хворобами шляхом обміну інформацією та найкращими практиками, пропагування здорового способу життя, визначення основних детермінант здоров'я та проблем в галузі охорони здоров'я, наприклад, здоров'я матері і дитини, психічне здоров'я, алкогольна, наркотична та тютюнова залежність, зокрема імплементацію Рамкової конвенції з контролю над тютюном 2003 року. Відповідно до ст. 352 Угоди про асоціацію «...співробітництво включає поступове зближення акцизних ставок на тютюнові вироби, наскільки це можливо, беручи до уваги обмеження регіонального контексту, у тому числі шляхом діалогу на регіональному рівні та відповідно до Рамкової конвенції Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну 2003 року» [154, ст. 352].

Учені зауважують: «Хоча Україна ратифікувала Рамкову конвенцію Всесвітньої організації охорони здоров'я із боротьби проти тютюну (обов'язкового для виконання міжнародного договору) ще в 2006 році, далеко не всі вимоги Конвенції виконано в Україні, в тому числі у сфері законодавства. Виконання цих вимог не є суто формальним актом, бо всі запропоновані Конвенцією заходи ефективно сприяють зменшенню споживання тютюну. До того ж, ці заходи підсилюють дію один одного, тому кожен з них заслуговує на увагу і підтримку» [326, с. 12].

Як слушно зазначають А. Соколовська та Л. Райнова [327, с. 93-94]: «З підвищенням акцизних ставок на тютюнові вироби не варто зволікати, тим більше що вжиття таких заходів є доцільним як у контексті досягнення цілей у сфері

охорони здоров'я населення, так і забезпечення відповідного рівня бюджетних надходжень, крім того, воно є необхідним у рамках взятих країною євроінтеграційних зобов'язань».

Дійсно, Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у сфері специфічного акцизного оподаткування відповідно до основних директив, а саме: Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року про загальний режим акцизних зборів [328]; Директиви Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація) (далі - Директива Ради № 2011/64/ЄС) [329]; Директиву Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої [330]; Директиви Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії [331].

Директива Ради № 2011/64/ЄС статтею 17 визначає звільнення від оподаткування або ж повернення уже сплаченого акцизу для таких виробів: денатуровані тютюнові вироби, використовувані в промислових або садівничих цілях; тютюнові вироби, знищені під адміністративним наглядом; тютюнові вироби, призначені винятково для наукових випробувань і для випробувань, пов'язаних з якістю продукції; тютюнові вироби, перероблені виробником [323, ст. 17].

Відповідно до п. 213.3 ст. 213 ПК України [42, ст. 213] операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування, визначаються: «...увезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), за умови подальшого виготовлення з такої сировини інших підакцизних товарів (продукції, у тому числі сировини), які реалізуються на митній території України або на експорт, та пред'явлення контролюючому органу ліцензії на право виробництва алкогольних напоїв або тютюнових виробів (п. 213.3.6. ПК України); реалізації безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі.

Підставою для звільнення від сплати податку продукції, яка призначена для реалізації магазинами безмитної торгівлі, є належно оформлена митна декларація, що оформляється під час відвантаження продукції від такого виробника (п. 213.3.8 ПК України); увезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання, які мають ліцензії на виробництво тютюнових виробів, еталонних (моніторингових) чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу в роздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну) (213.3.10 ПК України); реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження їх утворення та подальшого знищення або утилізації (213.3.12 ПК України); увезення на митну територію України неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами, які здійснюють реалізацію ферментованої (переробленої) тютюнової сировини виробникам тютюнових виробів або її експорт; реалізація тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України; реалізація ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційними заводами виробникам тютюнових виробів (213.3.13 ПК України)».

Тобто, до переліку операцій з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування, денатурований оброблений тютюн не входить, що суперечить ст. 17 Директиви Ради 2011/61/ЄС. Норми щодо звільнення від оподаткування тютюнових виробів для проведення наукових дослідів та випробувань, а також тютюнових виробів для знищення та утилізації подібні в Україні та ЄС.

Як зауважує І. Євсєєва [332, с. 41], пільгове оподаткування акцизних зборів на тютюнові вироби в ЄС не передбачає преференцій або звільнень для певних категорій виробів, має на меті збереження соціальної та економічної рівноваги, ураховуючи інтереси малих підприємств на внутрішньому ринку та економічно складних регіонів або суто технічний характер.

На думку К. Красовського [333, с. 105], для забезпечення подальшого зменшення споживання тютюну в Україні відповідно до вимог Рамкової Конвенції із боротьби проти тютюну потрібно законодавчо забезпечити, щоб зростання ставок акцизу відбувалося щорічно та суттєво випереджало рівень інфляції.

Однак, як зазначає О. Лінькова [334, с. 92]: «Для зростання надходжень до бюджету від акцизного податку недостатньо тільки обґрунтованої політики щодо збільшення ставок цього податку, першочергове значення має комплексність політики щодо процесів із підакцизними товарами (виробництво, реалізація, зовнішньоекономічна діяльність, моніторинг)».

А. Глущенко та Г. Фадєєва [335, с. 39] зауважують: «Напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання тютюновими виробами є наступні: зростання ставок оподаткування тютюнових виробів до 70% їх роздрібною ціною шляхом підвищення акцизного податку з метою досягнення рівня оподаткування, рекомендованого ЄС; підвищення специфічної складової акцизного податку на тютюнові вироби з огляду на отримання максимальних регулюючих ефектів щодо охорони здоров'я; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на тютюнові вироби у програми, направлені на попередження та припинення паління тютюну, а також на фінансування заходів з охорони здоров'я; посилення державного контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів».

Учені Г. Даценко та В. Ємець [336, с. 99] висловлюють позицію щодо віднесення акцизного податку до місцевих, коли кожен регіон буде отримувати дохід від тютюнопаління в місцевий бюджет і відповідно матиме можливість забезпечити наповнення дохідної частини. Відповідно позитивним явищем такого варіанту вони називають те, що кожен регіон матиме можливість самостійно регулювати кількість курців. Також на меншій території легше простежити за нелегальною торгівлею підакцизними товарами, а це, в свою чергу, полегшить роботу контрольних перевірних органів.

Нам імпонує інший варіант реформування акцизного оподаткування, який, на думку Г. Даценко та В. Ємець [336, с. 100] «...полягає у надходженні коштів від тютюнового акцизу до державного бюджету з метою фінансування закладів охорони здоров'я. Тобто всі кошти, що надходять до державного бюджету, будуть виділені на реформування системи охорони здоров'я, проведення соціальних програм із забезпечення необхідним обладнання». Це дасть можливість, як пишуть вчені, покращити демографічну ситуацію в Україні за рахунок підвищення рівня життя населення.

З метою фінансування закладів охорони здоров'я та інвестування програм, спрямованих на попередження та припинення шкідливої звички паління, пропонуємо зарахування 5 % надходжень від акцизного оподаткування тютюнових виробів до бюджетів об'єднаних територіальних громад та міських бюджетів. Для цього необхідним є доповнення п. 16¹ частини першої ст. 64 Бюджетного кодексу України у редакції: «16¹) 5 відсотків акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, що зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських бюджетів».

О. Олійничук та Н. Дрижак [337, с. 109] також пишуть про те, що використання акцизних доходів в ідеальному варіанті повинно було б мати винятково цільовий характер: на відшкодування фізичних та психологічних втрат, зумовлених споживанням підакцизних товарів.

О. Жукевич [338, с. 263] також зазначає про те, що в країнах ЄС надходження акцизних зборів спрямовуються до спеціального фонду держбюджету та використовуються для фінансування затрат за напрямами, безпосередньо пов'язаними з відшкодуванням негативної дії споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів на здоров'я споживача .

На думку вчених, однією з нагальних проблем у сфері акцизного оподаткування також є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів для боротьби з контрабандою та запобігання ухиленню від сплати акцизів. Аналізуючи світовий досвід боротьби з контрабандою тютюнових

виробів, учені виділяють кілька загальних напрямів в організації протидії, які застосовуються державами: правові заходи; податкові заходи; система маркування тютюнових виробів з метою відстеження та контролю ланцюга постачань; міжвідомче співробітництво національних установ; співпраця державних органів з представниками тютюнової промисловості, у тому числі шляхом укладення угод; створення спеціалізованих контролюючих і правоохоронних структур; координація зусиль на регіональному та субрегіональному рівнях; удосконалення системи контролю за виробництвом сигарет всередині країни завдяки введенню електронної реєстрації промислових підприємств і ліцензуванню тютюнових компаній; ефективна діяльність правоохоронних органів; міжнародне співробітництво та обмін інформацією [23, с. 29-30].

Найпоширеніші підходи до боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами для країн ЄС - ліцензування, маркування, національний облік, відстеження та простеження, податкова гармонізація, угоди з промисловістю, просвітницька діяльність тощо [23, с. 55].

Як зазначає О. Лінькова [334, с. 92]: «У боротьбі зі злочинністю в цілому і у сплаті акцизного податку зокрема найважливішими є не санкції, а превентивні заходи, такі як економічні, культурні, соціальні, політичні. Переваги превентивних заходів: тривалість дії (санкції діють тільки в момент зафіксованого правопорушення); системний характер (стосується всіх правопорушень); економічність (навчання молоді дешевше, ніж утримання злочинців); скорочення апарату державних службовців (правоохоронні органи, податківці). Реалізація превентивних заходів щодо виконання законів, які регламентують діяльність із підакцизними товарами, потребує тривалого часу, тому дія без зміни встановлених ставок акцизного податку потребує свого незмінного існування хоча б протягом п'яти років. Саме існування законів щодо акцизного податку без змін дасть змогу реалізувати систему непрямих регуляторів ринку цих товарів».

Поділяємо думку О. Лінькової [334, с. 92] відносно того, що «...вдосконалення контролю над виробництвом та обігом підакцизних товарів

сприятиме: розширенню легальної бази оподаткування; зменшенню податкового тиску; зростанню абсолютних надходжень від акцизного податку за рахунок збільшення обсягу товарообігу; скороченню обігу нелегальних підакцизних товарів та підвищенню якості легальних; урегулюванню обсягів експортно-імпортних операцій; покращанню стану захисту навколишнього середовища».

Аналіз обсягів надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених тютюнових виробів протягом 2007-2020 р.р. свідчить про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції (Додаток 3), саме:

у 2007 році надходження акцизного збору з вироблених на території України тютюнових виробів склали – 2 348,16 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 91,24 млн грн.;

у 2008 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 3 355,49 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 220,83 млн грн.;

у 2009 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 8 450,52 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 601,38 млн грн.;

у 2010 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 12 127,58 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 918,29 млн грн.;

у 2011 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 14 663,09 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 625,77 млн грн.;

у 2012 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 15 888,10 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 684,25 млн грн.;

у 2013 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 16 984,38 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 927,30 млн грн.;

у 2014 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 16 513,98 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 1 587,50 млн грн.;

у 2015 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 21 043,19 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 1 192,19 млн грн.;

у 2016 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 31 803,81 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 1 422,01 млн грн.;

у 2017 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 39 343,06 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 526,74 млн грн.;

у 2018 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 42 932,59 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 636,72 млн грн.;

у 2019 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 43 037,38 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 1 104,48 млн грн.;

у 2020 році з вироблених на території України тютюнових виробів – 52 422,91 млн. грн., від імпортованих тютюнових виробів – 2 292,47 млн грн. [1].

Узагальнюючи [339], зауважимо, що перед Україною як державою, що є асоційованим членом ЄС, стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів. Ураховуючи світові тенденції акцизного оподаткування тютюнових виробів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків. Підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Також збільшення цін сприятиме зменшенню попиту на тютюнові вироби. Ризики, які виникають при збільшенні ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпечення ефективного контролю за виробництвом тютюнових виробів та попередження їх нелегального виробництва і контрабанди).

Окрім того, важливим кроком на сучасному етапі реформування акцизного оподаткування стало оподаткування рідини, що використовуються в електронних сигаретах, а також віднесення її до переліку підакцизних. На нашу думку [340], такі доповнення податкового законодавства повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії, наповненню дохідної частини бюджету, а також зменшенню споживання шкідливих для здоров'я людини товарів.

3.3. Правове регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв

Як уже зазначали, ст. 215 ПК України наводить чіткий перелік підакцизних товарів. І одним із цих товарів є спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу «живого» бродіння). Спирт етиловий відповідно до п. 14.1.237 ст. 14 ПК України – це всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, інші види спирту етилового, зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД [42, ст. 14]. У пункті 14.1.5 ст. 14 ПК України [42, ст. 14] законодавець алкогольні напої визначає як «продукти, одержані шляхом спиртового бродіння цукровмісних матеріалів або виготовлені на основі харчових спиртів із вмістом спирту етилового понад 0,5 % об'ємних одиниць, які зазначені у товарних позиціях 2203, 2204, 2205, 2206 (крім квасу «живого» бродіння), 2208 згідно з УКТ ЗЕД, а також з вмістом спирту етилового 8,5 % об'ємних одиниць та більше, які зазначені у товарних позиціях 2103 90 30 00, 2106 90 згідно з УКТ ЗЕД». Відповідно до 14.1.144 ст. 14 ПК України [42, ст. 14] пиво є насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 % об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що відноситься до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203.

Необхідно зазначити, що Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» від 19.10.1992 (далі - Директива Ради 92/83/ЄЕС) [341] встановлює загальні правила визначення основних елементів акцизного податку на спирт і алкогольні напої, містить визначення всіх підакцизних товарів, що входять до акцизної категорії «спирт та алкогольні напої», одиниці виміру бази оподаткування для всіх підакцизних товарів, загальні підходи до встановлення ставок акцизного податку, а також можливості й умови використання пільгових (знижених) ставок податку. Вимоги Директиви Ради 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої переважно враховані в законодавстві України, окрім положень щодо: 1) визначення такого поняття як «проміжні товари», якими

вважаються підакцизні товари, фактична міцність яких є вищою за 1,2 % об'єму, але не вищою за 22 % об'єму (п. 1 ст. 17 Директиви Ради 92/83/ЄЕС); 2) відшкодування суми сплаченого акцизного збору з алкогольних напоїв, вилучених з ринку, якщо через їхній стан або строк вони є непридатними для споживання (ст. 25 Директиви Ради 92/83/ЄЕС) [326].

Також ПК України містить визначення таких підакцизних товарів як пиво та спирт етиловий, що відрізняються від визначень, наданих у Директиві 92/83/ЄЕС. Якщо ПК України визначає пиво як насичений діоксидом вуглецю пінистий алкогольний напій із вмістом спирту етилового від 0,5 відсотка об'ємних одиниць, отриманий під час бродіння охмеленого суслу пивними дріжджами, що відноситься до товарної групи УКТ ЗЕД за кодом 2203 [42, ст. 14]. Відповідно розділу I Директиви Ради 92/83/ЄЕС «пивом» є будь-який товар, охоплений кодом КН 2203, або будь-який товар, що містить суміш пива з неалкогольними напоями, охопленими кодом КН 2206, із фактичною міцністю вище 0,5 % об'єму [341]. Спирт етиловий у п.п. 14.1.237 ст. 14 ПК України визначений як всі види ректифікованого та дистильованого спирту етилового, біоетанол, інші види спирту етилового, зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД [42]. Стаття 20 Директиви Ради 92/83/ЄЕС встановлює, що «етиловим спиртом» вважаються: усі продукти з фактичною алкогольною міцністю вищою за 1,2% об., які підпадають під товарні коди CN 2207 та 2208 навіть, якщо такі продукти є складовою частиною продукту, який підпадає під інші розділи товарних кодів CN; продукти товарних кодів CN 224, 2205 та 2206, з фактичною алкогольною міцністю, яка перевищує 22% об.; питні алкогольні напої, які містять спирт, незалежно від того, чи виготовлені вони у формі розчинів [341]. Окрім того, ст. 21 Директиви Ради 92/83/ЄЕС встановлює оподаткування усіх товарів, які належать до акцизної категорії «спирт етиловий» податком за однаковою ставкою. В Україні ця норма виконується лише щодо товарів, охоплених кодами УКТ ЗЕД 2207, 2208 (окрім 2208 90 69 00, 2208 90 78 00 – слабоалкогольні напої) та 2206 (окрім 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00, 2206 00 39 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) і не виконується щодо інших товарів за кодами 2204 і 2205,

фактична міцність яких є вищою за 22 об. %, котрі оподатковуються за нижчими ставками, ніж спирт етиловий.

Особливостями вітчизняного законодавства, які не відповідають вимогам Директиви, є: 1) різна класифікація вин для цілей оподаткування; 2) включення до категорії «вино» вин натуральних із доданням спирту та міцних (кріплених), тоді як згідно з Директивою й у неігристих, і в ігристих винах спирт, що міститься в кінцевому продукті, має повністю зброжене походження; 3) встановлення міцності вина на рівні від 9 до 20 %, тоді як згідно з Директивою Ради 92/83/ЄЕС неігристе вино може бути міцністю від 1,2 до 15 % і від 15 до 18 % об'єму, а ігристе вино відповідно міцністю до 15 %; 4) встановлення різних ставок на вина, що належать до неігристих (виноградні натуральні, а також вермути та інші вина виноградні натуральні з доданням рослинних або ароматизуючих екстрактів) [18, с. 236].

Для імплементації вимог Директиви Ради 92/83/ЄЕС вітчизняні вчені [342, с. 224-225] доцільним вважають виокремлення в ПК України таких категорій підакцизних товарів, як вино, ферментовані напої інші, ніж вино та пиво, проміжні продукти. Натомість у ПК України наводиться поняття «виноробна продукція», до якої відносяться вина виноградні натуральні, вина натуральні кріплені, шампанські, ігристі, газовані, вермути, бренді, сусло виноградне та інші виноматеріали, коньяки, інші алкогольні напої з винограду, плодів та ягід. А ці товари відповідно до європейської класифікації одночасно відносяться до різних категорій, таких як вино, ферментовані напої, проміжні продукти, спирт етиловий залежно від вмісту спирту та його походження (у результаті природного бродіння чи ні).

Відповідно до п. 1.22 статті 1 Закону України «Про виноград та виноградне вино» [343] вино кріплене є «...вино, одержане в результаті повного або неповного збродження цукрів сусла шляхом припинення бродіння через додавання спирту етилового ректифікованого та/або спирту етилового ректифікованого виноградного, та/або дистиляту виноградного спиртового. Тобто, кріплене вино може бути отримане як унаслідок повного збродження

цукрів сусла, так і з додавання спирту етилового ректифікованого», що не відповідає визначенню неігристого вина, наведеного у Директиві Ради 92/83/ЄЕС. Згідно із статтею 17 Директиви Ради 92/83/ЄЕС вони підпадають під категорію «проміжні товари», фактична міцність яких є вищою за 1,2% об'єму, але не вищою за 22% об'єму. Ставка податку для проміжних товарів встановлюється статтею 4 Директиви 92/84/ЄС на рівні 45 євро з гектолітра товару.

Ураховуючи зазначене, з метою гармонізації специфічного акцизного оподаткування в Україні та країнах ЄС потрібно ввести у підпункт 14.1.26 статті 14 ПК України нові поняття, а саме надати визначення поняттям «вино звичайне (натуральне)» та «проміжні товари» з метою встановлення однієї ставки оподаткування для всіх товарів, що належать до категорії проміжних товарів.

Ученими [342, с. 225-226] пропонується внести зміни до ПК України і до «вина виноградного натурального» (ст. 14.1.241.1) відносити товари, охоплені кодом УКТ ЗЕД 2204 та 2205, за винятком ігристих і газованих вин, які визначені у підп. 14.1.241.2 п. 14.1.241: фактична міцність яких вище 1,2, але не вище 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю ферментне походження; фактична міцність яких вище 15, але не вище 18 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що вони виготовлялися без штучного збагачення і що спирт, який міститься у кінцевому продукті, має повністю ферментне походження.

Згідно із статтею 1 Закону України «Про виноград та виноградне вино» [343] вино ігристе є «вино, піняста властивість якого набута внаслідок його насичення діоксидом вуглецю ендогенного походження, що утворюється під час бродіння сусла або вторинного бродіння виноматеріалів у герметично закритих посудинах; вино газоване - це вино, піняста властивість якого набута внаслідок його штучного насичення діоксидом вуглецю».

Нам імпонує думка вчених відносно того, що до «вин ігристих та газованих» (ст. 14.1.241.2) необхідно відносити товари, охоплені кодами УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00 та 2205 і які розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для

таких вин типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю в розчині на рівні 3 бара або більше; мають фактичну алкогольну міцність вище 1,2 відсотка об'ємних одиниць, але не вище 15 відсотків об'ємних одиниць, за умови, що спирт, який міститься в кінцевому продукті, має повністю ферментне походження [342, с. 226].

Так, вітчизняні вчені [342, с. 227] пропонують класифікувати спирт та алкогольні напої на чотири категорії, такі як: пиво, вино, ферментовані напої за винятком вина та пива, проміжні продукти та етиловий спирт і внести відповідні зміни до п. 215.1 ст. 215 ПК України; привести у відповідність до європейських вимог визначення пива та етилового спирту (пп. 14.1.237) та визначити поняття таких категорій підакцизних товарів, як вино (14.1.24¹), ферментовані напої інші, ніж вино та пиво (14.1.60³), проміжні продукти (14.1.203¹) і внести відповідні зміни до ст. 14 ПК України. Урахування цих пропозицій дасть змогу усунути диспропорції в оподаткуванні вітчизняних і імпортованих товарів через уніфікацію термінологічних визначень для спирту та алкогольних напоїв.

Особливості обчислення акцизного податку з алкогольних напоїв визначає ст. 225 ПК України [42]. Зокрема, «суб'єкт господарювання зобов'язаний сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої (крім виноматеріалів та вермутів), податковий вексель, який є забезпеченням виконання зобов'язання такого платника у строк до 90 календарних днів, починаючи з дня видачі податкового векселя, сплатити суму податку, розраховану за ставками для цієї продукції» [42, ст. 225]

Під час отримання спирту етилового неденатурованого підприємство-векселедавець за участю представника контролюючого органу на акцизному складі складає акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченої суми податку або наданого податкового векселя із

зазначенням остаточної суми податку, яка підлягає сплаті. При цьому скоригована сума податку в податковому векселі сплачується частково у разі придбання марок акцизного податку в період дії такого векселя. Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк [42, ст. 225].

Сума податку, на яку погашається вексель, визначається виходячи з фактично отриманої кількості спирту (згідно з актом) та ставок податку на готову продукцію, зменшується на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового при транспортуванні та зберіганні, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, затверджених у встановленому порядку, а також фактично повернутого невикористаного браку [42, ст. 225].

Розрахунок суми зменшення податку проводиться у Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку [344], встановленому Кабінетом Міністрів України. Порядок проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку [344] визначає механізм розрахунку суми зменшення акцизного податку з отриманого спирту етилового неденатурованого на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового неденатурованого під час транспортування та зберігання, у процесі виробництва готової продукції, а також з фактично повернутого невикористаного браку відповідно до ст. 225 ПК України [42]. При цьому «суб'єкт господарювання, що здійснює виробництво алкогольних напоїв (крім виноматеріалів) (далі - виробник), зобов'язаний до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого сплатити податок або подати контролюючому органу за своїм місцезнаходженням податковий вексель, який забезпечує виконання зобов'язання такого платника, сплатити суму податку, розраховану за ставками для готової продукції. Сума податку, на яку погашається вексель, визначається виходячи з фактично отриманої кількості спирту етилового неденатурованого (згідно з актом про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку) та ставок податку на готову продукцію і зменшується на суму податку, розраховану виходячи з фактично втраченої кількості спирту етилового неденатурованого під

час транспортування (крім горілки та лікєро-горілчаних виробів) та зберігання, у процесі виробництва готової продукції в межах норм, визначених пунктом 214.6 статті 214 ПК України; фактично повернутого виробником на акцизний склад, на якому виробляється спирт етиловий неденатурований, невинного браку, що утворився у процесі виробництва готової продукції. Розрахунок суми зменшення акцизного податку, що сплачена до отримання з акцизного складу спирту етилового неденатурованого, проводиться у тому ж порядку, що і за умови видачі податкового векселя» [344].

Статтею 225 ПК України [42] визначено, що «у разі експорту (вивезення) підакцизних товарів (продукції) за межі митної території України сума податку для погашення податкового векселя визначається з урахуванням обсягів відвантаженої на експорт продукції згідно з належно оформленою митною декларацією. У разі якщо передбачений цією статтею податковий вексель не погашається у визначений строк, векселедержатель вчиняє протест такого векселя у неплатежі згідно із законодавством та звертається протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту до банку, який здійснив аваль цього векселя, з опротестованим векселем. Банк-аваліст зобов'язаний не пізніше операційного дня, що настає за датою звернення векселедержателя з опротестованим векселем, переказати суму, зазначену в цьому векселі, векселедержателю. Забороняється часткове погашення податкового векселя після закінчення строку, на який він виданий. У разі якщо податковий вексель, строк сплати за яким настав, не погашений, наступний вексель не може бути виданий таким суб'єктом. Крім того, виноматеріали, що реалізуються підприємствам вторинного виноробства, які використовують ці виноматеріали для виробництва готової продукції, не оподатковуються. В інших випадках реалізація виноматеріалів оподатковується за ставками податку на виноробну продукцію, встановленими підпунктом 215.3.1 п. 215.3 ст. 215 ПК України [42].

У п. 215.3.1 ст. 215 ПК України [42] встановлюються ставки акцизного податку на спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво. Зокрема, ставка податку на: пиво із солоду (солодове) (код товару згідно з УКТ

ЗЕД 2203 00) становить 2,78 грн. за 1 літр; звичайні (неігристі) вина, сушло виноградне, зброжені напої, фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204 (крім 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00), 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 59 00, 2206 00 89 00) становить 0,01 грн. за 1 літр; вина ігристі та вина газовані, зброжені напої, вина (напої) ароматизовані ігристі (газовані), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови що етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження, які розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких напоїв типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, та/або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні не менше 1 бар при температурі 20°C (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00, 2205 10 10 00, 2205 90 10 00, 2206 00 39 00) становить 11,65 грн. за 1 літр; вина та інші зброжені напої (у тому числі суміші із зброжених напоїв та суміші на основі зброжених напоїв), фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204, 2205, 2206 (вина та інші зброжені напої без додання етилового спирту в іншому місці не зазначені; вина та інші зброжені напої з доданням етилового спирту)) становить 8,02 грн. за 1 літр; алкогольні напої, фактична міцність яких вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту, інші суміші із зброжених напоїв та суміші на основі зброжених напоїв (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2204, 2205, 2206 (алкогольні напої з доданням або без додання етилового спирту в іншому місці не зазначені)) становить 126,96 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту; сидр і перрі (без додання спирту) (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2206 00 31 00, 2206 00 51 00, 2206 00 81 00)

становить 1,06 грн. за 1 літр; спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 відсотків об'ємних одиниць або більше; спирт етиловий та інші спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, денатуровані, будь-якої концентрації (код товару згідно УКТ ЗЕД 2207) та спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту менше як 80 відсотків об'ємних одиниць, спиртові дистиляти та спиртні напої, одержані шляхом перегонки, лікери та інші напої, що містять спирт (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2208) становить 126,96 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту; тільки продукти з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2103 90 30 00, 2106 90) становить 169,27 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту.

Пункт 229.1.1. ст. 229 ПК України [42, ст. 224] визначає: «Податок справляється за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту із: а) спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів; б) спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів; в) спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 відсотка залишкового етанолу; г) біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру, інших добавок на основі біоетанолу; г) біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива; д) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, включеної до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України; е) спирту етилового неденатурованого, який використовується для виробництва оцту з харчової сировини; є) спирту етилового денатурованого, який використовується для виробництва парфумерно-

косметичної продукції; ж) спирту етилового-сирцю, який використовується в межах одного суб'єкта господарювання для виробництва біоетанолу; з) спирту етилового, що переміщується між акцизними складами в межах одного суб'єкта господарювання».

Основні зміни податкового законодавства у 2018 році реалізовані Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» [146]. Зокрема, «ставки акцизного податку на спирт, пиво та алкогольні напої не збільшено, крім планового вирівнювання пільгової ставки на коньяк до ставки на інші спиртові дистиляти (загальне збільшення на 12 %). Змінами уточнено формулювання норми щодо оподаткування акцизним податком за зниженою ставкою зброджених напоїв, одержаних винятково в результаті природного (натурального) бродіння фруктових, ягідних та фруктовоягідних соків, з вмістом спирту етилового не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту) для можливості застосування зниженої ставки також для сумішей таких зброджених напоїв та сумішей таких зброджених напоїв з безалкогольними напоями з вмістом спирту не більше 8,5 % об'ємних одиниць (без додання спирту)» [345].

Директива Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року (далі - Директива Ради 92/84/ЄЕС) [346] встановлює мінімальні ставки акцизного збору, що повинні застосовуватися у державах-членах на алкоголь та алкогольні напої. При цьому законодавство ЄС встановлює лише мінімальні ставки, а тому країни ЄС можуть вільно застосовувати ставки акцизного збору вище від цих мінімумів, відповідно до власних національних потреб.

Поділяємо думку вчених [22, с. 96] відносно того, що на сьогодні для України одним з найбільш актуальних питань залишається пошук ефективних механізмів регулювання структури та рівня споживання алкогольних напоїв, зважаючи на наявні розриви в застосовуваних ставках акцизного податку, що особливо належить до пива.

Як слушно зауважує І. Євсєєва [347, с. 29-30]: «Законодавство ЄС в оподаткуванні пива особливу увагу приділяє саме врахуванню міцності кінцевого продукту. Ставка податку встановлюється на кожен градус Плато або градус міцності алкоголю. У підсумку виходить, що чим міцніше пиво – тим вищий акцизний збір на такий вид товару». В Україні ПК України встановлює ставку акцизного податку у гривнях за 1 літр пива, не враховуючи міцність продукту. Якщо застосувати порядок нарахування податку для продуктів категорії «пиво», наведений у Директиві Ради 92/83/ЄЕС, сума сплаченого податку для пива з меншою міцністю зменшиться, тоді як для пива з більшою міцністю зросте відповідно. Тому, як пише вчений, для реалізації положень Угоди про асоціацію та адаптації положень Директиви Ради 92/83/ЄЕС необхідно внести зміни до підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України та встановити одиницею виміру категорії «пиво» гривню за 1 літр 100 % спирту.

Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» [330] застосовується у взаємозв'язку з Директивою Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» [346], що встановлює ставки на акцизний збір залежно від міцності алкогольних напоїв. В контексті викладеного, для України є необхідним перегляд норм, що регулюють механізм адміністрування акцизного податку, з урахуванням Директив Ради ЄС, з метою реформування податкового законодавства та встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Також варто зауважити, що у розвинутих країнах світу цінову політику використовують для запобігання надмірному вживанню алкоголю, а також з метою попередження та скорочення вживання алкоголю неповнолітніми. Адже цінова політика здатна змінити структуру вживання населенням алкогольної продукції, зменшуючи рівень споживання міцних спиртних напоїв та знижуючи загальний рівень чистого алкоголю в перерахунку на абсолютний спирт.

Зокрема, в Україні зростання розміру ставок акцизного податку на горілку та лікєро-горілчані вироби склало майже 300 % за період з 01.01.2011 та по теперішній час, а саме: з 01.01.2011 по 31.03.2012 – 42,12 грн. за 1 літр 100 % спирту; з 01.04.2012 по 31.03.2013 – 45,87 грн. за 1 літр 100 % спирту; з 01.04.2013 по 28.02.2014 - 49,49 грн. за 1 літр 100 % спирту; з 01.03.2014 по 30.06.2014 - 56,42 грн. за 1 літр 100 % спирту; з 01.07.2014 до 29.02.2016 - 70,53 грн. за 1 літр 100 % спирту; з 01.03.2016 по 28.02.2017 – 105,80 грн. за 1 літр 100% спирту; з 01.03.2017 – 126,96 грн. за 1 літр 100% спирту [348].

Аналіз обсягів надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених алкогольних напоїв протягом 2007-2020 р.р. свідчить про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції (Додаток И), а саме:

у 2007 році сплачено акцизу від вироблених на території України алкогольних напоїв – 4 113,75 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 80,85 млн грн;

у 2008 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 4762,94 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 124,56 млн грн;

у 2009 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 5 687,75 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 71,51 млн грн;

у 2010 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 7 001,43 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 228,25 млн грн;

у 2011 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 6 951,63 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 447,11 млн грн;

у 2012 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 7 416,40 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 636,56 млн грн;

у 2013 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 6 666,79 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 930,85 млн грн;

у 2014 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 8 733,95 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 771,41 млн грн;

у 2015 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 8 802,35 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 491,74 млн грн;

у 2016 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 1 1828,86 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 726,90 млн грн;

у 2017 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 12 461,54 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 1079,30 млн грн;

у 2018 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 12 522,40 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 1 554,82 млн грн;

у 2019 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 12 426,07 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 1 891,95 млн грн;

у 2020 році від вироблених на території України алкогольних напоїв – 12 988,90 млн грн, від імпортованих алкогольних напоїв – 2365,93 млн грн [1].

Однак, необхідно все ж зважати, що надмірне зростання ставок податку залишається одним з основних чинників тінізації ринку алкогольних напоїв і, як наслідок, – недоотримання податкових надходжень до бюджету. Незалежний аналітик ринку алкогольних напоїв І. Товкач [349] зазначив, що тіньовий ринок уже відвоював у міцного алкоголю 65% всього ринку. Відповідно, акцизна політика у сфері оподаткування алкогольних напоїв, на думку І. Хлебнікової [350, с. 834], повинна реалізовуватися у поєднанні зі здійсненням державних, регіональних, місцевих заходів у сфері громадського здоров'я, зокрема, в частині зменшення масштабів зловживання алкогольною продукцією та профілактиці алкоголізму.

На думку О. Долженкова [351, с. 93-96], з метою детінізації виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів необхідним та нагальним кроком є запровадження автоматизованого контролю за рухом підакцизних товарів, а саме АСЕК, електронної марки акцизного податку, що значно спростить документообіг у сфері обігу підакцизних товарів, дозволить знизити обсяги тіньового ринку підакцизних товарів та посилить контроль держави за обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів в цілому.

Як зазначає І. Хлебнікова [350, с. 833]: «Зміщення структури споживання алкогольних напоїв в Україні в бік більш міцних алкогольних напоїв відбуваються у зв'язку із невизначеністю державної політики в питанні обігу і регулювання виробництва алкогольної продукції та існуючого пріоритету економічних інтересів у збиток охороні здоров'я населення України».

Зокрема, з метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, посилення контролю за повнотою та своєчасністю надходження до бюджету акцизного податку утворюються акцизні склади та акцизні склади пересувні [42, ст. 230]. Вимогою чинного законодавства є те, що «акцизні склади, на території яких виробляється спирт етиловий, повинні бути обладнані на кожному місці отримання та відпуску спирту етилового, розташованому на акцизному складі, витратомірами-лічильниками спирту етилового, що призначені для безперервного вимірювання, запам'ятовування, фіксування та відображення в електронному вигляді даних про обсяг отримання або відпуску спирту етилового в декалітрах 100-відсоткового спирту, приведених до температури 20° С, та обсяг вмісту денатуруючих добавок (далі - витратомір-лічильник спирту етилового), зареєстрованими в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового» [42, ст. 230].

При цьому, вимогою для платників податку - розпорядників акцизних складів обов'язком є зареєстрація: а) усіх розташованих на акцизних складах витратомірів-лічильників спирту етилового у розрізі акцизних складів - в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; б) усіх акцизних складів - у системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Один акцизний склад може бути зареєстрований виключно одним розпорядником акцизного складу. Один розпорядник акцизного складу може зареєструвати один і більше акцизних складів [42, ст. 230].

Варто зауважити, що п. 233.1 ст. 233 ПК України визначено, що: «Для перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку платниками

податку з обсягів ввезеного на митну територію України, виробленого та реалізованого на митній території України спирту етилового здійснюється автоматичне зіставлення показників обсягів обігу спирту етилового [42, ст. 233].

Як приклад вирішення проблем регулювання обігу алкогольних та слабоалкогольних напоїв О. Марченко та С. Якупова [352, с. 133] розглядають досвід європейських країн, таких як Італія, Німеччина, Франція та країни Прибалтики, в яких обмежено торгівлю алкогольними, слабоалкогольними напоями та пивом у стаціонарних об'єктах торгівлі, малих архітектурних формах та в закладах торгівлі, розміщених в окремих будівлях, крім закладів ресторанного господарства, шляхом заборони їх реалізації в період із 22.00 годин вечора до 10.00 годин ранку щоденно, враховуючи вихідні дні та свята.

Як зазначають вчені [22, с. 100-101], основними світовими тенденціями у сфері оподаткування алкогольних напоїв є: акцизна політика у сфері податкового регулювання алкогольного ринку формується з урахуванням національних традицій на основі пошуку балансу інтересів виробників та споживачів, необхідності обмеження соціальних наслідків зловживання алкоголем; у реалізації заходів, направлених на зниження рівня споживання алкогольних напоїв, акцизний податок характеризується високою ефективністю; поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача; використання повного або часткового звільнення від сплати акцизного податку вин натуральних виноградних; застосування диференційованого підходу для оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик тощо.

Загальними тенденціями наглядової діяльності на алкогольному ринку у країнах ЄС та Організації економічного співробітництва та розвитку є такі: монополізація окремих сегментів ринку виробництва та реалізації спирту і алкогольної продукції; функціонування системи акцизних складів; делегування повноважень контролю, безпеки, обліку та відповідальності виробникам спирту та алкогольних напоїв за рахунок упровадження ліцензійних умов, технічних та

електронних засобів обліку та контролю, що дозволило відійти від необхідності у постійній присутності державних представників; страхове покриття ризиків недонадходження акцизів (бони, банківські та страхові гарантії, авансові внески, податкові векселі тощо); дистанціювання, спрощений контроль та ліцензійні умови невеликим виробникам натуральних вин та пива; постійний моніторинг за рухом підакцизних товарів із використанням інформаційних технологій [23, с. 15].

С. Брехов [353, с. 19-20] напрямами вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні вбачає:

1. Впровадження, вдосконалення ведення та використання державних реєстрів: витратомірів-лічильників обсягу виробленого спирту етилового; товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв; місць зберігання алкогольних напоїв.

2. З метою синхронізації обсягів поставок за даними інформаційних ресурсів контролюючих органів з ПДВ та акцизного податку внести зміни до ПК України в частині отримання права на податковий кредит, що виникає при придбанні підакцизної продукції лише за фактом її оприбуткування.

3. З метою здійснення наскрізного моніторингу за рухом підакцизних товарів роздрібного сегменту ринку, а також додаткового інформування споживача, внести зміни у нормативні акти щодо відображення у касових чеках, електронних стрічках відомостей про суми акцизного податку та об'ємний обсяг спирту.

4. Впровадження акцизних марок з більш високим ступенем захисту від підробок, наявністю QR кодів, що крім можливості відстежувати рух алкогольної продукції до моменту її реалізації, дозволить споживачам самостійно визначати легальність походження обраного продукту.

На думку І. Хлебнікової [350, с. 835], напрямами діяльності та механізмами реалізації акцизної політики щодо попередження шкідливих наслідків зловживання алкогольними напоями можуть бути наступні: створення прогресивної системи оподаткування алкогольних напоїв із урахуванням їх міцності; вирівнювання доступності різних видів алкогольних напоїв з

урахуванням доходів населення; заборона прямого або побічного стимулювання продажу алкогольних напоїв за цінами, меншими за собівартість, а також за цінами, нижчими від мінімальних, встановлених урядом; встановлення подвоєної ставки акцизу на ненатуральні слабоалкогольні напої у перерахунку на кількість одиниць спирту; припинення практики будь-якого субсидування для економічних суб'єктів, що займаються виробництвом та торгівлею алкогольними напоями; інвестування частки бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у фінансування заходів по охороні здоров'я; оплату соціально орієнтованих інформаційних програм та соціальної реклами стосовно переваг здорового способу життя і небезпеки алкоголізації населення здійснювати за рахунок витрат підприємств та організацій, а не з їхнього прибутку; посилення державного контролю за виробництвом та обігом алкогольних напоїв і збільшення покарання за вчинення контрабандних злочинів.

Підводячи підсумок, можна зазначити, що перед Україною як державою, що є асоційованим членом ЄС, стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв та приведення їх у відповідність до Директиви Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої» [341] та Директиви Ради 92/84/ЄЕС «Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої» [346] з метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності.

Основними напрямками реформування акцизного оподаткування алкогольних напоїв в Україні вважаємо: поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; застосування диференційованого підходу до оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик; оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, що містять кофеїн та є шкідливими для здоров'я; інвестування частини бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у програми,

направлені на попередження та припинення алкоголізму, а також на фінансування заходів по охороні здоров'я; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача [354, с. 74]. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

3.4. Оподаткування акцизним податком пального в Україні

Особливої уваги потребує вивчення особливостей акцизного податку на пальне, проблемних аспектів правового регулювання та шляхів їх вирішення з урахуванням зарубіжного досвіду.

Як зазначає Н. Новицька [355, с. 56-60], акцизні податки на нафтопродукти успішно використовуються в розвинених країнах світу як інструмент забезпечення цінових сигналів щодо вартості негативних екстерналій, спричинених викидами парникових газів і місцевих забруднюючих речовин від спалювання енергоресурсів, а також перевантаженістю доріг, нещасними випадками і шумом.

У контексті викладеного оподаткування акцизним податком пального в Україні, в умовах підписання Угоди про асоціацію [154], потребує глибокого дослідження, узагальнення правових проблем та запозичення позитивного зарубіжного досвіду їх вирішення.

Пунктом 215.1 ст. 215 ПК України встановлено, що «до підакцизних товарів належить, зокрема, пальне. До пального відносяться нафтопродукти, скраплений газ, паливо моторне альтернативне, паливо моторне сумішеве, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, інші товари, зазначені у підп. 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 ПК України» [42]. Нафтопродуктами є продукти, які одержують після переробки нафти на нафтопереробних заводах [356]. Скраплений газ - газ вуглеводневий, отриманий у результаті нафтогазопереробки

[357]. Паливо моторне сумішеве — це види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішеве [42, ст. 14].

Відповідно п. 14.1.212 ст. 14 ПК України [42, ст. 14] «реалізація підакцизних товарів (продукції) - будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами з передачею прав власності або без такої, за плату (компенсацію) або без такої, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини, реалізація суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Реалізація пального для цілей розділу VI ПК України – це будь-які операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального з переходом права власності на таке пальне чи без такого переходу, за плату (компенсацію) чи без такої плати на митній території України з акцизного складу/акцизного складу пересувного: до акцизного складу; до акцизного складу пересувного; для власного споживання чи промислової переробки; будь-яким іншим особам. При цьому не вважаються реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України: у споживчій тарі ємністю до 5 літрів (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками; при використанні пального, з якого сплачено акцизний податок, винятково для потреб власного споживання чи промислової переробки суб'єктами господарювання, які не є розпорядниками акцизного складу» [42, ст. 14].

Законодавством передбачений обов'язок особи, яка здійснюватиме реалізацію пального, «реєстрації як платника податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем проживання фізичних осіб - підприємців до початку здійснення реалізації пального. Реєстрація платника податку здійснюється на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні

до початку здійснення реалізації пального заяви, форма якої затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики» [42].

На сьогодні форми звітності та відповідних заяв платника акцизного податку з реалізації пального затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового» [358].

Необхідно зазначити, що відповідно до п. 117.3 ст. 117 ПК України [42, ст. 17] «здійснення суб'єктами господарювання операцій з реалізації пального без відповідної реєстрації таких суб'єктів платниками акцизного податку у порядку, передбаченому цим Кодексом, тягне за собою накладення штрафу на юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців у розмірі 100% вартості реалізованого пального».

Стаття 215 ПК України визначає, що «при обчисленні акцизного податку з пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, застосовуються специфічні ставки, тобто базою оподаткування є його величина, визначена в одиницях виміру об'єму» [42, ст. 215].

Необхідно відмітити, що протягом 2016–2018 року ставки акцизного податку на пальне підвищувалися один раз з 01 січня 2017 р., внаслідок чого вони збільшилися, зокрема, на бензини (крім бензинів авіаційних), у середньому на 24,5 % (з 171,5 євро за 1000 літрів до 213,5 євро за 1000 літрів), дизельне пальне – на 46,8 % (з 95 євро за 1000 літрів до 139,5 євро за 1000 літрів), паливо моторне альтернативне – на 35 % (з 120 євро за 1000 літрів до 162 євро за 1000 літрів), на

скраплений газ (пропан або суміш пропану з бутаном) та інші гази – на 67,7 % (з 31 євро за 1000 літрів до 52 євро за 1000 літрів) [359].

З 1 січня 2019 року оподаткування бензинів авіаційних (код 2710 12 31 00 згідно з УКТ ЗЕД) та палива для реактивних двигунів (коди 2710 12 70 00, 2710 19 21 00 згідно з УКТ ЗЕД) при їх увезенні на митну територію України або реалізації виробником виробленого в Україні зазначеного пального здійснюється зі сплатою акцизного податку за ставками, визначеними пп. 215.3.4 ПК України із застосуванням підвищувального коефіцієнта 10.

Варто зауважити, що п. 217.3 ст. 217 ПК України [42, ст. 217] передбачено, що «податок з товарів (продукції), вироблених на митній території України, на які встановлено ставки податку в іноземній валюті, сплачується у національній валюті і розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація товару (продукції), і залишається незмінним протягом кварталу».

Аналізуючи зарубіжний досвід акцизного оподаткування, вчені [22, с. 118] відмічають, що рівень ставок акцизів на нафтопродукти залежить в основному від двох факторів: поставлених цілей щодо скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря і процесів подолання цінової конкуренції між країнами ЄС за споживачів палива.

Найбільші ставки акцизу на дизельне паливо та бензин встановлено в країнах з більш обмеженими з географічного погляду можливостями оптимізації сплати податків. Так, найбільшою є частка акцизних податків і ПДВ у ціні бензину у Великій Британії (58,9 %); Італії (59,1 %); Німеччині (59,4 %); Нідерландах (60,2 %); Греції (61,7 %); Фінляндії (61,9 %); Швеції (63,8 %). У ціні дизельного палива у Нідерландах (50,6 %); Франції (50,6 %); Ірландії (52,1 %); Німеччині (52,2 %); Фінляндії (54,1 %); Італії (55,5 %); Великій Британії (57,4 %); Швеції (61,2 %) [22, с. 121-122].

Об'єктами оподаткування акцизного податку в Україні є «операції з: реалізації з акцизного складу/акцизного складу пересувного будь-яких обсягів

пального або спирту етилового понад встановлені обсяги, що отримані з інших акцизних складів/акцизних складів пересувних, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних; увезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією; вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування, або не підлягає оподаткуванню, або звільняється від оподаткування, або оподатковується на умовах, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних» [42].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [146] внесено зміни щодо адміністрування акцизного податку, а саме визначено такі поняття, як акцизний склад, акцизний склад пересувний, розпорядник акцизного складу та розпорядник акцизного складу пересувного.

При цьому акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (перероблення), змішування, розлив, навантаження-розвантаження, зберігання, реалізація пального повинні бути обладнані витратомірами-лічильниками на кожному місці відпуску пального наливом з акцизного складу, розташованому на акцизному складі, та рівнемірами-лічильниками рівня таких товарів (продукції) у резервуарі на кожному введеному в експлуатацію стаціонарному резервуарі, розташованому на акцизному складі [42, ст. 230].

У той же час розпорядники акцизних складів зобов'язані зареєструвати усі розташовані на акцизних складах резервуари, введені в експлуатацію, витратоміри-лічильники та рівнеміри-лічильники у розрізі акцизних складів в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі; усі акцизні склади – у системі електронного адміністрування реалізації пального [42, ст. 230].

Статтею 230 ПК України передбачається, що «транспортні засоби, що набули статусу акцизних складів пересувних, а також транспортні засоби, котрі використовуються суб'єктом господарювання, який не є розпорядником

акцизного складу, для переміщення на митній території України власного пального для потреб власного споживання, повинні обліковуватися в Переліку транспортних засобів, що переміщують пальне, на підставі заявок на переміщення пального транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними, із зазначенням періоду переміщення такого пального» [42, ст. 230].

Не є пересувним акцизним складом «транспортний засіб, що використовується суб'єктом господарювання, який не є розпорядником акцизного складу, для переміщення на митній території України власного пального для потреб власного споживання. Не є розпорядником акцизного складу пересувного суб'єкт господарювання (перевізник, експедитор), який здійснює транспортування пального» [42, ст. 230].

Стаття 233 ПК України [42] визначає положення зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального. Зокрема, «для перевірки повноти декларування та сплати акцизного податку платниками податку з обсягів ввезеного на митну територію України, виробленого та реалізованого на митній території України пального здійснюється автоматичне зіставлення показників обсягів обігу та залишків пального. При зіставленні здійснюється порівняння показників із системи електронного адміністрування реалізації пального з показниками Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників рівня пального у резервуарі щодо обсягів обігу та залишків пального у розрізі кодів згідно з УКТ ЗЕД (крім скрапленого газу (пропану або суміші пропану з бутаном), інших газів, бутану, ізобутану, на які встановлено однакові ставки акцизного податку, для яких обсяги обігу та залишків пального підсумовуються та зіставляються загальним підсумком), акцизних складів та розпорядників акцизних складів. При зіставленні допускаються розбіжності не більше ніж на 5 відсотків обсягу обігу або залишків пального (для скрапленого газу (пропану або суміші пропану з бутаном), інших газів, бутану, ізобутану, на які встановлено однакові ставки акцизного податку, - не більше ніж на 15 відсотків) чи не більше ніж на 2 відсотки об'єму відповідного резервуара» [42, ст. 233].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [146] також внесені зміни до Кодексу України про адміністративні порушення (ст. 164 КУпАП), якими передбачається накладення штрафу у розмірі від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з конфіскацією пального, транспортних засобів, ємностей та обладнання, що використовувалися для зберігання такого пального на акцизному складі, не зареєстрованому у системі електронного адміністрування реалізації пального.

Як зазначають учені [360, с. 5], у загальному контексті податкових схем, які використовують у ЄС, акцизні податки становлять собою гнучкі інструменти податкового регулювання, які дають змогу легко маневрувати подальшим зростанням податкових надходжень до бюджету. Вони можуть бути легко адаптовані до різних економічних, соціальних і структурних вимог. І, нарешті, вони можуть бути накладені спеціально для того, щоб зменшити споживання деяких продуктів, таких як тютюнові вироби та алкогольні напої, з причин суспільної охорони здоров'я і нафтопродуктів з метою захисту навколишнього природного середовища в умовах економії енергії та зниження енергетичної залежності.

Необхідно зазначити, що вступ України до Світової організації торгівлі (далі – СОТ) та підписання Угоди про асоціацію, зумовили процес приведення національного законодавства у відповідність до вимог СОТ та ЄС. Основними нормативно-правовими актами у сфері акцизного оподаткування пального можна назвати наступні директиви Ради ЄС та регламенти Єврокомісії: Директива Ради 92/82/ЄЕС «Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [361]; Директива Ради 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти» від 19.10.1992 [362]; Директива Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» від 19.10.1992 [363]; Директива Ради 2003/96/ЄС, що реорганізує систему оподаткування енергетичної продукції та електроенергії Співтовариства від 27.11.1995 [364]; Директива Ради

2008/118/ЄС «Про загальний режим акцизів та скасування Директиви 92/12/ЄЕС» від 27.10.2003 [365]; Регламент Комісії ЄС 684/2009, що імплементує Директиву Ради 2008/118/ЄС щодо комп'ютеризованих процедур при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку від 22.11.1993 [366].

Директива Ради 2003/96/ЄС визначає загальні засади при імplementації стандартів оподаткування енергетичних продуктів, таких як нафтопродуктів, природного газу, вугілля та електроенергії. Метою її імplementації, визначеної Планом імplementації Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009 від 16.11.2009, що встановлює систему Співтовариства для звільнення від сплати мит, та Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, котрі подорожують з третіх країн, є гармонізація положень законодавчих актів України щодо оподаткування акцизним податком продуктів енергії та електроенергії з її положеннями, а завданнями плану імplementації є розроблення та прийняття відповідного Закону України про внесення змін до розділу VI «Акцизний податок» ПК України та нормативно-правових актів [367].

Необхідно відмітити, що частково гармонізовано законодавство щодо акцизного оподаткування до вимог Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року [365] шляхом додаткового включення до переліку підакцизних товарів скрапленого газу.

Поділяємо думку вчених [360, с. 6] відносно того, що імplementація директив ЄС сприяє подальшому підвищенню рівня акцизного оподаткування шляхом диференціації ставок акцизних податків на відповідні підакцизні товари, запровадження системи електронного контролю за їх виробництвом та обігом, вдосконалення функціонування акцизних складів.

На думку Т. Горянської [368, с. 69], процес гармонізації цього податку в ЄС пов'язаний з низкою специфічних труднощів, а саме: по-перше, акцизним збором обкладаються товари широкого споживання, і їх гармонізація зачіпає інтереси практично всіх верств населення; по-друге, в деяких країнах ЄС акцизний збір є частиною державної монополії на торгівлю деякими товарами; по-третє,

уніфікацію ставок акцизного збору необхідно погоджувати з правилами єдиної політики в галузі сільського господарства (вино, цукор, тютюн), енергетики та транспорту (нафтопродукти), з умовами угод ЄС з окремими групами країн, що розвиваються (чай, кава), тощо; по-четверте, треба враховувати розбіжності в стандартах, вимогах щодо захисту споживачів, національних традиціях, смаках.

Н. Лисецька [369, с. 848-852] зазначає, що серед підакцизних товарів є ті, виробництво яких однозначно треба стимулювати (транспортні засоби, нафтопродукти з високими показниками екологічної безпеки) і такі, споживання яких завдає беззаперечної шкоди людині (алкогольні напої та тютюнові вироби), нарощуванням виробництва і рентабельності яких можна пожертвувати заради другої мети акцизного оподаткування – соціальної. Поділяємо думку вченого, що на шкідливі товари потрібно поступово підвищувати ставку специфічного акцизу.

Протилежну позицію висловлює інший учений [370, с. 42-43], зауважуючи, що у політиці уряду потрібно утриматись від підвищення акцизного збору на паливо до моменту стабілізації економіки, незважаючи на європейські стандарти.

На думку Н. Новицької [355]: «Обов'язковими передумовами підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу акцизних податків на нафтопродукти мають бути заходи щодо: ліквідації контрабанди й фальсифікату нафтопродуктів, які, за оцінками, становлять 26,5% ринку; збалансування структурних диспропорцій у споживанні нафтопродуктів в Україні, які виражені у переважанні імпорту над внутрішнім виробництвом; подолання цінових диспропорцій, які відображаються в обігу нафтопродуктів низької якості за високою ціною, що зумовлює несприйняття акцизних податків у суспільстві. Крім того, слід враховувати, що підвищення ставок протягом найближчого часу зумовить зростання соціальної напруги в суспільстві з огляду на низьку купівельну спроможність населення, адже нафтопродукти є товарами першої необхідності та займають значну частку у витратах населення, яка зростає з підвищенням цін».

З моменту проголошення незалежності України відкритість вітчизняного ринку нафтопродуктів та низька ефективність переробки нафти

нафтопереробними заводами призвели до скорочення обсягів її переробки та зростання внутрішніх цін на моторні палива. Зростання роздрібних цін та збільшення попиту на нафтопродукти стали причиною появи «сірих» схем ввезення та незаконного виробництва вказаної продукції в Україні, що позначилось на зменшенні обсягів надходження податків до державного бюджету від впровадження вказаної діяльності. Останнім часом співробітниками органів ДПС України фіксуються численні факти порушень митного та податкового законодавства при ввезенні на територію України нафтопродуктів шляхом внесення до митних документів неправдивих відомостей про митну вартість та номенклатуру товарів. Крім того, на митну територію України ввозяться хімічні сполуки та первинні нафтопродукти, що не відносяться до підакцизних товарів, але можуть бути використані для виробництва автомобільних моторних палив, яке у подальшому реалізується без сплати відповідних податків.

Необхідно відзначити, що в умовах критичної залежності вітчизняного ринку нафтопродуктів від постачань імпортного палива, зростанням попиту та цін на ринку нафтопродуктів України, питання удосконалення оподаткування імпортних операцій з вказаними товарами залишаються актуальними і потребують додаткового вивчення.

Значна частина енергетичного сектору економіки України впродовж останнього десятиріччя була і залишиться залежною від закупівель вуглеводневої сировини та нафтопродуктів. Залежність від імпорту газу та нафти негативно впливає на вітчизняну економіку та несе загрозу енергетичній безпеці держави. Втрата діючих і перспективних родовищ видобутку вуглеводнів унаслідок анексії Криму і військових дій на сході країни створюють нові ризики енергетичної безпеки країни.

Так, з метою забезпечення попиту на внутрішньому ринку нафтопродуктів суб'єктами господарювання збільшено обсяги імпорту моторного палива. Поряд із збільшенням обсягів увезення нафтопродуктів останнім часом побільшала кількість випадків контрабандного переміщення нафтопродуктів і ввезення хімічних та нафтових сполук, які можуть використовуватись з метою незаконного

виробництва нафтопродуктів. Результати вказаної протиправної діяльності відображаються у вигляді зменшення надходжень до бюджету акцизного податку, ПДВ та податку на прибуток підприємств, створення середовища недобросовісної конкуренції на ринку нафтопродуктів та викликають зростання рівня корупції.

У зв'язку із необхідністю зменшення обсягів «тіньових» операцій на ринку нафтопродуктів, зростання впливу фіскальної складової податкової системи у вигляді збільшення обсягів сплати податків при ввезенні на митну територію нафтопродуктів і подальшою їх реалізацією, питання пошуку шляхів протидії схемам ухилення від сплати митних платежів від здійснення імпорتنих операцій з вказаною продукцією є актуальними і потребують додаткового вивчення.

Так, за інформацією Нафтогазової асоціації України, за 2018 рік у країні було реалізовано до 1,2 млн тонн пального поза межами легальних автозаправних станцій. Тобто в «тіні» знаходилося від 30 до 50% роздрібного ринку залежно від регіону і виду продукції. За прогнозами Нафтогазової асоціації України, у 2019 році цей показник сягне 1,5 млн тонн [371]. У свою чергу, серед основних схем ухилення від оподаткування акцизним податком нафтопродуктів недеklarування виготовлення сумішевих бензинів; використання операцій з реалізації нафтопродуктів у «скрутках» по ПДВ; маніпуляція кодами УКТ ЗЕД під час реєстрації податкових накладних; увезення нафтопродуктів з порушенням митних правил (поза митним контролем, із заниженням митної вартості, з порушеннями у сфері класифікації товарів за УКТ ЗЕД) [372].

Таким чином, основними джерелами надходження нафтопродуктів на «нелегальні» автозаправні станції є контрабанда та незаконне виробництво автомобільного пального. Оскільки сировина для виробництва високооктанових сумішевих бензинів в Україні практично не видобувається та не виробляється, виникає ризик здійснення імпорتنих операцій із вказаною продукцією підприємствами з ознаками фіктивності з подальшою зміною номенклатури товарів у ланцюзі формування податкових зобов'язань з ПДВ. Легалізація

незаконно вироблених нафтопродуктів відбувається також через суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності.

З метою ухилення або зменшення податкових зобов'язань по сплаті акцизного податку від проведення імпорتنих операцій із нафтопродуктами злочинці використовують схеми ввезення нафтопродуктів з порушенням класифікації (підміни товарів на такі, що оподатковуються за значно меншими ставками мита та акцизного податку). Так, до 2016 року була поширена схема ввезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 (масла та інші продукти високотемпературної перегонки кам'яновугільних смол; аналогічні продукти, в яких ароматичні складові переважають за масою неароматичні, тощо), який визначений Законом України «Про Митний тариф України» [373], так звані «платформат» і «реформат», операції з якими до 2017 року не були об'єктом оподаткування акцизним податком. Суть означеної схеми полягала у тому, що на митну територію України надходили великі партії автомобільного палива (автомобільні бензини та дизельне паливо) незаконного виробництва. У свою чергу, певні особи до митного оформлення у режимі імпорт 40 надавали неправдиві відомості щодо коду УКТ ЗЕД, назви та митної вартості товарів [374].

Так, у графі 31 та 33 митної декларації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа» [375], та інших документах, що додаються до митної декларації [376], вказувались недостовірні відомості щодо коду УКТ ЗЕД та назви товарів, тобто такими, які не зазначені у переліку підакцизних товарів, зазначеному у ст. 215 ПК України, що у подальшому відображалось в ухиленні від сплати акцизного податку.

Протягом 2014 - 2015 років на товари, що класифікувалися за кодом УКТ ЗЕД 2707509000, ставка ввізного мита становила 0 відсотків та операції з товарами за вказаним кодом не відносились до об'єктів оподаткування акцизним податком. Таким чином, операції з ввезення на митну територію України означених товарів оподатковувались лише податком на додану вартість. У

подібних схемах, після завершення митного оформлення, нафтопродукти фактично перевозились на нафтобази, де відбувався процес змішування їх з бензином та дизельним паливом, після чого дрібнооптовими партіями нафтопродуктів потравляли на автозаправні станції для подальшої реалізації як автомобільне моторне паливо.

Як правило, з метою приховування шляхів фактичної реалізації ввезених нафтопродуктів і коригування обсягів складських запасів у бухгалтерському обліку здійснюється документальне оформлення реалізації ввезених товарів (кодом УКТ ЗЕД 2707509000) в адресу підприємств з ознаками фіктивності. Фіктивні суб'єкти господарювання також використовуються для зміни номенклатури товарів та подальшої легалізації нафтопродуктів, які постачаються фактичним набувачам (автозаправні станції, автотранспортні підприємства, селянські господарства тощо). Крім того, діяльність означених схем відображається в ухиленні від сплати податку на прибуток підприємств шляхом безпідставного формування сум податкового кредиту кінцевими споживачами нафтопродуктів (платників ПДВ).

Діяльність схем увезення нафтопродуктів під виглядом товарів за кодом УКТ ЗЕД 2707509000 було зупинено шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [377]. Вказаним Законом доповнено перелік платників акцизного податку особами, які здійснюють реалізацію пального (п.п. 212.1.15 п. 212.1 ст. 212 ПК України), та визначено порядок їх реєстрації контролюючими органами, а також внесено зміни до підпункту 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Податкового кодексу доповнено кодом згідно з УКТ ЗЕД 2707509000 і встановлено ставку акцизного податку у розмірі 171,5 EUR за 1 тис. літрів.

Необхідно відмітити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [377] також поповнено перелік підакцизних товарів хімічними сполуками, що можуть

використовуватись для виробництва сумішевих високооктанових бензинів, а саме: «...інші ефіри прості, ефіроспирти, ефірофеноли, ефіроспиртофеноли, пероксиди спиртів, пероксиди простих ефірів, пероксиди кетонів (визначеного або невизначеного хімічного складу) та їх галогеновані, сульфовані, нітровані або нітровані похідні, крім диетилового ефіру (код згідно з УКТ ЗЕД 2909110000); вуглеводні ациклічні насичені (код згідно з УКТ ЗЕД 2901100000); антидетонатори (код згідно з УКТ ЗЕД 3811 11 10 00, 3811 11 90 00, 3811 19 00 00)».

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [377] сприяло збільшенню обсягів увезення в Україну якісних нафтопродуктів і зростанню сплати сум акцизного податку з імпорتنих операцій з нафтопродуктами. Так, за статистичними даними ДФС України щодо обсягів імпорту у розрізі товарної позиції за УКТ ЗЕД 2707 (масла і інші продукти з кам'яновугільних смол) встановлено наступне: протягом 2014 року в Україну ввезено 62,9 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 49,3 млн доларів США; протягом 2015 року в Україну ввезено 130 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 79,9 млн доларів США; протягом 2016 року в Україну ввезено 26 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 9,9 млн доларів США; протягом 2017 року в Україну ввезено 11,6 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2707 на суму 3,1 млн доларів США [377].

У той же час, за результатами вивчення статистичних даних щодо обсягів імпорту у розрізі товарної позиції за кодом УКТ ЗЕД 2710 (нафта та нафтопродукти) простежується наступна динаміка: протягом 2014 року в Україну ввезено 7246 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 6698 млн доларів США; протягом 2015 року в Україну ввезено 6760 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 3857,8 млн доларів США; протягом 2016 року в Україну ввезено 7414 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 32678 млн доларів США; протягом 2017 року в Україну ввезено 7828 тис тон товарів за УКТ ЗЕД 2710 на суму 4159 млн доларів США [378].

Таким чином, результати проведеного аналізу даних статистичних показників увезення на митну територію України свідчать про різке падіння обсягів увезення товарів за УКТ ЗЕД 2707 (масла і інші продукти з кам'яновугільних смол) протягом 2016 року у порівнянні з 2015 роком у 5 разів. У той же час спостерігається суттєве зростання імпорту нафтопродуктів за кодом УКТ ЗЕД 2710 (нафта та нафтопродукти) протягом 2016 року на 654 тис тонн у порівнянні з 2015 роком.

Результати проведеного аналізу показників митної статистики свідчать, що прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [377] позитивно відобразилось на якості нафтопродуктів, що постачаються в Україну, і є позитивним прикладом державного регулювання ринку моторного палива. Вказане підтверджується зростанням обсягів сплати акцизного податку з імпорту нафтопродуктів на 63 % у 2016 році у порівнянні з 2015 роком.

Встановлення порядку здійснення електронного адміністрування реалізації пального та порядку складання акцизних накладних при реалізації пального та їх реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних можна вважати важливим кроком реформування податкового законодавства у сфері акцизного оподаткування. На думку В. Макаренко [379, с. 68-71], така система покликана перш за все забезпечити ефективний контроль за реалізацією палива на вітчизняному ринку, мінімізувати випадки реалізації необлікованих обсягів палива, покращити адміністрування акцизного податку.

Порядок здійснення електронного адміністрування реалізації пального визначений статтею 232 ПК України [42, ст. 232]. У системі електронного адміністрування реалізації пального в розрізі платників податку - розпорядників акцизних складів/акцизних складів пересувних та акцизних складів/акцизних складів пересувних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД ведеться окремо облік обсягів пального, що: оподатковуються акцизним податком, у тому числі окремо за кожною відмінною ставкою податку;

оподатковуються на умовах, встановлених статтею 229 ПК України; не підлягають оподаткуванню; звільняються від оподаткування. Зокрема, щодо обсягів увезеного на митну територію України пального, то воно обліковується в системі електронного адміністрування реалізації пального в такій послідовності: 1) зараховуються автоматично на підставі оформлених належним чином митних декларацій у розрізі платників податку та умов оподаткування пального або спирту етилового за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД; 2) розподіляються між акцизними складами пересувними, що використовуються під час такого ввезення, на підставі акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних, складених платником податку - розпорядником таких акцизних складів пересувних [42].

Наприклад, у країнах ЄС діє така електронна система контролю за рухом підакцизних товарів, як Excise Movement and Control System. Ця система становить собою комп'ютеризовану платформу, що передбачає електронну реєстрацію документів про рух підакцизних товарів, що дає змогу здійснювати дистанційний контроль органами державної влади за їх переміщенням. Серед плюсів використання цієї системи з огляду на європейський досвід можна сказати, що відбулось спрощення процедури оформлення та покращення моніторингу за сплатою акцизів на такі товари, алкоголь, тютюнові вироби та енергетичні ресурси. Також завдяки запровадженню Excise Movement and Control System відбулось значне зменшення контрабанди, адже підроблені підакцизні товари були одним із головних предметів контрабанди, таким чином втрачались значні суми, які мали надходити до бюджету [380].

Здійснюючи дослідження особливостей оподаткування акцизним податком пального [381] було встановлено, що запровадження позитивного досвіду країн ЄС сприятимуть подальшому регулюванню ринку нафтопродуктів в Україні, зменшенню обсягів «тіньових» операцій з паливно-мастильними матеріалами, недопущенню порушень митного та податкового законодавства під час увезення та подальшої реалізації автомобільних палив та збільшенню обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності.

3.5. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби

У зв'язку із триваючими євроінтеграційними процесами та вступом України до СОТ вітчизняне законодавство у сфері акцизного оподаткування транспортних засобів зазнає принципівих змін. Вказані зміни переважно направлені на подолання дискримінаційного підходу до застосування ставок акцизного податку на транспортні засоби шляхом збалансування фіскальної та стимулюючої функції податків.

Вивчаючи становлення та розвиток акцизного оподаткування транспортних засобів в Україні можна зробити висновок, що у вітчизняному акцизному законодавстві до 2018 року домінувала фіскальна функція оподаткування транспортних засобів, яка полягає у розширенні об'єктів та бази оподаткування. Натомість останні зміни акцизного законодавства, насамперед, направлені на подолання дисбалансу у встановлених ставках акцизного податку у залежності від об'єму циліндрів двигуна транспортних засобів і їх віку, зменшення вартості нових автомобілів, стимулювання споживачів до придбання більш нових транспортних засобів та створення умов для зацікавлення населення щодо подання до митного оформлення раніше ввезених на митну територію України автомобілів з іноземною реєстрацією [382].

До набрання чинності ПК України на території держави діяв податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Механізм справляння вказаного податку регулювався Законом України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [383]. Метою адміністрування даного податку було фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах. Тобто, за своєю суттю вказаний податок містив у собі усі ознаки загальнодержавного збору. Платниками даного податку виступали підприємства, установи та організації, які були юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які

мали зареєстровані в Україні, згідно з чинним законодавством, власні транспортні засоби. Об'єктами оподаткування були: трактори (колісні), крім гусеничних; сідельні тягачі; автомобілі, призначені для перевезення не менше 10 осіб, включаючи водія; автомобілі легкові; автомобілі вантажні; автомобілі спеціального призначення, крім тих, що використовуються для перевезення пасажирів і вантажів (крім автомобілів спеціального призначення швидкої допомоги та пожежних); мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з установленим двигуном, крім тих, що мають об'єм циліндра двигуна до 50 куб. см; яхти та судна парусні з допоміжним двигуном або без нього (крім спортивних); човни моторні і катери, крім човнів з підвісним двигуном (крім спортивних); інші човни (крім спортивних).

Отже, податок сплачувався юридичними і фізичними (в тому числі іноземними) особами, які мали бути зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством і власні транспортні засоби і ці засоби є об'єктами оподаткування. Податок з власників наземних транспортних засобів сплачувався за місцезнаходженням юридичних осіб і місцем проживання фізичних осіб на спеціальні рахунки територіальних дорожніх фондів республіканського бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів та бюджету міста Севастополя. Окрім того, вказаним законом був визначений вичерпаний перелік юридичних та фізичних осіб, які звільнялись від сплати податку з власників транспортних засобів на 100% або 50%, але тільки щодо окремих транспортних засобів. Вказаний податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів нараховувався та сплачувався: фізичними особами - перед реєстрацією, перереєстрацією транспортних засобів, а також перед технічним оглядом транспортних засобів щорічно або один раз за два роки, але не пізніше першого півріччя року, в якому провадиться технічний огляд; юридичними особами - щоквартально рівними частинами до 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

З прийняттям ПК України податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів було скасовано та введено у дію збір за

першу реєстрацію транспортних засобів. Зазначений збір сплачувався одноразово, як юридичними так і фізичними особами, безпосередньо перед першою реєстрацією транспортних засобів на території України. Встановлений перелік транспортних засобів включав наземні транспортні засоби, водні та повітряні судна.

Як слушно зауважує А. Овчаренко [384, с. 143-147] одноразове обмеження обов'язку сплати зазначеного податку під час першої реєстрації транспортних засобів перетворило вказаний платіж на збір за першу реєстрацію транспортного засобу. А у зв'язку з тим, що однією з ознак податку є періодичність, яка передбачає його сплату протягом всього періоду перебування об'єкта оподаткування у власності платника податку, до 2015 р. запроваджено не було. У період 2010-2014 років окремого податку, який би систематично сплачувався власниками транспортних засобів не було. На наш погляд позитивною рисою вказаного податку являлось врахування екологічної складової під час розрахунку бази оподаткування транспортних засобів.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [385] з 1 січня 2015 року було скасовано збір за першу реєстрацію транспортного засобу і введено в дію статтю 267 ПК України «Транспортний податок». Платниками транспортного податку стали визначені фізичні (у тому числі нерезиденти) та юридичні особи, власники зареєстрованих в Україні, згідно з чинним законодавством, легкових автомобілів. Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, які використовувались до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. Розмір ставки податку встановлено із розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Аналізуючи правовий механізм справляння акцизного податку, що запроваджений Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [385]

вітчизняні науковці акцентували на великій кількості недоліків та проблемах його застосування.

Так, С. Березовська [386] наголошувала що суть акцизного податку запровадженого Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [376] не відповідає його назві оскільки податок називається «транспортний» і сплачується тільки за володіння легковим автомобілем, а не іншими видами транспорту. Крім того, об'єкт, база, ставка та порядок обчислення терміни сплати мають визначатися органами місцевого самоврядування, оскільки законодавцем вказаний податок було віднесено до місцевих.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [387] внесено зміни до ПК України, що торкнулися визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів. Критерієм для визначення об'єкта оподаткування таких транспортних засобів запроваджено їх вік, але не старше 5 років включно та середньоринкову вартість, яка напряду залежить від встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року розміру мінімальної заробітної плати. Таким чином, спосіб обчислення об'єкту оподаткування автомобіля виходячи із обсягу циліндрів двигуна, змінено на вартісний, який враховує середньоринкову вартість такого транспортного засобу.

На думку А. Овчаренка [384, с. 143-147], даний підхід до оподаткування транспортних засобів призвів до звуження об'єкту цього податку лише до певного кола легкових автомобілів, а бази оподаткування до самого автомобіля, що порушує основні засади податкового законодавства України і не відповідає загальноєвропейським тенденціям оподаткування транспортних засобів.

Крім того, вказаний підхід до визначення об'єкта оподаткування таких транспортних засобів із урахуванням віку транспортних засобів привів до різкого збільшення ставок акцизного податку на автомобілі що використовувались понад 5 років до 20 разів у порівнянні із такими ставками на нові транспортні засоби. Наявність дискримінаційного підходу у податковому законодавстві України

протягом 2015-2018 років до визначення бази акцизного податку на транспортні засоби, недосконалість деяких норм діючого митного законодавства призвели до масового ввезення та експлуатації громадянами України на митній території України транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

Необхідно зазначити, що прийнятий Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» [388] спрямований на забезпечення доступності транспортних засобів для широких верств населення України шляхом запровадження нової системи оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів, а також створення правових та економічних умов для реєстрації раніше ввезених на митну територію України автомобілів з іноземною реєстрацією. За час дії понижуючого коефіцієнту 0,5 протягом перших 90 днів дії зазначеного Закону було оформлено 219 254 легкових автомобілів, з яких 140 тисяч — ті, які були тимчасово ввезені з 1 січня 2015 року. По закінченню дії понижуючого коефіцієнту темп імпорту вживаних автомобілів суттєво знизився: з 23 лютого 2019 року по 21 березня 2020 року було оформлено лише 50000 легкових авто, що були у використанні [389] .

На сьогодні, відповідно до ст. 215 ПК України [42, ст. 215], до переліку підакцизних товарів, належить також автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів. При цьому, автомобілем легковим є «автомобіль, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння не більше ніж дев'ять з місцем водія включно» [390]. Мотоциклом є «двоколісний механічний транспортний засіб з боковим причепом або без нього, що має двигун з робочим об'ємом 50 куб. см і більше. До мотоциклів прирівнюються моторолери, мотоколяски, триколісні та інші механічні транспортні засоби, дозволена максимальна маса яких не перевищує 400 кг» [391]. Кузови, що використовувалися для транспортних засобів, визначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД – це кузови, які вже були встановлені на транспортних засобах

або з моменту виготовлення яких минуло більше одного року (п. 14.1.96 ст. 14 ПКУ) [42, ст. 14]. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт» [390] причіпом є транспортний засіб без власного джерела енергії, пристосований для буксирування автомобілем; напівпричіп – це причіп, вісь (осі) якого розміщено позаду центра мас транспортного засобу (за умови рівномірного завантаження) і який обладнано зчпним пристроєм, що забезпечує передачу горизонтальних і вертикальних зусиль на інший транспортний засіб, що виконує функції тягача.

Відповідно до ст. 212 ПК України [42, ст. 212] платниками податку є: «особа, постійне представництво, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини; особа - суб'єкт господарювання, постійне представництво, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України; особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку; особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу; особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог; особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов; особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок».

Об'єктами оподаткування є операції з: «реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу; ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави; реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством, відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу; переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль» [42].

Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування:

1) реалізації легкових автомобілів для осіб з інвалідністю, у тому числі дітей з інвалідністю, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога та для потреб центральних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сферах цивільного захисту, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів;

2) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав та для особистого використання членами дипломатичних представництв

іноземних держав, консульських установ іноземних держав виходячи з принципу взаємності стосовно кожної окремої держави.

У разі реалізації на митній території України підакцизних товарів (продукції), що були ввезені із звільненням від оподаткування відповідно до норм цього підпункту, податок сплачується особами, що реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження такі підакцизні товари (продукцію), не пізніше дати такої реалізації одночасно із сплатою податку на додану вартість за ставками, що діяли на момент подання митної декларації при ввезенні підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави. У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання. У разі коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов'язання зі сплати податку на додану вартість;

4) безоплатної передачі для знищення підакцизних товарів (продукції), конфіскованих за рішенням суду та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

5) ввезення на митну територію України та реалізація на митній території України кузовів до автомобілів легкових, за умови подальшого виготовлення з них автомобілів, зазначених у товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД [42].

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках [42, ст. 214].

Н. Южаніна зауважує: «Чинна система ставок акцизного податку — це частина комплексу захисних заходів, спрямованих на підтримку вітчизняного автовиробника. Однак, автовиробники цим захистом не скористалися. Будучи захищеними від імпорту уживаних авто, ними не було вжито жодних заходів щодо інвестування в нові розробки і модернізацію» [392, с. 97].

Аналізуючи співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених транспортних засобів (без урахування велосипедів, мотоциклів та кузовів) протягом 2007-2020 р.р. за даними Державної казначейської служби України [1] ми можемо стверджувати про зростання та переважання надходжень саме від імпортованих транспортних засобів (Додаток І), а саме:

у 2007 році надходження від акцизного збору із вироблених на території України транспортних засобів – 84,76 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 213,65 млн грн;

у 2008 році надходження від акцизного збору із вироблених на території України транспортних засобів – 127,54 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 398,05 млн грн;

у 2009 році надходження від акцизного збору із вироблених на території України транспортних засобів – 86,66 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 302,18 млн грн;

у 2010 році надходження від акцизного збору із вироблених на території України транспортних засобів – 77,05 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 609,79 млн грн;

у 2011 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 103,69 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 947,76 млн грн;

у 2012 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 84,57 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 1131,75 млн грн;

у 2013 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 67,22 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 1095,39 млн грн;

у 2014 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 69,48 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 834,72 млн грн;

у 2015 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 24,66 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 2456,90 млн грн;

у 2016 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 43,64 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 2652,29 млн грн;

у 2017 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 70,58 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 3586,75 млн грн;

у 2018 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 90,46 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 3989,86 млн грн;

у 2019 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 137,24 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 11 894,12 млн грн;

у 2020 році надходження від акцизного податку із вироблених на території України транспортних засобів – 74,27 млн грн, від імпортованих транспортних засобів – 10 990,00 млн грн [1].

Законодавством визначено, що «датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення

або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках. Датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення переобладнання вантажного транспортного засобу, який відповідає товарній позиції 8704 згідно з УКТ ЗЕД, у легковий автомобіль, який відповідає товарній позиції 8703 згідно з УКТ ЗЕД, є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху. У цьому випадку акцизний податок сплачується власником такого транспортного засобу не пізніше дати подання документів до органу, що здійснює державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації такого транспортного засобу» [42].

Стаття 218 ПК України [42, ст. 218] визначає порядок обчислення податку з товарів, які ввозяться на митну територію України. Зокрема, «суми податку з товарів (продукції), які ввозяться на митну територію України, що підлягають сплаті, визначаються платниками податку самостійно, виходячи з об'єктів оподаткування, бази оподаткування та ставок цього податку. Податок із підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, обчислюється у національній валюті за курсом валюти, визначеним відповідно до статті 39¹ цього Кодексу». [42, ст. 218]

Стаття 222 ПК України [42, ст. 222] визначає порядок і строки сплати податку. Так, «податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) сплачується платниками податку до або в день подання митної декларації. Платники акцизного податку при зверненні до органів, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації переобладнаного вантажного транспортного засобу у легковий автомобіль зобов'язані пред'явити квитанції або платіжні доручення про сплату податку з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення» [42, ст. 222].

Стаття 223 ПК України [42, ст. 223] визначає умови складення та подання декларації з акцизного податку. Так, базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Контроль за правильністю обчислення і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що виробляються на території України, здійснюється контролюючими органами. Контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податку з підакцизних товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, під час митного оформлення здійснюється контролюючими органами [42, ст. 224]

Протягом останніх років ми спостерігаємо значне збільшення кількості порушень громадянами, які використовують в Україні транспортні засоби з іноземною реєстрацією як для власних особистих потреб, так і для регулярного переміщення через митний кордон України товарів в комерційних цілях.

Як зауважує О. Комаров [393, с. 84], різні схеми ухилення від оподаткування митними платежами при ввезенні транспортних засобів з іноземною реєстрацією успішно функціонують вже кілька років поспіль. Так, однією з найпоширеніших та відносно легальних схем є тимчасове ввезення транспортних засобів особистого користування з метою транзиту. Інша схема, пов'язана з тимчасовим ввезенням транспортних засобів громадянами-нерезидентами строком до одного року. Так, однією із варіацій цієї схеми є тимчасове ввезення таких транспортних засобів особами з подвійним громадянством, коли фактично резидентом неправомірно використовується правовий режим нерезидента та відповідний порядок ввезення. Водночас іншими схемами використання режиму тимчасового ввезення транспортних засобів з неправомірним звільненням чи фактично ухиленням від оподаткування є їх ввезення строком до одного року нерезидентом без надання зобов'язання про зворотне вивезення з подальшою їх передачею на підставі довіреності у користування громадянину-резиденту або тимчасове ввезення безпосередньо резидентом як співвласником/працівником резидента країни-вивезення на підставі трудового договору та довіреності тощо [393, с. 85].

Законом України «Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів» від 31 травня 2016 № 1389-VIII

[394] запроваджено пільгові ставки акцизного збору для автомобілів, що були вперше ввезені на митну територію України, а також заборонялося відчужувати їх упродовж року. Головною метою ухвалення зазначеного Закону було стимулювання розвитку ринку автотранспортних засобів в Україні, а також збільшення надходжень до державного бюджету за рахунок детінізації автомобільної галузі. Особливу увагу треба звернути на стрімке зростання кількості вживаних імпортованих авто з 2016 року. Відбулися суттєві структурні зрушення у вживаних імпортованих авто, а саме суттєво зросла частка автомобілів віком понад 5 років. Така тенденція свідчить, з одного боку, про компенсацію низької купівельної спроможності населення шляхом купівлі більш доступних старих вживаних авто. А з іншого – може трактуватися як негативний фактор в плані впливу на екологію, тому що двигуни в авто віком понад 5 років не відповідають сучасним екологічним вимогам, а їх масове ввезення в Україну призводить до зростання викидів шкідливих речовин у довкілля. Тому відносно позитивний з економічної точки зору факт поживлення авторинку є одночасно приводом для занепокоєння щодо довгострокового добробуту населення через погіршення екології, а отже і умов життя [395, с. 7].

В 2018 році було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» від 08.11.2018 р. № 2611-VIII [396], метою якого стало запровадження нової моделі оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів, зменшення вартості нових транспортних засобів, створення правових та економічних умов для реєстрації раніше ввезених на митну територію України автомобілів на іноземній реєстрації, та як наслідок зниження рівня соціальної напруги щодо цього питання. На думку законотворців, діючі ставки акцизного податку в Україні для легкових транспортних засобів були встановлені не рівномірно. Вказаний дискримінаційний підхід посилювався встановленням підвищених ставок для легкових транспортних засобів, що використовувалися до 5 років, які у 7-20 разів більше за нові, а для легкових транспортних засобів, що використовувалися понад 5 років у 10-28 разів більше за нові. Для часткового

усунення такого дискримінаційного впливу Законом України №1389 з 1 серпня 2016 року до 31 грудня 2018 року ставки акцизного податку для легкових транспортних засобів, вироблених з 1 січня 2010 року, які відповідають ЄВРО – 5, встановлені, як для нових автомобілів [396].

Тільки за 2017 рік в Україну було ввезено 70908 легкових транспортних засобів, що використовувалися, вироблених з 1 січня 2010 року, сума сплачених митних платежів за які склала 5,377 млрд. гривень. Запровадження цих норм не вплинуло на сегмент нових легкових автомобілів, яких у 2017 році було ввезено в Україну 80628 одиниць (на 28% більше показника 2016 року), сума сплачених митних платежів за які склала 15,790 млрд. гривень [396].

Саме недосконалість окремих норм діючого податкового та митного законодавства, а також порушення контролю щодо ввезення громадянами в митному режимі тимчасового ввезення/транзиту транспортних засобів особистого користування та використання таких транспортних засобів на митній території України, зумовили масове ввезення та експлуатацію транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

Метою врегулювання питання щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України, забезпечення дієвого контролю за переміщенням, цільовим використанням транспортних засобів, поміщених в митний режим транзиту чи тимчасового ввезення, посилення відповідальності громадян за порушення митних правил стало прийняття Закону України «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України» від 22.05.2019 № 2612-VIII [397].

На сьогодні ВРУ розглядається проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов на авторинку» від 12.09.2019 № 2132 [398], яким пропонується видалення з переліку підакцизних товарів транспортних засобів та кузовів до них (УКТ ЗЕД 8702, 8703, 8704, 8707, 8711, 8716). На думку авторів законопроекту акцизний податок на транспортні засоби є необґрунтованим, а також не виконав, не виконує та жодним

чином не може виконати покладені на нього функції. Акцизний податок на транспортні засоби завдає істотної шкоди суспільству та економіці, порушуючи основні засади податкового законодавства України, спонукає до політичних маніпуляцій та корупції. Внаслідок реалізації цієї законодавчої ініціативи в Україні відбудеться оновлення автопарку, що призведе до підвищення безпеки громадян у випадку дорожно-транспортних пригод, збільшення надходжень до бюджету за рахунок збільшення кількості розмитнених транспортних засобів, зменшення використання різноманітних тіньових схем у сфері користування автомобілями.

Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощення умов ввезення на митну територію України транспортних засобів та приведення умов оподаткування до загального режиму акцизних зборів Європейського Союзу» від 29.10.2019 № 2342 [399] також пропонується спрощення умов ввезення транспортних засобів на митну територію України та зниження ставок акцизного податку. Зокрема, пропонується тимчасово, протягом 180 календарних днів з дня набрання чинності законопроекту як Закону, не враховувати віковий коефіцієнт при визначенні за формулою ставки акцизного податку для транспортних засобів, автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів; призупинити дію норми (абз. 3 підп. 215.3.5¹ ст. 215) що передбачає застосування коефіцієнтів до ставок акцизного податку: для транспортних засобів, що використовувалися з 5 до 8 років - коефіцієнту 40; для автомобілів, що використовувалися понад 8 років - коефіцієнту 50.

Водночас, з метою спрощення митних процедур оформлення та реєстрації в Україні: щодо легкових транспортних засобів – тимчасово (протягом 180 календарних днів з дня набрання чинності Закону) призупиняється дія статей 2, 2-1 та 3 Закону України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів» [399]; щодо транспортних засобів спеціального призначення або тих, що використовувалися понад 30 років чи належать до предметів колекціонування або антикваріату –

скасовується вимога щодо відповідності екологічним нормам відповідно до статті 2 Закону України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів» [400]. Також законопроектом пропонується виключити транспортні засоби з переліку підакцизних товарів з 2021 року з 1 січня 2021 року, в рамках виконання Угоди про асоціацію (стаття 353 Угоди та Додаток XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво»), виключення з переліку підакцизних товарів «автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів, транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, транспортних засобів для перевезення вантажів».

Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів» від 30.09.2020 № 4172 [401] пропонується видалення з переліку підакцизних товарів транспортних засобів та кузовів до них (УКТ ЗЕД 8702, 8703, 8704).

Вважаємо [402], що акцизне оподаткування транспортних засобів на сучасному етапі не сприяє розвитку вітчизняного автовиробництва та призводить до податкової дискримінації, перешкоджає зростанню авторинку та адаптації до світових стандартів. Ставки акцизного податку на транспортні засоби є такими, що суперечать принципу соціальної справедливості, за яким дешевші транспортні засоби потрібно оподатковувати нижчими податками, ніж ті, які є дорожчими. Оскільки, дешевші автомобілі купують громадяни із низькою платоспроможністю, то оподаткування таких громадян акцизним податком із надмірними ставками, що в більшості випадків перевищує вартість автомобіля в декілька разів, є податковою дискримінацією та порушенням п. 4.1.6 ст. 4 ПК України.

Відміна акцизного оподаткування транспортних засобів сприятиме скасуванню податкової дискримінації та зменшенню надмірного й необґрунтованого податкового навантаження на громадян України; формуванню цивілізованого ринку автомобілів в Україні; збільшенню надходжень до бюджету

за рахунок збільшення кількості розмитнених транспортних засобів, зменшенню використання різноманітних тінювих схем у сфері користування автомобілями; приведенню національного законодавства у відповідність загальноприйнятого у світовій практиці, з урахуванням усіх об'єктивних чинників та усуненням корупційних ризиків.

3.6. Оподаткування акцизним податком електричної енергії

Як зауважує О. Пурденко [403, с. 88] створення сприятливих економічних умов функціонування галузі електроенергетики може бути досягнуте, зокрема, й за допомогою впровадження відповідних інструментаріїв з боку податків.

Після набуття чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [385] до ст. ст. 212-215 ПК України було внесено зміни, якими передбачено розширення групи підакцизних товарів за рахунок включення до неї електричної енергії, а також врегулювання питання оподаткування зазначеного товару акцизним податком. Крім того, з прийняттям цього Закону було усунуто невідповідність норм ПК України та Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 у частині скасування цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, що вироблена кваліфікованими когенераційними установками на оподаткування її акцизним податком, що дозволило спростити систему оподаткування України шляхом зменшення кількості обов'язкових зборів.

Відповідно до Закону України «Про ринок електричної енергії» [404] електричною енергією є енергія, що виробляється на об'єктах електроенергетики і є товаром, призначеним для купівлі-продажу.

Необхідно зазначити, що прийняття змін до ПК України у частині розширення групи підакцизних товарів за рахунок електроенергії обумовлено Угодою про асоціацію між Україною [154]. Так, відповідно до додатку до вказаної Угоди XXVII-B «Зобов'язання України щодо наближення в енергетичному

секторі», Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до наведеного нижче законодавства ЄС у визначені терміни. Зокрема, Україна зобов'язалася імплементувати в рамках Договору про заснування Енергетичного Співтовариства наступні Положення *acquis* ЄС: Директиву Європейського Парламенту і Ради 2009/72/ЄС від 13 липня 2009 року щодо спільних правил для внутрішнього ринку електроенергії та про скасування Директиви 2003/54/ЄС [405]; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 від 13 липня 2009 року про умови доступу до мережі для транскордонних перетоків електроенергії та про скасування Регламенту (ЄС) № 1228/2003 [406]; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 1227/2011 від 25 жовтня 2011 року про доброчесність та прозорість на гуртовому ринку електроенергії [407]; Директиву Європейського Парламенту і Ради 2005/89/ЄС від 18 січня 2006 року щодо заходів забезпечення надійності постачання електроенергії та інвестування в інфраструктуру [408]; Регламент Комісії (ЄС) № 838/2010 від 23 вересня 2010 року про настанови, що стосуються механізму компенсації операторам систем транскордонних передач електроенергії та спільного нормативного підходу до плати за передачу електроенергії [409]; Регламент Комісії (ЄС) № 543/2013 від 14 червня 2013 року про надання та оприлюднення даних на ринках електроенергії та про внесення змін і доповнень до додатка I до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 [410]; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1388 від 17 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу приєднання електроустановок до мереж [411]; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/631 від 14 квітня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання генераторів до мережі [412]; Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1447 від 26 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання до мережі систем постійного струму високої напруги і приєднаних на постійному струмі модулів енергоцентру [413]; Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2016/1952 від 26 жовтня 2016 року про європейську статистику цін на природний газ та електроенергію та про скасування Директиви 2008/92/ЄС [414].

Як зауважує Я. Петраков [415, с. 50], необхідність гармонізації енергетичних акцизів України із законодавством ЄС обумовлене низкою обставин: 1) потребою України в запровадженні мінімальних ставок енергетичних податків за оподаткування структурою ЄС (так званого *tax minima*), які наразі в кілька разів перевищують існуючі ставки акцизного податку на енергопродукти в Україні; 2) регулярною ревізією податкових пільг, обумовленою високим рівнем податкового шахрайства та консолідацією публічних фінансів; 3) пошуком ефективних інструментів таргетування поведінки платників податків у напрямках збереження довкілля та енергоресурсів, підвищення енергоефективності.

У країнах ЄС акцизним податком оподатковуються електрична енергія та природний газ. Правову основу у вищевказаній сфері, становить Директива Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування продуктів енергії та електроенергії, яка встановлює мінімальні рівні оподаткування акцизним податком зазначених товарів, передбачає умови застосування пільгових ставок у залежності від напрямів їх використання, диференціацію оподаткування для продуктів енергії та електроенергії, які використовуються у комерційних та некомерційних цілях. Одночасно Директива визначає енергетичні продукти та електроенергію, щодо яких вона не застосовується. Це, зокрема, стосується наступного використання продуктів енергетики та електроенергії: продукти енергії, що використовується для цілей, окрім моторного палива або опалювального палива; подвійне використання продуктів енергії (продукт енергії має подвійне використання, якщо він використовується як опалювальне паливо так для інших цілей, окрім як моторне паливо та нагрівальне паливо. Використання продуктів енергії для хімічного відновлення, і в електролітичних та металургійних процесах вважатиметься подвійним використанням); електроенергія, що в основному використовується для хімічного відновлення і в електролітичних та металургійних процесах; електроенергія, якщо вона нараховує більше 50% вартості продукту [416].

Як зауважує Т. Кошук [417, с. 52], ст. 15 вказаної Директиви передбачено можливість оподаткування акцизним податком за зниженими (пільговими)

ставками енергетичних продуктів та електроенергії у рамках проектів, спрямованих на енергозбереження, розробки екологічно безпечних технологій, виробництво палива з відновлюваних джерел, електроенергії та в окремих випадках звільнення від оподаткування вказаним податком.

На даний час в Україні електроенергія (код УКТ ЗЕД 2716000000) оподатковується за адвалорною ставкою у розмірі 3,2 відсотка (без урахування ПДВ), у свою чергу відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС мінімальна ставка визначена в євро за МВт/год і становить 1. У ПК України не передбачено диференціацію ставок акцизного податку на електроенергію у залежності від напрямів використання. У свою чергу, операції з реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та з відновлюваних джерел енергії відповідно до вимог статті 213 ПК України акцизним податком не оподатковуються.

Крім того, з 01.07.2019 р. на визначення кола платників сплати акцизного податку на електроенергію впливають норми Закону України «Про ринок електричної енергії» [404]. Так, відповідно до статті 66 вказаного Закону з 1 липня 2019 року, купівлю-продаж електричної енергії за двосторонніми договорами здійснюватимуть виробники, електропостачальники, оператор системи передачі, оператори систем розподілу, трейдери, гарантований покупець та споживачі.

Відповідно до статті 212 ПК України платниками акцизного податку з електричної енергії є: особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини; особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України; оптовий постачальник електричної енергії; виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії [42, ст. 212].

Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність з виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії та/або з постачання електричної енергії, крім платників, зазначених у ПК України.

Необхідно зазначити, що платники акцизного податку (крім імпортерів підакцизних товарів, зазначених у ст. 215 ПК України) подають до контролюючого органу за місцем реєстрації декларацію з акцизного податку, не пізніше 20 числа кожного місяця наступного звітного періоду та за формою у порядку, встановленому ст. 46 ПК України. Форма, порядок заповнення та подання декларації акцизного податку (далі - Декларація), затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №14 [418]. У Декларації заповнюються лише відповідний розділ і додатки до Декларації, які відповідають виду господарської діяльності платника та виду підакцизних товарів (продукції).

Якщо платник є одночасно платником акцизного податку за різними видами господарської діяльності згідно зі ст. 212 ПК України, він подає одну Декларацію з відповідними розділами та додатками до неї. При цьому, що платники, які здійснюють операції з реалізації електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками або з відновлювальних джерел енергії і мають відповідні ліцензії на здійснення таких операцій, зобов'язані за кожний встановлений ПК України звітний період подавати податкові декларації з акцизного податку незалежно від того, здійснювали вони господарську діяльність у звітному періоді чи ні.

Відповідно до п. 213.1. ст. 213 ПК України [42, ст. 213] об'єктами оподаткування є операції з реалізації виробленої в Україні електричної енергії; операції з оптового постачання електричної енергії. При цьому, не підлягають оподаткуванню операції з підакцизними товарами, а саме: реалізації електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії. Відновлювальними джерелами енергії – є джерела вітрової, сонячної, геотермальної енергії, енергії хвиль та припливів, гідроенергії, енергії біомаси, газу з органічних відходів, газу каналізаційно-очисних станцій, біогазів (підп. 14.1.29 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [42, ст. 14].

Базою оподаткування у разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок є вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість з урахуванням розміру ставки. Відповідно до п. 215.3.9. ПК України на електричну енергію (код товару згідно з УКТ ЗЕД 2716 00 00 00) становить 3,2% ставка. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії [42, ст. 216].

Відповідно до вимог статті 8 Закону України «Про ринок електричної енергії» [404] господарська діяльність, що пов'язана із виробництвом, передачею, розподілом, постачанням електричної енергії, у тому числі споживачу, а також трейдерська діяльність, здійснення функцій оператора ринку та гарантованого покупця провадиться на ринку електричної енергії за умови отримання відповідної ліцензії.

На думку О. Пурденко [403, ст. 380] включення до переліку підакцизної продукції електроенергії, формується відповідно до визначених цілей, а саме - обмежувачий вплив на обсяг споживання та стимулювання не лише ефективності виробництва, а й до впровадження і розробки енергозберігаючих технологій та використання альтернативних джерел енергії.

На думку Т. Кошук [417, с. 380], в умовах економічної нестабільності потрібно відтермінувати підвищення вітчизняних ставок акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії до рівня мінімальних ставок у ЄС, а також відмовитися від адвалорної ставки акцизу щодо електроенергії. Те саме стосується розширення переліку «гармонізованих» підакцизних товарів цієї категорії. Згодом необхідно буде також розглянути можливості застосування в Україні диференційованих ставок оподаткування акцизами енергопродуктів та електроенергії залежно від напрямів їх використання, як передбачено Директивою Ради 2003/96/ЄС.

М. Казацька зазначає про те, що недостатньо використовується регуляційний потенціал акцизного податку в Україні у сфері оподаткування палива, енергоносіїв та електроенергії. Водночас, на думку вченої, європейський

досвід оподаткування зазначених продуктів свідчить про широке застосування акцизного податку для розв'язання екологічних завдань, зокрема для заохочення використання альтернативних видів енергії та зменшення емісії парникового газу [419, с. 216].

Для прикладу, Директивою 2003/96/ЄС [420] надається право державам-членам застосовувати під фінансовим контролем, серед іншого, повне або часткове звільнення або скорочення рівня оподаткування для: а) оподаткованої продукції, що використовується під фінансовим контролем у сфері експериментальних проектів з технологічної розробки більш екологічно-сприятливих виробів або у сфері пального з поновлюваних ресурсів; б) електроенергії: сонячного, вітрового, хвильового, припливного або геотермального походження; гідравлічного походження, виробленої в гідроелектричних установках; виробленої з біомаси або з продукції, що вироблена з біомаси; виробленої з метану, що виділяється з покинутих вугільних шахт; виробленої з паливних елементів.

В нашій державі застосування пільгових ставок або звільнення від оподаткування для енергоносіїв та електроенергії залежно від вищевказаних напрямів їх використання або походження не є передбаченим. Вважаємо за доцільне зміну вектора правового регулювання оподаткування електроенергії та палива з фіскального на регулюючий для розв'язання екологічних завдань – шляхом запровадження пільгових ставок акцизного податку для певних видів енергоносіїв та електроенергії.

Основною відмінністю оподаткування електроенергії в Україні від країн ЄС є закріплення у національному податковому законодавстві адвалорних ставок на вказаний товар. На нашу думку застосування адвалорних ставок оподаткування електроенергії порушує принцип соціальної справедливості оподаткування (хто більше споживає, той більше платить) і створює можливість ухилення від сплати акцизного податку при здійсненні імпорتنих операцій з електроенергією шляхом маніпулювання митної вартістю вказаного товару. Також, застосування адвалорних ставок податку на електроенергію опосередковано спонукає

виробників збільшувати собівартість виробництва енергії, але не збільшення обсягів генерації. Зазначене, у кінцевому результаті позначається на зростанні сум витрат кінцевих споживачів як електроенергії так і інших товарів у виробництві яких використовується електроенергія.

Виходячи з наведеного, пропонуємо [421, с. 12] створити робочу групу з числа фахівців профільних міністерств для розробки, узгоджених з усіма зацікавленими сторонами пропозицій, направлених для вирішення встановлених проблемних питань у частині оподаткування електроенергії акцизним податком з метою встановлення оптимальної ставки оподаткування акцизним податком електроенергії виходячи із специфіки окремих галузей народного господарства і пріоритетності їх розвитку.

Необхідним кроком реформування акцизного оподаткування на сучасному етапі є запозичення позитивного досвіду країн ЄС щодо оподаткування електроенергії акцизним податком за специфічними ставками в євро за МВт/год. і диференціації залежності від способу використання. Директивою Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 [121] врегульовано розміри мінімальних ставок акцизного збору на електроенергію. Країни учасники вільні застосувати ставки акцизу на електроенергію вище за вказані у Директиві мінімуми, відповідно до власних національних потреб. Так, відповідно до Директиви мінімальні ставки акцизного збору на електроенергію для комерційних потреб складають від 0,5 євро і для не комерційних потреб 1 євро за МВт/год.

Аналізуючи особливості акцизного оподаткування електроенергії у країнах ЄС, можна дійти висновку, що на відміну від України поряд із фіскальною функцією максимально застосовано регуляторну функцію податку. Так, в Німеччині, Данії, Чехії, Румунії, Сербії, Словачії, Фінляндії і Іспанії встановлені диференційовані ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання (підприємства сільськогосподарської, лісогосподарської галузі, а також сфери залізничного та громадського транспорту). Таким чином, регулюючи розміри ставок акцизного збору, держави здійснюють регулювання економічного розвитку пріоритетних галузей економіки. Також, податкове законодавство в

деяких країнах ЄС встановлює диференційні ставки акцизів на електроенергію у залежності від обсягів споживання та напруги. Наприклад, у Нідерландах, з метою стимулювання розвитку енергоємних галузей промисловості, встановлені ставки акцизного збору залежать від обсягів споживання, а саме: в діапазоні споживання від 0 до 10 000 КВт/год оподатковується за ставкою 117,53 Євро за МВт/год., у діапазоні більше 50 000 до 10 000 000 КВт/год оподатковується за ставкою 81,17 Євро за МВт/год. і від 10 000 000 КВт/год оподатковується за ставкою 0,88 Євро за МВт/год. У Словаччині з метою стимулювання підприємств хімічної і металургічної промисловості до використання у процесі виробництва продукції електроенергії виробленої з відновлюваних джерел, електроенергії обсягом понад 50%, встановлено нульову ставку акцизного збору на електроенергію [421].

Як зазначає Я. Петраков [415, с. 51], енергетичні акцизи в розвинених країнах мають чітко виражену регулюючу функцію, у той час як їх фіскальна роль знижується через скорочення бази оподаткування – споживання енергопродуктів через підвищення енергоефективності. Натомість в Україні енергетичні акцизи є одним з найважливіших джерел формування державного бюджету, а підвищення їх ставок істотно впливає на динаміку ціноутворення енергоємних продуктів, конкурентоспроможність окремих галузей економіки (металургії, хімічної та нафтохімічної промисловості), відносної конкурентоспроможності секторів енергетики (вугільного, відновлюваних джерел енергії, атомної та теплової енергетики).

В контексті викладеного вважаємо, що відсутність у ПК України диференційованих ставок акцизного податку на електроенергію обмежує роль вказаного податку суто на фіскальній функції, який за своєю сутністю має значний регулюючий і соціальний потенціал. Саме регуляторний вплив акцизного оподаткування виражається через диференціацію ставок акцизного податку та надання пільг суб'єктам господарювання під час його нарахування та сплати. Вважаємо, що диференціація ставок акцизного податку дасть змогу, через цінові механізми, здійснювати вплив держави на обсяги виробництва підакцизних

товарів та обсяги і напрями їх споживання. Під час визначення розміру ставок акцизного податку та їх диференціації необхідним є урахування можливостей та обсягів споживання конкретного товару певними галузями промисловості та категоріями населення і порівняння цих ставок із відповідними ставками сусідніх держав. Вважаємо за необхідне внесення змін та доповнень до ПК України, а саме: підп. 215.3.9 п. 215.3 ст. 215 ПК України викласти у редакції: «Одиниця виміру євро за МВт/год, ставка податку 0,5 євро для комерційних потреб та 1 євро для некомерційних потреб».

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано доповнити ст. 14 ПК України, виклавши у наступній редакції: «Акцизне оподаткування - законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування акцизного податку, визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів та суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету».

Для удосконалення системи акцизного оподаткування необхідно: гармонізувати законодавчу базу відповідно до Директив Ради ЄС щодо акцизного оподаткування; удосконалити методи контролю виробництва та обігу підакцизних товарів, а також протидію контрабанді зазначених товарів; поетапно підвищити ставки акцизного податку до досягнення ними рівня оподаткування в Європі; збільшити роль екологічного чинника в практиці акцизного оподаткування за прикладом більшості країн Європи; систематизувати та уніфікувати методологічні підходи у законодавстві щодо акцизного оподаткування.

Підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можливе за рахунок удосконалення процедур його адміністрування: підвищення розміру ставок акцизного податку; спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення

контролю над їх цільовим використанням, запровадження електронізації документообігу в процесі адміністрування акцизного податку тощо.

Напрямами удосконалення акцизного оподаткування є такі: адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС у питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології і податкових ставок; спрощення системи адміністрування шляхом запровадження електронної системи адміністрування та використання цифрових технологій маркування; розширення переліку підакцизних товарів через оподаткування товарів розкоші (ювелірні вироби, дорогі автомобілі) та бази оподаткування (оподаткування акцизним податком витрат маркетингової діяльності підприємств-виробників алкогольної продукції/тютюнових виробів); формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки національного виробника.

2. Запропоновано внести зміни до п. 14.1.4. ст. 14 ПК України в існуюче поняття акцизного податку та викласти його в наступній редакції: «Це загальнодержавний, непрямий податок, який встановлюється на окремі види товарів (продукції), визначені ПК України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість, і сплачується відповідно до норм розділу VI ПК України».

Основною метою справляння акцизного податку є наповнення дохідної частини бюджету, оскільки відносно легко запроваджується, адмініструється та контролюється. Будучи непрямим податком, акцизний податок включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість. Крім того, завдяки своєму вузькому спрямуванню (чітко визначений перелік підакцизних товарів (продукції)) акцизний податок здійснює регулюючий вплив на структуру споживання. Основними функціями акцизного податку в Україні вважаємо: фіскальну функцію, регулюючу функцію та розподільчу функцію.

Сучасний стан податкового законодавства дозволяє виділити істотні ознаки акцизного податку, а саме: загальнодержавний податок; непрямий податок;

справляється з підакцизних товарів (продукції); оподаткування високорентабельних товарів (продукції); включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість.

Проблемними аспектами функціонування акцизного податку є зростання фіскальних властивостей та зменшення регулюючого впливу цього платежу. Саме тому першочерговою необхідністю є суттєве вдосконалення правового механізму порядку нарахування і сплати акцизу шляхом посилення його регулюючих властивостей та розширення бази оподаткування. Шляхами вдосконалення правового регулювання акцизного податку вважаємо: реформування діючого податкового законодавства в Україні та гармонізація до норм і правил ЄС; забезпечення стабільності ставок акцизного податку; розширення переліку підакцизних товарів за рахунок ювелірних виробів, дорогих імпортних автомобілів та інших предметів розкоші; покращення системи маркування тютюнових виробів та алкогольної продукції; вдосконалення системи контролю за виробництвом, реалізацією й обігом підакцизних товарів (продукції); розширення прав та підвищення рівня відповідальності працівників контролюючих органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів; налагодження міжнародного співробітництва та обміну інформації у сфері акцизного оподаткування.

3. Встановлено, що перед Україною стоїть завдання гармонізації національного законодавства з нормами ЄС щодо акцизного оподаткування тютюнових виробів. Ураховуючи світові тенденції акцизного оподаткування тютюнових виробів, в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків. Підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби сприятиме реалізації фіскального потенціалу акцизного податку завдяки збільшенню надходжень до бюджету. Також збільшення цін сприятиме зменшенню попиту на тютюнові вироби. Ризики, які виникають при збільшенні ставок акцизного податку, можна нейтралізувати адміністративними методами (забезпечення ефективного контролю за виробництвом тютюнових виробів та попередження їх нелегального виробництва і контрабанди).

Запропоновано зарахування 5 % надходжень від акцизного оподаткування тютюнових виробів до бюджетів об'єднаних територіальних громад та міських бюджетів з метою фінансування закладів охорони здоров'я та інвестування програм, спрямованих на попередження та припинення шкідливої звички паління, Для цього необхідним є доповнення п. 16¹ частини першої ст. 64 Бюджетного кодексу України у редакції: «16¹) 5 відсотків акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, що зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських бюджетів».

4. Основними напрямками реформування акцизного оподаткування алкогольних напоїв в Україні визначено: поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; застосування диференційованого підходу до оподаткування алкогольних напоїв залежно від їх міцності, а також інших якісних і кількісних характеристик; оподаткування безалкогольних енергетичних напоїв, що містять кофеїн та є шкідливими для здоров'я; інвестування частини бюджетних надходжень від акцизного податку на алкогольні напої у програми, направлені на попередження та припинення алкоголізму, а також на фінансування заходів по охороні здоров'я; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача. Такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії.

5. Запровадження позитивного досвіду країн ЄС оподаткування акцизним податком пального сприятимуть подальшому регулюванню ринку нафтопродуктів в Україні, зменшенню обсягів «тіньових» операцій з паливно-мастильними матеріалами, недопущенню порушень митного та податкового законодавства під час увезення та подальшої реалізації автомобільних палив та збільшенню обсягів сплати податків від здійснення вказаної діяльності.

6. Встановлено, що акцизне оподаткування транспортних засобів на сучасному етапі не сприяє розвитку вітчизняного автовиробництва та призводить до податкової дискримінації, перешкоджає зростанню авторинку та адаптації до світових стандартів. Ставки акцизного податку на транспортні засоби є такими,

що суперечать принципу соціальної справедливості, за яким дешевші транспортні засоби потрібно оподатковувати нижчими податками, ніж ті, які є дорожчими. Оскільки, дешевші автомобілі купують громадяни із низькою платоспроможністю, то оподаткування таких громадян акцизним податком із надмірними ставками, що в більшості випадків перевищує вартість автомобіля в декілька разів, є податковою дискримінацією та порушенням п. 4.1.6 ст. 4 ПК України.

7. Встановлено, що відсутність у ПК України диференційованих ставок акцизного податку на електроенергію обмежує роль вказаного податку суто на фіскальній функції, який за своєю сутністю має значний регулюючий і соціальний потенціал. Саме регуляторний вплив акцизного оподаткування виражається через диференціацію ставок акцизного податку та надання пільг суб'єктам господарювання під час його нарахування та сплати. Вважаємо, що диференціація ставок акцизного податку дасть змогу, через цінові механізми, здійснювати вплив держави на обсяги виробництва підакцизних товарів та обсяги і напрями їх споживання. Запропоновано підп. 215.3.9 п. 215.3 ст. 215 ПК України викласти у редакції: «Одиниця виміру євро за МВт/год, ставка податку 0,5 євро для комерційних потреб та 1 євро для некомерційних потреб»

РОЗДІЛ 4

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МИТА В УКРАЇНІ

4.1. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку

Важливість мита полягає у тому, що цей податок є одним із бюджетоутворюючих у наповненні Державного бюджету України, а також ефективним засобом регулювання економіки та захисту національного товаровиробника (Додаток Й). Та попри законодавче закріплення поняття мита, його видів, порядку встановлення та справляння, все ж існують деякі прогалини. Цим підкреслюється необхідність та важливість дослідження окремих аспектів справляння мита, ознак та особливостей мита як непрямого податку та визначення деяких правових проблем застосування мита в Україні. На сьогоднішній день розгляду питань застосування мита приділяється значна увага з боку науковців та практиків, однак серед дослідників й досі залишаються дискусійними питання щодо ознак, функцій та місця мита серед інших податків.

Дійсно, у теорії фінансового права немає єдності у поглядах на правову природу мита, що справляється митницею на кордоні. Також у науковій літературі існують різні погляди вчених щодо ознак та самого визначення поняття мита. Так, існує твердження, що мито – це непрямий податок на міжнародну торгівлю і зовнішні операції, який стягують усі держави світу, що беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності [422, с. 108]. І. Янжул [423, с. 405] зазначав, що мито є «різновидом непрямих податків, що справляється з різноманітних товарів при їх переміщенні або транспортуванні». І. Капуш [424, с. 30] визначає мито як непрямий податок на зовнішню торгівлю товарами. В. Прокопенко та Д. Козлова [425, с. 55] у своїй науковій статті також зазначають, що мито є податком на зовнішню торгівлю. На думку Ю. Турянського [425, с. 153], мито – це непрямий податок на зовнішньоторговельні операції, що утримується з товарів, які перетинають митний кордон за законодавчо встановленими ставками Єдиного митного тарифу. О. Гребельник [427, с. 5] пропонує таке визначення: «Мито – це

вид державного непрямого податку, який справляється з імпорту, експорту і транзиту товарів, торговельно-промислового прибутку, майна, цінностей і предметів, що перетинають кордон у визначених державою пунктах під контролем митних служб». С. Васильчук [10, с. 5] наводить аргументи про те, що мито, яке в жодному нормативно-правовому акті безпосередньо не визначено непрямим податком, за своїм характером є непрямим податком, який належить до специфічних акцизів. Обґрунтованою вважається позиція тих учених [428], які розглядають мито як непрямий податок, що виконує як фіскальну, так і регулятивну функції. Його пряма роль інструменту ціноутворення, з одного боку, обумовлює рівень збирання податків до державного бюджету, а з іншого – мито є також вартісною категорією, включається до ціни імпортованих чи експортованих товарів. Так, О. Гребельник [429] вважає, що за ознакою непрямого характеру оподаткування (включення до ціни товару) мито близьке за природою до «внутрішніх» податків, які справляються з товарів, що ввозяться для постійного використання на митній території України, ПДВ і акцизного податку.

На противагу зазначеним поглядам Д. Гетманцев [430, с. 77] вбачає відсутність підстав для віднесення мита до непрямого податку, зазначаючи, що: «...мито, що справляється при перетині митного кордону, попри деяку схожість з непрямим оподаткуванням, є різновидом збору, що відповідає усім його істотним ознакам».

Досить цікавою є і думка І. Карамбович [431, с. 194], який зазначає, що за сучасного стану зовнішньоекономічної діяльності та за умов нормативно наданих пільг суб'єктам ЗЕД, для однієї групи – кінцевого споживача, що ввозить (експортує) для власного споживання – мито матиме всі ознаки прямого податку, для фірми-імпортера ж, що ввозить товари з комерційною метою, мито буде непрямим податком і включиться до ціни товару.

Учений М. Кучерявенко [34, с. 331] визначає мито як вид митного платежу, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни (ввозяться, вивозяться чи слідують транзитом). Такої ж позиції дотримується Н. Хімічева [432, с. 189], розглядаючи мито як платіж, пов'язаний з отриманням

конкретною особою права користування певними благами, що стосуються переміщення товарів через митний кордон.

У той же час Н. Злепко [7, с. 14] з метою чіткого відмежування мита від інших митних податків уточняє дефініцію мита «як непрямого податку на зовнішню торгівлю, що справляється з товарів, які перетинають митний кордон країни згідно із законодавчо встановленими митними тарифами». А для позначення решти митних податків він пропонує нове фінансово-економічне поняття «субститути мита», яке охоплює внутрішні податки, що справляються з імпортованими товарами та виконують функції мита. Н. Злепко [7, с. 14] також вважає, що у системі державного регулювання економіки мито посідає важливе місце як єдиний легітимний податок на зовнішню торгівлю товарами, а також як фінансовий інструмент, котрому згідно з міжнародними нормами надається прерогатива перед нетарифними важелями впливу на розвиток зовнішньоекономічної діяльності.

А. Саленков [433, с. 14] висловлює позицію про відмежування мита від податків та виділення в системі обов'язкових платежів податкового характеру блок умовних платежів, основну частину яких становитиме мито та державне мито. Відмежування мита від податків, на думку вченого, дозволить більш раціонально закріпити компетенцію органів, які здійснюють управління та контроль за повнотою і своєчасністю надходження їх у відповідні фонди; відрізнити канали перерахування коштів і основи відповідальності за порушення законодавства, яке закріплює особливості сплати подібних платежів.

Відповідно до п. 1 ст. 271 МК України [114, ст. 271] мито – це «загальнодержавний податок, встановлений ПК України та цим Кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України». На нашу думку, таке визначення поняття мита законодавцем не є досконалим, оскільки не у повну міру розкриває сутність, ознаки та особливості цього податку, саме тому потребує уточнення та внесення змін. Крім того, вбачаємо за доцільне закріплення поняття мита саме в ПК України як основному

податковому законі, який у пп. 9.1.7 статті 9 встановлює мито як загальнодержавний податок.

Наприклад, ст. 3 Кодексу Республіки Казахстан «Про митне регулювання в Республіці Казахстан» [434] мито визначене як обов'язковий платіж, що стягується митними органами у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Євразійського економічного союзу. Відповідно ст. 27 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [154], мито включає будь-яке мито або інший платіж, пов'язаний з імпортом або експортом товару, зокрема будь-який додатковий податок або додатковий платіж, пов'язаний з імпортом або експортом товару.

Виходячи з зазначеного вище, пропонуємо доповнити ст. 14 ПК України поняттям мита та викласти у наступній редакції: «Мито - загальнодержавний, обов'язковий непрямий податок на товари, що перетинають митний кордон країни та включається до ціни таких товарів (продукції), встановлений ПК України, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Відомо, що в Україні застосовуються такі види мита: ввізне мито (встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України); вивізне мито (вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України); сезонне мито (на окремі товари законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита).

Разом з тим, законодавством передбачені і особливі види мита, а саме:

1) спеціальне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [435];

2) антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [436] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що

заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;

3) компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [437] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику;

4) додатковий імпорتنний збір встановлюється законом відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року (далі - ГАТТ-1994) [438] та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу [439] у разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру з метою забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів.

Правова природа мита розглядається шляхом з'ясування змісту основних елементів мита таких, як платника, об'єкта та ставки. Відповідно до ст. 276 МК України [114, ст. 276] платниками мита є: 1) особа, яка ввозить товари на митну територію України чи вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених цим Кодексом; 2) особа, на адресу якої надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях; 3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом у разі порушення таких вимог; 4) особа, яка використовує товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з цим Кодексом, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу); 5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування

митними платежами до закінчення строку, визначеного законом; б) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно до статті 243 МК України.

Об'єктами оподаткування митом є: товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України або вивозяться за межі митної території України підприємствами; товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до розділу XII МК України, а також розділів V та VI ПК України; товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до статті 243 МК України [114].

Відповідно до ст. 280 МК України [114, ст. 280] в Україні застосовуються такі види ставок мита: адвалорна - у відсотках до встановленої бази оподаткування; специфічна - у грошовому розмірі на одиницю бази оподаткування; комбінована, що складається з адвалорної та специфічної ставок мита. При цьому законодавством визначено, що базою оподаткування митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є: для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, митна вартість товарів; для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру [114, ст. 279].

Характеризуючи загальну систему звільнення від сплати мита в Україні, Г. Давидовська [440, с. 51-54] відзначає, що чинне законодавство передбачає наступні види тарифних преференцій: а) встановлення тарифних пільг (тарифних преференцій) щодо ставок митного тарифу України у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом; б) зниження ставок ввізного мита; в) встановлення тарифних квот відповідно до законодавства України; г) тарифні пільги для ввезення товарів, які мають походження з держав, з якими укладені відповідні міжнародні договори.

Необхідно відмітити, що митне регулювання у праві ЄС, в тому числі і питань, які пов'язані з наданням митних пільг та преференцій, ґрунтується на нормах Митного кодексу ЄС, затвердженого Регламентом (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9 жовтня 2013 року [441], а також інших

вторинних актах, зокрема, Регламенту Ради (ЄС) від 16 листопада 2009 року № 1186/2009 про встановлення у Співтоваристві системи звільнень від мита [442] та деяких інших нормативно – правових актах. Відповідно до п 29 ст. 5 Митного кодексу Європейського Союзу звільнення від сплати означає звільнення від зобов'язання сплатити суму ввізного або вивізного мита, яку не було сплачено [443].

Здійснивши дослідження загальної системи звільнення від сплати мита, яке передбачене законодавством ЄС, Г. Давидовська [440, с. 51-54] зазначає, що вона складається з норм, якими регламентуються наступні групи правовідносин у цій сфері:

а) загальні підстави звільнення від сплати мита для окремих категорій осіб та випадків, якими передбачені переміщення на митну територію ЄС, тут мають на увазі власність, яка належить посадовим особам консульських та дипломатичних представництв, особам, які прирівняні до них у зв'язку з виконанням відповідних повноважень та фізичним особам у випадках, що визначені законодавством (особиста власність, товари, ввезені на митну територію ЄС з приводу весілля, особиста власність, отримана у спадщину, та інші випадки);

б) підстави для звільнення від сплати мита окремих груп товарів (засоби виробництва, продукти, обладнання, методичні, культурні та наукові матеріали; наукова апаратура та прилади тощо);

в) умови звільнення від сплати мита окремих груп товарів (риба та морепродукти, сільськогосподарська продукція тощо);

г) випадки звільнення від сплати мита товарів, які походять з певних країн;

д) випадки, які пов'язані зі звільнення від сплати ввізного мита;

е) порядок, умови та звільнення від сплати вивізного мита.

Загалом, віднесення дослідниками мита до непрямих податків пояснюється тим, що йому властиві всі основні податкові риси: його сплата має обов'язковий характер і забезпечується державним примусом; мито стягується без зустрічної відплати і тільки на підставі норми закону; надходження від мита не можуть

призначатись для фінансування конкретних державних видатків; при стягненні мита завжди має місце перехід права власності на величину митного стягнення від власника товару, що обкладається митом, до держави [444, с. 71-72].

Крім того, вважаємо, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків: включення розміру мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулюючий вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. При цьому необхідно зазначити, що сплата платником мита виникає тільки у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України. Більше того, відсутність факту переміщення товарів через митний кордон України унеможливує стягнення такого обов'язкового платежу до бюджету. Таким чином, сплата мита обумовлена вступом особи в митно-правові відносини, які виникають з приводу переміщення товарів через митний кордон України.

Характеризуючи мито, необхідно розглянути детальніше сам механізм сплати мита. Мито сплачується суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності безпосередньо у момент перетину товарів митного кордону України або під час оформлення товарів контролюючими органами. При цьому мито, як і інші непрямі податки, включається до ціни товару, збільшуючи цим самим його вартість, та сплачується за рахунок кінцевого споживача. Можливий часовий розрив між фактичною сплатою мита та його «поверненням» імпортерам. У такий спосіб відбувається відволікання на певний (часто невизначений) час оборотних коштів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

З огляду на сутність та функції мита І. Товкун [445, с. 69-70] виділяє його економічну та торговельно-політичну роль. При цьому економічна роль полягає «...у створенні вартісного бар'єра, який підвищує ціну товару незалежно від застосованого експортного, імпортного чи транзитного мита; збільшенні

внутрішньої зайнятості; стимулюванні державою розвитку окремих галузей економіки чи підприємств; надходженні коштів до державного бюджету країни; захисті від демпінгу». Торговельно-політична роль мита, на думку вченого, полягає у захисті галузі від конкуренції іноземних товарів (це не обов'язково мають бути слабкі в економічному плані галузі та підприємства, частіше найбільшим захистом користуються саме розвинені, монополізовані галузі); необхідності забезпечення обороноздатності країни (військово-політичний аспект); у тому, щоб бути інструментом тиску на конкурентів з метою отримання певних поступок.

Поділяємо думку Т. Стужук [446, с. 276], що особливістю мита як податку є його значний регулюючий потенціал, що пов'язано з безпосереднім впливом митно-тарифних інструментів на розвиток зовнішньої торгівлі, а також вітчизняної економіки загалом. Тому на відміну від інших податків мито, як правило, вводиться не стільки у фіскальних цілях, як з метою регулювання економіки.

Як слушно зазначають учені [19, с. 235], основними цілями застосування мита є: реалізація зовнішньоторгівельної політики держави; створення сприятливих умов для розвитку національного виробника; встановлення справедливого конкурентного середовища на внутрішньому ринку країни; забезпечення оптимального платіжного балансу, формування раціональної структури експорту та імпорту; сприяння структурній перебудові економіки країни; наповнення дохідної частини державного бюджету; сприяння інтеграції економіки країни до світового економічного простору.

З метою реалізації зазначених цілей Україна підписала Угоду про асоціацію між Україною та ЄС, яка 1 вересня 2017 року набула чинності у повному обсязі. Важливою складовою цієї угоди є положення про створення поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі між Україною та ЄС, яким встановлюється умова, що передбачає скасування Україною та ЄС ввізного мита на більшість товарів, що імпортуються на ринки один одного. Слід зазначити, що Україна вже на шляху до скасування ввізних мит на деякі групи товарів. Статтею 29 розділу IV

Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено, що з моменту набрання нею чинності кожна Сторона зменшить або анулює ставки ввізного мита на певні товари походженням з іншої Сторони відповідно до графіків, встановлених у додатку I-A до цієї Угоди [154].

Так, з метою ефективного розвитку економіки України та її успішної інтеграції у світовий господарський простір Н. Злепко [7, с. 7] визначено такі принципи проведення сучасної митно-тарифної політики: єдність та системний підхід; уніфікація національного законодавства, що регламентує митне оподаткування, з міжнародними стандартами; поступова лібералізація зовнішньої торгівлі шляхом поетапного зниження ставок мита; тимчасове застосування заходів ефективного протекціонізму; ефективне застосування особливих видів мита; обмеження митно-тарифних пільг.

Однак сьогодні в Україні існує низка проблем, які впливають на стан тарифного регулювання, що відповідно вплинуло на обсяги стягнення мита. До таких проблем, Я. Литвин [447, с. 732] відносить: «...наявність значної кількості пільг зі сплати ввізного мита для окремих галузей та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок товару; відставання митного контролю від сучасних потреб пропускнуої здатності та світових стандартів контролю товарів; значна деталізація та надмірна диференціація у розмірах ставок ввізного мита на однорідні товари; корупційні діяння в митних органах призводять до зменшення надходжень до державного бюджету; ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів щодо підготовки законодавчих актів з питань тарифного регулювання».

Серед пропозицій вітчизняних учених [448, с. 34-35] щодо вдосконалення митного оподаткування й адміністрування митних платежів є наступні: проведення ґрунтовних досліджень функціонування митного тарифу шляхом упровадження економічно обґрунтованого обсягу пільг, оптимізації обсягів їх надання та диференціації його ставок за видами товарів, а також розширення діапазону ескалації ставок тарифу, що сприятиме покращанню якісної структури

імпорту і збільшенню надходжень до бюджету; удосконалення методів митного контролю товарів шляхом вибіркового контролю; поєднання митного та податкового аудиту для можливості аналізу повного ланцюга товарів від моменту їх переміщення через митний кордон України до отримання кінцевим споживачем; посилення відповідальності платників податків – суб'єктів ЗЕД за незаконне звільнення від оподаткування та несвоєчасну сплату митних платежів; вивчення досвіду адміністрування митних платежів у розвинутих торговельних країнах світу (вдосконалення процедур обміну інформацією між митними та податковими адміністраціями країн – учасниць Всесвітньої митної організації); створення сприятливого податкового клімату в країні шляхом мінімізації втручання держави в підприємницьку діяльність суб'єктів ЗЕД; систематичне надання податкових консультацій з питань застосування митного та податкового законодавства в єдиному консультаційному центрі засобами інтерактивних технологій (мережі Інтернет, он-лайн, call-центрів тощо), проведення семінарів щодо роз'яснення нововведень у митному та податковому законодавстві; удосконалення системи автоматизованого обліку справ про порушників митних правил – суб'єктів ЗЕД; систематичний перегляд та оновлення програм інформаційних комплексів, що дає можливість на етапі митного контролю та митного оформлення товарів виявляти можливі ризикові аспекти експортно-імпортних операцій; постійне запобігання та протидія корупції в митних органах; розроблення на регіональному рівні критеріїв ризиковості щодо товарів «групи ризику» та «групи прикриття»; об'єктивне та абсолютне використання правил визначення країни походження товарів, зокрема тих, що походять з держав – учасниць Угоди про Правила визначення країни походження товарів у Співдружності Незалежних Держав і перебувають у торговельному обігу між цими державами, до яких застосовується торговельний режим, передбачений Угодою про створення зони вільної торгівлі (оновлення форми сертифікатів країни походження товарів; використання кумулятивного принципу при визначенні країни походження – принципу визначення країни походження товарів, відповідно до якого походження товару в результаті послідовної обробки

(переробки) товару в державах – учасницях Угоди визначається країною виготовлення кінцевого товару); укладання угод між центральним органом виконавчої влади, що формує політику у сфері податкового та митного законодавства, та асоціаціями виробників, імпортерів, продавців товарів про інформаційне забезпечення митних органів джерелами інформації стосовно цін на товари, що імпортуються; надання доступу митним органам до джерел цінової інформації про товари, що реалізуються в порядку біржової торгівлі, для контролю за правильністю визначення митної вартості товарів як бази оподаткування.

На думку І. Кіянчук [449, с. 33-34], підвищення ефективності організації справляння митних платежів можна досягти за рахунок: покращення організаційно-правового та інформаційного забезпечення діяльності контролюючих органів шляхом проведення аналізу класифікаційних рішень традиційного імпорту та перегляду переліку товарів «групи ризику»; активізації співпраці з виробниками та імпортерами товарів у частині одержання довідкової інформації про ціни та чинники, які впливають на їх рівень; обмеження термінів подання висновків експертними підрозділами з метою забезпечення вимог Митного кодексу щодо оформлення повної митної декларації; вдосконалення організаційних заходів шляхом посилення контролю митних органів за правильністю класифікації та визначення країни походження товарів, стосовно яких встановлено диференційовані ставки ввізного мита і спеціальні та антидемпінгові заходи.

Отже, незважаючи на ступінь вивчення мита, в науковій літературі й досі залишаються дискусійними питаннями щодо правової природи, ознак та визначення поняття мита. Сучасні уявлення про мито диференціюються на три види: мито є непрямим податком; мито є різновидом збору; мито не належить ні до податків, ні до зборів, а посідає особливе місце в податковій системі [450, с. 19]. Дійсно, одні вчені вважають мито непрямим податком (О. Муконін, І. Янжул, І. Капуш, Н. Злепко). Інші вчені визначають мито як різновид збору, з виділенням притаманних збору ознак (Д. Гетманцев, В. Форсюк, Н. Бойко). Є й прихильники

позиції, що мито не належить ні до податків, ні до зборів, а посідає особливе місце в податковій системі (зокрема, платежем вважають мито М. Кучерявенко та Н. Хімичева). Відсутність єдиного погляду в цьому аспекті, наявність суттєвих прогалин у законодавстві приводить до появи нових поглядів з цих питань та формування конкретних пропозицій щодо вдосконалення сучасного податкового та митного законодавства.

Уважаємо, що миту притаманні ознаки непрямих податків такі як: включення розміра мита до ціни товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на споживача з боку держави; сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо [451, с. 11].

4.2. Правове регулювання вивізного, ввізного та сезонного мита в Україні

Актуальність теми дослідження обумовлена необхідністю визначення сутності вивізного, ввізного та сезонного мита, поняття, виділення ознак та особливостей. Зокрема, важливість вивізного мита в Україні полягає у тому, що цей податок є не лише складовою наповнення державного бюджету, а також ефективним засобом регулювання економіки та захисту національного товаровиробника. В Україні вивізним митом оподатковується обмежене коло товарів, а саме: насіння деяких видів олійних культур; жива худоба та шкіряна сировина; відходи, брухт чорних, кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням; газ у різних станах. Та, незважаючи на таку обмеженість та чіткий перелік оподаткованих товарів, на сьогодні багато питань щодо теоретичних та практичних засад функціонування вивізного мита залишається дискусійними та потребує ґрунтовного аналізу.

Варто зауважити, що вивізне мито має давню історію, однак з проголошенням незалежності України уперше експортне мито почало використовуватись відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про вивізне «експортне» мито у 1993 р.» [452] і нараховувалось на всі потенційно експортні товари, а це майже 124 товарних групи. Наприклад, митом обкладалися такі товари, як: живі тварини, зернові, цукор, руди, вугілля, добрива, шини, бавовна, чавун тощо. Не обкладалися експортним митом товари, які вивозились у межах отриманих суб'єктами підприємницької діяльності експортних квот, а також товари, що вироблені повністю з давальницької сировини, яка була попередньо імпортована. Цей період застосування експортного мита можна назвати фіскальним. Про це свідчить достатньо широка номенклатура товарів, відносно яких воно застосовувалось, та рівень ставок оподаткування. Однак, починаючи з 1996 р., основною метою введення експортного мита стає виконання функції регулювання. Це пов'язано з необхідністю заблокувати експортний потік важливої для національної економіки сировини з України. Вивізне мито почали стягувати з таких товарних позицій, як металобрухт, жива худоба та шкіряна сировина, насіння деяких видів олійних культур.

На сьогодні вивізне мито нараховується згідно з такими законами України: «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» [453], «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» [454], «Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» [455], «Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням» [456], «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [457] щодо експортного мита на газ.

Відповідно до ст. 273 МК України [114, ст. 273] вивізне мито встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України. Згідно з п. 21 ст. 5 Митного кодексу Європейського Союзу, затвердженого Регламентом (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради

від 9 жовтня 2013 року [443], «вивізне мито» означає мито, що підлягає сплаті за вивезення товарів.

Аналізуючи законодавче визначення поняття вивізного мита, вважаємо, що воно не є досконалим, не в повну міру розкриває сутність, ознаки та особливості цього податку, саме тому потребує певного уточнення та внесення змін до МК України. З цією метою пропонуємо внесення змін до статті 273 МК України в існуюче поняття вивізного мита та викласти у наступній редакції: «Вивізне мито - загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на українські товари, що вивозяться за межі митної території України, включається до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Відповідно до статті 276 МК України [114, ст. 276] платником вивізного мита є особа, яка вивозить товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених цим кодексом. Об'єктом оподаткування вивізного мита є товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що вивозяться за межі митної території України підприємствами [114, ст. 277]. Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі вивезення товарів з митної території України є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених МК України та законами України [114].

Пунктом 7 ст. 280 МК України визначено, що вивізне мито нараховується за ставками, встановленими законом. Так, згідно з Законом України «Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину» [454] ставка вивізного (експортного) мита на живу худобу за кодами згідно з УКТЗЕД 0102900500, 0102902100, 0102902900, 0102904100, 0102904900, 0102905100, 0102905900, 0102906100, 0102906900, 0102907100, 0102907900, 0102909000, 0104101000, 0104103000, 0104108000 становить 10 відсотків, а ставка вивізного (експортного) мита на шкіряну сировину за кодами згідно з УКТЗЕД 4101, 4102, 4103 30 00 00, 4103 90 90 00 становить 20 відсотків. Відповідно до Закону України «Про вивізне

(експортне) мито на відходи та брухт чорних металів» [455] ставки вивізного (експортного) мита на товари, зазначені в пункті 1 цього Закону, становлять 42 євро за 1 тонну. При цьому до товарів, що підлягають оподаткуванню, належать: відходи та брухт ливарного чавуну (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 10 00 00), відходи та брухт чорних металів, луджені (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 30 00 00), токарна стружка, обрізки, уламки, відходи фрезерного виробництва та ошурки з чорних металів (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 41 10 00), відходи обрізування або штампування, пакетовані з чорних металів (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 41 91 00), відходи обрізування або штампування, непaketовані з чорних металів (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 41 99 00), відходи та брухт чорних металів, подрібнені (різані) (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 49 10 00), відходи та брухт чорних металів, пакетовані (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 49 30 00), відходи та брухт чорних металів, несортвані та сортвані (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 49 90 00), відходи у зливках чорних металів для переплавлення (шихтові зливки), крім сталі легованої (код товару згідно з УКТ ЗЕД 7204 50 00 00).

Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [457] в пункті 9 Прикінцевих положень (розділ II) установлює що «суб'єкти господарювання, які здійснюють експорт, крім експорту до держав - членів Енергетичного Співтовариства, газу, природного газу в газоподібному стані, сплачують ставку вивізного (експортного) мита у розмірі 35 відсотків митної вартості таких товарів, але не менше як 400 грн за 1 тис. куб. метрів; природного газу у скрапленому стані, сплачують ставку вивізного (експортного) мита у розмірі 35 відсотків митної вартості таких товарів, але не менше як 400 грн за одну тонну».

Відповідно до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» [453] ставка вивізного мита на насіння олійних культур (насіння льону подрібнене або неподрібнене (код УКТ ЗЕД 120400); насіння соняшнику подрібнене або неподрібнене (код УКТ ЗЕД 120600); насіння рижю (код УКТ ЗЕД 1207999700) становлять 10 відсотків. Необхідно

зазначити, що експортне мито на насіння соняшнику, льону та рижію вводилося в Україні з метою максимального завантаження переробних потужностей України, зокрема завантаження вітчизняних олієдобувних підприємств цією сільськогосподарською сировиною.

У Верховній Раді України розглядається проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» (щодо визначення його мети та сфери дії) [458], яким пропонується скасувати експортне мито на товарні позиції 1204 00 (насіння льону, подрібнене або неподрібнене), 1206 00 91 00 (насіння соняшнику лущене; у лущинні сірого кольору та з білими смугами) та 1207 99 97 00 (насіння рижію) УКТЗЕД у первинних упаковках масою нетто до 25 кг. Автори законопроекту вважають, що відродження конкурентоспроможності на експортних ринках харчового насіння дозволить створити робочі місця з переробки насіння в кінцевий продукт харчування, збільшити валютну виручку не менше ніж на 10%. Крім того зазначають, що ціна тари до 25 кг нетто вища за ціну експортного мита, а отже невелика тара робить економічно не вигідним подальшу переробку розфасованого насіння в олію. Фасування в тари до 25 кг обмежує фактичне використання в логістиці великовмісного водного транспорту. Звертаємо увагу, що скасування експортного мита на зазначену в законопроекті продукцію передбачено статтею 31 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС «Вивізне (експортне) мито». Графік скасування вивізного (експортного) мита встановлюється у Додатку І-С до Розділу 1 Глави IV Угоди про асоціацію, яким не передбачено зміну ставок мита залежно від упаковки.

На думку вітчизняних учених [459, с. 46], оскільки олійно-жирова галузь в Україні є досить конкурентноспроможною, то доцільним у такому аспекті є введення «оптимального експортного мита», що дозволить підвищити рівень внутрішніх цін на насіння соняшнику на користь вітчизняних виробників.

Необхідно зазначити, що МК України визначає умови для звільнення від оподаткування митом (податкові пільги). Зокрема, відповідно до ст. 282 МК України при вивезенні за межі митної території України від оподаткування митом

звільняються: «предмети матеріально-технічного постачання та спорядження, паливо, сировина для промислової переробки, продовольство та інше майно, що вивозяться за межі митної території України для забезпечення виробничої діяльності українських та орендованих (зафрахтованих) українськими підприємствами і організаціями суден, які ведуть морський промисел; товари, що вивозяться з України для офіційного і особистого користування особами, які відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, і законів України користуються правом увезення в Україну та вивезення з України таких товарів зі звільненням від сплати мита; товари, що походять з митної території України, за які було сплачено мито при первісному вивезенні за межі цієї території, тимчасово ввозилися на цю територію та знову вивозяться за її межі; техніка, устаткування, майно і матеріали, що вивозяться за межі цієї території, призначені для власного використання розвідувальними органами України» [114, ст. 282].

Крім того, залежно від обраного митного режиму звільняються від оподаткування вивізним митом товари, поміщені у митний режим реекспорту [114, ст. 283]. В розумінні ст. 85 МК України [114, ст. 85] реекспорт – «це митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності».

Статтею 284 МК України [114, ст. 284] передбачене застосування умовного повного звільнення від оподаткування вивізним митом до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового вивезення. При цьому транзитом є «митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності» [114, ст. 90]. Митний режим тимчасового вивезення - це «митний

режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання» [114, ст. 113].

Необхідно зазначити, що Україна вступила до СОТ, ратифікувавши Протокол вступу Законом України від 10 квітня 2008 року № 250-VI [451], що дозволяє у повну міру реалізувати національні конкурентні переваги у міжнародній торгівлі та досягнути вищого рівня розвитку вітчизняної економіки. В зв'язку з цим відбувається приведення національного законодавства у відповідність до вимог СОТ, зокрема, щодо митно-тарифного регулювання, та поетапне зниження експортного мита кожного року на відповідний відсоток, розпочинаючи з 1 січня 2009 року.

Відповідно до правил ГАТТ [438] країни-члени СОТ можуть використовувати експортні мита як інструмент тарифного регулювання експорту. При цьому стягнення мита має здійснюватись відповідно до принципу режиму найбільшого сприяння. З огляду на це країна, що встановлює мито на експорт товарів у певний пункт призначення, повинна застосовувати мито за такими самими ставками, які визначено для експорту в усі інші пункти призначення. Близько третини країн-членів СОТ стягують експортне мито переважно на сировинні товари. Це здебільшого країни, що розвиваються, для яких характерний високий ступінь залежності від одного (сировинного) товару. Наявність у країні недостатньо розвиненого та неефективного переробного сектору часто використовується як обґрунтування для необхідності стягнення експортного мита з сировини. Країнам, що розвиваються, також надається багато інших винятків із правил та норм СОТ. Більшість індустріальних країн мають двосторонні або регіональні домовленості, які забороняють застосовувати експортне мито. До того ж сільськогосподарське лобі в цих країнах всіляко протидіє оподаткуванню експорту сільгосппродукції. Як правило, більшість країн використовують

адвалорні ставки експортного мита, що спрощує їх порівняння та полегшує переговорний процес щодо подальшої тарифної лібералізації. До моменту вступу України до СОТ вивізні мита застосовувалися лише до кількох видів товарів, зокрема, насіння олійних культур (соняшника, рижю, льону), живої худоби, шкіряної сировини, брухту чорних і кольорових металів [461, с. 14].

Як наслідок, Україна прийняла такі зобов'язання у відношенні експорту: не застосовувати обов'язкові мінімальні експортні ціни; знизити експортні мита на насіння олійних культур, живу худобу, шкури тварин, металолом кольорових і чорних металів, зберігаючи за собою право застосовувати їх для інших товарів; відмінити заборону на експорт лома кольорових металів; відмінити експортні квоти на зерно (реалізовано в 2008 р., але в 2010 р. Україна повернулася до квотування експорту зерна, замінивши його в 2011 р. на експортні мита); відмінити експортні обмеження на дорогоцінні метали і камені, крім золота, срібла і діамантів; не субсидувати експорт сільськогосподарської продукції [462, с. 10].

У цілому, аналізуючи питання вивізного (експортного) мита, можна стверджувати, що серед науковців та практиків існують різні погляди щодо вивізного мита, його особливостей, функцій та місця в податковій та митній системі України. Так, Н. Злепко [7, с. 15] вважає, що вивізне мито у більшості випадків має загалом негативний вплив на економіку країни, тому його застосування потребує зваженого підходу. Вивізне мито, на думку цього вченого, слід запроваджувати лише як оперативний регулятор зовнішньої торгівлі з чіткою законодавчою регламентацією строків дії у кожному конкретному випадку та скасування пільг щодо цього виду мита.

Як зазначають інші вчені [463, с. 20], експортне мито має як позитивні, так і негативні наслідки. До перших варто віднести переорієнтацію експорту з сировинних продуктів до продуктів промислової обробки та сприяння розвитку переробної галузі, збільшення інвестицій у виробництво олії та надходжень до державного бюджету, покращення доступу до кредитних ресурсів, скорочення обсягів виробництва насіння соняшнику та його експорту. З-поміж негативних

чинників виокремлюють: спад внутрішніх цін на насіння соняшнику, перерозподіл прибутку від виробників насіння до виробників олії, виникнення додаткових схем із давальницькою сировиною для уникнення сплати мита.

О. Сотніченко [73, с. 14] стверджує, що після приєднання України до СОТ вивізне мито має переважно нейтральний характер (стосовно експорту брухту чорних кольорових металів). Проте запровадження мита на експорт насіння соняшнику дозволило Україні сформувати потужну галузь його переробки та посісти перше місце серед експортерів олії. Серед негативних тенденцій, що потребують уваги, вчений вважає, є збільшення обсягів експорту шкірної сировини та зменшення готових виробів з неї.

Поділяємо думку Л. Батанової та І. Кухарук [464, с. 165] відносно того, що «...експортне мито має перш за все захисний характер і встановлюється з метою обмеження експорту природних ресурсів, запаси яких є обмеженими або ж певних груп товарів, які користуються підвищеним попитом на внутрішньому ринку країни». Показовим прикладом є Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо зменшення дефіциту брухту чорних металів на внутрішньому ринку» [465], яким підвищено ставки вивізного мита на брухт чорних металів для першочергового задоволення попиту вітчизняної оборонної промисловості та забезпечення потреб металургійних підприємств і машинобудівної галузі сировини, а також для відбудови інфраструктурних об'єктів.

Як слушно зауважує В. Галасюк [466, с. 48] про те, що запровадження підвищеного мита на експорт металобрухту дало змогу частково ліквідувати його дефіцит на внутрішньому ринку та зберегти десятки тисяч робочих місць на металургійних підприємствах та суміжних галузях, а також диверсифікувати експорт, зокрема скоротити експорт сировини та наростити експорт продукції з вищим рівнем обробки і доданої вартості. Крім того, вчений вважає, що збереження підвищеної ставки вивізного мита на брухт чорних металів дасть змогу в середньостроковій перспективі підвищити внутрішнє виробництво чорних металів та продукції машинобудівної галузі, забезпечить додаткову зайнятість

населення, а також сприятиме зростанню обсягів податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів [466, с. 49].

Як зазначає О. Борисенко [467, с. 153-160], джерелом експортного мита, як правило, є світова рента, яка формується за рахунок частини знову створеної вартості споживачів цієї продукції. Накопичені через вивізні мита в державному бюджеті доходи теж мають бути джерелом прискорення соціально-економічного розвитку. Зниження експортних мит збільшує доходи експортерів (не обов'язково виробників експортованої продукції), стимулює постачання продукції на експорт за одночасного зниження експортних цін. Натомість збільшення експортних мит збільшує доходи державного бюджету. Водночас недосконале застосування цього засобу, знижуючи внутрішні ціни, зменшує фінансові результати виробників.

Дійсно, внаслідок підписання Україною Угоди про асоціацію [154] наша держава взяла на себе зобов'язання протягом визначеного періоду часу скасувати вивізне мито. Однак вважаємо, що на сучасному етапі скасування вивізного мита може призвести до вкрай негативних наслідків для України. Адже товари та природні ресурси, на які в нашій державі встановлено цей вид мита, є важливою сировиною для національної економіки України. Встановлення вивізного мита на насіння деяких видів олійних культур, живу худобу та шкіряну сировину, відходи, брухт чорних, кольорових металів та напівфабрикати з їхнім використанням, газу у різні них станах є необхідною умовою розвитку вітчизняної економіки та забезпечення фінансової безпеки держави.

Вітчизняні вчені [459, с. 50] зазначають, що вивізне мито врівноважує умови спрямування сировини на експорт та внутрішню переробку і є тією межею, яка дасть змогу підтримувати баланс економічних інтересів, довіру інвесторів і банків-кредиторів. Діапазон оптимальних ставок експортного мита, на їх думку, повинен складати 6–12 %.

Як зауважує К. Кваша [468, с. 105], обсяги тарифних квот і мита, які можуть бути надані Україні в рамках Угоди про зону вільної торгівлі з ЄС, з одного боку, орієнтують сільськогосподарських товаровиробників на пільговий доступ до

європейського продовольчого ринку. З іншого боку, зобов'язують українських суб'єктів підприємництва в аграрному секторі, що отримують можливість експортувати цю продукцію, досягти рівня її якості та безпечності відповідно до європейських регламентів.

Підсумовуючи зазначене, вважаємо [469, с. 10], що ознаками вивізного мита є: необхідність сплати у зв'язку з вивезенням товарів за межі митної території України; включення розміру вивізного мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через введення вивізного мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Ставки вивізного мита встановлюються окремими спеціальними законами України.

Статтею 272 МК України [114, ст. 272] визначено, що «...ввізне мито встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України». Встановлення нових та зміна діючих ставок ввізного мита, визначених Митним тарифом України, здійснюються Верховною Радою України шляхом прийняття законів України. Регламентом Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 952/2013 від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Союзу ввізне мито означає мито, що підлягає сплаті за увезення товарів [443].

На нашу думку, існуюче законодавче визначення поняття ввізного мита не є досконалим, не в повну міру розкриває сутність, ознаки та особливості цього податку, саме тому потребує певного уточнення та внесення змін до МК України. З цією метою пропонуємо внести зміни до статті 272 МК України в існуюче поняття ввізного мита та викласти у наступній редакції: «Ввізне мито - загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на товари, що ввозяться на митну територію України, включається до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та

міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Варто зазначити, що за даними Державної казначейської служби України у середньому 97% усього мита надходить саме від ввізного мита. Щомісячно до спеціального фонду Державного бюджету України зараховується близько 0,3 млрд грн ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них [470].

Аналіз співвідношення обсягів надходження до державного бюджету ввізного, вивізного та особливих видів мита в Україні та потягом 2007-2020 р.р. дозволяє стверджувати про переважання надходжень саме від ввізного мита (Додаток Й та Додаток К). Так, у 2007 році: ввізне мито – 9 588,87 млн грн, вивізне мито – 291,44 млн грн; у 2008 році: ввізне мито – 11 932,82 млн грн, вивізне мито – 197,42 млн грн; у 2009 році: ввізне мито – 6 328,82 млн грн, вивізне мито – 382,71 млн грн; у 2010 році: ввізне мито – 8 556,41 млн грн, вивізне мито – 294,80 млн грн; у 2011 році: ввізне мито – 10 462,78 млн грн, вивізне мито – 1311,31 млн грн; у 2012 році: ввізне мито – 12 985,79 млн грн, вивізне мито – 200,77 млн грн; у 2013 році: ввізне мито – 13 264,64 млн грн, вивізне мито – 77,87 млн грн; у 2014 році: ввізне мито – 12 388,62 млн грн, вивізне мито – 220,08 млн грн; у 2015 році: ввізне мито – 39 881,04 млн грн, вивізне мито – 419,77 млн грн, особливі вида мита – 192, 21 млн грн; у 2016 році: ввізне мито – 20 001,26 млн грн, вивізне мито – 369,72 млн грн, особливі вида мита – 213,16 млн грн; у 2017 році: ввізне мито – 23 898,35 млн грн, вивізне мито – 643,46 млн грн, особливі вида мита – 220,75 млн грн; у 2018 році: ввізне мито – 26560,41 млн грн, вивізне мито – 516,21 млн грн, особливі вида мита – 258,86 млн грн; у 2019 році: ввізне мито – 29 885,38 млн грн, вивізне мито – 230,61 млн грн, особливі вида мита – 362,89 млн грн; у 2020 році: ввізне мито – 30203,21 млн грн, вивізне мито – 257,30 млн грн, особливі вида мита – 705,06 млн грн [1].

Платниками ввізного мита відповідно до статті 276 МК України [114, ст. 276] є: 1) особа, яка ввозить товари на митну територію України у порядку та на умовах, встановлених цим кодексом; 2) особа, на адресу якої надходять товари,

що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях; 3) особа, на яку покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог; 4) особа, яка використовує товари, митне оформлення котрих було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з цим Кодексом, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу); 5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом; 6) особа, яка реалізує товари, транспортні засоби відповідно до МК України.

Необхідно зазначити, що об'єктами оподаткування ввізним митом виступають товари, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, що ввозяться на митну територію України підприємствами; товари, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами відповідно до розділу XII МК України, а також розділів V та VI ПК України; товари, транспортні засоби, що реалізуються відповідно до статті 243 МК України. Датою виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених МК України та законами України [114, ст. 278]. При цьому базою оподаткування ввізним митом товарів, що переміщуються через митний кордон України, є: 1) для товарів, на які законом встановлено адвалорні ставки мита, - митна вартість товарів; 2) для товарів, на які законом встановлено специфічні ставки мита, - кількість таких товарів у встановлених законом одиницях виміру [114, ст. 279].

Як слушно зауважують вчені [471, с. 754] правильне визначення митної вартості є важливим етапом процесу адміністрування митних платежів. Митна вартість є базою обчислення митних платежів на момент переміщення товарів через митний кордон України. Саме тому введення чітких норм і правил визначення митної вартості товарів дозволить організувати ефективну систему контролю за їхнім дотриманням, що завдяки правильному визначенню бази оподаткування товарів забезпечить повноту надходжень митних платежів до бюджету. Недооцінювання митної вартості призводить до ухилення від сплати податків суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності. На стан надходжень митних платежів до державного бюджету поряд із заниженням митної вартості товарів також впливає правильність встановлення країни походження товару та ідентифікація коду при переміщенні товарів й інших предметів через митний кордон. Визначення митної вартості в Україні здійснюється відповідно до методології статті VII ГАТТ «Оцінка товару для митних цілей» та Угоди про застосування статті VII ГАТТ [472].

Статтею 280 МК України [114, ст. 280] визначено, що «ввізне мито на товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для підприємств, нараховується за ставками, встановленими Митним тарифом України. Ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України. До товарів, що походять з України або з держав - членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України, якщо інше не встановлено законом. До решти товарів застосовуються повні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України. Ввізне мито на

товари, митне оформлення яких здійснюється в порядку, встановленому для громадян, нараховується відповідно до розділу XII МК України».

Щодо тарифних пільг, то відповідно до ст. 281 МК України [114, ст. 281] «допускається встановлення тарифних пільг (тарифних преференцій) щодо ставок Митного тарифу України у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, зниження ставок ввізного мита або встановлення тарифних квот відповідно до законодавства України та для ввезення товарів, що походять з держав, з якими укладено відповідні міжнародні договори. Тарифні квоти у вигляді встановлення обсягів окремих товарів, призначених для ввезення на митну територію України у визначений період зі зниженням ставки ввізного мита, встановлюються окремими законами. Ввезення товарів на митну територію України поза тарифними квотами здійснюється без зниження ставок ввізного мита. Забороняється знижувати ставки ввізного мита для окремих осіб і за окремими контрактами. Крім того, у разі якщо імпорт товару є об'єктом антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів, тарифні пільги (тарифні преференції) не встановлюються або зупиняються чи припиняються, якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Крім того, стаття 282 МК України [114, ст. 282] визначає звільнення від оподаткування митом так звані податкові пільги. Прикладом звільнення від оподаткування митом (податковою пільгою) є зареєстрований у Верховній Раді України законопроект №9458 від 28 грудня 2018 року [473], яким пропонується внесення змін до МК України в частині розміру пільгових ставок ввізного мита на пряжу. Зокрема, пропонується встановлення пільгової ставки ввізного мита 0% на наступні товарні позиції: пряжа однокручена або багатокручена (за товарною підкатегорією УКТ ЗЕД 5509 22 00 00); змішана головним чином або винятково з бавовною (за товарною підкатегорією УКТ ЗЕД 5509 53 00 00). На думку авторів законопроекту, запропоновані зміни дадуть позитивний ефект для галузі та соціально-економічного розвитку України в цілому, зокрема у вигляді створення додаткових робочих місць, зростання рівня зайнятості населення, збільшення

відрахувань і валютних надходжень до бюджету, зростання галузевого внеску в економіку держави.

Законодавством передбачено звільнення від оподаткування ввізним митом залежно від обраного митного режиму, зокрема, товарів, поміщених у митний режим реімпорту та відмови на користь держави [114, ст. 283]. Відповідно до статті 284 МК України [114, ст. 284] застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом до товарів, поміщених у митні режими транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування. Також законодавством визначені особливості оподаткування митом деяких товарів, а саме гуманітарної допомоги, товарів Червоного Хреста України, проекту наукового парку, які звільняються від оподаткування ввізним митом [114, ст. 287].

Наприклад, Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо спрощення ввезення продукції оборонного призначення» [474], яким спрощено ввезення продукції оборонного призначення на митну територію України під час дії особливого періоду, введення надзвичайного стану та у період проведення антитерористичної операції шляхом звільнення від оподаткування митом продукції оборонного призначення за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Також Президентом було підписано Закон України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уточнення деяких положень» [475], яким доповнюються чинні норми МК України щодо звільнення від оподаткування ввізним митом спеціальних засобів індивідуального захисту; ниток та тканин (матеріалів) для виготовлення бронежилетів і шоломів; лікарських засобів та медичних виробів на період здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, що здійснюються шляхом проведення Операції Об'єднаних сил.

Звільнення від оподаткування митом, в умовах кризи зумовленої пандемією COVID-19, набуває важливого значення для забезпечення фінансової безпеки держави. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів

України, спрямованих на запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19)» [476] запроваджено тимчасово, для здійснення заходів щодо запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19) звільнення від сплати ввізного мита лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, необхідного для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникнення та поширення, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій коронавірусної хвороби (COVID-19), перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Необхідно зазначити, що Україна, вступивши до СОТ, ратифікувала Протокол вступу Законом України [460], що дозволяє у більш повну міру реалізувати національні конкурентні переваги у міжнародній торгівлі та досягнути вищого рівня розвитку вітчизняної економіки. В зв'язку з цим розпочато процес приведення національного законодавства у відповідність до вимог СОТ, зокрема щодо митно-тарифного регулювання. Зокрема, п. 5 ст. 280 МК України [114, ст. 280] передбачено, що «ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі. У разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України. До товарів, що походять з України або з держав - членів Світової організації торгівлі, або з держав, з якими Україна уклала двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, встановлені Митним тарифом України, якщо інше не встановлено законом».

Ключовим завданням СОТ є поступова лібералізація торгівлі товарами шляхом послідовного зниження та зв'язування тарифів, про що країни-члени домовляються між собою в процесі багатосторонніх переговорів. Зв'язування тарифів означає, що країни-члени зобов'язуються не запроваджувати ставки ввізних мит, які б перевищували встановлений рівень. Це зобов'язання фіксується

в національному Розкладі тарифів країни, який є невід'ємною частиною правової системи СОТ. Також у рамках СОТ діють галузеві ініціативи, які передбачають уніфіковане зниження або скасування ввізних мит для певних категорій товарів (тарифних ліній) усіма країнами-членами СОТ, що приєдналися до цих ініціатив. У більшості з них передбачено скасування імпортного мита (нульові ставки) на відповідні товари. Водночас, ініціативи щодо текстилю та хімічних товарів передбачають визначення зв'язаного рівня ввізних мит, а не їх скасування [461, с. 8].

Крім того, Україна, підписавши Угоду про асоціацію створила зону вільної торгівлі між Україною та ЄС зі скасуванням ввізного мита на більшість товарів, що імпортуються на ринки один одного. Статтею 29 розділу IV Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено, що з моменту набрання нею чинності кожна Сторона зменшить або анулює ставки ввізного мита на певні товари походженням з іншої Сторони відповідно до графіків, встановлених у додатку I-A до цієї Угоди [154]. Сам графік зниження ставок мита з кодом УКТ ЗЕД зазначено в Додатку I-A до глави 1 (частина 1 – Тарифний графік України) та Додатку I-A до глави 1 (частина 2 – Тарифний графік ЄС). Для цілей Глави 1 розд. IV Угоди «походження» означає, що товар підпадає під правила походження, викладені в Протоколі 1 до цієї Угоди («Щодо визначення концепції «походження товарів» і методів адміністративного співробітництва») (далі - Протокол 1). Відповідно до п. 1 ст. 16 Протоколу 1 товари, що походять з ЄС, і товари, що походять з України, після ввезення до України чи ЄС, відповідно, підпадають під дію Угоди за умови подання одного з таких документів.

Для окремих товарів, а саме для м'яса свинини, м'яса птиці та цукру будуть запроваджені так звані тарифні квоти, що передбачають нульову ставку ввізного мита в межах квоти та ненульову поза межами квоти. Скасування Україною ввізного мита для одягу та інших виробів, що були у використанні (відповідно до товарної позиції УКТ ЗЕД 6309), відбудеться протягом п'яти років, починаючи з 1 січня року, наступного за роком набрання чинності Угодою, тобто з 2017 р. Разом із щорічним зниженням ввізного мита Україна запровадить вхідні ціни, визначені

у євро, за кілограм чистої ваги. Впродовж перехідного періоду, протягом якого буде зменшуватись ввізне мито, до імпортованих товарів, вартість яких є нижчою, ніж вхідна ціна, буде застосовуватись пільгова ставка мита. Вхідна ціна визначатиметься як 30 % від середньої за попередній рік митної вартості одягу відповідно до кодів УКТ ЗЕД, що перелічені в Угоді. Україна зобов'язалась публікувати відповідні щорічні ціни [477, с. 41].

Необхідно зазначити, що Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, традиційно за 100 днів до початку нового року публікує рівні ставок ввізного мита України, які будуть застосовуватись по відношенню до імпорту товарів походженням з ЄС в рамках зони вільної торгівлі. Це дає змогу українському бізнесу планувати свою діяльність на наступний рік. Зокрема, згідно з документом у 2019 до імпорту живих тварин для забою застосовуватиметься ставка ввізного мита в 1,7%, до туш та половини туш тварин - 0%; до помідорів, капусти (цвітної і брокколі, брюссельської), гороху, квасолі - 6,67%, до картоплі - 0% [478].

Крім того, Законом України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [479] визначено, що «з метою запровадження механізмів захисту інтересів національного товаровиробника регулюються засади і порядок порушення та проведення спеціальних розслідувань фактів зростання імпорту в Україну незалежно від країни походження та експорту товару, що заподіює значну шкоду або загрожує заподіянням значної шкоди національному товаровиробнику, за результатами яких можуть застосовуватись спеціальні заходи. Такими заходами можуть бути: запровадження режиму квотування імпорту в Україну, що є об'єктом спеціального розслідування, з визначенням обсягів квот та порядку їх розподілу та установа спеціального мита щодо імпорту в Україну, який є об'єктом спеціального розслідування».

Необхідно зазначити, що з метою забезпечення адміністрування тарифних квот наказом Міністерства фінансів України було затверджено Порядок контролю за розподілом квоти [480], згідно з яким розподіл тарифних квот для застосування нульової ставки мита здійснюється за допомогою програмно-інформаційного

комплексу ДПС України в автоматичному режимі на підставі поданої декларантом митної декларації, яка повинна містити такі відомості: код товару згідно з УКТ ЗЕД; відомості про країну походження; код тарифної преференції.

О. Сотніченко [73, с. 15] досліджуючи непрямі податки пише: «...незважаючи на високий регуляторний потенціал ввізного мита, його вплив на динаміку товарообороту зовнішньої торгівлі є переважно нейтральним. Це позитивно з погляду виконання умов міжнародних торговельних угод, однак негативно з позиції захисту національного ринку».

Поділяємо думку І. Товкун [445, с. 70] та Я. Литвин [447, с. 732], що на сьогодні в Україні існує низка проблем, які впливають на стан тарифного регулювання, що відповідно вплинуло на обсяги стягнення мита, а саме: «наявність значної кількості пільг зі сплати ввізного мита для окремих галузей та суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності; встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок товару; відставання митного контролю від сучасних потреб пропускну здатності та світових стандартів контролю товарів; значна деталізація та надмірна диференціація у розмірах ставок ввізного мита на однорідні товари; корупційні діяння в митних органах призводять до зменшення надходжень до державного бюджету; ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів щодо підготовки законодавчих актів з питань тарифного регулювання».

Під оптимальним митом, на думку вчених [428], необхідно розуміти «..певну величину ставки мита, за допомогою якої максимізується нетто-виграш конкретної країни внаслідок переважання позитивних змін у зовнішній торгівлі над скороченням її обсягів (негативні зміни)». В. Свинухова [481] стверджує, що оптимальна ставка імпортного тарифу досягається тоді, коли економічний вигравш для країни максимізується.

На думку Н. Левченко [482, с. 273], такі теоретичні висновки вчених становить собою вагомий і важливий методологічний апарат для вивчення концептуальних підходів щодо встановлення «економічної природи»

оптимального мита. Вчений вважає, що ці наукові судження є дещо абстрактними і узагальненими, оскільки вони не дають чіткого пояснення власне механізму одержання позитивних ефектів від введення мита, а будь-які заходи протекціоністської дії призводять, як правило, до порушення взаємодії вільних ринкових сил (попиту і пропозиції), і лише вільна торгівля здатна адекватно до економічних обставин їх збалансовувати.

Так, Н. Левченко [482, с. 273] зазначає: «Одним із головних наукових інструментів щодо роз'яснення наслідків впливу імпортного мита на економіку країни виступає відома концепція аналізу рівня добробуту суспільства (welfare analysis)». Учений пише, що «...розмір чистих збитків для суспільства через запровадження імпортного тарифу не стільки пояснюється абсолютною величиною самого мита, скільки він прямо пропорційно залежить як від еластичності $Q_{\text{пропозиції}}$, так і $Q_{\text{попиту}}$. Інакше кажучи, чим більш похилими є криві пропозиції і попиту (чим більший кут їх нахилу), тим більшими будуть втрати вітчизняних споживачів і виробників товарів».

Поділяємо думку вчених [483, с. 72-73], що на практиці надзвичайно важко знайти оптимальний варіант реалізації протекціоністської та фіскальної функцій мита. Адже, переслідуючи мету захисту національного товаровиробника від зовнішньої конкуренції, можна запровадити високе мито на певний товар, що призведе до зменшення обсягів імпорту і водночас до зменшення доходів у бюджет країни. З іншого боку, намагання обкласти імпортом якомога більшу кількість товарів з метою наповнення бюджету може призвести до зменшення надходження необхідної сировини в країну, тим самим звужуючи виробничу базу, або ж перешкоджатиме надходженню в країну стратегічно важливої продукції – інвестиційних товарів, споживчих товарів першої необхідності тощо.

Однак беззаперечним є той факт, що максимальна вигода для суспільства країни досягається за умови вільної міжнародної торгівлі, коли урядами держав не вживається жодних заходів протекціонізму (принцип вільної торгівлі). Проте в сучасній світовій економіці такий принцип є швидше абстрактно-теоретичним,

ніж практично-реальним. За ситуації, коли одна держава активно захищає внутрішній ринок від іноземної конкуренції, використовуючи цілу низку зовнішньоторговельних обмежень (тарифних і кількісних) та застосовуючи заходи щодо покращання процесу просування вітчизняних товарів на світовий ринок (експортні субсидії, демпінгові ціни тощо), дотримання курсу на повну лібералізацію торгівлі є необґрунтованим і нераціональним кроком. Навпаки, за таких умов уряд держави має виявити той оптимальний рівень тарифного захисту, який би дозволив отримати найбільший позитивний ефект для громадян даної країни [482, с. 274].

Вітчизняні вчені [484, с. 116-117] вважають, що для збільшення надходження митних платежів доцільно було б провести уніфікацію порядку справляння мита; посилити контроль органів державної влади над стягненням митних платежів і наданням митних пільг для протидії корупційним схемам та тіньовому бізнесу, введення чіткого і прозорого механізму застосування спрощеного порядку проведення процедур митного оформлення та розширення прав митних органів, удосконалення комунікативної політики та введення широкого кола інформаційних каналів взаємодії між ДПС України та платниками податку щодо адміністрування мита.

Підсумовуючи зазначене, вважаємо, що ознаками ввізного мита є: необхідність сплати у зв'язку з увезенням товарів на митну територію України; включення розміру ввізного мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через введення ввізного мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг та преференцій тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо [485, с. 5-6].

Напрямами реформування податкового та митного законодавства щодо ввізного мита вважаємо вдосконалення чинних ставок ввізного мита та

запобігання імпорту товару, що призводить або може призвести до заподіяння серйозної шкоди національному виробнику.

На сьогодні також багато питань щодо теоретичних та практичних засад функціонування сезонного мита залишається дискусійними та потребує ґрунтовного аналізу.

Необхідно зазначити, що вперше сезонне мито було запроваджено Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» [486] з метою створення рівних умов конкуренції між продукцією вітчизняного виробництва та продукцією нерезидентів, а також забезпечення цінової підтримки сільськогосподарських товаровиробників України. Статтею 2 вказаного Закону було передбачено, що сезонні ввізні (імпортні) мита запроваджуються щорічно у подвійному розмірі до розміру пільгових ставок ввізного (імпортного) мита на сільськогосподарську продукцію груп УКТ ЗЕД протягом строку збирання і закладення на зберігання аналогічної продукції українського виробництва. При цьому сезонні мита вважаються винятком з преференційних або пільгових режимів, у тому числі з угод про вільну торгівлю, митні союзи, виробничу кооперацію та інших подібних міжнародних угод, якщо це передбачено такими угодами. Обов'язковою умовою є те, що саме Кабінет Міністрів України наділений повноваженнями щодо встановлення термінів дії сезонних мит на сільськогосподарську продукцію та оприлюднення своїх рішень за 45 днів до дня їх запровадження [486, ст. 2]. Сезонні мита встановлюються стосовно товарів, які підпадають під визначення таких кодів УКТ ЗЕД: 07.01-07.08, 08.06.10, 08.07.10, 08.08.10, 08.08.20, 08.09.10000, 08.09.20, 10.01-10.05, 10.08, 12.06-12.08, 12.10, 12.12.91, 12.12.92, 12.13, 12.14 та при цьому оподатковуються за пільговою ставкою, яка дорівнює або перевищує 30 відсотків згідно з статтею 6 цього Закону. Також прикінцевими положеннями було визначено, що сезонні мита, передбачені статтею 2 зазначеного Закону, застосовуються починаючи з урожаю 1997 року [486, ст. 7].

Наприклад, постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення термінів дії сезонних ввізних (імпортних) мит на сільськогосподарську продукцію

в 1998 році» [487] було встановлено ставки на сільськогосподарську продукцію: картопля свіжа або охолоджена, томати свіжі або охолоджені, цибуля (ріпчаста, шалот, порей), часник, черемша, цибулеподібні овочі свіжі або охолоджені, капуста качанна, кольорова, кольрабі, брунколь та інші аналогічні їстівні овочі з роду Brassica, свіжі або охолоджені, салат латук, морква, ріпа, буряк столовий, (буряк червоний), козелець, селера коренева, редис та інші, аналогічні їстівні коренеплоди свіжі або охолоджені, огірки та корнішони свіжі, бобові овочі, лущені або нелущені, свіжі або охолоджені, виноград, дині, яблука, груші та айва свіжі, абрикоси, жито, ячмінь, овес (крім кукурудза для посіву), гречка, просо, інші зернові, насіння соняшнику, насіння і плоди інших олійних культур, борошно і шрот із насіння або плодів олійних культур, хміль, цукровий буряк свіжий, сушений або розмелений в порошок, цукрова тростина, солома і м'якуш зернових, фураж.

Наступною Постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення термінів дії сезонного ввізного (імпортного) мита на сільськогосподарську продукцію в 1999 році» [488] було встановлено ставки на більш обмежене коло сільськогосподарської продукції, такої як картопля свіжа або охолоджена, виноград свіжий, яблука свіжі, груші та айва свіжі, абрикоси свіжі, кукурудза, гречка, просо, інші зернові, хміль. Необхідно також відмітити, що в подальшому аналогічних актів Урядом України не приймалося.

Крім того, звертається увага на те, що Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» від 17.07.1997 № 468/97-ВР [486] запроваджено лише сезонне ввізне (імпортне) мито, при цьому в законодавстві залишається невизначеним та нерегульованим сезонне вивізне (експортне) мито. Зокрема, Верховною Радою України розглядався проект Закону України «Про встановлення сезонного вивізного (експортного) мита на насіння соняшнику» [489]. Вказаним законопроектом пропонувалося установити сезонне - з 1 листопада по 1 березня вивізне (експортне) мито в розмірі 10 відсотків митної вартості на насіння соняшнику, подрібнене або неподрібнене (код згідно з ТН ЗЕД 120600900), яке вивозиться за межі митної території України. В подальшому

постановою Верховної Ради України «Про проект Закону України про встановлення сезонного вивізного (експортного) мита на насіння соняшнику та про проект Закону України про внесення змін до деяких законів України» [490] законопроект «Про встановлення сезонного вивізного (експортного) мита на насіння соняшнику» було відхилено та прийнято за основу проект Закону України «Про внесення змін до деяких законів України (стосовно встановлення на постійній основі сезонного вивізного (експортного) мита на насіння олійних культур)» [491]. Проектом Закону затверджувалися ставки сезонного вивізного (експортного) мита на насіння таких видів олійних культур: насіння льону, дроблене або не дроблене, насіння соняшнику, дроблене або не дроблене та насіння рижю.

Статтею 274 МК України [114, ст. 274] визначено, що на окремі товари законом може встановлюватися сезонне мито на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня встановлення сезонного мита. Сезонні мита застосовуються для оперативного регулювання міжнародної торгівлі продукцією сезонного характеру, перш за все сільськогосподарською. Сезонні мита встановлюються до таких товарів, як картопля, помідори, цибуля, часник, капуста, салат, морква, огірки та корнішони, бобові овочі, виноград свіжий, яблука, груші та айва, абрикоси, вишні (черешні), пшениця, жито, ячмінь, овес, кукурудза, гречка, просо, насіння соняшнику, олійне насіння та плоди інших олійних культур, шишки хмелю та лупулін, цукрові буряки тощо, й обкладаються за пільговою ставкою [492, ст. 139].

Варто зауважити, що крім чинних кодів УКТ ЗЕД, до яких застосовується сезонне ввізне мито, у ст. 2 Закону України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» вказано і такі коди товарів, які на даний момент відсутні у Законі України «Про Митний тариф України» [373].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» [394] затверджено зміни до Класифікатора видів надходжень бюджету, що контролюються митними

органами та Класифікатора звільнень від сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України.

Поділяємо думку вчених [464, с. 167] про те, що запровадження сезонного мита згідно з чинними нормативно-правовими актами не є можливим. Це підтверджується тим фактом, що ні на один із товарів, на які можуть встановлюватися сезонні мита відповідно до Закону України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» від 17.07.1997 № 468/97-ВР, Митним тарифом України не передбачено пільгову ставку ввізного мита у розмірі тридцяти відсотків або більше. При цьому така пільгова ставка на визначені товари згідно зі згаданим вище Законом є обов'язковою умовою запровадження сезонного мита на визначені товари.

Як відомо, Україна стала членом СОТ, що дозволило у більш повну міру реалізувати національні конкурентні переваги у міжнародній торгівлі та досягнути вищого рівня розвитку вітчизняної економіки. У зв'язку з цим розпочато процес приведення національного законодавства у відповідність до вимог СОТ, зокрема щодо митно-тарифного регулювання.

Відповідно до ст. 7 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202, ст. 7], товарам, які імпортуються з держав-членів СОТ, надається режим найбільшого сприяння, котрий стосується мита, правил його справляння, правил і формальностей у зв'язку з імпортом. Це означає, що будь-яка перевага, сприяння, привілей чи імунітет, які надаються стосовно будь-якого товару, що походить з будь-якої держави, повинні негайно і безумовно надаватися аналогічному товару, який походить з території держав - членів СОТ або держав, з якими укладено двосторонні або регіональні угоди щодо режиму найбільшого сприяння. Таким чином, ставки мита, які визначені додатком І до Протоколу про вступ України до СОТ, застосовуються до товарів за походженням із країн, яким Україною надається режим найбільшого сприяння, тобто пільгові ставки Митного тарифу України.

У той же час в Україні згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» запроваджується національний режим, який означає, що стосовно

імпортованих товарів походженням з держав - членів СОТ надається режим не менш сприятливий, ніж для аналогічних товарів українського походження щодо податків, зборів, встановлюваних законами та іншими нормативно-правовими актами правил та вимог до внутрішнього продажу, пропозиції до продажу, купівлі, транспортування, розподілу або використання товарів, а також правил внутрішнього кількісного регулювання, які встановлюють вимоги щодо змішування, переробки або використання товарів у певних кількостях чи пропорціях [202, ст. 7].

Як зазначає О. Гребельник [495, с. 100], сезонне мито вважається винятком із преференційних або пільгових режимів, у тому числі угод про вільну торгівлю, митних союзів тощо. Аналіз використання цього важеля свідчить, що сезонне мито має явно протекціоністський характер, тому його застосування має бути обов'язково проаналізовано під кутом зору наслідків.

На думку І. Фоміна [496, с. 8], необхідно забезпечити вдосконалення положень національного законодавства з питань використання сезонного ввізного мита. Зокрема, на думку вченого, потрібно ліквідувати законодавчо встановлені обмеження асортименту товарів, щодо імпорту яких може використовуватися сезонне мито, посилити гнучкість та ефективність підходів до визначення його ставок та строків застосування. Необхідно передбачити, що застосування сезонного мита на імпорт товарів не повинно призводити до перевищення ставками ввізного мита максимальних рівнів, зафіксованих у зобов'язаннях Україною перед СОТ.

Нам імponує думка Л. Батанової [497, с. 412-414] про доцільність внесення відповідних змін до чинного законодавства України таким чином, щоб була реальна можливість застосування сезонного мита, наприклад, шляхом встановлення меншої пільгової ставки як умови для застосування цього виду мита. Учена відзначає, що у 2018 році, після набрання чинності нововведених державних реформ, вся територія України стане зоною діяльності однієї митниці, що, у свою чергу, потягне вирішення питань єдиного порядку декларування митної вартості товарів, здійснення контролю за правильністю визначення митної

вартості товарів тощо. Оскільки для правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати митних платежів базою для оподаткування є митна вартість товару, визначення коду товару згідно з товарною номенклатурою Митного тарифу України (УКТ ЗЕД), а особливо контроль з боку митниць за їх правильним декларуванням [498, с. 72-73].

Отже, сезонне мито є одним із видів мита, визначених МК України, Законом України «Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції» від 17.07.1997 № 468/97-ВР, постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення термінів дії сезонних ввізних (імпортних) мит на сільськогосподарську продукцію в 1998 році» від 28 травня 1998 р. № 754 та постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення термінів дії сезонного ввізного (імпортного) мита на сільськогосподарську продукцію в 1999 році» від 01.07.1999 № 1178.

Однак, незважаючи на законодавче визначення та запровадження сезонного мита в Україні, на сьогодні ефективний механізм функціонування сезонного мита відсутній. Це зумовлює необхідність внесення змін до чинного законодавства таким чином, щоб була реальна можливість успішного застосування сезонного мита шляхом: встановлення меншої пільгової ставки як умови для застосування цього виду мита; перегляд та внесення змін до переліку кодів товарів, на які можуть встановлюватися сезонні мита; запровадження сезонного вивізного мита.

Досліджуючи [499] правове регулювання сезонного мита в Україні, вважаємо, що правове регулювання сезонного мита повинне базуватися на таких принципах: єдності та системного підходу; застосування тимчасового ефективного протекціонізму; уніфікації національного законодавства, що регламентує митно-тарифне оподаткування, з міжнародними стандартами; ефективного застосування сезонного мита; зваженого підходу до надання митно-тарифних пільг.

Специфічними ознаками сезонного мита є: тимчасовий характер сезонного мита; за допомогою цього мита здійснюється регулювання державою імпорту чи експорту винятково товарів сезонного характеру (зокрема сільськогосподарської

продукції); здійснюється регулювання та стабілізація внутрішнього ринку товарів; повноваження щодо встановлення термінів дії сезонних мит належать уряду України. Функціями сезонного мита вважаємо: регулятивну, що полягає в регулюванні структури експорту та імпорту; фіскальну, котра полягає в формуванні дохідної частини бюджету; захисну, тобто захист національних виробників від іноземної конкуренції.

Крім того вважаємо, що сезонні мита є заходами митно-тарифного регулювання та методами державного регулювання зовнішньоторговельної діяльності держави, що заснована на застосуванні заходів економічного впливу. Такий вплив здійснюється за допомогою встановлення і справляння сезонного мита при переміщенні товарів через митний кордон.

4.3. Оподаткування особливих видів мита

Відповідно до статті 1 Конституції України [242] Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава. Здобуття незалежності та членство нашої держави у Світовій організації торгівлі зміцнило позиції України на зовнішніх ринках, надало національним експортерам низку переваг, пов'язаних зі скасуванням квотування експорту української продукції, зменшенням антидемпінгових обмежень тощо. Однак однією з проблем регулювання зовнішньоекономічної діяльності, що потребує на сьогодні вирішення, є удосконалення механізму та процедур захисту вітчизняного товаровиробника від недобросовісного імпорту в Україну товарів, що заподіює істотну шкоду або загрожує заподіянням такої шкоди галузі вітчизняного виробництва подібних товарів.

Важливе значення особливих видів мита в Україні полягає у тому, що цей податок не лише наповнює Державний бюджет України, а перш за все здійснює регулювання економіки та захист національного товаровиробника. Саме тому на

сьогодні багато питань щодо теоретичних та практичних засад функціонування особливих мит залишається дискусійними та потребує ґрунтовного аналізу.

Статтею 275 МК України [114, ст. 275] визначено, що у випадках, передбачених законами України (якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України), з метою захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України, незалежно від інших видів мита, можуть застосовуватися особливі види мита: спеціальне мито, антидемпінгове мито, компенсаційне мито та додатковий імпорتنний збір.

Розглядаючи відмінності між загальними та особливими митами, насамперед, звертаємо увагу на специфічну функцію або мету застосування особливих мит. Наприклад, у митному законодавстві деяких країн для характеристики антидемпінгових, спеціальних та компенсаційних мит застосовується загальний термін «захисні мита». Захисні мита є інструментом загальної торговельної політики і слугують для захисту інтересів товаровиробників у разі дешевого імпорту з третіх країн. Захисні мита запроваджуються як засіб протидії так званій «несправедливій торговельній практиці», до якої належать демпінговий експорт, субсидування експорту в країнах-експортерах, невиконання країнами – торговельними партнерами – своїх міжнародних зобов'язань, зокрема вимоги СОТ та Генеральної угоди з торгівлі та тарифів 1947 року [438].

На думку А. Бидик [500], головними ознаками особливих видів мит є: належать до непрямих податків на зовнішню торгівлю товарами і є податковими платежами; сплачуються до Державного бюджету України; є особливими видами мита; мають індивідуальний характер встановлення; беруть участь у механізмі ціноутворення; мають специфічну мету та особливу процедуру застосування та відносяться до заходів торговельного захисту; застосовуються до предметів, що є безпосереднім об'єктом його застосування; спрямовуються на протидію недобросовісній конкуренції; призначені для коригування ціни товарів на ринку їх продажу. Указаний учений зазначає про те, що одним із основних правил

використання захисних заходів є те, що всі вони можуть мати форму тарифів, величина яких може підвищуватися більше за встановлений зв'язаний рівень, або можуть застосовуватись у формі кількісних обмежень. У випадках, коли зростання обсягів імпорту створюють загрозу завдання серйозної шкоди вітчизняним товаровиробникам, урядам дозволено використовувати захисні заходи з метою створення додаткового періоду часу для пристосування вітчизняного виробництва цього виду товару до нових конкурентних умов.

Спеціальне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [435]: 1) як засіб захисту національного товаровиробника, у разі якщо товари ввозяться на митну територію України в обсягах та/або за таких умов, що їх ввезення заподіює або створює загрозу заподіяння значної шкоди національному товаровиробнику; 2) як заходи у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів та економічних угруповань, які обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Крім того, ст. 29 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202, ст. 29] визначено запровадження спеціального мита в Україні як захід у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії інших держав, митних союзів або економічних угруповань, що обмежують реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України.

Законом України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну» [435] передбачено, якщо зростання обсягу імпорту в Україну відбувається у таких розмірах та (або) у такі строки або на таких умовах, що заподіюється або існує загроза заподіяння значної шкоди, з метою захисту національних інтересів Комісія може прийняти рішення про застосування таких спеціальних заходів, як: запровадження режиму квотування імпорту в Україну, що є об'єктом спеціального розслідування, з визначенням обсягів квот та порядку їх розподілу; установа спеціального мита щодо імпорту в Україну, який є об'єктом спеціального розслідування.

Наприклад, Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі було прийнято рішення № СП–419/2019/4411-03, відповідно до якого завершено перегляд та продовжено дію спеціальних заходів до товару незалежно від країни походження та експорту, який має такий опис: гнучкі пористі плити, блоки та листи з пінополіуретанів, що класифікуються згідно з УКТ ЗЕД за кодом 3921 13 10 19. Застосування спеціальних заходів продовжується строком на три роки шляхом запровадження спеціального мита, розмір ставки якого з урахуванням лібералізації становить: з дня продовження дії спеціальних заходів – 11,22 %, через 12 місяців з дня їх продовження – 10,66 %, через 24 місяці з дня їх продовження – 10,13 % [501]. При цьому встановлене Комісією спеціальне мито повинно сплачуватися імпортером товару в Україну незалежно від інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються при імпорті в Україну. Розмір ставки спеціального мита визначається у відсотках до митної вартості товару, що є об'єктом спеціального розслідування. Митна вартість цього товару розраховується відповідно до базисних умов поставки CIF - кордон України. Спеціальне мито справляється у відповідному розмірі та у кожному випадку окремо на недискримінаційній основі незалежно від країни експорту. Сплата спеціального мита здійснюється у готівковій чи безготівковій формі або шляхом внесення суми мита на депозит, або оформлення відповідного боргового зобов'язання, якщо інше не встановлено законодавством України. Кошти на депозит можуть вноситися за місцем знаходження органів доходів і зборів, які здійснюють митне оформлення товару, що є об'єктом відповідного спеціального розслідування. Порядок внесення цих платежів встановлює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Наприкінці строку застосування спеціальних заходів Міністерство подає Комісії звіт та висновки про його результати [435].

Квотування імпорту в Україну товарів, що є об'єктом спеціальних заходів, здійснюється шляхом видачі Міністерством спеціальних ліцензій. Випуск у вільний обіг на митній території України товару, який є об'єктом спеціальних заходів, здійснюється органом доходів і зборів на підставі спеціальної ліцензії,

отриманої від Міністерства з використанням механізму «єдиного вікна» відповідно до МК України. Міністерство вносить до єдиного державного інформаційного веб-порталу «Єдине вікно для міжнародної торгівлі» у формі електронних документів, засвідчених електронним цифровим підписом, видані спеціальні ліцензії в день видачі таких ліцензій. У разі встановлення квоти Комісією враховуються інтереси підтримки традиційних товаропотоків та (або) обсяги продажу за контрактами, укладеними на імпорт в Україну, про який Міністерство та центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, інформували Комісію. У разі відсутності достатнього обґрунтування необхідності встановлення іншого рівня квоти для запобігання або усунення наслідків значної шкоди граничний рівень квоти не може бути нижчим за середньоарифметичну величину здійснюваного протягом трьох останніх репрезентативних років, за котрий є наявна статистика імпорту товару, який є об'єктом спеціального розслідування, якщо тільки не буде обґрунтовано необхідність іншого рівня для запобігання або усунення значної шкоди. У разі якщо квота розподіляється між країнами експорту, цей розподіл може погоджуватися з ними. Якщо погодження не відбулося, квота розподіляється між країнами експорту відповідно до їх частки в імпорті в Україну товару, що є об'єктом спеціального розслідування, протягом попереднього репрезентативного періоду. Застосування заходів нагляду зупиняється від дати прийняття Комісією рішення про вжиття спеціальних заходів.

Відповідно до вітчизняного законодавства спеціальні заходи можуть застосовуватися щодо імпорту товару, що є об'єктом спеціального розслідування, на всій території України або в одному, або кількох її регіонах. Якщо цей товар уже доставляється в Україну, ввезення його на митну територію України дозволяється за таких умов: 1) цей товар не буде переадресовуватися імпортером; 2) цей товар ввозитиметься в Україну при пред'явленні органу доходів і зборів імпортером дозволу на імпорт цього товару [435, ст. 16].

У ході проведення розслідування Комісія може прийняти рішення про припинення спеціального розслідування без застосування спеціальних заходів.

Зазначене рішення приймається Комісією більшістю голосів після подання Міністерством висновків та звіту про результати проведення спеціального розслідування. Про рішення Комісії, прийняте відповідно до цієї статті, Міністерство за дорученням Комісії публікує в газеті відповідне повідомлення та інформує Кабінет Міністрів України і центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, або відповідний орган виконавчої влади. Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, національний товаровиробник або відповідний орган виконавчої влади протягом 30 днів від дати публікації рішення Комісії про застосування спеціальних заходів можуть вимагати перегляду цього рішення. Згідно з цією вимогою Комісія розпочинає перегляд зазначеного рішення, за результатами якого Комісія приймає рішення кваліфікованою більшістю голосів про залишення рішення про застосування спеціальних заходів без змін, його зміну або скасування [435, ст. 16].

Прикладом порушення та проведення перегляду спеціальних заходів є Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі «Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну гнучких пористих плит, блоків та листів з пінополіуретанів незалежно від країни походження та експорту» від 06.04.2019 [502]. Прикладом завершення перегляду та рішення про недоцільність продовження дії спеціальних заходів є Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі «Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних з фарфору незалежно від країни походження та експорту» від 30.12.2016 [503], яким розглянута заява ТОВ «Дружківський фарфоровий завод» «Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних з фарфору, що класифікуються згідно з УКТЗЕД за кодом 6911 10 00 00» та інформаційні матеріали Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. За результатами такого розгляду Комісія встановила, що в заяві міститься достатньо інформації та доказів для порушення та проведення перегляду

спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних з фарфору незалежно від країни походження та експорту. Ураховуючи викладене та відповідно до статті 9 Закону, Комісія прийняла рішення від 27 грудня 2016 року № СП-364/2016/4411-05 «Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних з фарфору незалежно від країни походження та експорту». Об'єктом перегляду є товар, що має такий опис: посуд та прибори столові або кухонні з фарфору (далі - товар) незалежно від країни походження та експорту, що класифікуються згідно з УКТ ЗЕД за кодом 6911 10 00 00. В подальшому 20.05.2017 Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі було прийняте повідомлення «Про завершення перегляду та недоцільність продовження дії спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних виробів з фарфору незалежно від країни походження та експорту» [504]. Прикладом скасування спеціальних заходів є повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі «Про скасування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну легкових автомобілів незалежно від країни походження та експорту» від 12.09.2015 [505].

Антидемпінгове мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [436]. у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику. При цьому демпінг – це ввезення на митну територію країни імпорту товару за цінами, нижчими від порівняної ціни на подібний товар у країні експорту, що заподіює шкоду національному товаровиробнику подібного товару.

Антидемпінгове мито є одним з особливих видів мита, визначених у ст. 275 МК України [114, ст. 275], що застосовується з метою захисту економічних інтересів України та українських товаровиробників у разі ввезення товарів на митну територію України незалежно від інших видів мита. Відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [436] антидемпінгове мито (попереднє або остаточне) - особливий вид мита, що

справляється у разі ввезення на митну територію країни імпорту товару, який є об'єктом застосування антидемпінгових заходів (попередніх або остаточних).

В Україні визначення демпінгу надано в ст. 1 Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [426] та в ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202]. Як слушно зауважує Н. Богомолова [506, с. 97-98] відносно того, що Антидемпінговий закон України прив'язує поняття демпінгу до території України, в той час як в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» йдеться взагалі про країну імпорту без територіальної належності. Відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» товар вважається об'єктом демпінгу, якщо його експортна ціна під час продажу в Україну є нижчою від порівняної ціни на подібний товар у країні експорту в звичайних торговельних операціях [436, ст. 2].

Оскільки антидемпінгове мито за законодавством та своєю суттю є різновидом мита, що застосовується в Україні, тому доцільно говорити про притаманність антидемпінговому миту всіх ознак загальних видів мита. На нашу думку, до основних ознак загальних видів мита належить податковий характер платежів, обов'язковість та обумовленість сплати фактом переміщення товару через кордон. Виокремлення особливих видів мита свідчить про певні ознаки, що притаманні винятково спеціальним, антидемпінговим та компенсаційним митам. Ці ознаки і є тими відмінними рисами, що обумовлюють існування категорії особливих видів мита. Якщо говорити про відмінності між загальними й антидемпінговими та іншими особливими видами мита, то С. Ваколюк [507, с. 89] виділяє три основні позиції: мету регулятивного впливу, об'єкти регулятивного впливу та процедуру встановлення мита.

На думку вчених [508, с. 80; 507, с. 91], характерними рисами антидемпінгового мита є: специфічна мета застосування – захист економічних інтересів держави та національних товаровиробників шляхом персоніфікованого регулювання імпорту; об'єктом регулювання виступають товари, які є об'єктом

демпінгу; процедура застосування визначається окремим нормативно-правовим актом та встановлюється на підставі проведеного розслідування.

К. Яловий [509, с. 607] зазначає, що антидемпінгове мито, виходячи з міжнародного досвіду застосування, використовується лише в випадках: якщо імпорт завдає шкоди місцевим виробникам аналогічних товарів та якщо імпорт перешкоджає організації і розширенню національного виробництва аналогічних товарів.

Як слушно зауважує Ю. Гарасим [510, с. 177], що встановлення високого антидемпінгового мита перетворює антидемпінговий інструмент на жорсткий вид політики протекціонізму. Так, найвищі ставки антидемпінгового мита встановлено щодо імпорту в Україну шприців походженням із Китайської Народної Республіки (347,14 %) та полотна ворсового (140%) з Китайської Народної Республіки. Високими є ставки і щодо українських товарів на зовнішніх ринках (163 % щодо українського феросилікомарганцю на ринку США) [511].

К. Яловий [509, с. 607] також відмічає, що боротьба з демпінгом за своїм змістом може перерости в іншу форму недобросовісної торгівлі – економічного протекціонізму (protectionism). Зокрема, зовнішньоекономічна політика ЄС в сфері торгівлі направлена на досягнення конкурентоспроможності продукції союзних країн на світовому ринку, що характеризується заохоченням експорту продовольства разом із мірами обмеження імпорту. Як основні регулятори зовнішньої торгівлі використовуються компенсаційні та митні збори для послаблення можливості заповнити сектори європейського ринку більш дешевими товарами третіх країн. Разом із тим, для заповнення секторів ринку третіх держав експорт продукції Спільноти супроводжується експортними субсидіями.

Як зазначають вчені [19, с. 260], саме особливі види мита мають становити основу регулювання й захисту внутрішнього ринку завдяки своїм характерним рисам, а саме: за своєю суттю зазначені мита – це надзвичайно дієві тарифні захисні бар'єри, які мають бути обмежені у часі; всі особливі мита мають вибіркового характеру впливу, тобто діють у певній вузькій сфері господарювання;

для застосування таких мит необхідне існування чіткої та об'єктивної системи виміру й законодавчого механізму визначення, чи дійсно є підстава запровадження особливого мита.

Прикладом є введення Україною антидемпінгових мит у розмірі 11,85% на імпорт кухонної виварної солі гатунку екстра та у розмірі 17,73% на імпорт ламп розжарювання загального призначення потужністю не більше 200 Вт і напругою понад 100 В строком на п'ять років походженням з Республіки Білорусь [504]. Також Рішенням Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі № АД-382/2017/4411-05 від 29 грудня 2017 року було введено антидемпінгове мито на імпорт арматури і катанки з Російської Федерації у розмірі 15,21% строком на п'ять років [513].

Н. Богомолова [506, с. 97] вважає, що оскільки антидемпінгові заходи безпосередньо обмежують торгівлю між країнами, то особливо важливою є уніфікація правил визначення демпінгу та обчислення заподіяної ним шкоди. Це, зокрема, досягається прийняттям єдиних правил і процедур у системі ВТО/ГАТТ, що були інкорпоровані в їхньому національному законодавстві. При цьому Т. Савчук [514, с. 147] відмічає, що розглядати суть державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності не правильно лише із фіскального погляду. Практика країн-членів Європейського Союзу свідчить, що за допомогою лише тарифного регулювання неможливо забезпечити захист національного товаровиробника, а ефективним є його поєднання з антидемпінговими розслідуваннями, нетарифними методами регулювання та субсидіями національним товаровиробникам.

Наприклад, Законом України «Про ратифікацію Протоколу між Кабінетом Міністрів України і Урядом Республіки Білорусь про внесення змін до Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про вільну торгівлю від 17 грудня 1992 року» [515] визначено: «...Сторони можуть встановлювати заходи, що обмежують експорт і/або імпорт товарів в односторонньому порядку, але тільки на строго визначений термін. Ці заходи можуть бути введені у формі кількісних обмежень на експорт і/або імпорт або у формі спеціальних мит, антидемпінгових і

компенсаційних мит. Зазначені заходи повинні мати винятковий характер і можуть застосовуватися тільки у випадках: гострого дефіциту цього товару на внутрішньому ринку (до стабілізації становища на ринку); гострого дефіциту платіжного балансу (до стабілізації становища з платіжним балансом); імпорту товарів на територію держави однієї із Сторін у таких зростаючих кількостях чи на таких умовах, що це завдає або загрожує завдати шкоди вітчизняним виробникам подібних чи безпосередньо конкуруючих товарів».

Необхідно зазначити, що Закон України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [436] з моменту прийняття доопрацьовувався, про що свідчить Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» щодо процедурних питань антидемпінгового розслідування» від 1 листопада 2005 року № 3027-IV [516]. Однак на сьогодні, чинне антидемпінгове законодавство України залишається недосконалим, недостатньо прозорим та системним, оскільки не встановлює чіткі строки та етапи проведення розслідувань, не передбачає розкриття розрахунків зацікавленим сторонам, строки публікацій повідомлень тощо; не встановлює чіткий розподіл повноважень органів, що відповідають за проведення розслідувань та застосування заходів; не забезпечує можливості проведення певних процедур (наприклад, розслідування щодо ухилення від сплати антидемпінгового мита); має низку термінологічних та фразеологічних неточностей. Крім того, на сьогодні у чинному законодавстві не встановлено чіткі часові рамки проведення процедур у рамках антидемпінгових розслідувань; відсутні зрозумілі вимоги до документації, що подається зацікавленими сторонами; не врегульовано порядок збереження конфіденційної інформації; відсутня можливість забезпечення сплати попереднього мита у формі гарантування; не врегульовано механізм проведення розслідування щодо ухилення від сплати антидемпінгового мита; не забезпечується достатнє розкриття інформації, зокрема, розрахунків ставок мита, а також публікації фактів та висновків, отриманих в ході розслідування; не забезпечується достатня

можливість захисту інтересів зацікавлених сторін, зокрема шляхом проведення слухань та консультацій [517].

Ураховуючи зазначене, Міністерством економічного розвитку і торгівлі України було розроблено нову редакцію Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [518], яким передбачається вдосконалення механізму проведення антидемпінгових розслідувань з урахуванням інтересів усіх зацікавлених сторін розслідування. На думку авторів законопроекту, нова редакція Закону України матиме прямий позитивний вплив на суб'єктів економічної діяльності в Україні, а саме: суттєво підвищить оперативність реагування на прояви недобросовісної конкуренції з боку іноземних виробників та експортерів шляхом використання антидемпінгових розслідувань як інструменту торговельного захисту; підвищить прозорість антидемпінгових розслідувань; спростить сприйняття законодавства та процедур, розширить коло його «користувачів» серед бізнесу; зменшить витрати на підготовку матеріалів та документації в ході антидемпінгових розслідувань. Крім того, впровадження проекту Закону дасть змогу приведення чинного законодавства у відповідність з положеннями Угоди про застосування статті VI Генеральної угоди з тарифів та торгівлі 1994 року та з урахуванням тлумачення положень зазначеної угоди Органом з врегулювання суперечок СОТ і затвердити комплексний нормативно-правовий акт, який регулював би відносини у сфері торговельного захисту.

На думку ж практиків [519]: «Істотним доповненням нового антидемпінгового закону може стати розділ, присвячений судовому перегляду. У чинному законі відсутня інформація про судовий перегляд, і охочим оскаржити рішення Комісії поки доводиться відштовхуватися від строків і порядків, визначених в інших нормативних актах – Кодексі адміністративного судочинства України та Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність». У новому ж антидемпінговому законі Міністерство економічного розвитку і торгівлі України має намір чітко врегулювати це питання та передбачити можливість оскарження фактично будь-якого прийнятого Комісією рішення протягом місяця від дати його

прийняття. Крім того, буде врегульовано питання подальших дій Міністерства економічного розвитку і торгівлі у разі скасування одного з рішень Комісії – такі дії передбачатимуть необхідність відновлення розслідування або перегляду з можливістю прийняття Комісією нового рішення».

Ураховуючи прагнення вступу України до ЄС, необхідність полягає у вивченні антидемпінгового досвіду зарубіжних країн й доцільності його застосування. Зокрема, фундаментальними нормативно-правовими актами Союзу в сфері регулювання зовнішньої торгівлі та запобігання демпінгу стали: Постанова ЄЕС «Про захист від імпорту, що є предметом демпінгу з країн, які не належать до ЄЕП, субсидованого цими країнами» [520], Директива ЄЕС «Про впорядкування правових та адміністративних розпоряджень, що стосуються обов'язків сплати мит» [521], Рішення Комісії «Про захист проти демпінгового або субсидованого імпорту з країн-нечленів Європейського об'єднання вугілля і сталі» [522]. Саме ці документи заклали основу сучасного антидемпінгового законодавства ЄС та поклали початок процесу поширення антидемпінгової політики серед третіх країн.

Так, відповідно до ст. 1 Регламенту Ради (ЄС) «Про захист від демпінгового імпорту з країн, які не є членами Європейського Співтовариства» від 30 листопада 2009 року № 1225/2009 [523] антидемпінгове мито може застосовуватись до будь-якого демпінгового продукту, оформлення якого для вільного використання у Співтоваристві заподіює шкоду. Продукт має вважатися демпінговим, якщо його експортна ціна при поставці в Співтовариство нижче порівняної ціни на аналогічний продукт при звичайному ході торгівлі, установленому для країни експорту.

Положення, пов'язані з антидемпінгом, були закріплені в основному в ст. VI Генеральної угоди з тарифів і торгівлі. Згідно з цією статтею «демпінг, що полягає в тому, що товари однієї країни потрапляють на ринок іншої країни за вартістю меншою, ніж нормальна вартість товарів, підлягає осуду, якщо він спричиняє або створює загрозу спричинення матеріальної шкоди промисловості, створеній на території сторони, яка домовляється, чи значно затримує створення вітчизняної

промисловості... З метою усунення чи попередження демпінгу сторона, що домовляється може накладати на будь-який товар, який постачається в порядку демпінгу, антидемпінгове мито...» [438].

Якщо звернутися до міжнародно-правового регулювання антидемпінгових мит, то нормами угод СОТ (ст. VI ГАТТ, Угода про застосування ст. VI ГАТТ 1994 р. [438]) визначаються, насамперед, процедурні питання встановлення таких мит (необхідні умови для застосування, розрахунку демпінгової маржі і, відповідно, обмеження її величиною ставки мита, правила проведення антидемпінгового розслідування, перегляду прийнятих рішень, строки дії антидемпінгових заходів, гарантії прав сторін антидемпінгового розслідування тощо). Таким чином, міжнародно-правові зобов'язання держав-членів Світової організації торгівлі полягають саме в додержанні процедурних питань встановлення антидемпінгових мит. До демпінгового імпорту з країн, що не є членами ЄС, застосовується Регламент Ради ЄС № 384/96 [463]. Демпінг всередині ЄС теоретично вважається неможливим. Так, Звіт Месінської Конференції 1956 року (1956 Messina Conference Report) роз'яснює: «Підприємство може практикувати демпінг тільки на інших ринках до меж, до яких захищений його власний ринок. Одночасне і взаємне зняття перешкод для торгівлі всередині спільного ринку автоматично забезпечить ліквідацію проблеми демпінгу серед країн-членів ЄС».

Поділяємо думку А. Бидик [500] відносно того, що в Україні на сьогодні відсутній досконалий механізм застосування особливих видів мит, зокрема, не вистачає необхідного інформаційно-аналітичного підґрунтя для проведення антидемпінгових, спеціальних та антисубсидійних розслідувань та по їх завершенні застосування відповідних особливих видів мит та інших захисних заходів з метою захисту інтересів вітчизняних товаровиробників та національних галузей промисловості на всіх можливих рівнях здійснення торговельної діяльності. Цілком слушно зазначає цей учений про те, що з метою активізації використання можливостей захисту інтересів вітчизняних товаровиробників та добросовісної конкуренції на внутрішньому ринку України доцільним була б

реалізація таких кроків: створити законодавчу можливість державним органам, які задіяні в антидискримінаційних розслідуваннях, ініціювати антидемпінгові розслідування без наявності заяви вітчизняних товаровиробників або їх асоціацій та об'єднань; розробити заходи зі сприяння поширення інформаційної бази, що здатна забезпечити зовнішню торгівлю на основі здорової конкуренції, зокрема, доцільним виступає створення інформаційного центру, функціонування якого передбачає ефективний моніторинг цінової ситуації як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках з метою швидкого реагування зацікавлених осіб на встановлення фактів демпінгу; активізувати застосування антидемпінгового регламентування в таких галузях національного господарства, які активно здійснюють зовнішньоторговельні операції та результат яких здійснює комплексний вплив на фінансово-економічний стан суб'єктів підприємництва; застосовувати у практиці вітчизняного антидемпінгового регулювання ретроспективну систему оцінки антидемпінгових мит, що довела свою ефективність у відповідній практиці США, з метою організації ефективного захисного механізму національних товаровиробників; проводити агітацію вітчизняних товаровиробників щодо активного застосування ними порядку мирного розв'язання спорів та конфліктів, що викликані встановленням наявності демпінгового імпорту, сутність якого зводиться до максимально мирного врегулювання конфлікту інтересів учасників зовнішньої торгівлі до моменту завершення процедури антидемпінгового регулювання, що приведе до зростання показника оперативності усунення небажаних наслідків впливу наявності демпінгової торгівлі на інтереси та фінансово-економічні показники діяльності національних товаровиробників [500].

Отже, антидемпінгове мито є різновидом мита, що застосовується в Україні. Загальними ознаками антидемпінгового мита є: податковий характер, обов'язковість та зумовленість сплати фактом переміщення товару через кордон. Спеціальними ознаками антидемпінгового мита є: захисний характер економічних інтересів держави та національних товаровиробників шляхом персоніфікованого регулювання імпорту; регулювання товарів, які є об'єктом демпінгу; визначення

окремим нормативно-правовим актом процедури застосування та встановлення на підставі проведеного розслідування [524, с. 101].

Компенсаційне мито встановлюється відповідно до Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [437] у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику. При цьому необхідно зазначити, що субсидованим імпортом є ввезення на митну територію країни імпорту товару (товарів), що користується пільгами від субсидії, яка надається для виробництва, переробки, транспортування або експорту такого товару. Субсидія відповідно до вказаного Закону є фінансова або інша підтримка державними органами виробництва, переробки, продажу, транспортування, експорту, споживання подібного товару, в результаті якої суб'єкт господарсько-правових відносин країни експорту одержує пільги (прибутки). Законодавством передбачена субсидія легітимна – це субсидія, що не дає підстав для застосування компенсаційних заходів, та субсидія нелегітимна - субсидія, що дає підстави для застосування компенсаційних заходів [437].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» [437] компенсаційне мито (попереднє або остаточне) - це особливий вид мита, що справляється у разі ввезення на митну територію України товару, котрий є об'єктом застосування компенсаційних заходів (попередніх або остаточних).

Відповідно до ст. VI Генеральної угоди з тарифів та торгівлі 1994 року (далі - ГАТТ-1994) [438] компенсаційне мито – це спеціальне мито, яке стягується з метою усунення дії будь-якої дотації чи субсидії, наданої прямо чи опосередковано на виробництво, виготовлення чи експорт будь-якого товару. Жодне компенсаційне мито не може стягуватися з будь-якого товару, що походить з території будь-якої сторони, який імпортується на територію іншої сторони, у розмірі, що перевищує суму дотації чи субсидії, щодо яких було визначено, що вони прямо чи опосередковано надавалися на виробництво,

виготовлення чи експорт такого товару у країні походження чи експорту, включаючи будь-яку спеціальну субсидію на транспортування певного товару.

У повідомленні Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі «Про порушення та проведення антисубсидійного розслідування щодо імпорту в Україну легкових автомобілів походженням з Республіки Узбекистан» від 03.10.2018 р. зазначено, що протягом періоду дослідження (2015 - 2017 роки) відбулося значне зростання обсягів імпорту легкових автомобілів походженням з Республіки Узбекистан: в абсолютних показниках - на 760,7 %, відносно споживання та виробництва в Україні - на 440,7 % та 957,7 % відповідно; ціни імпорту легкових автомобілів були нижчими від цін легкових автомобілів виробництва підприємств заявника. У зв'язку із зазначеним та відповідно до частини тринадцятої статті 15 Закону Комісія прийняла рішення № АС-396/2018/4411-05, згідно з яким порушила антисубсидійне розслідування щодо імпорту в Україну товару, що має такий опис: легкові автомобілі, що класифікуються згідно з УКТЗЕД за кодом 8703 22 10 00 походженням з Республіки Узбекистан [525].

Прикладом компенсаційного заходу є також рішення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі, викладене у повідомленні «Про застосування остаточних компенсаційних заходів щодо імпорту в Україну легкових автомобілів походженням з Російської Федерації» від 03.12.2015 р., згідно з яким зроблено позитивний висновок щодо наявності факту заподіяння істотної шкоди національному товаровиробникові; встановлено, що існує причиново-наслідковий зв'язок між субсидованим імпортом легкових автомобілів походженням з Російської Федерації та істотною шкодою, що наносилася національному товаровиробникові; встановлено, що національні інтереси України потребують застосування остаточних компенсаційних заходів. При цьому остаточні компенсаційні заходи застосовуються строком на п'ять років шляхом запровадження справляння остаточного компенсаційного мита щодо імпорту в Україну товару : виробництва ТОВ «Соллерс - Далекий Схід» - у розмірі 17,66 %; виробництва ВАТ «АвтоВАЗ» - 14,57 %; інших виробників у Російській Федерації

- 10,41 %. Остаточне компенсаційне мито справляється у відсотках до митної вартості товару [526].

Поділяємо думку А. Махінової [527, с. 25] відносно того, що однією з основних причин того, чому компенсаційні заходи не досить поширені, є складність доведення обставин, що є обов'язковими для застосування таких заходів.

На думку Д. Лук'янця [528, с. 10-15], ні демпінговий, ні субсидований імпорту за своєю суттю не є правопорушенням. Це дійсно шкідливі для національних товаровиробників явища, але вони не протиправні. Держава не може заборонити ввезення товару з-за кордону за будь-якими цінами, але вона може передбачити застосування засобів економічного захисту у випадках здійснення демпінгового або субсидованого імпорту. Не випадково ці засоби мають назву «мити», що вказує на їх природу як засобів тарифного регулювання, а не заходів юридичної відповідальності.

Додатковий імпортуний збір встановлюється законом відповідно до статті XII ГАТТ-1994 [438] та Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу [439] у разі значного погіршення стану платіжного балансу або істотного скорочення золотовалютних резервів, або досягнення ними мінімального розміру з метою забезпечення рівноваги платіжного балансу та збільшення розміру золотовалютних резервів.

Так, Законом України «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року» [529] та Законом України «Про внесення змін до Митного кодексу України щодо стабілізації платіжного балансу» [530] було передбачено запровадження додаткового імпортуного збору. Зокрема, було визначено, що додатковий імпортуний збір уводиться тимчасово, строком на 12 місяців та стягуватиметься з товарів, що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту, незалежно від країни походження цих товарів і укладених Україною угод (договорів) про вільну торгівлю. Об'єктами оподаткування додатковим імпортуним збором були товари, визначені в п. 1 і п. 2 ч. 1 ст. 277 МК України, крім життєво

необхідних товарів (до життєво необхідних товарів, зокрема, відноситься нафта, природний газ, електроенергія, бензин, вугілля). Відповідно до п. 1 ст. 4 Закону № 73 ставки додаткового імпортного збору становили: 10 відсотків – для товарів, що класифікуються у товарних групах 1 – 24 згідно з УКТЗЕД; 5 відсотків – для товарів, що класифікуються у товарних групах 25 – 97 згідно з УКТЗЕД; 10 відсотків – для товарів, що підлягають оподаткуванню ввізним митом відповідно до статті 374 МК України.

Необхідно зазначити, що в подальшому Законом України «Про заходи щодо стимулювання зовнішньоекономічної діяльності» від 24 грудня 2015 року № 912-VIII [531] було скасовано додатковий імпортний збір, що був запроваджений тимчасово, терміном на 12 місяців, на деякі види товарів.

З огляду на поглиблення економічної кризи у 2014 році та погіршення стану платіжного балансу країни після консультацій з Комітетом Світової організації торгівлі з платіжного балансу і представниками Міжнародного валютного фонду, для виправлення цієї ситуації Україна була змушена врегулювати порядок застосування додаткового валютного збору на імпорт. Переважна більшість країн-членів СОТ визнала правомірність застосування Україною тимчасового (строком на 12 місяців) адміністративного заходу щодо запровадження додаткового імпортного збору як особливого виду мита у розумінні МК України [532].

Як пише Т. Ізовіт [533, с. 55], очікувалося, що запровадження цієї норми приведе до позитивних змін — стабілізації платіжного балансу, примноження золотовалютних резервів, а також збільшення надходжень до Державного бюджету з урахуванням зростання вартості іноземної валюти від ввізного мита за рахунок додаткового імпортного збору, ПДВ з імпортованих товарів, покращення сальдо торговельного балансу.

Зокрема, О. Гребельник [534, с. 54] зауважує, що уряди деяких країн запроваджували тимчасове, додаткове мито для вирішення проблеми дефіциту платіжного балансу. У 1964 році Велика Британія ввела додаткове 15% ввізне мито на весь імпорт (яке практично подвоїло існуючий тарифний рівень), від

якого вона відмовилась уже наступного року. У 1971 році Данія запровадила 10% імпорнтне мито на більшість товарів, що ввозились до країни.

На думку О. Гребельник, основна мета застосування додаткового імпорнтного збору стала не регулятивна функція, а фіскальна, тобто отримання додаткових коштів до Державного бюджету через диверсифікацію джерел фінансування. Крім того, як уважає цей учений, запровадження додаткового імпорнтного збору не зупинило, а практично посилило негативні тенденції в економіці України: скорочення реального ВВП України; зменшення валової доданої вартості у вітчизняних галузях економіки; збільшення внутрішніх цін на продукцію; збільшення експортних цін на вітчизняну продукцію; посилення негативного фіскального ефекту внаслідок недоотримання податкових надходжень [534, с. 58].

Є. Іванов [535, с. 54] також висловлює позицію про те, що практика застосування Україною в 2015 р. додаткового імпорнтного збору не виправдала очікувань, адже високий рівень інтернаціоналізації та включення вітчизняного промислового комплексу до глобальних ланцюгів доданої вартості обумовив негативні наслідки для суб'єктів ЗЕД, що використовують іноземну сировину і комплектуючі для виробництва товарів з високим рівнем обробки.

Відповідно до ст. 7 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202] товарам, які імпорнтуються з держав-членів СОТ, надається режим найбільшого сприяння, який стосується мита, правил його справляння, правил і формальностей у зв'язку з імпорнтом. Таким чином, ставки мита, які визначені додатком І до Протоколу про вступ України до СОТ, застосовуються до товарів за походженням із країн, яким Україною надається режим найбільшого сприяння, тобто пільгові ставки Митного тарифу України.

У той же час в Україні, згідно з «Про зовнішньоекономічну діяльність» [202], запроваджується національний режим, який означає, що «...стосовно імпорнтованих товарів походженням з держав - членів СОТ надається режим не менш сприятливий, ніж для аналогічних товарів українського походження щодо податків, зборів, встановлюваних законами та іншими нормативно-правовими

актами, правил та вимог до внутрішнього продажу, пропозиції до продажу, купівлі, транспортування, розподілу або використання товарів, а також правил внутрішнього кількісного регулювання, які встановлюють вимоги щодо змішування, переробки або використання товарів у певних кількостях чи пропорціях».

Як слушно зазначає Н. Пахомова [536], проблеми, що пов'язують зі вступом України до СОТ, які, в першу чергу, стосуються загроз для вітчизняного виробника на внутрішньому ринку, насправді є наслідками глобалізації та існують незалежно від членства країни у СОТ. При цьому, зауважує вчений, СОТ надає дієві механізми для захисту внутрішнього ринку від недобросовісної торговельної діяльності та неякісної імпоротної продукції через такі захисні заходи, як квотування, спеціальне мито, антидемпінгові заходи, компенсаційні заходи.

Отже, особливими видами мита в Україні є спеціальне мито, антидемпінгове мито, компенсаційне мито та додатковий імпортний збір. Однак, не зважаючи на законодавче визначення та запровадження особливих видів мита в Україні, на сьогодні ефективний механізм функціонування їх відсутній. Загальними ознаками особливих видів мита вважаємо такі: податковий характер; сплата у грошовій формі; необхідність сплати у зв'язку з увезенням товарів на митну територію України; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через уведення такого мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг та преференцій тощо); безповоротність платежу для платника; сплата у строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Специфічні ознаки особливих видів мита такі: тимчасовий характер такого мита; здійснення регулювання та стабілізації внутрішнього ринку товарів; захист національного товаровиробника; визначення окремим нормативно-правовим актом процедури застосування та встановлення на підставі проведеного розслідування [537, с. 87].

Висновки до розділу 4

1. Запропоновано доповнити статтю 14 ПК України поняттям мита та викласти у наступній редакції: «Мито - загальнодержавний, обов'язковий непрямий податок на товари, що перетинають митний кордон країни та включається до ціни таких товарів (продукції), встановлений цим Кодексом, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Доведено, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків, як: включення розміру мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення митної вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулюючий вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо.

2. Запропоновано внести зміни до статті 272 МК України в існуюче поняття ввізного мита та викласти у наступній редакції: «Ввізне мито - загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на товари, що ввозяться на митну територію України, включається до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Визначено, що ознаками ввізного мита є: необхідність сплати у зв'язку з увезенням товарів на митну територію України; включення розміру ввізного мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через введення ввізного мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг та преференцій тощо); сплата у

грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо.

Напрямами реформування податкового та митного законодавства щодо ввізного мита вважаємо вдосконалення чинних ставок ввізного мита та запобігання імпорту товару, що призводить або може призвести до заподіяння серйозної шкоди національному виробнику.

3. Запропоновано внести зміни до статті 273 МК України в існуюче поняття вивізного мита та викласти у наступній редакції: «Вивізне мито - загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на українські товари, що вивозяться за межі митної території України, включається до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

Ознаками вивізного мита визначено: необхідність сплати у зв'язку з вивезенням товарів за межі митної території України; включення розміру вивізного мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через введення вивізного мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо.

4. Специфічними ознаками сезонного мита визначено: тимчасовий характер сезонного мита; за допомогою цього мита здійснюється регулювання державою імпорту чи експорту винятково товарів сезонного характеру (зокрема сільськогосподарської продукції); здійснюється регулювання та стабілізація внутрішнього ринку товарів; повноваження щодо встановлення термінів дії сезонних мит належать уряду України.

Функціями сезонного мита вважаємо: регулятивну, що полягає в регулюванні структури експорту та імпорту; фіскальну, котра полягає в

формуванні дохідної частини бюджету; захисну, тобто захист національних виробників від іноземної конкуренції.

5. Загальними ознаками особливих видів мита визнано: податковий характер; сплата у грошовій формі; необхідність сплати у зв'язку з ввезенням товарів на митну територію України; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження; регулюючий вплив на платника з боку держави (через введення такого мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг та преференцій тощо); безповоротність платежу для платника; сплата в строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Специфічними ознаками особливих видів мита є: тимчасовий характер такого мита; здійснення регулювання та стабілізації внутрішнього ринку товарів; захист національного товаровиробника; визначення окремим нормативно-правовим актом процедури застосування та встановлення на підставі проведеного розслідування.

РОЗДІЛ 5

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

5.1. Зарубіжний досвід правового регулювання непрямого оподаткування

В умовах євроінтеграційного вектора особливо важливим завданням для держави залишається питання удосконалення вітчизняної моделі розвитку системи непрямого оподаткування, зважаючи на тенденції зростання ролі та місця непрямих податків у формуванні бюджетів як в Україні, так і в країнах-членах ЄС. Так, національні податкові системи усіх держав-членів ЄС включають такі податки, як ПДВ і акциз, які становлять вагоме джерело доходів бюджетів більшості країн. Крім того, такі елементи непрямих податків, як порядок нарахування і сплати, податкові пільги, система адміністрування у деяку міру також є наближеними. Зобов'язання гармонізувати національне податкове законодавство з законодавством ЄС Україна здійснює і відповідно до Угоди про Асоціацію [154]. Ця Угода запроваджує умови для посилення економічних та торговельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку ЄС, у тому числі завдяки створенню поглибленої і всеохоплювальної зони вільної торгівлі, як це визначено у Розділі IV («Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею») Угоди.

Таким чином, гармонізація податкового законодавства України з законодавством ЄС про непряме оподаткування має на меті приведення законодавства України відповідно до вимог законодавства ЄС та проведення реформи непрямого оподаткування в напрямі узгодження порядку справляння та рівня непрямих податків в Україні з існуючими в ЄС. Відтак, результати гармонізації покликані сприяти впровадженню режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС, максимальному усуненню податкових перешкод на шляху руху товарів та послуг на момент уведення зони вільної торгівлі, покращенню

податкових умов для діяльності вітчизняних та іноземних компаній в Україні, виходу українських підприємств на ринки Європи.

Як зазначає С. Владика [17, с. 199], створення механізму правового регулювання непрямого оподаткування на рівні ЄС здійснюється у процесі та за допомогою гармонізації. Враховуючи двоетапність цього процесу, гармонізація правового регулювання непрямого оподаткування в Євросоюзі – це процес формування спільних засад правового регулювання непрямого оподаткування та приведення законодавств держав-членів у відповідність до норм права ЄС. При цьому така адаптація національного податкового законодавства до європейського потребує насамперед дослідження особливостей побудови систем оподаткування держав-членів ЄС, а також провідних держав світу для їх порівняння та визначення доцільності застосування такого досвіду в Україні.

Франція є країною, що вперше запровадила ПДВ в 1954 році. Тут стягуються такі непрямі податки, як: ПДВ; надбавка на бензин (податок забезпечує до 9% податкових надходжень до бюджету країни); акцизи на алкоголь, тютюн і сірники; збори на реєстрацію послуг, марки, операції на біржі та інші. У Франції виділяють чотири види ставок ПДВ: 20 % – основна ставка на всі види товарів і послуг; 33,33 % – гранична ставка на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн; 7 % – пільгова ставка на товари культурного повсякденного вжитку (книги); 5,5 % – на товари і послуги першої необхідності (продукти харчування за винятком алкоголю і шоколаду, медикаменти, житло, транспорт). Від сплати ПДВ у Франції звільняються такі види діяльності, як: медицина і медичне обслуговування; всі види страхування, лотереї, казино. Існує також список видів діяльності, де передбачене право платника податку обирати між ПДВ і прибутковим податком: здавання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність, муніципальне господарство [538, с. 110]. Цікавим для України є досвід Франції щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів, включаючи газовані напої, морси, ароматизовані води та «легкі» напої, який запроваджений з 1 січня 2012 р. До

напоїв застосовується фіксована ставка незалежно від вмісту цукру. Спочатку ставка податку становила 7,16 євро за 100 літрів, але у 2015 році збільшилася до 7,53 євро. Податок стягується з виробників, переробників, імпортерів.

У Німеччині ставка ПДВ установлена у розмірі 19 та 7 %, яка застосовується на ліки та журнально-книжкову продукцію. При невеликих оборотах підприємці платять податок за 8 % ставкою або звільняються від сплати ПДВ. Від сплати ПДВ звільнені також підприємства сільського і лісового господарств, товари, що експортуються, внутрішній і міжнародний транспорт (за винятком автомобільних і залізничних перевезень і деяких внутрішніх водних шляхів) [539]. Акцизом оподатковуються тютюнові вироби, енергоносії, електроенергія, пиво, ігристі вина та проміжні продукти, спиртогорілчані вироби. До не гармонізованих акцизів належать: акцизи на каву, ядерне паливо (твели) та слабоалкогольні напої.

Цікавим для України є досвід Німеччини щодо оподаткування кави, яке здійснюється з 2009 року. Відповідно до §1 розділу 1 Закону [540] податок на каву є акцизним збором у розумінні податкового кодексу. Оподаткуванню підлягають: смажена кава з кофеїном чи без; розчинна кава - це екстракти, есенції та концентрати з кави, з кофеїном чи без; товари, що містять каву - це продукти, які містять від 10 до 900 грамів кави на кілограм. Ставка податку на смажену каву в Німеччині становить 2,19 євро за кілограм, а для розчинної кави - 4,78 євро за кілограм. Суміші смаженої кави та розчинної кави обкладаються податком відповідно до типів кави, які вони містять, а саме: для товарів, що містять від 10 до 100 г смаженої кави на кілограм, 0,12 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 100 - 300 г смаженої кави на кілограм, 0,43 євро на кілограм товару; для товарів, що містять більше 300 - 500 г смаженої кави на кілограм, 0,86 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500 - 700 г смаженої кави на кілограм, 1,32 євро за кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г смаженої кави на кілограм, 1,76 євро за кілограм товару; для товарів, що містять від 10 до 100 г розчинної кави на кілограм, 0,26 євро на кг товару; для товарів, що містять більше 100 - 300 г розчинної кави на кілограм, 0,94 євро за

кілограм товару; для товарів, що містять більше 300 - 500 г розчинної кави на кілограм, 1,91 євро за кілограм товару; для товарів, що містять більше 500 - 700 г розчинної кави на кілограм, 2,86 євро на кілограм товару; для товарів, що містять понад 700 до 900 г розчинної кави на кілограм, 3,83 євро за кілограм товару [540, § 2]. При цьому платник податків подає податкову декларацію за каву, за яку податок був сплачений протягом місяця, не пізніше десятого дня місяця, наступного за формуванням податку, та обчислює сам податок. Податок сплачується 20 числа місяця, що настає після його нарахування [540, § 12].

Данія також є країною, що активно оподатковує каву. Відповідно до §11 Закону про різні податки на споживання [541] ставки податку на каву становлять від 6 до 39 шведських крон за тонну ваги, на смажену каву – від 7 до 67 шведських крон за тонну, а на екстракти кави - від 16 до 30 шведських крон за тонну ваги.

Корисним для України є досвід Фінляндії щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Зокрема, відповідно до Закону про акцизні збори на солодощі, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р. [542] до підакцизних продуктів належать: фруктові соки (включаючи виноградне сусло) та овочеві соки, неферментовані і не містять додавання спирту, містять доданий цукор чи інші підсолоджувачі (алкогольною міцністю не більше 0,5 об.%); води, включаючи мінеральні води та газовані води, що містять доданий цукор або інші підсолоджувальні речовини або ароматизовані, та інші безалкогольні напої; сидр, перрі та медовина; суміші ферментованих напоїв та суміші ферментованих напоїв та безалкогольних напоїв (алкогольна міцність більше 0,5 об.%). При цьому застосовуються багаторівневі ставки податку залежно від вмісту цукру або його відсутності. Звільнення від оподаткування передбачено, якщо кількість продукції, виготовленої виробником для споживання протягом календарного року, становить не більше 50 000 літрів безалкогольного напою.

В Угорщині також, починаючи з вересня 2011 р., оподатковується вміст солі, цукор та кофеїн у різних категоріях їжі, готової до споживання, включаючи безалкогольні напої (такі, як солодкі, штучно підсолоджені, енергетичні) та

попередньо упаковані солодкі підсолоджені продукти. Цілями цього податку є такі: заохочувати здорові харчові звички шляхом розширення асортименту корисних товарів; заохочувати виробників до зміни складу своєї продукції; збільшити податкові надходження, фінансування заходів з охорони здоров'я. Податок на товари охорони здоров'я – це специфічний податок за одиницю виміру на основі вмісту цукру, солі та метилксантину в упакованих харчових продуктах. Ставка податку становить 7 форинтів за літр на безалкогольні напої, та 130 форинтів за кг попередньо упакованого цукрового/солоного продукту. Платниками податку є виробники [543, с. 176-177].

Наприклад, в Італії прийнята досить розгалужена система оподаткування. Ставки ПДВ також диференційовані [544]: базова ставка – 22 %; знижені ставки застосовуються у спеціальних випадках розміром 10 % (продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, внутрішній пасажирський транспорт, сільськогосподарські товари, готельне розміщення, ресторани, збір побутових відходів), 5 % (соціальні та медичні послуги, що надаються соціальними кооперативами та їх консорціумами) і 4 % (медичне обладнання для інвалідів, книги й періодичні видання, соціальне житло, сільськогосподарські товари, соціальні послуги); експорт товарів і міжнародний транспорт оподатковуються за нульовою ставкою. Не підлягає оподаткуванню купівля-продаж акцій та облігацій, земель і діючих підприємств, кредитування. В Італії під підакцизні товари підпадають нафтопродукти, алкогольні напої, тютюнові вироби, пластикові пляшки. Серед сфери послуг акцизи установлені на страхові операції та гральний бізнес [545, с. 123].

У Нідерландах на безалкогольні напої, продукти харчування, освітні та банківські послуги, послуги з охорони здоров'я застосовують знижені ставки ПДВ, причому саме в Нідерландах існує найбільша різниця між стандартною і зниженою ставкою ПДВ - 21 та 6 % [546].

У Великій Британії платник податків зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ, якщо оборот перевищує 60 тис. фунтів стерлінгів. За ставкою 0 % оподатковуються операції з продуктами харчування, книгами, паливом, золотом,

цінними паперами, благодійністю та ін. Ставка 5 % установлена на операції з паливом та енергією, що використовуються в домашніх господарствах. Водночас стандартною є ставка 20 %, застосована щодо більшої частини товарів і послуг [547, с. 310]. Підакцизними товарами є: вино, пиво, сидр і перрі, слабоалкогольні напої, імпорتنі композитні товари, що містять спирт, тютюнові вироби, біопаливо.

В Іспанії ПДВ оподатковуються будь-які підприємства, що продають товари або надають послуги, а також імпортні операції. Стандартною є ставка, що дорівнює 21 %. Знижені ставки встановлені для операцій із продуктами харчування (10 %), на послуги житлового будівництва, транспорту, туризму; для операцій із товарами першої необхідності (4 %); на товари і послуги, пов'язані з експортом (0 %). За підвищеними ставками оподатковуються предмети розкоші та автомобілі. Від ПДВ звільняються медичні послуги, освітні та банківські послуги, благодійність [547, с. 311]. Акцизними податками є : податок на пиво; податок на вино та зброджені напої; податок на проміжну продукцію; податок на алкоголь та вироблені напої; податок на вуглеводні; податок на тютюнові роботи, податок на електроенергію.

Частка акцизного податку в США є досить невеликою і за останні 15 років скоротилася із 7,2 до 4,1 % у доходах федерального бюджету, насамперед через перевагу прямого оподаткування над непрямим і розгалуженої системи податкових знижок та податкових кредитів. Цікавим є той факт, що майже 1/3 всіх акцизних податкових надходжень забезпечує податок на бензин. Крім того, в США існує також податкова знижка (tax abatements) за акцизним податком, вона полягає в частковій компенсації акцизного податку, сплаченого при купівлі легкового автомобіля, у разі продажу автомобіля, аварії чи його викрадення. Механізм часткової компенсації спрямований на стимулювання придбання нових автомобілів, що підтримує попит на необхідному рівні [548, с. 120].

У Польщі акцизними товарами є: бензин, дизельне паливо, скраплені гази для приводу двигунів внутрішнього згорання, природний газ для приводу двигунів внутрішнього згорання, біокомпоненти, що складають стихійне паливо,

електроенергія, етиловий спирт, пиво, вино; сигарети, легкові автомобілі [549]. Цікавим є досвід Польщі [550] щодо встановлення додаткових зборів за напої, що містять цукор та інші речовини, які використовуються для їх підсолоджувальних властивостей, а також кофеїн та/або таурин у продуктах, готових до вживання. При цьому передбачена диференціація плати залежно від вмісту цукру в 100 мл продукту. Плата має фіксовану та змінну складову, тобто 0,50 злотих на вміст цукрів у кількості, рівній або меншій ніж 5 г у 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувача, у будь-якій кількості; 0,05 злотих на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою - на 1 літр напою. За напої, що містять кофеїн або таурин, стягується плата в розмірі 0,10 злотих за літр. Якщо в цьому напої міститься більше однієї речовини, яка підлягає сплаті, тобто цукор, підсолоджувальні речовини та кофеїн, плата збільшиться, а максимальна сума плати становитиме 1,2 злотих за 1 літр напою. При цьому 96,5 % надходжень від плати становлять бюджет польського фонду охорони здоров'я, а решта суми вноситься до державного бюджету.

Щодо ПДВ, то у Польщі діють диференційовані ставки в розмірі 23 %, 8 %, 5 %. Ставка в розмірі 8 % встановлюється на деякі продукти харчування, певні види періодичних видань та книг. Пільгова ставка ПДВ (5 %) – на послуги готелів і ресторанів, дитячі автомобільні крісла, медичне обладнання для інвалідів, послуги зі збору побутових відходів, деякі види продовольчих товарів. При цьому в Польщі не всі господарюючі суб'єкти повинні бути платниками ПДВ. У разі якщо дохід компанії за рік не перевищує 10 тис. євро, необхідність реєстрації компанії як платника ПДВ зникає. Не потрібно платити ПДВ також при здійсненні послуг соціально-культурного призначення (охорона здоров'я, освіта) [551].

Поступово був збільшений розмір податкових ставок ПДВ і в Чеській Республіці: мінімальна ставка ПДВ була збільшена з 5 % до 10 %, а базова – з 19 % до 21 %. На сьогодні пільгові ставки ПДВ встановлені на ті ж послуги і товари, що й в Польщі. Крім того від сплати ПДВ звільняються послуги радіо, телебачення, основні послуги пошти, послуги страхування, освіти, фінансові

послуги тощо. Реєструватися як платники податків ПДВ зобов'язані фірми, річний дохід яких перевищує 1 млн чеських крон або компанії, які здійснили покупки європейських країнах на суму понад 326 тис. чеських крон [552]. Акцизні збори є: податок на мінеральне масло, податок на алкоголь, податок на пиво, податок на вино та проміжні продукти, податок на тютюнові вироби, податок на сирий тютюн [553]. Водночас у чеському податковому законодавстві є пільги, що дозволяють звільняти від оподаткування, зменшувати розмір податку або відшкодовувати податкові зобов'язання. Так, звільненню від оподаткування підлягає бензин для споживання, що містить у своєму складі не менше 4,1 % біопалива, зріджений біогаз, призначений для використання як моторне паливо, та біопаливо другого покоління, призначене для використання як моторне паливо для пілотних проектів з технологічного розвитку. Зниження розміру оподаткування можливе для газойлю, якщо суміш містить не менше 30 % метилового ефіру ріпакової олії (341 євро / 1000 л) [18, с. 127-128].

Основна перевага Естонії [554] – це система низьких податків, проста, прозора і створена для розвитку бізнесу і збільшення доходів. На сьогодні державний сектор Естонії має найменше податкове навантаження в усьому ЄС, і ця ситуація збережеться і в майбутньому [555]. Платниками ПДВ є підприємства, оподатковувана податком частина бюджету яких не перевищує 16 000 євро за календарний рік. Цим податком обкладається ведення справ з товарами і послугами та імпорт товарів. Податкова ставка – 20 % від оподаткованої вартості. Податковий період становить один календарний місяць. Податок повністю надходить до державного бюджету. Акцизним податком обкладаються тютюнові вироби, алкоголь, паливо, енергопродукти, електроенергія, упаковки і транспортні засоби. Як пільги встановлено звільнення від акцизного оподаткування енергопродуктів, використовуваних для рибальства в територіальних водах, та зниження акцизних ставок на газойль, що має сільськогосподарське призначення, використовується для опалення і виробництва тепла або електроенергії, обслуговування залізниці та судноплавства (крім некомерційного прогулянкового судноплавства) [18, с. 128]. В Естонії акцизний

податок допомагає контролювати кількість певних товарів або послуг, щоб поліпшити споживання вітчизняної продукції. Так само, як і ПДВ, акцизний податок регулюється відповідно до змін в потребі вітчизняної продукції, збільшенням імпорту підакцизних товарів, а також змінами в ставці акцизного податку.

Як і в Україні, у Латвії ПДВ обкладаються товари та послуги, куплені або продані для використання або споживання. Податок включається в ціну товару або послуги і його сплачує кінцевий споживач, тому він вважається непрямим податком. Ставка ПДВ становить 22 %, а зменшена ставка – 10 %. Акцизний податок є одним з бюджетоутворювальних у Латвії. Його сплачують як фізичні, так і юридичні особи. Акцизний податок використовується для обмеження використання шкідливих здоров'ю товарів та наповнення бюджету. Податок обчислюється в кількості латів за одну одиницю товару або у відсотках від ціни товару. У Латвії майже на всі види енергопродуктів встановлено податкові ставки, що перевищують мінімальні розміри, визначені Директивою: на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 8 %), зріджений газ (на 65 %), газойль та гас (на 3 %), газойль для сільського, лісового та рибного господарства (у 2,4 раза), природний газ (на 50 %). На рівні мінімальних розмірів Директиви законодавчо встановлено акцизи на важке дизельне паливо, зріджений газ для опалення, природний газ як моторне паливо, вугілля та електроенергію. Варто зауважити, що в Латвії не здійснюється продаж етилованого бензину вроздріб. Пільги встановлено на газойль (біодизель), який повністю отриманий з ріпакової олії (0 євро / 1000 л); знижено ставку на газойль, що використовується для сільського господарства та рибництва в межах встановлених лімітів (від 60 до 130 л на кожен гектар) до 50 євро / 1000 л; від оподаткування звільнено природний газ, що використовується для опалення критих ділянок землі сільськогосподарського призначення, та електроенергію, яка використовується домашніми господарствами й вироблена з використанням відновлюваних джерел енергії, а також використовується для перевезення вантажів і пасажирів [18, с. 128-129].

У Литві [556] акцизним податком обкладаються: етиловий алкоголь, неденатурований спирт і алкогольні напої, включаючи пиво; тютюн для куріння і тютюнові вироби; кава, шоколад і продукти, що містять какао; ювелірні вироби, золото і срібло за винятком імітацій ювелірних виробів і монет; моторне пальне за винятком авіаційного пального, дизельне пальне; автомобілі як предмети розкоші; електроенергія; видання еротичного або жорстокого характеру. Акцизне оподаткування енергопродуктів та електроенергії в Литві у повну міру гармонізовано з положеннями Директиви 2003/96/ЄС. Більшість видів енергопродуктів оподатковуються за мінімальними розмірами акцизних ставок, встановленими Директивою (гас, газойль, важке дизельне паливо, природний газ, вугілля та кокс, електроенергія). Підвищені акцизні ставки встановлено на неетилований бензин (на 21 %), етилований бензин (на 37 %), зріджений газ (у 2,4 раза) та природний газ як моторне паливо (у 2,5 раза). До системи пільг з акцизного оподаткування енергопродуктів та електроенергії належать: звільнення від акцизного оподаткування або зниження ставки на бензин та газойль, якщо продукт має біологічні домішки (ставка акцизу зменшується на відсоток пропорційно частці домішок біологічного походження в продукті); звільнення від акцизного оподаткування природного газу, що використовується як моторне паливо в місцевих регулярних автобусах, та вугілля, коксу, лігніту та електроенергії, які використовуються домогосподарствами й благодійними організаціями, а також для електроенергії, виробленої з використанням відновлюваних джерел енергії [18, с. 129]. ПДВ у Литві не платять ті особи, прибуток яких від продажу товарів або надання послуг (за винятком довгострокових вкладень) не перевищує 5000 літ, без ПДВ. Особи, річний дохід яких становить від 5000 та літ 15 000 літ, можуть добровільно бути зареєстровані як платники ПДВ. Ставка ПДВ – 21 %.

Доцільно відзначити досвід Китаю щодо акцизного оподаткування, де він має назву «податок на споживання». Зокрема, оподаткуванню підлягають такі групи товарів, вироблених або імпортованих на території/територією КНР: тютюнові вироби за ставками 25–50 %, алкогольні напої за ставками 5–25 %,

косметика за ставкою 30 %, ювелірні вироби за ставкою 10%, автомобілі за ставками 3 та 10 % тощо. Таким чином, ставки акцизного податку в Китайській Народній Республіці диференціюються за товарними групами і всередині окремих груп. Переважно застосовують відсоткові ставки, але до окремих товарів тверді ставки. При цьому експортовані споживчі товари звільнені від сплати акцизного податку [557, с. 171-172]. В Китаї, незважаючи на існування податку з обороту, в багатьох регіонах уже впроваджено ПДВ, оскільки податок на оборот не виправдав себе. Подібною є також ситуація в Індії, де, як і в Китаї, вже розробляють план відмови від податку з обороту на державному рівні і застосування винятково ПДВ. Як зауважує М. Думчиков, «не у всіх державах існування податку з обороту виявилось доцільним та виправданим» [545, с. 172].

Запозичення досвіду зарубіжних держав, особливо держав-членів ЄС, щодо непрямого оподаткування є необхідним для швидкого завершення вже розпочатої податкової реформи та ефективної гармонізації національної системи оподаткування зі стандартами й вимогами ЄС. Податкові системи зарубіжних держав, зокрема держав-членів ЄС, у більшу міру є ефективними й справедливими, оскільки дозволяють досягти всіх цільових параметрів податкових надходжень із мінімальними втратами економічної ефективності, а також створюють сприятливе податкове середовище для іноземних інвесторів. При цьому ефективність їх системи оподаткування залежить від: спрямованості податкової політики, внеску різних податків у створення валового внутрішнього продукту, економічної обґрунтованості існуючих ставок оподаткування, а також ефективності податкового адміністрування.

На нашу думку, перспективним для України є запропоновано використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі – щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини – щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі; Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії – щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок

ПДВ, а також диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання як у Німеччина, Данія, Чехія, Румунія, Сербія, Словаччина, Фінляндія та Іспанія).

5.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні на сучасному етапі

В Україні система оподаткування зазнавала постійних змін, які полягали у зміні кількості податків та зборів, їх ставок та самого порядку адміністрування. Прийняття ПК України стало позитивним кроком, проте численні реформування не забезпечили ефективності системи оподаткування, що зумовлює на сьогодні зростання податкового навантаження, тінізації прибутків і доходів суб'єктів господарювання та інших існуючих недоліків, що зумовлюють потребу їх усунення. Саме тому спробуємо визначити найбільш проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування непрямих податків для того, щоб в подальшому окреслити можливі напрями її правового вдосконалення шляхом подолання цих проблем.

Досліджуючи проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування в цілому, можемо класифікувати їх на: проблеми правового характеру; проблеми організаційного характеру; проблеми економічного характеру; проблеми соціально-психологічного характеру.

Проблеми правового характеру непрямого оподаткування пов'язані з дотриманням вимог податкового законодавства. Вони виникають у результаті того, що: норми податкового законодавства іноді суперечать нормам іншим нормативно-правових актів України, що створює прогалини у законі; дефініції деяких понять недосконалі або взагалі відсутні, що не дає змогу розкрити суть певних правових явищ, подій або дій; незнання платниками податків належним чином своїх прав та обов'язків зумовлює низький рівень економічної та юридичної грамотності платників; нестабільність та швидка зміна податкового

законодавства, яку платник податків не встигає відстежити. Як було зазначено (підпункт 1.2), одним із принципів податкового законодавства є принцип стабільності, який передбачає, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки, податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [114, ст. 4]. На сьогодні мають місце часті порушення цього принципу, що призводить до великої кількості помилок, труднощів та низької ефективності механізму адміністрування, а також значних можливостей для застосування схем ухилення від сплати непрямих податків. Значний обсяг чинного податкового законодавства, нечіткість сформульованих норм та положень, часті відсилання на інші нормативно-правові акти, зумовлюють труднощі на шляху самостійного з'ясування платниками податків змісту положень ПК України.

Удосконаленням механізму непрямого оподаткування стане злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства. При цьому будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені ПК України, з ефективним механізмом планування та прогнозування, передбаченням можливих форс мажорних обставин та виробленням механізмів швидкого реагування.

Проблемами організаційного характеру вважаємо такі, що виникають на організаційному етапі процесу адміністрування непрямих податків, а саме: недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів; недостатність впроваджень новітніх технологій. Високий рівень кваліфікації та компетентності працівників податкових органів, особливо щодо нововведень та змін податкового законодавства, які постійно здійснюються, сприяв би забезпеченню реалізації права платників податків на отримання запитуваної інформації та кваліфікованих консультацій.

Проблемами економічного характеру вважаємо недостатність економічної ефективності адміністрування податків, що зумовлюють високий рівень витрат на адміністрування податків і зборів та недостатній обсяг податкових надходжень до

бюджетів. Крім того, незважаючи на значні обсяги надходжень до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, непрямі податки не реалізують повністю свого потенціалу через значний обсяг тіньової економіки.

Поділяємо думку Р. Паславської про те, що «...в основі проблем соціально-психологічного характеру лежить конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків, що зумовлено: менталітетом українського платника податків щодо збереження своїх доходів та мінімізацію податків; перевищення посадовими особами фіскальних служб своїх повноважень; недовіра платників податків до фіскальних органів; низький рівень податкової культури в Україні» [558].

Однією з основних причин негативного сприйняття непрямих податків його платниками є складність механізму його обліку та звітності, що призводить до нерозуміння або неправильного розуміння економічної сутності цих податків. Необхідним у цьому питанні є постійна роз'яснювальна робота серед платників податків, навчання і підвищення кваліфікації працівників податкових органів, забезпечення та захист прав платників та поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин із платниками податків із позитивними змінами щодо розвитку економіко-інституціонального середовища.

Прикладом формування нової системи взаємозв'язків податкових органів та платників податків є запроваджений експеримент горизонтального моніторингу у Нідерландах, де з двадцятьма підприємствами були підписані угоди про співпрацю та нагляд. Відповідно до договорів підприємство зобов'язувалося надавати відповідну інформацію податковим органам та повідомляти про випадки податкового ризику, а податкова служба – консультувати та співпрацювати з платником для уникнення порушень податкового законодавства. Ці зміни та нововведення мали значний успіх. Практично усі підприємства, які брали участь в експерименті, заявили про прагнення продовжити співпрацю з податковими органами на основі таких умов. Відповідно виник новий термін, який позначав концепцію співпраці, та визначений критерій «податкова впевненість» – діяльність бізнесу з чітко визначеними та пропрацьованими завдяки участі

податкових органів фіскальними зобов'язаннями. При цьому запровадження горизонтального моніторингу в оподаткуванні підприємств Нідерландів вплинуло і на ситуацію з розвитком економіки країни: по-перше, внаслідок зниження вартості адміністрування податків відбулося зниження рівня податкового навантаження на підприємства, підвищення рівня інвестиційної привабливості економіки держави; по-друге, відбулося зниження оцінки адміністрування податку на додану вартість; по-третє, зменшення кількості суперечок між платниками податків та податківцями в питаннях оподаткування, що означає зниження витрат на вирішення цих суперечностей; по-четверте, підвищення податкової культури та ефективності оподаткування в державі [557, с. 128-129].

Відтак, ця система співпраці сторін оподаткування поширилася і на інші країни Євросоюзу – Австрію, Велику Британію, Ірландію, Німеччину та Словенію. В Україні аналогічний експеримент було ініційовано Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України» та запроваджено з 28 квітня 2011 року стосовно великих платників податків. В експерименті брало участь п'ять суб'єктів господарювання, представлених у різних секторах економіки країни як передові гравці. Проте на сьогодні реалізувати цей експеримент на умовах постійного обслуговування клієнтів фіскальними органами ще не вдалося. В Україні існують проблеми з запровадженням цього методу, оскільки нормативно-правове обґрунтування горизонтального методу обслуговування платників податків відсутнє.

Саме тому першочерговим завданням адміністрування непрямих податків в умовах сьогодення є створення сприятливих умов щодо розвитку партнерських відносин між платниками податків та владою для сприяння добровільного виконання покладених на них податкових зобов'язань, а також законних рішень та вказівок контролюючих органів.

Уважаємо шляхами вдосконалення системи адміністрування непрямих податків в Україні наступні.

1. Узагальнення операцій та об'єктів ПДВ (ст. 196-197 ПК України).

Перелік операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, наводиться у п. 196.1 ст. 196 ПК України [114, ст. 196]. Крім того, ст. 197 ПК України [114, ст. 197] передбачається низка операцій, які звільняються від оподаткування. Вважаємо, що законодавче розмежування переліку операцій, які не є об'єктами оподаткування ПДВ, та переліку операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, досить ускладнює розуміння платниками самого механізму адміністрування цього податку. Крім того, операції, перелічені в підпунктах 196.1.1, 196.1.2, 196.1.3, 196.1.4, 196.1.5, 196.1.8, 196.1.9, 196.1.11, 196.1.15 ст. 196 ПК України [114, ст. 196], не можуть бути кваліфіковані як такі, в яких немає об'єкта оподаткування. Вважаємо, що такі операції можуть або звільнитися від оподаткування, або оподатковуватися на загальних засадах. Узагальнення зазначених переліків операцій та відповідна їх систематизація сприяла б легшому розумінню і відтак ефективнішому застосуванню правових норм щодо цього податку. Їх перекваліфікація з операцій, в яких відсутній об'єкт оподаткування, в операції, звільнені від оподаткування, не матиме фіскальних наслідків для бюджету держави, натомість оподаткування окремих операцій на загальних засадах сприяло б зростанню бюджетних надходжень. Крім того, в обох випадках звільнення від оподаткування ПДВ реалізується через закріплення переліку операцій, які не оподатковуються. Логічним вважаємо узагальнення та систематизацію зазначених операцій та визначення його саме переліком операцій, які звільнені від оподаткування.

Пропонуємо ст. 196 ПК України, яка визначає операції, що не є об'єктом оподаткування, виключити, а перелік відповідних операцій, що містить стаття, віднести до ст. 197 ПК України як операції, звільнені від оподаткування.

Для цього пропонуємо доповнити підп. 197.26.1 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.1. випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності, Національним банком України, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та/або реалізує

державну бюджетну політику у сфері управління державним боргом та гарантованим державою боргом, органами місцевого самоврядування відповідно до закону, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; обміну зазначених цінних паперів та корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери, формах, на інші цінні папери, корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах; розрахунково-клірингової, реєстраторської та депозитарної діяльності на ринку цінних паперів, а також діяльності з управління активами (у тому числі пенсійними активами, фондами банківського управління), відповідно до закону та інших видів професійної діяльності на фондовому ринку, які підлягають ліцензуванню відповідно до закону. Норми цього підпункту не застосовуються до операцій з продажу бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових та платіжних документів, пластикових (розрахункових) карток, а також ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей та інших товарів/послуг, за які стягується окрема плата у вигляді фіксованої суми або відсотка»;

доповнити підп. 197.26.2 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.2. передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг; повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в концесію або лізинг (оренду) концесієдавцю або лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг; нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу; передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або в забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України; грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу)

консолідованого іпотечного боргу, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такого консолідованого іпотечного боргу відповідно до закону резидентом або на його користь»;

доповнити підп. 197.26.3 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.3. надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів та рахунків учасників фондів банківського управління, адміністрування недержавних пенсійних фондів»;

доповнити підп. 197.26.4 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.4. обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім банкнот і монет, що використовуються для нумізматичних цілей, а також іноземних монет з дорогоцінних металів, базою оподаткування яких є продажна вартість); випуску, обігу та погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород; постачання негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України, крім колекційних марок, конвертів чи листівок для філателістичних потреб, базою оподаткування яких є продажна вартість»;

доповнити підп. 197.26.5 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.5. надання послуг, пов'язаних з переказом коштів, що надаються учасниками платіжних систем та платіжними організаціями платіжних

систем, надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами (корпоративними правами та деривативами), доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства. Перелік послуг з розрахунково-касового обслуговування визначається Національним банком України за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику; відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами), за винятком операцій з інкасації боргових вимог та факторингу (факторингових) операцій, крім факторингових операцій, якщо об'єктом боргу є валютні цінності, цінні папери, у тому числі компенсаційні папери (сертифікати), інвестиційні сертифікати, іпотечні сертифікати з фіксованою дохідністю, операції з відступлення права вимоги за забезпеченими іпотекою кредитами (позиками), житлові чеки, земельні бони та деривативи; переходу права власності на об'єкт фінансового лізингу до лізингодавця (нового кредитора) від лізингодавця (первинного кредитора) із збереженням прав та обов'язків сторін за договором фінансового лізингу в разі, коли лізингодавцем (первинним кредитором) під час передачі лізингоодержувачу такого об'єкта фінансового лізингу нараховані та відображені у податковій звітності за відповідний звітний (податковий) період податкові зобов'язання з податку»;

доповнити підп. 197.26.6 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.6. виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі); виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом; надання комісійних (брокерських,

дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями, включаючи будь-які грошові виплати (у тому числі комісійні) фондовим або валютним біржам чи позабіржовим фондовим системам або їх членам у зв'язку з організацією та торгівлею цінними паперами ліцензованими торговцями цінними паперами, а також деривативами та валютними цінностями»;

доповнити підп. 197.26.7 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.7. реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб. При здійсненні спільної (сумісної діяльності) передача товарів (робіт, послуг) на окремий баланс платника податку, уповноваженого договором вести облік результатів такої спільної діяльності, вважається постачанням таких товарів (робіт, послуг)»;

доповнити підп. 197.26.8 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.8. постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти»;

доповнити підп. 197.26.9 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.9. надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва (в тому числі за перерахування коштів на фінансування будівництва із фонду фінансування будівництва), за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами відповідно до законодавства»;

доповнити підп. 197.26.10 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.10. оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом відповідно до закону»;

доповнити підп. 197.26.11 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.11. надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень»;

доповнити підп. 197.26.12 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.12. оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету».

доповнити підп. 197.26.13 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.13. ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро»;

доповнити підп. 197.26.14 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.14. ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, у несупроводжуваному багажі; ввезення на митну територію України товарів, сумарна митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, на адресу одного одержувача - юридичної особи або фізичної особи - підприємця в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях; ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 100 євро, для одного одержувача - фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях»;

доповнити підп. 197.26.15 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.15. ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення; ввезення на митну територію

України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 500 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні більше ніж 24 години та яка в'їжджає в Україну не частіше одного разу протягом 72 годин; ввезення на митну територію України у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 50 євро та сумарна вага яких не перевищує 50 кг, через інші, ніж відкриті для повітряного сполучення, пункти пропуску через державний кордон України фізичною особою, яка була відсутня в Україні менше ніж 24 години або яка в'їжджає в Україну частіше одного разу протягом 72 годин»;

доповнити підп. 197.26.16 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.16. конверсії радіочастотного ресурсу України»;

доповнити підп. 197.26.17 п 197.26 ст. 197 ПК України та викласти у наступній редакції: «197.26.17. передачі майна (конфіскованого майна, знахідок, майна, визнаного безхазяйним, скарбів, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання (у тому числі майна, визначеного у статті 184 Митного кодексу України), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави, у розпорядження державних установ або організацій, уповноважених здійснювати їх збереження або постачання згідно із законодавством, а також операції з безоплатної передачі зазначеного в цьому пункті майна у випадках, визначених законодавством, у володіння і користування державних органів, установ (організацій), які утримуються за рахунок бюджетних коштів, а також закладів, в яких виховуються діти-сироти та діти, позбавлені батьківського піклування, дитячих будинків сімейного типу, прийомних сімей».

2. Удосконалення системи пільг та диференціація ставок ПДВ

Поділяємо думку О. Оксенюк [559, с. 175] про те, що наявна система пільг ПДВ є економічно необґрунтованою, що призводить до зниження фіскальної

ефективності ПДВ, значному впливу на податкову базу, до втрати податком принципу нейтральності, є додатковим способом зловживання щодо сплати податку, ускладнює облік та звітність, містить велику кількість винятків, що заплутує платників ПДВ. Така система викривлює конкуренцію, оскільки надання пільг окремим секторам економіки чи навіть суб'єктам господарювання призводить до підвищення податкового тиску на інших учасників ринку. Гармонізацією вітчизняного законодавства та удосконаленням системи пільгового оподаткування ПДВ стало б переведення деяких операцій із категорії звільнених у категорію операцій, що оподатковуються за зниженою ставкою.

До операцій, котрі звільняються від оподаткування, проте згідно з Додатком III Директиви Ради 2006/112/ЄС [180] можуть оподатковуватися за зниженою ставкою, належать операції: постачання послуг із перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку (підп. 197.1.8); постачання технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів) та послуг із їх ремонту (підп. 197.1.3 ст. 197 ПК України); постачання послуг із поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами (підп. 197.1.10 ст. 197 ПК України); постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання (підп. 197.1.14 ст. 197 ПК України); ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів за кодами згідно з УКТ ЗЕД 0101 10 10 00, 0102 10 10 00, 0102 10 30 00, 0103 10 00 00, 0104 10 10 00, 0511 10 00 00, 0511 99 85 10, що здійснюються сільськогосподарськими товаровиробниками.

Пропонуємо перегляд ст. 197 ПК України, яка визначає операції, звільнені від оподаткування, та переведення деяких операцій із категорії звільнених у категорію операцій, що оподатковуються за зниженою ставкою з відповідним внесенням змін та доповнень до ст. 193 ПК України.

Крім того, вважаємо, що найбільш прийнятний варіант трансформації системи ПДВ в Україні – це диференціація його ставок, а саме запровадження зниженої та підвищеної ставки ПДВ. Зокрема, установлення пільгових ставок

ПДВ потрібно здійснити на операції з постачання товарів (послуг) першої необхідності, обов'язковий перелік яких визначений Директивою Ради 2006/112/ЄС [180]. Такий підхід забезпечить соціальну справедливість ПДВ шляхом зниження оподаткування на соціально значущі товари (роботи, послуги), стимулюватиме зростання сукупного попиту, а також підвищить платоспроможність населення. На сьогодні держава не має достатнього ресурсу, щоб забезпечити надання допомоги соціально незахищеним верствам населення та платникам податків, які потребують допомоги у зв'язку негативними наслідками в економіці через пандемію COVID-19.

Необхідним вважаємо запровадження зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % на вичерпний перелік товарів соціальної групи відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» [560], а саме: хліб (житній, пшеничний), борошно пшеничне, макаронні вироби, крупи, бобові, картопля, свіжі овочі, фрукти і ягоди, олія соняшникова, сире м'ясо і риба, молоко і кисломолочні продукти, яйця. Країнами, які мають знижені ставки ПДВ на харчові продукти, є такі, як: Польща – 5 % на рис, хліб, м'ясо (яловичина, свинина, баранина, куряча тушка), молоко, яйця, соняшкову олію, капусту, цукор, на інші продукти – 8 %; Італія – 4 % на молоко, масло, сири, оливкову олію, на інші – 5 і 10 %; Іспанія – 4 % на овочі, фрукти, хліб, молоко, на інші – 10 %; Бельгія – 6 % на м'ясо, рибу, молоко, воду, на інші – 12 %; Велика Британія – 0 % на сире м'ясо і рибу, фрукти, овочі, горіхи і боби, зелень, хліб і хлібобулочні вироби, на інші – 20 % (основна ставка); Німеччина – 7 % на продовольчі товари, хліб, овочі, фрукти, м'ясо, молоко.

Пропонуємо доповнити підп. «в» п. 193.1 ст. 193 ПК України та викласти у наступній редакції: «Постачання на митній території України та ввезення на митну територію України хлібопродуктів (хліб пшеничний, хліб житній), борошно пшеничне, макаронні вироби, крупи (рисова, манна, пшоняна, гречана, вівсяна, ячна, перлова), бобові, вітчизняні овочі та фрукти, олія, яйця, молоко, молокопродукти (кисломолочні напої, сир м'який, сметана, сир твердий, масло

вершкове), м'ясо (яловичина, свинина, птиця) та м'ясні продукти, риба та морепродукти».

Послугами, що мають соціальний та важливий для суспільства характер, відповідно до Директиви 2006/112/ЄС є: водопостачання, вивезення сміття, обробка відходів, прибирання вулиць, комунальні послуги, постачання газу, тепла тощо; доступ на видовищні заходи, в театри, цирки, на ярмарки, в розважальні парки, на концерти, у музеї, зоопарки, кінотеатри, на виставки й подібні культурні заходи та об'єкти; послуги будівництва (за винятком матеріальної складової), що здійснюються в межах державних і міжнародних програм та інші [180].

Необхідним вважаємо запровадження підвищеної ставки ПДВ для предметів розкоші у розмірі 25 %. До предметів розкоші віднесено товари, визначені в додатку 2 розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 листопада 2018 р. № 855-р. [561], а саме: ювелірні вироби з перлинами; дорогоцінне каміння; коштовне та напівкоштовне каміння (включно з діамантами, сапфірами, рубінами та смарагдами); прикраси з дорогоцінних металів чи металеві оболонки з дорогоцінних металів; яхти; автомобілі класу люкс та транспортні засоби: автомобілі та інші транспортні засоби (за винятком публічного транспорту), включно з вантажопасажирськими транспортними засобами; спортивні автомобілі; годинники класу «люкс»: наручні, кишенькові та інші з корпусом із дорогоцінних металів та плакіруванням з дорогоцінного металу; транспортні засоби: плавзасоби для рекреаційних цілей (такі, як приватні судна); снігоходи (вартістю вище 2000 доларів США); вироби з кришталю; спортивне обладнання для рекреаційних цілей; килими та гобелени (вартістю вище за 500 доларів США); посуд з порцеляни та кістяної порцеляни (вартістю вище 100 доларів США).

У зв'язку з цим пропонуємо доповнити підп. «г» п. 193.1 ст. 193 ПКУ та викласти у наступній редакції: «г) 25 відсотків по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України ювелірні вироби з перлинами; дорогоцінне каміння; коштовне та напівкоштовне каміння (включно з діамантами, сапфірами, рубінами та смарагдами); прикраси з

дорогоцінних металів чи металеві оболонки з дорогоцінних металів; яхти; автомобілі класу люкс та транспортні засоби: автомобілі та інші транспортні засоби (за винятком публічного транспорту), включно з вантажопасажирськими транспортними засобами; спортивні автомобілі; годинники класу «люкс»: наручні, кишенькові та інші з корпусом із дорогоцінних металів та плакіруванням з дорогоцінного металу; транспортні засоби: плавзасоби для рекреаційних цілей (такі, як приватні судна); снігоходи (вартістю вище 2000 доларів США); вироби з кришталю; спортивне обладнання для рекреаційних цілей; килими та гобелени (вартістю вище за 500 доларів США); посуд з порцеляни та кістяної порцеляни (вартістю вище 100 доларів США)».

Уважаємо [562; 563], що перевагою запровадження диференційованих ставок ПДВ стало б: зниження цін на основні продукти харчування, що сприяло б соціально незахищеним верствам населення в отриманні основних продуктів харчування; підтримкою економічної ефективності, шляхом компенсації негативного впливу, викликаного оподаткуванням та певною політикою уряду на економічну активність.

Недоліками запровадження диференційованих ставок ПДВ можуть стати: ускладнення процесу ведення обліку, підвищення ймовірності помилок, зростання кількості документів та звітів, що заповнюються та подаються до податкових органів, через використання кількох ставок ПДВ; ускладнення процесу аудиту для податкових органів через кількість ставок ПДВ; збільшення кількості повернень з ПДВ відповідно до кількості ставок ПДВ. Проте, незважаючи на недоліки, які можуть виникати при диференційованих ставках ПДВ країни-члени ЄС ефективно застосовують механізми ПДВ для наповнення держаних бюджетів. Уважаємо, що Україна потребує проведення такої диференціації щодо груп товарів, урахувати при цьому особливості вітчизняної структури виробництва та споживання, а також стан окремих секторів економіки. Диференціація ставок ПДВ, установлення зниженої ставки у розмірі 7 % на операції з постачання товарів (робіт, послуг) першої необхідності та підвищеної ставки у розмірі 25 % для предметів розкоші, буде відповідати принципам соціальної справедливості, і

зменшенні ставок оподаткування на соціально значущі товари (роботи, послуги), стимулюванні зростання сукупного попиту, а також підвищенні платоспроможності населення.

3. Започаткування практики оподаткування безалкогольних напоїв.

В умовах скорочення податкових надходжень до бюджету внаслідок кризи, зумовленої пандемією COVID-19, актуальним є пошук додаткових об'єктів оподаткування. Вважаємо, що для наповнення дохідної частини бюджету перспективним є започаткування практики оподаткування безалкогольних напоїв, включаючи ті, що містять кофеїн, штучні підсолоджувачі та цукор, та є шкідливими для здоров'я, що також стане кроком на шляху до зменшення обсягів їх споживання й охорони здоров'я нашого населення. Крім того, використання податків на солодкі безалкогольні напої є однією з рекомендацій «Глобального плану дій з профілактики неінфекційних захворювань і боротьби з ними на 2013–2020 роки» Всесвітньої організації охорони здоров'я [564]. Учені стверджують, що споживання цукрових солодких напоїв пов'язане із збільшенням маси тіла, діабетом, серцево-судинними факторами ризику та карієсом зубів та інших захворювань.

Оподаткування солодких безалкогольних напоїв запроваджено в таких країнах, як Бельгія, Данія, Ірландія, Іспанія (регіон Каталонія), Латвія, Норвегія, Португалія, Хорватія, Франція, Фінляндія, Угорщина, Мексика, Філіппіни, Таїланд, Об'єднані Арабські Емірати [543, с. 175]. Найбільш ефективно такий податок функціонує у Франції, Фінляндії та Угорщині (детально розглянуто у підпункті 5.1 дослідження).

У нашій державі норми щодо оподаткування енергетичних напоїв запропоновано проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої» від 24 квітня 2015 року № 2740 [565]. Метою розробки цього законопроекту, як зазначається у Пояснювальній записці до нього, є «врівноваження попиту на енергетичні напої, створення умов, за яких споживання таких напоїв буде наближено до норм встановлених лікарями (ефект буде

досягнуто за рахунок зростання ціни на енергетичні напої, що може відбутись унаслідок запровадження ставок акцизного податку» [565]. В подальшому на розгляд Парламенту було подано проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів» від 07 серпня 2017 року №7019 [566], яким також пропонувалося оподаткування акцизним податком енергетичних напоїв за ставкою 7 грн. за 1 л таких напоїв. Проектом Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння здоровому способу життя дітей та підлітків» від 29.08.2019 № 1135 [567] також пропонується оподаткування енергетичних напоїв.

Ураховуючи рівень шкоди, яку завдає здоров'ю споживання безалкогольних напоїв, вважаємо за доцільне максимальне збільшення рівня ставки податку та диференціація ставки залежно від вмісту цукру та шкідливих речовин. Наприклад, в Об'єднаних Арабських Еміратах ставка становить 50% акцизного податку на газовані напої та 100% акцизного податку на енергетичні напої, в Кірібаті ставка 40% акцизного збору на безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі (Додаток М).

Скорочення споживання нездорових напоїв принесло б користь здоров'ю населення, а податки є потужним важелем, завдяки якому цього можна досягти. Зокрема, дані про продаж промислових напоїв у Фінляндії, Франції та Угорщині свідчать про зменшення попиту після підвищення ціни [568]. Аналогічно перший рік після введення податку на безалкогольні напої в Берклі призвів до зниження на 10% продажів цільових напоїв, не змінивши загальних витрат на пиття через збільшення продажів води. Однак покупки в сусідніх містах без податку зросли на 7%, що вказує на деякий транскордонний шопінг, який частково пом'якшує вплив податку [569].

На сучасному етапі реформування акцизного оподаткування в Україні перспективним аспектом вважаємо оподаткування безалкогольних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі та є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних. Для цього необхідно внести зміни до ПК України, а саме: доповнення ст. 14 ПК України поняттям

«підакцизні безалкогольні напої - газовані або негазовані безалкогольні напої, що містять кофеїн, цукор або його штучні замінники, які стимулюють центральну нервову систему, перелік яких та максимально допустимий рівень їх концентрації в енергетичних напоях визначається центральним органом виконавчої влади у сфері охорони здоров'я»; доповнення абзацом сьомим п. 215.1 ст. 215 ПК України новим підакцизним товаром – «підакцизні безалкогольні напої»; доповнення підп. 215.3.11 п. 215.3. ст. 215 ПК України у такій редакції: «3,50 грн на вміст цукрів у кількості, рівній або меншій ніж 5 г в 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувала у будь-якій кількості; 0,35 грн на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою - на 1 літр напою; 5 грн за літр напою, що містять кофеїн або таурин; 8 грн за 1 літр напою, який містить більше однієї речовини, яка підлягає сплаті (цукор, підсолоджуючі речовини та кофеїн та інші)».

Уважаємо [570; 571], що започаткування практики оподаткування саме безалкогольних напоїв, що містять кофеїн, цукор, є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання таких напоїв та перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчить про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як інструмент для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних, актуальних екологічних та соціальних завдань.

4. Започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

Позитивним досвідом країн ЄС вважаємо застосування флуоресцентних хімічних добавок (євромаркерів, податкових маркерів тощо). Статтею 2 Директиви Ради 95/60/ЄС «Про фіскальне маркування газойлю та гасу» [572] передбачено, що маркер повинен складатися з чітко визначеного поєднання хімічних добавок, які додаються під наглядом фіскальних органів перед

відпуском нафтопродуктів, про які йдеться, споживачам. При цьому наявність маркера у нафтопродуктах не впливає та не змінює їх якісних характеристик, що лише дає підстави для його всебічного застосування.

В Україні пропозиції маркування підакцизних нафтопродуктів знайшли місце в законопроектах «Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку» № 7484 від 17.12.2010 [573] та № 992 від 12.12.2012 [574], які, на жаль, так і не були прийняті.

Пропонуємо внесення змін до ПК України, а саме доповнення ст. 14 ПК України поняттям «маркер акцизного податку – це спеціальна хімічна сполука унікального хімічного складу, захищена від підробок, що додається в підакцизні нафтопродукти, повністю в них розчиняється та не виводиться. Рівень концентрації маркера у нафтопродуктах залежить від виду нафтопродукту та розміру ставки акцизного податку; маркування підакцизних нафтопродуктів – це додавання маркерів акцизного податку до підакцизних нафтопродуктів. Наявність і точна концентрація маркерів у нафтопродуктах визначаються тільки за допомогою спеціальних реагентів та приладів, що дає змогу ідентифікувати будь-який вид підакцизного нафтопродукту для здійснення контролю сплати акцизного податку».

Пункт 20.1 ст. 20. ПК України «Права контролюючих органів» доповнити п. 20.1.49 у наступній редакції: «20.1.49. під час проведення перевірок дотримання вимог закону щодо маркування підакцизних нафтопродуктів здійснювати відбір зразків для проведення експертизи із залученням представників спеціалізованих організацій постачальника маркерів акцизного податку».

Пункт 80.2 ст. 80 ПК України «Порядок проведення фактичної перевірки» доповнити підпунктом 80.2.8 такого змісту: «80.2.8. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства щодо маркування підакцизних нафтопродуктів, а також при здійсненні контрольних функцій, визначених законом у сфері маркування підакцизних нафтопродуктів».

Доповнити підпунктом 229.9.1. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції:
«229.9. Маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

229.9.1. Підакцизні нафтопродукти, що виробляються або ввозяться на митну територію України, підлягають обов'язковому маркуванню маркерами акцизного податку. Зберігання, відвантаження, транспортування, оптова та роздрібна торгівля, імпорт на митну територію України немаркованих підакцизних нафтопродуктів забороняються.

Суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері виробництва та обігу підакцизних нафтопродуктів, у документах первинного обліку та супровідних документах про транспортування таких нафтопродуктів зазначають дані про наявність та концентрацію маркера акцизного податку (% мас.).

Маркери акцизного податку продаються виробникам та імпортерам, які відповідно до закону є платниками акцизного податку з підакцизних нафтопродуктів. Порядки маркування підакцизних нафтопродуктів та продажу маркерів акцизного податку, а також розмір плати за маркери встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Контроль за проведенням маркування, зберіганням та обігом маркерів акцизного податку здійснюється органами державної податкової служби із залученням спеціалізованих організацій постачальника маркерів акцизного податку».

Доповнити підпунктом 229.9.2. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції:
«Не підлягають маркуванню маркерами акцизного податку підакцизні нафтопродукти:

1) ввезені на митну територію України у митних режимах транзиту, митного складу, тимчасового ввезення без сплати акцизного податку. У разі порушення таких митних режимів платник податку зобов'язаний разом із сплатою суми акцизного податку забезпечити проведення маркування маркерами акцизного податку таких підакцизних нафтопродуктів;

2) виготовлені на давальницьких умовах на митній території України за умови обов'язкового вивезення виробленої продукції за межі митної території України;

3) призначені для вивезення за межі митної території України за умови гарантування доставки до митного органу призначення та наявності митної декларації, оформленої під час відвантаження продукції від виробника на експорт;

4) отримані від виробника підакцизних нафтопродуктів або ввезені на митну територію України як сировина відповідно до статті 229 ПК України;

5) не визначені підпунктом 229.9.2 цього пункту».

Доповнити підпунктом 229.9.3. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції: «229.9.3. Немаркованими вважаються: 1) підакцизні нафтопродукти, марковані з відхиленням від встановлених вимог; 2) підакцизні нафтопродукти, що не містять маркерів акцизного податку або містять підроблені маркери акцизного податку; 3) підакцизні нафтопродукти, в яких маркери не відповідають виду або рівню концентрації, встановленому для цих нафтопродуктів».

Доповнити підпунктом 229.9.4. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції: «229.9.4. Суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність у сфері виробництва та/або імпорту підакцизних нафтопродуктів, підлягають внесенню до Єдиного державного реєстру виробників та імпортерів підакцизних нафтопродуктів, який ведеться центральним органом виконавчої влади, уповноваженим здійснювати державну політику в сфері паливно-енергетичного комплексу».

Доповнити підпунктом 229.9.5. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції: «229.9.5. Ведення Державного реєстру місць маркування підакцизних нафтопродуктів здійснюється центральним органом державної податкової служби».

Доповнити підпунктом 229.9.6. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції: «229.9.6. Вилучені в дохід держави (конфісковані) та безхазяйні підакцизні нафтопродукти у разі їх реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку підлягають маркуванню маркерами акцизного податку».

Доповнити підпунктом 229.9.7. пункт 229.9 ст. 229 ПК України у редакції: «229.9.7. Особи, винні у відвантаженні, імпорті, транспортуванні, зберіганні, оптовій та роздрібній торгівлі на митній території України підакцизних нафтопродуктів, які не марковані маркерами акцизного податку або марковані підробленими чи фальсифікованими маркерами акцизного податку, а також у незаконному виготовленні, підробленні або збуті незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених маркерів акцизного податку, несуть відповідальність відповідно до закону».

Уважаємо, що впровадження обов'язкового маркування нафтопродуктів маркерами акцизного податку в Україні дасть змогу фіскальним органам забезпечити цілісний контроль за обігом нафтопродуктів, попередити ухилення від сплати податків та запровадити дієві методи боротьби із незаконним виробництвом та обігом нафтопродуктів в Україні.

Необхідно зазначити про те, що у структурі акцизів на нафтопродукти в більшості країн ЄС закладені стимули до підвищення якості нафтопродуктів, регулювання негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище. До них слід віднести запровадження диференціації ставок за певними критеріями, а саме: вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований / неетилований бензин), вміст біокомпонентів, вплив на пропозицію праці. Ці важелі почали запроваджуватися після здійснених наукових розробок західних учених, які у різних працях довели, що підвищена ставка податку на товари, виробництво або споживання яких спричиняє навантаження на навколишнє природне середовище у поєднанні зі зниженою ставкою на більш екологічнобезпечні товари, забезпечує цінові переваги для нафтопродуктів з кращими екологічними характеристиками, що в підсумку приводить до покращання якості навколишнього природного середовища. Зважаючи на викладене вище, вважаємо за доцільне запровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований / неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо), що сприятиме підвищенню

якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище.

Крім того, вважаємо [575, с. 116] за необхідне встановлення визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись як сировина для виробництва автомобільних моторних палив з відповідним розширенням та включенням їх до переліку підакцизних товарів. З цією метою доцільним є створення робочої групи з представників профільних міністерств та служб (Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Міністерства енергетики України, Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України, Міністерства фінансів України, ДПС України тощо). За результатами формування такого переліку необхідно внести зміни до ПК України у частині розширення переліку підакцизних товарів.

5. Започаткування практики акцизного оподаткування кави

В умовах скорочення податкових надходжень до бюджету внаслідок кризи, зумовленої пандемією COVID-19, актуальним є пошук додаткових об'єктів оподаткування. Вважаємо, що для наповнення дохідної частини бюджету перспективним є започаткування практики акцизного оподаткування кави, надмірне споживання якої шкідливе для здоров'я, що також стане кроком на шляху до зменшення обсягів її споживання й охорони здоров'я нашого населення. За даними Міністерства охорони здоров'я України, надмірне споживання кави може бути шкідливим та збільшувати тривожність і частоту панічних атак, викликати гіпертензію навіть у молоді, збивати біоритми та викликати безсоння [576]. Саме тому скорочення споживання шкідливих напоїв принесло б користь здоров'ю населення, а податки є потужним важелем, завдяки якому цього можна досягти.

Цікавим в цьому аспекті є досвід Німеччини та Данії, який розглянутий у підпункті 5.1 дослідження. Зауважимо, що система акцизного оподаткування світових країн формується з дотриманням балансу інтересів виробників та споживачів, суспільної необхідності підтримки галузей та регіонів, зайнятості

населення, соціальних пріоритетів, таких як здоров'я населення та необхідність обмеження вживання шкідливих продуктів харчування та напоїв тощо.

На жаль, на сьогодні в Україні відсутня практика оподаткування акцизним податком харчових продуктів та напоїв, що шкідливі для здоров'я, а питання оподаткування кави є малодослідженими серед вітчизняних учених. Окремі пропозиції щодо розширення переліку підакцизних товарів, включивши до нього каву смажену, розчинну та кавові есенції, висловлює О. Сотніченко [73, с. 15].

Аналізуючи дані Державної митної служби України [577] щодо обсягів імпорту кави на територію України протягом 2017-2020 років, можна дійти висновку про динаміку його збільшення. Зокрема:

у 2017 р. ввезено кави 38 899 тон на загальну суму 106 018 тис. дол. США;
у 2018 р. ввезено кави 39 743 тон на загальну суму 127 758 тис. дол. США;
у 2019 р. ввезено кави 44 600 тон на загальну суму 143 543 тис. дол. США;
у 2020 р. ввезено кави 48 398 тон на загальну суму 166 113 тис. дол. США
(Додаток Н).

Саме тому запровадження акцизного податку на каву дозволить підвищити як фіскальну, так і регулювальну роль акцизного оподаткування, сприятиме зменшенню споживання цього напою українцями і стимулювання виробників харчових продуктів до застосування натуральних, вітчизняних компонентів при виробництві продукції. Оподаткування продуктів харчування та напоїв, пов'язаних із здоров'ям, може змінити харчові звички населення та привести до зменшення рівня захворювання людства в цілому.

Уважаємо, що започаткування практики оподаткування саме кави є необхідним кроком на шляху до зменшення обсягів споживання такого напою та перспективним в аспекті наповнення дохідної частини бюджету за рахунок збільшення надходжень від акцизного податку. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчить про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як

інструменту для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних актуальних екологічних та соціальних завдань.

Для цього необхідно внести зміни до ПК України, а саме: доповнення п. 215.1 ст. 215 ПК України абзацом восьмим та новим підакцизним товаром – «кава»; доповнення підп. 215.3.12 п. 215.3 ст. 215 ПК України та викласти у такій редакції: «УКТ ЗЕД 0901 Кава смажена або несмажена, з кофеїном або без кофеїну; кавова шкаралупа та оболонки зерен кави; замітники кави з вмістом кави в будь-якій пропорції, ставка податку 5 грн. за кілограм».

6. Оподаткування акцизним податком упаковки

Пріоритетним завданням багатьох європейських країн залишається оподаткування шкідливих для довкілля товарів та продукції. В цьому аспекті акцизне оподаткування можна вважати одним із найефективніших фіскальних механізмів скорочення виробництва таких товарів, а також стимулювання їх повторного використання або перероблення.

Так, на сьогодні поширене оподаткування поліетиленових мішків та пакетів з огляду на їх значний вплив на забруднення навколишнього середовища. Наприклад, у Данії податок на пакети було запроваджено у 1994 р., завдяки чому використання пакетів у цілому по всій країні скоротилося на 90 % [578]. У 2007 р. Нідерланди запровадили податок на упаковку, щоб заохотити виробників створювати упаковку, яка підлягає вторинній переробці. До 2012 р. показник переробки досяг 65 % використаної упаковки [579]. В Естонії акцизний податок справляється з упаковки товарів, які розміщуються на ринку в Естонії або придбані та імпортовані з іншої держави-члена в разі продажу, обміну, передання без оплати або використання упаковки для власного споживання [580]. Факт повторного використання покладений в основу справляння податку з упаковки напоїв у Бельгії та у Фінляндії. Зокрема, у Бельгії ставка податку істотно відрізняється від того, чи підлягає така упаковка повторному використанню, чи ні [581]. А у Фінляндії упаковки, що є відновлювальними та використовуються в депозитній системі упаковки, від податку повністю звільняються, тоді як основна ставка податку на упаковки становить 51 євро за гектолітр напою [582].

Україна не виняток і питання охорони навколишнього середовища є досить актуальним та потребує свого вирішення. В нашій державі на розгляд Парламенту було подано низку законопроектів з питань поводження з відходами упаковки шляхом запровадження додаткових податкових платежів, а саме: «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запобігання негативної дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище)» № 3199 від 30.09.2015 [583]; «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо включення податку за виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці до екологічного податку)» № 3199-1 від 21.10.2015 [584]; «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування розміщення побутових відходів)» № 4836 від 16.06.2016) [585]; «Про упаковку та відходи упаковки» № 4028 від 05.02.2016 [586]; «Про внесення змін до деяких законів України щодо стимулювання використання побутових відходів як альтернативного джерела енергії» № 4835-д від 31.07.2017 [587]; «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо використання деяких видів екологічного податку)» № 4837 від 16.06.2016 [588]; Про внесення змін до Закону України «Про відходи» (щодо імплементації вимог директив ЄС у сфері поводження з відходами) № 6602 від 21.06.2017 [589]. Не зважаючи на активні дискусії парламентарів та наявність значної кількості законопроектів відповідного спрямування, питання управління відходами упаковки, що передбачає запровадження так званого «податку на упаковку», залишається не вирішеним.

Необхідно зазначити, що перед Україною як державою, що є асоційованим членом Європейського Союзу, стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування упаковки та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС. Зокрема, Директивою № 94/62/ЄС Європейського Парламенту та Ради про упаковку та відходи від упаковки від 20 грудня 1994 року [590] визначено гармонізацію національних заходів з управління в сфері упаковки та відходів від упаковки, з одного боку, для попередження будь-якого їх впливу на навколишнє середовище в усіх державах-

членах, а також і в третіх країнах або зниження ступеня такого впливу, забезпечуючи таким чином високий рівень захисту навколишнього середовища і, з іншого боку, для забезпечення функціонування внутрішнього ринку, усунення торгових бар'єрів в торгівлі, можливості порушення конкуренції і обмежень конкуренції в межах Співтовариства.

Так, О. Малишевська зауважує про те, в Україні на сьогодні спостерігається низька активність процесу вирішення проблеми полімерної упаковки на державному та законодавчому рівнях [591]. Поділяємо думку Ю. Коваль про те, що стан правового регулювання поводження з відходами упаковки в Україні залишається вкрай незадовільним з огляду на відсутність системного бачення єдиної концепції розвитку пакувальної індустрії [592, с. 45].

Уважаємо [593, с. 115-116], що одним із необхідних напрямів реформування сфери акцизного оподаткування є максимальне використання регуляційного потенціалу акцизного податку для цілей охорони навколишнього середовища. До товарів, які варто було визначити як підакцизні з метою скорочення їх споживання в Україні, слід віднести поліетиленові пакети, пластик та різні види упаковок. Одночасно з цим доцільно запровадити надання податкових пільг, зокрема звільнень, платникам податку, що повторно використовують уже вироблені пакети, пластик та інші упаковки, – для стимулювання їх багаторазового використання. На нашу думку, такі уточнення повніше врахують існуючу практику адміністрування акцизного податку і сприятимуть подальшому підвищенню ефективності механізму його дії. Крім того, зарубіжний досвід акцизного оподаткування свідчать про активне використання європейськими країнами акцизних податків не тільки як інструмент для наповнення дохідної частини бюджету, а й для вирішення власних, актуальних екологічних та соціальних завдань.

7. Оподаткування вивізним митом зернових культур та високоліквідних продовольчих товарів

Щодо реформування митного законодавства шляхом удосконалення вбачаємо оподаткування вивізним митом зернових культур. Зернове господарство

України є стратегічною, ключовою і найбільш ефективною галуззю народного господарства. Зерно і вироблені з нього продукти завжди були і надалі будуть ліквідними, оскільки вони становлять основу продовольчої бази і безпеки держави.

Зокрема, статистичні дані ДФС України [594] та Державної митної служби України [577] підтверджують значні обсяги експорту зернових культур протягом 2011 - 2020 рр., а саме: у 2011 р. на суму 3 617 215 тис. дол. США (5,29 % питомої ваги усього експорту); у 2012 р. на суму 7 008 406 тис. дол. США (10,2 % питомої ваги усього експорту); у 2013 р. на суму 6 371 326 тис. дол. США (10,07 % питомої ваги усього експорту); у 2014 р. на суму 6 558 156 тис. дол. США (12,13 % питомої ваги усього експорту); у 2015 р. на суму 6 064 046 тис. дол. США (15,89 % питомої ваги усього експорту); у 2016 р. на суму 6 073 909 тис. дол. США (16,7 % питомої ваги усього експорту); у 2017 р. на суму 6 501 029 тис. дол. США (15,03 % питомої ваги усього експорту); у 2018 р. на суму 7 240 570 тис. дол. США (15,3 % питомої ваги усього експорту); у 2019 р. на суму 9 640 261,10 тис. дол. США (18,8 % питомої ваги усього експорту) ; у 2020 р. на суму 9 419 935,20 тис. дол. США (18,8 % питомої ваги усього експорту) (Додаток О).

Варто зазначити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур» [595] уже затверджувалися ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур, а саме: пшениця і суміш пшениці та жита (меслин), полба у розмірі 9 відсотків, але не менше як 17 євро за 1 тонну; ячмінь - 14 відсотків, але не менше як 23 євро за 1 тонну; кукурудза - 12 відсотків, але не менше як 20 євро за 1 тонну. Однак такі зміни прикінцевими положеннями визналися лише до 1 січня 2012 року.

Учені [463, с. 20] вказують на досвід країн, які активно використовують експортні мита на певні види продукції сільського господарства. Зокрема, Фіджі використовує експортне мито на цукор (який практично весь екпортується з країни), Гватемала, Уганда та Колумбія – на каву, Коста Ріка – на банани, Зімбабве – на тютюн. Малайзія та Індонезія застосовують експортне мито на

пальмову олію, оскільки їх частка на світовому ринку цього товару становить 90%. Аргентина використовує експортне мито на соєву олію, оскільки 85–95% її виробництва експортується.

Уважаємо [596, с. 264], що затвердження ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур (пшениці і суміші пшениці та жита (меслин), ячміння, кукурудзи, вівса та інших) навіть у мінімальних розмірах сприятиме стимулюванню переробки зернових на відповідну продукцію, навантаженню на переробні потужності України, створенню нових робочих місць, появі умов для залучення інвестицій у сферу переробки сільськогосподарської зернової продукції та збільшення надходжень до державного бюджету за рахунок сплачених податків і зборів.

Також перспективним є запровадження вивізного мита на експортні операції високоліквідних продовольчих товарів, таких як мед, горіхи, лісові гриби та ягоди.

За даними ДФС України та Державної митної служби України, обсяги експорту меду натурального протягом 2011 - 2020 рр. в Україні становлять: у 2011 р. на суму 27 821 тис. дол. США; у 2012 р. на суму 31 113 тис. дол. США; у 2013 р. на суму 52 972 тис. дол. США; у 2014 р. на суму 93 410 тис. дол. США; у 2015 р. на суму 84 325 тис. дол. США; у 2016 р. на суму 97 257 тис. дол. США; у 2017 р. на суму 134 832,50 тис. дол. США; у 2018 р. на суму 98 443,90 тис. дол. США; у 2019 р. на суму 101 726,80 тис. дол. США; у 2020 р. на суму 139 332,90 тис. дол. США [577] (Додаток П).

Обсяги експорту горіхів протягом 2011 - 2020 рр. в Україні становлять:

- у 2011 р. у кількості 38 867 тон на суму 136 946 тис. дол. США;
- у 2012 р. у кількості 48 304 тон на суму 135490 тис. дол. США;
- у 2013 р. у кількості 31 399 тон на суму 76 875 тис. дол. США;
- у 2014 р. у кількості 31 035 тон на суму 87 256 тис. дол. США;
- у 2015 р. у кількості 28 629 тон на суму 102 590 тис. дол. США;
- у 2016 р. у кількості 39 998 тон на суму 79 193 тис. дол. США;
- у 2017 р. у кількості 30 970 тон на суму 101 268 тис. дол. США;

- у 2018 р. у кількості 41 195 тон на суму 117 677 тис. дол. США;
- у 2019 р. у кількості 68 343 тон на суму 139 951 тис. дол. США
- у 2020 р. у кількості 39 255 тон на суму 98 285 тис. дол. США [577]

(Додаток Р).

Пропонуємо внести відповідні зміни до законодавства, ухваливши Закон України «Про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур та меду, горіхів, лісових грибів та ягід» (Додаток С).

Отже, вдосконалення системи адміністрування непрямих податків повинно відбуватись за такими напрямками: налагодження партнерських взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків; зниження загального рівня податкового навантаження; посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства; боротьба з корупцією в державі; адміністрування ПДВ за диференційованими ставками; посилення контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв; удосконалення облікової роботи фіскальних органів; посилення автоматизації процесу адміністрування податків через вдосконалення системи електронного адміністрування; спрощення податкового декларування та звітності, документообігу із використанням інвойсу; покращення і розширення можливостей функціонування електронного кабінету платника податків; розширення сфери реєстраторів розрахункових операцій із подальшим здешевленням вартості їх обслуговування; покращення якості обслуговування платників податків, модернізація роботи митниць тощо.

Висновки до 5 розділу

1. Проаналізовано досвід непрямого оподаткування зарубіжних країн, зокрема Франції, Німеччини, Італії, Нідерландів, Великої Британії, Іспанії, США, Польщі, Чеської Республіки, Естонії, Латвії, Литви, Китаю, Угорщини та інших. Запропоновано в Україні використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі щодо оподаткування акцизним податком напоїв з

додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі; Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок ПДВ, а також диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання (Німеччина, Данія, Чехія, Румунія, Сербія, Словаччина, Фінляндія і Іспанія).

2. Проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування класифіковано у 4 групи: проблеми правового характеру (колізійність норм, недосконалість або відсутність дефініції; нестабільність та швидка змінність податкового законодавства); проблеми організаційного характеру (недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі фіскальних органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів; недостатність запровадження передових новітніх технологій тощо); проблеми економічного характеру (високий рівень витрат на адміністрування податків та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів); проблеми соціально-психологічного характеру (конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків).

3. Визначено шляхи вдосконалення системи адміністрування непрямих податків в Україні, а саме: узагальнення операцій та об'єктів ПДВ (виключення ст. 196 ПКУ, яка визначає операції, що не є об'єктом оподаткування, а перелік відповідних операцій, що містить стаття, віднести до ст. 197 ПК України як операції, звільнені від оподаткування); удосконалення системи пільг та диференціація ставок ПДВ (запровадження зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % на вичерпний перелік товарів соціальної групи та підвищеної ставки ПДВ для предметів розкоші у розмірі 25 %); започаткування практики акцизного оподаткування безалкогольних напоїв та кави; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку; оподаткування вивізним митом зернових культур та високоліквідних продовольчих товарів.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі на основі комплексного аналізу теоретичних положень, законодавства України та практики його реалізації вирішено наукову проблему – на доктринальному рівні з урахуванням здобутків фінансового права та інших галузей права запропоновано сучасні концептуальні напрями удосконалення правового регулювання непрямого оподаткування. За результатами проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків, спрямованих на досягнення поставленої мети, основними з яких є такі.

1. Правове регулювання непрямого оподаткування є надзвичайно важливою складовою фінансово-правового регулювання суспільних відносин. Вагомою є частка непрямих податків до державного бюджету – надходження становлять понад 50 % податкових надходжень, що є належним підґрунтям для забезпечення фінансової безпеки держави.

2. Непряме оподаткування як законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування непрямих податків посідає важливе місце в системі оподаткування. Ознаками непрямого оподаткування є правові ознаки (законодавчо закріплений механізм перекладання податку з реального платника на формального; розрив цілісної системи обов'язків платника податку (реальний платник сплачує податок, тоді як формальний платник веде податковий облік та звітність); можливість регулювання за допомогою правових важелів рівня споживання населенням певних груп товарів; здатність регулювання державою за допомогою непрямого оподаткування деяких видів виробництва) та економічні ознаки непрямого оподаткування (швидкість наповнення та постійність надходження до бюджету через потреби населення у споживанні товарів, робіт та послуг; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння; здатність до збільшення ціни товарів, робіт і послуг за рахунок внесення непрямих податків до ціни; ефективність наповнення дохідної частини Державного бюджету України).

3. Функції непрямого оподаткування поділено на основні функції непрямого оподаткування (фіскальну та регулювальну функції, остання своєю чергою охоплює стимулювальну й дестимулювальну підфункції) та додаткові функції непрямого оподаткування (контрольна та розподільна).

4. Запропоновано принципи, на основі яких здійснюється регулювання непрямого оподаткування в Україні, класифікувати на загальні та спеціальні принципи. До загальних принципів непрямого оподаткування віднесено: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Спеціальними принципами непрямого оподаткування є фіскальна достатність та економічність оподаткування.

5. Проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування класифіковано на 4 групи: проблеми правового характеру (колізійність норм, недосконалість або відсутність дефініції; нестабільність та швидка змінність податкового законодавства); проблеми організаційного характеру (недостатність висококваліфікованих спеціалістів у структурі фіскальних органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів; недостатність запровадження передових новітніх технологій тощо); проблеми економічного характеру (високий рівень витрат на адміністрування податків та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів); проблеми соціально-психологічного характеру (конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків).

6. Аналізуючи особливості непрямих податків, узагальнено їхні ознаки та поділено на дві групи, а саме: загальні ознаки непрямих податків та спеціальні ознаки непрямих податків. Загальними ознаками непрямих податків є: законність встановлення, публічність, обов'язковість сплати, майновий характер, перехід права власності у процесі сплати податку, встановлений порядок сплати, нецільовий характер, примусовість сплати, безумовність, індивідуальна безвідплатність. Спеціальними ознаками непрямих податків є: розірвання формального та реального платників податків; диференціювання складових податкового обов'язку між формальним і реальним платниками; законодавчо закріплений механізм перекладення податку з реального платника на формального; зарахування у вигляді надбавки до ціни реалізації товарів, робіт та послуг; швидке надходження до бюджету; відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі; охоплення товарів громадського споживання та послуг, робіт; непрямі податки застраховані від ризику їхньої несплати у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

7. Ознаками ПДВ, які визначають його характеристики є: загальнодержавний, обов'язковий, безвідплатний та безеквівалентний характер, непрямий податок, який: входить до ціни товару або послуги; є податком на споживання; реально сплачується споживачем, що здобуває товари (роботи, послуги), але формально перераховується до бюджету особою, яка реалізує товар (здійснює роботу або надає послугу); має універсальний характер (сплачується при реалізації, обороті, наданні будь-якого товару (роботи, послуги)); підлягає сплаті на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг. Основними елементами правового механізму ПДВ є: платники, об'єкт, база оподаткування, ставки, особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування. Додатковим елементом правового механізму ПДВ є пільга.

8. Проблемними аспектами адміністрування ПДВ в Україні є: складний механізм нарахування і сплати, недосконалість податкового законодавства та бухгалтерського обліку, низька ефективність методики прогнозування надходження та відшкодування податку. Напрямами вдосконалення правового

регулювання ПДВ є: перегляд нормативно-правових документів щодо регулювання ПДВ згідно з нормами ЄС; удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування шляхом реформування системи адміністрування податку та попередження випадків ухилення від його сплати; удосконалення порядку реєстрації та податкового контролю платників податку; удосконалення програмного забезпечення щодо адміністрування ПДВ.

9. Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, алкогольних напоїв, пального, транспортних засобів та електричної енергії в Україні здійснюється у відповідності до ПК України. Ознаками акцизного податку є: загальнодержавний податок; непрямий податок; справляється з підакцизних товарів (продукції); оподаткування високорентабельних товарів (продукції); входить до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їхню вартість.

10. Миту притаманні такі ознаки непрямих податків як: зарахування розміру мита до ціни товару і, як наслідок, збільшення митної вартості товару; швидкість надходження від сплати; висока ймовірність надходження (оскільки митом охоплюється споживання); регулятивний вплив на споживача з боку держави (через введення мита, встановлення ставок, збільшення чи зменшення розміру ставок, запровадження пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата у строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Особливістю мита є необхідність у сплаті у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України.

11. В Україні вивізним митом оподатковується обмежене коло товарів, а ставки встановлюються окремими спеціальними законами України. Ввізне мито не лише наповнює Державний бюджет України, а також здійснює регулювання економіки та захист національного товаровиробника. Встановлено відсутність ефективного механізму функціонування сезонного мита в Україні. Особливими видами мит в Україні є спеціальне мито, антидемпінгове мито, компенсаційне мито та додатковий імпорتنний збір, визначені МК України та відповідними законами України. Особливим видам мит притаманні: тимчасовий характер;

здійснення регулювання та стабілізації внутрішнього ринку товарів; захист національного товаровиробника; визначення окремим нормативно-правовим актом процедури застосування та встановлення на підставі проведеного розслідування.

12. Проаналізовано досвід непрямого оподаткування зарубіжних країн, зокрема: Франції, Німеччини, Італії, Нідерландів, Великої Британії, Іспанії, США, Польщі, Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Китаю, Угорщини та інших. Запропоновано в Україні використання здобутків Німеччини та Данії щодо оподаткування кави; Польщі – щодо оподаткування акцизним податком напоїв з додаванням цукру та штучних підсолоджувачів; Угорщини – щодо оподаткування вмісту солі, цукру та кофеїну у різних категоріях їжі; Нідерландів, Швеції, Франції, Фінляндії, Бельгії – щодо оподаткування безалкогольних напоїв. Водночас результативним може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок ПДВ, а також диференціювання ставки акцизного збору на електроенергію відповідно до галузі споживання як у Німеччина, Данія, Чехія, Румунія, Сербія, Словаччина, Фінляндія та Іспанія).

13. Концептуальними напрямками удосконалення правового регулювання непрямого оподаткування визначено: узагальнення операцій і об'єктів ПДВ, удосконалення системи пільг і диференціація ставок ПДВ (введення зниженої ставки ПДВ в розмірі 7% на вичерпний перелік товарів соціальної групи та підвищеної ставки ПДВ для предметів розкоші в розмірі 25%); розширення переліку підакцизних товарів завдяки оподаткуванню безалкогольних напоїв та кави; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку; оподаткування вивізним митом зернових культур і високоліквідних продовольчих товарів таких як мед, горіхи, лісові гриби та ягоди; адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС з питань гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології і податкових ставок; удосконалення контролю за справляння непрямих податків; удосконалення законодавства шляхом внесення змін та доповнень, а саме:

- до Податкового кодексу України:

1. Ст. 4 доповнити такими пунктами: «4.1.12. принцип податкового регулювання економіки – нормативно-правові засади податкової політики держави щодо державного регулювання економіки; 4.1.13. принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності – нормативно-правові засади введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу) суб'єктів оподаткування, спрямованих на розвиток виробництва».

2. Ст. 14 доповнити визначеннями таких понять:

акцизне оподаткування – законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування акцизного податку, визначення видів ставок та їхніх розмірів, відповідних об'єктів та суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їхнього застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення та сплату податку до бюджету;

маркер акцизного податку – це спеціальна хімічна сполука унікального хімічного складу, захищена від підробок, що додається в підакцизні нафтопродукти, повністю в них розчиняється та не виводиться. Рівень концентрації маркера у нафтопродуктах залежить від виду нафтопродукту та розміру ставки акцизного податку;

мито – загальнодержавний, обов'язковий непрямий податок на товари, що перетинають митний кордон країни, який входить до ціни таких товарів (продукції), встановлений ПК України, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

непряме оподаткування – законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та мита), визначення видів ставок та їхніх розмірів, відповідних об'єктів і суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їхнього застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення та сплату податку до бюджету;

непрямі податки – це податок на додану вартість, акцизний податок та мито, які є загальнодержавними, обов’язковими, безумовними платежами до бюджету, що входять як елемент до ціни товару (роботи, послуги), перекладаються з реального платника на формального й справляються відповідно до ПК України та МК України;

принципи непрямого оподаткування – це фундаментальні засади, основоположні ідеї податкового законодавства щодо системи заходів зі встановлення, зміни та скасування непрямих податків в Україні (податку на додану вартість, акцизного податку та мита);

підакцизні безалкогольні напої – газовані або негазовані безалкогольні напої, що містять кофеїн, цукор або його шучні замінники, які стимулюють центральну нервову систему, перелік яких та максимально допустимий рівень їхньої концентрації в енергетичних напоях визначається центральним органом виконавчої влади у сфері охорони здоров’я;

податкова пільга податку на додану вартість – це факультативний елемент податкового механізму, який передбачений податковим і митним законодавством України та реалізується у встановленні зниженої ставки податку (нульової ставки та ставки сім відсотків щодо операцій, передбачених ст. 195 ПК України) та/або звільненні від сплати податку щодо операцій, які не є об’єктом оподаткування, і операцій звільнених від оподаткування (передбачених ст. ст. 196 та 197 ПК України).

Підп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 викласти у редакції: «акцизний податок - загальнодержавний, непрямий податок, що встановлюється на окремі види товарів (продукції), визначені ПК України як підакцизні, входить до ціни таких товарів (продукції), збільшуючи при цьому їхню вартість, і сплачується відповідно до норм розділу VI ПК України».

Підп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14 викласти у редакції: «податок на додану вартість - загальнодержавний, непрямий податок, що встановлюється у вигляді надбавки до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем при придбанні товарів (робіт, послуг) за ціною, збільшеною на суму цього податку, відповідно до

норм розділу V ПК України на всіх стадіях виробництва, обігу товарів, виконання робіт і надання послуг».

3. П. 20.1 ст. 20 ПК України «Права контролюючих органів доповнити» доповнити п. 20.1.49 у редакції: «20.1.49. під час проведення перевірок дотримання вимог закону щодо маркування підакцизних нафтопродуктів здійснювати відбір зразків для проведення експертизи із залученням представників спеціалізованих організацій постачальника маркерів акцизного податку».

4. П. 80.2 ст. 80 ПК України «Порядок проведення фактичної перевірки» доповнити підп. 80.2.8 такого змісту: «80.2.8. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства щодо маркування підакцизних нафтопродуктів, а також при здійсненні контрольних функцій, визначених законом у сфері маркування підакцизних нафтопродуктів»;

5. Підп. «в» п. 193.1 ст. 193 викласти у редакції: «постачання на митній території України та ввезення на митну територію України хлібопродуктів (хліб пшеничний, хліб житній), борошна пшеничного, макаронних виробів, крупи (рисова, манна, пшоняна, гречана, вівсяна, ячна, перлова), бобових, вітчизняних овочів та фруктів, олії, яєць, молока, молокопродуктів (кисломолочні напої, сир м'який, сметана, сир твердий, масло вершкове), м'яса (яловичина, свинина, птиця) та м'ясних продуктів, риби та морепродуктів».

Підп. «г» п. 193.1 ст. 193 викласти у редакції: «г) 25 відсотків по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України ювелірних виробів з перлинами; дорогоцінного каміння; коштовного та напівкоштовного каміння (включно з діамантами, сапфірами, рубінами та смарагдами); прикрас з дорогоцінних металів чи металевих оболонок з дорогоцінних металів; яхт; автомобілів класу люкс та транспортних засобів: автомобілів та інших транспортних засобів (за винятком публічного транспорту), включно з вантажопасажирськими транспортними засобами; спортивних автомобілів; годинників класу люкс: наручних, кишенькових та інших з корпусом із дорогоцінних металів та плакуванням із дорогоцінного металу; транспортних

засобів: плавзасобів для рекреаційних цілей (такі як приватні судна); снігоходів (вартістю понад 2 000 доларів США); виробів з кришталю; спортивного обладнання для рекреаційних цілей; килимів та гобеленів (вартістю понад 500 доларів США); посуду з порцеляни та кістяної порцеляни (вартістю понад 100 доларів США)».

6. Ст. 196, яка визначає операції, що не є об'єктом оподаткування, вилучити, а перелік відповідних операцій включити до ст. 197 як операції, звільнені від оподаткування.

7. П. 215.1 ст. 215 викласти у редакції: «підакцизні безалкогольні напої»; «кава».

Підп. 215.3.9 п. 215.3 ст. 215 викласти у редакції: «Одиниця виміру євро за МВт/год, ставка податку 0,5 євро для комерційних потреб та 1 євро для некомерційних потреб».

Підп. 215.3.11 п. 215.3 ст. 215 викласти у редакції: «3,50 грн на вміст цукру у кількості, рівній або меншій, ніж 5 г у 100 мл напою, або на вміст принаймні одного підсолоджувача у будь-якій кількості; 0,35 грн на кожен грам цукру вище 5 г на 100 мл напою – на 1 літр напою; 5 грн за літр напою, що містить кофеїн або таурин; 8 грн за 1 літр напою, який містить понад одну речовину, яка підлягає сплаті (цукор, підсолоджуючі речовини, кофеїн та інші)».

Підп. 215.3.12 п. 215.3 ст. 215 викласти у редакції: «УКТ ЗЕД 0901. Кава, смажена або несмажена, з кофеїном або без кофеїну; кавова шкаралупа та оболонки зерен кави; замітники кави зі вмістом кави в будь-якій пропорції, ставка податку – 5 грн за кілограм».

8. П. 229.9 ст. 229 викласти у редакції: «229.9. Маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку.

Підакцизні нафтопродукти, що виробляються або ввозяться на митну територію України, підлягають обов'язковому маркуванню маркерами акцизного податку. Зберігання, відвантаження, транспортування, оптова та роздрібна торгівля, імпорт на митну територію України немаркованих підакцизних нафтопродуктів забороняються.

Суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері виробництва та обігу підакцизних нафтопродуктів, у документах первинного обліку та супровідних документах про транспортування таких нафтопродуктів зазначають дані про наявність та концентрацію маркера акцизного податку (% мас.).

Маркери акцизного податку продаються виробникам та імпортерам, які відповідно до закону є платниками акцизного податку з підакцизних нафтопродуктів.

Порядки маркування підакцизних нафтопродуктів та продажу маркерів акцизного податку, а також розмір плати за маркери встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Контроль за проведенням маркування, зберіганням та обігом маркерів акцизного податку здійснюється органами державної податкової служби із залученням спеціалізованих організацій постачальника маркерів акцизного податку».

- Митного кодексу України:

1. У ст. 272 у визначення поняття «ввізне мито» та викласти у редакції: «загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на товари, що ввозяться на митну територію України, який входить до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України»;

2. У ст. 273 у визначення поняття «вивізне мито» та викласти у редакції: «загальнодержавний, обов'язковий, непрямий податок на українські товари, що вивозяться за межі митної території України, який входить до ціни таких товарів, встановлюється, нараховується та сплачується відповідно до МК України, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України».

- Бюджетного кодексу України:

доповнити п. 16¹ ч. 1 ст. 64 у редакції:

«16¹) 5 відсотків акцизного податку з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, що зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських бюджетів».

14. Запропоновано проєкт закону України «Про вивізне (експортне) мито на деякі види зернових культур та меду, горіхів, лісових грибів та ягід».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Державна казначейська служба України: Офіційний сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>. (дата звернення: 01.10.2020).
2. Винницький Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 436 с.
3. Федотова Г. В. Теоретичні та прикладні засади упровадження інституту кримінального проступку в кримінальне право України: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2017. 36 с.
4. Крисоватий А.І. Непрямі податки в Україні: теорія і практика: дис. на здоб. наук. ступеня канд. екон. наук. Тернопіль, 1995. 160 с.
5. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис.... кандид. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 207 с.
6. Дрига А.Б. Непрямі податки в системі регулювання суспільного добробуту: автореф. дис... канд. екон. наук: Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. К., 2002. 15 с.
7. Злепко Н. П. Мито як фіскальний ресурс державного бюджету та інструмент фінансової політики: автореф. дис.... канд. економ. наук. Тернопіль, 2005. 20 с.
8. Шаренко М. С. Правовий статус платника податку на додану вартість в Україні: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 19 с.
9. Андрійчук Ю. А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.
10. Васильчук С. С. Правове регулювання податкового контролю за справлянням непрямих податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 21 с.
11. Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис...канд. економ. наук. Львів, 2016. 20 с.
12. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні: автореф. дис...канд. юрид. наук. Київ, 2019. 20 с.

13. Нонко А. В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно- правовий аналіз: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України. К., 2005. 200 с.
14. Ященко К.В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Київ. нац. екон. ун-т. К., 2005. 20 с.
15. Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07; Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ, 2016. 20 с.
16. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: автореф. дис.... канд. економ. наук. Київ, 2018. 20 с.
17. Владика С.А. Правове регулювання непрямого оподаткування в Європейському Союзі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Київ. 2016. 225 с.
18. Податкова гармонізація в Україні в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і ЄС : монографія / за ред. А. М. Соколовської; ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2017. 448 с.
19. Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. Податки на споживання в економіці України: моногр. К.: Знання, 2005. 335 с.
20. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2014. 336 с.
21. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: моногр. / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.
22. Трансформація акцизної політики України: монографія/ В. І. Коротун та ін.; за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь, 2015. 404 с.
23. Протидія нелегальному обігу алкогольних напоїв та тютюнових виробів: досвід країн ЄС та ОЕСР/ [за заг. ред. В. І. Коротуна]. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 66 с.

24. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 100 с.
25. Dialectics of the reform of the excise taxation of tobacco products in Ukraine: eurointegration aspect / [Korotun V. I., Novytska N. V., Koshchuk T. V., Khliebnikova I. I.]; ed. by V. I. Korotun. K.: Alerta, 2018, 94 p.
26. Актуальні проблеми запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів: монографія/ за заг. ред. В.О. Хоми – Хмельницький : Науково-дослідний центр митної справи Науково-дослідного інституту фіскальної політики Університету державної фіскальної служби України, 2019. 238 с.
27. Modernization of the Control System for Production and Turnover of Tobacco Products/ N. V. Novytska, I. I. Khliebnikova, V. I. Korotun, T. V. Koshchuk et al. / ed. by Novytska N. V., Irpin, 2020. 85 p.
28. Модернізація системи контролю за обігом тютюнових виробів/ Новицька Н. В., Хлебнікова І. І., Коротун В. І., Кошук Т. В. та ін./ за заг. ред. Новицької Н. В. Ірпінь – Хмельницький, 2020. 120 с.
29. Удосконалення податкової системи України в контексті викликів та загроз, спричинених поширенням COVID–19 / авторський колектив, за заг. ред. О. Драган, С. Брехова, О. Нагорічної. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 96 с.
30. Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: монографія. Київ: Вид-во: КТ «Забеліна-Фільковська Тетяна Сергіївна і компанія «Київська нотна фабрика», 2013. 480 с.
31. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ: Алерта, 2013. 384 с.
32. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: монографія. Київ: Алерта, 2016. 304 с.
33. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н.П. Кучерявенко. Харьков, 1997. 256 с.
34. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учеб. К.: Консум, 1997. 432 с.

35. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учеб. Х.: Легас, 2001. 584 с.
36. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 600 с.
37. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 Т. Особенная часть. Т. IV: Косвенные налоги. Х.: Право, 2007. 536 с.
38. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: підруч. К.: Правова єдність, 2008. 701 с.
39. Кучерявенко М. П. Податкове право України: навч. посіб. /за ред. М. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с.
40. Дроздовська О. С., Озерчук О. В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 10. С. 44-50.
41. Чугунов І. Я., Жукевич О. М. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 1-2 (1). С. 61-64.
42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n4633>. (дата звернення: 01.11.2020).
43. Гусєва В. О. Особливості правового регулювання непрямих податків. *Форум права*. 2008. № 2. С. 86-89.
44. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія/за ред. проф. Ю. Б. Іванова. Х.: ВД «Інжек», 2007. 448 с.
45. Атаманчук Н.І. Особливості непрямого оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Право». 2018. № 53 Том 2. С. 7-10.
46. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 305 с.
47. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду/ за заг. ред. А. М. Соколовської. К.: НДФІ, 2006. 320 с.

48. Осадчий С. О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : автореф. дис...канд. екон. наук. Київ, 2004. 20 с.
49. Ривак Н. О. Непряме оподаткування в механізмі державного регулювання економіки: автореф. дис. ... канд. економ. наук. Львів, 2014. 20 с.
50. Словник фінансово-правових термінів / за заг.ред. Л. К.Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Алерта, 2011. 558 с.
51. Податкове право. Навчальний посібник за ред. О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова: Центр учбової літератури, К.: 2012. 312 с.
52. Буряковський В. В., Кармазин В. Я., Каламбет С. В., Водолазская О.А. Налоги / под ред. Буряковского В. В. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. 611с.
53. Веремчук Д. В. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України*. 2013. № 3. С. 13-18.
54. Голик Е.Н. Косвенные налоги и их развитие в Российской Федерации (теория, методология и практика): автореф. дисс... на соиск. уч. степ. доктора економ. наук. Ростов-на-Дону 2008. 44 с.
55. Джабраилов Эльхан Мейведдин-Оглы. Правовое регулирование косвенного: автореф. дисс. на соиск. уч. степ. к. ю. н. налогообложения. Москва, 2005. 22 с.
56. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 2-е видання. Львів: Центр Європи, 1997. 344 с.
57. Єфименко Т.І. Податки в інституційній системі сучасної економіки: монографія / Т.І.Єфименко; НАН України, Ін-т екон. та прогнозув. К, 2011. 688 с.
58. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці – Ірпінь, 2001. 362 с.
59. Науменко М. А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. Ірпінь, 2006. 20 с.
60. Рубанов А. А. Косвенное налогообложение в системе государственного регулирования экономики России: автореф. дис... на соиск. уч. степ. к. ю. н. налогообложения. Москва, 2004. 24 с.

61. Тулуш Л. Д. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва: монографія/ Л.Д. Тулуш, О.Т. Прокопчук. К.: ННЦ ІАЕ, 2011. 280 с.
62. Податкове право України (у схемах і таблицях): навч. посіб./ О.Резнік, А. Солонар. Суми: Мрія-1, 2015. 124 с.
63. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування у податковій системі України. *Фінанси України*. 2003. № 11. С. 98-114.
64. Федосов В.М., Юрій С.І. Бюджетна система. Підручник. К.: Центр учбової літератури. 2012. 871 с.
65. Налоговый кодекс Грузии 27.03.2012 № 5942. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf>. (дата обращения: 01.11.2020).
66. Кодекс Республики Казахстан. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) состоянием на 05.10.2018. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637&doc_id2=36148637. (дата обращения: 01.11.2020).
67. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Выпуск 1. Петроград, 1919. С. 121.
68. Волков Д. О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України. *Економіка промисловості*. 2008. № 4. С. 28-36.
69. Гурьев А.Н. Прямые и косвенные налоги: PRO и CONTRA. СПб., 1893. 120 с.
70. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М.: ЮрИнформ, 2001. 360 с.
71. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського Союзу: дис... канд. екон. наук. К., 2005. 20 с.
72. Оксенюк О. І. Місце податку на додану вартість у системі непрямого оподаткування. *Бізнес Інформ*. 2013. № 4. С. 399-404.

73. Сотніченко О. А. Непрямі податки в системі регулювання товарообороту: автореф. дис ... канд. екон. наук. Київ, 2014. 22 с.
74. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: моногр./ Білецька Г. М. та ін. К.: Алерта, 2012. 222 с.
75. Демчишак Н. Б. Податкова політика в Україні: фіскальний та регулювальний аспекти впливу непрямого оподаткування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.3. С. 209-215.
76. Міняйленко К. О. Економічна сутність прямого і непрямого оподаткування в Україні. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 101-103.
77. Атаманчук Н. І. Теоретико-правові засади непрямих податків в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 6. Ч. 2. С. 121-126.
78. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): моногр. М.: ЗАО «ЮрИнфор», 2009. 471 с.
79. Экономика налоговых реформ: моногр./ под ред. И. А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013. 432 с.
80. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1935. 605 с.
81. Ордынская Е. В. Трансформация налоговой системы в период кризиса: российский и зарубежный опыт: моногр. М.: Проспект, 2017. 110 с.
82. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. Спб.: Типография Н. Греча, 1818. 400 с.
83. Налоговое право: учеб. / под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. 591 с.
84. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 20 с.
85. Чайка В.В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект: моногр. Ірпінь, 2017. 348 с.
86. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права/ Е.А.Лопатникова; под. ред. д.ю.н. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2012. С. 44.

87. Налоговый кодекс Республики Беларусь. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article2/>(дата обращения: 01.11.2020).
88. Налоговый кодекс Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/НН_Codes/Наркаyin_orensgirq_ru. (дата обращения: 01.11.2020).
89. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. URL: <http://tpp.tj/business-guide2017/>(дата обращения: 01.11.2020).
90. Налоговый кодекс Туркменистана URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=6768 (дата обращения: 01.11.2020).
91. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 года №905-IQ. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2601. (дата звернення: 01.11.2020).
92. Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави: пер. з англ. Київ: Вид. дім «КМ Академія», 2004. 175 с.
93. Принципи загальності та рівності оподаткування. URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/statija-4-pk-ukraini-/principi-zagalnosti-ta-rivnosti-opodatkuvannja/full/>(дата звернення: 01.11.2020).
94. Принцип фіскальної достатності оподаткування. URL: <https://taxlink.ua/ua/print/analytics/2095/> (дата звернення: 01.11.2020).
95. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. 2-ге вид., доп.та перероб. К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, Т. 1: 2011. 590 с.
96. Косолапов А. И. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2005. С. 26-27.
97. Чернадчук Т. О. Принципи податкового законодавства: окремі питання. *Актуальні питання вітчизняної юридичної науки*: матеріали Третьої Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Суми, 14–15 квітня 2016 р. Суми. 2016. С. 68-71.

98. Музика-Стефанчук О. А., Полянничко А. О. Принцип податкового права України: проблеми визначення та реалізації: моногр. Камень-Подільський: ТО «Друкарня «Рута»», 2015. 212 с.

99. Вінцова Д.С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2016. 20 с.

100. Форсюк В. Принцип нейтральності оподаткування. URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/statija-4-pk-ukraini-/princip-nejtralnosti-opodatkuwannja/full/> (дата звернення: 11.11.2020).

101. Думчиков М.О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: дисертація ... канд. юрид. наук, спец.: 12.00.07. Суми: СумДУ, 2018. 221 с.

102. Петров Ю. Инновационный подход к развитию российской налоговой системы: (концептуальное обоснование с учетом итогов анализа ее реформирования в десятилетней и во всей постсоветской ретроспективах). *Российский экономический журнал*. 2011. № 1. С. 12-18.

103. Исаев А.О. Очерк теории и политики налогов. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. 400 с.

104. Форсюк В. Принцип законності податків. URL: <https://taxlink.ua/ua/analytics/statija-4-pk-ukraini-/princip-zakonnosti-podatkiiv/full/>(дата звернення: 10.11.2020).

105. Храбров А. О. Конституційні норми-принципи як загальноправові принципи податкового права. *Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки»*. Том 25 (64). 2012. № 1. С. 129-133.

106. Щекин Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) / Д. М. Щекин; под ред. к.ю.н. С. Г. Пепеляева. М: Статут, 2008. 412 с.

107. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. К.: Комп'ютер прес, 2004. 300 с.

108. Вінцова Д.С. Принцип рівності як невід’ємна складова принципів податкового регулювання. *Фінансове право*. 2014. № 1 (27). С. 4–5.
109. Бондаренко Т. В. Правове регулювання принципів оподаткування. *Молодий вчений*. 2013. № 2 (02). С. 69-73.
110. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 22 с.
111. Налоговое право: учеб. для вузов / под ред. проф. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблицер, 2015. С. 796.
112. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: наук.-практич. посіб. К.: Юрінком Інтер, 2017. С. 496.
113. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (дата звернення: 10.11.2019). (втратив чинність).
114. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n2269>. (дата звернення: 11.04.2019).
115. Атаманчук Н.І. Роль непрямих податків у забезпеченні ефективної фіскальної політики держави. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей II міжнар. наук.-практич. конференції, 23 листопада 2018 р. Ірпінь: Університет ДФС України, Ч. 1, 252, [163-166] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 121).
116. Атаманчук Н. І. Принципи непрямого оподаткування. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право*. 2018. № 4. С. 81-85.
117. Полянничко А. О. Принципи податкового права України: автореф. дис....канд. юрид. наук. Київ, 2014. 20 с.
118. Сидорович О. Ю. Функції і принципи оподаткування в контексті інституціонального ракурсу дослідження. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. С. 731-738.

119. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 36-43.
120. Податкова система: навч. посіб./ за заг. ред. В. Л. Андрущенка. К.: Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
121. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 371 с.
122. Атаманчук О. В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи. *Економіка та держава*. 2008. № 10. С. 26-29.
123. Налогообложение: теории, проблемы, решения/ В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневого. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
124. Архипова С.В. Проблема ефективності використання механізму податкових пільг для залучення іноземних інвестицій в Україну. *Наукові праці ДНТУ*. Серія економічна. 2007. С. 560—562.
125. Лісняк В.І. Правові форми реалізації стимулюючої функції податків: дис.. Харків, 2016. 190 с.
126. Мельник Ю.В., Юрченко В.В., Богданова Н.В. Вступ до податкового менеджменту: навчально-методичний посібник. Київ, Центр учбової літератури, 2012. 50 с.
127. Орлюк О. П. Фінансове право: Академічний курс: підруч. К.: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
128. Фінансове право України: навч. посіб./ за заг.ред. Л. К. Воронової. К.:Правова єдність, 2009. 395 с.
129. Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Особлива частина: навч. посіб. К.: Алерта, 2007. 613 с.
130. Шульга А. А. Природа податків, функції й принципи оподаткування. *Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна*. 2007. Вип. 17. С. 270-274.

131. Тімарцев О. Ю. Розвиток функцій податків у сучасних умовах. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. №3 (153). С. 449-450.
132. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. Київ: НІОС. 2000. 300 с.
133. Слатвінська М.О., Дубовик О.Ю. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2013. 202 с.
134. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Пресс, 2004. 454 с.
135. Алексеев И.В. Налоговая система: субъекты, функции и налоги/ Налогообложение: проблемы теории и практики: моногр. Харьков: ИД “ИНЖЭК”, 2006. 200 с.
136. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учеб. М.: ИНФРА-М, 1999. 429 с.
137. Атаманчук Н.І. Функції непрямого оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 189-192. URL: http://lsej.org.ua/6_2018/51.pdf.
138. Веб-сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nahodjennya-podatkov-i-zboriv--obovyaz/nahodjennya-podatkov-i-zboriv/> (дата звернення 10.12.2020).
139. Майорова А. Акцизы: проблемы теории и практики: дисс.... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14/ Московская государственная юридическая академия. М., 2003. 172 с.
140. Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. Фінанси підприємств: підручник [6-те вид., перероб. та допов.]. Київ: КНЕУ. 2006. 552 с.
141. Пудренко О.А. Специфіка функцій податків у галузі електроенергетики сфери матеріального виробництва. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 3. С. 86-91.
142. Гетман К. О. Правова природа фіскальної функції податку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 20 с.
143. Вагнер А. Социальный вопрос; пер.с нем. СПб., 1906. 44 с.

144. Казацька М. Функції акцизного податку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Випуск 46. Том 1. С. 144-148.

145. Терьохін С. Доповідь першого заступника голови Комітету з питань фінансів та банківської діяльності Верховної Ради України, голови Підкомітету з питань податків та митної справи. Київ, 17 березня 2000 року. URL: <https://portal.rada.gov.ua> (дата звернення: 01.11.2020).

146. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів: Закон України від 23.11.2018 № 2628-VIII. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/info/T182628.html (дата звернення: 01.11.2020).

147. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

148. Директива Ради Європейського Союзу № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-p>. (дата звернення: 01.11.2020).

149. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: підручник. Київ: Атіка. 2006. 920 с.

150. Контрольно-перевірочна робота. Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>. (дата звернення: 01.06.2020).

151. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 № 1163-XIII. URL: <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm#>. (дата обращения: 01.11.2020).

152. Касперович Ю. В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави. *Стратегічні пріоритети*. 2016. № 2 (39). С. 34-45.

153. Новицький В.Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 60–73.

154. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення 21.09.2020).

155. Кодекс Грецької Республіки про Податок на додану вартість: Закон № 2859 від 01.11.2000. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-№-2859--ratifikacija-kodeksy-greckoi-respybliki-pro-podatok-na-dodany-vartist/ru/ (дата звернення: 21.11.2020).

156. Дяковський Д. А. Оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук. Ірпінь, 2004. 20 с.

157. Кулик П. Л. Сутність та роль факторів впливу на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 335-344.

158. Драгальчук Т. С., Прокопенко І. А. Європейські тенденції розвитку адміністрування ПДВ. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. № 1 (2). URL: <http://www.inter-nauka.com/>. (дата звернення: 20.11.2019).

159. Моряк Т. Податок на додану вартість в системі податків на споживання країн Європейського Союзу. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2007. Вип. 37. С. 114-119.

160. Коваленко А. Г., Малашенко Ю. А., Князева О. О. ПДВ у системі податкування: історичний аспект становлення та розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18. Ч. II. С. 111-116.

161. Аполлонова Н.В. Відповідність податку на додану вартість в Україні до вимог Євросоюзу. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*. 2016. № 43 (1215). С. 7-11.

162. Греца С. М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2014. Вип. 8. С. 74-76.

163. Безкровний О. В. Сучасні особливості адміністрування податку на додану вартість в Україні та світі. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 560-564.
164. Корж В. Резюме про ПДВ, або фінансові маніпуляції на тлі політичних спекуляцій. *Економічний часопис-XXI*. 2006. № 11–12. С. 19-21.
165. Дубовик О., Ковальчук Т. Конвергенція механізмів оподаткування доданої вартості України та Євросоюзу. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 8. С. 16-28.
166. Покоłodна О. В., Макаренко Т. В. Необхідність реформування ПДВ в Україні. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 29. С. 277-279.
167. Серебрянський Д. М., Стадник М. В. Можливість паралельного функціонування податку з обороту та ПДВ: уроки для України. *Економіка промисловості*. 2016. № 4 (76). С. 30-40.
168. Сотніченко О. А. Диференціація ставок справляння ПДВ у контексті регулювання товарообороту країни. *Економічний часопис-XXI*. 2013. №7-8 (2). С. 57-60.
169. Філіппова Н. В. Гармонізація оподаткування податком на додану вартість в контексті реалізації зовнішньої фінансової науки: автореф. дис.... канд. економ. наук. Краматорськ, 2017. 20 с.
170. Харченко Н. В. Переваги та недоліки податку на додану вартість. *Інвестиції: Практика та досвід*. 2016. № 9. С. 10-12.
171. Парнюк В. Регулююча функція ПДВ. *Економіка України*. 2007. № 6. С. 4-16.
172. Закон про податок на додану вартість Великого Герцогства Люксембург від 11.02.1979. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-velikogo-gercogstva-ljuksemburg/ru/ (дата звернення: 01.11.2020).
173. Щербина Ю. О., Манькута А. І. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів Державного бюджету України. *Електронне наукове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2017. №1. С. 73-78.

174. Ільницька А. В. Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість. *Молодий вчений*. 2017. № 2 (42). С. 253-256.
175. Іванишина О. С., Порохнюк І. І. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Випуск 31. С. 184-187.
176. Коваленко Л. О., Міхеєнко Т. В. Адміністрування ПДВ в системі фінансового менеджменту. *Науковий вісник Полісся*. 2016. № 4 (8). Ч. 2. С. 293-302.
177. Боровик П. М., Очеретня А. К., Руденький О. О. Сучасні проблеми вітчизняного механізму справляння податку на додану вартість. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 12. С. 428-433.
178. Дмитрів В. І., Фришок Т. Ю. Фіскальне значення податку на додану вартість та його роль у підвищенні інвестиційної привабливості країни. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка*. 2013. Вип. 21. С. 153-157.
179. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Украине. *Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata»*. 2019. № 1/2 (325). С. 54-58.
180. Про спільну систему податку на додану вартість: Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 № 994_928. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_928#o488 (дата звернення: 01.11.2019).
181. Гусєва В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2010. 20 с.
182. Шморгун Л. Г. Податки з обороту і на додану вартість: порівняльні характеристики в контексті практичного застосування. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2011. № 2. С. 234.
183. Пирого С. С. Оптимізація податкової системи України на прикладі податку на додану вартість: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород, 2015. 20 с.

184. Кодекс про податок на додану вартість Королівства Бельгії від 02.07.1969 URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/kodeks-pro-podatok-na-dodany-vartist-korolivstva-belgii/ru/. (дата звернення: 01.10.2020).

185. Закон про податок на додану вартість Республіки Болгарія від 04.08.2006 URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-respubliki-bolgarija-/ru/ (дата звернення: 01.11.2020).

186. Закон про податок на товари та послуги Республіки Польща від 12.05.2015. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-tovari-ta-poslygi-respubliki-polshha/pl/. (дата звернення: 10.12.2020).

187. Закон СХХVII 2007 року про податок на додану вартість Республіки Угорщина. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-sxxvii-2007-roku-pro-podatok-na-dodany-vartist/hu/. (дата звернення: 01.11.2020).

188. Закон про податок на додану вартість Республіки Хорватія від 01.01.2015. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-respubliki-horvatija/ru/. (дата звернення: 01.11.2020).

189. Гетманцев Д.О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. №4. С. 134-137.

190. Закон про податок на додану вартість Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії від 01.01.2006. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-spolychenogo-korolivstva-velikoi-britanii-i-pivnichnoi-irlandii/ru/. (дата звернення: 01.11.2020).

191. Єдиний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua>. (дата звернення: 01.11.2020).

192. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>. (дата звернення: 01.11.2019).

193. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 № 755-IV.

URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15/stru#Stru>. (дата звернення: 10.12.2020).

194. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#n446>. (дата звернення: 10.12.2020).

195. Федчишин Ю. А. Наближення законодавства про податок на додану вартість України до законодавства Європейського Союзу в контексті Угоди про асоціацію: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 194 с.

196. O. Maher, Ireland - Value Added Tax, Topical Analyses IBFD (accessed 1 Apr. 2015). URL: http://online.ibfd.org/document/evat_ie. (дата звернення: 01.05.2020).

197. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? Серія консультативних робіт. Київ/Берлін, березень 2013 року. URL: https://www.beratergruppe-ukraine.de/download/Beraterpapiere/2013/PP_02_2013_ukr.pdf. (дата звернення: 01.11.2020).

198. Звільнення від ПДВ операцій з експорту зернових та олій — на етапі обговорення. Вісник все про податки. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100010586-zvilnennya-vid-pdv-operatsiy-z-eksportu-zernovikh-ta-oliy-na-etapi-obgovorennya/> (дата звернення: 01.05.2020).

199. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF> (дата звернення: 01.05.2020).

200. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21 червня 2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19>. (дата звернення: 01.05.2020).

201. Про затвердження Положення про заходи захисту та визначення порядку здійснення окремих операцій в іноземній валюті: постанова Правління

Національного Банку України від 02.01.2019 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005500-19>. (дата звернення: 01.05.2020).

202. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 № 959-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#n192>. (дата звернення: 10.11.2019).

203. Закон про податок на додану вартість Чеської Республіки від 08.04.2014. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-cheskoj-respybliki/ru/. (дата звернення: 01.04.2020).

204. Атаманчук Н.І. Шляхи протидії ухиленню від сплати податків при здійсненні експортних операцій в Україні. Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України: збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 234, [90-92] с.

205. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk N. I., Boiko-Slobozhan Olena O., Shakirova Olena. V., Danilov Sergiy O. Subjects of Tax Relations: Features of Legal Status and Classification. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2019. Volume X. Issue 7 (45). Pp. 2024 – 2031.

206. Атаманчук Н.І. Особливості правового статусу платників податку на додану вартість в Україні. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2019. Том 30 (69). № 1. С. 52-57.

207. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2009. 20 с.

208. Романова Г. С. Правове регулювання обліку об'єкту оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 20 с.

209. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20.12.1992 № 2007-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12> (дата звернення 10.12.2020).(втратив чиність).

210. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 14-92. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92> (дата звернення 10.12.2020), (втратив чиність).

211. Про податок на додану вартість: Закон України від від 03.04.2007 № 168/97-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр> (дата звернення 14.05.2019), (втратив чиність).

212. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>. (дата звернення 10.05.2019).

213. Блажко Р. П. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 2. С. 116-122.

214. Пухальський В. В. Сучасний стан оподаткування ПДВ операцій у сфері ЗЕД та напрямки його удосконалення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 4. Т. 2. С. 98-103.

215. Валігура В. А. Вектори підвищення рівня використання та розширення бази оподаткування ПДВ в Україні. *Ефективна економіка*. 2013. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_4_35. (дата звернення: 10.12.2020).

216. Про застосування звичайної ціни при визначенні бази обкладення ПДВ у ході документальних перевірок: лист ДФС України від 15.08.16 № 27600/7/99-99-14-02-01-17. URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-ukrainy-vid-150816-r-27600-7-99-99-14-02-01-17>. (дата звернення: 10.12.2020).

217. Щодо порядку визначення бази оподаткування ПДВ при здійсненні платником ПДВ операції з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту за ціною нижчою ціни придбання таких товарів: індивідуальна податкова консультація Державної фіскальної служби України від 05.05.2017 № 87/6/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/РК043.html. (дата звернення: 20.06.2019).

218. Мельник С. В. Механізм реформування податку на додану вартість у зовнішній фінансовій політиці держави: автореф. дис.... канд. економ. наук. Краматорськ, 2017. 20 с.

219. Закон про податок на додану вартість Італійської Республіки від 12.01.2015. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-italijskoi-respybliki/ru/. (дата звернення 10.12.2020).

220. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар. URL: <http://legalexpert.in.ua/komkodeks/nk/84-nk/2235-25.html>. (дата звернення: 10.12.2020).

221. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М: Волтерс Клувер, 2006. 263 с.

222. Latvia - Value Added Tax Law. URL: http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/vatleg/html/vatleg_1v_01_lav.html&q=latvia+latvias&WT.z_nav=Navigation&colid=4935. (дата звернення: 01.05.2020).

223. N. Vitkūnienė, Lithuania - Value Added Tax, Topical Analyses IBFD (accessed 1 Apr. 2015). URL: http://online.ibfd.org/document/evat_lt.(дата звернення: 01.05.2020).

224. Romania - New Law on VAT adopted (10 July 2002), News IBFD. URL: http://online.ibfd.org/data/tns/docs/html/tns_2002-07-10_ro_1.html#tns_2002-07-10_ro_1. (дата звернення: 01.05.2020)

225. Прокопчук О. Т., Улянич Ю. В., Бечко В. П. Особливості непрямого оподаткування в Україні: становлення та перспективи розвитку. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2014. Вип. 84. С. 249-256.

226. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf. (дата звернення: 01.11.2020).

227. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 98-114.

228. Резнік О. М., Овчаренко Н. М. Порівняльна характеристика ставки податку на додану вартість в Румунії, Франції, Люксембурзі та Україні.

Юридичний науковий електронний журнал Запорізького національного університету. 2015. № 6. С. 138-141.

229. Соколовская Е. В. Налоговые льготы по НДС в странах Европы и основные причины их использования. *Экономика промышленности*. 2016. № 4 (76). С. 41-52.

230. Артюх О. В., Гончар М. А. Нульова ставка з ПДВ у системі вітчизняного оподаткування: дискусійні аспекти. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 30-2. С. 118-121.

231. Tait, A. (1988). Value Added Tax / A.A. Tait. Wash.: International Monetary Fund. 228 p.

232. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки. *Фінанси України*. 2006. № 9. С. 65–81.

233. Рева Т. М. Непряме оподаткування експортно-імпортних операцій у нових законодавчих умовах. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка*. 2011. № 1. С. 46-53.

234. Шлафман Н. Л., Волохова М. П. Реформування податкової системи України в контексті адаптації досвіду розвинених країн. *Економічні інновації*. 2013. Вип. 52. С. 211-216.

235. Валігура В. Гармонізація оподаткування: вітчизняні реалії та міжнародні орієнтири: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 20 с.

236. Садовенко М. М. Аналіз фіскальної ефективності ПДВ в контексті її оптимізації. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 11. С. 250-254.

237. Валігура В. Теоретичні засади міждержавної податкової гармонізації та характеристики податкових систем країн Європейського Союзу в контексті євроінтеграції України. *Світ фінансів*. 2008. № 1 (14). С. 183-194.

238. Кушнір І. Оподаткування податком на додану вартість операцій з нематеріальними активами в європейському законодавстві. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2018. №3. С. 99-108.

239. Повідомлення Комісії Європейському Парламенту, Раді та Європейському економічно-соціальному Комітету про майбутнє ПДВ рух до простішої, більш зрозумілої та ефективної системи ПДВ, спеціально пристосованої до єдиного ринку від 06.12.2011. URL: https://minjust.gov.ua/azu_es_4_1, с. 10. (дата звернення: 10.12.2020).

240. Комплексне порівняльно-правове дослідження відповідності законодавства України законодавству ЄС у сфері непрямого оподаткування, 2012 р. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. URL: <https://minjust.gov.ua/file/24943>. (дата звернення: 10.12.2020).

241. Атаманчук Н. Объект налогообложения как элемент правового механизма налога на добавленную стоимость в Украине. *Leges si Viata*. 2019. № 7/2. С. 14-17.

242. Атаманчук Н. База оподаткування податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського союзу: порівняльний аналіз. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 3 (ч. 2). С. 8-13.

243. Атаманчук Н.І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 5. С. 190-193. URL: http://www.pap.in.ua/5_2018/53.pdf.

244. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>. (дата звернення: 10.12.2020).

245. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/26-2017-п>. (дата звернення: 10.12.2020).

246. Про затвердження форм документів, що використовуються у процесі відшкодування сум податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів

України від 13.07.2016 № 606. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1069-16>. дата звернення: 10.12.2020).

247. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 15 січня 2019 року у справі № 560/3704/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79196754>. (дата звернення: 10.12.2020).

248. Справа «Інтерсплав проти України» (Заява № 803/02): Рішення Європейського суду з прав людини від 09.01.2007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194. (дата звернення: 10.12.2020).

249. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/254к/96-вр> (дата звернення: 10.12.2020).

250. Степашко О. І. Рішення адміністративного суду у податкових спорах: поняття, зміст, види. *Наше право*. 2013. № 13. С. 48-53.

251. Мороз Ю. Гарантування виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість в Україні. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2018. №2. С. 33-40.

252. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950: Закон України від 17.07.1997 № 475/97-ВР. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004. (дата звернення: 10.09.2020).

253. Справа «Юрій Миколайович Іванов проти України» (Заява № 40450/04): Рішення Європейського суду з прав людини від 15.10.2009. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_479. (дата звернення: 10.09.2020).

254. Резолюція 1787 (2011) «Виконання рішень Європейського Суду з прав людини». URL.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/mpz2/docs/1188_rez_1787.htm. (дата звернення: 10.09.2020).

255. Інформація щодо оскаржень рішень станом на 01.12.2019 . Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL.: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/392517.html>. (дата звернення: 10.09.2020).

256. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби: інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10>. (дата звернення: 10.12.2020).

257. Справа «Булвес» АД проти Болгарії» (Заява № 3991/03): Рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009. URL.: <http://www.krapka.org.ua/рішення-євросуду-булвес-ад-проти-болг/>(дата звернення: 10.12.2020).

258. Справа «Бізнес Супорт Центр проти Болгарії» (Заява № 6689/03): Рішення Європейського суду з прав людини від 18.03.2010. URL.: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-biznes-support-centr-proti-bolgarii/>.(дата звернення: 10.12.2020).

259. Справа «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України» (Заява № 70297/01): Рішення Європейського суду з прав людини від 18.10.2005. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_444(дата звернення: 10.12.2020).

260. Цвіркун Ю. І. Про удосконалення виконання судових рішень центральною виборчою комісією України. *Адміністративне право і процес*. 2016. № 4 (18). С. 92-100.

261. Бисага Ю. Ю. Юридична відповідальність органів державної влади та місцевого самоврядування: теоретико-правове дослідження: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.

262. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України /автор-упорядник В. П. Тимошук. К., 2003. 496 с.

253. Сборник законодательных актов отдельных государств по административной юстиции. Алматы, 2012. 800 с.

264. О судопроизводстве в административных судах: Закон Польши от 30.08.2002. *Законодательный вестник*. 2002. № 9. Ст. 1270.

265. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість в Україні: *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)*: збірник

статей, доповідей та тез учасників міжнар. науково-практ. конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р./ Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. 446, [113-121] с.

266. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 38-45.

267. Тринадцята директива Ради Європейського Співтовариства 86/560 / ЄЕС щодо гармонізації законодавства держав-членів Європейського Співтовариства щодо податків з обороту – Правила відшкодування податку на додану вартість платникам податку, які не мають постійного місця здійснення підприємницької діяльності на території Європейського Співтовариства від 17.11.1986. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_365. (дата звернення: 01.11.2020).

268. Корольчук В. В. Законодавче регулювання відшкодування податку на додану вартість. *Науковий вісник КНУВС*. 2007. № 2. С. 57–62.

269. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 13-17.

270. Оксенюк О.І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні. *Європейські перспективи*. 2013. № 6. С. 178- 185.

271. Майстренко О. В. Шляхи вдосконалення порядку бюджетного відшкодування ПДВ. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2011. № 2. С. 45-53.

272. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету у 2020 році. Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/419350.html> (дата звернення: 01.06.2020).

273. Податок на додану вартість: підсумки першого кварталу. Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/414041.html>. (дата звернення: 01.06.2020).

274. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Регулювання процесів відшкодування ПДВ у системі забезпечення національної бюджетної безпеки країни. *Університетські наукові записки*. 2017. № 4. С. 242-258.

275. Крушельницька Т. Удосконалення непрямого оподаткування в Україні. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2010. № 3. С. 113-119.

276. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 №569. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-п>. (дата звернення: 01.11.2019).

277. Косторной С. В. Електронне адміністрування ПДВ: результати впровадження. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)*. 2017. №1 (33). URL. <http://elar.tsatu.edu.ua/handle/123456789/3572>. (дата звернення: 01.10.2019).

278. Буркова Л. А. Переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ. *Фінансовий простір*. 2017. № 1 (25). С. 20-24.

279. Верховним Судом висловлена правова позиція щодо правових підстав функціонування Системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL. <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/oglyad-pravovih-pozitsiy/435048.html> (дата звернення: 01.12.2020).

280. Атаманчук Н.І. Особливості бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 6. С. 195-198. URL: http://www.pap.in.ua/6_2018/55.pdf

281. Атаманчук Н.І. Особливості електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні. *Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage: international scientific and practical conference, Yauary 25-26, 2019*. Arad: Vasile Goldis Western University of Arad. 648,[283-286] p.

282. Кир'язова Т. О., Чулак Н. І. Податкові пільги: проблеми застосування та напрями їх вирішення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 1. С. 16-22.

283. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підруч. К.: Атіка, 2006. С. 920.
284. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні. *Фінанси України*. 2011. № 3. С. 42-53.
285. Налоговое право Евразийского экономического сообщества. Правовой режим налога на добавленную стоимость/ под ред. Д. В. Винницкого. М.: Волтерс Клувер, 2010. 266 с.
286. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа/ под ред. М. Алексеева, С. Синельникова. М., 2000. Т1. 607 с.
287. Про затвердження Порядку обліку сум податку та збору, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: постанова Кабінету Міністрів України № 1233 від 27.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1233-2010-п>. (дата звернення: 10.12.2020).
288. Про внесення змін до форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість та визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 29 березня 2011 року № 167: наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2019 № 488 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1285-19#Text> (дата звернення: 01.12.2020).
289. Звіт про результати дослідження державної підтримки суб'єктів господарювання в Україні/ Х. Хьольцлео та ін. К., 2015. С. 161. URL: <http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=120932&schema=main>. (дата звернення: 01.11.2020).
290. Петруненко Я. В. Податкова пільга як засіб державного регулювання господарської діяльності: порівняльно-правовий аналіз зарубіжного та вітчизняного досвіду. *Правова держава*. 2018. № 32. С. 93-100.
291. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. URL: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>. (дата звернення: 01.12.2020).

292. Соколовська А. М. Методологія проведення податкових реформ. *Проблеми на шляху розвитку податкової системи України*: матер.наук.-практ. конф. (м. Ірпінь 1998 р.). Ірпінь: Український фінан.-екон. ін-т, 1998. С. 29-33.
293. Хасси У. М. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса/ пер. с англ. Кембридж: Гарвардский университет, 1992. 280 с.
294. Волканов В. Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні: дис.. канд. економ. наук: 08.04.01. Одеса, 2006. 201 с.
295. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : моногр. К. : НІСД, 2009. 336 с.
296. Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення. *Економічний часопис-XXI*. 2012. № 3-4. С. 73-77.
297. Атаманчук Н.І. Пільги зі сплати податку на додану вартість в Україні. *Право і суспільство*. 2019. № 1 Ч. 2. С. 115-121.
298. Фрадинський О. А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112-116.
299. Комарова І. В. Акцизне оподаткування в Україні у контексті європейських тенденцій. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 1 (37). С. 73-78.
300. Коротун В. І. Акцизне оподаткування в історії фінансової думки. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : збірник наукових праць*. 2008. Вип. 3 (12) : Ч. 2. С. 180–186.
301. Хлебнікова І. І. Фіскальні та регулятивні ефекти акцизного оподаткування в Україні: автореф. дис.... канд. екон. наук . Ірпінь, 2018. 20 с.
302. Snossen Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. Oxford University Press, 2005. 268 p.
303. Дмитренко А. В., Лебедик Г. В. Особливості справляння акцизного податку в Україні та практика оподаткування. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 12. С. 61-66.
304. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статус, 2002. 555 с.

305. Карпенко С. П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117-121.

306. Казацька М. Щодо питання визначення та законодавчого закріплення поняття «акцизний податок». *Підприємство, господарство, право*. 2018. № 4. С. 161-166.

307. Костяна О. В. Особливості розвитку акцизного оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 259-266.

308. Звіт МВФ по країні № 16/25. URL: <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/cr1625u.pdf> (дата звернення: 10.12.2020).

309. Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 3. С. 197-200.

310. Євсєєва І. О., Лисенька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 58 с.

311. Волкова О. Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Випуск 5. С. 146-150.

312. Хлебнікова І. І. Механізми контролю за обігом тютюнових виробів в країнах ЄС. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 2. С. 316-336.

313. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119-123. URL: http://lsey.org.ua/1_2019/32.pdf.

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

315. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2020. Том 31 (70) № 3. С. 120-124.

316. Про заходи щодо попередження та зменшення вживання тютюнових виробів і їх шкідливого впливу на здоров'я населення: Закон України від 22.09.2005 № 2899-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2899-15>. (дата звернення: 10.12.2020).

317. Озерчук О. В. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в Україні згідно з вимогами законодавства ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5336>. (дата звернення: 10.12.2020).

318. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1251. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п>. (дата звернення: 10.12.2020).

319. Деякі питання маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів: постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2013 № 188. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-2013-п#n15>. (дата звернення: 10.12.2020).

320. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

321. Основні зміни податкового законодавства у 2018 році, які стосуються акцизного податку. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/aktsizniy-podatok/komentari-fahivtsiv-dps/323187>. (дата звернення: 10.12.2020).

322. Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2012 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: розпорядження Кабінету Міністрів України від 28.03.2012

№ 156-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-р>. (дата звернення: 10.12.2020).

323. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 10.12.2020).

324. Кулай А. В. Механізми та стан гармонізації системи непрямого оподаткування в ЄС. *Фінанси України*. 2015. № 7. С. 98-114.

325. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від від 15.03.2006 № 897_001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/897_001. (дата звернення: 10.12.2020).

326. Красовський К. С., Андрєєва Т. І., Скіпальський А. П. На що спрямувати політику контролю над тютюном в Україні (Policy Paper). Київ, 2015. 40 с.

327. Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Гармонізація акцизного оподаткування тютюнових виробів. *Економіка і прогнозування*. 2017. № 2. С. 93-115.

328. Про загальний режим акцизних зборів: Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-2012-р>. (дата звернення: 10.12.2020).

329. Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація): Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 10.12.2020).

330. Щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 10.12.2020).

331. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії: Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885>. (дата звернення: 10.12.2020).

332. Євсєєва І. О. Практика пільгового оподаткування акцизним збором у Європейському Союзі. *Фінансове право*. 2014. № 3 (29). С. 39-43.

333. Красовський К. С. Аналіз політики щодо тютюнових акцизів в Україні у 2013–2016 роках з точки зору охорони здоров'я. *Економіка і право охорони здоров'я*. 2016. № 2 (4). С. 100-107.

334. Лінькова О. Ю. Оподаткування підакцизних товарів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 20. С. 90-92.

335. Глущенко А. К., Фадєєва Г. М. Вплив специфічного акцизу на розвиток ринку тютюнових виробів в Україні. *Вісник НТУ «ХПІ». Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. 2017. № 54 (1257). С. 36-40.

336. Даценко Г. В., Ємець В. В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2014. № 3 (2). С. 95-100.

337. Олійничук О., Дрижак Н. Правові форми реалізації фіскальних і регулюючих ефектів акцизного оподаткування в Україні та ЄС. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Випуск 4 (12). С. 106-111.

338. Жукевич О. М. Досвід оподаткування підакцизних товарів в Україні та країнах ЄС. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2010. Вип. 2. С. 263.

339. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 1. С. 97-100.

340. Атаманчук Н.І. Перспективи акцизного оподаткування електронних сигарет в Україні. Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні: питання взаємодії: матеріали міжнар. науково-практ. конф., 8–9 травня 2020 р. м. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2020. 136, [76-80] с.

341. Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої: Директива Ради 92/83/ЄЕС від 19.10.1992. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_430. (дата звернення: 01.05.2020).

342. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлебнікова І. І. Гармонізація класифікації спирту та алкогольних напоїв у контексті виконання вимог Угоди про асоціацію України з ЄС. *БізнесІнформ*. 2018. № 7. С. 224-225.

343. Про виноград та виноградне вино: Закон України від 16.06.2005 № 2662-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2662-15>. (дата звернення: 01.11.2020).

344. Про затвердження Порядку проведення розрахунку суми зменшення акцизного податку: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1260. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1260-2010-п>. (дата звернення: 10.12.2020).

345. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 № 2245-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2245-19>. (дата звернення: 01.11.2020).

346. Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої: Директива Ради 92/84/ЄЕС від 19 жовтня 1992 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_431#o21 (дата звернення: 01.05.2020).

347. Євсєєва І. О. Напрями адаптації акцизного податку з алкогольних напоїв до права Європейського Союзу. *Фінансове право*. 2015. № 4 (34). С. 28-30.

348. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої: проект Закону України від 24.04.2015 № 2740. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945. (дата звернення: 10.12.2020).

349. III Форум з непрямого оподаткування: зростання акцизу, контрафакт та євробляхи. Офіційний сайт Асоціації податкових радників. URL: <http://advisortax.org/?p=5135>. (дата звернення: 01.11.2020).

350. Хлебнікова І. І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 6. С. 830-835.

351. Долженков О. В. Щодо впровадження автоматизованої системи електронного контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів (АСЕК). *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18.05.2018 р.) У 2-х т. Т. 2 / відп. ред. Г.О. Ульянова. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 93-96.

352. Марченко О. В., Якупова С. О. Аналіз правового регулювання торгівлі алкогольними напоями та напрямки його вдосконалення. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 5. С. 131-134.

353. Брехов С. С. Напрями вдосконалення системи контролю за обігом спирту та алкогольних напоїв в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 14-21.

354. Атаманчук Н. І. Особливості правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2018. № 36. Том 1. С. 72-75.

355. Новицька Н. Розвиток акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні. *Економіст*. 2014. № 6. С. 56-60. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econ_2014_6_18 (дата звернення: 10.12.2020).

356. Про затвердження Умов та Правил здійснення підприємницької діяльності (ліцензійних умов) з транспортування нафтопродуктів магістральними трубопроводами: постанова Національної комісії регулювання електроенергетики України від 08.06.2000 № 632. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0373-00/ed20051101/find?text=%CD%E0%F4%F2%EE%EF%F0%EE%E4%F3%EA%F2%E8>. (дата звернення: 10.12.2020).

357. Про організацію та проведення біржових аукціонів з продажу нафти сирової, газового конденсату власного видобутку і скрапленого газу: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 № 570. URL.:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/570-2014-п/ed20150901#n42>. (дата звернення: 10.12.2020).

358. Про затвердження форм заяви про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального або спирту етилового та/або акцизних складів, акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового, Порядку заповнення акцизної накладної, розрахунку коригування акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального, заявки на поповнення (коригування) залишку спирту етилового: наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2019 № 262. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0753-19>. (дата звернення: 10.12.2020)

359. Звіт про результати аудиту ефективності функціонування системи електронного адміністрування реалізації пального з метою контролю за надходженням акцизного податку. Веб сайт. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757634/Zvit_232_2018.pdf?subportal=main. (дата звернення: 10.12.2020).

360. Дученко М. М., Мельник С. В. Імплементация директив ЕС у контексті реструктуризації акцизного оподаткування в Україні. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2016. № 1. С. 3-8.

361. Про апроксимацію ставок акцизних зборів на нафтопродукти: Директива Ради 92/82/ЄЕС від 19.10.1992. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_371. (дата звернення: 10.12.2020).

362. Про гармонізацію структур акцизних зборів на нафтопродукти: Директива Ради 92/81/ЄЕС від 19.10.1992. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_370. (дата звернення: 10.12.2020).

363. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. Official Journal. № L 316. 1992. P. 21–27., с. 46–47

364. Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene. Official Journal. № L 291. 1995. – P. 46–47, с. 51–70.

365. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. Official Journal. № L 283. 2003. P. 51–70, с. 12–30.

366. Commission Regulation (EC) № 3199/93 of 22 November 1993 on the mutual recognition of procedures for the complete denaturing of alcohol for the purposes of exemption from excise duty. Official Journal. 1993. № L 288. P. 12–15., с. 24–64.

367. План імплементації Директиви Ради 2003/96/ЄС про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL.: http://www.kmu.gov.ua/document/248132235/Dir_2003_96.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

368. Горянська Т. В. Механізм уніфікації акцизного збору в сучасних економічних системах. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2009. № 7. С. 68-72.

369. Лисецька Н. М. Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання*. 2015. № 4. С. 848-852.

370. Луцик А. І. Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка*. 2010. Вип. 15. С. 37-44.

371. Нафтогазова Асоціація України та ДФС презентували «Карту нелегальних АЗС». Нафтогазова асоціація: веб-сайт. URL: <http://oilers.org.ua/uk/2018/12/13/2435/> (дата звернення: 20.10.2020).

372. Імплементація законодавчих змін щодо ринку палива додатково забезпечить надходження до бюджету 2 млрд грн. акцизного податку. Державна фіскальна служба України: Веб сайт. URL: <http://www.sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/238509.html> (дата звернення: 20.10.2020).

373. Про Митний тариф України: Закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18#n3>. (дата звернення: 10.12.2020).

374. Государственная фискальная служба раскрыла схемы импорта платформата. Нефтерынок: веб – сайт. URL: <http://www.nefterynok.info/novosti/gosudarstvennaya-fiskalnaya-služba-raskryla-shemy-importa-platformata> (дата звернення: 20.11.2020).

375. Про затвердження Порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12> (дата звернення: 10.12.2020).

376. Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 № 1011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1011201-12> (дата звернення: 10.12.2020).

377. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 № 909-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran150>. (дата звернення: 20.05.2020).

378. Дані митної статистики. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/fl1> (дата звернення: 10.12.2020).

379. Макаренко В. В. Вдосконалення адміністрування акцизного податку на ринку нафтопродуктів в Україні: *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами X науково-практичної конференції, 22–23 листопада 2018 р. Ірпінь, 2018. С. 68-71.

380. Плугова Д. В. Запровадження електронної системи контролю за сплатою акцизного податку в Україні. URL: https://revolution.allbest.ru/finance/00914709_0.html. (дата звернення: 10.12.2020).

381. Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. Випуск 1 (32). С. 76-86.

382. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів» від 15.06.2018 № 8487. URL.: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64235. (дата звернення: 10.12.2020).

383. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.1991 № 1963-XII. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12>. (дата звернення: 10.12.2020).

384. Овчаренко А.С. Щодо реалізації принципу соціальної справедливості під час оподаткування транспортних засобів в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. Спецвипуск*. 2017. Ч. 2. С. 143-147. URL.: http://apnl.dnu.in.ua/tom_2_2017/37.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

385. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 №71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

386. Березовська С.В. Транспортний податок в Україні: недоліки, проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка, Фінанси, Право*. 2016. № 6/1. URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tdwQCvb8dv4J:nbu.gov.ua/j-pdf/ecfipr_2016_6%25281%2529__13.pdf+&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua&client=firefox-b-d. (дата звернення: 10.12.2020).

387. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

388. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів: Закон України від 08.11.2018 № 2611-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2611-VIII> (дата звернення: 10.12.2020).

389. Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів: Пояснювальна

записка до проекту Закону України від 30.09.2020 № 4172. URL: Офіційний портал Верховної Ради України (rada.gov.ua) (дата звернення: 10.12.2020).

390. Про автомобільний транспорт: Закон України від 05.04.2001 № 2344-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#n12>. (дата звернення: 20.10.2020).

391. Про Правила дорожнього руху: постанова Кабінету Міністрів України від 10.10.2001 № 1306. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-2001-п> (дата звернення: 20.10.2020).

392. Южаніна Н.П. Проблеми й особливості реєстрації та митного оформлення автомобілів на євро номерах. *Актуальні проблеми митного контролю та митного оформлення транспортних засобів при переміщенні через митний кордон України*: збірник тез науково-практичної інтернет-конференції; упоряд. Прус Л.Р., Попель С.А. — Хмельницький: Науково-дослідний центр митної справи, 2018. С. 96-101.

393. Комаров О. В. Проблема транспортних засобів з іноземною реєстрацією в Україні: причини та наслідки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 19. С.85

394. Про внесення зміни до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів: Закон України від 31 травня 2016 № 1389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-19>. (дата звернення: 20.01.2020).

395. Особливості оподаткування акцизним податком вживаних транспортних засобів у 2016–2018 рр. Київ, 16 с.

396. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком легкових транспортних засобів: проект Закону України від 15.06.2018 № 8487. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64235. (дата звернення: 20.01.2020).

397. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну

територію України: Закон України від 22.05.2019 № 2612-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2612-19> (дата звернення: 10.12.2020).

398. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов на авторинку: проект Закону України від 12.09.2019 № 2132. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66824 (дата звернення: 10.12.2020)

399. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощення умов ввезення на митну територію України транспортних засобів та приведення умов оподаткування до загального режиму акцизних зборів Європейського Союзу: проект Закону України від 29.10.2019 № 2342. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67226. (дата звернення: 10.12.2020).

400. Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів: Закон України 06.07.2005 № 2739-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2739-15> (дата звернення: 10.12.2020).

401. Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо пільгових умов ввезення на митну територію України транспортних засобів: проект Закону України від 30.09.2020 № 4172. URL: Офіційний портал Верховної Ради України (rada.gov.ua) (дата звернення: 10.12.2020).

402. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020 р. Ірпінь: УДФСУ, 2020. Ч. 2. 326, [72-76] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143)

403. Пурденко О. А. Аналіз непрямих податків та інших податків і зборів в електроенергетичній галузі у умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка та держава*. 2011. № 9. С. 88.

404. Про ринок електричної енергії: Закон України від 13.04.2017 № 2019-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

405. Директива Європейського Парламенту і Ради 2009/72/ЄС від 13 липня 2009 року щодо спільних правил для внутрішнього ринку електроенергії та про скасування Директиви 2003/54/ЄС. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2009.211.01.0055.01.ENG&toc=OJ:L:2009:211:TOS. (дата звернення: 10.12.2020).

406. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009 від 13 липня 2009 року про умови доступу до мережі для транскордонних перетоків електроенергії та про скасування Регламенту (ЄС) № 1228/2003. URL: <https://www.nerc.gov.ua/?id=4730>. (дата звернення: 10.12.2020).

407. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 1227/2011 від 25 жовтня 2011 року про доброчесність та прозорість на гуртовому ринку електроенергії. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32011R1227>. (дата звернення: 10.12.2020).

408. Директиву Європейського Парламенту і Ради 2005/89/ЄС від 18 січня 2006 року щодо заходів забезпечення надійності постачання електроенергії та інвестування в інфраструктуру. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32005L0089>. (дата звернення: 10.12.2020).

409. Регламент Комісії (ЄС) № 838/2010 від 23 вересня 2010 року про настанови, що стосуються механізму компенсації операторам систем транскордонних передач електроенергії та спільного нормативного підходу до плати за передачу електроенергії. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45876 (дата звернення: 10.12.2020).

410. Регламент Комісії (ЄС) № 543/2013 від 14 червня 2013 року про надання та оприлюднення даних на ринках електроенергії та про внесення змін і доповнень до додатка I до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 714/2009. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0543>. (дата звернення: 10.12.2020).

411. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1388 від 17 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу приєднання електроустановок до мереж. URL: https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/DCC-NC_ukr.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

412. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/631 від 14 квітня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання генераторів до мережі. URL: https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/RfG-NC_ukr.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

413. Регламент Комісії (ЄС) № 2016/1447 від 26 серпня 2016 року про встановлення мережевого кодексу вимог до приєднання до мережі систем постійного струму високої напруги і приєднаних на постійному струмі модулів енергоцентру. URL: https://ua.energy/wp-content/uploads/2019/04/HVDC-NC_ukr.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

414. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2016/1952 від 26 жовтня 2016 року про європейську статистику цін на природний газ та електроенергію та про скасування Директиви 2008/92/ЄС. URL: https://minjust.gov.ua/m/str_45876. (дата звернення: 10.12.2020).

415. Петраков Я. В. Між гармонізацією та фіскалізацією: переосмислюючи роль енергетичних акцизів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2017. № 1. С. 50-55.

416. Висновок на проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22.12.2014 № 1578. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072. (дата звернення: 10.12.2020).

417. Кошук Т. В. Адаптація податкового законодавства України стосовно справляння акцизного податку до директив ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2015. Вип. 3. С. 52-67.

418. Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку: наказ Міністерства фінансів

України від 23.01.2015 №14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15>. (дата звернення: 10.12.2020).

419. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні: дис...на здобуття к.ю.н. Київ, 2019. 250 с.

420. Директива 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування продуктів енергії та електроенергії. URL: <http://old.minjust.gov.ua/45885> (дата звернення: 02.12.2020).

421. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2 / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів: Академія ДПтС, 2020. 382, [9-13] с.

422. Мукопін О. В. До поняття мита. *Митна справа*. 2003. № 1. С. 107-109.

423. Янжұл И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.

424. Капуш І. С. Сутність та правова природа особливих видів мита. *Митна справа*. 2006. № 5. С. 28-33.

425. Прокопенко В. В., Козлова Д. В. Митні платежі в Україні: зміст, особливості. *Митна справа*. 2013. № 4. С. 50-56.

426. Турянський Ю. І. Мито в системі фіскально-економічних важелів регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 7. Частина 1. С. 152-156.

427. Гребельник О. П. Місце і роль митних платежів у системі оподаткування зовнішньоекономічної діяльності підприємств. *Освіта, менеджмент і бізнес: світовий вимір*. 2011. № 2. С. 4-8.

428. Науменко В. П., Пашко П. В., Руссков В. А. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. К. : Знання, 2004. 403 с.

429. Гребельник О. П. Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності: підруч. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 696 с.

430. Гетманцев Д.О. До питання про місце мита в системі оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2013. №6-2. Том 2. С. 75-77.

431. Карамбович І. М. Мито як елемент системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2008. Вип. 18.8. С. 192-196.

432. Химичева Н. И. Налоговое право: учеб. М.: БЕК, 1997. 336 с.

433. Саленков А. В. Правове регулювання податкових платежів, що справляються при перетинанні митного кордону України: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Харків, 2008. 20 с.

434. Кодекс Республіки Казахстан «Про митне регулювання в Республіці Казахстан» від 26.12.2017 № 123-VI. URL.: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=39082703#pos=633;-40. (дата звернення: 10.12.2020).

435. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22.12.1998 № 332-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-14>. (дата звернення: 10.12.2020).

436. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22.12.1998 № 330-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-14>. (дата звернення: 10.12.2020).

437. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 22.12.1998 № 331-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14>. (дата звернення: 20.05.2020).

438. Генеральна угода з тарифів і торгівлі 1994 року від 15.04.1994 № 981-003. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003. (дата звернення: 10.12.2020).

439. Домовленості про положення ГАТТ-1994 щодо платіжного балансу від 15.04.1994 № 981-003. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003. (дата звернення: 10.12.2020).

440. Давидовська Г. І. Ступінь адаптації законодавства України до законодавства ЄС в сфері звільнення від сплати мита. *Економіка і культура*

України в світових глобалізаційних процесах: позиціонування і реалії: тези доповідей III Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 21–22 берез., 2018 р. К. : Вид. центр КНУКіМ, 2018. С 51-54.

441. Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 09.10.2013 про встановлення Митного кодексу Європейського Союзу. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/984_009-13. (дата звернення: 10.12.2020).

442. Council Regulation (EC) No 1186/2009 of 16 November 2009 setting up a Community system of reliefs from customs duty (codified version). URL.: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/en/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009R1186>

443. Регламент (ЄС) № 952/2013 Європейського Парламенту та Ради від 9 жовтня 2013 року про встановлення Митного кодексу Європейського Союзу. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/984_009-13 (дата звернення: 10.12.2020).

444. Гаврилюк Р. О. Правова природа податку. *Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Правознавство*. 2000. Вип. 100. С. 68-74.

445. Товкун І. М. Особливості законодавчого регулювання експортно-імпорتنих операцій. *Право та інновації*. 2015. № 1 (9). С. 69-74.

446. Стужук Т. М. Митні платежі як надійне джерело наповнення бюджету. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 2. С. 273-278.

447. Литвин Я.А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 728-733.

448. Губа М. О., Губа О. І. Митне оподаткування як чинник удосконалення митної справи в Україні. *Вісник Академії митної служби України. Серія: «Економіка»*. 2013. № 2 (50). С. 30-35.

449. Кіянчук І. М. Система справляння митних платежів в Україні. *Наука й економіка*. 2014. № 1 (33). С. 29-34 .

450. Оніщик Ю. В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект : автореф. дис.... д-ра юрид. наук . Київ, 2014. 20 с.

451. Атаманчук Н. І. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку. *Правова позиція*. 2018. № 2 (21). С. 7-12.

452. Про вивізне «експортне» мито у 1993 році: декрет Кабінету Міністрів України від 11.01.1993 № 3-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3-93/sp:max100>. (дата звернення: 10.12.2020).

453. Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур: Закон України від 10.09.1999 № 1033-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1033-14>. (дата звернення: 10.12.2020).

454. Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину: Закон України від 07.05.1996 № 180/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/96-вр>. (дата звернення: 10.12.2020).

455. Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів: Закон України від 24.10.2002 № 216-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/216-15>. (дата звернення: 10.12.2020).

456. Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням: Закон України від 13.12.2006 № 441-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/441-16>. (дата звернення: 10.12.2020).

457. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 03.06.2008 № 309-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/309-17>. (дата звернення: 10.12.2020)

468. Про внесення змін до Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» (щодо визначення його мети та сфери дії): проект Закону від 16.10.2018 № 9202. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64798. (дата звернення: 10.12.2020).

459. Зінчук Т. О., Романчук О. М., Усюк Т. В. Аналіз методик визначення оптимальної ставки експортного мита на насіння соняшнику в контексті взаємовідносин між Україною та Європейським Союзом. *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. 2012. № 2(2). С. 41-52.

460. Про ратифікацію Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі: Закон України від 10.04.2008 № 250-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-17>. (дата звернення: 10.11.2020).

461. Членство України в СОТ: огляд зобов'язань. Інститут економічних досліджень і політичних консультацій, 2015. 40 с.

462. Кизим М. О., Матюшенко І. Ю., Беренда С. В., Ярошенко І. В. Вплив асиметрії умов членства України в СОТ на її зовнішню торгівлю з країнами ЄС і Митного союзу ЄврАзЕС. *БізнесІнформ*. 2014. № 4. С. 8-18.

463. Шмиголь Н. М., Антонюк А. А., Анікеєва Д. О. Експортне мито в Україні. Причини використання та наслідки. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2013 р. № 4 (73). С. 16-21.

464. Батанова Л. О., Кухарук І. О. Проблемні аспекти застосування мита в Україні. *Lex portus*. 2018. № 2 (10). С. 158-168.

465. Про внесення змін до деяких законів України щодо зменшення дефіциту брухту чорних металів на внутрішньому ринку: Закон України від 12.07.2016 № 1455-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1455-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

466. Галасюк В. В. Підвищення вивізного мита на металобрухт для ліквідації сировинного дефіциту в металургійній галузі як механізм економічного розвитку. *Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова*. 2017. Т. 22. Випуск 10 (63). С. 46-50.

467. Борисенко О. П. Митне оподаткування як фактор підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу країни. *Вісник АМСУ. Серія: «Економіка»*. 2015. № 1 (53). С. 153-160.

468. Кваша К. С. Тарифні квоти та мита на аграрну продукцію при формуванні зони вільної торгівлі між Європейським Союзом та Україною. *Економіка АПК*. 2013. № 11. С. 99-106.

469. Атаманчук Н.І. Правове регулювання вивізного мита в Україні. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 1. С. 7-12.

470. Мито: стан виконання за січень-червень 2018 року. Веб-сайт. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/08/customs_duties_budget_execution_in_january-june_2018.pdf (дата звернення: 10.12.2020).

471. Голинський Ю.О., Яцишин О. В. Управління митними платежами при здійсненні експортно-імпортних операцій та шляхи його покращення. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62). С. 753-756.

472. Угода про застосування статті VII Генеральної угоди про тарифи й торгівлю 1994 року від 15.04.1994. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_011. (дата звернення: 10.12.2020).

473. Проект Закону України про внесення змін до Митного тарифу України, встановленого Законом України «Про Митний тариф України», щодо ставок мита на пряжу 9458 від 28.12.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65309 (дата звернення: 10.12.2020).

474. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо спрощення ввезення продукції оборонного призначення: Закон України від 02.09.2014 № 1657-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1657-VII>. (дата звернення: 10.12.2020).

475. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо уточнення деяких положень: Закон України від 19.06.2018 № 2464-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-19> (дата звернення: 10.12.2020)

476. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 17.03.2020 URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68397. (дата звернення: 10.12.2020).

477. Власюк Т. О. Оптимізація імпортової політики як чинник зовнішньоторговельної безпеки. *Проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 39-51.

478. Ставки увізного мита України, які будуть застосовуватись у 2019 році до імпорту товарів походженням з ЄС. Офіційний веб-сайт Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=5ca4f65c-e1a7-43a1-9684-05ce9beddd7f&title=StavkiUviznogoMitaUkraini-YakiBudutZastosovuvatisU2019-RotsiDoImportuTovarivPokhodzhenniamZs>. (дата звернення 10.12.2020).

479. Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну: Закон України від 22.12.1998 № 332-XIV. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/t980332?an=1825&ed=2018_09_06. (дата звернення 10.12.2020)

480. Про затвердження Порядку контролю за розподілом тарифної квоти: наказ Міністерства фінансів України від 11.12.2014 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1655-14/ed20141211>. (дата звернення: 10.11.2020).

481. Свинухов В. Г. Таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности и таможенная стоимость: учебн. М.: Экономика, 2005. 271 с.

482. Левченко Н. М. Оптимізація ввізного мита – запорука ефективного державного регулювання імпорту м'яса. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 4. С. 266-274.

483. Ляшенко О., Бойко З. Підхід до оцінки фіскальної функції імпортного мита на продукти харчові, напої та тютюнові вироби в Україні. *Світ фінансів*. 2011. №1. С. 72-80.

484. Жмурко Н. В., Купровська Л. Р. Мито в системі регулювання зовнішньоекономічних відносин України. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Випуск 1 (06). С. 114-117.

485. Атаманчук Н.І. Правове регулювання ввізного мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 3-16.

486. Про державне регулювання імпорту сільськогосподарської продукції: Закон України від 17.07.1997 № 468/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468/97-вр>. (дата звернення: 10.12.2020).

487. Про встановлення термінів дії сезонних ввізних (імпортних) мит на сільськогосподарську продукцію в 1998 році: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.05.1998 № 754. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/КР980754?an=1>. (дата звернення: 10.12.2020).

488. Про встановлення термінів дії сезонного ввізного (імпортного) мита на сільськогосподарську продукцію в 1999 році: Постанова Кабінету Міністрів України від 01.07.1999 № 1178. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-99-п>. (дата звернення: 10.12.2020).

489. Про встановлення сезонного вивізного (експортного) мита на насіння соняшнику: проект Закону України від 29.09.2000 № 6112. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=6112&skl=4. (дата звернення: 10.12.2020).

490. Про проект Закону України «Про встановлення сезонного вивізного (експортного) мита на насіння соняшнику» та про проект Закону України «Про внесення змін до деяких законів України»: постанова Верховної Ради України від 15.03.2001 № 2298-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2298-14>. (дата звернення: 10.12.2020).

491. Про внесення змін до деяких законів України (стосовно встановлення на постійній основі сезонного вивізного (експортного) мита на насіння олійних культур): проект Закону України від 06.02.2001 № 7039. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7039&skl=4. (дата звернення: 10.12.2020).

492. Горянська Т. В. Нормативно-правове регулювання і облік мита в Україні в рамках СОТ. *Економіка промисловості*. 2010. № 1. С. 136-143.

493. Про Митний тариф України: Закон України від 19.09.2013 № 584-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/584-18#n3>. (дата звернення: 10.12.2020).

494. Про затвердження Змін до деяких відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій: наказ Міністерства фінансів України від 17.02.2015 № 152. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/MF15013?an=1>. (дата звернення: 10.12.2020).

495. Гребельник О. П. Основи зовнішньоекономічної діяльності. К.: Центр учбової літератури, 2008. 432 с.

496. Фомін І. С. Шляхи вдосконалення митного регулювання в Україні щодо впливу на розвиток економіки. *Економіка і управління*. 2012. № 3. С. 5-10.

497. Батанова Л. О. Особливості застосування сезонного мита в Україні. *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку України в умовах європейської інтеграції: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18 травня 2018 р.) У 2-х т. Т. 1 / відп. ред. Г. О. Ульянова. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 412-414.*

498. Батанова Л. О. Система адміністрування митних платежів у контексті сучасних державних реформ в Україні на шляху до євроінтеграції. *Lex Portus*. 2017. № 6. С. 65-74.

499. Атаманчук Н. І. Правове регулювання сезонного мита в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2019. № 1. С. 172-174. URL: http://www.pap.in.ua/1_2019/50.pdf. (дата звернення: 10.12.2020).

500. Бидик А. Г. Особливі види мита як інструмент державної непротекціоністської політики. *Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського*. Випуск №18. Серпень 2017 р. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>. (дата звернення: 10.12.2020).

501. Повідомлення про продовження дії спеціальних заходів щодо імпорту в Україну гнучких пористих плит, блоків та листів з пінополіуретанів незалежно від країни походження та експорту. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informuye-mizhvidomcha-komisiya-z-mizhnarodnoyi28/http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk->

UA&id=2d92511f-c6fa-468a-97f3-

bc353742db15&title=ZakhistInteresivNatsionalnikhTovarovirobnikivNaVnutrishnomu Rinku (дата звернення: 10.12.2020).

502. Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну гнучких пористих плит, блоків та листів з пінополіуретанів незалежно від країни походження та експорту: Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі від 06.04.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0006324-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

503. Про порушення та проведення перегляду спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних з фарфору незалежно від країни походження та експорту: Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі від 30.12.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0016324-16>. (дата звернення: 10.12.2020).

504. Про завершення перегляду та недоцільність продовження дії спеціальних заходів щодо імпорту в Україну посуду та приборів столових або кухонних виробів з фарфору незалежно від країни походження та експорту: Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі від 20.05.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0007324-17>. (дата звернення: 10.12.2020).

505. Про скасування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну легкових автомобілів незалежно від країни походження та експорту: повідомлення Міжвідомчої комісія з міжнародної торгівлі від 12.09.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0008324-15>. (дата звернення: 10.11.2019).

506. Богомолова Н. М. Застосування антидемпінгових, компенсаційних та спеціальних заходів у сфері зовнішньоекономічної діяльності. *Молодий вчений*. 2017. № 6 (46). С. 96-101.

507. Ваколюк С. М. Антидемпінгове мито як засіб митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Випуск 3. Том 1. С. 88-91.

508. Феделеш Е. Антидемпінгове мито як засіб тарифного регулювання. *Підприємство, господарство, право*. 2016. № 3. С. 77-81.

509. Яловий К.В. Антидемпінг як принцип зовнішньоторговельних відносин ЄС: міжнародно-правовий аспект. *Форум права*. 2010. № 2. С. 606-611.

510. Гарасим Ю. Й. Інституалізація механізму антидемпінгового регулювання в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2014. № 4. Т. 1. С. 176-179.

511. Antydempinhovi, spetsialni, antysubsydytsiini ta antydyskryminatsiini zakhody. Informatsiia Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy za stanom na 30.04.2014. URL.: [http://: www.me.gov.ua](http://www.me.gov.ua). (дата звернення: 10.12.2020).

512. Міжвідомча комісія з міжнародної торгівлі обклала антидемпінговим митом імпорт кухонної солі та лампочок з Білорусі. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=e2c6a529-12e2-4424-8878-f7f07e2c8603&title=MizhvidomchaKomisiiaZMizhnarodnoiTorgivliObklalaAntidempingovimMitomImportKukhonnoiSoliTaLampochokZBilorusi>. (дата звернення: 10.12.2020).

513. Україна ввела нові антидемпінгові мита щодо РФ. Тиждень: веб-сайт. URL: <https://tyzhden.ua/News/206921>. (дата звернення: 10.12.2020).

514. Савчук Т. М. Митно-тарифне регулювання зовнішньоекономічної діяльності. *Економічні студії*. 2016. № 2 (10). С. 144-147.

515. Про ратифікацію Протоколу між Кабінетом Міністрів України і Урядом Республіки Білорусь про внесення змін до Угоди між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про вільну торгівлю від 17 грудня 1992 року: Закон України від 20.12.2006 № 500-V. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/T060500?an=12>. (дата звернення: 10.12.2020).

516. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту щодо процедурних питань антидемпінгового розслідування: Закон України від 01.11.2005 № 3027-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3027-15>. (дата звернення: 10.12.2020).

517. Аналіз регуляторного впливу до проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту». Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL:www.me.gov.ua/Documents/Download?id. (дата звернення: 10.12.2020).

518. Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту»: проект Закону України. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL:<http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=85ebd179-eb20-4e9a-88af-8beaf4b5513e&title=ProektZakonuUkrainiproVnesenniaZminDoZakonuUkrainiproZakhistNatsionalnogoTovarovirobnikaVidDempingovogoImportu>. (дата звернення: 10.12.2020).

519. Антидемпінговий закон у 2018-му. Яким він може стати? URL:<http://www.eprav.ua/ukr/publications/view/antidempingovyi-zakon-v-2018>. (дата звернення: 10.11.2019).

520. Про захист від імпорту, що є предметом демпінгу з країн, які не належать до ЄЄП, субсидованого цими країнами: Постанова ЄЕС від 23.07.1984 № 2176/84. Official Journal of the European Communities. (дата звернення: 10.12.2020).

521. Про впорядкування правових та адміністративних розпоряджень, що стосуються обов'язків сплати мит: Директива ЄЕС від 25.06.1979 № 623/79. Official Journal of the European Communities. 1979. L 179/15.

522. Про захист проти демпінгового або субсидованого імпорту з країн-нечленів Європейського об'єднання вугілля і сталі: Рішення Комісії від 29.07.1988 № 2424/88. Official Journal of the European Communities. 1988. L 209/18.

523. Регламенту Ради (ЄС) № 1225/2009 «Про захист від демпінгового імпорту з країн, які не є членами Європейського Співтовариства» від 30.11.2009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_a12. (дата звернення: 10.12.2020).

524. Атаманчук Н.І. Правове регулювання антидемпінгового мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. С. 99-102.

525. Про порушення та проведення антисубсидиційного розслідування щодо імпорту в Україну легкових автомобілів походженням з Республіки Узбекистан: Повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі від 03.10.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0009324-18>. (дата звернення: 10.12.2020).

526. Про застосування остаточних компенсаційних заходів щодо імпорту в Україну легкових автомобілів походженням з Російської Федерації: повідомлення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі від 03.12.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0014324-15>. (дата звернення: 10.12.2020).

527. Махінова А. Антисубсидиційні розслідування: незнаний механізм захисту для нацвиробника. *Юридична газета*. 2012. №48 (27 листопада). С. 25-27.

528. Лук'янець Д. Про правову природу адміністративно-господарських санкцій. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 3. С. 10-15.

529. Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року: Закон України від 28.12.2014 № 73-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/73-19>. (дата звернення: 10.12.2020).

530. Про внесення змін до Митного кодексу України щодо стабілізації платіжного балансу: Закон України від 28.12.2014 № 74-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-19> (дата звернення: 10.12.2020).

531. Про заходи щодо стимулювання зовнішньоекономічної діяльності Законом України: Закон України від 24.12.2015 № 912-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/912-19#n5>. (дата звернення: 10.12.2020).

532. Офіційний сайт Верховної Ради України. Генеральна угода з тарифів і торгівлі 1994 року. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/981_003. (дата звернення: 10.12.2020).

533. Ізовіт Т. Л. Ефект запровадження додаткового імпортного збору на розвиток легкої промисловості України. *Економіка та держава*. 2015. № 8. С. 54-57.

534 Гребельник О. П. Аналіз наслідків застосування додаткового митного платежу як регулятивного заходу стабілізації платіжного балансу. *Вісник КНУТД*. 2016. №5 (103). С. 50-59.

535. Іванов Є. І. Тарифне регулювання імпорту в системі зовнішньоторговельної політики України. *Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. № 4 (46). С. 48-52.

536. Пахомова Н. І. Деякі наслідки інтеграції України у світову торговельну систему в результаті приєднання до Світової організації торгівлі (СОТ). *Ефективна економіка*. 2011. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_10_34. (дата звернення: 10.12.2020).

537. Атаманчук Н.І. Правове регулювання особливих видів мита в Україні. *Приватне та публічне право*. 2019. № 2. С. 85-89

538. Мариненко Н.М. Особливості сплати ПДВ у країнах Європейського Союзу. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих учених «Соціально-економічні аспекти розвитку економіки». 2017. С. 109–111.

539. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччина (Abgabenordnung (AO): від 01.01.1977 р. URL: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>. (дата звернення: 01.10.2020).

540. Kaffeesteuergesetz vom 15. Juli 2009, das zuletzt durch Artikel 203 der Verordnung vom 19. Juni 2020 geändert worden ist. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/kaffeestg_2009/BJNR191900009.html(date of access: 15.02.2020).

541. Lov om forskellige forbrugsafgifter. URL: <https://www.elov.dk/lov-om-forskellige-forbrugsafgifter/11/>(date of access: 15.01.2020).

542. Закон про акцизні збори на солодощі, морозиво та безалкогольні напої від 17 грудня 2010 р. URL: <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2010/20101127>. (дата звернення: 01.05.2020).

543. Кравченко І. С. Акцизний податок на солодкі безалкогольні напої. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України:*

збірник матеріалів III Науково-практичного круглого столу, 15 травня 2020 р., м. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. С. 175-178.

544. Закон о налоге на добавленную стоимость Итальянской Республики від 12.01.2015. https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/zakon-pro-podatok-na-dodany-vartist-italijskoi-respubliki/ru/ (дата обращения: 01.05.2020).

545. Думчиков М.О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Суми: СумДУ, 2018. 221 с.

546. Офіційний рейтинг податків Paying Taxes. URL: <https://fbs-tax.com/uk/media-center/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/>.

547. Залунін В.Ф. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду. *Інфраструктура ринку*. 2016. № 2. С. 308–312.

548. Карпенко С.П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117–121

549. <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20040680622/U/D20040622Lj.pdf>

550. <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2020/02/tax-alert-significant-legal-changes-affecting-trade-and-food-industry-sugar-tax-the-tax-on-alcoholic-drinks-of-up-to-300-ml-in-volume-and-other-new-regulations.html>

551. Tax facts 2016 Poland. URL: http://www.bakertilly.pl/media/507152/Tax_2016_EN.pdf

552. European Union VAT rates 2017. URL: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>.

553 <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>

554. <https://taxfoundation.org/estonia-has-most-competitive-tax-system-oecd/>

555. Успішний іноземний досвід проведення реформ у фіскальній сфері. Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. 20 с.

556. <http://www.baltic-legal.com/taxes-inlithuania-eng.htm>.
557. Ярош М. В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС: дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.
558. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2014. - 20 с.
559. Оксенюк О.І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: дис.. на здобуття наук. ступеня к. е. н. Львів, 2015. 231 с.
560. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення: Постанова КМУ від 11.10.2016 № 780. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/780-2016-п#Text> (дата звернення: 01.05.2020).
561. Про внесення пропозицій щодо застосування секторальних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів згідно з резолюціями Ради Безпеки ООН від 2 березня 2016 р. № 2270, від 30 листопада 2016 р. № 2321, від 2 червня 2017 р. № 2356, від 5 серпня 2017 р. № 2371, від 11 вересня 2017 р. № 2375 та від 22 грудня 2017 р. № 2397 щодо Кореїської Народно-Демократичної Республіки: розпорядження КМУ від 14 листопада 2018 р. № 855-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/855-2018-р#Text>. (дата звернення: 01.05.2020).
562. Атаманчук Н.І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 5. С. 190-193. URL: http://www.pap.in.ua/5_2018/53.pdf.
563. Атаманчук Н.І. Знижена ставка податку на додану вартість : законодавчі ініціативи в Україні та міжнародна практика. *Актуальні проблеми юридичної науки та практики в XXI столітті*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (16–17 жовтня 2020 р., м. Рівне). Рівне: Видавничий дім «Гельветика», 2020. Ч.2. 212, [8-12] с.
564. Global action plan for the prevention and control of noncommunicable diseases 2013–2020 Copenhagen. WHO Regional Office for Europe. 2014. URL: <http://www.euro.who.int>.

565. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження ставок акцизного збору на енергетичні напої: проект Закону України від 24.04.2015 № 2740. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54945. (дата звернення: 01.05.2020).

566. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування акцизним податком окремих товарів: проект Закону України від 07.08.2017 №7019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62396. (дата звернення: 01.05.2020).

567. Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо сприяння здоровому способу життя дітей та підлітків: проект Закону України від 29.08.2019 № 1135. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=66413.(дата звернення: 01.05.2020).

568. Cornelsen L, Carriedo A. Податки, пов'язані зі здоров'ям на продукти та напої. Співпраця з дослідження харчових продуктів; 2015. URL: <http://foodresearch.org.uk/wp-content/uploads/2015/05/Food-and-beverage-taxes-revision-27-may-2015.pdf>

569. Changes in prices, sales, consumer spending, and beverage consumption one year after a tax on sugar-sweetened beverages in Berkeley, California, US: A before-and-after study. https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&hl=uk&prev=search&pto=aue&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC5395172/&usg=ALkJrhiD-AqfpAMA6bBEqgRqF5f9PaBq7A

570. Атаманчук Н.І. Правове регулювання обігу енергетичних напоїв та перспективи їх акцизного оподаткування в Україні. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 року / За заг. ред. Т.О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 260, [125-129] с.

571. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Акцизне оподаткування шкідливих продуктів харчування та напоїв в країнах Європейського Союзу: досвід для України. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. № 3. С. 58-68.

572. Про фіскальне маркування газойлю та гасу: Директива Ради 95/60/ЄС від 27.11.1995. URL.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_488. (дата звернення: 10.12.2020).

573. Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку: проект Закону України від 17.12.2010 р. № 7484. URL.: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5RW00I.html (дата звернення: 10.12.2020).

574. Про маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку: проект Закону України від 12.12.2012 р. № 992. URL.: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JG0RK00I.html (дата звернення: 10.12.2020).

575. Атаманчук Н. І. Правові аспекти протидії ухиленню від сплати ввізного мита та акцизного податку під час ввезення на територію України нафтопродуктів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26). С. 113-117.

576. Що треба знати про каву: про користь і шкоду, норми споживання. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я України. URL: <https://moz.gov.ua/article/health/scho-treba-znati-pro-kavu-pro-korist-i-shkodu-normi-spozhyvannja> (дата звернення: 10.08.2020).

577. Державна митна служба України. Офіційний сайт. URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#!/turnoverhs> (дата звернення: 20.07.2020)

578. Steel for packaging industry complains against Danish tax law. URL: <https://www.euractiv.com/section/climate-environment/news/steelfor-packaging-industry-complainsagainst-danish-tax-law/> (Last accessed: 02.05.2019).

579. Carbon Tax on Packaging (Netherlands). URL: http://ec.europa.eu/environment/waste/prevention/pdf/Netherlands_Factsheet.pdf (Last accessed: 02.05.2019).

580. Packaging Excise Duty Act. URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/504072017009/consolide> (Last accessed: 02.05.2019).

581. Belgium. Excise duties in EU countries. European Commission: web-site. URL: <http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/excise-duties-eu-member-states> (Last accessed: 02.05.2019).

582. Finland. Excise duties in EU countries. European Commission: web-site. URL: <http://trade.ec.europa.eu/tradehelp/excise-duties-eu-member-states> (Last accessed: 02.05.2019).

583. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запобігання негативної дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище: проект Закону України від 30.09.2015 № 3199. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56655 (дата звернення: 01.09.2020).

584. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо включення податку за виробництво й імпорт упаковки та товарів в упаковці до екологічного податку): проект Закону України від 21.10.2015 № 3199-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56866 (дата звернення: 01.09.2020).

585. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оподаткування розміщення побутових відходів): проект Закону України від 16.06.2016 № 4836. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59441 (дата звернення: 01.09.2020).

586. Про упаковку та відходи упаковки: проект Закону України від 05.02.2016 № 4028. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58083 (дата звернення: 01.09.2020).

587. Про внесення змін до деяких законів України щодо стимулювання використання побутових відходів як альтернативного джерела енергії: проект Закону України від № 4835-д від 31.07.2017. URL:

http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62379 (дата звернення: 01.09.2020).

588. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо використання деяких видів екологічного податку): проект Закону України від 16.06.2016 № 4837. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59442. (дата звернення: 01.09.2020).

589. Про внесення змін до Закону України «Про відходи» (щодо імплементації вимог директив ЄС у сфері поводження з відходами): проект Закону України від 21.06.2017 № 6602. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62069 (дата звернення: 01.09.2020).

590. Директива № 94/62 / ЄС Європейського Парламенту та Ради про упаковку та відходи від упаковки від 20 грудня 1994 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b05 (дата звернення: 01.09.2020).

591. Малишевська О. С. Досвід і перспективи вирішення проблеми поводження з полімерною упаковкою у світі та Україні. *Наукові доповіді НУБіП України*. 2018. № 5 (75). URL: [file:///C:/Documents%20and%20Settings/Admin/Мои%20документы/11447-25504-2-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Admin/Мои%20документы/11447-25504-2-PB%20(1).pdf). (дата звернення: 01.09.2020).

592. Коваль Ю.А. «Податок на упаковку»: законодавчі ініціативи та міжнародна практика. *Упаковка*. 2017. № 6. С. 45-48.

593. Атаманчук Н.І. «Податок на упаковку»: міжнародний досвід та можливості для України. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 25 вересня 2020 року). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 164, [114-117] с.

594. Сайт державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f2> (дата звернення: 10.12.2020).

595. Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур: Закон України від 19.05.2011 № 3387-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3387-17>. (дата звернення: 10.11.2020).

596. Атаманчук Н.І. Правові основи непрямих податків в Україні: монографія. Київ: Алерта, 2019. 352 с.

597. Атаманчук Н.І. Правове регулювання податку на додану вартість в державах Європейського Союзу: можливості гармонізації для України. *Приватне та публічне право*. 2020. № 2. С. 62-66.

598. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk Natalia I., Slastonenko Oksana O., Sholkova Tetiana B., Fomenko Yuliia O. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2019. Volume X. Issue 5 (43). Pp. 1459 – 1465.

599. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування у державах Європейського Союзу: досвід для України. *Шляхи реформування юридичних наук у європейський простір: теоретико-практичний аспект*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (19 травня 2020 року, м. Херсон) / за ред. В. М. Галуцько, Ю. В. Кузьменко. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 240, [149-152] с.

600. Атаманчук Н.І. Міжнародний досвід оподаткування кави: перспективи для України. *Інтеграція юридичної науки і практики в сучасних умовах*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (21–22 серпня 2020 р., м. Запоріжжя) Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2020. 132, [58-62] с.

ДОДАТКИ

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**Монографія:**

1. Атаманчук Н.І. Правові основи непрямих податків в Україні: монографія. Київ: Алерта, 2019. 352 с.

Рецензія на монографію: Ніщимна С.О. Правові основи непрямих податків в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2020. № 1. С. 692 . URL : http://www.pap.in.ua/1_2020/176.pdf.

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Атаманчук Н.І. Принципи непрямих оподаткування. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут» Політологія. Соціологія. Право»*. 2018. № 4. С. 81-85.

3. Атаманчук Н.І. Теоретико-правові засади непрямих податків в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 6. Ч. 2. С. 121-126.

4. Атаманчук Н.І. Особливості непрямих оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. № 53 Том 2. С. 7-10.

5. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості мита як непрямих податку. *Правова позиція*. 2018. № 2 (21). С. 7-12.

6. Атаманчук Н.І. Функції непрямих оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 6. С. 189-192. URL : http://lsej.org.ua/6_2018/51.pdf.

7. Атаманчук Н.І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 5. С. 190-193. URL : http://www.pap.in.ua/5_2018/53.pdf.

8. Атаманчук Н.І. Особливості бюджетного відшкодування податку на додану вартість в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-*

аналітичне право». 2018. № 6. С. 195-198. URL : http://www.pap.in.ua/6_2018/55.pdf.

9. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2018. № 36. (Том 1). С. 72-75.

10. Атаманчук Н.І. Правове регулювання антидемпінгового мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. С. 99-102.

11. Атаманчук Н.І. Пільги зі сплати податку на додану вартість в Україні. *Право і суспільство*. 2019. № 1 Ч. 2. С. 115-121.

12. Атаманчук Н.І. Особливості правового статусу платників податку на додану вартість в Україні. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2019. Том 30 (69). № 1. С. 52-57.

13. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки та особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119-123. URL : http://lsej.org.ua/1_2019/32.pdf.

14. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 1. С. 97-100.

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

16. Атаманчук Н.І. Правове регулювання ввізного мита в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 3-16.

17. Атаманчук Н.І. Правове регулювання сезонного мита в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2019. № 1. С. 172-174. URL : http://www.pap.in.ua/1_2019/50.pdf.

18. Атаманчук Н.І. Правове регулювання особливих видів мита в Україні. *Приватне та публічне право*. 2019. № 2. С. 85-89.

19. Атаманчук Н.І. Правові аспекти протидії ухиленню від сплати ввізного мита та акцизного податку під час ввезення на територію України нафтопродуктів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26). С. 113-117.

20. Атаманчук Н.І. Правове регулювання податку на додану вартість в державах Європейського Союзу: можливості гармонізації для України. *Приватне та публічне право*. 2020. № 2. С. 62-66.

21. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу про акцизне оподаткування. *Вчені записки Таврійського Національного університету ім. Вернадського. Юридичні науки*. 2020. Том 31 (70) № 3. С. 120-124. (особистий внесок здобувача: пропозиції щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований/неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо).

22. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Акцизне оподаткування шкідливих продуктів харчування та напоїв в країнах Європейського Союзу: досвід для України. *Ірпінський юридичний часопис*. 2020. № 3. С. 58-68 (особистий внесок здобувача: пропозиції оподаткування безалкогольних напоїв, які містять кофеїн, цукор, штучні підсолоджувачі та є досить шкідливими для здоров'я, а також віднесення їх до переліку підакцизних).

Статті у наукових виданнях інших держав:

23. Касьяненко Л., Атаманчук Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Украине. *Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata»*. 2019. № 1/2 (325). С. 54-58. (особистий внесок здобувача: аналіз проблемних аспектів адміністрування ПДВ та шляхів вдосконалення правового регулювання в Україні).

24. Атаманчук Н.І. Правове регулювання вивізного мита в Україні. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 1. С. 7-12.

25. Атаманчук Н. Объект налогообложения как элемент правового механизма налога на добавленную стоимость в Украине. *Leges si Viata*. 2019. № 7/2. С. 14-17.

26. Атаманчук Н. База оподаткування податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського союзу: порівняльний аналіз. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2019. № 3 (ч. 2). С. 8-13.

27. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk Natalia I., Slastonenko Oksana O., Sholkova Tetiana B., Fomenko Yuliia O. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2019. Volume X. Issue 5 (43). Pp. 1459 – 1465. (особистий внесок здобувача: аналіз проявів девіантної поведінки платників, під час адміністрування ПДВ, використання схем, що засновані на прогалинах законодавства та схем ухиленням від оподаткування ПДВ, аналіз досвіду країн ЄС щодо умов реєстрації для платників ПДВ).

28. Kasianenko Liubov M., Atamanchuk N. I., Boiko-Slobozhan Olena O., Shakirova Olena. V., Danilov Sergiy O. Subjects of Tax Relations: Features of Legal Status and Classification. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2019. Volume X. Issue 7 (45). Pp. 2024 – 2031. (особистий внесок здобувача: дослідження суб'єктів податкових правовідносин та їх видів).

29. V.I. Teremetskyi, O.M. Bandurka, E.S. Dmytrenko, N.I. Atamanchuk, L.M. Demidova. Assessed Taxation in the Health Care Sector in Ukraine and Foreign Countries: Comparative and Legal Analysis. *Wiadomości Lekarskie*. Видання індексується в міжнародній наукометричній базі даних SCOPUS. 2020. № 2 (35). Pp. 374-379. (особистий внесок здобувача: порівняльний аналіз оподаткування у сфері охорони здоров'я в Україні та зарубіжних країнах).

30. Атаманчук Н. І., Хатнюк Н. С., Борейко Н. М., Бакай Ю. Ю. Особливості оподаткування акцизним податком пального в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. Видання індексується в міжнародній

наукометричній базі даних *Web of Science Core Collection*. 2020. Випуск 1 (32). С. 76-86. (особистий внесок здобувача: аналіз досвіду країн ЄС щодо застосування флуоресцентних хімічних добавок, пропозиції щодо встановлення визначеного переліку продуктів нафтохімічної і хімічної промисловості, які можуть використовуватись у якості сировини для виробництва автомобільних моторних палив, з відповідним розширенням та включенням їх до переліку підакцизних товарів).

Тези за матеріалами науково-практичних конференцій:

31. Атаманчук Н.І. Роль непрямих податків у забезпеченні ефективної фіскальної політики держави. *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник тез доповідей II міжнар. наук.-практич. конференції, 23 листопада 2018 р. Ірпінь: Університет ДФС України, Ч. 1, 252, [163-166] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 121).

32. Атаманчук Н.І. Розвиток непрямого оподаткування в умовах інтеграції України до ЄС. *Україна в системі сучасного міжнародного правопорядку та Європейської інтеграції: загальнотеоретичні та практичні проблеми*: матеріали міжнар. наук.-практич. конференції, 18 грудня 2018 р. Київ: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2018. 204, [31-33] с.

33. Атаманчук Н.И. Коррупционные риски возникающие при администрировании таможенных платежей. *Актуальные вопросы противодействия коррупции: взгляд ученого и практика*: материалы междунар. заочной научно-практ. конференции, 15.11.2018-15.12.2018. Семей: Казахский гуманитарно-юридический инновационный университет, 2018. 158, [15-17] с. URL : <http://www.kazguiu.kz/ru/about-university-2/nauka/materialy-mezhdunarodnoi-zaочно-nauchno-prakticheskoi-konferencii/>.

34. Атаманчук Н.І. Особливості електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні. *Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage*: international scientific and practical conference, Yauary 25-26, 2019. Arad: Vasile Goldis Western University of Arad. 648,[283-286] p.

35. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість в Україні: *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. науково-практ. конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р./ Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. 446, [113-121] с.

36. Касьяненко Л.М., Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби в Україні. *Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки*: збірник матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020 р. Ірпінь: УДФСУ, 2020. Ч. 2. 326, [72-76] с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 143)

37. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного податку на електричну енергію в Україні. *Актуальні питання теорії та практики в галузі права, освіти, соціальних та поведінкових наук – 2020*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 23–24 квіт. 2020 р.): у двох томах. Т. 2 / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Академія Державної пенітенціарної служби. Чернігів: Академія ДПтС, 2020. 382, [9-13] с.

38. Атаманчук Н.І. Правове регулювання обігу енергетичних напоїв та перспективи їх акцизного оподаткування в Україні. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень* : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 року / За заг. ред. Т.О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 260, [125-129] с.

39. Атаманчук Н.І. Перспективи акцизного оподаткування електронних сигарет в Україні. *Реформування законодавства України та розвиток суспільних відносин в Україні: питання взаємодії*: матеріали міжнар. науково-практ. конф., 8–9 травня 2020 р. м. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2020. 136, [76-80] с.

40. Атаманчук Н.І. Шляхи протидії ухиленню від сплати податків при здійсненні експортних операцій в Україні. *Протидія мінімізації сплати податків: світовий досвід та практика України*: збірник матеріалів III Науково-

практичного круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 234, [90-92] с.

41. Атаманчук Н.І. Правове регулювання акцизного оподаткування у державах Європейського Союзу: досвід для України. *Шляхи реформування юридичних наук у європейський простір: теоретико-практичний аспект*: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції (19 травня 2020 року, м. Херсон) / за ред. В. М. Галуцько, Ю. В. Кузьменко. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 240, [149-152] с.

42. Атаманчук Н.І. Міжнародний досвід оподаткування кави: перспективи для України. *Інтеграція юридичної науки і практики в сучасних умовах*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (21–22 серпня 2020 р., м. Запоріжжя) Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2020. 132, [58-62] с.

43. Атаманчук Н.І. «Податок на упаковку»: міжнародний досвід та можливості для України. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 25 вересня 2020 року). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2020. 164, [114-117] с.

44. Атаманчук Н.І. Знижена ставка податку на додану вартість : законодавчі ініціативи в Україні та міжнародна практика: *Актуальні проблеми юридичної науки та практики в XXI столітті*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (16–17 жовтня 2020 р., м. Рівне). Рівне: Видавничий дім «Гельветика», 2020. Ч.2. 212, [8-12] с.

45. Атаманчук Н.І. Непряме оподаткування України та Польщі : порівняльно-правовий аспект: *Актуальні питання розвитку державності та правової системи в сучасній Україні* : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції (30–31 жовтня 2020 року, м. Запоріжжя) / За заг. ред. Т.О. Коломоець. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 224, [101-104] с.

ДОДАТОК Б

КАТЕГОРІЯ «НЕПРЯМІ ПОДАТКИ» В ІНТЕРПРЕТАЦІЇ
ЗАРУБІЖНИХ І ВІТЧИЗНЯНИХ НАУКОВЦІВ

Автор:	Визначення:
В. Андрущенко	Податки, що включаються у вигляді надбавки до цін товарів і оплачуються споживачем. Це обов'язкові платежі, які сплачуються платником опосередковано через цінові механізми. Суб'єктом оподаткування стає продавець товару, який виступає посередником між державою і платником (споживачем товару чи послуги).
О. Бандурка	Податки, які сплачуються в залежності від зроблених виплат, і вони, як правило, становлять певну частку в ціні товарів (робіт, послуг), які є об'єктом купівлі платника податків.
В. Буряковський	Це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника та виступають у вигляді надбавки до ціни на товар або послугу і платником яких є кінцевий споживач такого товару чи послуги.
С. Васильчук	Передбачений законодавством обов'язковий, безумовний, безвідплатний, нецільовий платіж до відповідного бюджету, що встановлюється за споживання визначених державою видів товарів (продукції) та послуг і витрати на сплату якого платники податків включають у вигляді надбавки до ціни (тарифу) на ці товари (продукцію) та послуги.
Д. Веремчук	Податки, об'єктом оподаткування яких виступають господарські операції (продаж товарів, робіт та послуг, імпорт та експорт та ін.).
Л. Воронова	Це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару чи послуги і платником яких є кінцевий споживач цього товару чи послуги.
О. Голик	За своєю економічною природою непрямі податки є податками на витрати споживача, тим самим обмежуючи його вибір, попит і переваги Вони опосередковано пов'язані з його доходами, а тому генерують розвиток економіко-інституційних, а також соціальних протиріч між державою і платником податків, рівень яких знижується в міру трансформації адвалорного податків в податки на додану вартість, факторні доходи при підвищенні ступеня диференціації прямого оподаткування.
Е. Джабраїлов	Непрямі податки можна визначити як обов'язкові, індивідуально безоплатні платежі на товари, що стягуються

	шляхом включення в ціну товару.
А. Дрига	Встановлюються в цінах товарів та послуг і розмір яких для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів.
А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко	Податок, суму якого долучають до ціни продукції, робіт чи послуг. На відміну від прямого податку непрямий податок не пов'язаний з доходом (майном) платників податку.
Т. Єфименко	Непрямі податки відрізняються від прямих тим, що встановлюються як надбавка до ціни реалізованих товарів і внаслідок чого безпосередньо не пов'язуються з прибутком або майном фактичного платника.
М. Кучерявенко	Податки, які стягуються в процесі придбання матеріальних благ та визначаються розміром споживання, включаються як надбавка до ціни реалізації товару і сплачуються споживачами
П. Мельник	Податки, що визначаються розміром споживання, при цьому не залежать від величини доходу чи майна платника та виступають як надбавка до ціни, а їх платником є кінцевий споживач товарів та послуг.
С. Осадчий	Непрямі податки як ті, що встановлюються державою у вигляді частки у ціні товару, не спрямовані на конкретного платника податку та оподатковують предмети споживання.
М. Науменко	Визначення непрямих податків – як таких, що включаються до витрат господарюючих суб'єктів (до складу собівартості) або стають надбавкою до ціни, збільшуючи останню.
Н. Ривак	Непрямими є податки, що сплачуються юридичними особами або фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності за умови, що такі податки відносяться до витрат (собівартості) або стають надбавкою до ціни, збільшуючи останню.
А. Рубанов	Непрямі податки представляють собою встановлену державою плату за споживання певних видів благ
А. Соколовська, Т. Єфименко, І. Луніна	Податки, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів та послуг, розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається на основі вартісних або кількісних характеристик здійснюваних ним оподатковуваних операцій
Л. Тулуш, О. Прокопчук	Непрямі податки можна визначити як податки, розмір яких для платника визначається рівнем споживання і прямо не залежить від доходів. Саме через це їх називають податками на споживання.
О. Резнік, А. Солонар	Податки, які сплачуються залежно від проведених витрат і які становлять частку в ціні товарів, робіт чи послуг, що виступають об'єктом купівлі платника податку.

О. Чередниченко	Визначаються розміром споживання і не залежать від доходу, або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни на товар або послугу, і платником яких є кінцевий споживач такого товару або послуги.
В. Федосов	Податки, які встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника не залежить від його доходів.
М. Ярош	Акцизні та митні податкові платежі до бюджетів, що додаються до ціни або тарифу, стягуються з реалізації товару чи послуги, характеризуються наявністю носія податкового тягаря в особі споживача та платника податку – виробника товару чи послуги і одночасно є інструментом перерозподілу фінансових ресурсів між суб'єктами економічних відносин.

Джерело: Узагальнено автором за [46; 51; 52; 10; 53; 50; 54; 55; 6; 56; 57; 39; 60; 48; 59; 49; 60; 47; 61; 62; 63; 64; 16].

ДОДАТОК В

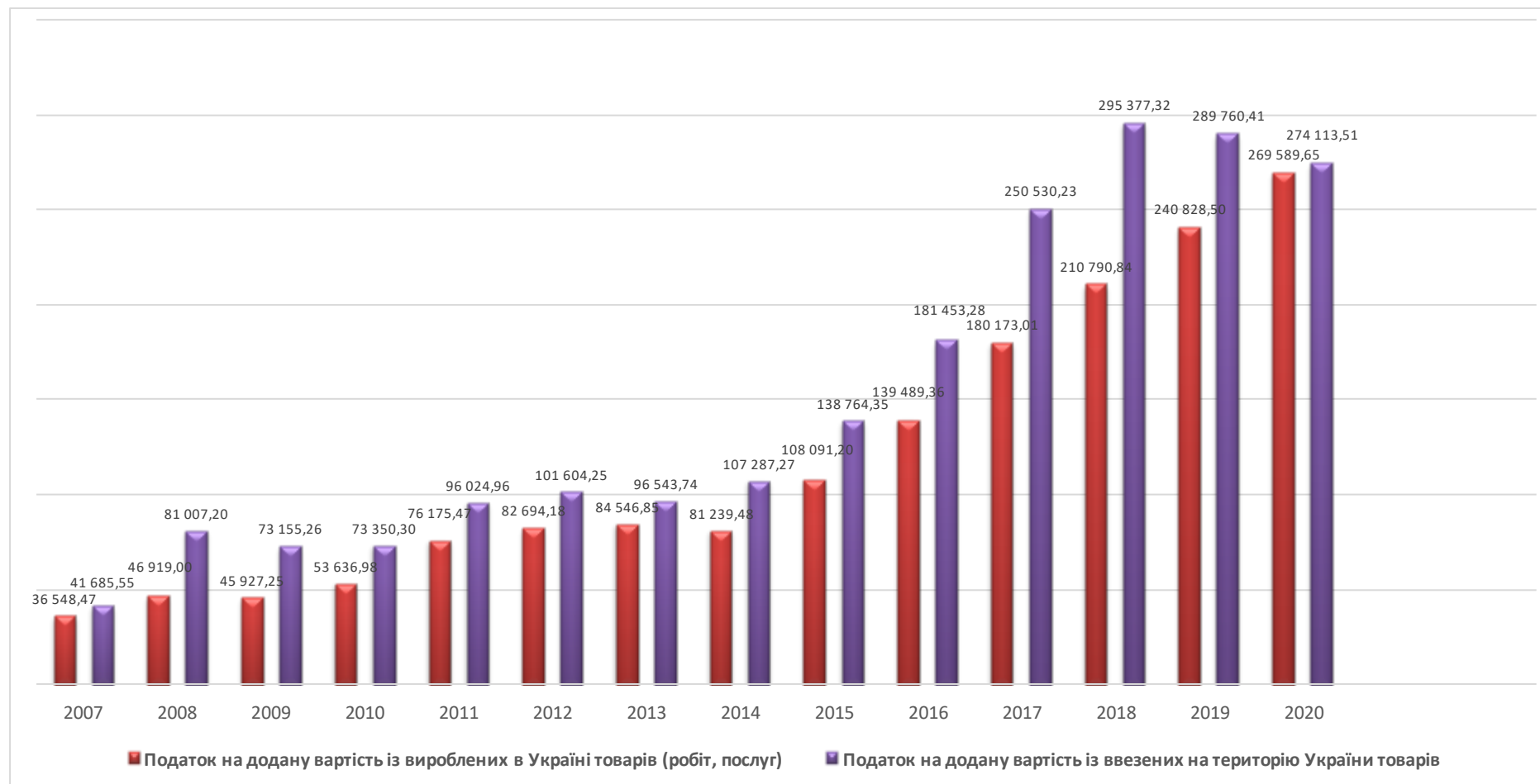
ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

Вчений:	Назва функції:													
	фіскальна	регулювальна /регулююча	розподільчу	розподільчо- регулююча	стимулююча	контрольна	накопичувальну	дестимулюючу	відтворювальну	перерозподільна	інтегруюча	цільова	соціальна	екологічна
В. Андрущенко	+			+										
С. Архипова	+													
О. Василик	+			+										
В. Вишневський	+	+												
Л. Воронова	+	+	+		+	+	+							
Е. Дмитренко	+	+	+		+	+	+							
М. Кучерявенко	+	+	+		+	+	+							
А. Крисоватий	+			+										
В. Лісняк	+	+			+	+								
О. Орлюк	+	+	+		+	+								
М.О. Слатвінська, О.Ю. Дубовик	+	+	+		+	+	+						+	
О. Тімарцев	+	+	+		+	+		+		+	+	+	+	+
О. Чередниченко	+	+												
А. Шульга	+	+	+		+			+	+					

Джерело: Узагальнено автором за [31; 124, 125, 126; 128; 127; 129; 130;131; 132; 133]

ДОДАТОК Г

СПІВВІДНОШЕННЯ ОБСЯГІВ СПЛАТИ ПДВ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ТА ВВЕЗЕНИХ ТОВАРІВ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)

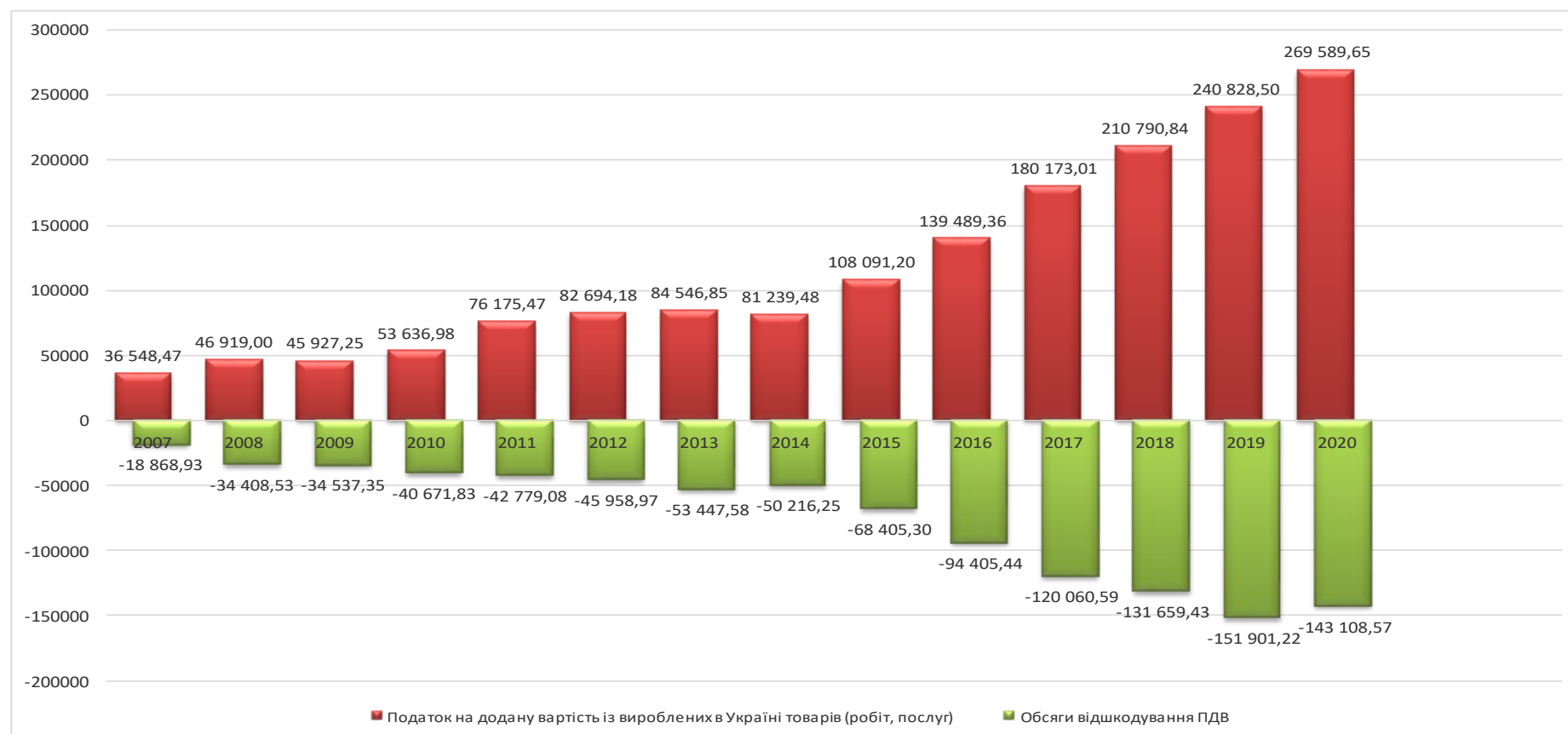


* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК І

ОБСЯГИ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)



* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

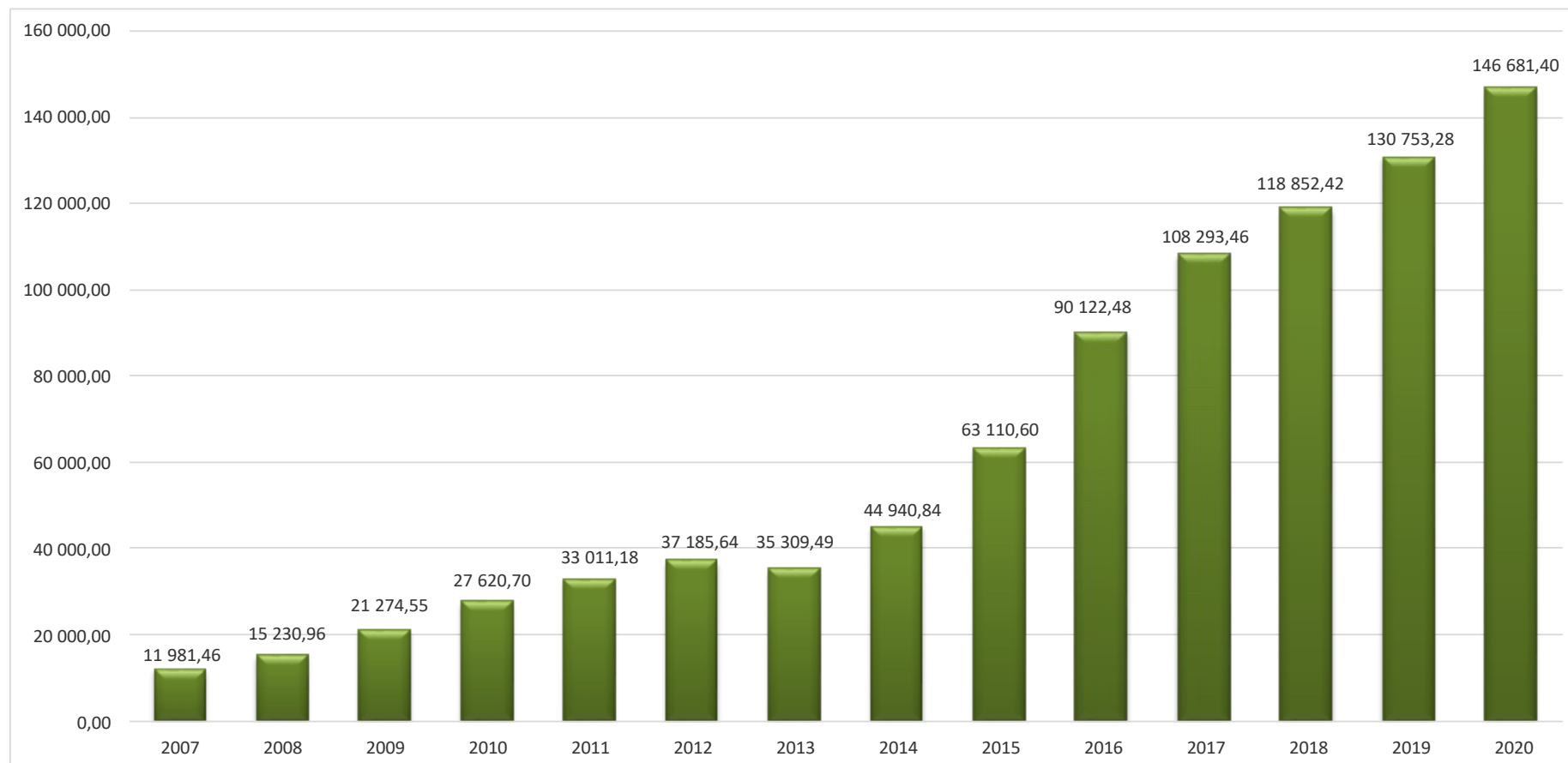
ДОДАТОК Д

КІЛЬКІСТЬ ПІЛЪГ З ПДВ ПРОТЯГОМ 2013-2020 РОКІВ

Час застосування:	Кількість пілЪг з ПДВ:	Кількість пілЪг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету:
2013	85	40
2014	92	41
2015	88	35
2016	90	38
2017	91	35
2018	95	37
2019	94	36
2020	80	36

*Джерело: Побудовано автором на підставі даних ДПС України [291]

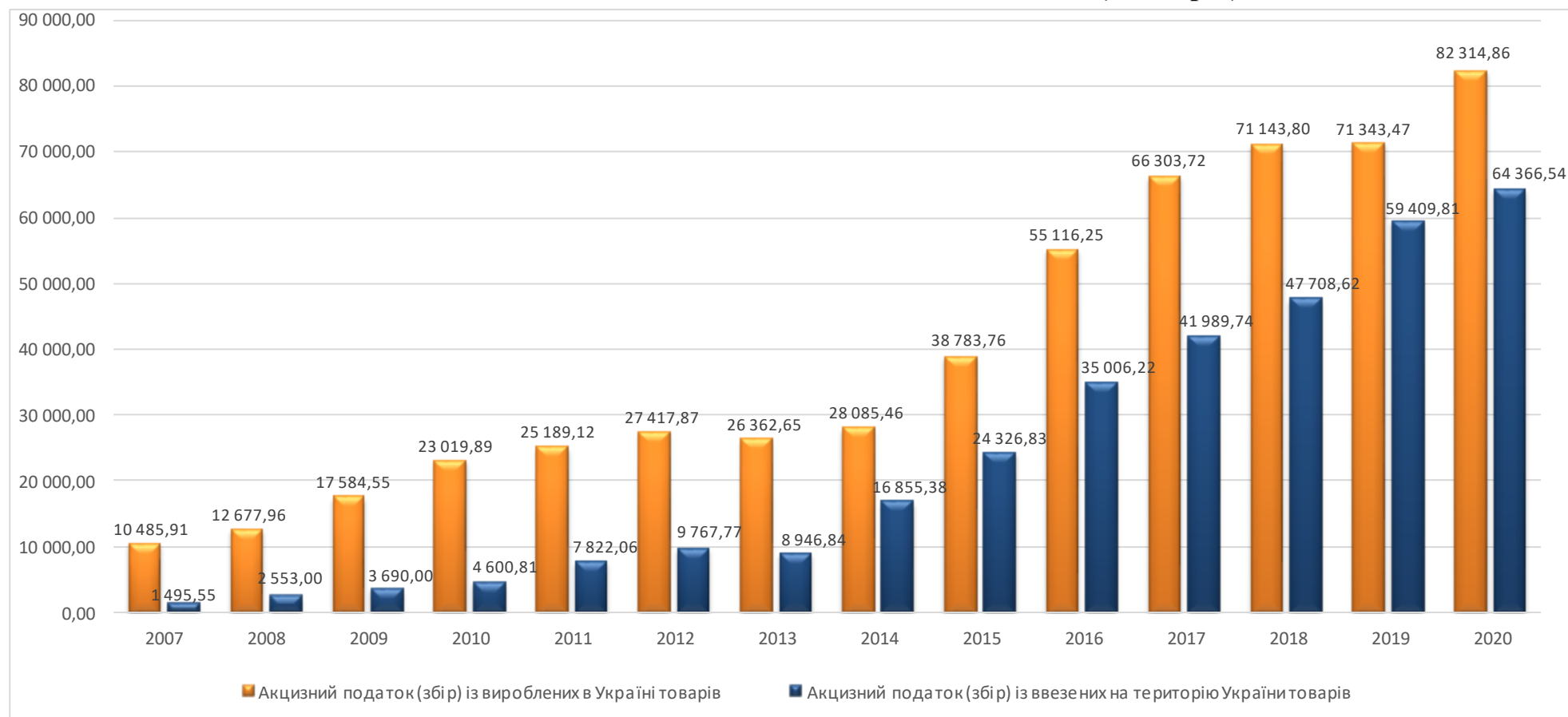
ДОДАТОК Е

**ОБСЯГИ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ДО БЮДЖЕТУ
ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)**

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК Є

СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ
ТА ВВЕЗЕНИХ ТОВАРІВ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

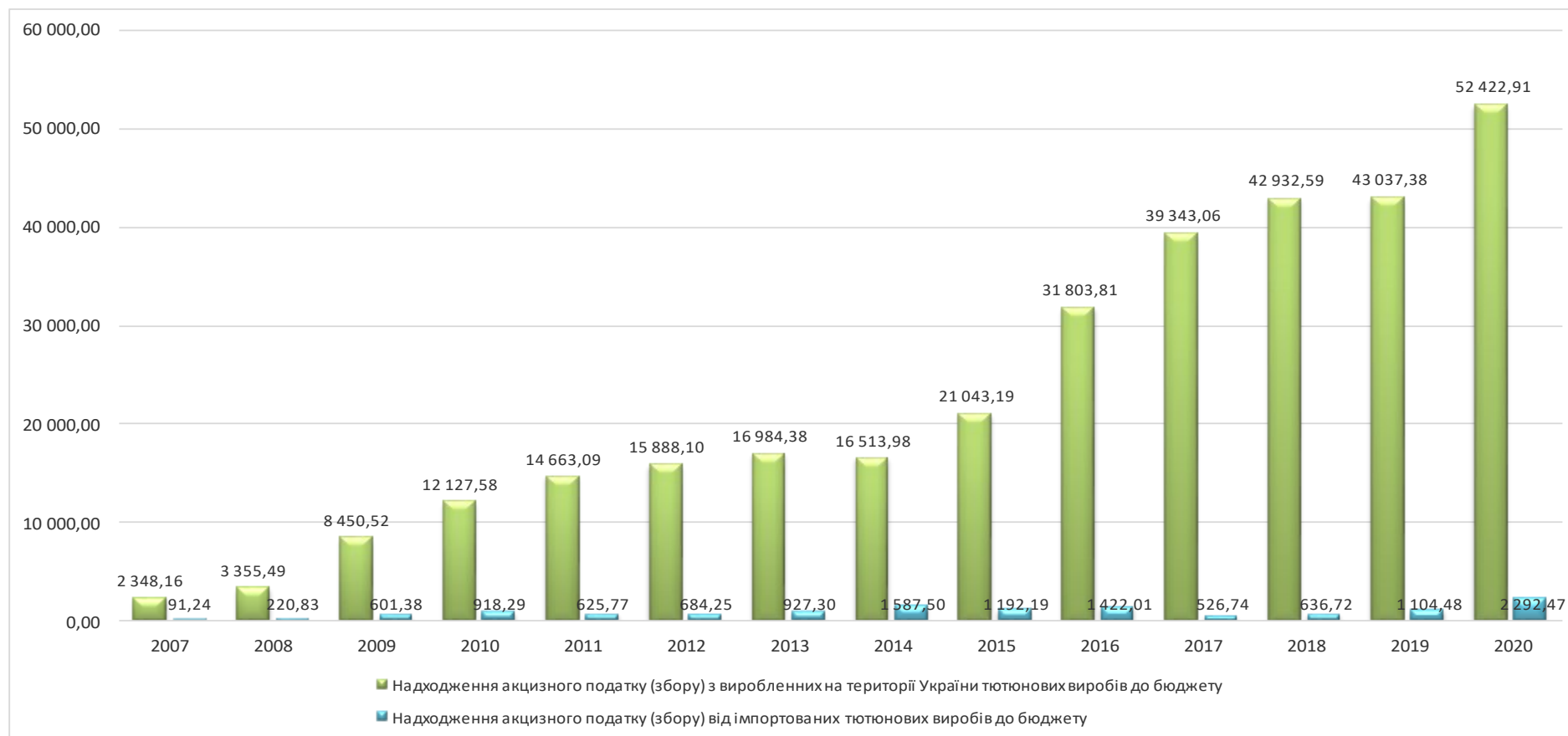
ДОДАТОК Ж

**КІЛЬКІСТЬ ПІЛ҃Г З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ
ПРОТЯГОМ 2013-2020 РОКІВ.**

Час застосування:	Кількість піл҃г акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	Кількість піл҃г акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), що є втратами доходів бюджету	Кількість піл҃г акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	Кількість піл҃г акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), що є втратами доходів бюджету
2013	20	9	15	1
2014	20	9	16	1
2015	16	6	16	1
2016	19	6	15	1
2017	21	6	16	1
2018	21	6	16	1
2019	26	7	16	2
2020	27	6		

*Джерело: Побудовано автором на підставі даних ДПС України [291]

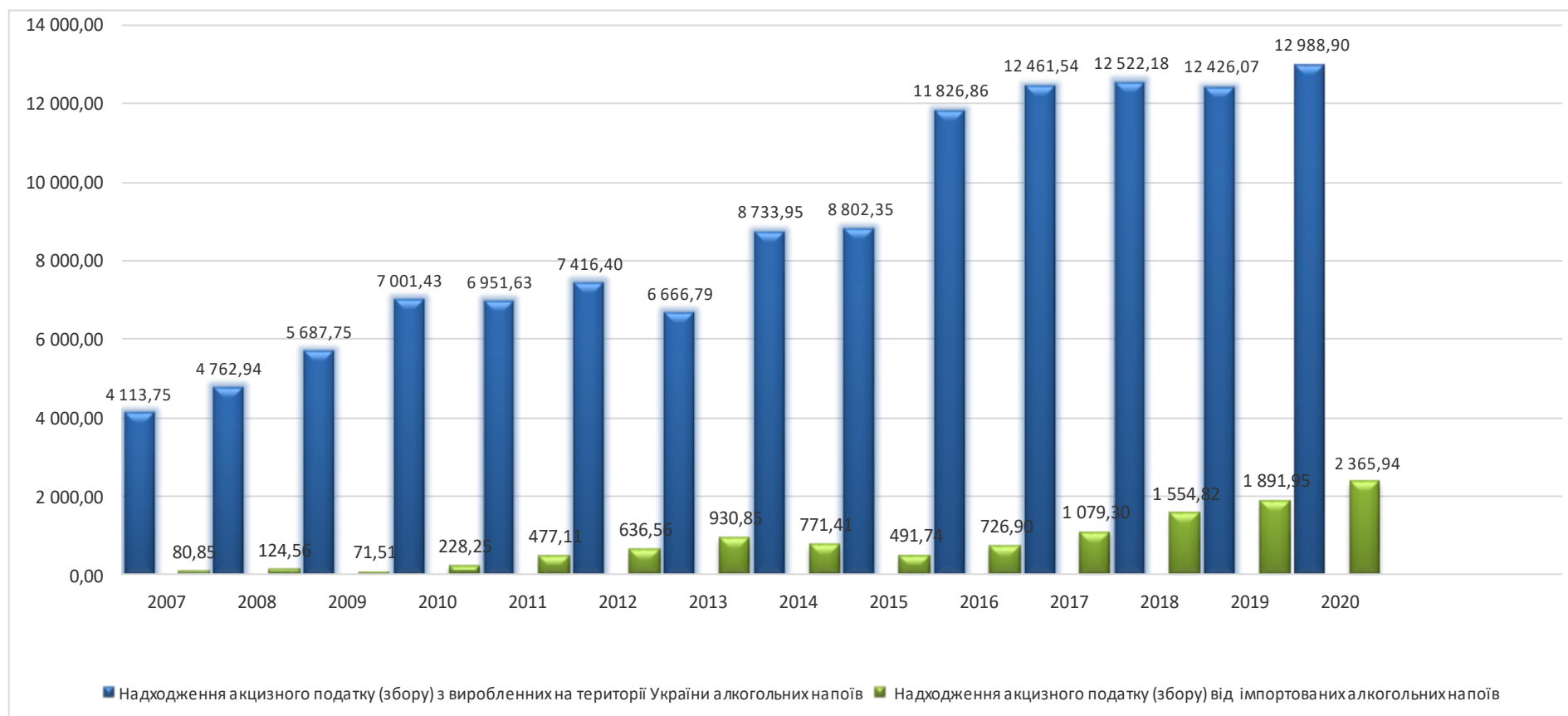
ДОДАТОК 3

СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ
ТА ВВЕЗЕНИХ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК И

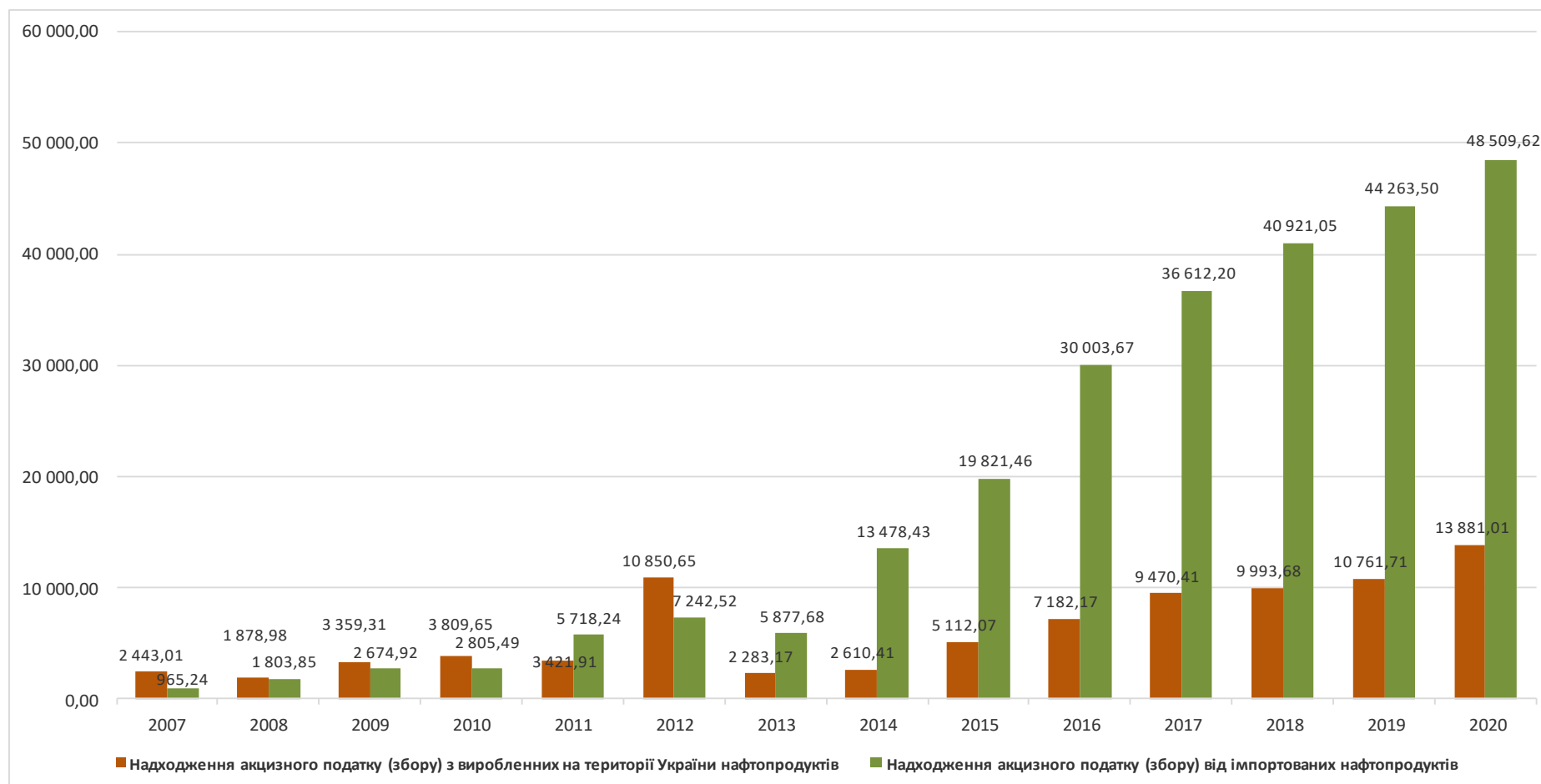
СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ
ТА ВВЕЗЕНИХ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК І

СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ТА ВВЕЗЕНИХ НАФТОПРОДУКТІВ ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)

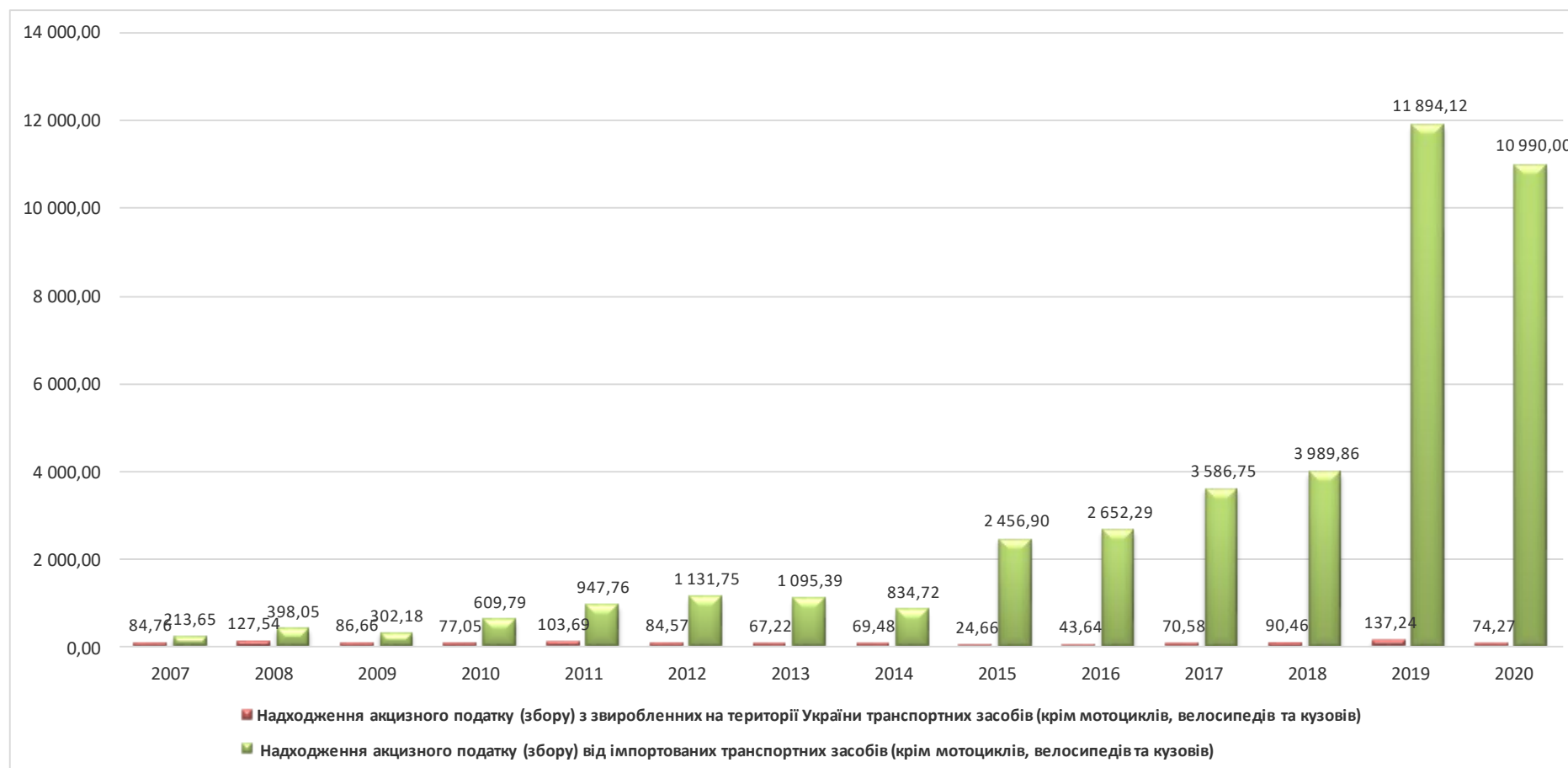


* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК І

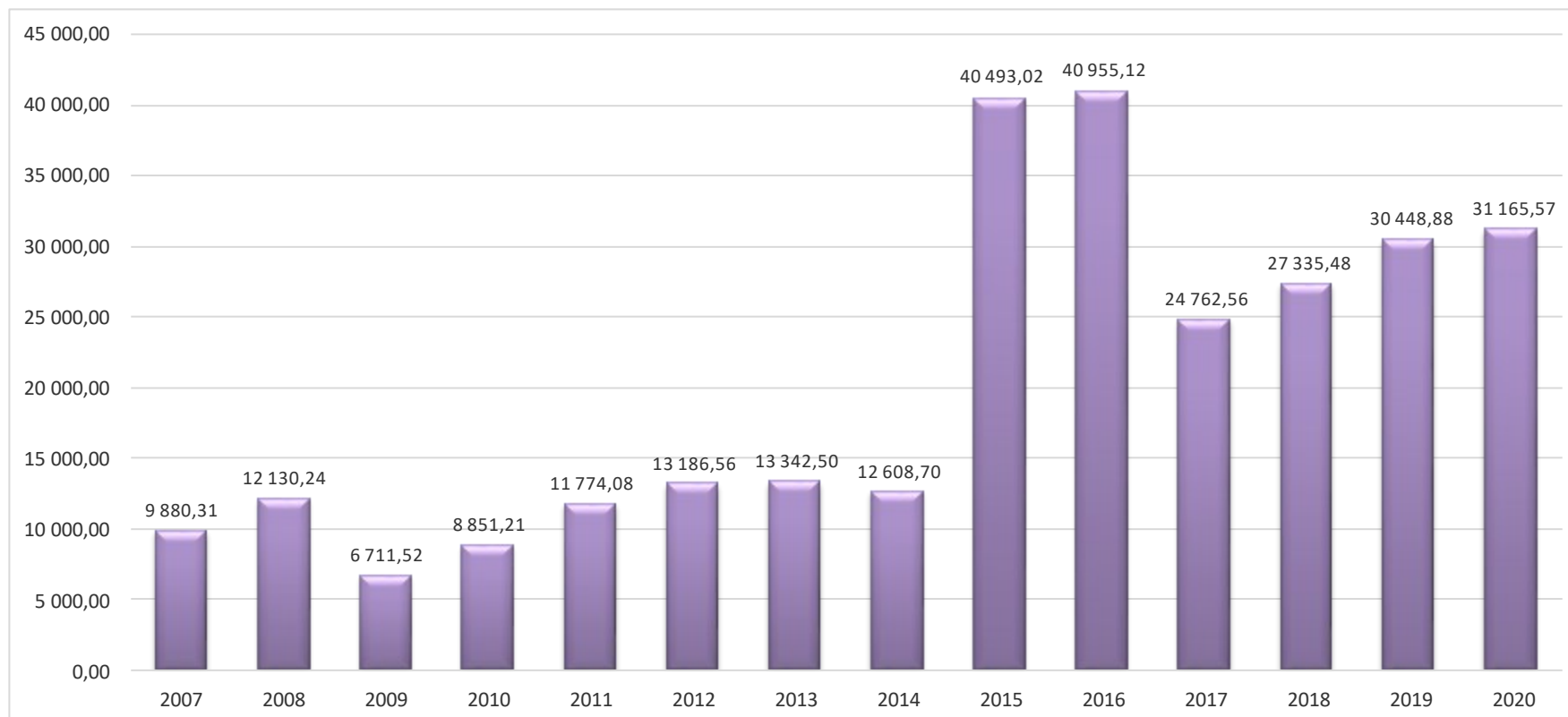
**СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ІЗ ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ТА ВВЕЗЕНИХ
ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ (КРІМ МОТОЦИКЛІВ, ВЕЛОСИПЕДІВ ТА КУЗОВІВ)
ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)**



* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК Й

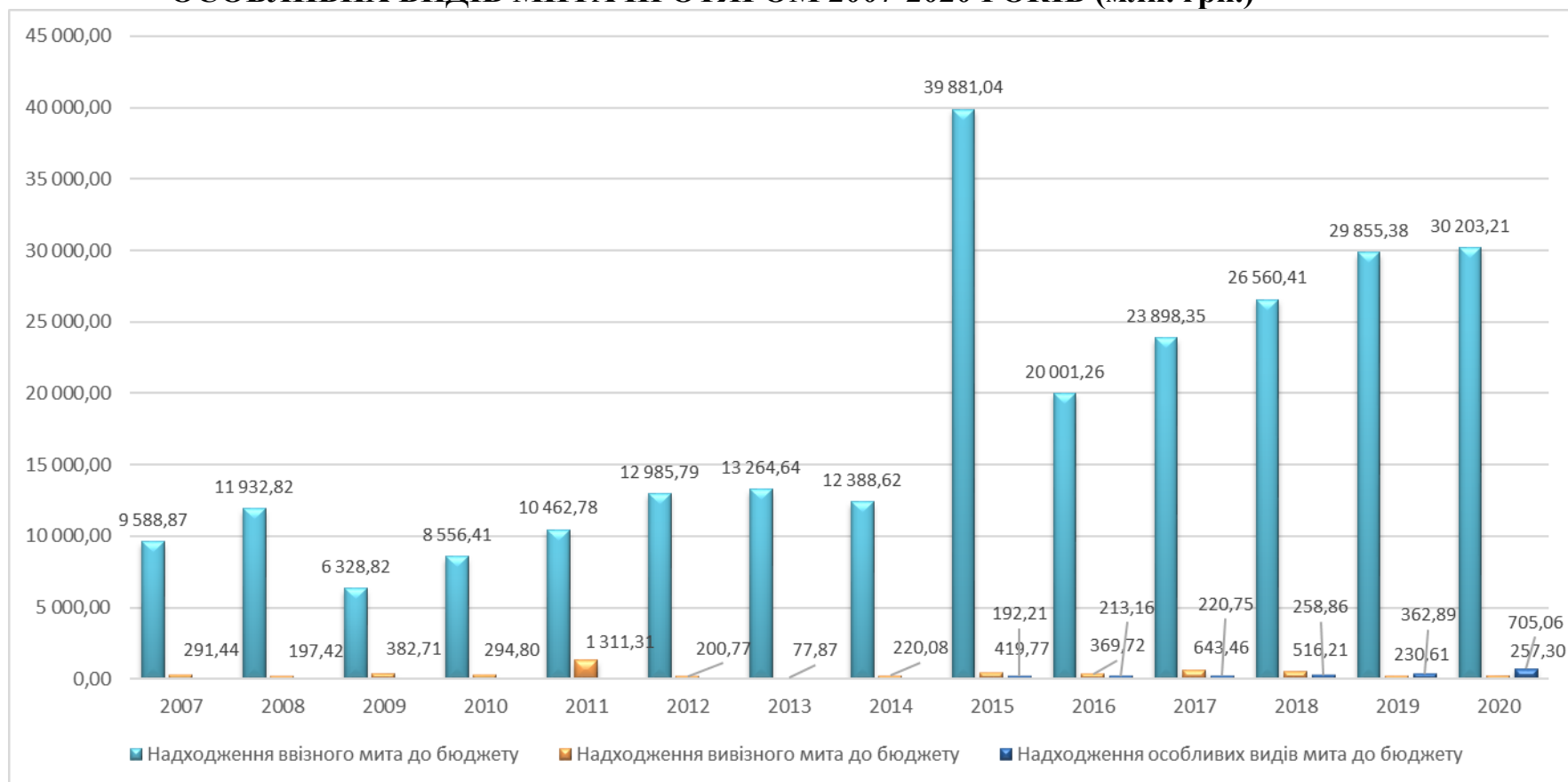
**ОБСЯГИ НАДХОДЖЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ МИТА
ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)**

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК К

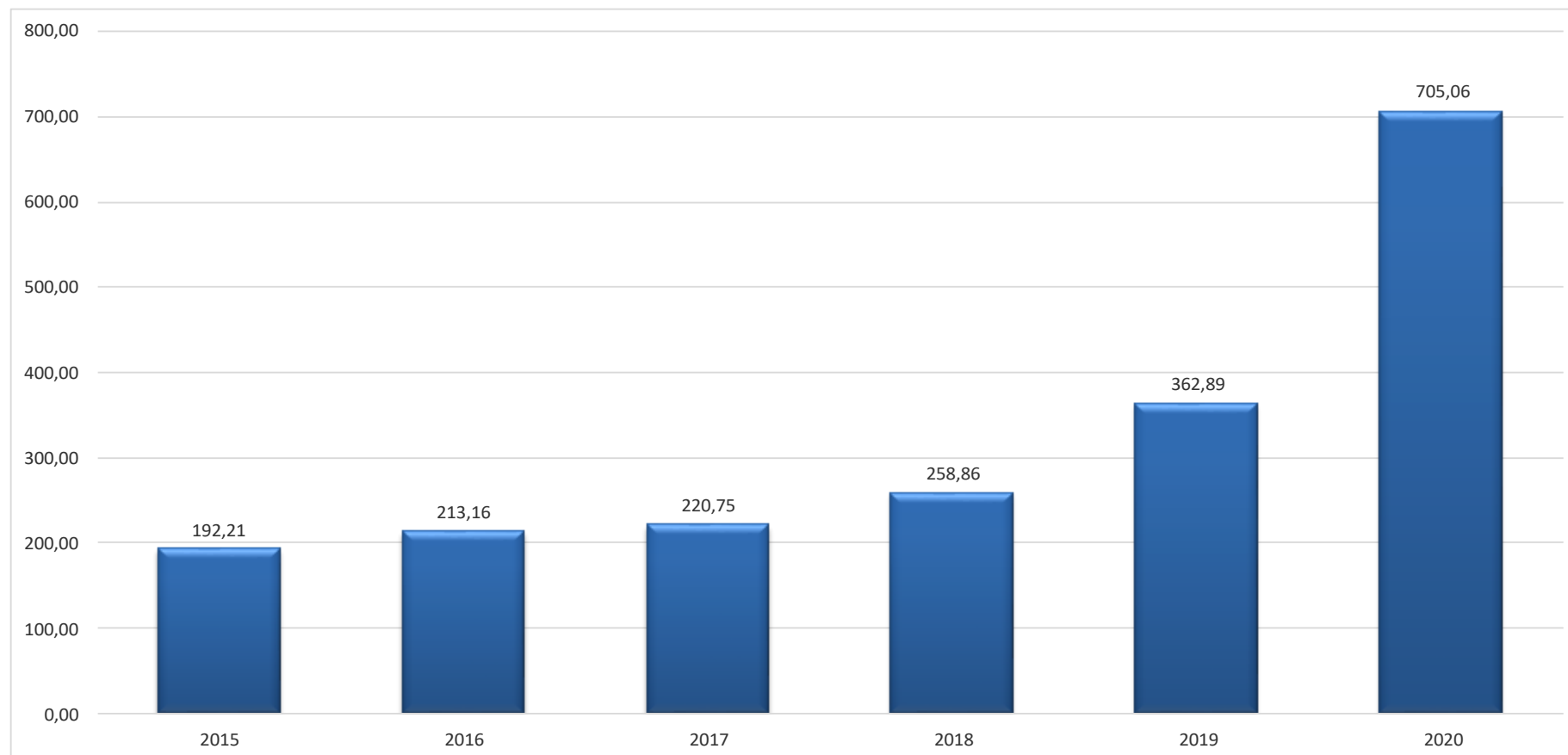
СПІВВІДНОШЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ВВІЗНОГО, ВИВІЗНОГО ТА ОСОБЛИВИХ ВИДІВ МИТА ПРОТЯГОМ 2007-2020 РОКІВ (млн. грн.)



* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК Л

**ОБСЯГИ НАДХОДЖЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ОСОБЛИВИХ ВИДІВ МИТА
ПРОТЯГОМ 2015-2020 РОКІВ (млн. грн.)**

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК М

ПОДАТКИ НА ПРОДУКТИ ХАРЧУВАННЯ ТА НАПОЇ, ЩО МІСТЯТЬ ШТУЧНІ ПІДСОЛОДЖУВАЧІ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

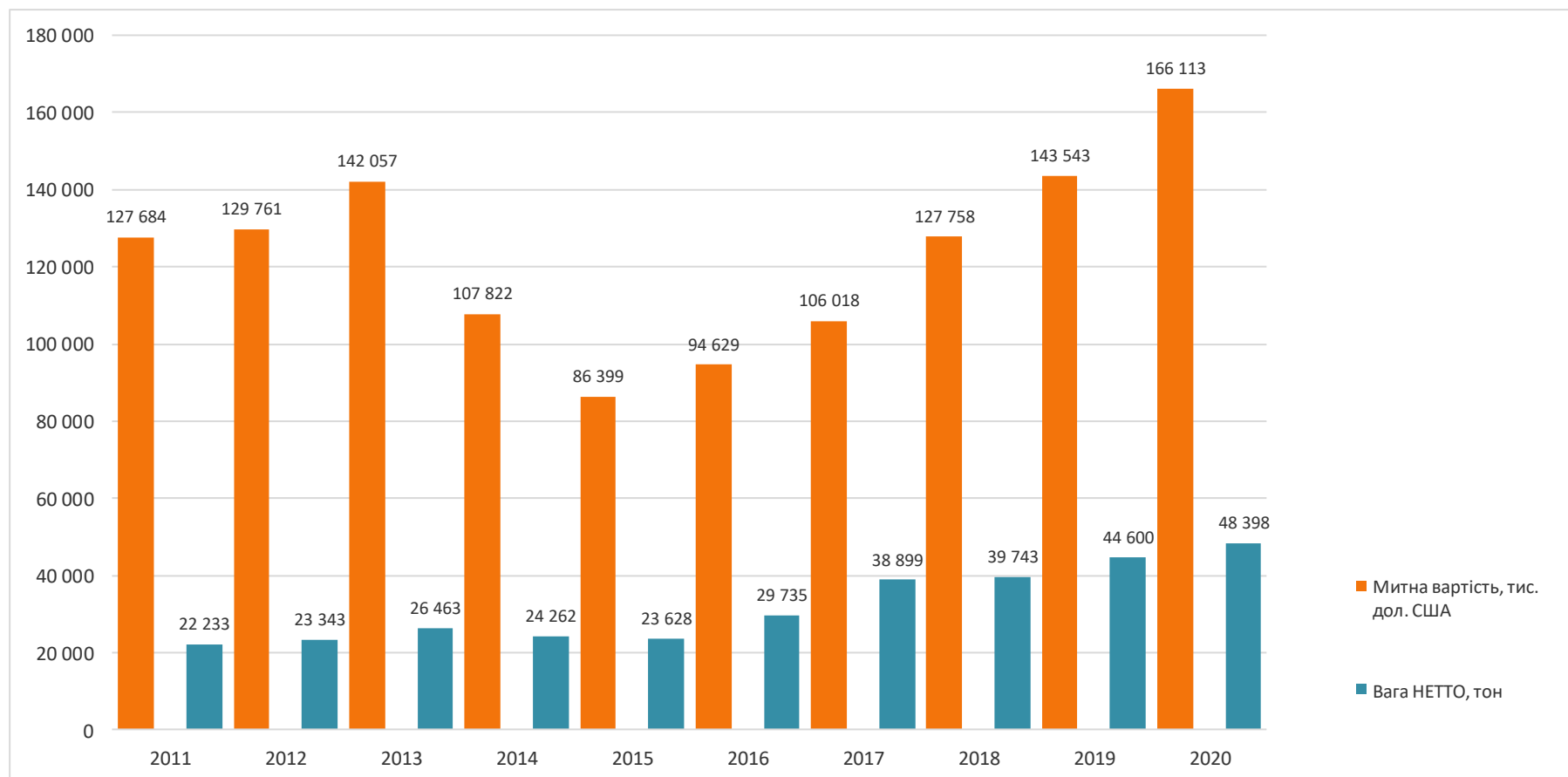
Країна	Дата введення	Продукти з податком	Ставка податку
Барбадос	Серпень 2015 року	Солодкі напої, виключаючи фруктовий сік та напої на молочній основі	10% акцизного податку
Бельгія	Січень 2016 року	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі	0,068 €/л акцизного збору
Бруней	Квітень 2017 року	Солодкі напої, виключаючи фруктовий сік та напої на молочній основі	0,40 дол./л акцизний збір
Чилі	Жовтень 2014 року	Цукристі напої	18% податку для > 6,25 г цукру / л, 10% для <6,25 г цукру / л
Домініка	Вересень 2015 року	Їжа та напої з високим вмістом цукру	10% акцизного податку
Фіджі	2006 рік	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі	15% акцизного податку (імпортні напої)
Фінляндія	2011 рік	Безалкогольні напої та кондитерські вироби, шоколад та морозиво	0,22 € / л акцизного податку на напої з > 0,5% цукром, 0,11 € / л для всіх інших 0,95 €/кг акцизного податку на цільові продукти
Франція	Січень 2012 року	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі	€ 0,07 / л акцизний збір
Французька Полінезія	2002 рік	Солодкі напої, кондитерські вироби та морозиво	ПДВ 0,68 дол. / Л (імпортні напої)
Угорщина	Вересень 2011 року	Їжа та напої з високим вмістом солі, цукру та кофеїну	Податок 7 форинтів / л на безалкогольні напої, 130 форинтів / кг (0,42 фунта) попередньо упакованого цукрового / солоного продукту

Кірібаті	2014 рік	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі	40% акцизного збору
Маврикій	Жовтень 2016 року	Солодкі напої, включаючи фруктовий сік та напої на молочній основі	0,03 % акцизу на г цукру (£ 0,00035)
Мексика	Січень 2014 року	Цукристі напої та їжа високої калорійності	Акцизний податок на 1 песо / л, 8% акцизного податку на валорум на продукти харчування з > 275 калорій / 100 г
Норвегія	1981 рік	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі, цукор та шоколад	3.34 nok / л (0,33 фунта) для напоїв, 20,19 nok / кг для шоколаду і 7,81 nok / кг для цукру.
Самоа	1984 рік	Безалкогольні напої	0,40 тала / л акцизний податок
Свята Єлена	Травень 2014 року	Газовані цукристі напої	Акцизний збір £ 0,75 / L
Сент-Вінсент і Гренадини	Травень 2016 року	коричневий цукор	15% ПДВ
Іспанія	Травень 2017 року	Цукристі напої	€ 0,08 / л податок на напої з 5-8 г цукру / 100 мл, 0,12 євро на напої з > 8 г цукру / 100 мл
Об'єднані Арабські Емірати	Жовтень 2017 року	Газовані та енергетичні напої	50% акцизного податку на газовані напої, 100% акцизного податку на енергетичні напої
США: Берклі, Каліфорнія	Березень 2015 року	Цукристі напої	0,01 дол. США / Fl Oz акцизний збір
США: Філадельфія, Пенсильванія	Січень 2017 року	Безалкогольні напої, включаючи ті, що містять штучні підсолоджувачі	0,015 дол. / Fl Oz податок

Побудовано автором на підставі даних: Health related food and drink taxes around the world, adapted and updated from the World Cancer Research Fund <http://www.wcrf.org/int/policy/nourishing-framework>

ДОДАТОК Н

**ОБСЯГИ ІМПОРТУ КАВИ ПРОТЯГОМ 2011-2020 РОКІВ,
(тон / тис. дол. США)**

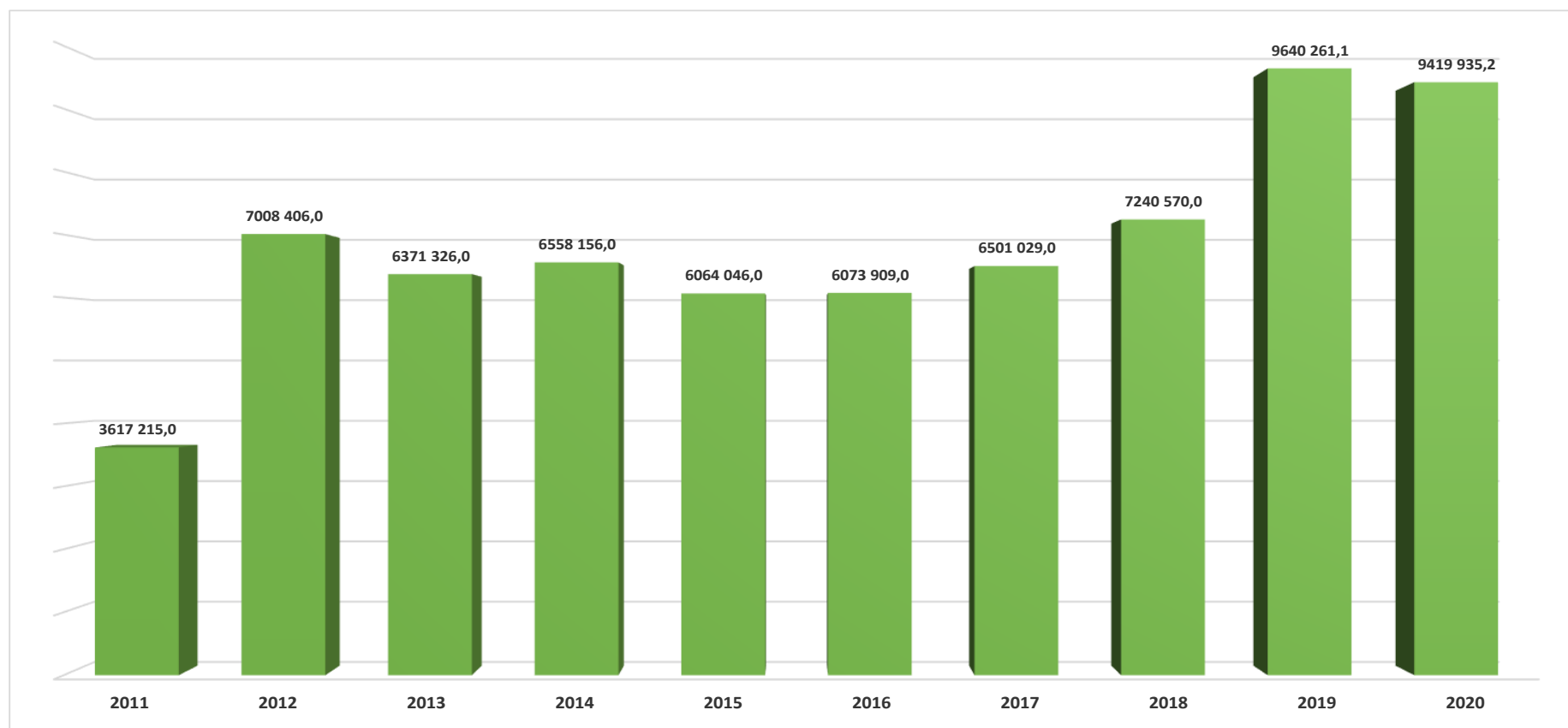


* Джерело: складено за даними

Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f2> (дата звернення: 10.12.2020)

Сайт Державної митної служби України URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК О

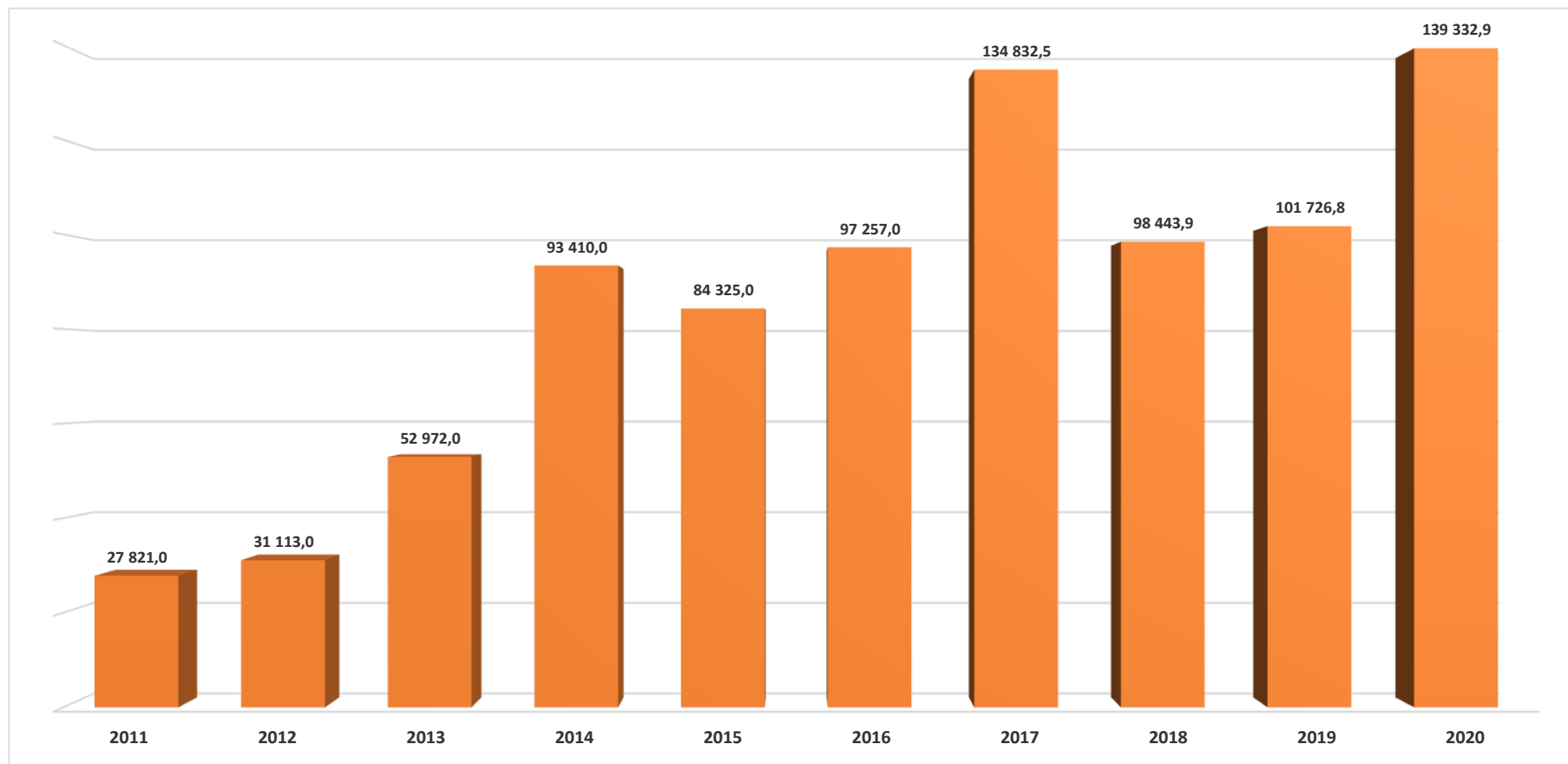
**ОБСЯГИ ЕКСПОРТУ ЗЕРНОВИХ ПРОТЯГОМ 2011-2020 РОКІВ,
(тис. дол. США)**

* Джерело: складено за даними

Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f2> (дата звернення: 10.12.2020)

Сайт Державної митної служби України URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК П

**ОБСЯГИ ЕКСПОРТУ МЕДУ НАТУРАЛЬНОГО ПРОТЯГОМ 2011-2020 РОКІВ,
(тис. дол. США)**

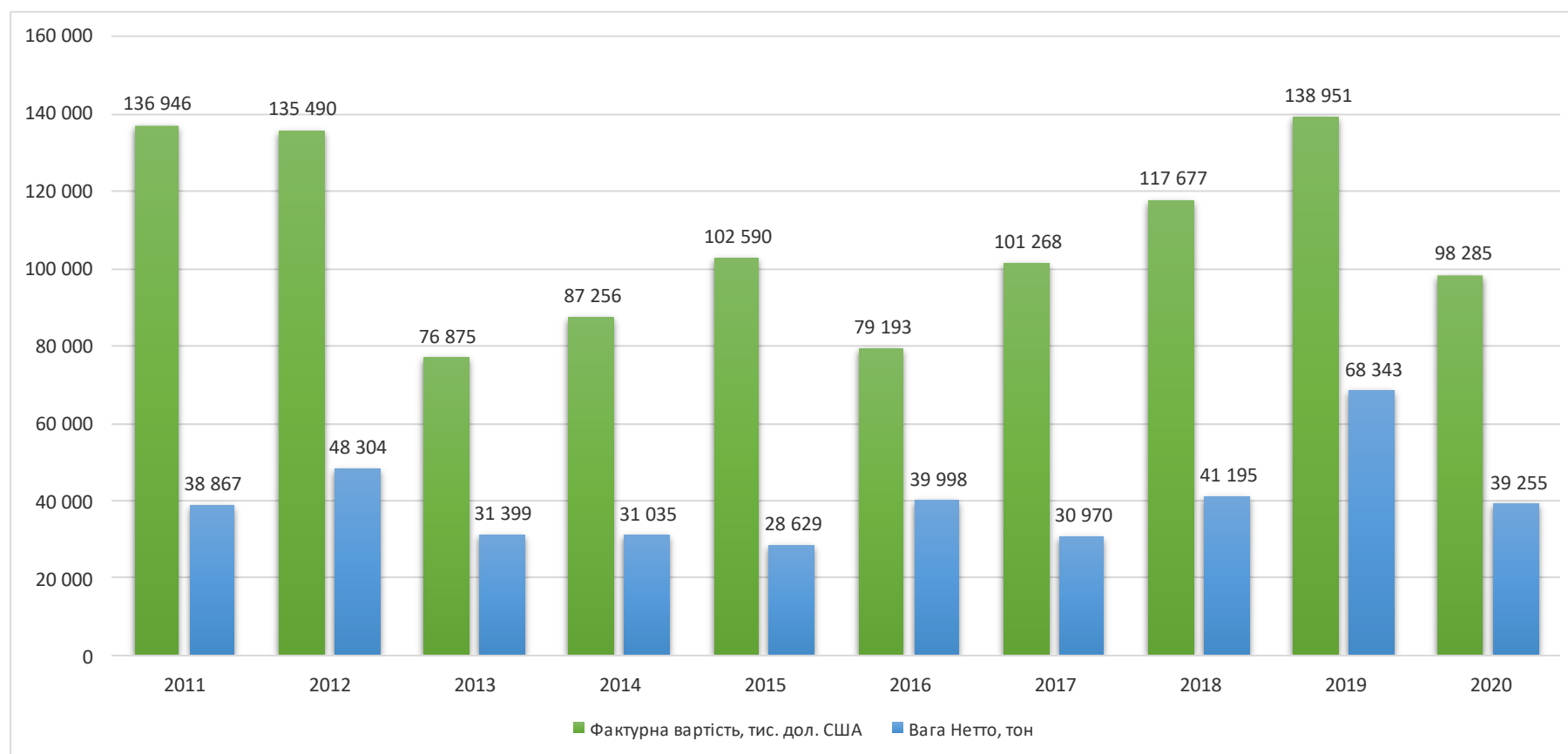
* Джерело: складено за даними

Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f2> (дата звернення: 10.12.2020)

Сайт Державної митної служби України URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК Р

**ОБСЯГИ ЕКСПОРТУ ГОРІХІВ ПРОТЯГОМ 2011-2020 РОКІВ,
(тон / тис. дол. США)**



* Джерело: складено за даними

Сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/ms/f2> (дата звернення: 10.12.2020)

Сайт Державної митної служби України URL: <https://bi.customs.gov.ua/trade/#/turnoverhs> (дата звернення: 10.12.2020)

ДОДАТОК С

проект

ЗАКОН УКРАЇНИ

**Про ставки вивізного (експортного) мита
на деякі види зернових культур та меду, горіхів, лісових грибів та
ягід**

Верховна Рада України **п о с т а н о в л я є**:

I. Затвердити ставки вивізного (експортного) мита:

Код товару згідно з УКТ ЗЕД	Опис товару згідно з УКТ ЗЕД	Ставка вивізного (експортного) мита у відсотках до митної вартості товару
1001	пшениця і суміші пшениці та жита (меслин)	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
1002	жито	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
1003	ячмінь	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
1004	овес	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
1005	кукурудза	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
1006	Рис	10 але не менш як 20 євро за 1 тонну
1008	Гречка, просо та насіння канаркової трави; інші зернові культури	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0409 00	мед	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0802 21 00	горіхи лісові у шкарлупі	5 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0802 22 00	горіхи лісові без шкарлупи	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0802 31 00 00	Горіхи волоські у шкарлупі	5 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0802 32	Горіхи волоські	10 відсотків, але не менш як

00 00	без шкарлупі	20 євро за 1 тонну
0810 20	малина, ожина, плоди шовковиці та гібрид ожини з малиною (логанова ягода)	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0810 30	смородина чорна, біла або червона та агрус	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0810 40	журавлина, чорниця та інші плоди роду <i>Vaccinium</i> :	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0813	Плоди сушені, крім тих, що включені до товарних позицій	10 відсотків, але не менш як 20 євро за 1 тонну
0813 10	0801-0806; суміші горіхів або сушених плодів цієї групи:	
00 00	Абрикоси	
0813 30	Чорнослив	
00 00	Яблука	
0813 40	інші плоди:	
0813 40	персики, включаючи нектарини	
10 00-	груші	
0813 40		
30 00		

З дня набрання чинності цим Законом товари, зазначені у цьому розділі, вилучаються з режиму вільної торгівлі з іноземними державами, про що Кабінет Міністрів України інформує іноземні держави.

III. Прикінцеві положення

1. Цей Закон набирає чинності з бюджетного періоду до початку якого, після опублікування даного Закону, залишилось не менше шести місяців.

2. Кабінету Міністрів України до початку бюджетного періоду з якого набуває чинності даний Закон:

привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;
забезпечити перегляд та приведення відповідними центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Перший проректор з

навчально-методичної та виховної
роботи Університету державної
фіскальної служби України,

доктор економічних наук, професор

О. ШЕВЧУК

« 19 » 2020 року



**впровадження результатів наукового дослідження
в освітній процес**

м. Ірпінь

« 02 » 11 2020 року

Комісія у складі: завідувача кафедри фінансового права, д.ю.н., доцента, с.н.с. Новицької Н.Б., директора Навчально-наукового інституту права, д.ю.н., професора Топчія В. В., завідувача навчально-методичного відділу, к.б.н., доцента Качур І. В. склали цей акт про те, що опубліковані результати дисертаційного дослідження Атаманчук Наталії Іванівни на тему: «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються у освітньому процесі при підготовці та проведенні лекційних, семінарських занять зі здобувачами вищої освіти Університету державної фіскальної служби України під час викладання навчальної дисципліни: «Актуальні питання фінансового права», а саме:


Атаманчук Н.І. Правові основи непрямих податків в Україні: монографія. Київ: Алерта, 2019. 352 с.

Комісія вважає, що сформульовані за результатами дослідження Атаманчук Наталії Іванівни пропозиції, висновки, рекомендації використані при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

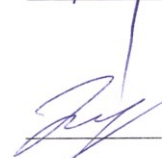
Завідувач кафедри фінансового права,
д.ю.н., доцент, с.н.с.

 Н. НОВИЦЬКА

Директор Навчально-наукового
інституту права, д.ю.н., професор

 В. ТОПЧІЙ

Завідувач навчально-методичного
відділу, к.б.н., доцент

 І. КАЧУР

ЗАТВЕРДЖУЮ:

В.о. проректора з наукової
роботи Університету державної
фіскальної служби України,
к.е.н. с.н.с. Коротун В.І.



2019 р.

АКТ

**про впровадження у наукову діяльність
Науково-дослідного інституту фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України
результатів дисертаційного дослідження Атаманчук Наталії Іванівни**

Комісія у складі завідувача відділу дослідження акцизного оподаткування, к.е.н. Новицької Н. В., головного наукового співробітника відділу дослідження міжнародної податкової конкуренції, д.ю.н., професора Тимченка Л. Д., старшого наукового співробітника відділу дослідження акцизного оподаткування, к.е.н. Хлебнікової І. І. склала цей акт про те, що теоретичні висновки та практичні пропозиції, які містить дисертаційна робота Атаманчук Н. І. в частині запровадження зарубіжного досвіду вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів та обґрунтування необхідності впровадження в практику вітчизняного податкового адміністрування окремих механізмів протидії нелегальному обігу підакцизних товарів були використані Науково-дослідним інститутом фіскальної політики Університету ДФС України при підготовці аналітичних матеріалів та розробці науково-практичних рекомендацій у ході проведення науково-дослідної роботи «Вдосконалення системи контролю за обігом тютюнових виробів в Україні» (державний реєстраційний номер 0119U000568).

Члени комісії:

Завідувач відділу дослідження
акцизного оподаткування, к.е.н.
(керівник ННТР)

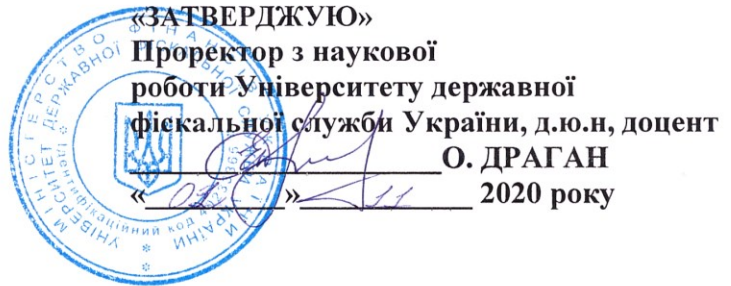
Н. В. Новицька

Головний науковий співробітник
відділу дослідження міжнародної
податкової конкуренції, д.ю.н., професор

Л. Д. Тимченко

Старший науковий співробітник
відділу дослідження акцизного
оподаткування, к.е.н. (відповідальний
виконавець ННТР)

І. І. Хлебнікова



АКТ
про впровадження у наукову діяльність кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Університету державної фіскальної служби України
результатів дисертаційного дослідження
Атаманчук Наталії Іванівни

Комісія у складі: директора Навчально-наукового інституту права, д.ю.н., професора В. Топчія, завідувача кафедри фінансового права, д.ю.н., доцента, с.н.с. Н. Новицької., керівника науково-дослідної роботи д.ю.н., професора Л. Касьяненко склали цей акт про те, що, що надані Атаманчук Н. І. матеріали, отримані нею за результатами власного наукового пошуку при виконанні дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук, впроваджені у наукову діяльність кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права Університету державної фіскальної служби України при виконанні науково-дослідної теми «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації 0117U004165).

Матеріали надані Атаманчук Н.І. опрацьовані в процесі виконання зазначеної науково-дослідної роботи та використані у процесі комплексного дослідження інституту фінансової безпеки держави як необхідного елементу національної безпеки держави. Наукові судження та висновки з них дозволили: здійснити аналіз сучасного стану розробки тематики у науковій літературі; дослідити положення чинного законодавства щодо забезпечення фінансової безпеки держави; розробити пропозиції щодо удосконалення законодавчої та теоретичної бази, що стосується теми дослідження.


Керівник науково-дослідної роботи

 Л. КАСЬЯНЕНКО

Завідувач кафедри фінансового права

 Н. НОВИЦЬКА

Директор Навчально-наукового інституту права

 В. ТОПЧІЙ



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс 255-25-91

№ 04-32/10-2020/145340

"31" серпня 2020 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Атаманчук Наталії Іванівни
на тему: «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні»
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове
право; інформаційне право

Висновки та рекомендації, надані Н.І. Атаманчук в дисертаційній роботі «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» використовуються в роботі Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики (далі – Комітет) при розгляді Комітетом поданих суб'єктами законодавчої ініціативи законопроектів у сфері правового регулювання непрямих податків, їх адміністрування та удосконалення законодавства з питань непрямого оподаткування.

Окремі результати дисертації використані Комітетом при підготовці висновків до поданих суб'єктами законодавчої ініціативи законопроектів у сфері акцизного оподаткування, а саме при розгляді Комітетом наступних законопроектів: «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо покращення адміністрування акцизного податку) № 2317 від 25.10.2019, «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо удосконалення механізму справляння акцизного податку при реалізації тютюнових виробів)» № 2501 від 27.11.2019 та інших.

Практичну цінність мають розроблені пропозиції по удосконаленню податкового законодавства щодо наближення правового регулювання непрямих податків в Україні до права ЄС, удосконалення механізму їх сплати та адміністрування, які використані Комітетом при доопрацюванні проекту Закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо приведення законодавства України у відповідність до вимог Директиви Європейського парламенту і Ради 2014/40/ЄС від 3 квітня 2014 року (щодо регулювання виробництва і обігу тютюну та електронних сигарет)» № 2719-1 від 27.01.2020.

Голова Комітету

Д. О. Гетманцев



СЕДО ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Підписувач: ГЕТМАНЦЕВ ДАНИЛО ОЛЕКСАНДРОВИЧ
Сертифікат: 2B6C7DF9A3891DA1040000006743D0087F6A301
Дійсний до: 17.07.2021 23:59:59

Апарат Верховної Ради України
№ 04-32/10-2020/145340 від 31.08.2020



183061



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Пушкінська, 46, м. Харків, 61057 тел.: (057) 702-86-53, факс: (057) 702-85-58
 E-mail: kh.official.dfs@tax.gov.ua., сайт: www.kh.sfs.gov.ua код ЄДРПОУ 39599198

№ _____ від _____ на № _____ від _____

До спеціалізованої вченої ради Д27.855.02
 Університету державної
 фіскальної служби України
 (08201, Україна, Київська область,
 м. Ірпінь, вул. Університетська, 31)

Довідка
 про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Атаманчук Наталії Іванівни
 у практичну діяльність

Пропозиції та рекомендації, які розроблені Атаманчук Н.І. в дисертації на тему «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються у практичній діяльності Головного управління ДФС у Харківській області з метою викриття фактів ухилення від сплати непрямих податків суб'єктами господарювання.

Запропоновані Атаманчук Н.І. рекомендації сприятимуть підвищенню ефективності роботи фіскальних органів, заслуговують позитивної оцінки та будуть використані в межах повноважень в діяльності в нормотворчій і правозастосовній сферах.

В.о. начальника



Микола КОСТЕНКО

К
 ГУ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛ.
 1192/10/20-97-04-05-07 від 04.11.2020





ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

**ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС
У КИЇВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Народного Ополчення, 5а м. Київ, 03151, тел.: (044) 200-37-52, факс: (044) 246-23-40; (044) 246-22-25
www.kyivobl.sfs.gov.ua; e-mail: kyivobl.official@sfs.gov.ua. Код ЄДРПОУ 39393260

28.02.2020 № 127/10/10-36 На № _____ від _____

До спеціалізованої вченої ради
Д27.855.02 Університету державної
фіскальної служби України
(08201, Україна, Київська область,
м. Ірпінь, вул. Університетська, 31)

Довідка
про впровадження у практичну діяльність результатів
дисертаційного дослідження
Атаманчук Наталії Іванівни

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи Атаманчук Н.І. на тему «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються у практичній діяльності Головного управління ДФС у Київській області при проведенні аналізу діяльності суб'єктів ЗЕД на предмет можливого ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Перший заступник Голови

Євген АЗАРОВ



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04053, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

05.06.2020 № 15/6/99-99-21-11-01-18 На № 18 від _____

До спеціалізованої вченої ради
Д 27.855.02 Університету
державної фіскальної служби
України
Київська область, м. Ірпінь,
вул. Університетська, 31.

Довідка
про впровадження у практичну діяльність Головного оперативного
управління Державної фіскальної служби України
наукових результатів дисертаційного дослідження
Атаманчук Наталії Іванівни

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи Атаманчук Наталії Іванівни «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються у практичній діяльності Головного оперативного управління Державної фіскальної служби України при проведенні аналітичної роботи направленої на встановлення ознак вчинення порушень митного та податкового законодавства України.

В.о. начальника Головного
оперативного управління
полковник податкової міліції



Володимир МАЦЮК



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

Хмельницьке шосе, 7, м. Вінниця, 21100, тел.: (0432) 59-23-01, факс.: (0432) 66-02-61.
Чергова частина тел./факс: (0432) 66-11-27, vin.official@sfs.gov.ua Код 39402165

№ _____

на № _____

від _____

До спеціалізованої вченої ради
Д 27.855.02 Університету державної
фіскальної служби України
(08201, Україна, Київська область, м. Ірпінь,
вул. Університетська, 31)

Довідка
про впровадження у практичну діяльність Головного управління
Державної фіскальної служби у Вінницькій області
наукових результатів дисертаційного дослідження
Атаманчук Наталії Іванівни

Довідка засвідчує те, що результати дисертаційної роботи Атаманчук Наталії Іванівни «Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право використовуються у практичній діяльності Головного управління Державної фіскальної служби у Вінницькій області при проведенні аналітичної роботи з метою встановлення ознак правопорушень податкового та митного законодавства.

Дисертаційне дослідження Атаманчук Н. І. має практичну спрямованість, а одержані результати можуть бути використані у практичній діяльності.

Начальник ГУ ДФС
у Вінницькій області



Руслан ОСМОЛОВСЬКИЙ

К
ГУ ДФС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ
108/10/02-97-03-02 від 12.02.2020

