

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Відділення заочного та дистанційного навчання

Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

Спеціальність 072 – «Фінанси, банківська справа та страхування»

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

«Шляхи реформування податкової системи України»

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

Студентка групи Фм-22.32

(підпис)

Кабалик Ольга Анатоліївна

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Науковий керівник

(підпис)

к.е.н., Федина В. В.

(науковий ступінь, прізвище, ініціали)

Робота допущена до захисту

(підпис)

Бондарук Т.Г.

(прізвище, ініціали зав. кафедри)

Київ 2024

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ФІНАНСО-ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ ТА СТРАХУВАННЯ

Освітній ступінь – *магістр*

Галузь знань - *07 «Управління та адміністрування»*

Спеціальність – *072 «Фінанси, банківська справа та страхування»*

Освітньо-професійна програма – *«Фінанси, банківська справа та страхування»*

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри фінансів,
банківської справи та страхування
д.е.н., проф. Т.Г. Бондарук

«20» січня 2023 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу магістра
Кабалик Ользі Анатоліївні

1. Тема роботи «Шляхи реформування податкової системи України», керівник роботи к.е.н., доц. В. В. Федина, затверджена наказом по Академії від «20» січня 2023 р. № 15/2
2. Термін здачі студентом закінченої роботи 26 грудня 2023 р.
3. Вихідні дані роботи: закони та нормативно-правові акти України, офіційні публікації і матеріали Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Інтернет-ресурси, довідкові, монографічні та періодичні публікації науковців.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які належить зробити):
 1. Теоретичні аспекти функціонування податкової системи України та шляхів її реформування.
 2. Аналіз сучасного стану податкової системи України в контексті податкових змін.
 3. Податкова реформа як засіб трансформації парадигми податкової діяльності держави.
5. Перелік графічного матеріалу: схеми, діаграми, таблиці.
6. Дата видачі завдання «20» січня 2023 р.

Керівник

(підпис)

Завдання прийняв до виконання

(підпис)

Календарний план

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Відмітка про виконання
1.	Затвердження теми і наукового керівника кваліфікаційної роботи магістра на засіданні кафедри	20.01.2023	Виконано
2.	Опрацювання першоджерел по темі роботи	20.02.2023	Виконано
3.	Розробка плану роботи, методики та інструментарію досліджень	28.02.2023	Виконано
4.	Проведення економічних досліджень та їх аналіз	03.03.2023	Виконано
5.	Написання вступу до роботи	10.04.2023	Виконано
6.	Написання першого розділу роботи	12.05.2023	Виконано
7.	Написання другого розділу роботи	21.06.2023	Виконано
8.	Написання третього розділу роботи	04.09.2023	Виконано
9.	Написання висновків та пропозицій, оформлення роботи	18.09.2023	Виконано
10.	Подача першого варіанту роботи на кафедру	09.10.2023	Виконано
11.	Доопрацювання роботи згідно з зауваженнями керівника	01.11.2023	Виконано
12.	Попередній захист роботи	20.12.2023	Виконано

Студентка _____

(підпис)

Кабалик О. А.

Керівник роботи _____

(підпис)

Федина В. В.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА ШЛЯХІВ ЇЇ РЕФОРМУВАННЯ	9
1.1. Економічна сутність податкової системи	9
1.2. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України	20
1.3. Податкова політика як інструмент регулювання соціально - економічного розвитку	30
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	39
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВИХ ЗМІН	41
2.1. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Державного бюджету України	41
2.2. Оцінка ефективності функціонування податкової системи України	51
2.3. Податкові новації воєнного часу та їх вплив на економіку країни	61
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	68
РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА РЕФОРМА ЯК ЗАСІБ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПАРАДИГМИ ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВИ	72
3.1. Зарубіжний досвід проведення податкових реформ та можливості його імплементації у вітчизняну практику	72
3.2. Податкова культура як пріоритетний компонент податкового реформування	81
3.1. Стратегічні напрями реформування податкової системи України	90
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	100
ВИСНОВКИ	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	108

ВСТУП

Актуальність теми кваліфікаційної роботи магістра. В умовах розвитку ринкової економіки та реалізації курсу євроінтеграції виникла необхідність в перегляді особливостей функціонування податкової системи України. Податки, як невід'ємна частина фінансової системи, відіграють ключову роль у функціонуванні будь - якої країни, роблячи безпосередній вплив на всі аспекти економічного життя. Саме вони визначають можливості розвитку в таких сферах, як безпека, освіта, наука та культура. Ефективна система оподаткування слугує ключовим інструментом для стимулювання економічного зростання та розвитку всіх галузей економіки, а також забезпечує стабільне надходження коштів до державного бюджету. Це, у свою чергу, гарантує фінансування пріоритетних напрямків державної політики, покращує добробут населення та сприяє загальному процвітанню країни.

Разом з тим, незважаючи на те, що вітчизняна податкова система почала своє становлення з 1991 року, пройшла декілька етапів реформування, на сьогоднішній час цей процес не можна назвати завершеним, так як цілей, задекларованих у Концепції та Стратегії реформування податкової системи не було досягнуто. Крім того, отримання статусу кандидата на членство в Європейському Союзі стало для України не лише історичною подією, що відкриває нові горизонти для розвитку, але й усвідомленням нових викликів, з якими їй доведеться зіткнутися. Тому, одним із пріоритетних завдань теперішнього періоду становлення податкової системи є гармонізація податкового законодавства із законодавством країн ЄС.

Повномасштабне вторгнення російської федерації спричинило нові загрози не лише територіальній цілісності нашої держави, але і стабільності всієї економічної системи. Подолання цих викликів і перемога над

російським агресором потребує додаткових фінансових ресурсів та більш ефективної та результативної податкової політики, адаптованої до сучасних вимог. Враховуючи те, що основним джерелом наповнення бюджету є саме податкові надходження, питання пошуку нових шляхів реформування податкової системи є надзвичайно актуальним.

Ступінь розробленості. Різні аспекти становлення і реформування податкової системи розглянуті у роботах зарубіжних та вітчизняних економістів. Важливий внесок у визначення сутності податкової системи зробили О. Мозенкова, Н. Ткаченко, І. Золотько, П. Гега, В. Андрущенко, А. Безкревна, О. Олійник, І. Філон, Н. Дєєва, О. Магопець; періодизація становлення податкової системи та етапи її реформування розглянуті в працях Т. Кошук, П. Бечко, В. Опаріна, В. Федосова, Н. Редіної та Н. Дєєвої; О. Тищенко, О. Данілов, Н. Флісак, В. Опарін, С. Юрій приділяли увагу у своїх працях сутності податкової політики та її впливові на соціально – економічний розвиток держави; зарубіжному досвіду податкового реформування, становлення податкових систем зарубіжних країн та механізмові адміністрування податків присвячені праці Г. Котіної, Л. Олейнікової, О. Лищенко, А. Гречко, М. Карліна. Разом з тим, віддаючи належне науковим доробкам вітчизняних вчених, недостатньо вивченими залишаються питання, які стосуються особливостей проведення податкових реформ в умовах євроінтеграції та воєнного стану.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є дослідження особливостей функціонування вітчизняної податкової системи та окреслення шляхів її подальшого реформування в сучасних умовах господарювання.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- дослідити економічну сутність податкової системи та її структурних елементів;
- визначити та дати характеристику основним етапам становлення і реформування податкової системи України;

- висвітлити роль податкової політики у системі регулювання соціально - економічного розвитку держави;
- здійснити аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Державного бюджету України;
- здійснити оцінку ефективності функціонування податкової системи України;
- розглянути зміни до податкового законодавства та дослідити їх вплив на економіку країни у воєнний час;
- розглянути можливості застосування зарубіжного досвіду при здійсненні реформування вітчизняної податкової системи;
- дослідити питання формування податкової культури населення як одного з компонентів податкового реформування.
- визначити стратегічні напрями реформування податкової системи України.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, які виникають в процесі реформування податкової системи України.

Предметом дослідження є шляхи реформування податкової системи України.

Методи дослідження. У процесі написання кваліфікаційної роботи, для розв'язання поставлених завдань, застосовувались такі загальнонаукові та емпіричні методи: теоретичного узагальнення, класифікації; історичний та діалектичний (для обґрунтування результатів досліджень теоретичних аспектів розвитку податкової системи та етапів податкового реформування); метод наукового абстрагування (для узагальнення понятійного апарату дослідження); аналізу та синтезу, системного підходу (при дослідженні структури податкової системи); статистичні методи (для аналізу динаміки податкових надходжень до бюджетів різних рівнів); математичний (для оцінки ефективності функціонування податкової системи); табличний та графічний (для подання розрахунків та результатів у візуально-графічній формі).

Інформаційною базою дослідження. Інформаційною базою кваліфікаційної роботи магістра стали: законодавчі та нормативно-правові акти України, офіційні публікації і матеріали Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, а також статистичні матеріали щодо формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів. У кваліфікаційній роботі магістра:

- виявлено особливості основних етапів становлення і реформування вітчизняної податкової системи;

- розширено форми оподаткування шляхом введення поняття «самооподаткування», що виникло в умовах війни і, яке можна розглядати як добровільний збір ресурсів для забезпечення важливих соціальних потреб держави.

- розроблено комплексні рекомендації щодо шляхів подальшого реформування вітчизняної податкової системи у воєнний та післявоєнний час.

Практичне значення одержаних результатів. Полягає у розробці науково-обґрунтованих практичних рекомендацій щодо пріоритетних напрямів податкового реформування з врахуванням зарубіжного досвіду. Реалізація таких рекомендацій буде сприяти ефективності податкової політики та оптимізації функціонування податкової системи і, як наслідок, призведе до стабілізації у бюджетній сфері.

Структура роботи. Складається з вступу, трьох розділів, загального висновку, списку використаних джерел, що містить 73 найменування. Загальний обсяг роботи становить 114 сторінок. Робота містить 18 рисунків, 17 таблиць.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА ШЛЯХІВ ЇЇ РЕФОРМУВАННЯ

1.1. Економічна сутність податкової системи

Податкова система є невід'ємною складовою будь-якої цивілізованої країни, важливим елементом державного регулювання. Від ефективності функціонування системи залежить ступінь соціально – економічного розвитку держави. Податкову систему можна вважати базовим елементом економічної системи, а податки – як важливий інструмент досягнення цілей її розвитку. Забезпечення життєдіяльності держави становить одну з ключових функцій податків, оскільки вони виступають основним джерелом державного доходу та мають зв'язок з усіма ланками фінансової системи. Крім того, податки впливають на рівень фінансової безпеки в країні і сприяють розвитку фінансової системи за умови соціально-економічної стабільності суспільства, держави, регіонів, підприємств та громадян. Ефективне функціонування податкової системи забезпечує стабільність та процвітання суспільства. Податкова система кожної країни різна і має свою структуру. Ця структура в основному визначається економічними факторами та політичними силами.

У Податковому кодексі податкову систему України визначено як «сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку» [1].

Розкриття змісту поняття «податкова система» вказує на численні підходи науковців, які відрізняються ступенем деталізації (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування поняття «податкова система» різними ученими

Автор	Визначення
О.Мозенкова та Н.Ткаченко [2, с. 178; 2, с. 93]	«сукупність правових норм, які необхідні державі для виконання її функцій»

Продовження Таблиці 1.1

І.Золотько [3, с. 19].	«сукупність різних видів податків та зборів, що відносяться до податкових, які справляються в державі»
П. Гега [4, С. 72].	«сукупність податків, зборів, інших платежів і внесків до бюджету та державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за їх виконанням»
В. Андрущенко [5].	«складна система фінансових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту»
А. Безкревна [6].	«сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам»
О. Олійник та І. Філон [7, с. 25]	«сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, що справляються в установленому законами України порядку. У більш широкому розумінні податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчі та контрольні органи, порядок розробки та законодавчо закріплених формальних податкових правил»
Н. Деєва [8, с. 500]	«встановлена законодавством держави сукупність різноманітних видів податків і зборів, а також принципів, форм, методів оподаткування та організації податкової роботи та контролю за дотриманням податкового законодавства»
О. Магопєць [9]	«перелік податків, зборів, які є основою для акумулювання доходів держави завдяки податковим надходженням, а також процесуальні відносини щодо встановлення, зміни, скасування податків, зборів, забезпечення їх сплати тощо»

Джерело: узагальнено автором.

Дослідивши наявні підходи щодо визначення суті податкової системи, можна дійти висновку, що не існує єдиного трактування. Більшість вітчизняних учених притримуються визначення поняття податкової системи як сукупності податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. Інші науковці наголошують, що податкова система включає ще податкове законодавство, яке регулює податкові платежі. Трете коло вчених розглядають «податкову систему» як широке поняття, яке включає в себе податки, податкове законодавство і податкові органи. Однак жодне із визначень не до кінця охоплює всі сутнісні прояви і характеристики податкової системи, оскільки до неї також входить «вся інфраструктура,

пов'язана з нарахуванням, справлянням і контролем за своєчасністю та повнотою сплати обов'язкових платежів» [10].

Крім того, досить часто в економічній літературі відбувається ототожнення понять «податкова система», «система податків» і «система оподаткування». Синонімічними вважаються поняття «податкова система» та «система оподаткування». Хоча поняття мають багато спільного, вони не просто відрізняються одне від одного, а й представляють собою різні системи, що відрізняються як з точки зору інституційно-організаційної будови, так і з точки зору структурно-функціонального призначення [11, с. 16].

Поділяємо думку Л.П. Сідельнікової та Н.М. Костіної, що «найвужчим поняттям є система податків і зборів, яка об'єднує законодавчо встановлені обов'язкові платежі. Так як оподаткування – це певний процес, то система оподаткування – це система відносин, що пов'язані з існуючим податком, - сплата, облік тощо. Тобто до системи оподаткування окрім сукупності податків і зборів належать також механізми й способи їх розрахунку й сплати». Податкова система окрім зазначених елементів містить також суб'єктів, які здійснюють роботу з адміністрування та перерахунку податків і зборів [12].

Таким чином «система податків» є складовою «системи оподаткування», яка, в свою чергу, є елементом податкової системи. Саме категорія «податкова система» охоплює усі відносини, що виникають у зв'язку з існуванням такого явища, як «податок».

Отже, податкову систему необхідно розглядати як сукупність чотирьох взаємозалежних і взаємопов'язаних підсистем (Рис. 1.1), які обумовлюють її цілісність:

– система оподаткування – сукупність встановлених у державі податків, зборів і обов'язкових платежів, механізми й способи їх розрахунку й сплати;

- суб'єкти оподаткування, або платники – це фізичні та юридичні особи, на яких покладено обов'язок сплачувати податки;
- система податкового законодавства – сукупність нормативно-правових актів, які регламентують процес оподаткування;
- система організаційного забезпечення – сукупність державних органів (органів управління оподаткуванням), які забезпечують реалізацію податкового процесу через розробку законодавчих актів, організують процес оподаткування та здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків (органи законодавчої та виконавчої влади; органи оперативного управління в податковій сфері; недержавні організації, які беруть участь в управлінні податковими відносинами).

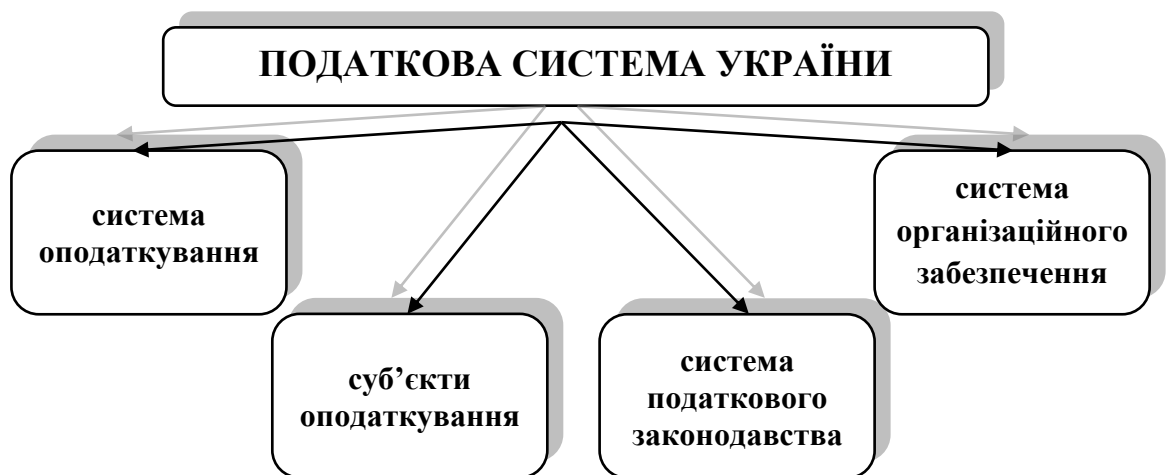


Рис.1.1. Структура податкової системи України

Джерело: розроблено автором

Всі складові податкової системи узгоджені між собою, взаємозалежні, сумісні, спрямовані на досягнення загальної цілі. Зміни в одній із підсистем приводять до змін у всій системі.

Податкова система кожної країни є відображенням економічної, політичної, соціальної ситуації в країні. У світі не існує двох однакових податкових систем. Однак це не означає, що створення податкових систем і ведення податкової політики відбувається спонтанно. Існують певні

положення, які регулюють підхід держав до цієї сфери. Хоча податкові системи світу досить різноманітні, існують спільні принципи, що ґрунтуються на науковому підході до розуміння суті та суспільного значення цього поняття.

Вже понад три століття триває дискусія серед науковців щодо визначення загальних критеріїв, яким повинна відповідати податкова система для досягнення оптимального оподаткування та економічного розвитку. Основні принципи оподаткування сформувалися в період становлення теорії податків. Відомий економіст Адам Сміт визначив чотири основні критерії щодо ефективної системи оподаткування, які залишаються актуальними і у наш час:

1) «піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням та захистом держави – принцип справедливості (рівності);

2) податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й будь-якої іншої особи – принцип визначеності;

3) кожний податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити – принцип зручності;

4) кожний податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував з кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці – принцип економії» [13].

Ці принципи не втрачають своєї ваги й досі при адмініструванні податків і податкових платежів. Їх також враховували при формуванні нової податкової системи України, яка відповідає ринковим умовам господарювання. Податковий кодекс України визначає наступні принципи оподаткування, які наведені на Рис.1.2:

загальність оподаткування	кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податки та збори, платником яких вона є
рівність усіх платників перед законом	забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу
презумпція правомірності рішень платника податку	якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків,
фіскальна достатність	встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями
настання відповідальності	невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства
соціальна справедливість	установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків
економічність оподаткування	установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування
нейтральність оподаткування	установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків
стабільність	зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податк. пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року
рівномірність та зручність сплати	установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками
єдиний підхід до встановлення податків та зборів	визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку

Рис.1.2. Принципи функціонування податкової системи України

Джерело: складено автором на основі [1]

Свідоме застосування цих принципів має на меті створення ефективної, дієвої та справедливої податкової системи.

Деякі експерти вважають, що податкову систему України необхідно будувати на таких принципах: рівність і справедливість, погодження податкових ставок, автоматична індексація податків і зборів, однозначність

тлумачення, гнучкість податкової системи, численність податків, відповідальність платників податків, недопустимість необґрунтованих пільг, системний підхід тощо.

Існують три основні методи побудови податкової системи: науково обґрунтований, на підставі досвіду зарубіжних країн (метод запозичення) та експериментальний (рис. 1.3).

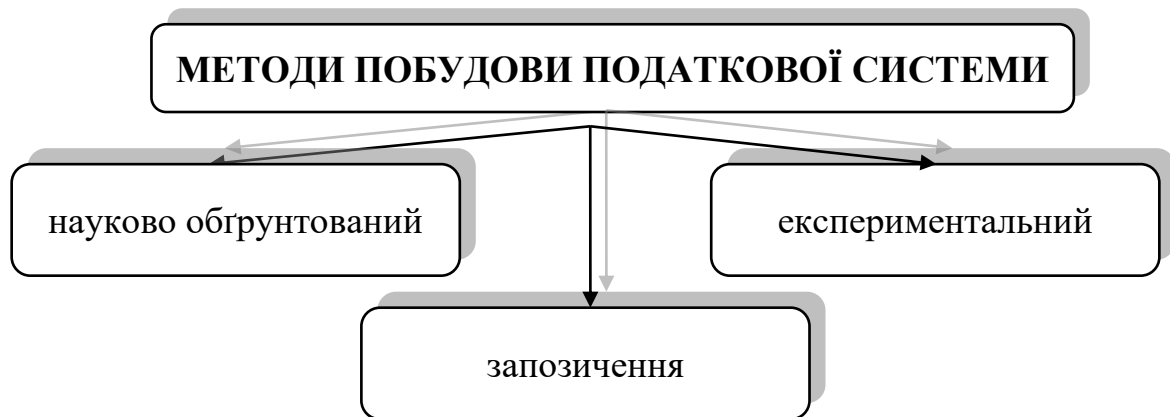


Рис. 1.3. Методи побудови податкової системи

Джерело: складено автором

1. Науково обґрунтований метод. При цьому підході вирішення щодо структури та параметрів податкової системи базується на дослідженнях економічних та соціальних процесів. Експерти проводять аналіз різних аспектів податкової політики, враховуючи потенційні наслідки для ринку, громадян та держави. Перевагами методу є розробка системи, яка відповідає потребам та можливостям конкретної країни; обґрунтування прийняття рішень щодо оподаткування. Недоліки: складність та трудомісткість процесу розробки; необхідність залучення висококваліфікованих фахівців.

2. На підставі досвіду зарубіжних країн (метод запозичення). Цей метод передбачає вивчення та адаптацію досвіду інших країн, які мають успішну податкову систему. Перевагами методу є можливість використовувати вже перевірені та ефективні практики; економія часу та ресурсів на розробку нових систем. Недоліки: необхідність адаптувати зарубіжний досвід до

особливостей конкретної країни; ризик запозичення неефективних або невідповідних елементів.

3. Експериментальний метод. Цей метод передбачає впровадження нових податків або зміни існуючих на обмежений термін для оцінки їх ефективності. Перевагами методу є можливість протестувати нові ідеї та оцінити їх результати; гнучкість у внесенні змін до податкової системи. Недоліки: ризик негативних наслідків для економіки та платників податків; складність у визначенні довгострокових наслідків.

Вибір методу побудови податкової системи залежить від конкретних умов країни, її економічного та політичного становлення, а також від наявності ресурсів та фахівців. Кожен з методів має свої переваги та недоліки, і їхнє комбінування може бути ефективним підходом для побудови ефективної та справедливої податкової системи.

За економічним змістом «податкова система – це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи» [14].

Податкова система відіграє ключову роль в економічній системі країни. З одного боку, вона формує фінансову основу держави, а з іншого - слугує головним інструментом для реалізації її економічної політики. Суть формування системи оподаткування полягає в забезпеченні надходжень у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів, необхідних для покриття державних витрат. Це пояснюється тим, що податкові надходження становлять близько 80% доходів бюджету України.

При побудові податкової системи визначальним фактором є обсяг державних видатків, який залежить від функцій, що їх виконує держава. «Податки в державі – не самоціль, а вторинні відносно видатків. Збалансування доходів і видатків є аксіомою фінансової науки. Відхід від неї призводить до тяжких наслідків, ніж високий рівень оподаткування» [15].

Базовим орієнтиром в розумінні сутності податкової системи є поняття «податок». Податки - специфічний обов'язковий платіж, який встановлюється конституціями майже в усіх державах.

Податковим кодексом визначено, що «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку» [1].

На перший погляд, податки є вираженням однобічних відносин держави з підприємцями. Але це не зовсім так, податки дозволяють отримати зворотній зв'язок від платників, завдяки фінансуванню відповідних витрат. З економічної точки зору цьому процесу приділяється значна увага. Цей зв'язок висвітлює економічну сутність функцій держави та їх впровадження

Як складна економіко-правова категорія податки характеризуються низкою взаємодіючих елементів. Відповідно до Податкового кодексу України під час встановлення податку необхідно визначити такі елементи:

- платники податків – юридичні і фізичні особи та їх відокремлені підрозділи на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів;
- об'єкт оподаткування - товари, майно, обороти від реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг), доходи (прибутки) або їх частина, операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує податковий обов'язок платника податків;
- база оподаткування – питомі витрати, фізичні чи інші характеристики конкретного об'єкта оподаткування;
- податкова ставка – сума податкових нарахувань на одиницю податкової бази;
- порядок обчислення податку – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із застосуванням/без застосування відповідних коефіцієнтів;

податковий період – період, за який враховується нарахування та сплата окремих видів податків і зборів;

- податкові пільги характеризуються звільненням платників податку від зобов'язання нарахування та сплати податків та зборів, сплата податку та збору в дещо меншому розмірі за наявності певних підстав;

- термін і порядок сплати податків - це період, який починається з моменту виникнення у платника податку обов'язку сплатити певний вид податку і закінчується до останнього дня періоду, під час якого такий податок чи збір має бути сплачений. Порядок сплати податків і зборів встановлюється у грошовій формі (готівковій або безготівковій);

- термін і порядок подання звітності про нарахування та сплату податків.

Роль податків у соціально-економічному розвитку держави визначається через функції, які вони виконують.

В теорії виділяють три основні функції податків: регулююча, соціальна та фіскальна (рис.1.4)

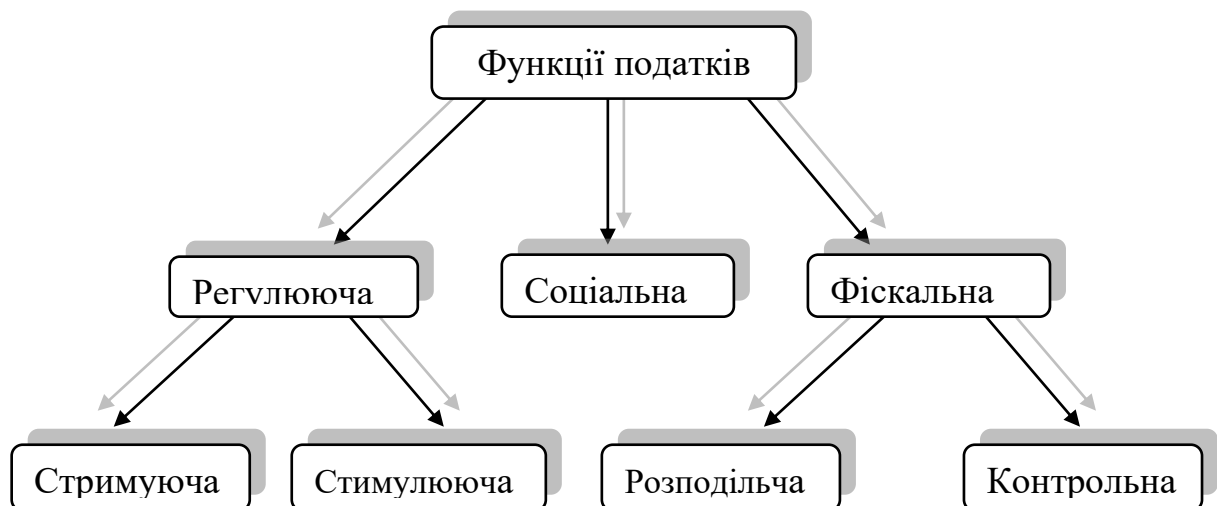


Рис. 1.4. Основні функції податків

Джерело: складено автором на основі [16]

Фіскальна функція полягає у забезпеченні фінансування та надходження коштів до державного бюджету. За допомогою цієї функції

формується фінансові ресурси держави, які акумулюються в державному бюджеті та різноманітних позабюджетних фондах і призначені для покриття витрат. Дана функція поділяється на розподільчу та контрольну.

Контрольна функція полягає в організації та коригуванні обліку кількості податків і суми кожного податку, а також оцінці ефективності кожного каналу надходження податків, здійснення не тільки контролю за надходженням грошей, а й накладення різноманітних штрафів. Головне призначення цієї функції – своєчасна та повна сплата податків.

Виконання розподільчої функції пов'язане насамперед зі збором податків і повним поповненням бюджету, який потім розподіляється. При здійсненні цієї функції держава повинна стягувати постійні (протягом всього бюджетного періоду), стабільні (гарантований високий дохід і повний об'єм) і рівномірні (розподіл по площі для забезпечення достатнього доходу) надходження.

У регулюючій функції йдеться про перерозподіл вартості ВВП між державою та платниками податків – фізичними та юридичними особами. Завдяки цій функції податки створюють такі механізми, які забезпечують баланс між особистими та загальнодержавними інтересами. Метою цієї функції є зростання фінансових результатів діяльності, сприяння примноженню коштів та забезпечення безперервності інвестиційних процесів. Виконання цієї функції виглядає наступним чином:

1. Визначення чинної податкової системи (заміна податків, постійне вдосконалення платежів, ставок, адаптація до змін сьогодення)

2. Ефективність застосування податків означає, що правила адміністрування податків мають бути такими, щоб якомога менше податків виходило з кишені платника податків на додаток до того, що надходить у державну скарбницю. Іншими словами, в системі оподаткування необхідно використовувати економічно ефективні методи управління

3. Визначення ставок податків. Справа в тому, що податкова система податкових ставок має бути гнучкою, але забезпечувати розвиток. Якщо

ставка податку на прибуток зависока – тінь. Регулюючу функцію поділяють на стримуючу та стимулюючу.

Стимулювання – це надання податкових пільг. Податкова пільга - це звільнення платника податків від обов'язку сплати податків і зборів або сплата податків і зборів у меншому розмірі. Податкові пільги надаються через:

- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку;
- знижку, яка зменшує базу оподаткування до нарахування податків і зборів;
- звільнення від сплати податку та збору.

Стримуюча – це коли держава намагається захистити власного виробника (тарифи, додаткові податки ,підвищення тарифів,).

Особливе значення в сучасних умовах розвитку економіки держави надається соціальній функції податків. Її реалізація сильно впливає на добробут громадян та справедливий розподіл ресурсів державного бюджету між усіма групами населення

З точки зору фіскальної функції податкова система повинна забезпечувати гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, з точки зору регулювання – надавати державі можливість впливати на всі сторони соціально-економічної діяльності. Податкова система повинна включати якомога ширший спектр податків з різними цілями, оскільки практично неможливо, щоб один податок повністю виконував обидві функції одночасно.

1.2. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України

Від ефективності податкової системи та заходів щодо її реформування залежить соціально-економічний розвиток країни. Підтвердженням цього є зміна пріоритетів у податковій сфері в умовах погіршення соціально-

економічної ситуації в державі. Вивчення особливостей становлення податкової системи та визначення етапів її реформування дає змогу на основі виявлених особливостей та наслідків реалізації заходів уникнути помилок минулих періодів та своєчасно вжити певні заходи.

З проголошенням незалежності України розпочався новий етап розвитку вітчизняної економіки. Це було пов'язано з переходом від директивних форм господарювання до ринкових. В результаті відбулося зміщення фокусу з оподаткування державних компаній на побудову податкової системи максимально наближеної до західних зразків. Слід зазначити, що становлення податкової системи України відбувалося в умовах відсутності досвіду адміністрування податків як інструменту регулювання соціально-економічного розвитку країни та збіглося зі становленням державності [17].

Важливо визначити етапи становлення та розвитку податкової системи за роки незалежності і проведення податкової реформи України. Думка вчених з цього приводу дещо відрізняється одна від одної.

Загалом зазначається, що розвиток економічних систем незалежної України відбувався у три етапи: [18]

- економічний спад (1992-1995 рр.);
- економічне зростання (1996-1999 рр.);
- збільшення обсягів виробництва (2000-2005 рр.)

Т. Кошук виокремлює чотири етапи розвитку податкової системи:

1) 1991-1993 рр.; 2) 1994-2000 роки; 3) 2001-2004 роки; 4) з 2005 р. [19, с. 260-268].

Бечко П.К. розглядає створення та розвиток податкової системи у три етапи: 1) 1992-1993 роки; 2) 1994-1999 роки; 3) з 2000 року [20, с. 25].

В. Опарін та В. Федосов виділяють три етапи реформування податкової системи України:

- 1) формування власної податкової системи (1991-1993 рр.);

2) адаптація структури податкової системи до умов ринкових відносин (1994-1999 рр.);

3) Удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (з 2000 р.)

А Редіна Н.І. та Дєєва Н.М, виокремлюють етапи становлення податкової системи та етапи її реформування. До етапів становлення податкової системи вони віднесли:

1) етап становлення та формування національної податкової системи нової незалежної держави (1991-1995 рр.);

2) етап реформування податкової системи, спрямований на створення сприятливого податкового середовища для товаровиробників (1995-2000 рр.);

3) етап оптимізації податкової системи (2000-2007 рр.).

До етапів реформування податкової системи належать:

1) етап реалізації невідкладних заходів щодо усунення недоліків діючої податкової системи (2007 р.);

2) фаза еволюційного розвитку (2008-2010 рр.);

3) етап поглиблення реформування податкової системи України (2011-2015 рр.)

Проте дані етапи були визначені з урахуванням перспективного планування та не відповідають сьогоднішньому стану через прийняття Податкового кодексу.

На нашу думку, варто виділити наступні основні етапи проведення податкових реформ:

- 1) Перший етап реформування (1991-1995 роки).
- 2) Другий етап реформування (1996-2003 роки).
- 3) Третій етап реформування (2004-2009 роки).
- 4) Четвертий етап реформування (з 2010 року по теперішній час).

Розглянемо кожен з цих етапів детальніше.

- 1) Перший етап реформування (1991-1995 роки).

З набуттям Україною незалежності розпочалася податкова реформа, а в 1991 році було прийнято Закон України «Про систему оподаткування» [21]. І хоча просування певних концепцій розвитку податкової політики почалося ще в 1992 році, а сам закон майже копіював законодавство радянських часів, все ж це був початок побудови власної податкової системи України як незалежної держави. У 1994 році цей закон зазнав суттєвих змін як у переліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів, так і в частині їх застосування та змін окремих елементів.

Варто відмітити, що в цей період було висунуто три концепції можливого розвитку податкової системи, які суттєво відрізнялися одна від одної, а дві з них були реалізовані на цьому етапі податкової реформи. Тобто це свідчить про відсутність загальної стратегії податкової політики та єдиного довгострокового чи принаймні середньострокового бачення розвитку податкових систем України. Це стало основною причиною частих хаотичних змін до податкового законодавства.

Як бачимо з таблиці 1.2, особливо відмінним за завданнями та цілями є перший період, оскільки основною метою цього етапу було максимальне наповнення бюджету за рахунок податкових надходжень. Крім того, незважаючи на визначення інших цілей, важливим у той час було створення нової податкової системи незалежної країни з гармонійним і систематизованим законодавством у податковій сфері. Цей період можна визначити як фазу становлення податкової системи України. У цей час відбулися зміни як у кількості податків, так і в окремих їх елементах.

Проте, як показує аналіз, не всі проблеми, що стояли перед податковою реформою були вирішені, а навпаки загострилися. В цей період податкова політика носила тільки фіскальний характер, що значно ускладнило проблеми економічного розвитку країни. Будь-які зміни протягом цього періоду можливі лише шляхом «спроб і помилок», які характеризуються безсистемним, необґрунтованим і нестійким характером.

Характерні риси I етапу податкової реформи (1991-1995 роки)

Початкова точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Закон України «Про систему оподаткування»	Створення високорозвиненої фінансової, виробничої, і науково-технічної інфраструктури економіки України та структурна перебудова народного господарства, розвитку всіх галузей та їх конкурентоспроможність на світовому ринку, рівноправне входження України в світовий економічний простір	1. Перенесення уваги з фіскальної функції на функцію регулювання економіки. 2. Заохочення через податки підприємств до використання досягнень НТП, структурної перебудови економіки. 3. Стимулювання податками ділової активності та підприємницької діяльності. 4. Забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів доходів, достатніх для фінансування державних витрат. 5. Вирішення через податки соціальних проблем.	1. Введення акцизного збору. 2. Встановлення жорсткого цільового характеру податкових пільг. 3. Перебудова системи податкових відносин у зовнішньо-економічній діяльності. 4. Поліпшення екологічної ситуації в країні через введення екологічного податку. 5. Встановлення обґрунтованих ставок податків. 6. Встановлення жорсткого контролю та посилення відповідальності за повну сплату податків всіма платниками податків - юридичними та фізичними особами.

Джерело: узагальнено автором.

На всіх інших етапах податкової реформи, цілі, завдання та пріоритети майже не змінилися, але виконання завдань було на низькому рівні. На нашу думку, це відбулося через або складну економічну ситуацію в країні, або нестабільну політичну ситуацію в країні. Лише на четвертому етапі податкової реформи вдалося досягти вирішення частин визначених завдань.

2) Другий етап реформування (1996-2003 роки).

Початковою точкою цього періоду вважаємо Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31 липня 1996 р. № 621/96 [22]. Слід зазначити, що до цього законодавчого акту була прийнята Постанова Верховної Ради України «Про основні положення

податкової політики та податкової реформи в Україні» 1995 р. [23], яка, однак, не була виконана. Іншим важливим законодавчим актом, який визначив стратегію подальшої податкової політики, стала прийнята наприкінці 1996 р. постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні».

Саме ці законодавчі акти визначили напрямок подальшої податкової реформи та стали поштовхом до суттєвих змін у Законі «Про систему оподаткування» 1997 року.

Таблиця 1.3

Характерні риси II етапу податкової реформи (1996-2003 роки)

Початкова точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року	Захист інтересів вітчизняного товаровиробника, зміцнення податкової та платіжної дисципліни, своєчасне забезпечення надходжень дохідної частини бюджету. Створення стабільної податкової системи в Україні	1. Коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічної реформи в Україні. 2. Захист інтересів вітчизняного виробника. 3. Посилення податкової дисципліни та відповідальності платників податків. 4. Створення стабільної податкової системи. 5. Зменшення податкових відрахувань до 45% ВВП.	1. Скорочення розмірів податкових ставок та інших обов'язкових платежів, одночасно розширення бази оподаткування. 2. Скасування частини податкових пільг, які неефективні для держави 3. Реалізація процесу децентралізації податків та зборів через забезпечення більш широкого і стабільного джерела для формування місцевих бюджетів 4. Надання податковому законодавству стабільного та системного характеру. 5. Скорочення витрат на адміністрування податків.

Джерело: узагальнено автором.

Отже, другий етап податкової реформи можна визначити як етап становлення податкової системи України. Тут варто зазначити, що залишилася невирішеною основна проблема, яка існувала на першому етапі,

а саме відсутність науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи України, яка б враховувала специфіку нашої держави. Крім того, знову спостерігається безсистемність змін у податковому законодавстві: постійні зміни у складі податків, їх елементах та в системі податкових пільг. Позитивним моментом цього етапу є зменшення податкового тиску на прибуток підприємств, що пов'язано із значним зниженням ставки податку на прибуток підприємств.

3) Третій етап реформування (2004-2009 роки).

Відправною точкою цього періоду ми вважаємо внесення змін до Закону України «Про податок на прибуток підприємств» [25] та набрання чинності нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» [26], який значно зменшив податкове навантаження на фізичних та юридичних осіб. І всі ці позитивні зміни були враховані при розробці стратегії податкової реформи України, прийнятої у 2007 році [27]. Варто зазначити, що на даному етапі податкової реформи було прийнято дві концептуальні програми реформування податкової системи України: перша – у 2007 р., друга – у 2009 р. Порівнюючи загальні стратегічні цілі податкової реформи та її завдання за двома концепціями, можна сказати, що вони не мають істотних відмінностей і мають єдиний підхід. І необхідність відмови від концепції реформування податкової системи України у 2007 році мала політичний, а не економічний фактор. Слід підкреслити, що ці концепції взагалі не були реалізовані через проблеми з переходом політичної влади в країні.

Третій етап – етап розвитку податкової системи України. У цей час була зроблена спроба зменшити податковий тиск на платників податків і були знижені ставки найважливіших податків: податку на прибуток підприємств з 30% до 25% та та введено замість прогресивної шкали ставок прибуткового податку з громадян єдину ставку податку з доходів фізичних осіб 15%.

Характерні риси III етапу податкової реформи (2004-2009 роки)

Початкова точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Введення в дію змін у Закон України «Про податок на прибуток підприємств» та початок дії нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».	Сучасне будівництво конкурентноспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегровані в Європейську Спільноту, забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Збільшення конкурентоспроможні вітчизняного бізнес. 2. Легалізація тіньового сектору. 3. Активація інвестиційних процесів в Україні. 4. Зручність та простота податкових норм для суб'єктів господарювання. 5. Зменшення витрат для платників щодо нарахування та сплати податків та для держави щодо адміністрування податків. 6. Встановлення партнерських стосунків між платниками податків та податковими органами та забезпечення добровільної сплати податків. 7. Адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення пільг для посилення регулюючого впливу податків. 2. Підвищення податкової ефективності шляхом збільшення бази оподаткування та вдосконалення податкового адміністрування. 3. Зменшення податкового тиску на платників податків. 4. Зближення податкового та бухгалтерського обліку. 5. Гармонізація податкового законодавства. 6. Зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю

Джерело: узагальнено автором.

4) Четвертий етап реформування (з 2010 року по теперішн. час).

У цей час було скасовано стратегію реформування податкової системи України та прийнято програму економічних реформ на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [28]. На нашу думку, прийняття цієї програми слід розглядати як початок нового етапу податкової реформи.

Четвертий етап – це етап реформування податкової системи України. На нашу думку, цей етап є найважливішим з усіх етапів часів незалежності

країни. Оскільки саме в цей період було визначено напрямок соціально-економічного розвитку України та напрями податкової реформи, в основі яких лежали послідовні зміни системного характеру.

І хоча науково обґрунтована концепція розвитку податкової системи на той час ще не була визначена, податкова реформа йшла за визначеними векторами соціально-економічного розвитку. Завдяки системності та послідовності у вирішенні поставлених завдань вдалося досягти певних позитивних змін у податковому законодавстві, а головним досягненням цього етапу стало прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України. Проте багато завдань залишаються невирішеними, і вимагають подальших досліджень.

Таблиця 1.5

Характерні риси IV етапу податкової реформи (з 2010 року)

Початкова точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» Податковий кодекс України	Забезпечення сталого економічного зростання на основі інновацій та інвестицій при збільшенні загальних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів	1. Зміцнення внутрішніх позицій бізнесу в міжнародній конкуренції за рахунок зниження податкового навантаження. 2. Збільшення ефективності системи адміністрування податків. 3. Гармонізація та коригування податкового законодавства та його адаптація до ЄС. 4. Зменшення соціальної нерівності за рахунок податків. 5. Дотримання принципу справедливості для всіх підприємств в Україні.	1. Перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (праці, капіталу) – на споживання, ресурсні та екологічні платежі. 2. Скасування неефективних податків та зборів. 3. Удосконалення роботи податкових органів. 4. Скорочення переліку податкових пільг. 5. Запровадження податку на нерухоме майно. 6. Гармонізація податков. законодавства. 7. Зниження подат навантаження на платників.

Джерело: узагальнено автором.

З 2010 року в Україні вжито заходів для підвищення ефективності податкової системи. Це було досягнуто шляхом:

- впорядкування податкового законодавства: скасовано низку неефективних податкових реформ, внесено організаційні зміни до роботи фіскальних органів;
- змін в системі оподаткування: зменшення кількості податків, їх часткова інтеграція, впровадження нових правил податкової реєстрації та звітності;
- впровадження інформаційно-комунікаційних технологій: автоматизація процесів нарахування та сплати податків, онлайн-взаємодія платників з податковими органами.

Податкова реформа 2015 року відзначилася значними змінами у системі оподаткування України. Внаслідок реформи кількість податків і зборів була майже вдвічі скорочена з 22 до 12. Це викликало укрупнення податків, призводячи до припинення існування семи податків у звичному вигляді.

Крім цього, було проведено суттєві зміни в механізмі оподаткування прибутку підприємств, поліпшено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням та введено систему електронного адміністрування ПДВ. Також були оптимізовані групи платників єдиного податку та введено акцизний податок на реалізацію через роздрібну торговельну мережу алкогольних напоїв, тютюнових виробів і палива.

З 2015 року також були внесені значні зміни у механізм розрахунку окремих податків, зокрема в порядок оподаткування доходів громадян податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Крім того, було змінено оподаткування нерухомого майна та впроваджено транспортний податок.

Розглянувши та проаналізувавши передумови запровадження нового етапу податкової реформи, можна зробити висновок, що проведені податкові реформи на всіх етапах, крім останнього, є неефективними, про що свідчить

перенесення тих самих недоліків на податкову систему з першого етапу до наступних. Проте важливою причиною провалу податкової реформи на кожному етапі на нашу думку є відсутність наукового обґрунтування її впровадження. Одним із пріоритетних завдань теперішнього періоду становлення податкової системи є гармонізація податкового законодавства із законодавством країн ЄС. Тому важливо вивчати досвід країн ЄС щодо впровадження податкових реформ та визначити ті елементи, які можуть бути використані на наступному етапі розвитку вітчизняної податкової системи та проведення податкової реформи в Україні.

1.3. Податкова політика як інструмент регулювання соціально - економічного розвитку держави

В умовах ринкової економіки істотно змінюється роль і значення державного регулювання соціально - економічних процесів.

Державне регулювання – це вплив держави на відтворювальні процеси в економіці за допомогою правових та економічних важелів, прямого інвестування з метою орієнтації суб'єктів господарювання та окремих громадян на досягнення цілей і пріоритетів державної соціально-економічної політики.

На сьогоднішній день державне втручання в економіку розглядається на різних рівнях. На макроекономічному рівні економічна політика дає змогу уникнути небажаних відхилень, які періодично змінюють циклічність економічного розвитку. Тим часом, на мікроекономічному рівні участь держави проявляється в визначенні цінової політики, регулюванні діяльності суб'єктів господарювання та створенні сприятливих умов для всіх учасників ринку. Окремо розглядається регулювання соціально-економічних відносин на міжнародному рівні, оскільки останнім часом посилився вплив глобалізаційних та інтеграційних процесів на національну економіку.

Практика державного втручання дала можливість розробляти відповідні інструменти впливу на економіку. У науковій літературі виділяють два методи державного регулювання: прямий та непрямий.

Методи прямого впливу безпосередньо впливають на функціонування суб'єктів ринку. Прямий вплив здійснюється за допомогою адміністративно-правових інструментів регулювання діяльності суб'єктів господарювання та економічних інструментів прямого впливу. Остання спрямована на регулювання темпів зростання і структури економіки, масштабів діяльності державного сектора економіки, обсягів виробничого і невиробничого споживання, тощо. У цілому можна сказати, що основними інструментами прямого державного регулювання є: макроекономічні плани та цільові комплексні програми, централізовано встановлені ціни, видатки державного бюджету, нормативно-правові акти, нормативи, ліцензії, квоти, ліміти, державні замовлення, тощо.

Методи, які регулюють поведінку суб'єктів ринку не прямо, а опосередковано, створюючи певне економічне середовище, яке змушує їх діяти в бажаному напрямку називаються методами непрямого регулювання. Непряме регулювання – це вплив на економічні інтереси. Держава мотивовано виконує свої рішення. У цьому контексті мотивація – це процес спонукання ринкових агентів діяти в напрямку державних пріоритетів.

До методів непрямого регулювання належать інструменти бюджетної, податкової, інвестиційної, грошово-кредитної, амортизаційної, інноваційної та інших сфер економічної політики, а також методи морального переконання. Непрямі методи використовуються в ринковій економіці і включають зовсім небагато важелів.

Наприклад, Дж. Стігліц виділяє бюджетно - податковий, грошово-кредитний, а також соціальний і зовнішньоекономічний блоки [29]. На сьогоднішній день найбільше значення набуває бюджетно-податкова політика, яка включає податкову та бюджетну політику, а також політику фінансування бюджетного дефіциту. Реформування ринкової економіки

значною мірою залежить від зміцнення державних фінансів, за допомогою яких держава акумулює кошти для фінансування суспільних потреб, а також створює умови для підвищення суспільного добробуту та активізації економічного зростання. Для виконання поставлених перед податковою політикою завдань та з'ясування її місця в інтеграційних процесах необхідний глибокий науковий підхід до розуміння сутності податкової політики. Зауважимо, що цей термін складається з двох категорій – «політика» та «податки». В економічних словниках, політика визначається, як мистецтво управління державою. Таке трактування свідчить про те, що суб'єктом політики є держава, а специфікою її суб'єкта є авторитарний, командний характер.

Один із найважливіших важелів втручання держави в соціально-економічні процеси є податкова політика. Варто зазначити, що питання податкової політики та її місце в державному регулюванні економічного розвитку розглядали у своїх працях такі зарубіжні вчені, як А. Сміт, Д. Рікардо, А. Лаффер, Дж. Стігліц, Ф. Кене, Дж.Р. Мак-Куллох, А. Пігу, Дж.М. Кейнс, У. Петті, А. Вагнер та ін.

У працях західних економістів немає чітких визначень категорії «податкова політика». Наприклад, С. Фішер, Р. Дорнбуш, Р. Шмаленці використовують термін «фіскальна політика» і трактують його як рішення державних структур щодо своїх доходів і витрат. У підручнику «Економіка» Кемпбелла Р. МакКоннела та Стенлі Л. Брю концепції фіскальної та фінансово-бюджетної політики узагальнено та визначено як зміни, які внесені урядом у процес державних витрат та оподаткування, спрямовані на забезпечення повної зайнятості та неінфляційного національного продукту.

Колін Д. Кемпбелл, Розмарі Дж. Кемпбелл та Едвін Дж. Долан зазначають, що існують два джерела впливу держави на процес кругообігу доходів у державі: розмір номінального національного доходу, а також ступінь впливу номінальних змін доходу на зміни реальних сум і рівня цін. Це грошово-кредитна та фіскальна політика. При цьому під фіскальною

політикою розуміється політика уряду в сфері державних витрат і оподаткування. Тому термін «фіскальна політика» не отримав широкого використання в працях західних теоретиків.

Наукові підходи щодо сутності податкової політики пропонують також вітчизняні науковці (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Поняття «податкова політика» у працях вітчизняних науковців

Автор	Визначення
Тищенко О.М. [30]	«Податкова політика – це система відносин, які будуються між державою та платниками податків, а також стратегія їх дій у різних умовах ведення господарства і різних економічних системах».
Данілов О.Д., Флісак Н.П. [31,32]	«Податкова політика – система заходів, які проводяться урядом країни щодо вирішення певних коротко- та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування».
Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. [33,]	«Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків, зокрема, з формування державних доходів за рахунок постійних і тимчасових джерел, встановлення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, механізму зарахування».
Соколовська А.М. [34]	«Сучасна податкова політика полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, пільг, об'єктів оподаткування, структури, суб'єктів, ставок тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання».
С.І. Юрій [35]	«Податкова політика – діяльність держави в сфері встановлення, правого регламентування та організації збору податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів».
Василик О.Д. [36]	«Податкова політика – це державна політика оподаткування фізичних та юридичних осіб. Її метою є формування державного бюджету за одночасного стимулювання ділової активності».

Продовження Таблиці 1.5

Крисоватий А.І. [37]	«Податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави».
Ісаншина Г.Ю. [38]	«Податкова політика – це система дій, які проводяться державою в галузі податків та оподаткування. Податкова політика знаходить своє відображення у визначенні платників і об'єктів оподаткування, розмірах податкових ставок, видах податків та податкових пільгах».

Джерело: узагальнено автором.

Отже, проаналізувавши різні підходи до визначення «податкова політика» можна зробити наступні висновки:

- податкова політика – це діяльність держави в сфері оподаткування;
- податкова політика – це сукупність економічних, правових і організаційних заходів у сфері регулювання податкових відносин;
- податкова політика повинна бути спрямована на стимулювання економічного зростання та забезпечення податкових надходжень;
- податкова політика є складовою частиною загальної фінансової політики держави на довгострокову та середньострокову;
- податкова політика реалізується в рамках податкової системи держави;
- регламентованість податкової політики – законодавча.

Виходячи з цього, пропонуємо наступне визначення сутності податкової політики. Податкова політика держави - це сукупність економічних, правових та організаційних заходів держави в галузі оподаткування щодо регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення податкових надходжень до централізованих фондів грошових

ресурсів держави та стимулювання економічного зростання за допомогою податкової система. Вона визначається ступенем впливу держави на соціальні і економічні процеси та зміни під впливом інтеграційних процесів у світових економічних відносинах. Врахування останнього чинника зумовлено тим, що важливою ланкою процесу економічної інтеграції, особливо на сучасному етапі її розвитку, є конвергенція національних податкових систем. Тому досвід європейських країн у розробці та реалізації податкової політики має велике значення для України, особливо з огляду на те, що вона прагне до повноправного членства в європейських організаціях.

Дії держави у сфері оподаткування визначаються завданнями та цілями податкової політики, які визначаються соціально-економічною структурою суспільства; соціальними групами, що знаходяться при владі; стратегічними цілями, що визначають розвиток національної економіки, а також міжнародні зобов'язання у сфері державних фінансів.

Визначаючи цілі податкової політики, варто виходити з об'єктивних функцій податків. Варто погодитися з А.М. Абдулгалімовим та Б.Х. Алієвим, які зазначають, що «в економічній літературі досі немає єдиної думки щодо кількості, характеру та реалізації податкових функцій... Різні автори називають різні поєднання податкових функцій, до яких належать економічна, перерозподільча, фіскальна, стимулююча, контрольна, соціальна, регулююча, політико-економічна та інші, деякі з них не мають науково-теоретичного обґрунтування щоб віднести їх до об'єктивних функцій податків» [39].

Не вдаючись до дискусії щодо змісту та кількості податкових функцій, зазначимо ті, які визначають завдання та цілі податкової політики (рис. 1.5).

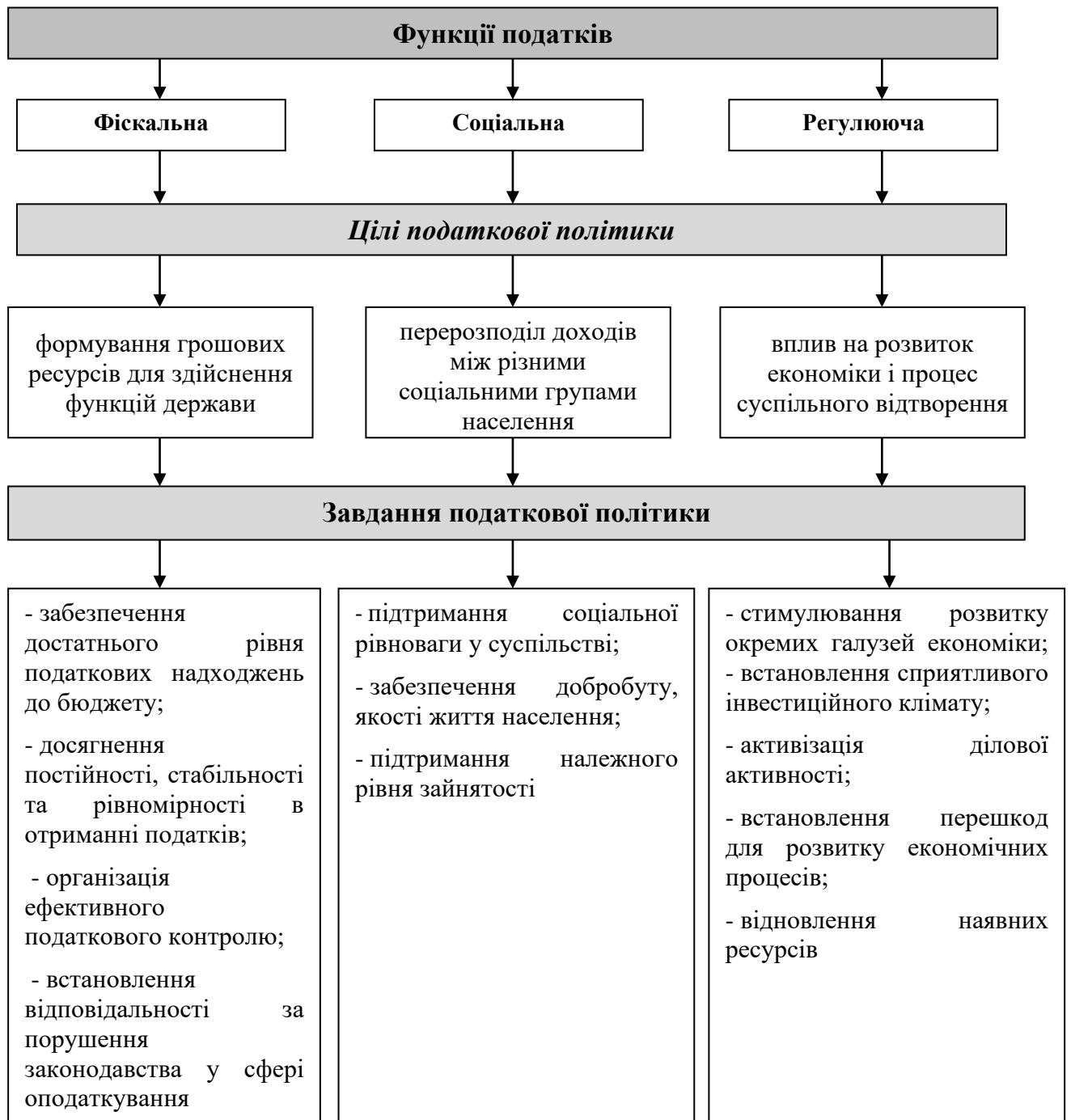


Рис. 1.5 Співвідношення цілей і завдань податкової політики

Джерело: складено автором на основі [40]

Реалізація податкової політики здійснюється з урахуванням певних принципів.

Слід зазначити, що використання податків як основного джерела покриття державних доходів і як ефективного інструменту регулювання визначило дослідження засад оподаткування ще кілька століть тому. У різні

часи принципи податкової політики визначаються різними соціальними і економічними інтересами. Вони були уточнені, доповнені, та науково обґрунтовані різними економістами.

Особливо варто відмітити праці А. Вагнера та А. Сміта. Розроблені ними принципи не втратили своєї актуальності і на сьогоднішній день. На теперішньому етапі значна увага приділяється принципам побудови податкової системи та податкової політики держави, що зумовило їх різноманітну класифікацію.

Що стосується складу принципів, то ця проблема визначається сучасними реаліями соціально-економічного становища певної країни. Отже, характерною рисою сучасного розвитку економіки України є поглиблення її участі в глобалізаційних процесах. Зміни в соціально-економічному житті українського суспільства зумовили необхідність по-новому поглянути на інтеграційні процеси в Європі, на питання входження нашої держави в європейський фінансовий простір. Одне з головних місць у цих процесах посідає політика країни у сфері оподаткування, яка має враховувати всі аспекти можливості узгодження з податковою політикою ЄС.

Водночас система принципів в Україні є застарілою, адже не враховує світові тенденції розвитку систем оподаткування та не декларує необхідність гармонізації української податкової системи, насамперед, з європейською. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне запропонувати принцип інтеграції, на якому має базуватися сучасна податкова політика України, а його сутність визначити таким чином: забезпечення адаптації та гармонізації національної податкової політики шляхом її поступової інтеграції у вимоги певного регіонального інтеграційного об'єднання.

Як зазначає А.І. Крисоватий, цілі, на досягнення яких спрямована податкова політика, впливають на вибір методів її реалізації, тобто методів практичної реалізації [41].

Усі методи податкової політики, які виробили фіскальна наука і практика, можна об'єднати в такі групи:

- а) пониження або підвищення податкового навантаження на платників;
- б) заміна одних форм і способів оподаткування іншими, запровадження нових або скасування існуючих податків;
- в) збільшення або зменшення сфери впливу тих чи інших податків, або системи оподаткування в цілому;
- г) скасування або запровадження податкових преференцій;
- д) маніпулювання пропорційними та прогресивними прийомами оподаткування і введення диференційної системи податкових ставок.

Будь-який метод реалізації податкової політики має базуватися на конкретних інструментах. До таких інструментів належать: встановлення об'єктів і суб'єктів оподаткування, податковий кредит, стимули і санкції, податкові преференції і пільги, податкові ставки, формування податкової бази тощо.

Отже, в ринкових умовах важливого значення набуває ефективна податкова політика, за допомогою якої акумулюються фінансові ресурси для задоволення суспільних потреб і регулювання економічних відносин. Податкова політика визначається певним впливом держави на соціально-економічні процеси та змінами під впливом тенденцій розвитку світового господарства. Розглянуті підходи до визначення сутності податкової політики, її цілей, завдань, принципів і методів створюють теоретичні основи використання податкової політики в процесі державного регулювання соціально-економічних відносин.

У теперішніх умовах функціонування національних економічних систем з урахуванням цих основ податкова політика стає більш адаптованою до змін економічного розвитку та гнучкою, активізації інноваційної та інвестиційної діяльності суб'єктів ринку, потреб та умов забезпечення ефективної діяльності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У даному розділі було розглянуто теоретичні аспекти функціонування податкової системи України та шляхів її реформування, зокрема такі питання: економічна сутність податкової системи, особливості становлення та етапи реформування податкової системи України, податкова політика як інструмент регулювання соціально - економічного розвитку, що дозволяє зробити відповідні висновки:

1. Розглянуто поняття «податкову система», яке необхідно розглядати як сукупність чотирьох взаємозалежних і взаємопов'язаних підсистем, які обумовлюють її цілісність. Всі складові податкової системи узгоджені між собою, сумісні, спрямовані на досягнення загальної цілі. Зміни в одній із підсистем приводять до змін у всій системі. Підсистемами податкової системи є:

- система оподаткування – сукупність встановлених у державі податків, зборів і обов'язкових платежів, механізми й способи їх розрахунку й сплати;

- суб'єкти оподаткування, або платники – це фізичні та юридичні особи, на яких покладено обов'язок сплачувати податки;

- система податкового законодавства – сукупність нормативно-правових актів, які регламентують процес оподаткування;

- система організаційного забезпечення – сукупність державних органів (органів управління оподаткуванням), які забезпечують реалізацію податкового процесу через розробку законодавчих актів, організують процес оподаткування та здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків (органи законодавчої та виконавчої влади; органи оперативного управління в податковій сфері; недержавні організації, які беруть участь в управлінні податковими відносинами).

2. Досліджено, що роль податків у соціально-економічному розвитку держави визначається через функції, які вони виконують. Такими функціями є регулююча, соціальна, та фіскальна. З точки зору фіскальної функції

податкова система повинна забезпечувати гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, з точки зору регулювання – надавати державі можливість впливати на всі сторони соціально-економічної діяльності.

3. Визначено основні етапи проведення податкових реформ і окреслено їх часові рамки:

- 5) Перший етап реформування (1991-1995 роки).
- 6) Другий етап реформування (1996-2003 роки).
- 7) Третій етап реформування (2004-2009 роки).
- 8) Четвертий етап реформування (з 2010 року по теперішній час).

4. Дано характеристику кожному з етапів та зроблено висновок, що проведені податкові реформи на всіх етапах, крім останнього, є неефективними, про що свідчить перенесення тих самих недоліків на податкову систему з першого етапу до наступних. Проте важливою причиною провалу податкової реформи на кожному етапі є відсутність наукового обґрунтування її впровадження. Одним із пріоритетних завдань теперішнього періоду становлення податкової системи є гармонізація податкового законодавства із законодавством країн ЄС.

5. Визначено, що податкова політика держави - це сукупність економічних, правових та організаційних заходів держави в галузі оподаткування щодо регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення податкових надходжень до централізованих фондів грошових ресурсів держави та стимулювання економічного зростання за допомогою податкової система. Вона визначається ступенем впливу держави на соціальні і економічні процеси та зміни під впливом інтеграційних процесів у світових економічних відносинах.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВИХ ЗМІН

2.1. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Державного бюджету України

Однією з ключових рис податкової системи є її ефективність. Податкову систему можна вважати ефективною, коли держава забезпечує достатній рівень податкових надходжень до бюджету і, як результат, - може в повному обсязі профінансувати видатки на виконання державою своїх функцій.

Несприятливий інвестиційний клімат в країні, зменшення внутрішнього ринку, скорочення кредитування економіки - це все основні фактори, що спричиняють гостру потребу у своєчасному прийнятті об'єктивного та збалансованого реального Державного бюджету. Тому, в цілях нашого дослідження, проведемо детальний аналіз динаміки та структури податкових.

Для проведення детального аналізу динаміки обсягу доходів Державного бюджету України за 2019 -2023 рр., взято за основу статистичні дані Міністерства фінансів України.

Таблиця 2.1

Динаміка зального обсягу доходів Державного бюджету України за 2019–2023 рр

Роки	Усього доходів, млн.грн	Абсолютне відхилення, млн. грн	Темп приросту,%
2019	998278,9	-	-
2020	1076016,7	77737,8	7,79
2021	1296852,9	220836,2	20,52
2022	1787395,6	490542,7	37,83
2023	2671998,0	884602,4	49,49

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Так за 2022 рік надходження до Державного бюджету склали 1787395,6 млн. грн., що на 490542,7 млн. грн, або на 37,83% більше, ніж у 2021 році. Найменший темп приросту надходжень був у 2020 році в порівнянні з 2019 роком, однак сума доходу збільшилась на 77737,8млн. грн., або на 7,79%. Найвищий показник у 2023 році в порівнянні з 2022 роком, сума надходжень зросла на 2671998 млн. грн, або 49,49%. Як видно, з рис.2.1. за останні п'ять років спостерігається постійне збільшення доходів Державного бюджету України. Хоча виконання Державного бюджету за доходами у 2022 році відбулося за рахунок отримання грантової допомоги світових лідерів.

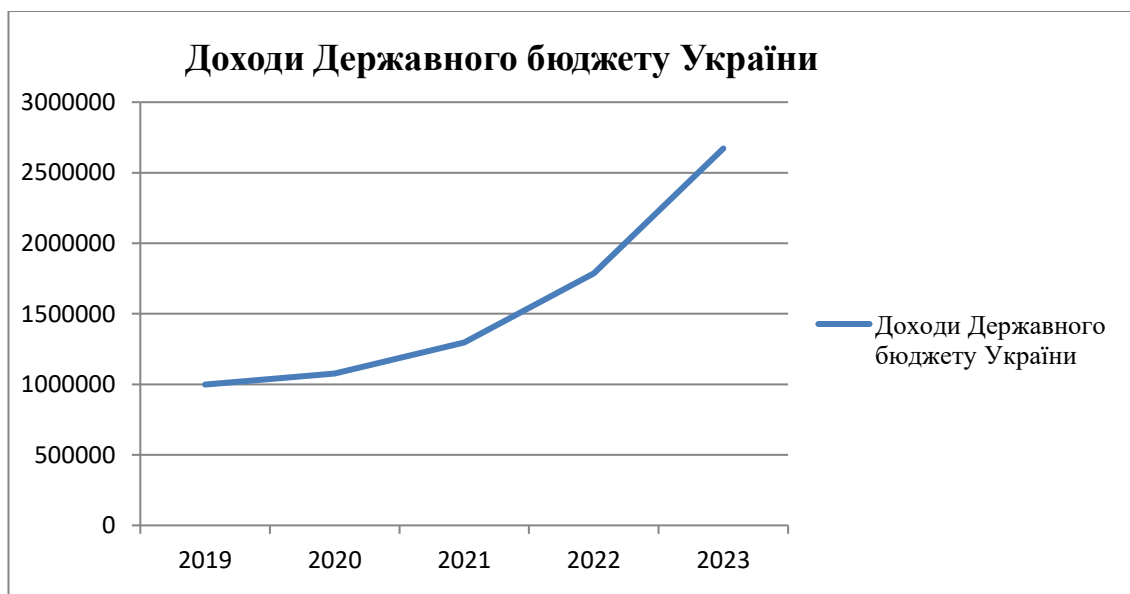


Рис. 2.1. Динаміка загального обсягу надходжень у 2019-2023 рр.

Джерело: побудовано автором на основі [42]

Враховуючи дану тенденцію, проведемо аналіз динаміка частки окремих груп податкових надходжень у доходах Державного бюджету України за період 2019-2023 рр.

Розглянемо основні складові доходів державного бюджету України за бюджетною класифікацією, до яких відносяться податкові надходження, неподаткові надходження, офіційні трансферти та доходи від операцій з капіталом (табл. 2.2).

Динаміка доходів Державного бюджету України за 2019–2023 рр.

Показники	2020 у % до 2019	2021 у % до 2020	2022 у % до 2021	2023 у % до 2022
Податкові надходження	6,42	30,08	-14,21	26,72
Неподаткові надходження	14,07	-17,65	97,50	186,32
Доходи від операцій з капіталом	-56,61	313,98	85,88	-83,58
Офіційні трансферти	22,15	18,00	-24,73	353,38

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Як видно з даних таблиці 2.2 податкові надходження до 2022 року мали тенденцію до зростання. Це відбувалося за рахунок збільшення надходжень податків з доходів фізичних осіб; податку на прибуток підприємств; внаслідок зростання середньомісячної заробітної плати; за рахунок значного росту світових цін на залізну руду. В 2022 році у зв'язку з війною податкові надходження скоротилися на 14,21% в порівнянні з 2021 роком. У той же час, за рахунок надходження грантової допомоги частина державного бюджету була виконана на прийнятному рівні. У 2023 році порівняно з 2022 роком податкові надходження зросли на 26,72%. Це зростання відбулося за рахунок відновлення деяких норм податкового законодавства (проведення документальних планових перевірок платників податків з окремих сфер діяльності; обов'язок ФОП – платників єдиного податку 1 та 2 групи сплачувати єдиний податок тощо), які діяли до війни, не збільшуючи податкове навантаження.

Неподаткові надходження у 2021 році різко зменшилися на 17,65 %, адже держава почала отримувати значно менше дивідендів, також скорочується перерахування від НБУ. Проте, зростання неподаткових надходжень у 2022 році стало позитивним чинником наповнення державного бюджету. Певну частину цих надходжень складають кошти, що надходять на благодійні офіційні рахунки на підтримку України глобальної ініціативи «United24» та зараховуються до спеціального фонду державного бюджету,

якщо одержувачами цих коштів є бюджетні установи, що утримуються за рахунок державного бюджету.

У 2023 році спостерігається значне зростання надходжень офіційних трансфертів від урядів іноземних держав, Європейського Союзу, донорських установ, міжнародних організацій. Кардинально змінили структуру доходів Державного бюджету України значні суми грантів, найбільшими надавачами яких для України в 2023 р. були Німеччина, США, та ЄС. Це допомогло компенсувати втрати податкових надходжень для утримання бюджетної та фінансової стійкості держави в цілому.

На рисунку 2.2 наведено динаміку податкових та неподаткових надходжень за останні 5 років

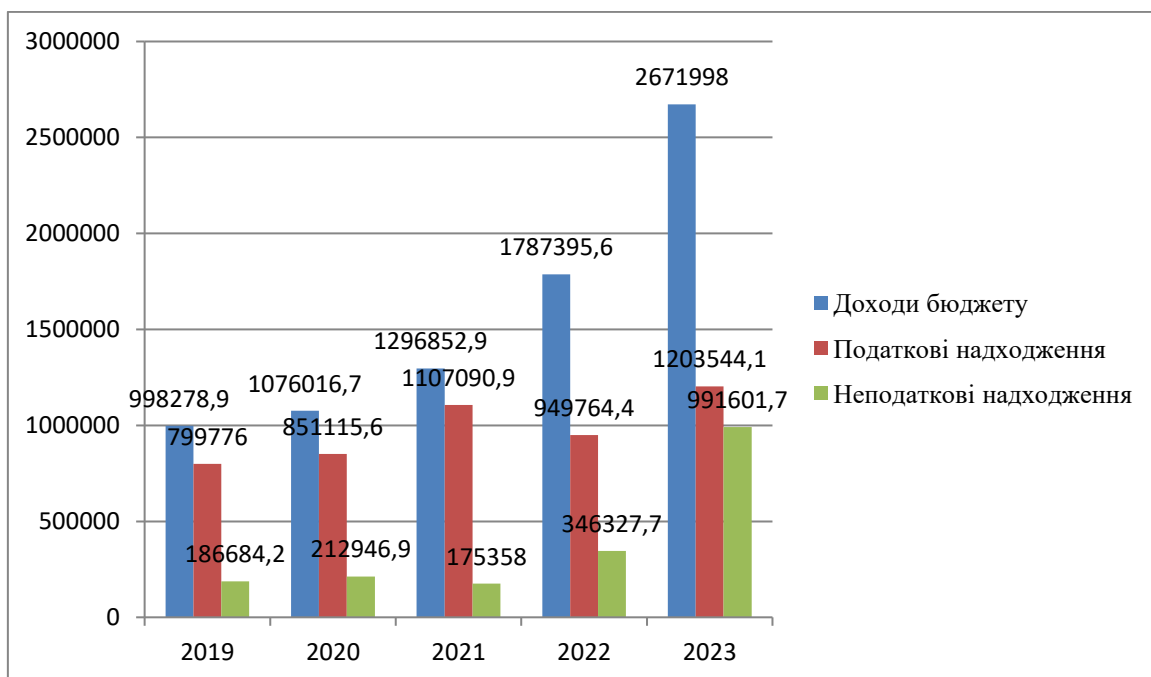


Рис. 2.2 Динаміка доходів бюджету України у розрізі податкових й неподаткових надходжень за останні 5 років, млн. грн.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Отже, можна зробити висновок, що Державний бюджет України у 2019–2021 роках формувався за рахунок податкових надходжень. Проте, оскільки за європейськими стандартами неподаткові надходження мають становити не більше 5% в структурі бюджету держави, цей показник є

недостатнім. А з 24 лютого 2022 року, структура державних доходів стала вкрай неоптимальною, і вже у 2023 році неподаткові надходження майже зрівнялися з податковими і становили 45%.

Динаміку податкових надходжень у розрізі прямих та непрямих податків до Державного бюджету України наведено в таблиці 2.3

Таблиця 2.3

Динаміка обсягу податкових надходжень до Державного бюджету у розрізі груп податків

Види	Податки	2020 у % до 2019	2021 у % до 2020	2022 у % до 2021	2023 у % до 2022
Непрямі податки	ПДВ	5,79	33,92	-12,95	24,37
	Акциз	12,11	17,47	-36,99	63,50
	Мито	1,24	25,33	-	-
Разом		7,00	29,46	-22,76	31,40
Прямі податки	ПДФО	6,66	17,29	7,90	39,43
	ПнП	1,50	26,26	-6,95	22,89
Разом		4,12	26,26	-6,95	32,13

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Як видно з таблиці 2.3 надходження всіх видів (прямих і непрямих) податків до 2022 року зростають. Так, щодо непрямих податків то найбільш суттєво зросли надходження податку на додану вартість у розмірі, що становить 33,92 %. Серед прямих податків найбільший приріст прослідковується щодо податку на прибуток підприємств, який за досліджувальний період станом на кінець 2021 року збільшився на 26,26%.

Однак, внаслідок повномасштабного вторгнення у 2022 році росії, істотно знизилася рівні податкових надходження, в тому числі непрямих податків, які є найбільшим джерелом формування дохідної частини Державного бюджету України. Суттєво знизилася надходження акцизного податку (на 36,99%) і ПДВ (на 12,95%). Здебільшого це пов'язано із збільшенням тіньового обігу підакцизних товарів, пільговим оподаткуванням ряду імпортованих товарів, скороченням обсягів імпорту та його звільненням від оподаткування на початку війни. Надходження від податку на прибуток підприємств реально скоротилися на 6,95% у зв'язку з різким зниженням

прибутків підприємств та переходу ряду з них на спрощену систему оподаткування.

У 2023 році прямі та непрямі податки продемонстрували значний ріст надходжень, в порівнянні з 2022 роком. Спостерігається поступове повернення до попередніх темпів зростання наповнення дохідної частини бюджетів. Так, збільшення надходжень за 2023/2022 роки становить:

- прямі податки - 32,13%;
- непрямі податки - 31,4%.

Також, високий приріст ПФДО у 2023р. забезпечили надходження від грошових винагород, грошового забезпечення, та інших виплат, одержаних особами рядового і начальницького складу та військовослужбовцями. Так, у 2023 році місцеві бюджети отримали таких доходів на 39,43 % більше, ніж у 2022 році.

Для побудови діаграми використано інформацію статистичних даних Міністерства фінансів України, щодо податкових надходжень до бюджету (рис. 2.3)

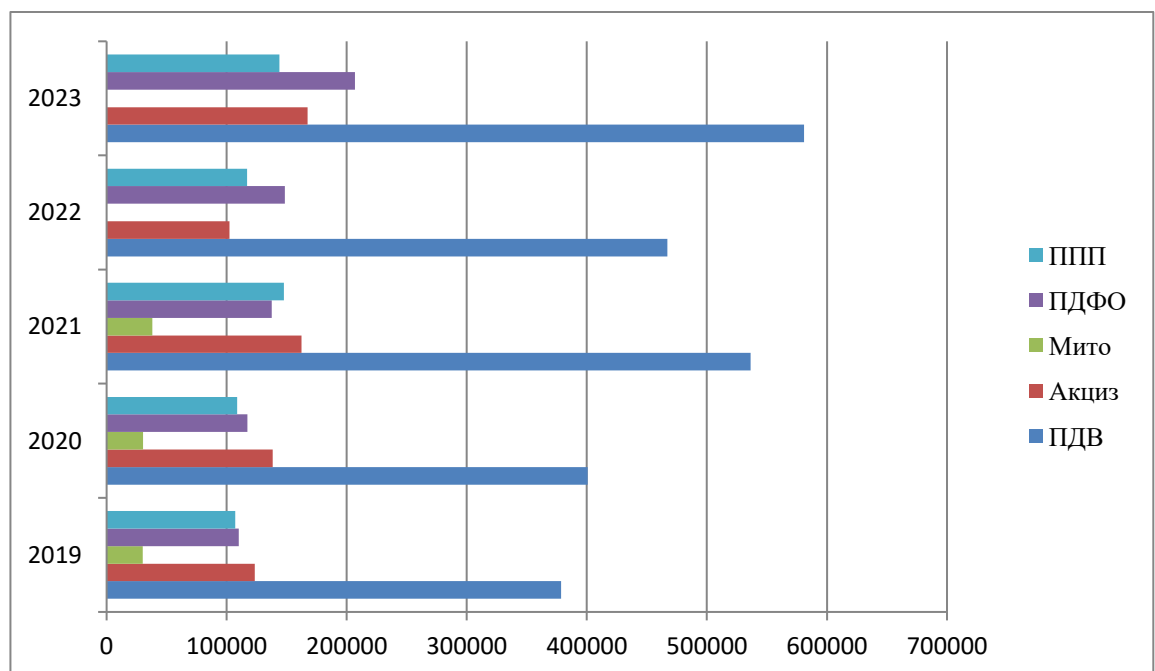


Рис. 2.3. Динаміка податкових надходжень у розрізі податків за 2019-2023 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

З даних Рис. 2.3 видно, що серед податкових надходжень основну питому вагу займають непрямі податки, а саме податок на додану вартість. Що стосується прямих податків, то надходження від ПнП переважає над надходженнями від ПДФО лише у 2021 році, проте його перевага є незначною.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що фактично доходи державного бюджету України за весь період 2019-2023 рр. формувались за рахунок чотирьох ключових податків:

- податок на додану вартість;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на прибуток підприємств;
- акцизні податки.

На обсяги податкових надходжень впливають наступні фактори:

- обсяги зовнішньоекономічної діяльності (чим вищі обсяги експортно-імпоротної діяльності, тим вищі й надходження ПДВ та акцизних податків);
- рівень ділової активності та споживчого попиту (чим вищі дані показники, тим більшими будуть й надходження до бюджету);
- розмір мінімальної та середньої заробітної плати (ПДФО);
- ділова активність та споживчий попит в реальному секторі економіки країни (податок на прибуток підприємств).

Так як, податкові надходження впливають на соціально-економічний розвиток держави та є одним із інструментів державного регулювання економіки, вважаємо за доцільне провести аналіз визначення частки окремих груп податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету (без трансфертів).

Зведений бюджет є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для прогнозування та аналізу соціального та економічного розвитку країни. Зведений бюджет України включає показники зведених бюджетів областей та міст Києва і Севастополя, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та Державного бюджету України.

У таблиці 2.4 наведено види та обсяг податкових та неподаткових руп надходжень до державного, місцевого та зведеного бюджету України у 2023 р.

Таблиця 2.4

Надходження до бюджетів різного рівня у 2023 р. (млн.грн)

Види податкових надходжень	Бюджети				
	Місцеві	%	Державні	%	Зведений
Податок на доходи фізичних осіб	289398,2	58,31	206944,8	41,69	496343,0
Податок на прибуток підприємств	15453,3	9,70	143837,1	90,30	159290,4
Податок на додану вартість	0	-	580797,3	100,00	580797,3
Цільові фонди	351,8	44,88	432,1	55,12	783,9
Доходи від операцій з капіталом	3621,9	97,31	100,3	2,69	3722,2
Місцеві податки та збори	100008,8	100,00	-		100008,8
Акцизний податок	8369,8	4,76	167346,6	95,24	175716,4
Усього	432308,6	13,93	2671998,0	86,07	3104306,6

Джерело: сформовано автором на основі [43]

На основі даних Табл.2.4, побудуємо діаграму податкових надходжень до бюджетів України у 2023 році (рис.2.4). З діаграми видно, що лівова частка показників Зведеного бюджету припадає на Державний бюджет.

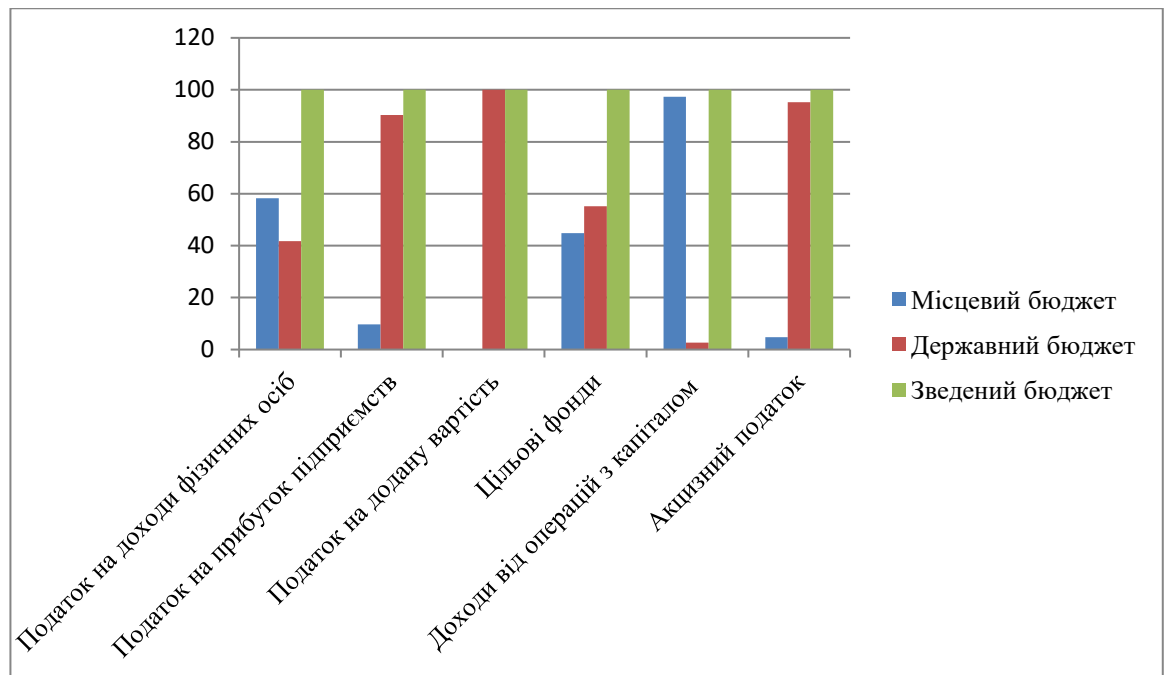


Рис. 2.4 Структурний аналіз податкових надходжень до бюджетів різних рівнів у 2023 р.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Найменший відсоток частки Державного бюджету у зведеному бюджеті займають доходи від операцій з капіталом (2,69%). Разом з цим, не зважаючи на значний приріст надходжень до місцевих бюджетів доходів від операцій з капіталом (97,31%), частка доходів місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету становить лише 13,93%, що на 2671998,0 млн. грн. менше в порівнянні з часткою доходів державного бюджету.

З даних Рис. 2.5 видно, що ключова роль у забезпеченні обсягів доходів Зведеного бюджету належить податкам, які справляються до Державного бюджету (86,07%). Податкові надходження до місцевих бюджетів становить лише 13,93% у структурі Зведеного бюджету України.

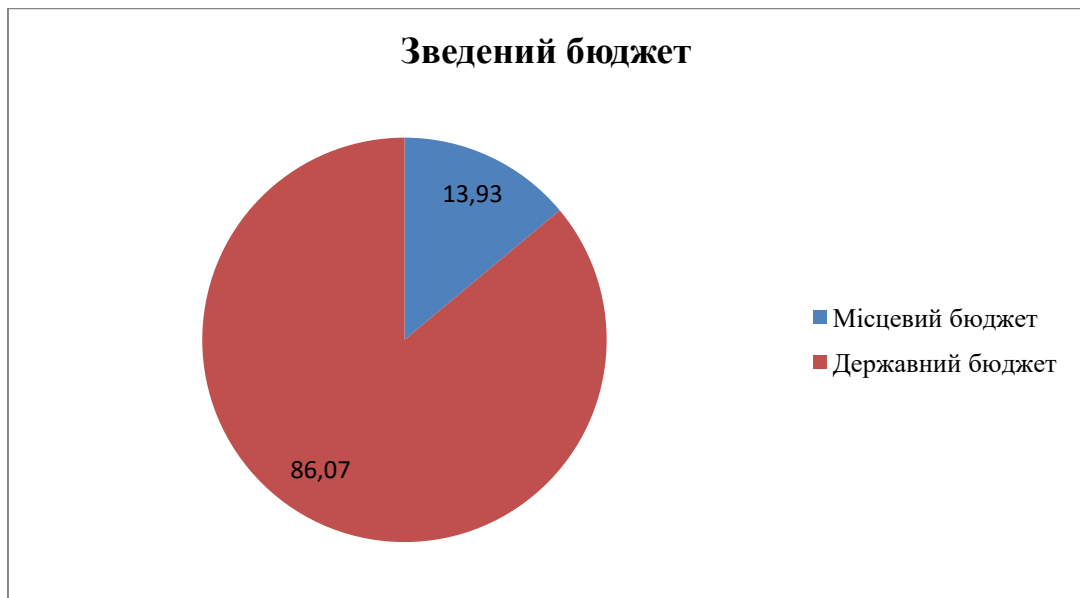


Рис. 2.5 Частка податкових надходжень у бюджетах різних рівнів у 2023 р.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Проаналізувавши податкові надходження до Державного бюджету України, можна зробити висновок, що за 2019 - 2023 роки доходи держбюджету стабільно зростають. Хоча у 2022 році у зв'язку з війною (активні бойові дії, зруйнована інфраструктура, масова зовнішня і внутрішня міграція населення, скорочення попиту на внутрішньому ринку) стан економіки значно погіршився (падіння ВВП, скорочення податкових надходжень). Проте, наповнення Державного бюджету здійснювалося на прийнятном рівні за рахунок підтримки світових лідерів. Основну питому вагу серед податкових надходжень займають непрямі податки. При цьому варто зазначити, що у наповненні бюджету України найбільшу частку серед непрямих податків становить ПДВ. До 2022 року сума податкових надходжень збільшувалася, але попри це, їх частка у бюджеті є нестабільною. Це свідчить про те, що фіскальний потенціал податків є невикористаним через недоліки в адмініструванні, ухилення від сплати, податкові пільги та податкову заборгованість. Для досягнення позитивного ефекту в реалізації заходів податкової політики увагу варто спрямувати на підтримку фіскальної та боргової стійкості з одночасним забезпеченням

достатніх ресурсів для основних пріоритетних видатків та підготовкою до відбудови.

2.2 Оцінка ефективності функціонування податкової системи України

Ефективність є важливою ознакою податкової системи і означає, що держава має достатні податкові надходження та створює максимальні умови для досягнення поставлених завдань і цілей соціально-економічного розвитку країни з мінімальними податковими затратами.

Ступінь виконання державного бюджету країни - це функція держави, за якою має здійснюватися оцінка ефективності державної податкової політики. На основі удосконалення податкової системи, починаючи з визначення принципів оподаткування та їх раціонального впровадження, має будуватися податкове законодавство. Реформування податкової системи визначається як оптимальне поєднання регулюючих механізмів та фіскальної ефективності, що відображається у принципах оподаткування, на основі яких здійснюється реформування податкового законодавства.

Враховуючи вищевикладене, оцінимо ефективність податкової системи України з урахуванням низки принципів, що характеризують її, а саме: рівня податкового тягаря, економічної ефективності, стабільності та гнучкості, соціальної справедливості.

Рівнонапруженість податкового тягаря між платниками має носити прогресивний характер, тобто розмір сплаченого податку має бути прямо пропорційним розміру отриманого доходу.

Важливе місце при оцінці економічної ефективності податкової системи має податкове навантаження.

Надмірне податкове навантаження свідчить про втрату ефективності оподаткування, що характеризується зниженням рівня добробуту громадян. Основним показником суми податкових зобов'язань суб'єктів

господарювання є показник податкового навантаження. Загальноприйнятої методики визначення рівня податкового навантаження не існує. Для розрахунку податкового навантаження (ПН) у відсотках доцільно використовувати таку формулу [44]:

$$\text{ПН} = \frac{\text{Податкові надходження}}{\text{Номінальне ВВП}} * 100\% \quad (2.1)$$

В Табл. 2.5. наведено дані щодо розрахунку рівня податкового навантаження на вітчизняну економіку за 2019 – 2023 рр.

Таблиця 2.5

**Рівень податкового навантаження на економіку України в період з
2019 по 2023 рік**

Показник	Роки				
	2019	2020	2021	2022	2023
Номінальний ВВП, млн. грн.	3974564	4194102	5459574	5191028	6537825
Податкові надходження, млн. грн.	1070321,8	1136687,2	1453804,1	1343225,0	1638085,0
Податкове навантаження на економіку, %	26,93	27,10	26,63	25,88	25,06

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Проаналізувавши дані рівня податкового навантаження в Україні за останні роки, можна зробити висновок, що починаючи з 2021 року податкове навантаження має тенденцію до зниження (у 2020 році в порівнянні з 2019 роком податковий тиск на економіку зріс з 26,93% до 27,1 %). Зниження податкового навантаження дає змогу збільшити надходження до бюджету за рахунок податків. Можна констатувати, що держава реалізує таку податкову політику, яка тримає на відносно однаковому рівні податковий тиск на економіку, одночасно збільшуючи обсяг податкових надходжень до бюджету.

Динаміку податкових надходжень і розміру номінального ВВП відображено на рис.2.6.

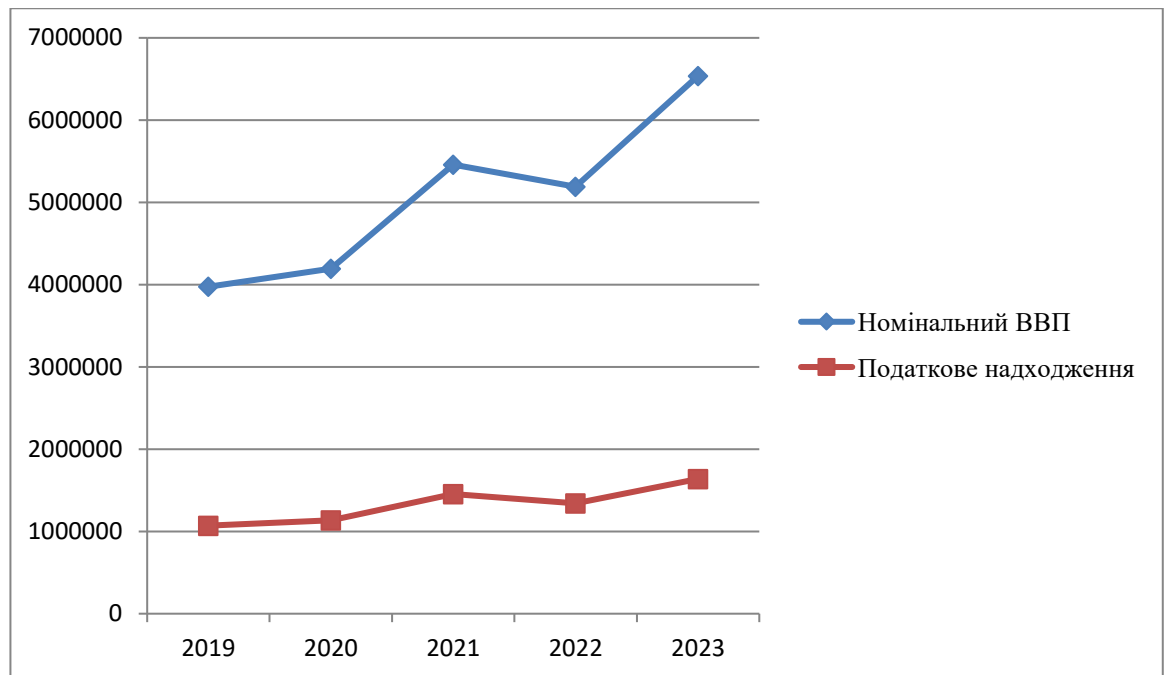


Рис. 2.6. Співвідношення рівня податкових надходжень та номінального ВВП у 2019– 2023 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

З даних Рис. 2.6 видно, що номінальне ВВП до 2022 року має висхідний тренд. Це зростання відбулося за рахунок збільшення загального рівня цін, росту обсягів виробництва товарів і послуг, зміни курсів валют та інше. Після 24 лютого 2022 року номінальний ВВП знизився (на 20% порівняно з 2021 роком). Тому, виникає потреба зміни підходів до формування Державного бюджету. Про це свідчить і динаміка основних статей видатків (рис.2.7)

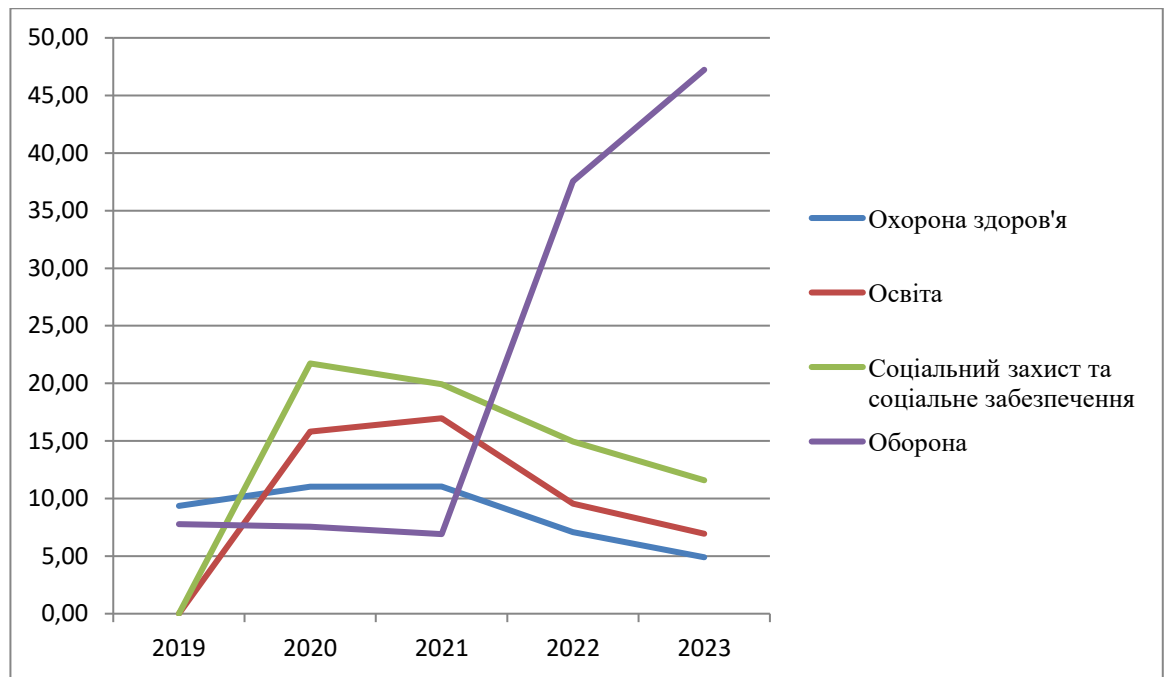


Рис. 2.7. Динаміка окремих статей витрат Зведеного бюджету України, %

Джерело: сформовано автором на основі [42]

З початку повномасштабного вторгнення видатки Держбюджету на оборону значно зросли. Так, якщо у 2019 році за цією статтею обсяги видатків становили лише 7,78% зведеного бюджету України, то у 2022 році частка видатків на оборону зросла до 37,55%, а у 2023 році зросла до 47,23%. Через недостатнє фінансування війни, держава вимушена покривати витрати на оборону за рахунок інших статей витрат (охорони здоров'я, освіти, соціальний захист та соціальне забезпечення). Тому, видатки Зведеного Держбюджету у 2022 році на охорону здоров'я та освіту порівняно з 2021 роком зменшилися на третину. Законом України «Про Державний бюджет України на 2024 рік» передбачено порівняно з 2023 роком зменшення видатків: на охорону здоров'я – на 12%, на оборону – понад 24%, натомість планується збільшення частки видатків на освіту та соціальне забезпечення.

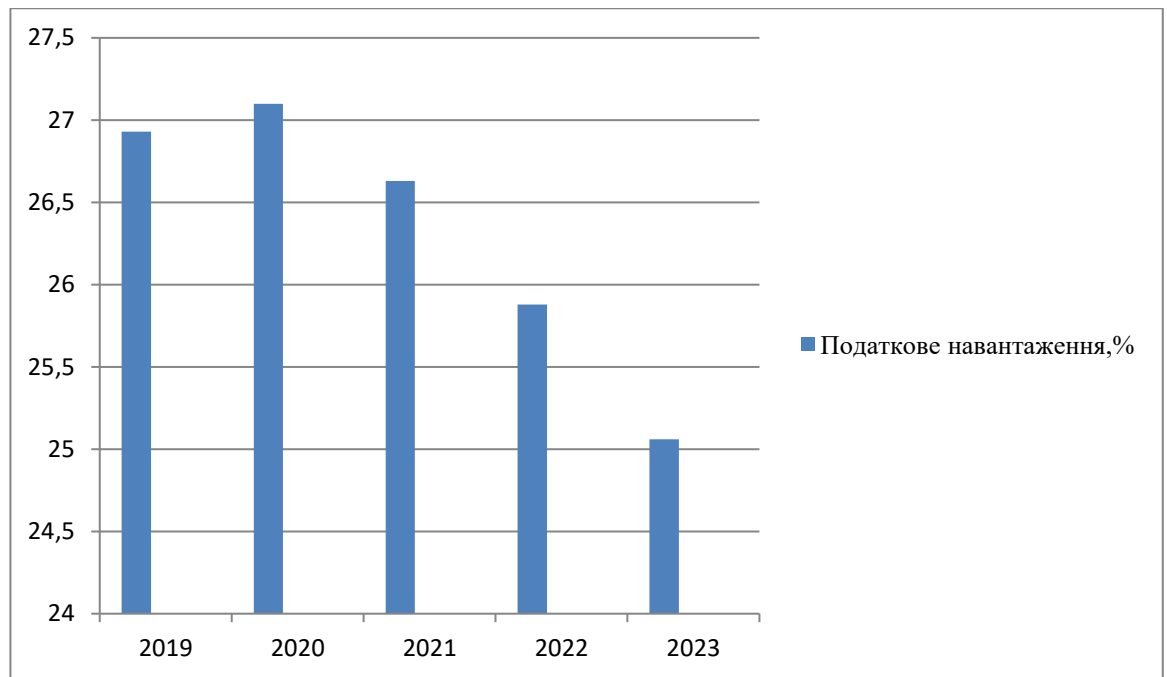


Рис. 2.8. Рівень податкового навантаження на економіку за 2019-2023 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Ефективність податкової системи визначається також показниками, що встановлюють, наскільки вибрані форми оподаткування дають змогу формувати доходи бюджету, не гальмуючи підприємницьку діяльність. Проте, неможливо оцінити ефективність функціонування податкової системи тільки за числовим значенням рівня оподаткування.

Для визначення податкового навантаження на макrorівні, використовуються наступні показники [44]

1) враховується частина ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету. Податкове навантаження на рівні держави розраховується за такою формулою:

$$\text{ПН} = \text{ФПН} / \text{ВВП} * 100 \%, \text{ де} \quad (2.2)$$

ПН – податкове навантаження;

ФПН – фактичні податкові надходження;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Але даний розрахунок занижує реальний рівень податкового тиску на платників.

2) враховується частина ВВП, що також перерозподіляється за рахунок внесків до позабюджетних фондів, а не лише через податкові надходження Зведеного бюджету. Тобто податкове навантаження на рівні держави має розраховуватися за такою формулою:

$$\text{ПН} = (\text{ФПН} + \text{ВПФ}) / \text{ВВП} * 100\%, \text{ де} \quad (2.3)$$

ВПФ - внески до позабюджетних фондів.

Такий спосіб розрахунку податкового навантаження є більш вдалим і вже відображає реальне податкове навантаження, яке несуть платники податків (табл.2.6).

Таблиця 2.6

Податкове навантаження в Україні 2019-2023 рр.

Показники	2019	2020	2021	2022	2023
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	29,1	29,8	33,3	34,7	29,7
ВВП реальний (в цінах попереднього року)	3675,73	3818,46	4363,58	3865,78	5518,06
Податкові надходження до зведеного Держбюджету, млрд. грн	1070,32	1136,69	1453,80	1343,23	1638,09
Рівень податкового навантаження на працю, %	15,0	16,1	16,6	23,1	18,7
ПДФО, млрд. грн	275,5	295,1	349,8	420,7	496,3
ЄСВ, млрд. грн	241,7	281,7	327	425,3	480
Єдиний податок, млрд. грн	35,2	38	46,2	47,2	55,8
Рівень податкового навантаження на капітал, %	4,6	4,6	5,8	5,8	4,1
ППП, млрд. грн	117,3	118,4	163,8	130,6	159,3
Рента, млрд. грн	52	57,1	89,3	94,1	66,3
Рівень податкового навантаження на споживання, %	14,7	15,1	17,1	14,8	13,7
ПДВ, млрд. грн	378,6	400,6	536,4	467	580,8
Мито, млрд. грн	30	30,4	38,1	-	-

Акциз, млрд. грн	130,7	146,6	172	105,2	175,7
Коефіцієнт податкового навантаження загальний, %	35,7	37,1	40,8	45,7	38,4
Індекс споживчих цін	104,1	105,0	110,0	126,6	105,1

Джерело: сформовано автором на основі [45,46]

Варто відмітити, що в Україні рівень податкового навантаження за 2019-2023 рр. постійно змінювався, хоча ці зміни не були значними. Як видно з таблиці 2.6, найбільший показник податкового навантаження припадає на 2022 рік і становив 45,7%, а найменший у 2019– 35,7%. Динаміку податкового навантаження зображено на рис. 2.9

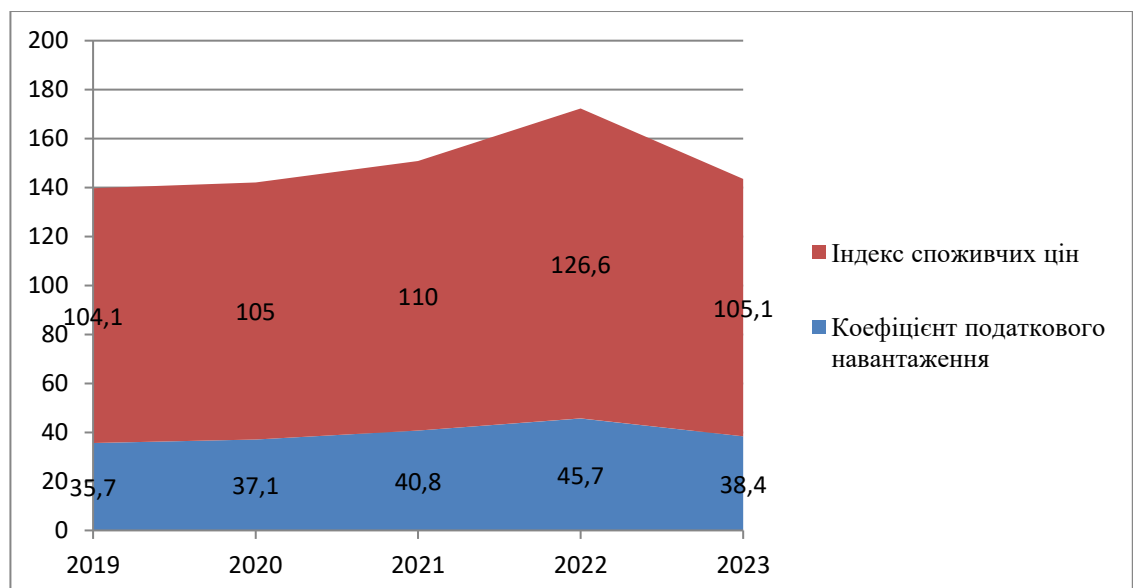


Рис. 2.9 – Динаміка податкового навантаження в Україні за 2019-2023 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Дані рисунка 2.9 та таблиці 2.6 свідчать про коливання рівня податкового навантаження в межах від 35,7% до 45,7 % від ВВП. Це свідчить про незначні темпи зростання ВВП. Високий рівень податкового навантаження на споживання та працю призводить до тінізації ринку праці, гальмування зростання добробуту населення та постійного прагнення

роботодавця заощадити на персоналі. У свою чергу зниження оподаткування доходів громадян має ряд позитивних ефектів. Якщо поглянути на те, як змінювалися загальний рівень податкового навантаження та зростання ВВП в Україні, то їх зв'язок буде очевидним, а піки зростання, як не дивно, припадають на роки найменшого податкового навантаження. А падіння, навпаки, є піком податкового навантаження.

Щодо принципу економічної ефективності, то даний принцип можна розглядати з двох позицій, а саме з - фіскальної та регулюючої. Фіскальна ефективність податкової політики оцінюється за багатьма кількісними показниками. Наприклад:

1. Рівень концентрації податкових надходжень в доходах Зведеного бюджету розраховується як відношення суми податкових надходжень (ПН) до суми доходів Зведеного бюджету, помножене на 100 відсотків.

$$R_{\text{кпн}} = \frac{\Sigma \text{ПН}}{\Sigma \text{Доходів Зведеного бюджету}} * 100\% = 52,8 \%$$

Чим більше значення показника, тим більш ефективно виконується завдання податкової політики щодо забезпечення дохідної частини бюджету країни.

2. Коефіцієнт покриття податковими надходженнями витрат Зведеного бюджету розраховується як відношення суми податкових надходжень до суми витрат Зведеного бюджету

$$K_{\text{пок}} = \frac{\Sigma \text{ПН}}{\Sigma \text{Витрат Зведеного бюджету}} * 100\% = 36,9 \%$$

Чим більшим є даний показник, тим більш ефективно при реалізації податкової політики зростає фіскальна ефективність податкової політики та дотримується принцип фіскальної достатності .

Показники фіскальної ефективності податкової системи за останні п'ять років наведено в табл.2.7

**Показники фіскальної ефективності податкової системи за 2019 -
2023 рр.**

Показники	Роки				
	2019	2020	2021	2022	2023
Рівень концентрації податкових надходжень	83,0	82,6	87,5	61,2	52,8
Коефіцієнт покриття податковими надходженнями	78,1	71,3	78,8	44,1	36,9

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Динаміка коефіцієнта покриття податковими надходженнями та рівень концентрації податкових надходжень в доходах бюджету за 2019 -2023 рр. наведена на рис. 2.10

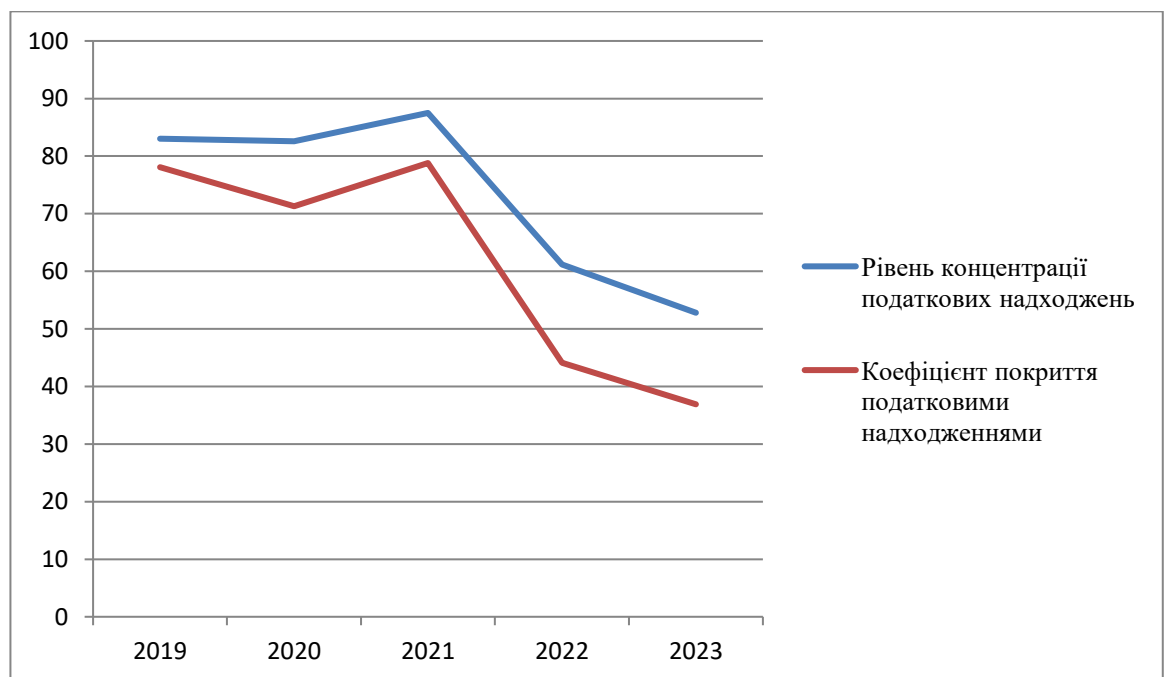


Рис. 2.10. Динаміка фіскальної ефективності податкової системи 2019-2023 рр.

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Як видно з рисунка 2.10 показники фіскальної ефективності податкової системи у 2022 році різко знизилися, що констатує факт менш ефективного виконання завдань податкової системи щодо забезпечення дохідної частини бюджету країни.

Також до показників ефективності податкової політики за регулюючим напрямком слід віднести:

- питому вагу продукції, реалізованої суб'єктами господарювання, які користуються податковими пільгами, у ВВП та частки надходжень у загальних податкових надходженнях;

- співвідношення темпів зростання надходжень від суб'єктів малого підприємництва, які користуються податковими пільгами, та темпів зростання витрат на фінансування програм розвитку малого підприємництва.

Вибрані показники оцінки ефективності податкової політики не є вичерпними. Проте їх використання дасть можливість виявити основні недоліки реалізації податкової політики.

Отже, можна стверджувати, що при оцінці ефективності податкової системи України до воєнного періоду переважала фіскальна складова політики, внаслідок чого стимулююча та регулююча функції були менш пріоритетними. Події 2022 року призвели до змін, які були впроваджені для захисту внутрішнього ринку, національного бізнес-сектору, та підтримки економіки України в цілому.

З початком повномасштабної війни уряд України здійснив кроки, спрямовані на підтримку вітчизняного бізнесу, усунення бар'єрів, спрощення умов ведення бізнесу та оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів. Більшість заходів були спрямовані на підтримку підприємницького сектору та створення оптимальних умов для його функціонування. Основним аспектом забезпечення стійкості податкової політики є збереження ефективності системи, що протистоїть негативному впливу, який може серйозно підірвати економічні процеси.

Стабільність податкової системи забезпечується незмінною законодавчою базою та чіткими механізмами справляння податків. Цей принцип є досить актуальним для України. Часті податкові реформи та зміни законодавства негативно впливають на економічне життя в державі, хоча це може бути зумовлено досить об'єктивними факторами. Успішна адаптація до

постійного оновлення системи оподаткування відповідає її головному завданню – забезпеченню надходжень до бюджету країни. Саме тому, податкова система має постійно адаптуватися до змін в економічній сфері, які держава здійснює в певний період свого розвитку та бути гнучкою.

Отже, враховуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що в Україні рівень податкового навантаження є достатньо високим. Це призводить до ухилення від сплати податків та зборів, погіршення інвестиційного клімату, значної тінізації економіки та стримування розвитку національної економіки. Для вирішення даної проблеми, рівень податкового навантаження повинен знизитись. Оптимізація податкового навантаження сприятиме заощадженню домогосподарств, зростанню реальних доходів населення та його платоспроможного попиту, що призведе до економічного зростання в державі. На сьогоднішній день, Україна стикається із складним завданням, а саме – поєднати дві протилежні цілі, такі як: гарантування достойного рівня соціального забезпечення та зменшення податкового навантаження. Збільшення надходжень в доходну частину бюджету залежить від формування такої податкової системи, яка б сприяла розвитку виробництва. Тобто, головна увага повинна приділятися відродженню та розширенню виробництва на основі використання новітніх технологій.

2.3.Податкові новації воєнного часу та їх вплив на економіку країни

Україна у 2022 році зіштовхнулася з дуже складними подіями: 24 лютого відбулося повномасштабне вторгненням росії в нашу країну. Ці події кардинально вплинули на всі сфери життя України. На частині території нашої держави ведуться активні бойові дії, деяка частина території опинилась під тимчасовою окупацією, що негативно впливає на вітчизняний бізнес. Багато підприємств опинилися в районах де відбувалися, або і досі йдуть бойові дії. З огляду на це, вони змушені були припинити роботу, або

евакуюватися в більш безпечні регіони нашої країни. Проте навіть ті підприємства, які відносно далеко від обстрілів, потерпають через нестачу сировини та проблеми з логістикою. Внаслідок війни в Україні до 85% підприємств припинили функціонування або перейшли в режим часткової роботи, з них 1% припинили роботу і не планують відновлювати, а 35% призупинили роботу, чекаючи кращих часів [47]. Крім того, лівова частка українців були вимушені виїхати за кордон, або до більш безпечних регіонів України, що зменшило як кількість платників податків, так і знизило обсяг продажу товарів та послуг.

Звичайно, все це призвело до зменшення податкових надходжень до бюджету. Тому урядом України було вжито певні заходи, щодо стабілізації економічної ситуації в країні.

З першого дня військового вторгнення відповідні органи державної влади запровадили низку податкових змін, які торкнулися малого бізнесу. Однією з них є зниження податкових ставок для деяких видів діяльності, зокрема для медичних та транспортних послуг, виробництва та реалізації продуктів харчування тощо. Це дало змогу зменшити фінансове навантаження на малі підприємства та підвищити їх конкурентоспроможність на ринку. З іншого боку, запроваджено додаткові податки на окремі види діяльності, зокрема на використання природних ресурсів та рекламу. Однак, ситуація з надходженнями до місцевих та державного бюджетів залишатиметься непередбачуваною, поки триватиме війна, оскільки корпоративні активи зазнають нападів/знищення .

Одними з ключових перешкод для розвитку бізнесу в Україні ще до війни були високі податкові ставки, непередбачуваність політики збору податків та недосконалість податкової системи. В умовах військового стану, коли більшість підприємств суттєво скоротили масштаби своєї діяльності та мали проблеми з оборотними коштами, держава намагалася стимулювати підприємницьку активність, у тому числі за рахунок податків [48].

15 березня 2022 року прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період військового стану» [49] з метою підтримки правоохоронних підрозділів і військових у відбитті збройного нападу росії, відповідно до яких встановлено ряд особливостей адміністрування податків і зборів, зокрема щодо платників спрощеної системи оподаткування.

На початку військового стану було скасовано податок на додану вартість і митні збори на всі імпорتنі товари, а також скасовано акцизний збір і знижено ставку ПДВ на пальне (скраплений газ, бензин, дизельне паливо тощо) з 20 % до 7 %. З 1 березня 2022 року суб'єкти господарювання за власним бажанням мали право не сплачувати єдиний внесок за працівників, які були мобілізовані на військову службу до Збройних Сил України. Крім того, дозволено:

- фізичним особам-підприємцям I та II груп не сплачувати єдиний податок;
- малим підприємцям не сплачувати ЄСВ;
- великим підприємствам сплачувати єдиний податок у вигляді 2% від обороту.

Тобто було спрощено систему оподаткування шляхом заміни ПДВ (20%) та податку на прибуток (18%) на єдиний податок за ставкою 2% від обороту. За даними ДПС, до листопада 2022 року близько 51 тис. компаній, переважна більшість з яких є ФОП, перейшли на податок з обороту 2%. Проте не всі суб'єкти малого підприємництва скористалися можливістю переходу на ставку єдиного податку 2%, оскільки в цьому випадку вони втрачали б податковий кредит з податку на додану вартість [50]. Знижена ставка єдиного податку є тимчасовою.

З метою стимулювання та полегшення діяльності суб'єктів господарювання з 07.03.2022 на весь період дії військового стану у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій / програмних реєстраторів розрахункових операцій (РРО/ПРРО) за порушення вимог Закону України

«Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» було скасовано будь-які санкції.

Основними заходами щодо підтримки бізнесу були:

- введення мораторію на проведення документальних перевірок;
- скасування відповідальності за неправильне нарахування, обчислення або сплату єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;
- скасування штрафів за порушення порядку використання касових апаратів;
- скасування штрафів за порушення податкового законодавства.

В умовах сьогодення актуальною стає потреба у нових механізмах відновлення економіки та усунення кризових явищ в Україні. Один із таких механізмів можна є застосування покращення податкового адміністрування.



Рис. 2.11. Напрями вдосконалення податкового адміністрування в Україні

Джерело: сформовано автором на основі [51]

Ефективність податкової системи безпосередньо залежить від злагодженого механізму стягнення податків та стабільності законодавчої бази.

23 лютого 2024 року Верховною Радою України прийнято Закон України № 3603–ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення онлайн комунікації з платниками податків та уточнення окремих положень законодавства». Закон вступив в силу 16 березня 2024 року, крім деяких положень, які набирають чинності з 1 квітня, 16 червня, 1 липня, 1 серпня 2024 року, зокрема:

з 16 березня 2024 року набирають чинності такі зміни до Податкового кодексу України (далі – Кодекс):

- врегулювання питання щодо встановлення податкових пільг з плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на територіях, щодо яких прийнято рішення про обов'язкову евакуацію населення (прийняття рішення міських, селищних, сільських рад, військових та військово-цивільних адміністрацій є обов'язковим);

- розширення можливостей податкових органів щодо продажу через біржі майна, що перебуває у податковій заставі;

- скасування відповідальності за помилкову сплату платником податків грошового зобов'язання на інший бюджетний рахунок (за умови своєчасної сплати грошового зобов'язання до бюджету);

- непоширення положень Кодексу щодо збільшення фінансового результату до оподаткування у разі безоплатної передачі на користь бюджетних установ робіт, послуг, товарів на суму, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року у випадках передачі суб'єктами господарювання державного сектору економіки нематеріальних активів органам виконавчої влади, до сфери управління яких належать такі суб'єкти; доповнення переліку отримувачів благодійної допомоги, що виплачується (надається) благодійниками, яка не включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу, такою категорією як

військовослужбовці (резервісти), які не мають статусу учасника бойових дій, та члени сім'ї таких військовослужбовців (резервістів), які загинули, внаслідок чи каліцтва, поранення чи контузії;

- під час подання заяви про державну реєстрацію змін до відомостей про юридичну особу давати надання права платнику податку заявити про бажання зареєструватися платником ПДВ, єдиного податку або бути включеним до Реєстру неприбуткових організацій та установ ;

- вирішення питання щодо затвердження норм втрат тютюнової сировини та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, тютюну та промислових заміників тютюну;

- скасування для платників мінімального податкового зобов'язання обмеження строку подання заяви про звірку даних, який наразі становить тридцять днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

- з 1 квітня 2024 року:

доповнення переліку доходів, що не включаються до загального оподаткованого доходу платника податку, вартістю незареєстрованих лікарських засобів, безоплатно наданих (переданих) на користь пацієнтів, які беруть участь у клінічних випробуваннях, програмах розширеного доступу пацієнтів до незареєстрованих лікарських засобів та/або програм доступу суб'єктів дослідження (пацієнтів) до досліджуваного препарату після завершення клінічного випробування;

- з 16 червня 2024 року:

надання платникам податків можливості взаємодії з контролюючим органом у режимі відео конференції, зокрема під час скарг, розгляду матеріалів та перевірок (порядок такої взаємодії регулюватиметься відповідними нормативно-правовими актами);

- з 1 липня 2024 року:

скорочення строків проведення перевірок щодо визначення суми податку на додану вартість, що підлягає бюджетному відшкодуванню;

- з 1 серпня 2024 року:

врегулювання порядку взаємодії податкових органів з Центральним депозитарієм цінних паперів та депозитарними установами.

Порівняльний аналіз надходження державного бюджету України за перші квартали 2022-2024 рр. наведено в табл.2.8. Даний аналіз, дасть змогу побачити, як вплинули новації на перший квартал 2024 року в порівнянні з першими кварталами 2022 та 2023 рр.

Таблиця 2.8

Динаміка доходів державного бюджету за перший квартал 2022-2024 рр.

Доходи державного бюджету України в 2022 р. за перший квартал (млн. грн.)		Доходи державного бюджету України в 2023 р. за перший квартал (млн. грн.)		Доходи державного бюджету України в 2024 р. за перший квартал (млн. грн.)		Відхилення 2024 року до:	
						2022	2023
на 01.02. 2022	89303,0	на 01.02. 2023	121449,5	на 01.02. 2024	154849,8	65546,8	33400,3
на 01.03. 2022	208359,3	на 01.03. 2023	284178,9	на 01.03. 2024	398247,6	189888,30	114068,7
на 01.04. 2022	328956,7	на 01.04. 2023	525888,4	на 01.04. 2024	642107,1	313150,4	116 218,7

Джерело: сформовано автором на основі [42]

Як видно з таблиці 2.8 загальні показники доходів державного бюджету з урахуванням внесених змін до Податкового кодексу України, за перший квартал 2024 р становлять 642107,1 млн.грн, що на 116 218,7 млн.грн. більше відповідного періоду 2023 року та на 313150,4 млн.грн. більше ніж у першому кварталі 2022 року.

27 грудня Уряд затвердив Стратегію національних доходів на 2024-2030 роки, виконавши один із структурних маяків програми співпраці з Міжнародним валютним фондом. Схвалення Національної стратегії Міністерством доходів до 2030 року відіграє великий вплив на подальші зміни. Однією з передумов Національної стратегії є ефективність та вдосконалення адміністрування обов'язкових платежів податкової та митної

системи в Україні, а також вимога Міжнародного валютного фонду в рамках співпраці з Україною за чотирирічною програмою.

Отже, проаналізувавши податкову політику в умовах війни, можна зробити висновок, що однією з головних трансформацій стала зміна пріоритетів функцій політики. Перед запровадженням військового стану переважала фіскальна складова політики, внаслідок чого стимулююча та регуляторна функції були менш пріоритетними. Події 2022 року зумовили зміни, що були впроваджені з метою захисту внутрішнього ринку, національного підприємницького сектору та підтримки загальної економіки.

Після 24 лютого 2022 року урядом України було реалізовано кроки, спрямовані на спрощення умов господарювання, підтримку вітчизняного бізнесу, оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів та усунення бар'єрів. Збереження ефективності системи є основним аспектом забезпечення стійкості податкової політики, що протистоїть негативному впливу. Розробка оптимальної тактики та стратегії, для реалізації податкової політики, яка б забезпечувала формування стабільної системи та ефективність її інструментів, є головною метою функціонування податкової системи.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У даному розділі було здійснено аналіз сучасного стану податкової системи України в контексті податкових змін, зокрема розглядалися такі питання: аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Державного бюджету України, оцінка ефективності функціонування податкової системи України, податкові новації воєнного часу та їх вплив на економіку країни, що дозволяє зробити відповідні висновки:

1. Проведений аналіз динаміки зального обсягу доходів Державного бюджету України за 2019–2023 рр. свідчить про висхідний тренд. Разом з тим, найменший темп приросту надходжень був у 2020 році в порівнянні з 2019 роком, однак сума доходу збільшилась на 77737,8млн. грн., або на

7,79%. Найвищий показник - у 2023 році в порівнянні з 2022 роком, сума надходжень зросла на 2671998 млн. грн, або 49,49%. Виконання Державного бюджету за доходами у 2022 році відбулося за рахунок отримання грантової допомоги світових лідерів.

2. Результати аналізу основних складових доходів державного бюджету України за бюджетною класифікацією, до яких відносяться податкові надходження, неподаткові надходження, офіційні трансферти та доходи від операцій з капіталом, свідчить про те, що податкові надходження до 2022 року мали тенденцію до зростання. В 2022 році, у зв'язку з війною, податкові надходження скоротилися на 14,21% в порівнянні з 2021 роком. У 2023 році порівняно з 2022 роком податкові надходження зросли на 26,72%. Це зростання відбулося за рахунок відновлення деяких норм податкового законодавства (проведення документальних планових перевірок платників податків з окремих сфер діяльності; обов'язок ФОП – платників єдиного податку 1 та 2 групи сплачувати єдиний податок тощо), які діяли до війни, не збільшуючи податкове навантаження.

3. Серед податкових надходжень основну питому вагу у доходах Державного бюджету займають непрямі податки, а саме податок на додану вартість. У 2022 році через повномасштабне вторгнення суттєво знизилися надходження акцизного податку (на 36,99%) і ПДВ (на 12,95%). Здебільшого це пов'язано із збільшенням тіньового обігу підакцизних товарів, пільговим оподаткуванням ряду імпортованих товарів, скороченням обсягів імпорту та його звільненням від оподаткування на початку війни. Надходження від податку на прибуток підприємств реально скоротилися на 6,95% у зв'язку з різким зниженням прибутків підприємств та переходу ряду з них на спрощену систему оподаткування.

4. Основними факторами, що впливають на обсяги податкових надходжень є:

- обсяги зовнішньоекономічної діяльності;
- рівень ділової активності та споживчого попиту;

- розмір мінімальної та середньої заробітної плати;
- ділова активність та споживчий попит в реальному секторі економіки країни..

5. Визначено, що ефективність є важливою ознакою податкової системи і означає, що держава має достатні податкові надходження та створює максимальні умови для досягнення поставлених завдань і цілей соціально-економічного розвитку країни з мінімальними податковими затратами. Важливе місце при оцінці економічної ефективності податкової системи має податкове навантаження. Надмірне податкове навантаження свідчить про втрату ефективності оподаткування, що характеризується зниженням рівня добробуту громадян.

6. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні за останні роки, свідчить, що починаючи з 2021 року податкове навантаження має тенденцію до зниження (у 2020 році в порівнянні з 2019 роком податковий тиск на економіку зріс з 26,93% до 27,1 %). Зниження податкового навантаження дає змогу збільшити надходження до бюджету за рахунок податків.

7. При оцінці ефективності податкової системи України до воєнного періоду переважала фіскальна складова політики, внаслідок чого стимулююча та регулююча функції були менш пріоритетними. Події 2022 року призвели до змін, які були впроваджені для захисту внутрішнього ринку, національного бізнес-сектору, та підтримки економіки України в цілому.

8. З початком повномасштабної війни уряд України здійснив кроки, спрямовані на підтримку вітчизняного бізнесу, усунення бар'єрів, спрощення умов ведення бізнесу та оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів. Більшість заходів були спрямовані на підтримку підприємницького сектору та створення оптимальних умов для його функціонування. Основним аспектом забезпечення стійкості податкової політики є збереження ефективності системи, що протистоїть негативному впливу, який може серйозно підірвати економічні процеси.

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВА РЕФОРМА ЯК ЗАСІБ ТРАНСФОРМАЦІЇ ПАРАДИГМИ ПОДАТКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВИ

3.1. Зарубіжний досвід проведення податкових реформ та можливості його імплементації у вітчизняну практику

Склад і структура податкової системи, яка сформувалася за роки незалежності України, подібна до податкових систем інших країн світу.

У кожній окремій країні з розвинутою економікою формування і становлення систем оподаткування відбувалося під впливом характерних саме для неї, для менталітету її населення, специфічних економіко-географічних, релігійних і політичних рис та конкретно-історичних умов. Тому податкові системи різних країн світу, навіть у межах міжурядових об'єднань, таких як Європейський Союз, відрізняються принципами та структурою оподаткування.

В провідних країн Заходу податкові системи наразі досягли піку свого розвитку. У минулому податки та податкові платежі були численнішими і вищими, але ніколи в історії вони не становили такої всеосяжної та потужної структури, як зараз. Разом з тим, у багатьох державах зі стабільною податковою системою відбуваються податкові реформи. Такі розвинуті країни як Німеччина, США, Франція та інші постійно модернізують свої відносини з платниками податків. Крім традиційного принципу «батоба», почав широко застосовуватися принцип «пряника».

Для вивчення питання, щодо можливості адаптації вітчизняної податкової системи до зарубіжного досвіду проведення податкових реформ, розглянемо структуру оподаткування та кількість податків у різних країнах світу.

В сучасній Франції податкова система в основному орієнтована на непряме оподаткування. Важливим джерелом доходів бюджету залишається непрямий податок, а саме податок на додану вартість (базова ставка – 20,6%),

надходження від якого складають понад 50% усіх податкових надходжень, тому головний «податковий тягар» припадає на споживання. У Франції основним прямим податком є прибутковий податок з фізичних осіб (ставки 10,5 - 54%). Загальна ставка податку на прибуток підприємств у даній країні становить 36,66% [52].

Податкова система Німеччини зорієнтована на ті ж основні принципи, які застосовуються в інших європейських країнах, а саме: раціональний розподіл податкового тягара між споживанням і виробництвом, захист вітчизняного підприємця, соціальна справедливість.

Німеччина є типовою країною з трирівневою податковою системою. Податкові надходження розподіляються між трьома суб'єктами: місцевою владою (громадами), урядами земель і федеральною владою [53].

При вивченні міжнародного досвіду податкового адміністрування та оцінці можливості його застосування у вітчизняній практиці значний інтерес становлять системи податкового адміністрування Канади та США. Цей інтерес можна пояснити тим, що Канада та США є федеративними країнами, де місцева влада має високий рівень самостійності в управлінні місцевими справами.

Прибутковий податок у США платять лише заможні люди. Також, велика увага приділяється наданню пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб [54].

До прикладу, у Великій Британії працює дворівнева система оподаткування, яка складається з місцевих і загальнодержавних податків. Загалом податки складають приблизно 90% доходу англійського державного бюджету. Важливі джерела доходів держави становлять: податки на дохід (до них включають податок на доходи фізичних осіб), які є диференційовані залежно від розміру доходів громадян зі ставками – 20%, 25% і для найбагатших – 40% доходу; податок на капітал, який враховує податок зі спадщини (до 40%); податок на приріст капіталу, корпоративний податок (стандартна ставка – 33%) і податок на нафтовий дохід; консульський збір та

імпортні мита; непрямі податки – ПДВ (17,5%), акцизи і митні платежі; платежі за державним страхуванням.

Основними принципами сучасної податкової політики уряду Великої Британії є сприяння зайнятості та стимулювання до праці; сприяння накопиченню та довгостроковим інвестиціям, а також принцип справедливості [55].

На нашу думку, податкова система України також має бути спрямована на формування системи стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності як важливого джерела податкових надходжень держави. Запровадження такого принципу можливе через надання підприємцям інвестиційних пільг, які є адресними та суворо контролюються податковими органами.

Крім того, проблеми становлення в Україні інституту місцевих бюджетів неможливо вирішити без використання зарубіжного досвіду. Досвід формування місцевих бюджетів у зарубіжних країнах показує, що роль власних джерел наповнення місцевих бюджетів постійно зростає.

З огляду на напрями та характер податкової реформи в Україні досить цікавим є досвід податкової адміністрації США щодо застосування норм пільгового оподаткування. На відміну від України, де податкові пільги використовуються переважно для вирішення певних вузькогалузевих чи соціальних питань, у США більшість податкових пільг спрямовані на підтримку довгострокового економічного зростання. Цей напрямок реалізується шляхом встановлення податкових пільг та виключень переважно для операцій юридичних осіб, які передбачають довгострокове фінансування інноваційної та інвестиційної діяльності.

В США система пільгового оподаткування спрямована на максимізацію інвестиційного потенціалу податків за рахунок застосування прискореної податкової амортизації для зменшення оподаткованого прибутку корпорацій. Інвесторам, які вкладають кошти у дослідницькі проекти, надаються важливі переваги, зокрема, - повне звільнення від

оподаткування результатів проектів на певний період. Існують також спеціальні податкові пільги, зокрема знижки, за використання у виробництві альтернативних джерел енергії.

В даній країні розгалужена система пільгового оподаткування прогнозовано збільшує витрати на податкове адміністрування, що дещо знижує його ефективність. За законність застосування податкових пільг платники несуть персональну відповідальність. Також, у податковому законодавстві США працює принцип презумпції вини, згідно з яким обов'язок довести правомірність застосування податкової пільги покладається на податкового агента або платника. Податкові органи США зобов'язані перевіряти законність використання податкових пільг податковими агентами і платниками податків.

Платники податків у Сполучених штатах зобов'язані подавати до податкових органів всю інформацію, яка може бути використана при визначенні бази оподаткування, навіть якщо ця інформація містить відомості, що є не на користь платника податків. Органи податкової адміністрації США мають право на отримання інформації про доходи і витрати платника від будь-яких установ, органів і організацій, листування, в тому числі особисте, що не допускається будь-якою іншою державною службою.

У США також використовується параметричний метод попереднього контролю, під час якого виявляються декларації з малоймовірними даними. Дані декларації ретельно аналізуються, за результатами аналізу може бути прийнято рішення про проведення додаткового камерального огляду, а у складних випадках – виїзного. Агенти Служби внутрішніх доходів мають право проводити ретельну перевірку діяльності платника податків за певний період.

Якщо з результатами перевірки платник податків не згоден, він має право оскаржити їх до суду або відділу оскарження. У США існує спеціалізований податковий суд, який розглядає спори у сфері оподаткування. Якщо рішення буде прийнято на користь платника, йому

будуть повернуті всі судові та адміністративні витрати. Витрати на адміністрування податків у США складають приблизно 0,5–0,7% від суми зібраних податків.

Також, в контексті нашого дослідження, доцільно коротко охарактеризувати систему податкового адміністрування Канади. У Канаді податкова система має трирівневу ієрархічну структуру, що відповідає загальній моделі організації виконавчої влади, і побудована на принципах податкового федералізму, що передбачає наявність значних повноважень місцевих і регіональних органів влади у сфері оподаткування. Водночас, канадська система податкового адміністрування має наступні особливості:

- конституційний поділ податкових повноважень різних регіональних і федеральних органів влади;
- можливість регіональних та федеральних органів введення податків різного рівня, але з однаковою податковою базою;
- існування двох самостійних підсистем податкового адміністрування зі своїми податковими органами: регіональна та федеральна, взаємодія між якими здійснюється на основі укладених правових угод.

У Канаді на відміну від США, існує на федеральному рівні податок на додану вартість, який також має переважне фіскальне значення. Водночас на рівні багатьох територій існує податок з продажу. У Канаді досить високі ставки акцизного податку. Акцизи мають не тільки соціальне та фіскальне значення, а й виступають способом державного контролю за рухом переміщення підакцизних товарів. Проте, в Канаді основною проблемою організації акцизного оподаткування є наявність значної кількості контрабандних тютюнових виробів, які постачаються переважно із окремих резервацій та США.

Основною доходною базою місцевих бюджетів є оподаткування операцій з нерухомістю та підприємницької діяльності (до 40%). Адміністрування податків в Канаді здійснює Канадське агентство зборів і митниці, яке також адмініструє більшість місцевих податків. Витрати на

адміністрування податкових платежів становить приблизно 1% податкових надходжень. Крім того, щорічно проводиться перевірка на місці приблизно для 2% платників податків. Ризики податкових порушень поділяються на чотири категорії, причому найбільша увага приділяється групам платників в високим ризиком. Для проведення планових перевірок великі корпорації укладають спеціальні угоди з податковою службою. Дані перевірки зазвичай тривають від 3 до 8 місяців та охоплюють діяльність лише за останні 4 роки.

Ознайомившись з досвідом побудови механізмів податкового адміністрування Канади та Сполучених штатів Америки можемо зробити наступні узагальнення і висновки, які надалі можуть бути використанні для вироблення комплексних пропозицій з питань підвищення ефективності вітчизняної системи податкового адміністрування:

1. висока ефективність податкової системи США ґрунтується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій;
2. досвід організації ефективної взаємодії з питань організації податкових консультацій платників податків податкових органів США регіонального та федерального рівнів;
3. виходячи з досвіду США, тягар доведення правомірності використання пільги має бути покладено на платника податків;
4. податкові декларації у Сполучених штатах в будь-якому випадку приймаються податковим органом, навіть якщо декларація заповнена неправильно;
5. у США використовуються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливих податкових правопорушень, що є підставою для призначення податкової перевірки;
6. у Канаді реалізовано американський підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення, в тому числі злочини, які відзначається криміналізацією значної кількості податкових декларацій та жорсткістю санкцій.

З урахуванням того, що на сучасному етапі розвитку нашої держави відбуваються євроінтеграційні процеси, вважаємо за необхідне порівняти системи податкового адміністрування у країнах - членах ЄС та України (Табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика системи адміністрування податків у країнах Європейського союзу та України

Податкова система країн ЄС	Податкова система України
Платники податків користуються допомогою податкових органів з питань визначення податкових платежів	Платник податків самостійно визначає, які згідно законодавства податки та платежі він має сплачувати
Робота з неплатниками є пріоритетом податкових органів. Неплатники - особи, які перебувають на податковому обліку та з будь-яких причин не подають або припинили подання податкової звітності та сплату податків; - особи, які провадять господарську діяльність, отримують доходи від такої діяльності та при цьому не перебувають на обліку в органах податкової служби та не сплачують податки.	Робота ДПС України зосереджена на платниках податків, які самостійно та свідомо реєструються в установленому порядку.
Платник податків перебуває на обліку в податковій службі, а не в окремому органі податкової служби виконавчого рівня. Однак, платники податків можуть подавати податкову звітність та заяви, отримувати консультації та різноманітні документи у будь-якому органі податкової служби виконавчого рівня або в електронному вигляді, а також здійснювати здійснювати звірку.	Обслуговування та контроль за платниками податків покладено виключно на податкові органи за місцем обліку платників
У багатьох країнах декларації з податку на прибуток подаються раз на рік (Великобританія, Чехія), а ПДВ — щоквартально (Великобританія, Кіпр).	Кількість звітних періодів значно більша, що призводить до того, що платник витрачає більше часу на сплату податків.

Джерело: сформовано автором на основі [56]

Європейський досвід запровадження єдиного рахунку для сплати всіх податків є досить корисним для України. Це значно покращило відносини з податковою службою, скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків.

З метою визначення сильних та слабких сторін податку на прибуток, ПДВ, ПДФО, акцизного податку та мита, порівняємо податкову систему України з податковими системами США, Швейцарії, Китаю, Об'єднаними Арабськими Еміратами, адже саме ці країни визначають континентальні фіскальні особливості у своїх регіонах (Табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Особливості встановлення ставок окремих податків у зарубіжній та вітчизняній податкових системах

Країна	ПДВ	Податок на прибуток	ПДФО	Мито	Акциз
США	-	34%	10- 35%	На різні групи товарів визначається в доларах для країн, з якими не укладені митні угоди	Нараховується лише на товари певних видів у доларах чи у відсотках
Китай	13%, 17%	25%	45%	Середня ставка 16,8%. Для експортних мит від 20% до 50% . Для імпорتنих мит від 0% до 270%	3-30% в залежності від групи споживчих товарів
ОАЕ	5%	-	-	Диференціюється в залежності від договору, укладеного з країною	Розглядається можливість запровадження акцизу на окремі товари
Швейцарія	8%	8,5%	11,5%	Митна політика країни відображає політику ЄС	За основними групами підакцизних товарів - у вартісній формі, за окремими групами - процентними ставками, але не більше 25%
Україна	20%	18%	18%	Диференційовані залежно від товарів і зазначені в митному кодексі України	Диференційовано в залежності від підакцизних товарів (відносні та абсолютні)

Джерело: сформовано автором на основі [57-60]

Так, серед досліджуваних країн Україна має найвищу ставку податку на додану вартість (зарубіжна практика ПДВ базується на зниженні податку, а в Україні ставка залишається високою та незмінною). В Україні розроблено пропозиції з питань змін порядку оподаткування. За розрахунками експертів, ставку податку на додану вартість можна було б знизити до 16% без втрати доходу, при скасуванні тільки деяких пільг з ПДВ [61]. Крім того, у більшості країн, податок на доходи фізичних осіб є диференційований і залежить від об'єкта та платників податку, тоді як в Україні ставка на доходи фізичних осіб є універсальною незалежно від платника податку та розміру доходу. В Україні є серйозні проблеми з податком на прибуток, хоча ставка є низькою порівняно з іншими країнами, але механізм оподаткування прибутку підприємств є не зовсім справедливим по відношенню до рівня підприємства та недосконалим.

Не дивлячись на те, що в Сполучених Штатах Америки ставка податку значно вища, механізм оподаткування є більш гнучкий за рахунок застосування оподаткування часток прибутку: 15% - для перших 50 тис. доларів, 25% - для наступних 25 тис. доларів і найвищу ставку 34% лише на решту суми. Так, компанії з невеликим прибутком платять менше податків порівняно з великими компаніями, тоді як основний податковий тягар в Україні лягає на малі та середні компанії.

Репрезентативною щодо соціальної спрямованості є податкова система США. Ця система оподаткування захищає громадян через систему пільг та зміну ставок оподаткування залежно від доходів і не є обтяжливою для населення, а також завдяки гнучкій диференціації ставок оподаткування сприяє розвитку бізнесу[57].

Прикладом ефективного управління в податковій сфері є досвід Швейцарії, зокрема формування оптимальної структури розподілу між кантонами і федеральним урядом та визначення оптимальних податкових ставок [58].

Досвід створення китайської податкової системи цікавий у зв'язку з розподілом податкового тягаря між різними видами податків. Таким чином, оподаткування в КНР показує, що бюджет можна наповнювати не лише за рахунок податку на прибуток, а й за рахунок інших податків і зборів. Тому це сприяє розвитку підприємств та економіки держави в цілому [59].

Податкова система Об'єднаних Арабських Еміратів характеризує країну з стабільною та процвітаючою економікою, яка не застосовує потужного оподаткування. Податки складають лише невелику суму доходу, а основою економічного розвитку вважається ефективне використання ресурсів, які є в розпорядженні держави [60].

Тому досвід податкових систем даних країн демонструє чіткі напрямки розвитку та показує, які інструменти будуть більш ефективними для їх впровадження в нашій країні. Кожна країна є унікальною та має власний спосіб розробки податкової системи відповідно до її менталітету, культури та інших особливостей.

Однією з важливих проблем сучасної вітчизняної податкової системи, на нашу думку, є низька проінформованість населення про податки та низька податкова культура. На відміну від України, суспільство розвинених країн володіє знаннями в сфері оподаткування та відповідально ставиться до сплати податків, розуміючи їхню необхідність на глобальному рівні.

Як свідчить міжнародний досвід, пріоритетним напрямком покращення податкової системи має стати забезпечення справедливості та нейтральності оподаткування, а також реформування податкового механізму на засадах економічної ефективності, прозорості та стабільності, поступове наближення до європейських та міжнародних стандартів.

Україна - незалежна молода держава у порівнянні з іншими країнами, процвітання і розвиток якої неможливі без помилок. Єдиний спосіб їх мінімізувати – врахувати досвід інших країн, які теж будували свої податкові системи методом помилок і спроб. Наша держава потребує нестандартного підходу до реформування існуючої податкової системи. Результатом такого

підходу може бути, насамперед, закладання основ цілісної податкової бази, стабілізація основ оподаткування, а з іншого боку, потребує створення сприятливих умов для покращення механізму нарахування та стягнення податків. Тому, на нашу думку, доцільними є чотири напрямки реформування податкової системи України, засновані на досвіді США, Швейцарії, Китаю та ОАЕ – економічний, психологічний, правовий та соціальний.

3.2. Податкова культура як пріоритетний компонент податкового реформування

Податкова культура означає певний рівень податкової впевненості та самосвідомості в суспільстві, при якому держава знає і впроваджує податкову політику, яка враховує інтереси суспільства, а платники податків - усвідомлюють необхідність повного та своєчасного виконання обов'язку зі сплати законодавчо встановлених податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету. Податкова культура – це найголовніший елемент удосконалення економічних відносин між населенням та державою. Ще дитячого віку майбутні платники податків повинні розуміти, що податки відіграють важливу соціальну роль, а тому їх сплата є обов'язком кожного громадянина. Отже, пріоритетним і важливим компонентом податкового реформування є формування у молоді усвідомлення ролі, значення та місця податків у житті суспільства та держави.

Складовою національної культури (економічної, правової, фінансової та політичної) є податкова культура як одна з головних ознак громадянського суспільства, яка включає:

- 1) інтелектуальний рівень, тобто розуміння своїх обов'язків та прав під час сплати податків, вдосконалення знань та розуміння податкових наслідків економічної діяльності;

2) емоційно - психологічний рівень, тобто усвідомлення громадянами важливості сплати податків для держави, оцінка соціальної користі податкового законодавства та формування на емоційно - психологічному рівні особистого відношення до податкової політики, до діяльності податкових органів як представників держави ;

3) поведінковий рівень, тобто уміння використовувати у практичній діяльності правовий інструментарій, вчасне подання податкової звітності, а також під час спілкування з працівниками контролюючих органів дотримуватися етичних норм.

Уникнення наслідків несплати податків - є основним економічним мотивом законслухняної поведінки платників. Для того, аби стимулювати дану поведінку, держава, як правило, вживає наступні заходи: застосування системи податкових відрахувань, зниження податкових ставок за окремими податками, зміна частоти планових податкових перевірок залежно від критеріїв ризику діяльності платника податків, збільшення штрафів за порушення податкового законодавства тощо. Проте варто зазначити, що за умови одночасного підвищення податкової грамотності, зокрема податкової культури, всі ці заходи дадуть очікуваний ефект.

Податкова культура є складною структурою, що характеризується своєю багатокомпонентністю. Основними компонентами, які включає в себе культурна складова інституційного середовища податкової системи, є: професійна самосвідомість, інформаційна доступність суб'єктів податкової системи, високий рівень відповідальності платника податків, ділова етика.

З інституційної сторони податкова культура може виражатися у переконаннях, цінностях і знаннях, а також у вчасній сплаті податків і обов'язкових відрахувань відповідно до чинного національного законодавства. Вираженням рівня податкової культури є податкова дисципліна. Вона розвиває, формує фінансову та моральну спроможність платників податків виконувати свої податкові зобов'язання. Для надання вичерпної інформації про доходи та витрати платників податків, держава має

використовувати сучасні Інтернет-технології. Дана інформаційно - аналітична підтримка сприятиме підвищенню рівня соціальної відповідальності та підвищенню обізнаності громадян.

Однією з неодмінних складових податкової культури є рівень податкової обізнаності платника податків.

Розглянемо поняття «податкова культура» за його структурою, наведеною на рис.3.1



Рис. 3.1. Сутність дефініції «податкова культура»

Джерело: сформовано автором на основі [62, 63, 64, 65]

Деякі науковці вважають податкову культуру відносно вузьким поняттям, яке включає ступінь відповідальності платника податків та його податкова обізнаність. Інші вважають, що цей термін є широким і охоплює не тільки податкову правосвідомість самого суспільства, а й пов'язані з нею

офіційні та неофіційні інститути держави, оскільки в будь - яких податкових відносинах не може брати участь лише одна сторона. Результат відносин визначає ефективність взаємодії.

Податкова культура проявляється також у податковій поведінці платника податків, при цьому одні платники податків несуть повний податковий тягар, а інші мінімізують його як законними (оптимізація оподаткування), так і незаконними методами (ухилення від сплати податків). Тому, податкова культура охоплює як діяльність працівників контролюючих органів у сфері оподаткування так і діяльність платників податків в тісній взаємодії один з одним.

Культура контролюючого органу має принциповий вплив на платника податків і створює додатковий тиск чи стимулювання. З іншого боку, платники податків чинять певний тиск на податкові органи, пояснюючи свої дії характером їх поведінки (накладення санкцій, проведення позапланових перевірок, зміна облікових даних, оперативно-розшукових заходів). Між податковим інспектором і платником податків виникає конфлікт, якщо цей тиск виходить за межі загальної культури. Тому ці види діяльності варто розглядати у взаємозв'язку один з одним. Безумовно, конфліктна ситуація в податковій інспекції призводить до затримок платників податків у сплаті податків.

Беручи до уваги вищевикладене, на рис. 3.2 зобразимо категорії, елементи та результат існування феномену податкової культури, що відображає його сутність у цілому.



Рис. 3.2 Декомпозиція сутності податкової культури

Джерело: сформовано автором на основі [66]

Крім того, за ознаками деталізації чи узагальнення можна розглядати дуже широкий і різноманітний спектр проблем, які перешкоджають підвищенню податкової культури в кожній державі:

- 1) значна кількість різноманітних конфліктів у податковій сфері;
- 2) часткова або низька ефективність засобів підвищення рівня податкової культури, зумовлена різними потребами та механізмами сприйняття різних груп населення, а також відсутністю виваженої, комплексної програми формування відносин з громадськістю;
- 3) інертність в період реформування окремих елементів податкової системи, складність зміни моделі поведінки в бік демократизації;
- 4) зниження довіри до влади та суспільної свідомості під час частих реформ, особливо якщо вони проводяться хаотично;

5) прояви згубної податкової конкуренції та розвиненість тіньового сектора економіки тощо.

Власне, цей перелік можна розширити, але причини існуючої недостатньої податкової культури та пов'язаної з нею податкової дисципліни будуть лежати на рівні згаданих вище проблем.

Проте до пом'якшення конфліктів призводить не лише вирішення проблем у законодавстві, значну роль відіграє й досягнення рівня розвитку системи контролюючих органів, який відповідає умовам реалізації нової податкової політики. Мотивувати платників податків дотримуватись податкової дисципліни та зміцнювати податкову культуру можна різними способами та різними заходами. Найважливішим тут є аргументований відбір тих, які прийнятні для умов конкретної країни, рівня та якості життя, життєвого циклу економічного розвитку, менталітету. В Україні пріоритетними напрямками підвищення рівня податкової культури є:

- 1) вдосконалення та спрощення податкового законодавства;
- 2) підвищення якості податкових процедур;
- 3) вдосконалення механізму вирішення податкових спорів;
- 4) розвиток податкових консультацій для громадян, підвищення якості інформування, відповідальності та дисципліни;
- 5) забезпечення дотримання встановлених етичних правил працівниками фінансових органів;
- 6) престиж роботи в контролюючих органах та підвищення іміджу податкової служби;
- 7) вдосконалення системи взаємодії платників податків із податковими органами та підвищення її ефективності;
- 8) розвиток електронних сервісів при наданні послуг податковими органами;
- 9) створення засад для системного формування податкової культури наступних поколінь (публічні тематичні заходи, соціальна реклама з питань оподаткування, економічне виховання молоді).

Як уже зазначалося, відсутність зваженої, комплексної програми формування відносин з громадськістю, що зумовлює низький рівень довіри та конструктивної взаємодії платників податків з контролюючими органами є однією з актуальних проблем підвищення податкової культури. Відновити довіру та встановити взаєморозуміння можна лише шляхом зусиль, спрямованих на переконання та інформування населення. Розпочинати реалізацію цього завдання необхідно на основі посилення соціальної відповідальності фіскальних органів та налагодження ефективної соціальної комунікації. Лише за умови успіху цього кроку в майбутньому зменшиться ризик опору податковим змінам і переходу бізнесу в «тінь». Слід підкреслити, що вищезазначені заходи залишаться неефективними без застосування відповідних законодавчих змін та інструментів підвищення податкової культури. Для забезпечення економічної безпеки та досягнення фінансової стабільності країни необхідно вдосконалити адміністрування податків у зв'язку з формуванням податкової культури суспільства та позитивного іміджу податкової служби.

Тому, формування високого рівня культури та становлення правової держави неможливі без доступного, відкритого, активного та масштабного інформування населення. Необхідною умовою запобігання правовому нігілізму серед населення держави є права інформація. Забезпечення координації органів влади і науково-дослідних установ, діяльності законодавчої влади у встановленні законності та правопорядку, у поширенні правових знань, а також діяльності податкових радників, адвокатів, аудиторів, юридичних консультацій та адвокатських об'єднань покликане сприяти зміцненню податкової культури в суспільстві, загальному підвищенню правової свідомості та відходу від деформованих моральних норм.

На нашу думку, важливим елементом для побудови здорової податкової культури також є боротьба з корупцією в усіх сферах державного управління. Корупція серйозно підриває довіру громадян до держави. Отже,

без боротьби з корупцією, всі ініціативи щодо удосконалення податкової культури можуть бути марними. Адже основним фундаментом, на якому будується податкова культура, являється довіра до держави. Проте, цю довіру неможливо забезпечити без встановлення законності, прозорості та відкритості в усіх сферах державної діяльності.

На сьогоднішній день, війна – сувора реальність, з якою доводиться стикатися українцям. Без сумніву, війна є цілком негативним явищем, бо приносить страждання, втрати, біль та горе. Сьогоднішні соціально-економічні обставини досить напружені: зростання цін на товари та послуг, інфляція, девальвація національної валюти. Проте, незважаючи на це, в українському суспільстві війна стала своєрідним каталізатором значних змін, що безпосередньо вплинуло на податкову культуру українців.

Хоча податкова культура та патріотизм здаються не пов'язаними між собою поняттями, однак в умовах війни ці два явища мають взаємозалежний зв'язок. Під час війни любов до Батьківщини і патріотизм проявляються у розумінні важливості дотримання податкових зобов'язань, а не лише в готовності захищати власну країну. На нашу думку, патріотизм під час військового часу привів до усвідомлення того, що податки – це важливий інструмент фінансування оборонних витрат і забезпечення стабільності в Україні, а не просто зобов'язання перед державою. Будь-який податок, сплачений громадянином, може піти на соціальну та військову сферу, тим самим сприяючи забезпеченню стабільності та безпеки в країні.

Ми вважаємо, що патріотизм під час військового стану посилив відповідальність громадян перед своєю державою. Люди зрозуміли, що ухилення від сплати податків шкодить їхньому власному народу та країні, яка бореться за незалежність. Під час війни з'явився такий термін, як економічний фронт, який використовується у зв'язку з внеском мирного населення в підтримку економіки держави. Громадяни, які платять податки, роблять це скоріше через почуття відповідальності перед своєю державою, а не лише через страх перед штрафами.

Таким чином, влада в співпраці з українським бізнессектором здійснили своєрідне «економічне диво», яке незважаючи на падіння економіки країни майже на 30% проявляється у збільшенні податкових надходжень до бюджету [67]. Війна стала своєрідним каталізатором розвитку волонтерства та благодійності в Україні, що, в свою чергу, покращило податкову культуру. Добровільна допомога, незалежно від її форми – трудової, матеріальної, фінансової тощо – фактично є формою оподаткування, тобто самооподаткуванням. Адже це добровільний збір ресурсів для забезпечення важливих соціальних потреб держави, що свідчить про наявність зрілого громадянського суспільства.

За Всесвітнім індексом благодійності, згідно з World Giving Index 2022, який включає результати 140 країн, у 2022 році Україна посіла десяте місце, а в 2023 піднялась на другу позицію [68]. Українці пожертвували в період з лютого 2022 року по 31 травня 2023 року понад 7,2 мільярда гривень до фонду «Повернись живим» [69]. Через рік повномасштабного вторгнення в благодійний фонд Сергія Притули українцями було перераховано понад 4,1 мільярда гривень [70]. За рік повномасштабного вторгнення на спеціальний рахунок НБУ було перераховано 23,5 мільярди гривень, з них 15.6 мільярдів було перераховано саме українцями та українським бізнесом [71].

Враховуючи те, що податкова система України перебуває у фазі реформування, важливим завданням податкової служби та органів влади є вчасне донесення до громадян нюансів податкових реформ та змін до законодавства.. Адже, розуміння сплати податків як суспільної необхідності з підвищенням рівня добровільного виконання податкових зобов'язань, напряду залежить від якості інформованості населення та рівня захищеності в цілому. Затвердження та розробка програми інформаційно - просвітницьких заходів дозволить у майбутньому забезпечити доступну та сплановану широкомасштабну кампанію, спрямовану на створення податкової культури та підвищення рівня довіри суспільства щодо необхідності сплати податків.

3.3. Стратегічні напрями реформування податкової системи України

У зв'язку з широкомасштабним вторгненням країни - агресора, курс податкової реформи змінився. Війна ведеться не лише у військово-технічному плані, але й також і в економічному. Тому дуже важливо реалізовувати економічну політику, яка забезпечить фінансування ключових функцій країни не тільки за підтримки зовнішніх союзників, а в першу чергу за рахунок внутрішніх ресурсів. У таких ситуаціях податкова політика стає одним із найважливіших інструментів. Після введення воєнного стану на території України Верховна Рада активно почала реформувати податкове законодавство. Отримавши статус країни-кандидата на членство у Європейському Союзі, Україна побачила нові горизонти розвитку та усвідомила нові виклики - для швидкого відновлення економічного зростання та реалізації європейського курсу України, після перемоги, необхідно удосконалити структуру податків і пільг та підвищити ефективність митного й податкового адміністрування.

27 грудня 2023 урядом України було ухвалено Національну стратегію доходів на 2024–2030 роки (далі НСДУ). Ця стратегія – «це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі» [72]. НСДУ також підтримує економічне зростання, зменшуючи неефективність і нерівність в адмініструванні доходів. Це своєрідне бачення системи доходів України в майбутньому, що забезпечує чіткість реформ. Щоб стратегія національного доходу була успішною та ефективною, вона повинна мати політичну волю та широку підтримку. НСДУ реалізує стратегію, яка забезпечує фіскальну стабільність та задовольняє потреби у видатках у контрольований та сталий спосіб. Крім того стратегічні цілі НСДУ передбачають забезпечення фінансової та макроекономічної

стабільності через зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні та збереження рівня мобілізації доходів України.

Щодо податкового адміністрування, НСДУ наголошує на посиленні доброчесності та підвищенні рівня дотримання податкового законодавства, а саме: забезпечення упередження та усунення корупційних ризиків в роботі Державної податкової служби шляхом виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки; забезпечення зміни в організаційній структурі ДПС, необхідні для впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками).

Податкова політика НСДУ в частині оподаткування доходів передбачає реформування спрощеної системи оподаткування, за рахунок звуження сфери її застосування шляхом виключення юридичних осіб. Для цього необхідно запровадити запобіжники для зменшення зловживань та підвищити поріг реєстрації платників ПДВ, збільшивши ефективні ставки податків до рівня загального режиму. Також передбачається відновити прогресивну шкалу ставок ПДФО та поєднати її з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів. Крім того, вказує на необхідність переглянути чинні режими інвестиційного стимулювання з питань податку на прибуток підприємств, тобто визначити новий підхід зосередившись на негайних витратах (миттєвій амортизації).

Щодо непрямих податків, то Стратегією передбачено привести у відповідність до законодавства ЄС податок на додану вартість. При цьому необхідно скасувати знижені ставки та пільги, які директивою ЄС про ПДВ не передбачені. Крім того прогнозується підвищити акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби, а також підвищити акциз на паливо, до мінімальних ставок ЄС.

Щодо питань екологічного оподаткування та ресурсних платежів, то необхідно забезпечити скасування усіх понижуючих та підвищуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку. Крім того, на підставі

концепції захисту довкілля, а також залучившись допомогою партнерів з розвитку, необхідно розробити на післявоєнний період комплексний пакет заходів щодо оподаткування екологічним податком викидів вуглецю та, відповідно, скласти графік впровадження змін до податкового та екологічного законодавства на підставі розробленої моделі.

Дана стратегія також передбачає підготовку законодавчих змін щодо надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування з питань адміністрування місцевих податків і зборів.

Завданнями нової податкової політики, в контексті реалізації Національної стратегії, є:

- мінімізація частки тіньової економіки;
- спрощення адміністрування податків;
- підвищення конкурентної привабливості українських підприємств;
- стимулювання економічного зростання;
- мінімізація частки держави в економіці;
- цифровізація податкової служби;
- формування культури платника податків;
- зниження корупційних ризиків.

Реалізація Національної стратегії має ґрунтуватися на наступних принципах, відображених на Рис. 3.3.

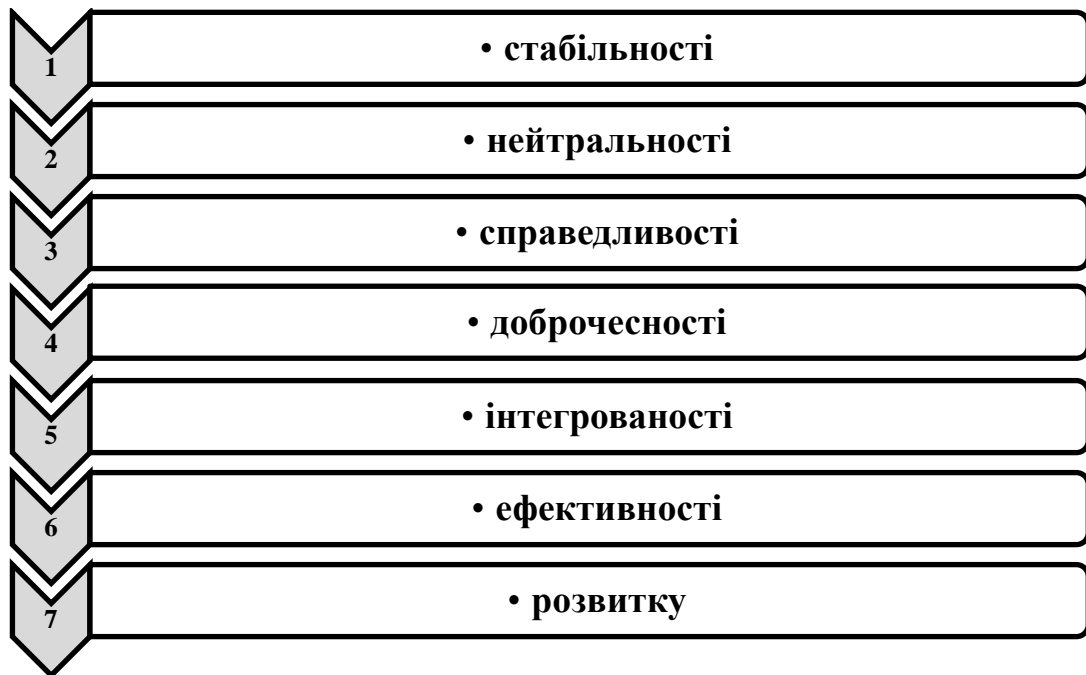


Рис. 3.3. Принципи реформування податкової політики

Джерело: сформовано автором на основі [72]

Ще одним вектором подальшого проведення податкової реформи сформувався і окреслився у вересні 2022 року в пакеті змін – «Податкова реформа 10-10-10», запропонованим командою економічних радників Офісу президента. Нова податкова модель передбачає зниження ставок податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на додану вартість (ПДВ) до 10%. Також, пропонується скасувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ – 22% від фонду оплати праці працівника, для ФОПів – не менше 22% від мінімальної зарплати) та вдвічі збільшити ставку військового збору до 3%.

Зменшення податкового тиску на громадян та компаній - є головною метою цієї реформи, що, у свою чергу, може призвести до створення нових робочих місць, економічного зростання та збільшення інвестицій.

Основні напрями модернізації податкової системи наведені в порівняльній таблиці 3.3:

Основні положення податкової реформи «10-10-10»

Показник	Податкова система до реформи	Реформована податкова система
Кількість загальнодержавних податків та зборів	7 загальнодержавних податків та зборів (акцизний збір, податок на додану вартість, рента, екологічний податок, податок на прибуток, мито, податок на доходи фізичних осіб,)	Загальнодержавні податки: 1. Податок на додану вартість 2. Податок на доходи фізичних осіб 3. Податок на виведений капітал 4. Рента 5. Екологічний податок 6. Мито
Кількість місцевих податків та зборів	3 місцевих податків та зборів (податок на майно, у тому числі плата за землю та транспортний податок, туристичний збір, єдиний податок)	Місцеві податки: 1. Єдиний податок 2. Податок на майно
Внески з заробітної плати	Єдиний соціальний внесок	
Тимчасовий збір	Військовий збір – 1,5%	3%
Базові ставки оподаткування	Податок на прибуток підприємств – 18%	Податок на виведений капітал -10%
	ПДФО – 18%	ПДФО - 10%
	ПДВ – 20%	ПДВ - 10%
Пільги та знижені ставки податку	Звільнення від оподаткування та знижені (пільгові) ставки	Скасування всіх пільг

Джерело: сформовано автором на основі [73]

Одним із нововведень реформи є запровадження нового виду податку – податку на виведений капітал. Основна відмінність від податку на прибуток полягає в тому, що при ставці податку 10 відсотків оподатковуються лише ті ресурси, які компанія вилучає із загального обороту у вигляді дивідендів від своєї діяльності. Податок на прибуток на відміну від податку на виведення капіталу, сплачується з суми, яка є різницею між доходом і витратами. Для України податок на виведений капітал є новим і зараз активно тестується резидентами Дія City.

Щодо ПДВ, то ініціатори реформи пропонують, окрім зниження базової ставки податку, створити спецрахунок, з якого буде здійснюватись

відшкодування підприємцям, а в разі несвоєчасної виплати компенсації на суму боргу нараховуються відсотки за несплачені вчасно суми.

Крім того, реформою передбачено скасування єдиного соціального внеску. Причиною такого рішення є те, що кожен громадянин матиме можливість вирішити самостійно, скільки він хоче відкладати на пенсію і чи хоче він накопичувати кошти в приватному чи державному пенсійному фонді. Насьогодні Пенсійний фонд України є дотаційним органом і потребує покриття дефіциту бюджету фонду із державного бюджету. Тому, ініціатори нової реформи пропонують об'єднати єдиний соціальний внесок та податок на доходи фізичних осіб і запровадити лише ставку на доходи фізичних осіб 10%.

Ще одним нововведенням є запровадження податку на зняття готівки. Основна мета – боротьба з тіньовою економікою та обмеження готівкових операцій. Крім цього, даний податок ускладнить схеми незаконного відшкодування ПДВ (так звані «скрутки»), зробивши їх менш вигідними.

Також пропонується запровадити обмеження щодо перебування юридичних осіб, які є сільськогосподарськими виробниками, на єдиній системі 4 групи (цілком імовірно, що ФОПи, які є платниками єдиного податку, з впровадженням нової моделі оподаткування також будуть сплачувати 10% замість 5%).

Ще одним нововведенням реформи є підвищення ренти за видобуток сировини та екологічний податок. У результаті екологічний податок буде приведений до рівня встановленого в європейських країнах, а розмір рентних платежів залежатиме від світових ринкових цін на корисні копалини. Наприклад, якщо світові ринкові ціни на золото, нафту, тощо зростають, відповідно рентні платежі також зростають.

Ключовим моментом реформування є надання державній податковій службі України доступу до інформації про рух коштів на банківських рахунках платників податків, що допоможе уникнути приховування доходів і ухилення від сплати податків. Водночас очікується посилення

відповідальності за порушення податкового законодавства через блокування рахунків або зниження порогу несплати податків (після чого настає відповідальність за статтею 212 Кримінального кодексу України (ухилення від сплати податків, обов'язкових платежів, зборів)).

Аналізуючи зміни, запропоновані проектом податкової реформи, з упевненістю можна сказати, що вони торкнуться всіх суб'єктів господарювання – як представників великого, середнього та малого бізнесу, так і фізичних осіб-підприємців.

Як будь - яка інша реформа, податкова реформа «10-10-10» має свої переваги та недоліки, на які слід звернути увагу.

Основними перевагами від зниження податків до 10% для держави є наступні:

1. Виведення з тіні великих обсягів економіки. Це пояснюється певними чинниками фінансування «тіньового сектору», оскільки він також потребує витрат (частіше – на корупцію). Тому, буде вигідніше платити податки, а не приховувати чи ухилятися від них.

2. Зменшення рівня податків призводить до збільшення самої податкової бази. Даний процес є прямим наслідком виведення економіки з тіні. Шахрайство також поступово замінюється інвестиціями та розширенням ринку збуту та виробництва, що збільшує саму базу обчислення податків.

3. Зменшення податків звільняє оборотні кошти, що може покращити фінансовий стан компанії і, як наслідок, - збільшити заробітну плату. Підвищення заробітної плати, навіть при зниженій ставці, збільшить і суму податків.

Основними перевагами реалізації податкової реформи «10-10-10» для компаній є:

– зниження ставки податку, що звільняє кошти для додаткових інвестицій та розвитку свого бізнесу;

– скорочення бюрократичних процедур (замість безлічі різних податків, зборів та інших платежів, а також різноманітних пільг, буде

прозора і проста система, в якій чітко визначені база оподаткування і ставки податків);

– зменшення податкової невизначеності. Спрощення податкового законодавства зробить податкову систему більш передбачуваною для компаній та зменшить податкову невизначеність. Інвестори та бізнес воліють мати справу в країнах із стабільною законодавчою базою;

– залучення інвестицій. Зниження невизначеності і скорочення податкових ставок сприятиме збільшенню інвестицій в Україну, що дасть поштовх до розвитку економіки.

Варто зазначити, що позитивний вплив реформи відчує і населення, оскільки зниження ставки ПДВ на 10 відсотків призведе до здешевлення продуктів харчування та інших товарів, оскільки, як відомо, ПДВ оплачується покупцем.

Разом з тим, податкова реформа також несе в собі ризики, частина яких є прямим наслідком бойових дій на території України. Тому запровадження податкової реформи, яка передусім передбачає зниження податків, наразі є досить ризикованим кроком через неможливість профінансувати в повному обсязі видатки бюджету.

Ризики різкого скорочення податкових надходжень до бюджету включають:

- затримка фінансування соціальних виплат населенню (допомога багатодітним сім'ям, пенсії, інші види виплат і допомог населенню);
- зменшення витрат на утримання працівників бюджетної сфери (затримки фінансування господарських витрат, невиплата премій і надбавок);
- скорочення штату бюджетних установ;
- зменшення компенсацій на оплату житлово-комунальних послуг тощо.

Крім того, великий ризик полягає в тому, чи зможуть основні компенсатори (міжнародна фінансова допомога та внутрішня емісія)

впоратися з дефіцитом бюджету, який в умовах військового стану має критичний рівень.

Важко знайти якісь мінуси для бізнесу від зниження податків, але з впровадженням податкової реформи «10-10-10» може бути тимчасово ускладнено ведення звітності та обліку (бізнес може зіштовхнутися з новими правилами ведення бухгалтерського обліку, необхідністю подавати нову звітність, зміною порядку розрахунку податків, що може вимагати від бізнесу додаткових ресурсів та зусиль).

Через зниження розміру податків будуть скасовані податкові пільги, які раніше отримували деякі підприємства. Крім того, скасування ЄСВ може призвести до зменшення розміру соціальних виплат за рахунок цих коштів та до зниження соціального захисту працівників.

Також є ймовірність, що не всі підприємці почнуть масово виходити з тіні і працювати «по-білому». У зв'язку з військовим станом та падінням рівня економіки багато малих і середніх підприємств перебувають у складних економічних умовах, тому діяльність у тіньовому секторі є для них засобом боротьби за власне існування. Крім того, досить ймовірно, що такі підприємства не переходитимуть на суворе дотримання нових вимог податкового законодавства та сумлінну сплату всіх податків, поки економічна ситуація в Україні не покращиться або ринок не повернеться на довоєнний рівень.

Автори реформи екстраполювали запропоновані зміни на 2022 рік, а саме, у разі, якщо б запровадження нової системи оподаткування відбулося з 1 січня 2022 року з урахуванням військового стану, бюджет отримав би близько 920 млрд грн, що на 300 млрд грн. менше порівняно з чинною системою оподаткування. Водночас за рахунок значного зниження прямих податків державі видаткову частину вдалося б скоротити на 350 млрд грн порівняно з поточною оцінкою за рахунок скорочення видатків на державних підприємствах та у бюджетній сфері. У підсумку видаткова частина становитиме близько 2000 млрд. грн. У результаті номінальний бюджетний

дефіцит становитиме 1,078 млрд грн. З урахуванням необхідності погашення державного боргу та дефіциту ПФУ загальна сума коштів, необхідних для залучення, становитиме 1,967 млрд грн, що фактично лише на 10-15% більше, ніж за чинної системи оподаткування.

Водночас зауважимо, що після запуску реформи в економіці відбудеться мобілізація численних компенсаторів, які дозволять суттєво зменшити фіскальний розрив між запропонованими змінами та чинною системою оподаткування. Бюджет зможе додатково отримати 186 млрд грн за рахунок зазначених компенсаторів, що скоротить загальний фіскальний дефіцит бюджету до 35–36% ВВП або 1782 млрд грн.

Після реалізації податкової реформи у стратегічній перспективі відбудеться покращення податкового клімату в державі, що сприятиме збільшенню капітальних інвестицій, активізація ділової активності та збільшення капітальних вкладень.

Ключовим аспектом, який впливає на напрям подальшого податкового реформування, є євроінтеграційний вибір України. Тому, необхідно розглядати пропоновані зміни у контексті гармонізації вітчизняного законодавства з ЄС. Україна має виконувати свої зобов'язання, а 112 європейська директива вказує, що в перехідний період можуть бути поступки щодо кількості ставок. Крім того, після закінчення війни Україна матиме потребу у значних інвестиціях для відбудови зруйнованої інфраструктури. Тому, вже зараз потрібно впроваджувати заходи, щоб зменшити ризики. Для інвестицій в Україну серед податкових антистимулів, інвестори називають складне адміністрування податків. Законодавство в аспекті податків має бути зрозумілим та стабільним, а механізм сплати податків має бути легким. Без податкової реформи наша країна не зможе стати самостійним економічним членом Європейського співтовариства. Разом з тим, поки йде війна, яка потребує значних коштів на фінансування соціальних і військових потреб, ухвалення кардинальних змін може призвести до колапсу, коли компенсаційні заходи не зможуть покрити дефіцит бюджету. Тому

впровадження запропонованої реформи в умовах війни має бути принаймні поступовим. Аналізуючи запропоновані зміни та враховуючи всі перелічені ризики, позитивні та негативні сторони, на наш погляд, ця податкова реформа «10-10-10» в перспективі має потенціал позитивного впливу на економіку України.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

У даному розділі було розглянуто податкову реформа як засіб трансформації парадигми податкової діяльності держави, зокрема наступні питання: зарубіжний досвід проведення податкових реформ та можливості його імплементації у вітчизняну практику, податкова культура як пріоритетний компонент податкового реформування, стратегічні напрями реформування податкової системи У, що дозволяє зробити відповідні висновки:

1. Склад і структура податкової системи, яка сформувалася за роки незалежності України, подібна до податкових систем інших країн світу. У кожній окремій країні з розвинутою економікою формування і становлення систем оподаткування відбувалося під впливом характерних саме для неї, для менталітету її населення, специфічних економіко-географічних, релігійних і політичних рис та конкретно-історичних умов. Тому податкові системи різних країн світу, навіть у межах міжурядових об'єднань, таких як Європейський Союз, відрізняються принципами та структурою оподаткування.

2. Зарубіжний досвід побудови механізмів податкового адміністрування Канади та Сполучених штатів Америки може бути використаний для вироблення комплексних пропозицій з питань підвищення ефективності вітчизняної системи податкового адміністрування:

3. Міжнародний досвід свідчить, що пріоритетним напрямком покращення податкової системи має стати забезпечення справедливості та нейтральності оподаткування, а також реформування податкового механізму

на засадах економічної ефективності, прозорості та стабільності, поступове наближення до європейських та міжнародних стандартів.

4. Податкова культура – це найголовніший елемент удосконалення економічних відносин між населенням та державою, який означає певний рівень податкової впевненості та самосвідомості в суспільстві, при якому держава знає і впроваджує податкову політику, що враховує інтереси суспільства, а платники податків - усвідомлюють необхідність повного та своєчасного виконання обов'язку зі сплати законодавчо встановлених податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету.

3. В Україні пріоритетними напрямками підвищення рівня податкової культури є: вдосконалення та спрощення податкового законодавства; підвищення якості податкових процедур; вдосконалення механізму вирішення податкових спорів; розвиток податкових консультацій для громадян, підвищення якості інформування, відповідальності та дисципліни; забезпечення дотримання встановлених етичних правил працівниками фінансових органів; престиж роботи в контролюючих органах та підвищення іміджу податкової служби; вдосконалення системи взаємодії платників податків із податковими органами та підвищення її ефективності; розвиток електронних сервісів при наданні послуг податковими органами; створення засад для системного формування податкової культури наступних поколінь (публічні тематичні заходи, соціальна реклама з питань оподаткування, економічне виховання молоді).

4. Війна стала своєрідним каталізатором розвитку волонтерства та благодійності в Україні, що, в свою чергу, покращило податкову культуру. Добровільна допомога, незалежно від її форми – трудової, матеріальної, фінансової тощо – фактично є формою оподаткування, тобто самооподаткуванням. Адже це добровільний збір ресурсів для забезпечення важливих соціальних потреб держави, що свідчить про наявність зрілого громадянського суспільства.

5. Національна стратегія доходів – «це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі». НСДУ реалізує стратегію, яка забезпечує фіскальну стабільність та задовольняє потреби у видатках у контрольований та сталий спосіб. Крім того стратегічні цілі НСДУ передбачають забезпечення фінансової та макроекономічної стабільності через зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні та збереження рівня мобілізації доходів України.

6. Ще одним вектор подальшого проведення податкової реформи сформувався і окреслився у вересні 2022 року в пакеті змін – «Податкова реформа 10-10-10», запропонованим командою економічних радників Офісу президента. Нова податкова модель передбачає зниження ставок податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на додану вартість (ПДВ) до 10%. Також, пропонується скасувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ – 22% від фонду оплати праці працівника, для ФОПів – не менше 22% від мінімальної зарплати) та вдвічі збільшити ставку військового збору до 3%. Зменшення податкового тиску на громадян та компаній - є головною метою цієї реформи, що, у свою чергу, може призвести до створення нових робочих місць, економічного зростання та збільшення інвестицій.

7. Ключовим аспектом, який впливає на напрям подальшого податкового реформування, є євроінтеграційний вибір України.

ВИСНОВКИ

Розглянуто поняття «податкову система», під яким слід розуміти сукупність чотирьох взаємозалежних і взаємопов'язаних підсистем, які обумовлюють її цілісність:

- система оподаткування – сукупність встановлених у державі податків, зборів і обов'язкових платежів, механізми й способи їх розрахунку й сплати;

- суб'єкти оподаткування, або платники – це фізичні та юридичні особи, на яких покладено обов'язок сплачувати податки;

- система податкового законодавства – сукупність нормативно-правових актів, які регламентують процес оподаткування;

- система організаційного забезпечення – сукупність державних органів (органів управління оподаткуванням), які забезпечують реалізацію податкового процесу через розробку законодавчих актів, організують процес оподаткування та здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків (органи законодавчої та виконавчої влади; органи оперативного управління в податковій сфері; недержавні організації, які беруть участь в управлінні податковими відносинами).

Всі складові податкової системи узгоджені між собою, сумісні, спрямовані на досягнення загальної цілі. Зміни в одній із підсистем приводять до змін у всій системі.

Роль податків у соціально-економічному розвитку держави визначається через функції, які вони виконують - регулююча, соціальна, та фіскальна. З точки зору фіскальної функції податкова система повинна забезпечувати гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, з точки зору регулювання – надавати державі можливість впливати на всі сторони соціально-економічної діяльності.

Визначено основні етапи проведення податкових реформ і окреслено їх часові рамки:

Перший етап реформування (1991-1995 роки).

Другий етап реформування (1996-2003 роки).

Третій етап реформування (2004-2009 роки).

Четвертий етап реформування (з 2010 року по теперішній час).

Дано характеристику кожному з етапів та зроблено висновок, що проведені податкові реформи на всіх етапах, крім останнього, є неефективними, про що свідчить перенесення тих самих недоліків на податкову систему з першого етапу до наступних. Проте важливою причиною провалу податкової реформи на кожному етапі є відсутність наукового обґрунтування її впровадження.

Визначено, що в ринкових умовах важливого значення набуває ефективна податкова політика, за допомогою якої акумулюються фінансові ресурси для задоволення суспільних потреб і регулювання економічних відносин. Податкова політика визначається певним впливом держави на соціально-економічні процеси та змінами під впливом тенденцій розвитку світового господарства. Розглянуті підходи до визначення сутності податкової політики, її цілей, завдань, принципів і методів створюють теоретичні основи використання податкової політики в процесі державного регулювання соціально-економічних відносин.

Проведений аналіз динаміки зального обсягу доходів Державного бюджету України за 2019–2023 рр. свідчить про висхідний тренд. Разом з тим, найменший темп приросту надходжень був у 2020 році в порівнянні з 2019 роком, однак сума доходу збільшилась на 77737,8млн. грн., або на 7,79%. Найвищий показник - у 2023 році в порівнянні з 2022 роком, сума надходжень зросла на 2671998 млн. грн, або 49,49%. Виконання Державного бюджету за доходами у 2022 році відбулося за рахунок отримання грантової допомоги світових лідерів.

Результати аналізу основних складових доходів державного бюджету України за бюджетною класифікацією, до яких відносяться податкові надходження, неподаткові надходження, офіційні трансферти та доходи від операцій з капіталом, свідчить про те, що основу доходної частини Державного бюджету становлять саме податкові надходження. Податкові надходження до 2022 року мали тенденцію до зростання. В 2022 році, у зв'язку з війною, податкові надходження скоротилися на 14,21% в порівнянні з 2021 роком. У 2023 році порівняно з 2022 роком податкові надходження зросли на 26,72%. Це зростання відбулося за рахунок відновлення деяких норм податкового законодавства (проведення документальних планових перевірок платників податків з окремих сфер діяльності; обов'язок ФОП – платників єдиного податку 1 та 2 групи сплачувати єдиний податок тощо), які діяли до війни, не збільшуючи податкове навантаження.

Серед податкових надходжень основну питому вагу у доходах Державного бюджету займають непрямі податки, а саме податок на додану вартість. У 2022 році через повномасштабне вторгнення суттєво знизилися надходження акцизного податку (на 36,99%) і ПДВ (на 12,95%). Здебільшого це пов'язано із збільшенням тіньового обігу підакцизних товарів, пільговим оподаткуванням ряду імпортованих товарів, скороченням обсягів імпорту та його звільненням від оподаткування на початку війни. Надходження від податку на прибуток підприємств реально скоротилися на 6,95% у зв'язку з різким зниженням прибутків підприємств та переходу ряду з них на спрощену систему оподаткування.

Основними факторами, що впливають на обсяги податкових надходжень є:

- обсяги зовнішньоекономічної діяльності;
- рівень ділової активності та споживчого попиту;
- розмір мінімальної та середньої заробітної плати;
- ділова активність та споживчий попит в реальному секторі економіки країни.

Для досягнення позитивного ефекту в реалізації заходів податкової політики увагу варто спрямувати на підтримку фіскальної та боргової стійкості з одночасним забезпеченням достатніх ресурсів для основних пріоритетних видатків та підготовкою до відбудови.

Визначено, що ефективність є важливою ознакою податкової системи і означає, що держава має достатні податкові надходження та створює максимальні умови для досягнення поставлених завдань і цілей соціально-економічного розвитку країни з мінімальними податковими затратами.

Оцінка рівня податкового навантаження в Україні за останні роки, свідчить, що починаючи з 2021 року податкове навантаження має тенденцію до зниження (у 2020 році в порівнянні з 2019 роком податковий тиск на економіку зріс з 26,93% до 27,1 %). Зниження податкового навантаження дає змогу збільшити надходження до бюджету за рахунок податків.

При оцінці ефективності податкової системи України до воєнного періоду переважала фіскальна складова політики, внаслідок чого стимулююча та регулююча функції були менш пріоритетними. Події 2022 року призвели до змін, які були впроваджені для захисту внутрішнього ринку, національного бізнес-сектору, націлені на оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів та підтримки економіки України в цілому.

Міжнародний досвід свідчить, що пріоритетним напрямком покращення податкової системи має стати забезпечення справедливості та нейтральності оподаткування, а також реформування податкового механізму на засадах економічної ефективності, прозорості та стабільності, поступове наближення до європейських та міжнародних стандартів.

Податкова культура – це найголовніший елемент удосконалення економічних відносин між населенням та державою, який означає певний рівень податкової впевненості та самосвідомості в суспільстві, при якому держава знає і впроваджує податкову політику, що враховує інтереси суспільства, а платники податків - усвідомлюють необхідність повного та

своєчасного виконання обов'язку зі сплати законодавчо встановлених податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету.

Війна стала своєрідним каталізатором розвитку волонтерства та благодійності в Україні, що, в свою чергу, покращило податкову культуру. Добровільна допомога, незалежно від її форми – трудової, матеріальної, фінансової тощо – фактично є формою оподаткування, тобто самооподаткуванням. Така добровільна усвідомлена віддача власних ресурсів для забезпечення важливих соціальних потреб держави свідчить про наявність зрілого громадянського суспільства.

5. Національна стратегія доходів передбачає забезпечення фінансової та макроекономічної стабільності через зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні та збереження рівня мобілізації доходів України. НСДУ реалізує стратегію, яка забезпечує фіскальну стабільність та задовольняє потреби у видатках у контрольований та сталий спосіб.

Ще одним вектором подальшого проведення податкової реформи сформувався і окреслився у вересні 2022 року в пакеті змін – «Податкова реформа 10-10-10». Нова податкова модель передбачає зниження ставок податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та податку на додану вартість (ПДВ) до 10%. Також, пропонується скасувати єдиний соціальний внесок та вдвічі збільшити ставку військового збору до 3%. Зменшення податкового тиску на громадян та компаній - є головною метою цієї реформи, що, у свою чергу, може призвести до створення нових робочих місць, економічного зростання та збільшення інвестицій.

Ключовим аспектом, який впливає на напрям подальшого податкового реформування, є євроінтеграційний вибір України і основним завданням в цьому контексті є гармонізація податкового законодавства і законодавством країн ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 20.12.2023).
2. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навчально-методичний посібник / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнк. К.: Алерта, 2014. 178 с.
3. Золотько І.А. Податкова система: Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2017. 166 с.
4. Гега П.Т. Основи податкового права: Навч. посіб. К.: Т-во «Знання», КОО, 2018. 72 с.
5. Андрущенко В.Л. Податкова система: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
6. Безкрєвна А.В. Перспективи розвитку податкової системи: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 1. С. 21-27.
7. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система: Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2016. 456 с.
8. Деєва Н.М., Редіна Н.І. та ін. Оподаткування в Україні: навч. посібн. Тернопіль : Екон. думка, 2009. 544 с
9. Магопець О. А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2018. Вип. 33. С. 111-119.
10. Лазур С.П. Системний підхід до структуризації податкової системи ринкового типу. *Ефективна економіка*. 2013. Вип.1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1732> (дата звернення: 20.02.2024).

11. Варналій З.С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації. *Економічний дискурс*. 2018. Вип. № 2. С. 15–24.
12. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система : навч. посібн. Київ : Ліра-К, 2012. 576 с.
13. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ: Port-Royal, 2001. С. 505–506.
14. Диха М.В., Гончаров Ю.В. Податкова система як складник забезпечення розвитку соціально-економічної системи України. *Сучасні питання економіки і права*. 2018. Вип. 1. С. 86-99.
15. Єфименко Т.І., Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В. Податкова система. Тренінг-курс: навч. посіб. К. ДННУ «Академія фінансового управління». 2012. 656 с. С.25.
16. Богатирьова Є. М. Генезис податкових реформ в Україні. *Економічний простір*. 2017. № 118. С. 126-142.
17. Бойко О.Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241-247
18. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток. *Економічний форум*. 2014. № 3. С. 286-292.
19. Т. Кошук. Прагматика формулювання і реалізації фіскальної політики в Україні. *Журнал Європейської економіки*. 2018. С. 257-272.
20. Становлення та розвиток податкової системи України : монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.
21. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року № 1252-ХІІ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (дата звернення: 23.02.2024).
22. Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31 липня 1996 року № 621/96 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96> (дата звернення: 23.02.2024).

23. Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні: Постанова Верховної Ради України від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр> (дата звернення: 23.02.2024).

24. Майстро С.В., Майстро Р.Г., Майстро Д.С. Результативність та напрями удосконалення державної податкової політики в умовах економічних трансформацій. *Теорія та практика державного управління*. 2018. Вип. 4. С. 112-118

25. Про податок на прибуток підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-вр URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/ed19950406> (дата звернення: 23.02.2024).

26. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889-IV від 22 травня 2003 року URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр> (дата звернення: 23.02.2024).

27. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р> (дата звернення: 28.02.2024).

28. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010-2014 роки від 2 червня 2010 року URL: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf

29. Стігліц Дж. Ю. Економіка державного сектору : пер. с англ. К. : Основи, 2005. 854 с.

30. Тищенко О.М. Забезпечення економічної безпеки держави в контексті моніторингу сплати податків: моногр. / О. М. Тищенко, А.О. Єніна-Березовська. Х. : Фінарт, 2014 р. 299 с.

31. Данілов О.Д. *Тенденцій в оподаткуванні капіталу в Україні та світі. Бізнес Інформ*. 2014. Вип..№3. С. 295-300.

32. Флісак Н. Шляхи реформування податкової системи України. *Вісник податкової служби України*. 2007. Вип.№1-2. С. 23-30.
33. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарнін, Г.О. П'ятаченко; За ред. В.М. Федосова. К.: Либідь, 1994 р. 404 с.
34. Соколовська, А. М. Науковий дискурс популізму: аспекти економіки й податкової політики. *Наука та інновації*. 2020. Т. 16, № 5. С. 39-56с
35. С.І. Юрій, Новий світовий економічний порядок: історія, теорія, напрямки формування. *Журнал європейської економіки*. Том 8 (№ 4), грудень 2009. С. 353–370.
36. Василик, О.Д. Податкова система України: Навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. закл. освіти. Видавництво: К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. 447 с.
37. Крисоватий, А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: Монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с
38. Ісаншина, Г. Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник для вузів. К. : ЦУЛ, 2019 р. 260 с.
39. Алієв, Б. Х. Теоретичні засади оподаткування: Навч.посібник/ Б. Х. Алієв, А. М. Абдулгалімов ; А. З. Дадашева. К. : ЮНІТІ-ДАНА, 2019. 159 с.
40. Дегтяр, А. О. Гармонізація вітчизняного податкового законодавства до міжнародних стандартів як чинник прискорення євроінтеграційних процесів в Україні. *Державне будівництво*. 2018. Вип.№ 2. С. 3–13.
41. Крисоватий А. Податкова політика у реформуванні соціально-економічної системи України . *Економіка України*. 2010. Вип.№ 9. С. 41-51.
42. Статистичний збірник Міністерства фінансів URL: <https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik>. (дата звернення: 28.04.2024).
43. Доходи бюджету. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/> URL:

44. Бойко А.А. Податкове навантаження як критерій ефективності податкової політики. *Економічний вісник*. 2021. Вип. № 2. С. 334-341.
45. Статистичні дані Open Budget. URL: <https://openbudget.gov.ua>
46. Статистичні дані Міністерства фінансів. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/>
47. Ковальчук І. В. Податкова система України в умовах військових конфліктів: проблеми та перспективи. *Фінанси, облік, аудит*, 2022. Вип. № 1. С. 98–105.
48. Григоренко Ю. Податкова політика влади у 2022 році не виправдала надій бізнесу. URL: <https://gmk.center/ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u2022-rotsi-ne-vupravdala-nadij-biznesu/> (дата звернення: 01.05.2024).
49. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період військового стану: Закон України 23 лютого 2024 року № 3603-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3603-20#Text>
50. Павлюк О. О. Особливості адміністрування податків в умовах воєнного стану: досвід України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2020. Вип. № 2. С. 94–101.
51. Про внесення змін до Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.09.2005 р. № 420. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420225-05#Text>
52. Котіна Г. Податкові важелі впливу на економіку в сучасних умовах: вітчизняний та світовий досвід. *Економіст*. 2020. № 5. С. 31–35.
53. Олейнікова Л., Лищенко О. Європейський досвід формування механізмів зменшення адміністративного навантаження на платників податків. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2023. Вип. № 3. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/69>
54. Олейнікова Л. Г. Практика податкових відносин у країнах ЄС і України щодо забезпечення конкурентоспроможності економік держав.

Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф., 20 бер. 2013р. Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет ім. А. Нобеля, 2013. С. 73-74.

55. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Економіка та управління національним господарством*. 2016. № 3. С. 60–70.

56. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні URL: <http://sta-sumy.gov.ua>

57. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Америки: навч. посіб. Луцьк: Вежа-Друк.2020. 166 с.

58. Кваша Т. К. Досвід Швейцарії із розподілу податкових повноважень і надходжень між рівнями влади. *Економічний аналіз*. 2021. Вип.6. С. 14-21.

59. Податкова система Китаю. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniydosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krainsvity/kutai/?print> (дата звернення: 10.05.2019).

60. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Азії: навч. посіб. Луцьк: Вежа-Друк, С. 1122, 105-108.

61. Мельничук Т. В. Адміністрування податків у воєнний період: зарубіжний досвід та можливості впровадження в Україні. *Фінансовий простір*. 2020. Вип. № 2. С. 44–51.

62. Радова О.В. Оподаткування в Україні: нововведення, тенденції та проблеми розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20(3). С. 11-14..

63. Карпінський Б.А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків. Актуальні проблеми економіки. 2017. Вип. №2 (68). С. 128-136.

64. Воїнова Т. Деякі питання формування податкової культури в сучасних умовах. *Вісник податкової служби України*. 2010. Вип. №37. С. 55-59.
65. Василенко А.В. Формування податкової культури в Україні. *Економічний вісник університету: збірник наукових праць*. 2011. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Vasilenko.pdf
66. Кучерова Г. Податкова культура як детермінанта сучасного оподаткування в Україні. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2015. Вип. 2(12). Том 2. С. 53–62.
67. Гетманцев Д. Пів року війни: Україна вистояла на економічному фронті. *Укрінформ*. 2022. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3560208-pivroku-vijni-ukraina-vistoala-na-ekonomichnomu-fronti.html>.
68. CAF World Giving Index 2023. Charities Aid Foundation. URL: <https://www.cafonline.org/about-us/publications/2023-publications/caf-world-giving-index-2023>
69. Звітність фонду. Повернись живим. 2023. URL: <https://savelife.in.ua/reporting/>.
70. Фонд Сергія Притули. 2023. URL: <https://prytulafoundation.org/military-reports>.
71. Україна посіла друге місце у всесвітньому рейтингу благодійності. URL: <https://detector.media/withoutsection/article/219197/2023-11-10-ukraina-posila-druge-mistse-u-vsesvitnomu-reytingu-blagodiynosti/>
72. Національна стратегія доходів до 2030 року. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf.
73. Радикальна податкова реформа: що насправді ховається за «10-10-10». URL: https://24tv.ua/economy/podatкова-reforma-10-10-10-shho-oznachaye-dumka-ekspertiv_n2144630