

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

АТАМАНЧУК НАТАЛІЯ ІВАНІВНА



УДК 347.73:336.22 (477)

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ
В УКРАЇНІ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Тернопіль – 2021

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Університеті державної фіскальної служби України.

Науковий консультант: доктор юридичних наук, професор
КАСЬЯНЕНКО Любов Михайлівна,
Університет державної фіскальної служби України,
професор кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ГРЕЧАНЮК Сергій Костянтинович,
Державна кримінально-виконавча служба
України,
начальник Департаменту з питань виконання
кримінальних покарань;

доктор юридичних наук, професор,
академік НАПрН України
КУЧЕРЯВЕНКО Микола Петрович,
Національний юридичний університет імені
Ярослава Мудрого,
завідувач кафедри фінансового права;


доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України
САВЧЕНКО Леся Анатоліївна,
Інститут законодавства Верховної Ради України,
завідувач сектору «Українська школа
законотворчості» відділу теорії та практики
законотворчої діяльності

Захист відбудеться 05 березня 2021 р. о 9-30 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.04 у Західноукраїнському національному університеті за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11а, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Західноукраїнського національного університету за адресою: 46009, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розіслано 04 лютого 2021 р.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**



С. В. Банах

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 податком, 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 податки¹. 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

¹ Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>. (дата звернення: 01.11.2020).

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 справами 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 напрями 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, появи 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, January 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 ХХІ 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 ХХІ 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'ятох 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.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність обраної теми дослідження, ступінь її наукового розроблення, описується зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, зазначається мета та завдання дослідження, його об'єкт і предмет, методи, що використовувалися, формулюється наукова новизна роботи, практичне значення одержаних результатів, надається інформація про апробацію та опублікування результатів дослідження, також визначається структура роботи та її обсяг.

Розділ 1 «Теоретико-методологічні основи правового регулювання непрямого оподаткування в Україні» складається з трьох підрозділів, у яких розкрито зміст категорій «непряме оподаткування» та «непрямі податки», проаналізовано науково-теоретичні положення, виокремлено сутнісні ознаки непрямого оподаткування, принципи та функції, а також досліджено його місце в системі оподаткування.

У підрозділі 1.1 *«Методологія та сучасний стан дослідження непрямого оподаткування в Україні»* розкрито ступінь наукового розроблення правової категорії «непряме оподаткування» із виділенням основних критеріїв, покладених в основу виокремлення цієї категорії в системі оподаткування. Проаналізовано особливості непрямого оподаткування, його переваги й недоліки, а також напрями реформування непрямого оподаткування. На основі теоретичних праць учених узагальнено головні ознаки непрямого оподаткування та класифіковано їх у дві групи: правові ознаки та економічні ознаки непрямого оподаткування.

Встановлено, що серед вітчизняних учених у науці податкового права існують різні думки як щодо непрямого оподаткування і непрямих податків загалом, так і самого поділу податків на прямі та непрямі зокрема. Досліджено поняття «непрямі податки» з філософського, правового, економічного, соціального погляду, підтверджено відсутність у законодавстві як цієї категорії, так і самого критерію поділу податків на прямі й непрямі. Проаналізовано позиції науковців щодо особливостей непрямих податків, їхніх переваг та недоліків, узагальнено ознаки непрямих податків та поділено їх на дві групи, а саме: загальні ознаки непрямих податків та спеціальні ознаки непрямих податків. Встановлено, що вдосконалення податкового законодавства щодо непрямого оподаткування у нашій державі потребує виваженого підходу як учених, так і практиків для досягнення балансу між прямими та непрямими податками, максимального збалансування фіскального та регулятивного потенціалу непрямих податків.

У підрозділі 1.2 *«Принципи непрямого оподаткування»* проаналізовано норми, що регулюють принципи у сфері оподаткування у нашій державі, а

також зарубіжний досвід з цього питання. Зазначено, що у більшості країн світу організаційно-правові питання податкового регулювання, зокрема щодо принципів побудови національних податкових систем, визначаються на законодавчому рівні та закріплені в податкових кодексах. Аналіз податкових кодексів зарубіжних країн дозволив дійти висновку, що норми щодо принципів оподаткування мають свої особливості та виділені навіть структурно в окремих статтях.

Класифіковано принципи оподаткування вітчизняного податкового законодавства на 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. Автором зроблено висновок, що зі зміною податкового законодавства відбуваються зміни підходів як учених, так і законотворців щодо основоположних засад податкового законодавства, що сприяє подальшому вдосконаленню норм податкового права та усуненню недоліків податкового законодавства.

Розглянуто принципи, закріплені у ПК України, та детально проаналізовано їх зміст. Висловлено доцільність виділення та аналізу принципів щодо непрямого оподаткування, що дозволило також назвати характерні ознаки саме непрямого оподаткування в системі оподаткування загалом.

У підрозділі 1.3 «Функції непрямого оподаткування» досліджено різні погляди вчених на класифікацію функцій податків. Встановлено, що більшість дослідників теорії оподаткування виділяє дві основоположні функції податків: фіскальну та регульовальну. Щодо наявності інших функцій, то думки фахівців суттєво різняться.

Зроблено висновок про виділення та аналіз саме функцій непрямого оподаткування, що дозволить глибше вивчити сутність, особливості та місце інституту непрямого оподаткування в податковій системі України. Запропоновано функції непрямого оподаткування класифікувати на основні та додаткові функції непрямого оподаткування. Основними функціями непрямого оподаткування визначено фіскальну та регульовальну, яка своєю чергою містить стимульовальну й дестимульовальну підфункції. До додаткових функцій непрямого оподаткування віднесено контрольну та розподільну.

Встановлено, що в нашій державі контрольна функція непрямого оподаткування не реалізується на належному рівні, що підтверджують дані ДПС України за 2019 р. (розпочато 114 досудових розслідувань за виявленими фактами незаконних заявок на відшкодування ПДВ, 29 досудових розслідувань за виявленими фактами незаконного відшкодування ПДВ, 288 досудових розслідувань за виявленими фактами ухилення від сплати ПДВ, 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)².

Розділ 2 «Правове регулювання податку на додану вартість в Україні» складається з трьох підрозділів, у яких розкрито особливості механізму справляння ПДВ крізь призму його елементів.

У підрозділі 2.1 *«Поняття, ознаки та особливості оподаткування податком на додану вартість в Україні»* досліджено історичні передумови становлення та реформування ПДВ, поняття, характерні ознаки, функції, принципи стягнення, позитивні риси та проблемні аспекти адміністрування.

На підставі аналізу податкового законодавства зарубіжних держав (Грузія, Таджикистан, Вірменія, Греція та інші) встановлено, що законодавче визначення ПДВ у п. 14.1.178 ст. 14 ПК України неповною мірою розкриває його ознаки, особливості й характеристику.

Встановлено, що ПДВ є досить складним податком у частині його адміністрування та контролю за повнотою сплати, що викликає пропозиції серед учених про його заміну іншими непрямими податками або скасування. Висловлено думку, що на сьогодні для України це неприйнятний крок, адже запровадження й адміністрування ПДВ є одними з обов'язкових передумов членства в ЄС, що помітно впливає на країни, які прагнуть такого членства, та сприяє підтримці цього податку в інших державах. Проаналізовано динаміку надходження ПДВ протягом 2007–2020 рр., що свідчить про зростання показників та суттєве наповнення бюджету цим податком в Україні.

Підрозділ 2.2 *«Характеристика основних елементів правового механізму податку на додану вартість»* складається з трьох підпунктів, у яких проаналізовано нормативно-правове забезпечення таких елементів, як платники, об'єкт, база оподаткування, ставки, особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування ПДВ.

У підпункті 2.2.1 *«Правова характеристика платників податку на додану вартість»* досліджено основні наукові погляди на поняття, особливості, класифікацію, розмежування реального та формального платників ПДВ, а також спеціальний правовий статус платників податку крізь призму податкового законодавства України.

Проаналізовано зарубіжний досвід щодо визначення платників ПДВ, а саме: Бельгії, Болгарії, Польщі, Люксембургу, Угорщини, Хорватії, Великої Британії, Грузії, Таджикистану та інших країн. Встановлено, що платниками ПДВ є суб'єкти податкових правовідносин, без яких неможливе адміністрування ПДВ, на яких покладений обов'язок із ведення податкового обліку, складання та подання декларацій, звітності й інших документів,

² Контрольно-перевірочна робота. Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>. (дата звернення: 01.10.2020).

пов'язаних з обчисленням і сплатою податку, реєстрація податкових накладних, забезпечення сплати податку до бюджету тощо.

Проаналізовано судову практику, законодавчі акти щодо захисту прав платників податків та порядку оскарження платником ПДВ в адміністративному або судовому порядку рішень, ухвалених контролюючим органом, і встановлено значну кількість судових спорів між платниками податків та контролюючими органами.

У підпункті 2.2.2 «Об'єкт, база оподаткування та ставки податку на додану вартість» визначено, що об'єкт, база оподаткування та ставка є обов'язковими елементами податкового механізму ПДВ, без яких неможливо уявити цей податок.

Проаналізовано реформування об'єкта та бази оподаткування ПДВ в Україні. Встановлено, 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. Проаналізовано зарубіжний досвід щодо об'єкта та бази оподаткування ПДВ.

Досліджено розміри ставок ПДВ в Україні та зарубіжних державах і встановлено, що у більшості з них, крім стандартної, використовуються знижені та підвищені ставки. Доведено, що найбільш прийнятний варіант трансформації системи ПДВ в Україні – це диференціація його ставок, а саме використання, крім стандартної ставки, зниженої ставки на операції з постачання товарів (робіт, послуг) першої необхідності та підвищеної ставки для предметів розкоші.

У підрозділі 2.2.3 «Особливості обчислення, сплати та бюджетного відшкодування податку на додану вартість» вивчено історичні передумови становлення і розвитку правового регулювання бюджетного відшкодування ПДВ в Україні, вітчизняну судову практику, а також рішення Європейського суду з прав людини щодо захисту прав платників податку з цього питання.

Проведено порівняльний аналіз динаміки надходження до бюджету та бюджетного відшкодування ПДВ протягом 2007–2020 рр. та виявлено значні обсяги повернення цього податку платникам. Так, у 2016 р. до зведеного бюджету надійшло ПДВ у сумі 320,92 млрд грн, обсяг відшкодувань становив 94,4 млрд грн (29,41% обсягу надходжень), у 2017 р. надійшло ПДВ у сумі 430,4 млрд грн, обсяг відшкодувань становив 120,06 млрд грн (27,9%), у 2018 р. – 506,17 млрд грн, обсяг відшкодувань – 131,65 млрд грн (26%), у 2019 р. надійшло ПДВ у сумі 530,6 млрд грн, відшкодовано – 151,9 млрд грн (28,6%)³.

³ Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua>. (дата звернення: 01.10.2020).

Встановлено недосконалість правового регулювання системи відшкодування ПДВ, неоднозначність судової практики у гарантуванні судового захисту бюджетного відшкодування коштів платникам податків, наявність правових колізій, які потребують перегляду нормативно-правових документів щодо регулювання ПДВ згідно з нормами ЄС, удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування, порядку реєстрації та податкового контролю щодо адміністрування ПДВ.

У підрозділі 2.3 «Характеристика пільг як додаткового елемента правового механізму податку на додану вартість» проаналізовано три групи пільг щодо сплати ПДВ: операції, які підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою та ставкою на рівні 7% (ст. 195 ПК України); операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПК України); операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПК України).

Проаналізовано загальну кількість пільг з ПДВ, а також кількість пільг, які є втратами доходів бюджету, з 2013 до 2020 р. та наведено авторську таблицю, що дало змогу дійти висновку про потребу у перегляді та зменшенні кількості податкових пільг. Виявлено, що перелік операцій у ПК України, які підлягають звільненню від сплати ПДВ, є досить широкий та потребує перегляду й систематизації, групування однотипних пільг, зменшення їхньої кількості та приведення у відповідність до вимог ЄС. Зазначено, що пільги зі сплати ПДВ у європейських країнах, маючи переважно соціальну спрямованість, надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Доведено необхідність у диференціації податкових ставок залежно від рівня соціальної значущості певної групи товарів або видів діяльності, що, порівняно з наданням таких пільг, матиме перевагу не тільки в соціальному, а й в організаційно-економічному аспекті, зважаючи на спрощення системи адміністрування та обчислення його.

Встановлено, що неефективна практика пільгового оподаткування може сприяти формуванню значних втрат бюджетних ресурсів держави та призводити до порушення економічної стабільності, гальмування розвитку економіки та зменшення рівня фінансової безпеки держави.

Розділ 3 «Правова характеристика акцизного податку в Україні» складається з шести підрозділів, у яких розкриваються особливості акцизного оподаткування в Україні, правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів, з алкогольних напоїв, пального, транспортних засобів та електричної енергії.

Підрозділ 3.1 «Особливості акцизного оподаткування в Україні» присвячено дослідженню поняття, характеристиці та аналізу акцизного оподаткування в Україні та зарубіжного досвіду, вивченню акцизного податку та системи елементів його податкового механізму.

На підставі огляду вітчизняних джерел автором встановлено, що до сьогодні не сформовано єдиного підходу до розуміння поняття «акцизне оподаткування», основних особливостей акцизного оподаткування, переваг та недоліків. Доведено, що ефективність акцизного оподаткування залежить від: законодавчо визначеного переліку підакцизних товарів; величини (обсягу) підакцизних товарів, що споживаються населенням; ставок акцизного податку та надання відповідних пільг; частки тіньового ринку (зокрема, щодо алкогольної та тютюнової продукції).

Проаналізовано дефініцію поняття «акцизний податок» у чинному ПК України та нормативно-правових актах інших держав, зокрема у податкових кодексах Грузії, Вірменії; Азербайджану, Молдови. Доведено, що визначення акцизного податку повинне вказувати насамперед на особливі ознаки, які відмежовують його від усіх інших видів податків. Головною ознакою акцизного податку автор вважає специфічну сферу застосування, яка виражається як в обкладенні ним тільки певних видів товарів, так і в особливих цілях, що ставляться при цьому.

Проаналізовано динаміку надходження акцизного податку протягом 2007–2020 рр., що свідчить про щорічне зростання його обсягу до бюджету.

У підрозділі 3.2 «Правове регулювання акцизного податку з тютюнових виробів» проаналізовано особливості оподаткування тютюнових виробів акцизним податком.

Визначено, що порядок сплати акцизного податку в Україні не відповідає практиці оподаткування тютюнових виробів акцизним податком у країнах ЄС, оскільки сума податку перераховується виробником тютюнових виробів до дати виникнення податкових зобов'язань, до виникнення об'єкта оподаткування та при невизначеній базі оподаткування, що наведені як обов'язкові елементи під час встановлення податку. Ураховуючи світові тенденції акцизного оподаткування тютюнових виробів, автор робить висновок про те, що в Україні існують необхідні передумови для підвищення ставок акцизних податків, що 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 їхнього нелегального виробництва і контрабанди).

Проаналізовано обсяги надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених тютюнових виробів протягом 2007–2020 рр., що свідчить про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції.

У підрозділі 3.3 «Правове регулювання акцизного податку з алкогольних напоїв» досліджено особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв.

Встановлено, що оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв в Україні за умов вступу до ЄС потребує глибокого дослідження, узагальнення правових проблем та запозичення позитивного зарубіжного досвіду їхнього вирішення. Необхідним залишається поступове збільшення загального рівня оподаткування алкогольних напоїв; застосування диференційованого підходу до оподаткування алкогольних напоїв залежно від їхньої 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, спрямовані на попередження та припинення алкоголізму, а також на фінансування заходів з охорони здоров'я; використання електронних систем контролю за рухом алкогольних напоїв від виробника до споживача.

Проаналізовано обсяги надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених алкогольних напоїв протягом 2007–2020 рр., що вказує про динаміку щорічного зростання обсягів від виробленої на території України продукції.

Підрозділ 3.4 «Оподаткування акцизним податком пального в Україні» присвячено вивченню особливостей акцизного податку на пальне, проблемних аспектів правового регулювання та шляхів їхнього вирішення, з урахуванням зарубіжного досвіду та аналізу директив Ради ЄС та регламентів Єврокомісії.

Проаналізовано обсяги надходження до державного бюджету акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених нафтопродуктів протягом 2007–2020 рр. Встановлено, що у 2007–2010 рр., 2012 р. спостерігалось переважання надходжень з акцизного збору від вироблених на території України нафтопродуктів та починаючи з 2013 до 2019 р. – різке зростання обсягів надходження податку від імпортованих нафтопродуктів.

У зв'язку з необхідністю у зменшенні обсягів тіньових операцій на ринку нафтопродуктів, у зростанні впливу фіскальної складової податкової системи у вигляді збільшення обсягів сплати податків під час ввезення на митну територію нафтопродуктів і подальшої їхньої реалізації, питання пошуку шляхів протидії схемам ухилення від сплати митних платежів від здійснення імпорتنих операцій зі вказаною продукцією є актуальними і потребують додаткового вивчення.

У підрозділі 3.5 «Правове регулювання акцизного податку на транспортні засоби» досліджено історичні передумови виникнення і запровадження оподаткування транспорту акцизним податком, характеристику

платників податку, об'єктів оподаткування, операцій з підакцизними товарами, базу оподаткування, ставки акцизного податку, дату виникнення податкових зобов'язань, порядок і строки сплати податку, контроль за правильністю обчислення та своєчасністю сплати.

Проаналізовано співвідношення обсягів надходження акцизного податку від вироблених на території України та ввезених транспортних засобів протягом останніх десяти років за даними Державної казначейської служби України, що дало можливість стверджувати про зростання та переважання надходжень саме від імпортованих транспортних засобів. Це зумовило поширення схем ухилення від оподаткування митними платежами при ввезенні транспортних засобів з іноземною реєстрацією.

Проаналізовано законодавчу базу, метою ухвалення якої було стимулювання розвитку ринку автотранспортних засобів в Україні, збільшення надходжень до державного бюджету за рахунок детінізації автомобільної галузі, а також законопроекти про внесення змін до ПК України щодо вилучення з переліку підакцизних товарів транспортних засобів та кузовів до них; невраховування вікового коефіцієнта під час обчислення за формулою ставки акцизного податку для транспортних засобів, автомобілів легкових та інших моторних транспортних засобів тощо.

У підрозділі 3.6 «Оподаткування акцизним податком електричної енергії» проаналізовано особливості вітчизняного оподаткування електричної енергії та країн ЄС, охарактеризовано платників, ставку, базу та об'єкти оподаткування.

Доведено, що відсутність у ПК України диференційованих ставок акцизного податку на електроенергію обмежує роль указанного податку суто фіскальною функцією. Зауважено, що регулювальний вплив акцизного оподаткування полягає у диференціації ставок акцизного податку та наданні пільг суб'єктам господарювання під час його нарахування та сплати. Саме диференціація ставок акцизного податку дає змогу державі завдяки ціновим механізмам впливати на обсяги виробництва підакцизних товарів та обсяги й напрями їхнього споживання. Під час визначення розміру ставок акцизного податку та їхньої 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. Встановлено, що у нашій державі застосування пільгових ставок або звільнення від оподаткування для енергоносіїв та електроенергії, залежно від указаних вище напрямів їхнього використання або походження, не передбачено. Запропоновано зміну вектора правового регулювання оподаткування електроенергії з фіскального на регулювальний для розв'язання екологічних завдань.

Розділ 4 «Правове регулювання мита в Україні» складається з трьох підрозділів, у яких проаналізовано поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку, правове регулювання вивізного, ввізного, сезонного мита та особливих видів мита в Україні.

У підрозділі 4.1 «Поняття, ознаки та особливості мита як непрямого податку» проаналізовано думки вчених щодо категорії мита, його ознак, функцій та особливостей, досліджено такі елементи мита, як платник, об'єкт і ставка, база оподаткування, звільнення від сплати мита. Проаналізовано обсяги надходження до державного бюджету ввізного, вивізного та особливих видів мита в Україні протягом 2007–2020 рр.

Встановлено, що у теорії фінансового права залишаються дискусійними питання правової природи, ознак та визначення поняття «мито». Так, одні вчені вважають мито непрямим податком, інші – різновидом збору, а також надають миту особливе місце в податковій системі. Доведено, що дефініція поняття «мито» є недосконалою, вона неповною мірою розкриває сутність, ознаки та особливості цього податку, потребує уточнення та закріплення у ПК України як основному податковому законі, який у підп. 9.1.7 ст. 9 встановлює мито як загальнодержавний податок.

Доведено, що миту притаманні такі ознаки непрямих податків: 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 (завдяки введенню мита, встановленню ставок, збільшенню чи зменшенню розміру ставок, запровадженню пільг тощо); сплата у грошовій формі; безповоротність платежу для платника; сплата у строки, закріплені в нормативно-правовому акті; публічність податку тощо. Особливістю мита є потреба у його сплаті у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України.

Розглянуто механізм сплати мита, проблемні аспекти та пропозиції щодо вдосконалення митного оподаткування й адміністрування митних платежів.

У підрозділі 4.2 «Правове регулювання вивізного, ввізного та сезонного мита в Україні» проаналізовано поняття вивізного, ввізного та сезонного мита, ознаки, особливості та місце в податковій і митній системі України, а також платників, об'єкти оподаткування, базу оподаткування, ставки, встановлення пільг тощо.

Досліджено історичні етапи становлення вивізного мита, закони України, на підставі яких нараховується вивізне мито, охарактеризовано платників вивізного мита, об'єкт оподаткування, звільнення від оподаткування митом (податкові пільги). Встановлено, що 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 їхнім використанням; газ у різних станах. Доведено, 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 вітчизняної економіки. Встановлення вивізного мита на важливі для національної економіки товари та сировину, на обмежені природні ресурси є необхідною умовою розвитку вітчизняної економіки та забезпечення фінансової безпеки держави.

Проаналізовано обсяги надходження мита протягом 2007–2020 рр. та співвідношення ввізного, вивізного та особливих видів мита, що свідчить про надходження значної частки саме ввізного мита до Державного бюджету України.

Визначено сутність сезонного мита, виділено його ознаки та особливості. Доведено важливість сезонного мита в Україні – встановлення на окремі товари та певний строк, що може сприяти наповненню Державного бюджету України, регулюванню економіки та захисту національного товаровиробника. Специфічними ознаками сезонного мита визначено такі: 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.

Встановлено, що, незважаючи на законодавче визначення та запровадження сезонного мита в Україні, на сьогодні ефективний механізм функціонування цього мита відсутній. Доведено потребу у внесенні змін до чинного законодавства з метою успішного застосування сезонного мита шляхом: встановлення меншої пільгової ставки як умови для застосування цього виду мита; перегляду та внесення змін до переліку кодів товарів, на які можуть встановлюватися сезонні мита; запровадження сезонного вивізного мита.

У підрозділі 4.3 «Оподаткування особливих видів мита» досліджено спеціальне мито, антидемпінгове мито, компенсаційне мито та додатковий імпортний збір.

Зауважено, що виокремлення особливих видів мита свідчить про певні ознаки, притаманні винятково спеціальним, антидемпінговим та компенсаційним митам. Специфічними ознаками особливих видів мита визначено такі: тимчасовий характер такого мита; регулювання та стабілізація внутрішнього ринку товарів; захист національного товаровиробника; закріплення окремим нормативно-правовим актом процедури застосування та встановлення на підставі проведеного розслідування.

Визначено, що спеціальне мито встановлюється для застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну, який є об'єктом спеціального розслідування, на всій території України або в одному, або кількох її регіонах. Антидемпінгове мито встановлюється у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом демпінгу, а компенсаційне мито – у разі ввезення на митну територію України товарів, які є об'єктом субсидованого імпорту, що заподіює шкоду або створює загрозу заподіяння шкоди національному товаровиробнику. Визначено, що додатковий імпортний збір встановлюється 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.

Аргументовано, що чинне антидемпінгове законодавство України залишається недосконалим, недостатньо прозорим та системним, оскільки не встановлює чітких строків та етапів 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; має низку термінологічних та фразеологічних неточностей.

Розділ 5 «Напрями вдосконалення правового регулювання непрямих оподаткування в Україні» складається з двох підрозділів, у яких розкривається характеристика правового регулювання непрямих оподаткування в зарубіжних країнах і можливість запровадження позитивного досвіду у вітчизняному законодавстві.

У підрозділі 5.1 «Зарубіжний досвід правового регулювання непрямих оподаткування» проведено порівняльний аналіз правового регулювання непрямих оподаткування в зарубіжних країнах, а саме: у Франції, Німеччині, Італії, Нідерландах, Великій Британії, Іспанії, США, Польщі, Чехії, Естонії, Латвії, Литві, Китаї. Встановлено, що запозичення досвіду зарубіжних держав, особливо держав-членів ЄС, щодо непрямих оподаткування є необхідним для швидкого завершення вже розпочатої податкової реформи та ефективної гармонізації національної системи оподаткування зі стандартами й вимогами ЄС. Обґрунтовано, що Україні необхідно враховувати зарубіжний досвід і застосовувати його, зважаючи на специфіку держави, її політичне становище та географічне положення, проблеми, які виникають, ментальність народу та історію держави.

У підрозділі 5.2 «Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих оподаткування в Україні на сучасному етапі» зосереджено увагу на основних проблемах податкового законодавства, що негативно впливають на реалізацію

непрямого оподаткування в Україні. Класифіковано проблеми системи адміністрування непрямого оподаткування на чотири групи: проблеми правового характеру; проблеми організаційного характеру; проблеми економічного характеру; проблеми соціально-психологічного характеру.

Визначено шляхи вдосконалення системи адміністрування непрямих податків в Україні, а саме: узагальнення операцій та об'єктів ПДВ (вилучення ст. 196 ПК України, яка визначає операції, що не є об'єктом оподаткування, віднесення переліку відповідних операцій, що містить стаття, до ст. 197 ПК України як операцій, звільнених 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 оподаткування безалкогольних напоїв; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку; започаткування практики акцизного оподаткування кави; оподаткування вивізним митом зернових культур та високоліквідних продовольчих товарів, таких як мед, горіхи, лісові гриби та ягоди.

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 оболонки 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 кристалю; 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 проект закону України «Про вивізне (експортне) мито на деякі види зернових культур та меду, горіхів, лісових грибів та ягід».

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. *Порівняльно-аналітичне право*: електронне наукове фахове видання. 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*. Право. 2018. № 53. Т. 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://lsei.org.ua/6_2018/51.pdf.

7. Атаманчук Н. І. Ставки податку на додану вартість в Україні та країнах Європейського Союзу: порівняльний аналіз. *Порівняльно-аналітичне право*: електронне наукове фахове видання. 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. *Порівняльно-аналітичне право*: електронне наукове фахове видання. 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. 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. Т. 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. *Порівняльно-аналітичне право: електронне наукове фахове видання*. 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. Т. 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 у 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. *Leges et 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 L., Atamanchuk N., Slastonenko O., Sholkova T., Fomenko Yu. 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. Vol. X. Issue 5 (43). Pp. 1459–1465 (особистий внесок здобувача: аналіз проявів девіантної поведінки платників під час адміністрування ПДВ, використання схем, заснованих на прогалинах законодавства, та схем ухилення від оподаткування ПДВ, аналіз досвіду країн ЄС щодо умов реєстрації для платників ПДВ).

28. Kasianenko L., Atamanchuk N., Boiko-Slobozhan O., Shakirova O., Danilov S. 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. Vol. X. Issue 7 (45). Pp. 2024–2031 (особистий внесок здобувача: дослідження суб'єктів податкових правовідносин та їхніх видів).

29. Teremetskyi V., Bandurka O., Dmytrenko E., Atamanchuk N., Demidova L. 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. Вип. 1 (32). С. 76–86 (особистий внесок здобувача: аналіз досвіду країн ЄС щодо застосування флуоресцентних хімічних добавок, пропозиції щодо встановлення переліку продуктів нафтохімічної та хімічної промисловості, які можуть використовуватися як сировина для виробництва автомобільного моторного палива, з відповідним розширенням та внесенням 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.-практ. конф. (м. Ірпінь, 23 листопада 2018 р.): у 2 ч. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. Ч. 1. 252 с. С. 163–166 (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.-практ. конф. (м. Київ, 18 грудня 2018 р.). Київ: Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, 2018. 204 с. С. 31–33.

33. Атаманчук Н. И. Коррупционные риски, возникающие при администрировании таможенных платежей. *Актуальные вопросы противодействия коррупции: взгляд ученого и практика*: материалы междунар. заочной научно-практ. конф. (г. Семей, 15.11.2018–15.12.2018). Семей: Казахский гуманитарно-юридический инновационный университет, 2018. 158 с. С. 15–17. 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 p. P. 283–286.

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. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р.) / редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. Харків: Асоціація фінансового права України, 2019. 446 с. С. 113–121.

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. (м. Ірпінь, 25 березня 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. Ч. 2. 326 с. С. 72–76 (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 квітня 2020 р.): у 2 т. / гол. ред.: О. М. Тогочинський. Чернігів: Академія ДПТС, 2020. Т. 2. 382 с. С. 9–13.

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 міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 8–9 травня 2020 р.) / за заг. ред. Т. О. Коломoeць. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2020. 260 с. С. 125–129.

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

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 Наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 15 травня 2020 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2020. 234 с. С. 90–92.

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 міжнар. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 19 травня 2020 р.) / за ред. В. М. Галуцько, Ю. В. Кузьменко. Херсон: Гельветика, 2020. 240 с. С. 149–152 с.

42. Атаманчук Н. І. Міжнародний досвід оподаткування кави: перспективи для України. *Інтеграція юридичної науки і практики в сучасних умовах*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 21–22 серпня 2020 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. 132 с. С. 58–62.

43. Атаманчук Н. І. «Податок на упаковку»: міжнародний досвід та можливості для України. *Юридична наука в сучасному світі: здобутки та перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 25 вересня 2020 р.). Одеса: Гельветика, 2020. 164 с. С. 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 міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 16–17 жовтня 2020 р.). Рівне: Гельветика, 2020. Ч. 2. 212 с. С. 8–12.

45. Атаманчук Н. І. Непряме оподаткування України та Польщі: порівняльно-правовий аспект: *Актуальні питання розвитку державності та правової системи в сучасній Україні*: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 30–31 жовтня 2020 р.) / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2020. 224 с. С. 101–104.

АНОТАЦІЇ

Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні. – *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, 2021.

Дисертація є одним із перших комплексних наукових досліджень, присвячених теоретико-правовим і практичним проблемам правового регулювання непрямого оподаткування, у якій з'ясовано сутність непрямого оподаткування; досліджено поняття та складові непрямого оподаткування, тенденції розвитку та особливості адміністрування податку на додану вартість, акцизного податку та мита; проаналізовано світовий досвід оподаткування, а також розроблено науково обґрунтовані теоретичні висновки, практичні рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування та податкового законодавства, з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Автором запропоновано концептуальні напрями вдосконалення правового регулювання непрямих податків в Україні, а саме: узагальнення операцій та об'єктів ПДВ; 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 оподаткування безалкогольних напоїв та кави; започаткування практики маркування підакцизних нафтопродуктів маркерами акцизного податку; оподаткування вивізним митом зернових культур та 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.

Звернено увагу на податкову безпеку як складову національної безпеки – стан, за якого відбувається забезпечення реалізації непрямого оподаткування. Розроблено науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового, митного та бюджетного законодавства на основі порівняльного аналізу здобутків вітчизняної і зарубіжної правової доктрини та юридичної практики.

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

Атаманчук Н. И. Правовое регулирование косвенного налогообложения в Украине. – *На правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины. Ирпень, 2020; Западноукраинский национальный университет. – Тернополь, 2021.

В диссертации осуществлен системный научно-практический анализ правового регулирования косвенного налогообложения в Украине. Проанализированы особенности косвенного налогообложения, преимущества и недостатки, а также направления реформирования косвенного налогообложения. Определена правовая природа косвенного налогообложения. Сформулировано определение понятия «косвенное налогообложение». Рассмотрены существенные признаки косвенного налогообложения и выделены в группы: правовые признаки косвенного налогообложения и экономические признаки косвенного налогообложения.

Исследовано понятие «косвенные налоги» с философской, правовой, экономической, и социальной точки зрения. Предложено закрепить понятие «косвенные налоги» с соответствующим внесением изменений и дополнений в статью 14 НК Украины.

Особое внимание уделено нормам, регулирующим принципы в сфере налогообложения в нашей стране, а также зарубежному опыту по этому вопросу. Принципы классифицированы на принципы общие для косвенного налогообложения и специальные принципы косвенного налогообложения.

Предложено функции косвенного налогообложения сгруппировать в два блока: основные функции косвенного налогообложения (фискальная и регулирующая функции, последняя включает стимулирующую и дестимулирующую подфункции) и дополнительные функции косвенного налогообложения (контрольная и распределительная).

Осуществлен анализ исторических предпосылок становления и реформирования налога на добавленную стоимость, понятия, признаков,

функций, положительных черт и проблемных аспектов администрирования НДС, а также особенностей элементов, таких как плательщики, объект, база налогообложения, ставки, льготы, особенности исчисления, уплаты и бюджетного возмещения НДС.

Исследовано понятие акцизного налогообложения и его особенности в Украине, правовое регулирование акцизного налога с табачных изделий, алкогольных напитков, горючего, транспортных средств и электрической энергии.

Проанализировано понятие пошлины, ее признаки и особенности как косвенного налога, правовое регулирование вывозной, ввозной, сезонной пошлины и особых видов пошлин в Украине. Рассмотрен механизм уплаты пошлины, проблемные аспекты и предложения по совершенствованию таможенного налогообложения и администрирования таможенных платежей.

Осуществлен сравнительный анализ правового регулирования косвенного налогообложения в зарубежных странах, а именно: Франции, Германии, Италии, Нидерландах, Великобритании, Испании, США, Польше, Чехии, Эстонии, Латвии, Литве, Китае.

Уделено внимание ключевым проблемам налогового законодательства, негативно влияющим на реализацию косвенного налогообложения в Украине. Подразделены проблемы системы администрирования косвенного налогообложения на четыре группы: проблемы правового характера; проблемы организационного характера; проблемы экономического характера; проблемы социально-психологического характера.

Определены пути совершенствования системы администрирования косвенных налогов в Украине, а именно: обобщение операций и объектов НДС (исключение статьи 196 НК Украины, определяющей операции, которые не являются объектом налогообложения, включение перечня соответствующих операций в статью 197 НК Украины как операций, освобожденных от налогообложения); совершенствование системы льгот и дифференциация ставок НДС (введение пониженной ставки НДС в размере 7% на исчерпывающий перечень товаров социальной группы и повышенной ставки НДС для предметов роскоши в размере 25%); начало практики налогообложения безалкогольных напитков; начало практики маркировки подакцизных нефтепродуктов маркерами акцизного налога; налогообложение электроэнергии акцизным налогом по специфическим ставкам и дифференциация ставок в зависимости от способа использования; начало практики акцизного налогообложения кофе; налогообложение вывозной пошлиной зерновых культур и высоколиквидных продовольственных товаров, таких как мед, орехи, лесные грибы и ягоды.

Сделан акцент на налоговой безопасности как составляющей национальной безопасности – состоянии, при котором происходит обеспечение

реализации косвенного налогообложения. Представлены научно обоснованные предложения по совершенствованию действующего налогового, таможенного и бюджетного законодательства на основе сравнительного анализа достижений отечественной и зарубежной правовой доктрины и юридической практики.

Ключевые слова: правовое регулирование, косвенное налогообложение, косвенные налоги, налоговая политика, налоговая безопасность, налог на добавленную стоимость, акцизный налог, пошлина.

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

The Doctor of Law Degree Dissertation. 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, 2021.

This thesis constitutes one of the first complex scientific studies covering the theoretical and practical issues of legal regulation of indirect taxation, elucidating the essence of indirect taxation; the concepts and components of indirect taxation, development trends and features of value added tax, excise tax, and customs tax operations are studied; the world experience of taxation is analysed; in addition, the study developed scientifically substantiated theoretical conclusions, practical recommendations and offers on perfection of legal regulation of indirect taxation and the tax legislation, considering Ukrainian and foreign experience.

The author proposes conceptual dimensions for improving the legal regulation of indirect taxes in Ukraine, namely: 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; adaptation of the domestic system of legislative justification for the collection of indirect taxes to the provisions and requirements of the EU 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.

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 taxation, customs and budget legislation based on a comparative analysis of achievements of the domestic and foreign legal doctrine and legal practice are developed.

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

Підписано до друку 3.02.2021 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 1,9. Обл.-вид. арк. 2,0.
Зам. № А003-21. Тираж 100 прим.

Видавець та виготовлювач
Західноукраїнський національний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46009

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Університетська думка»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46009
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@wunu.edu.ua