

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
Факультет фінансів**

Кафедра фінансів імені Віктора Федосова

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «Фінанси»
ГАЛУЗЬ ЗНАНЬ 07 «Управління та адміністрування»
СПЕЦІАЛЬНІСТЬ 072 «Фінанси, банківська справа та
страхування»

Форма навчання: _____ очна (денна) _____

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему «ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ТА
НАПРЯМИ ЇХ ЗБІЛЬШЕННЯ У ВОЄННИЙ ЧАС»

здобувачки _____ Гаращук Діани Олександрівни _____

Науковий керівник: к.е.н., доцент Сивульська Н.М.

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією
з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: д.е.н., професор Буряченко А.Є.

Київ 2024

ЗМІСТ

П

В

Р

Д1

У1

Ц1

РОЗДІЛ 2... ОЦІНКА РОЛІ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У ФОРМУВАННІ

ДЕ

ОЕ

МВ

Ді

Дâ

В 2 Проблеми справляння податкових надходжень до Державного бюджету

ДЖ

Дн

ДА

Дн

Др

Дн

Дн

Дн

Дн

Др.....

Дн.....

Дш

Дл.....

Дд

Дн

Дк

Дн

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПС –	Державна податкова служба України.
ПДВ –	Податок на додану вартість.
ПДФО –	Податок на доходи фізичних осіб.
ПКУ –	Податковий кодекс України.
ПнП –	Податок на прибуток підприємств.
ПСП –	Податкова соціальна пільга.
СМКОР –	Система моніторингу відповідності податкової накладної/розрахунку коригування критеріям оцінки ступеня ризиків.

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання важливо приділити значну увагу формуванню фінансової бази країни, збереженню фінансових потоків та надходжень до бюджету. Незважаючи на повномасштабне вторгнення в Україну, податкові надходження продовжують становити найбільш значиму складову дохідної частини бюджету нашої держави. Конкурентоспроможна економіка, побудована на принципах справедливого ставлення до громадян, сталий соціальний розвиток суспільства, розширення суспільних благ, що надаються державою, та зростання добробуту населення можуть бути реалізовані лише за підтримки ефективної податкової системи. За допомогою податкової політики держава може впливати на процеси як на макро-, так і на мікроекономічних рівнях, і відповідно дає змогу визначати темпи економічного розвитку на майбутнє. Історично склалось так, що питання оподаткування завжди є актуальним та посідає провідне місце в наукових обговореннях, дослідженнях експертів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичною базою наукового дослідження стали праці науковців та практиків у галузі оподаткування, фінансів та економіки загалом, які висвітлені у навчальних посібниках, підручниках, наукових публікаціях та журналах. Особливу увагу приділено працям таких вітчизняних науковців як Опарін В.М., Федосов В.М. та зарубіжних – А.Сміт, Д.Рікардо, Е.Селігман, М.Фрідмен, Дж.Кейнс, які неодноразово піднімали питання щодо сутності, процесу розвитку податків у своїх працях. Також, за основу досліджень було взято останні публікації статистичних даних, висновків з офіційних веб-сайтів органів законодавчої та виконавчої влади.

Мета дослідження. Обґрунтувати теоретико-методичні засади, дослідити практичні аспекти формування податкових надходжень, їх фіскального значення для Державного бюджету України, виявити проблеми та можливі рішення для підвищення їх фіскальної ефективності у воєнний час.

Для досягнення поставленої мети передбачено постановку, формулювання та розв'язання наступних наукових й практичних завдань:

- розкрити теоретичні засади прямого та непрямого оподаткування в Україні;
- розглянути основні етапи становлення та розвитку податкової системи;
- охарактеризувати нормативно-правове регламентування податкових надходжень в Україні;
- оцінити роль податкових надходжень та обґрунтувати їх вплив на формування Державного бюджету України;
- оцінити фіскальне значення бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України за допомогою економіко-статистичних методів аналізу;
- виявити вплив основних чинників на надходження бюджетоутворюючих податків;
- визначити проблеми справляння основних бюджетоутворюючих податків до Державного бюджету України ;
- запропонувати шляхи вирішення виявлених проблем, ґрунтуючись на досвіді однієї з країн ЄС.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження виступають податкові надходження бюджету, а предметом дослідження є податкові надходження Державного бюджету України та фіскальне значення бюджетоутворюючих податків в Україні.

Методи дослідження. Для розв'язання завдань, поставлених у дослідженні, використовувалися загальновідомі наукові положення та специфічні методи наукового пізнання: дослідження бюджетоутворюючих податків за допомогою основних фінансових індикаторів, використано метод порівняльного аналізу та статистико-економічний метод, аналітичний метод, кореляційний метод, коефіцієнтний метод, логіко-абстрактний метод і відповідно, графічний та табличний методи для наочного представлення візуалізації результатів проведеного дослідження, встановлення зв'язку між отриманими результатами; розрахунки проводились за допомогою Microsoft Excel.

Теоретична, методична та практична значущість. Теоретико-методична значущість полягає в систематизації інформації щодо основних етапів становлення та розвитку податкової системи України, специфічних характеристик сутності податків, нормативно-правового регламентування податкових надходжень Державного бюджету. Практична значущість виявляється у ґрунтовному аналізі основних бюджетоутворюючих податків за допомогою фінансових індикаторів, виявленні ключових чинників, що впливають на фіскальну ефективність цих податків, а також формуванні пропозицій щодо можливих способів вирішення проблем, що виникають у процесі їх справляння. Результати проведеного дослідження можуть бути використані для вдосконалення практики справляння податкових надходжень з метою підвищення їх фіскального значення, особливо в умовах воєнного стану.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти з питань адміністрування ПДВ, ПДФО, ПнП, дані Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Незалежної асоціації банків України та наукові публікації. Формування списку використаних джерел здійснено за стилем ДСТУ 8302:2015.

Апробація матеріалів кваліфікаційної бакалаврської роботи. Результати дослідження та пропозиції, що містяться в кваліфікаційній бакалаврській роботі, пройшли апробацію на 91-ій щорічній студентській науковій конференції «Інноваційні проекти для економічного відродження та конкурентного розвитку України», наукова платформа кафедри фінансів імені Віктора Федосова КНЕУ (Київ, 30 квітня 2024 р.) за темою «Податкові надходження державного бюджету та напрями їх збільшення у воєнний час».

РОЗДІЛ 1

ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

1.1 Економічна сутність, класифікація та функції податкових надходжень

Податки є однією з надзвичайно складних й істотно важливих економічних категорій. Незалежно від типу економічного розвитку та моделі політичної системи, податки сьогодні є невід'ємною складовою економічної системи кожної держави. Податки є основним фінансовим методом мобілізації доходів держави. Без існування податків в економіці держави, фінансова система миттєво «завмирає», зникає основне джерело бюджетних надходжень, втрачається можливість утримувати державний управлінський апарат.

Згідно із Податковим кодексом України податком є «обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що стягується з платників податків відповідно до умов встановлених цим Кодексом» [1].

Історія налічує безліч трактувань, теорій щодо визначення економічної сутності податків. В сучасних та класичних наукових дослідженнях теоретичні підходи до формулювання сутності поняття податку серед вчених відрізняються.

Опарін В.М. дає визначення податкам, як «обов'язковим, нееквівалентним, неповоротним, нецільовим, регулярним платежам юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій», де ключовим значенням є плата за послуги, що надає держава своїм громадянам – це класична концепція, сформована засновниками економічної науки, яка стверджує, що держава повинна утримуватись за рахунок стягнення певних податків з громадян. Федосов В.М. у своїх працях визначає сутність податків як «підсистему виробничих відносин, які виникають на стадії розподілу в процесі розширеного

відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільний характер», де ключовим значенням є перерозподіл на користь держави – фізичні та юридичні особи повинні регулярно «віддавати» частину свого доходу державі [2,3].

Серед класичних підходів до визначення сутності податків поширеною є думка А.Сміта, який дотримувався теорії про неефективність, недосконалість державних послуг, що податок – це справедлива ціна громадян за надані державою послуги. Д.Рікардо вважав, що податки «...та частина продукту землі та праці, яка надходить в розпорядження уряду» [4].

Е.Селігман, М.Фрідмен вважають, що податок є примусовим збором, який стягується на користь держави. Американський спеціаліст з оподаткування, Е.Селігман сформулював визначення податків, як «...примусовий збір, що справляється державою з окремої особи для покриття видатків, спричинених загальнодержавними потребами безвідносно до вигоди платника такого податку» [3].

Дж. Кейнс запропонував абсолютно нову теорію податків, що була спрямована на державне регулювання економіки за умов існування ринкових відносин. Він трактує податки як важливі "вбудовані механізми гнучкості", які забезпечують рівномірний розподіл податкового тягаря в залежності від доходу та згладжують кризові явища. Наведена теорія Кейнса дотримується ідеї прогресивного оподаткування, яке обґрунтоване базуючись на концепції «граничних заощаджень», а не з точки зору соціальної справедливості. Дж.Кейнс, теоретик державного регулювання економіки, стверджує «основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком впевнені не лише з апіорних міркувань..., а й із досвіду.., полягає він у тому, що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але тією самою мірою, якою зростає дохід». Згідно сформульованого ним закону, держава зобов'язана за допомогою податків вилучати певну частину заощаджень громадян для фінансування державних витрат та інвестицій. Загалом, Кейнс вважав, що податки існують виключно для регулювання економічних відносин [2].

З досліджених трактувань сутності податку визначено, що податок – це невід’ємна складова економічних відносин кожної держави, сплата податків повинна носити обов’язковий та регулярний характер, завдяки цьому держава матиме можливість виконувати покладені на неї зобов’язання. Податки встановлюються вищим законодавчим органом держави, стягуються з платників до бюджету в розмірах і в строки, визначені законом. Погоджуюсь з думкою окремих науковців, які тлумачать сутність податків, як обов’язок кожної особи сплачувати певну частину доходу державі, в якій вона проживає та благами якої користується [5].

Податкам притаманні певні специфічні ознаки, які характеризують їх як фінансову та економічну категорію (рис. 1.1).

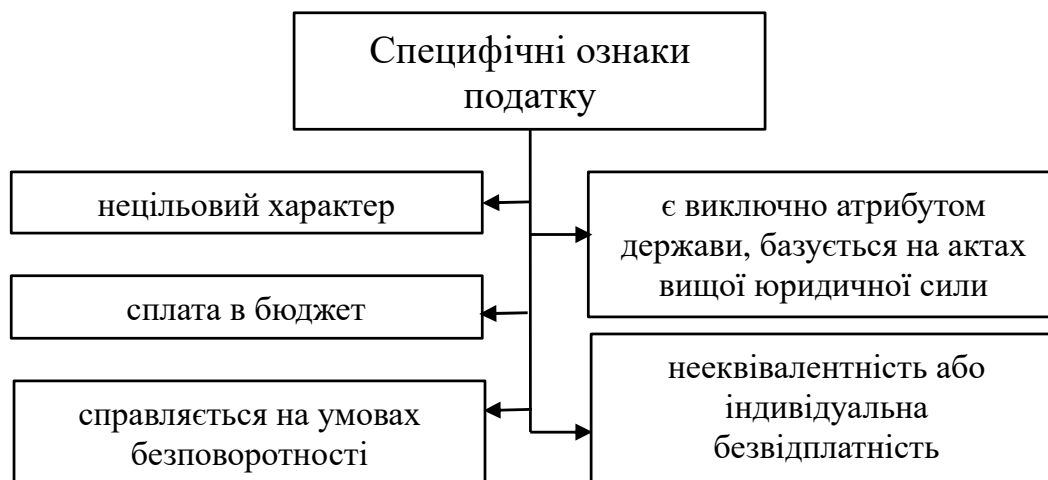


Рисунок 1.1 – Ознаки, які характеризують податок як фінансову та економічну категорію.

Джерело: складено автором за даними [6].

Справляння на умовах безповоротності свідчить про те, що повернення сплаченого податку можливе або за умов надмірної його сплати, або якщо законодавством передбачені пільгові умови щодо справляння того чи іншого податку. Односторонній характер встановлення податків або індивідуальна безвідплатність проявляється в його сплаті з метою покриття суспільних потреб, які у більшості випадків є відокремленими від індивідуальних потреб конкретного платника. Таким чином, сплата податків не передбачає для платника еквівалентної вигоди від держави. Податкові надходження акумулюються в централізованому

фонді державних коштів – бюджеті, вони не можуть бути зараховані до цільових фондів та не призначені для виконання конкретних цілей держави, що характеризує їх нецільовий характер. Спрямування надходжень від податків до бюджету передбачає їх приналежність до виключно державних атрибутів, які ґрунтуються на актах вищої юридичної сили.

Економічна сутність податку полягає у визначенні його як фінансових відносин, які виникають між державою та платниками податків у зв'язку з примусовим відчуженням і перерозподілом частини новоствореної вартості у грошовій формі з метою фінансування державних видатків.

Сутність податків, їх властивості та ознаки проявляються у функціях, які вони виконують. За своєю економічною сутністю податки виконують три основні функції: фінансову, розподільчо-регулюючу, контрольну. Однак, серед надбань сучасної економічної науки можна зустріти інший підхід класифікації – виокремлення лише двох головних функцій податків: фінансової та регулюючої, до якої входять чотири підфункції. На рис. 1.2 узагальнено декілька підходів щодо визначення економічних функцій податків.



Рисунок 1.2 – Економічні функції податків

Джерело: складено автором за даними [7].

Фінансова функція є провідною у тлумаченні сутності податків, оскільки характеризує їх суспільне призначення. Вона полягає в тому, що надходження до

державного бюджету в першу чергу повинні бути постійними і стабільними. Постійність характеризується тим, що податки повинні надходити до бюджету рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені терміни. Рівномірний розподіл податків у територіальному розрізі зумовлений необхідністю забезпечувати достатній рівень доходів для кожної ланки бюджетної системи. Нехтування рівномірним розподілом призводить до потреби перерозподіляти кошти між бюджетами, як наслідок – зменшення рівня автономності кожного бюджету, ступеня регіонального самоврядування тощо. Стабільність надходжень від податків полягає у забезпеченні достатнього рівня гарантій того, що передбачені законодавством доходи, будуть виконані в повному обсязі. Завдяки фіскальній функції забезпечується збалансованість між доходами та видатками державного бюджету; досягається рівномірність розподілу отриманих податкових надходжень між різними ланками бюджетної системи, стабілізація на регіональному рівні соціального захисту та гарантій, які надаються громадянам; забезпечується досягнення високого рівня соціальної інфраструктури загалом в державі та рівня соціальних гарантій в кожному окремому регіоні.

Сутність розподільчо-регулюючої функції податків полягає в перерозподілі вартості валового національного продукту між платниками податків та державою. Більшість науковців поділяє дану функцію окремо на розподільчу та регулюючу. Розподільча функція відповідає за перерозподіл суспільних доходів між різними соціальними верствами, групами населення, а регулююча – вплив на різні види діяльності платників податків. Головним завданням розподільчої функції податків є зменшення випадків соціальної нерівності за доходами, що досягається шляхом введення специфічних акцизів на предмети розкоші, застосування прогресивного оподаткування доходів населення тощо. Професор В.Федосов у своїх працях зазначає: «... регулююча функція податків – об'єктивне явище, ... вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх устанавлює» [8]. Завдяки регулюючій функції держава має можливість регулювати різні сфери суспільно-економічного життя на будь-якому рівні економіки [9].

Контрольна функція податків полягає в здійсненні нагляду та контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків платниками відповідно до чинного законодавства. Як економічна категорія, вона характеризується можливістю кількісно відобразити податкові надходження та зіставити їх з потребами держави у фінансових ресурсах. Контрольна функція дозволяє оцінити ефективність функціонуючої (існуючої) податкової системи, забезпечити контроль за видами діяльності та обігом фінансових ресурсів, виявити необхідність внесення змін до податкової системи та бюджетної політики [8].

Серед додаткових функцій податків виділяють стимулювальну та накопичувальну. Стимулювальна (дестимулювальна) функція встановлює певні орієнтири для подальшого розвитку або навпаки, згортання виробничої діяльності. Зазвичай цю функцію податків відносять до підвиду регулювальної, оскільки вона також може бути пов'язана зі зміною об'єкта оподаткування, застосуванням механізму пільг, скороченням бази оподаткування. Більш того, стимулювальна функція податків покликана сприяти досягненню всіх функцій держави. Дестимулювальна функція передбачає встановлення обмежень для розвитку негативних та небажаних явищ, процесів за допомогою податкового тягаря. Наприклад, мито може вводитися як обмежувальний інструмент для запобігання небажаному імпорту чи експорту товарів, або ж, підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби повинно сприяти зменшенню тютюнопаління [10,11].

Накопичувальна функція являє собою узагальнення усіх перелічених вище функцій податків, у тому числі й ключової – забезпечення реалізації цілей держави через систему оподаткування. Вона спрямована на кінцевий результат – формування не лише бюджету, а й встановлення мети, інтересу у розподілі тих та інших коштів платників податків – забезпечити умови для нагромадження як фізичним, так і юридичним особам. Нагромадження полягає у збільшенні потужностей, розвитку виробництва тощо.

Внутрішній зміст сутності податків визначають основні елементи їх складової, які наведені та описані в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Основні елементи податку як економічної категорії

Елемент податку	Характеристика
Платник (суб'єкт) податку	фізична або юридична особа, або група осіб без наданого статусу юридичної особи, на яку покладено обов'язок сплачувати податки та інші обов'язкові платежі згідно із законодавчими актами.
Об'єкт оподаткування	майно, товари, дохід/прибуток або його частина, обороти з реалізації товарів/робіт/послуг, операції з постачання товарів/робіт/послуг та інші об'єкти, які визначені податковим законодавством та з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.
База оподаткування	конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.
Ставка податку	розмір податкових нарахувань на/від одиницю/одиниці виміру бази оподаткування.
Порядок обчислення податку	множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування(м) відповідних коефіцієнтів.
Податковий період	термін, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання.
Строк та порядок сплати податку	період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.
Строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку	методи, строки та засоби подання звітності до податкових органів та сплати податку в державі, які залежать від принципів побудови податкової системи.

Джерело: складено автором за даними [1].

Додатковими елементами податку виступають: предмет податку, масштаб податку, одиниця оподаткування, джерело сплати, квота або податковий оклад.

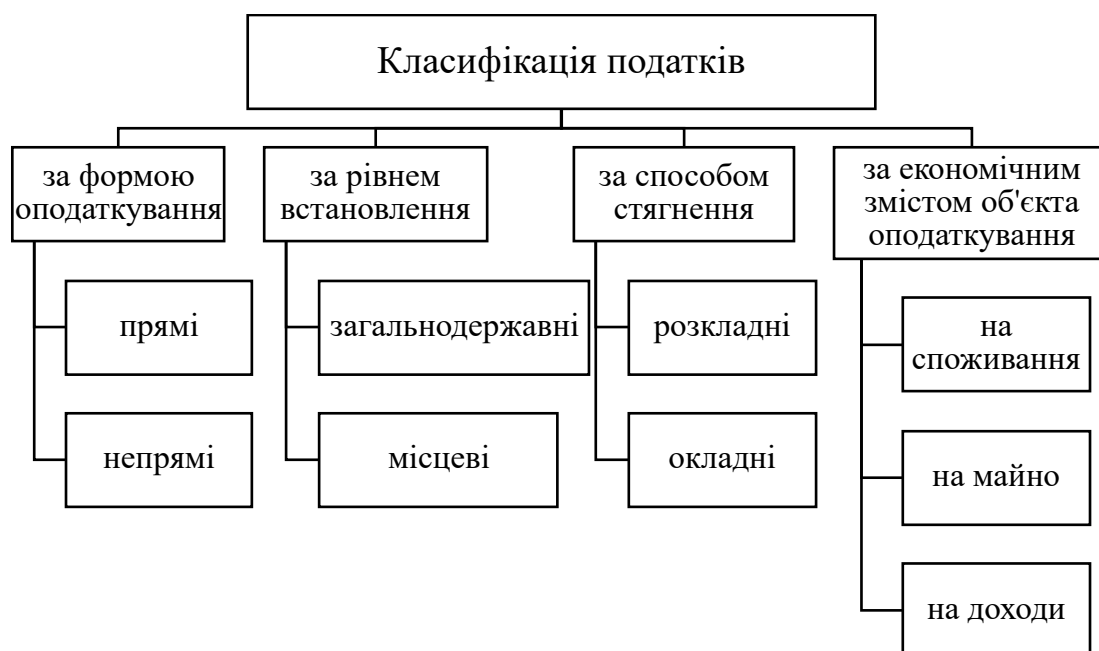


Рисунок 1.3 – Класифікація податків

Джерело: розроблено автором за даними [6].

Протягом всієї історії людства класифікація податків змінювалась, удосконалювалась, набувала різних форм та методів оподаткування. Кожен вид податку відіграє особливу роль у податковій системі, а також має унікальні характеристики та призначення.

Зазвичай податки класифікують за кількома ознаками: за формою оподаткування, за рівнем встановлення, за способом стягнення та за об'єктом оподаткування (рис 1.3). Більш розгорнута класифікація податків представлена у Додатку А [12].

Отже, податки слугують важливим інструментом макроекономічного регулювання, важливість їх існування обумовлена функціями, які на них покладені, й виконання яких забезпечує ефективне функціонування податкової системи держави загалом.

1.2 Етапи становлення та розвитку податкової системи

Основними передумовами виникнення податків є перехід від натурального господарства до грошового, зародження й формування інституту держави.

Еволюція податкової системи України супроводжувалася постійними змінами, які повинні були враховувати мінливі економічні умови в країні. Як наслідок, передумовами до проведення податкових реформ стали зміна цілей, стратегій податкової політики враховуючи поточні потреби [13].

Аналізуючи процес формування податкової системи України та перші заходи щодо її реформування, більшість науковців виокремлюють три основних етапи:

- I. 1991-1993 рр. – створення власної податкової системи;
- II. 1994-1999 рр. – приведення структури податкової системи у відповідність до тенденцій розвитку ринкових відносин;

III. З 2000х рр. – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки.

Якщо ж аналізувати процес становлення, розвитку податкової системи України до теперішнього часу, можна виділити сім етапів, які зображені на рис. 1.4. Обґрунтування кожного з семи етапів висвітлено у Додатку Б.



Рисунок 1.4 – Етапи розвитку податкової системи України

Джерело: розроблено автором за даними [14,15,16].

Після здобуття незалежності Україна розпочала будувати власну податкову систему. Відповідно, становлення системи оподаткування в Україні, початком перших перетворень та реформування податкової системи України вважається прийняття 25 червня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування» (втратив чинність) [17]. У цьому документі були визначені принципи побудови податкової система та були перераховані всі податки і збори (обов'язкові платежі), а також права, обов'язки і відповідальність платників податків. Він також окреслював принципи побудови. У ньому було передбачено 16 загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Цей закон був основою для побудови власної податкової системи, вільної від обтяжливого податкового тягаря,

що призвело до помітного зростання бізнесу, зниження безробіття та накопичення капіталу.

Характерною особливістю першого етапу реформування системи оподаткування є значне зростання податкового навантаження наприкінці 1992 року. З кінця 1992 року основною метою законодавчих актів було збільшення податкових надходжень до бюджету. Були введені акцизи і мито, а податок на дохід замінив податок на прибуток. Ставка податку на додану вартість, який обчислювався як податок з обороту, зростає до 28%, відповідно, ціни стрімко підвищились, що спровокувало різке підвищення інфляції. Вже у 1993 році цю ставку було знижено до 20%, але згодом вона знову була зафіксована на рівні 28%. У період першого етапу реформування податкової системи був значний податковий тиск на підприємницький сектор, що призвело до зменшення обігових коштів підприємств, а також до значних втрат бюджетних ресурсів через надмірні податкові пільги [18].

У першій частині другого етапу, впродовж 1994-1996 рр., відбувались заходи, спрямовані на виведення країни з економічної кризи: внесення коректив в податкову систему шляхом уточнення та оновлення існуючих податкових механізмів. З внесенням змін до Закону України «Про систему оподаткування» у 1997 році було затверджено справляння 19 видів загальнодержавних податків і зборів, 2 місцеві податки та 14 місцевих зборів. У 1998 році були запроваджені альтернативні системи оподаткування, які мали на меті спростити систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва та встановити фіксований сільськогосподарський податок.

Прийнятий у 2000 році Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (втратив чинність) визначив порядок сплати пені, нарахування та погашення податкових зобов'язань, а також процедуру оскарження рішень органів стягнення та регламентував дії податкових органів [19]. У 2003 році був прийнятий Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» (втратив чинність), проте в дію він вступав з 1 січня 2004 року [20]. У цей період відбулось внесення ряду змін та доповнень до

Закону « Про систему оподаткування», які передбачали вилучення податків і зборів, що обтяжують податкову систему, наприклад, податок на нерухоме майно [17]. Були внесені також зміни щодо оподаткування прибутку підприємств: ставку податку на прибуток знизили з 30% до 25%. Ставку податку на доходи фізичних осіб навпаки, підвищили до 15% та затвердили розширений список податкових пільг, наприклад, галузеві пільгі, які надавались пріоритетним для держави галузям економіки.

У період з 2000-2010рр. відбувалась активна підготовка до прийняття та імплементації Податкового кодексу, було внесено приблизно 300 змін, доповнень до основних законодавчих актів щодо оподаткування.

Більшість фахівців сфери оподаткування обґрунтовували важливість та необхідність прийняття Податкового кодексу. Зокрема, український державний діяч підкреслював, що "необхідний правовий акт, який би чітко визначав статус платника податків з певними правами, обов'язками, відповідальністю, права і обов'язки суб'єктів адміністрування податків. Таким правовим актом має бути Податковий кодекс України [21].

Прийняття 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України (ПКУ) спричинило значні зміни щодо еволюційного розвитку податкової системи і вважається початком нового етапу у реформуванні вітчизняної податкової системи. Податковий кодекс був прийнятий з метою врегулювання відносин у сфері оподаткування, визначаючи фундаментальні засади побудови податкової системи, перелік податків та зборів, що мають справлятися до бюджетів усіх рівнів, методику їх обчислення, ставки податків, правовий статус платників податків, процес адміністрування податків, а також порядок та правила щодо застосування фінансових санкцій до платників податків, які порушують податкове законодавство [22].

З прийняттям Податкового кодексу України перелік загальнодержавних й місцевих податків, зборів був значно скорочений: кількість загальнодержавних податків та зборів скоротилась з 29 до 18, місцевих – з 14 до 5. Крім того, головні зміни в системі оподаткування полягали в поступовому зниженні ставок по

ключовим податкам, наприклад, ставка податку на прибуток з 23% у 2011 р. знизилася до 21% – у 2012 р., 19% – у 2013 р. та до 18% – у 2014 р, ставка податку на додану вартість знизилася з 20% до 17%, тощо.

Загалом, в період з 2011-2015 роки трансформація податкової системи України характеризувалась суттєвим зменшенням кількості податків, впровадженням нової методики розрахунку податку на прибуток, відбулись зміни в умовах оподаткування основних бюджетоутворюючих податків, а також було започатковано врегулювання документообігу з податком на додану вартість – впровадження електронного адміністрування, тощо.

З 1 січня 2016 року було збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб до 18%, ставки акцизного податку на алкогольні напої зросли майже вдвічі, а основну ставку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування навпаки, знижено до 22% від бази оподаткування. Базова ставка податку на додану вартість залишилась на рівні 20%. Більшість пільг за наведеними податками, які були передбачені ПКУ на момент його прийняття, були скасовані.

Період з 2016-2020 рр. відзначився корегуванням системи оподаткування підприємницької діяльності, вдосконаленням системи податкового адміністрування і менеджменту в напрямку інформатизації.

У 2019 році зміни внесені до податкового законодавства основною мірою стосувались збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, підвищення ставки рентної плати за користування надрами для видобутку нафти і конденсату, а також зросла ставка рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів. Більшість змін шостого етапу пов'язані із світовою пандемією COVID-19, що були спрямовані на підтримання економічної активності малого та середнього бізнесу.

Період з 2022 року і до сьогодні називають періодом «гарячого реформування» – прийняття рішень щодо змін, доповнень податкового законодавства відбувається в швидкому темпі, оскільки реалії сьогодення вимагають адаптації податкового законодавства до умов фінансово-економічної кризи. З початком повномасштабного вторгнення були внесені зміни,

спрямовані на підтримку перш за все вітчизняного виробництва, бізнесу. Ці зміни включають: відстрочення податкових зобов'язань, призупинення податкових строків, вимогу подавати звіти та іншу документацію в паперовому вигляді, припинення податкових перевірок тощо. Всі ці зміни пов'язані з тим, що, незважаючи на складнощі ведення бізнесу під час війни в країні, необхідно дотримуватися справедливого балансу між наданням підтримки бізнесу і надати можливість забезпечити потреби держави та її громадян [23].

1.3 Правове регулювання оподаткування в Україні

Однією з особливостей податкової системи України є податкові зміни – щорічно відбувається внесення змін до Податкового кодексу. Попри регулярне внесення змін, процес реалізації податкової політики все ще залишається ускладненим та суперечливим внаслідок недосконалого податкового законодавства, яке характеризується проблемою високого податкового навантаження на платників податків, зниження ділової активності суб'єктів господарювання тощо. Зараз для України як ніколи важливо запровадити заходи з її вдосконалення та прагнути до збалансованої структури оподаткування [24].

Єдина податкова система держави побудована на основі принципу, який передбачає, що для кожного виду податків оподаткування повинно бути однаковим на всій її території.

У Бюджетному кодексі України визначено загальні принципи розмежування доходів, зокрема й податкових надходжень Державного бюджету між бюджетними ланками, але їх фактичний склад затверджується при прийнятті Закону «Про державний бюджет на поточний рік» [25]. Звідси, загальнодержавні податки та обов'язкові платежі розмежовуються на закріплені – податок на додану вартість, акцизний податок, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, мито, рента плата тощо, та регульовані, прикладом таких податків є

екологічний податок [26]. Відсоток надходжень від таких податків до Державного бюджету узгоджений з Податковим кодексом та зазначений у ст.29 Бюджетного кодексу.

Як було зазначено вище у підрозділі 1.2, сфера оподаткування в Україні регулюється законодавчими та підзаконними актами багатьох різноманітних галузей права, однак головним кодифікованим актом є Податковий кодекс України, який має на меті врегулювання відносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, відповідно до ч.1 ст. 1 ПКУ, він «визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства».

Згідно із ПКУ податкове законодавство в Україні складається з:

1. Конституції України;
2. Податкового кодексу України;
3. Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин;
4. Чинних міжнародних договорів, які попередньо узгоджені з Верховною Радою України, і завдяки яким регулюються питання оподаткування;
5. Нормативно–правових актів, що були прийняті на підставі і підлягають виконанню ПКУ, а також законів з питань митної справи;
6. Прийнятих за правилами, встановленими ПКУ, рішень Верховної Ради АРК та органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків й зборів.

У статті 4 Податкового кодексу України встановлено фундаментальні засади податкового законодавства України, серед яких визначено принципи побудови системи оподаткування, перелік і обґрунтування яких наведено у Додатку В [1].

Варто зауважити, що метою правового регулювання податкових відносин є створення умов, сприятливих для своєчасного наповнення державного бюджету,

реалізації інтересів суспільства і держави в дотриманні прав і свобод громадянина для провадження вільної, законної діяльності по всій території країни [27,28].

Якщо аналізувати методи правового регулювання, то податкове право майже не відрізняється від фінансового права, оскільки обидва вони покладаються на механізм державних приписів. Тим не менш, воно відрізняється юридичним режимом та своєрідним механізмом регулювання. Для застосування фінансово-правових принципів у податковому праві використовуються імперативні норми; у цьому контексті імперативність розуміється як безумовність, обов'язок платника податків перерахувати грошові кошти до бюджету закріпленій у нормах податкового права.

Податкові правовідносини – це специфічний вид правовідносин, в основі яких лежить обов'язок сплачувати податки та збори і, відповідно, право вимагати сплати цих сум. Цими правовідносинами встановлюються межі прав та обов'язків платників податків та податкових органів. Податкові правовідносини за своїм змістом є економічними та публічними – пов'язані й впливають із влади. На рис. 1.5 зображені особливості податково-правових відносин.

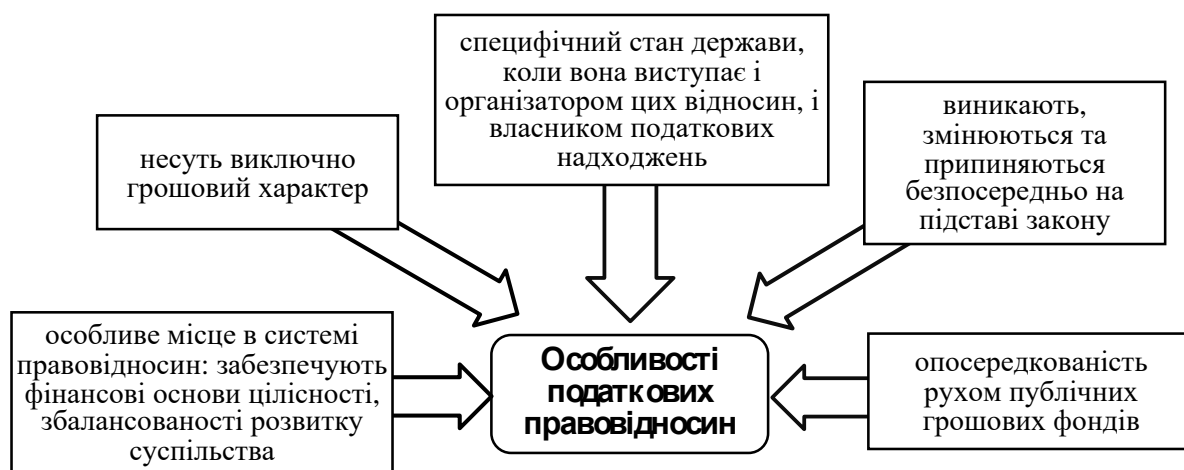


Рисунок 1.5 – Особливості податкових правовідносин

Джерело : розроблено автором за даними [29].

Об'єктом податково-правових відносин виступають доходи громадян – платників податків, у грошовій або в майновій формі.

Суб'єктами податково-правових відносин виступають: держава – органи влади на яких покладені обов'язки зі встановлення та регулювання механізму

оподаткування, державні податкові органи – податкові інспекції та служби, і відповідно платники податків.

Виходячи з предмету регулювання, правові норми, що забезпечують сплату податків, можна класифікувати на певні види зображені на рис. 1.6.

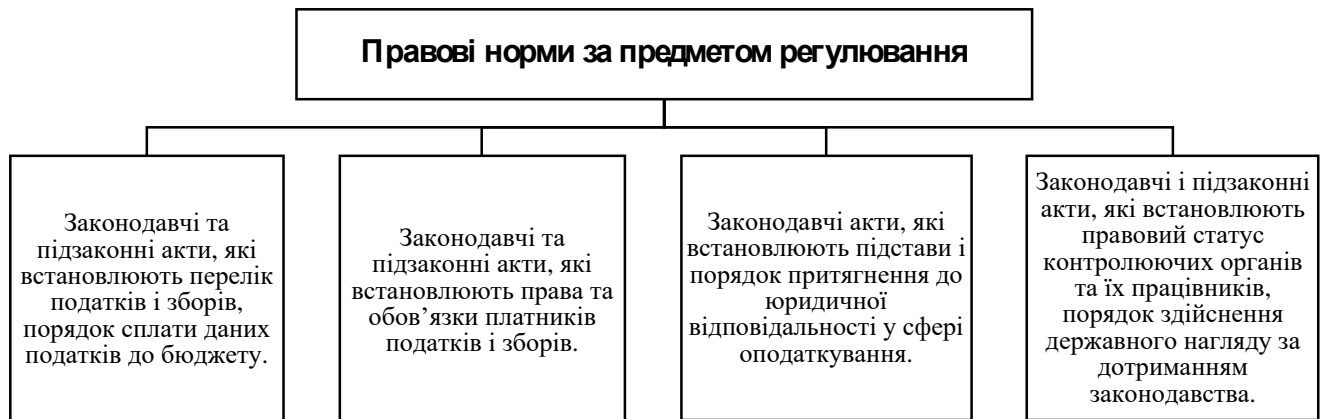


Рисунок 1.6 – Види правових норм, що забезпечують сплату податків, за предметом регулювання

Джерело: розроблено автором за даними [28].

Важливість регулювання податкової політики України, зокрема ефективне функціонування податкової системи, обумовлене тим, що ця політика разом з бюджетною є складовими фіскальної політики, яка є компонентом фінансової політики, що формує соціально-економічну політику держави в цілому [30]. Схематично місце податкової політики в сукупності інших видів державних політик зображено у Додатку Д.

Здебільшого податкове регулювання в Україні зводиться до встановлення податкових пільг. Відповідно до ст.30 ПКУ податковою пільгою є «передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав». Податкові пільги надаються на підставі певних особливостей, які характеризують конкретну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування тощо [32]. Податкові пільги в багатьох країнах світу виступають потужним та дієвим інструментом реалізації регулюючої, стимулюючої функцій, наприклад, з метою стимулювання накопичення капіталу або розвитку певних галузей економіки. Однак, враховуючи

реальний відсоток доходів, втрачених внаслідок встановлених тих чи інших податкових пільг, робить їх надмірно обтяжливими для бюджету.

У відповідності до вимог Податкового кодексу України визначаються функції, правові основи діяльності контролюючих органів: податкових та митних органів, а також, центрального органу виконавчої влади, завдяки якому забезпечується формування й реалізація державної фінансової політики.

Згідно із ст.12 ПКУ встановлює загальнодержавні податки та збори Верховна Рада України й безпосередньо визначає їх перелік, положення щодо їх елементів, податкових пільг.

Країни, які намагаються подолати наслідки фінансової кризи, широко використовують інструменти податкового регулювання. Одним з яскравих прикладів є Україна, яка переживає фінансово-економічну кризу, відповідно й економічний спад на тлі загострення зовнішньополітичної кризи. У таких складних умовах країни часто використовують весь інструментарій податкового регулювання, включаючи податкові преференції, підвищення або зниження ставок, а також скасування певних механізмів збору податків, які спричинили або можуть спричинити нестабільність підприємницької активності.

Більш того, згідно із ПКУ може бути встановлений так званий, спеціальний податковий режим, який передбачає систему заходів, яка визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів – «...може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів». Такий режим може бути застосований зокрема, в період фінансово-економічної кризи країни, або ж в період війни [1].

Система оподаткування в умовах воєнного стану зазнала суттєвих змін, що значно вплинуло на формування дохідної частини Державного бюджету України. До початку повномасштабного вторгнення зміни до Податкового кодексу України, що стосуються порядку справляння окремих видів податкових платежів, затверджувалися до 25 липня року, що передує плановому, і вводилися в дію з початком нового календарного року – в період виконання державного бюджету. Відповідно, сьогодні в умовах війни ці зміни запроваджуються частіше, в

залежності від необхідності внесення змін до різних видів податкових платежів

У березні 2022р. було внесено зміни щодо обкладання акцизним податком - встановлена нульова ставка на бензини моторні, скраплений газ, важкі дистиляти, з метою здешевлення ціни пального як для підприємств, так і для населення. Проте, вже станом на вересень 2022р. ставки на такі підакцизні товари були поновлені, але за окремими не в повній мірі. Такі зміни були обумовлені необхідністю відновлення значної кількості пошкодженої інфраструктури [34,35].

З 1 квітня 2022р. було прийнято рішення про суттєве зменшення ставки ПДВ на пальне до 7% (попередня ставка - 20%). Також, ставку у розмірі 7% на тимчасовій основі було введено на операції з ввезення й постачання різних видів палива. Варто зауважити, що бюджетне відшкодування за такими операціями не було передбачено, однак від'ємне значення зараховувалося до податкового кредиту наступного періоду.

У 2024 р. було схвалено рішення перенаправити зарахування ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців, у тому числі працівників поліції й державних службовців Державної служби України з надзвичайних ситуацій, на тимчасовій основі до Державного бюджету.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА РОЛІ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1 Аналіз податкових надходжень до Державного бюджету

Сутність, призначення та роль доходів Державного бюджету, які покликані забезпечити гарантоване фінансування суспільно необхідних видатків, проявляється в процесі їх формування, розподілу та відтворення. Їх функціонування відбувається в рамках розширеного суспільного відтворення та мобілізації бюджетних ресурсів у межах єдиного фонду, призначеного для гарантування виконання державою своїх обов'язків. Основним завданням, яке постає перед системою державних доходів, є створення стійкого і надійного фінансового підґрунтя, що забезпечить стабільну діяльність держави.

За структурою, ресурси наповнення Державного бюджету України поділяються на податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, кошти від закордонних країн і міжнародних організацій, надходження від цільових фондів, та офіційні трансферти (табл. 2.1).

Внаслідок економічної кризи, спричиненої повномасштабною війною в країні, надходження від податків, цільових фондів та офіційних трансфертів скоротились, в той час як доходи від неподаткових надходжень, операцій з капіталом зросли майже вдвічі, а обсяг коштів отриманих від закордонних країн і міжнародних організацій в 2022-2023 рр. суттєво збільшився – майже в 300 разів, порівняно з минулими роками, що спричинило зміну структури доходів Державного бюджету. Однак, найбільш вагомими статтями наповнення Державного бюджету протягом останніх 10-ти років залишаються податкові та неподаткові надходження.

податків, цільових фондів та офіційних трансфертів скоротились, в той час як доходи від неподаткових надходжень, операцій з капіталом зросли майже вдвічі, а обсяг коштів отриманих від закордонних країн і міжнародних організацій в 2022-2023 рр. суттєво збільшився – майже в 300 разів, порівняно з минулими роками (табл. 2.1).

Таблиця 2.2 – Структура податкових надходжень Державного бюджету України за 2014-2023 рр., у млн грн

	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	Внутрішні податки на товари та послуги	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	Збори на паливно-енергетичні ресурси	Єдиний податок	Інші податки та збори
							-645,8
					-12,1		-10 951,6
					-6,2		-505,1
					-0,3		

Джерело: складено автором за даними [36, 37].

Найбільша частка податкових надходжень до Державного бюджету забезпечується двома статтями: внутрішні податки на товари та послуги, які входять до складу непрямих податків, податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, які представляють прямі податки див. табл. 2.2). Внутрішні податки на товари та послуги представлені у вигляді акцизного податку з вироблених й ввезених в Україну підакцизних товарів та з податку на додану вартість з вітчизняних й імпортованих товарів.

Розглянемо динаміку надходжень від непрямих податків протягом 2014-рр. зображену на рис.2.1.

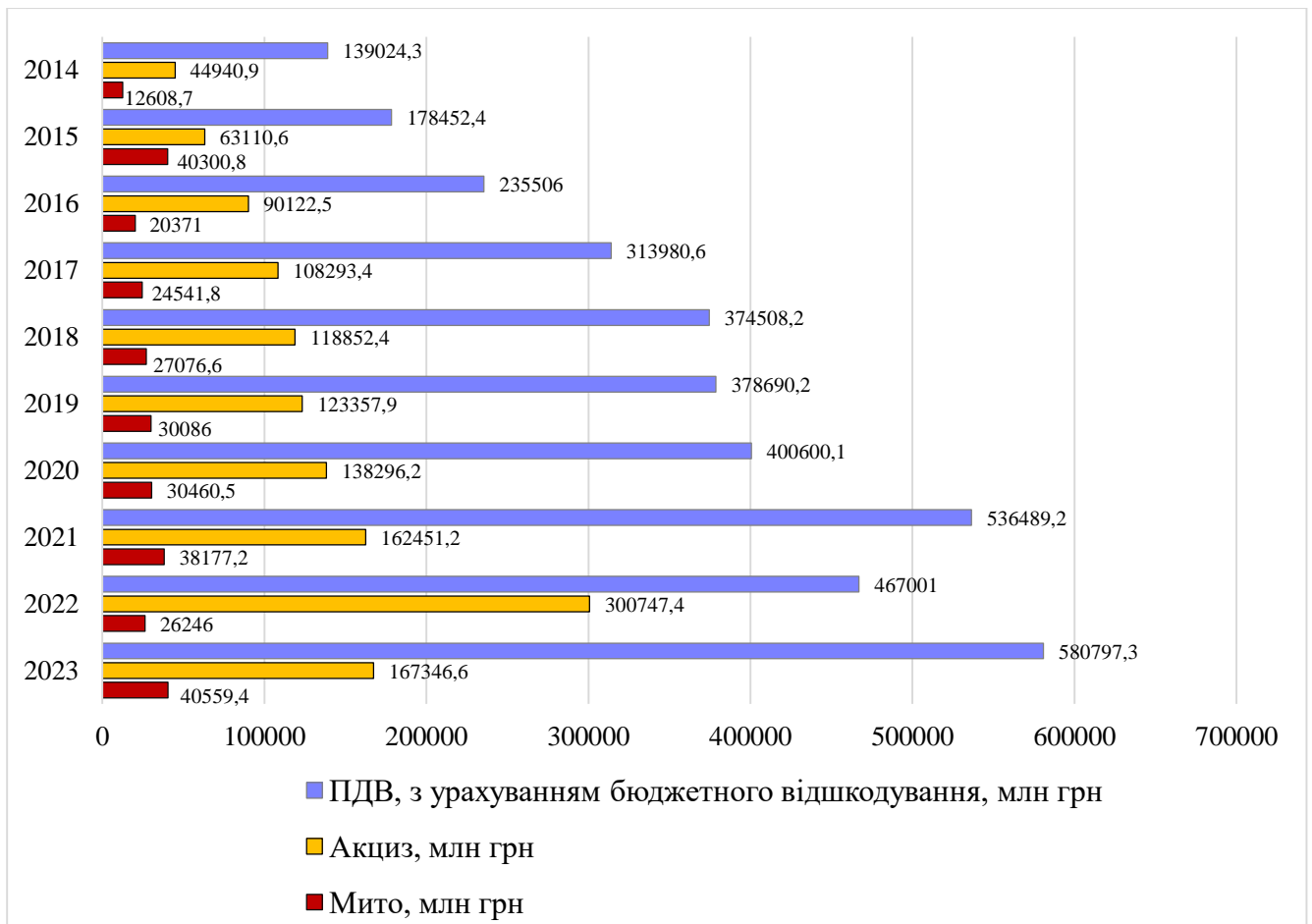


Рисунок 2.1 – Динаміка надходжень від непрямих податків: податку на додану вартість (ПДВ), акцизних податків та мита до Державного бюджету за 2014-рр., у млн грн.

Джерело: розроблено автором за даними [36, 37].

Оскільки непрямі податки стягуються безперервно зі споживчих товарів та послуг, вони є більш ефективними порівняно з прямими з фіскальної точки зору. Серед інших переваг непрямих податків – простота обчислення та швидкість сплати, регулярність платежів та просторова однорідність споживання. Серед недоліків – непрямі податки не зважають на фінансову стабільність, платоспроможність особи, яка купує товари чи користується послугами, що є несправедливим з соціальної точки зору [39].

У структурі непрямих податків найбільшу частку становлять надходження від податку на додану вартість, з урахуванням бюджетного відшкодування – значна частина ПДВ відшкодовується саме з Державного бюджету, тому доцільним є аналіз чистих надходжень від даного податку. Надходження від ПДВ протягом

2014-2021 рр. зберігали тенденцію до помірному зростання, і становили в середньому 47,82% усіх податкових надходжень та 38,37% усіх доходів Державного бюджету України (рис. 2.1). Стабільне зростання суми надходжень від цього податку можна пояснити впливом характерного для України фактору – показником високого рівня інфляції. У 2021р. спостерігається суттєве збільшення обсягу надходжень від ПДВ – надходження від податку зросли 135 889,1млн грн порівняно з 2020 р., однак станом на 2022 р. розмір надходжень значно зменшився, внаслідок повномасштабного вторгнення. Обсяг надходжень від ПДВ у 2023 р. досягнув суми доходів у розмірі 580 797,3млн грн – найбільшого значення за період 2014-2023 рр. [40].

Оскільки ПДВ акумулюється до Державного бюджету за двома розділами: ПДВ з вітчизняних товарів, ПДВ з імпортованих товарів, то розглянемо якою є структура цих надходжень (рис. 2.2).

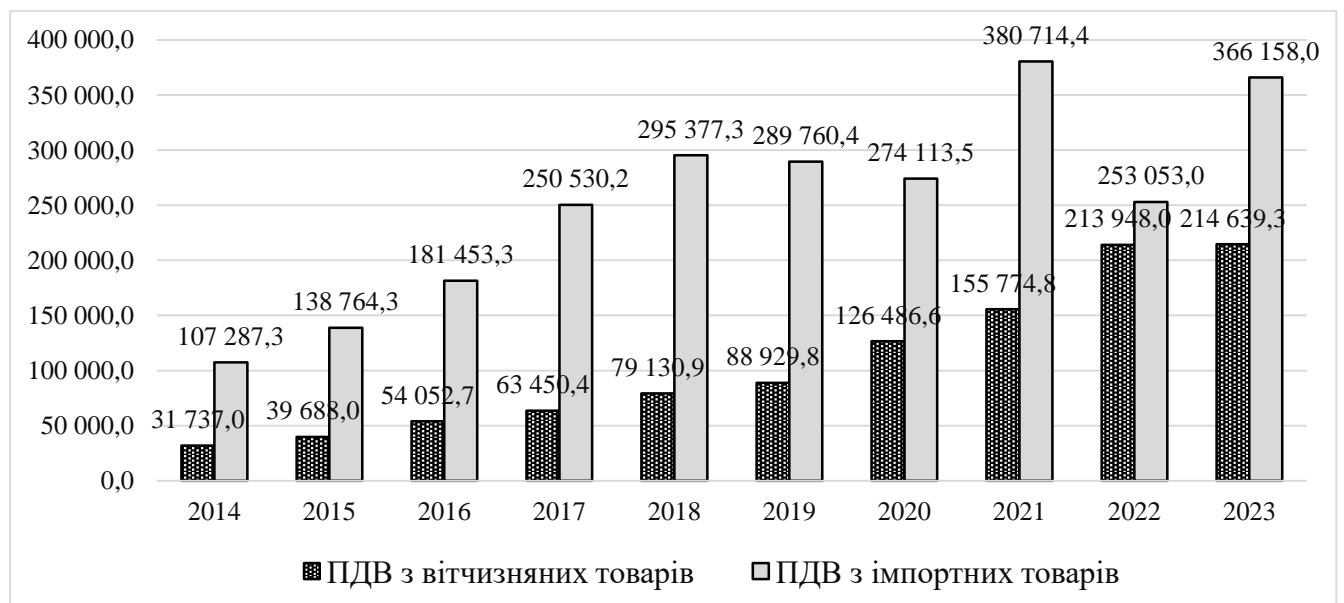


Рисунок 2.2 – Надходження ПДВ за окремими видами до Державного бюджету у динаміці років, в млн грн.

Джерело: розроблено автором за даними [36, 37, 41, 42, 43].

З рис. 2.2. бачимо, що надходження від ПДВ з вітчизняних товарів в період з 2014 - 2022 рр. достатньо стрімко зростали, як і ПДВ з імпортованих товарів в період з 2014 - 2021 рр. , проте у 2022 р. спостерігається суттєвий спад надходжень від ПДВ саме з імпортованих товарів, причиною є не лише загальне падіння імпорту внаслідок повномасштабної війни, а й звільнення від даного податку авто та

генераторів [44].

Податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств є складовими статті податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості.

Розглянемо на рис. 2.3 динаміку надходжень від прямих податків, таких як ПДФО та ПнП за 2014-2023 рр., у млн грн.

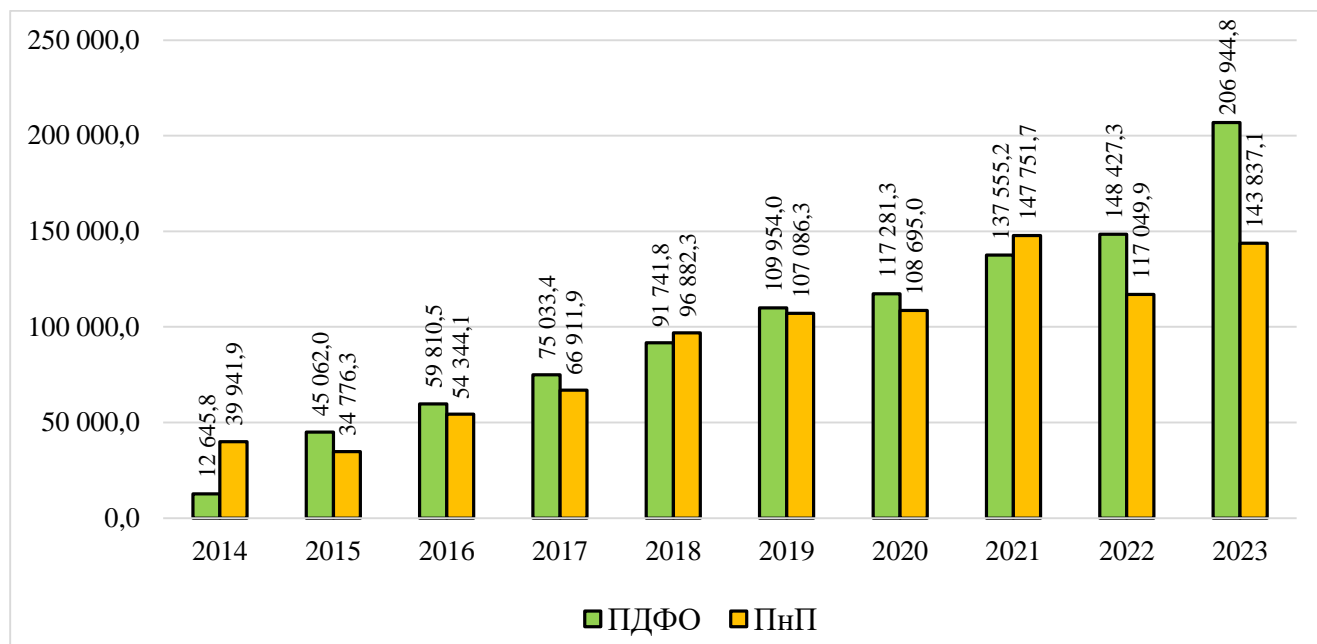


Рисунок 2.3 – Динаміка надходжень від прямих податків: ПДФО, ПнП до Державного бюджету за 2014-2023 рр., у млн грн.

Джерело: розроблено автором за даними [36,37,41,42,43].

Пряме оподаткування – це один з головних інструментів державного впливу, завдяки якому є можливість оперативно та ефективно керувати економічними процесами в країні. Завдяки прямому оподаткуванню можна впливати на господарську діяльність державних підприємств, сукупне споживання, інвестиційну привабливість та нагромадження капіталу. З одного боку, зростання обсягів і питомої ваги прямих податків свідчить про позитивну динаміку розвитку економіки держави: збільшення, нарощення обсягів фінансових ресурсів країни, підвищення матеріального добробуту населення тощо. З іншого – підвищення прямих податків призводить до зменшення кінцевого доходу громадян і підприємств, тим самим зменшуючи їхню здатність до інвестування та споживання. Однак, серед науковців поширеною є думка, що прямі податки є більш

обґрунтованими та соціально справедливими, оскільки сума заборгованості безпосередньо пов'язана з розміром доходів або з власністю платника податків [39,45,46].

Податок на прибуток підприємств (ПнП) вважається основним серед прямих податків. З рис. 2.3 динаміка ПнП у період 2015-2021 рр. вказує на його зростання з 34 776,6 млн грн у 2015р. до рекордного значення в 147 751,7 млн грн у 2021 р.. Після початку повномасштабного вторгнення надходження від податку на прибуток підприємств суттєво скоротились у 2022 р. в порівнянні з 2021 р. на 30 701,8 млн грн, причиною стали згорання, припинення бізнесу на територіях, де ведуться бойові дії та загальне скорочення ділової активності платників податків [47]. Також, зменшення надходжень від податку на прибуток підприємств пояснюється зменшенням бази оподаткування внаслідок економічної кризи, запровадженням розширеного списку податкових пільг та політичну нестабільність в країні. Однак, станом на кінець 2023 р. надходження від податку продемонстрували зростання на 26 787,2 млн грн. Основним чинником, який впливає на надходження від ПнП є фінансові результати суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.3 – Кореляційний зв'язок між надходженнями від ПнП та обсягом прибутків підприємств, 2014-2022 рр.

	ПнП, млн грн	Фінансовий результат (прибуток/збиток) загалом усіх підприємств України, млн грн	Показник кореляції, r
2014	39941,9	-590066,9	0,73
2015	34776,3	-373516,0	
2016	54344,1	29705,0	
2017	66911,9	168752,8	
2018	96882,3	288305,5	
2019	107086,3	523779,0	
2020	108695,0	68054,9	
2021	147751,7	885276,5	
2022	117049,9	-276277,7	

Джерело: розроблено автором за даними [37,42].

На основі даних табл. 2.3 розглянемо, як впливають фінансові результати підприємств (прибутки/збитки) на надходження від ПнП: кореляційний зв'язок між змінними дорівнює 0,73 за період 2014-2022 рр. відповідно, маємо прямий, сильний

зв'язок (оскільки показник кореляції є додатним, та знаходиться в межах 0,70 – 0,99). Так, отримані підприємствами збитки, внаслідок фінансово-економічної кризи в країні у 2014, 2015, 2022 роках призвели до зменшення обсягів надходжень від податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України [38].

Податок на доходи фізичних осіб в порівнянні з податком на прибуток підприємств зберігає тенденцію до помірного зростання протягом усього аналізованого періоду з 2014-2023 рр. (рис. 2.3). Зростання обсягу надходжень від ПДФО після початку повномасштабної війни пояснюється його компенсацією з доходів військовослужбовців. До основних макроекономічних показників, які мають безпосередній вплив на надходження від ПДФО, належать мінімальна та середньомісячна заробітна плата по Україні, кількість найманих працівників та грошове забезпечення військовослужбовців. Проведемо аналіз впливу встановленої мінімальної заробітної плати на надходження від ПДФО на основі даних табл. 2.4. За 2014-2023 рр. коефіцієнт кореляції дорівнює 0,94, відповідно спостерігається сильний, прямий зв'язок між надходженнями від ПДФО та встановленої мінімальної заробітної плати – кожне збільшення суми мінімальної заробітної плати призводить до збільшення надходжень від податку [44].

Таблиця 2.4 – Кореляційний зв'язок між надходженнями від ПДФО та розміром мінімальної заробітної плати, 2014-2023 рр.

	ПДФО, грн	Мінімальна заробітна плата станом на кінець року, грн	Показник кореляції, r
2014		1218	0,94
2015	45062000000	1378	
2016	59810500000	1600	
2017	75033400000	3200	
2018	91741800000	3723	
2019	109954000000	4173	
2020	117281300000	5000	
2021	137555200000	6500	
2022	148427300000	6700	
2023	206944800000	6700	

Джерело: розроблено автором за даними [37].

У результаті дослідження динаміки обсягу надходжень, було підтверджено, що податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств є основними складовими наповнення Державного бюджету України. Отже, доцільно оцінити фінансове значення зазначених податків задля збільшення надходжень від бюджетоутворюючих податків.

2.2 Аналітична оцінка фінансового значення бюджетоутворюючих податків

Податки виступають не лише джерелом наповнення бюджетів різних рівнів, зокрема державного, а й є інструментом перерозподілу національного доходу між різними верствами населення, галузями економіки та адміністративно-територіальними одиницями. Окрім регулюючої функції, податки виконують головну свою функцію – фінансову, завдяки якій забезпечується формування грошових фондів держави. Процес реалізації фінансової функції податків можна проаналізувати завдяки фінансовій ефективності. Важливу роль у забезпеченні фінансової достатності Державного бюджету України відіграють податок на додану вартість, на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств.

Серед існуючих методик визначення фінансової ефективності податку виділяють декілька основних способів, де один з них розглядає фінансову ефективність як здатність податку забезпечувати надходження до бюджетів різних рівнів, тоді як інший пов'язує фінансову ефективність з часткою цих податків у макроекономічних показниках, таких як ВВП, податкові надходження та доходи бюджету. Проведемо аналіз бюджетоутворюючих податків України протягом 2014-2023 рр. ґрунтуючись на другому методі [48].

З рис. 2.4 розглянемо як змінювалась динаміка частки трьох бюджетоутворюючих податків безпосередньо в структурі податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2014-2023 рр. Податкові надходження

Державного бюджету більш ніж на 70%, в середньому за аналізований період, формуються за рахунок податку на додану вартість, доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств, відповідно вони є невід’ємною та важливою складовою його наповнення.

Найбільшу частку в податкових надходженнях протягом 2014-2023 рр. займає ПДВ (рис. 2.4). Питома вага податку на додану вартість в податкових надходженнях Державного бюджету за весь аналізований період становить в середньому 48% усіх податкових надходжень.

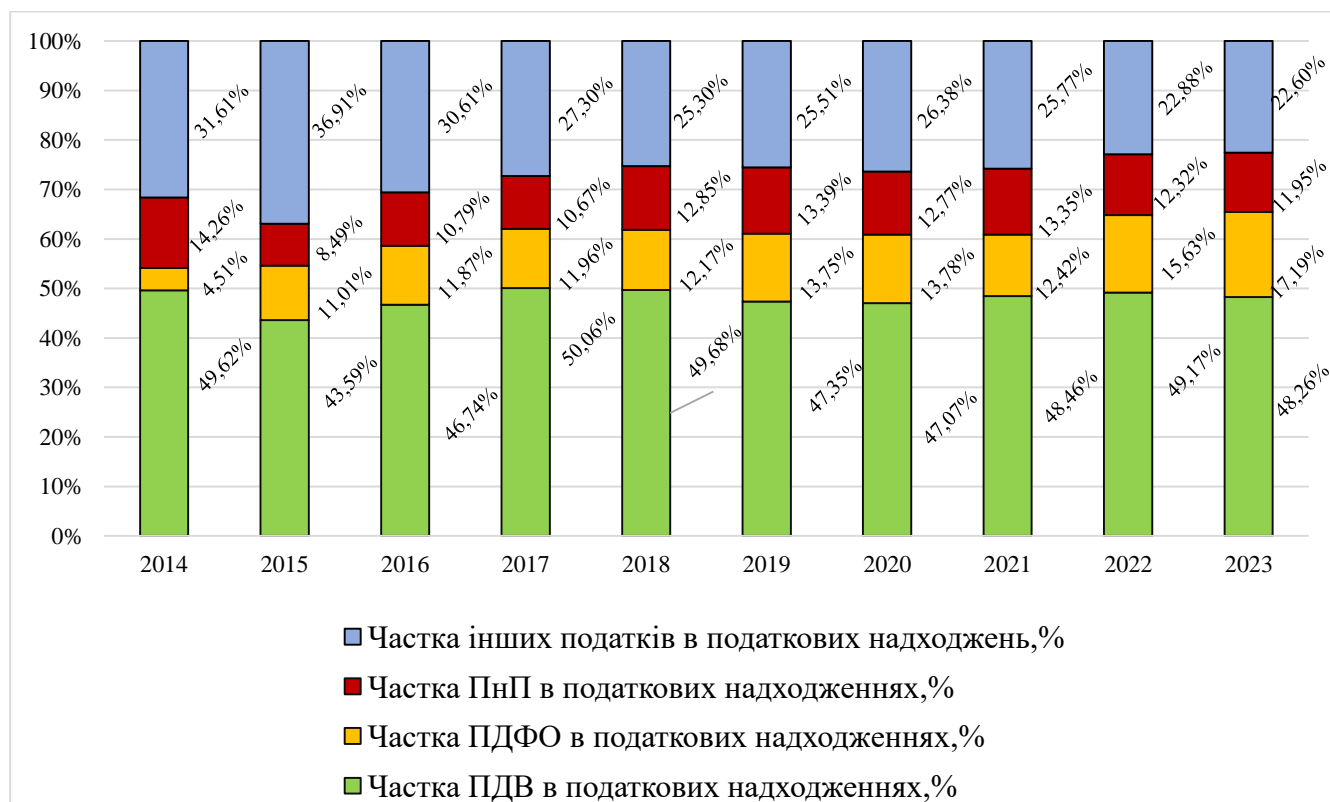


Рисунок 2.4 – Динаміка частки бюджетоутворюючих податків в податкових надходженнях Державного бюджету України за 2014-2023 рр.,%

Джерело: розроблено автором за даними [36,37].

У 2014р. частка ПДФО в податкових надходженнях становила лише 4,51%, у період з 2015-2020 рр. коливалась в межах 11 – 13,78%, однак в 2021р. відбулось незначне її зменшення на 1,4% в порівнянні з минулим роком. Частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб у 2022 р. зросла більш ніж на 3%, а вже у 2023 р. була зафіксована на рівні 17% – найвищий показник питомої ваги ПДФО в податкових надходженнях протягом 2014-2023 рр. (рис. 2.4).

Частка ПнП в податкових надходженнях зберігає тенденцію до коливань, та

є достатньо нестабільною в порівнянні з двома іншими бюджетоутворюючими податками. За весь аналізований період найбільша питома вага ПнП в податкових надходженнях була зафіксована у 2014р. – 14,26%, однак станом на кінець 2023 р. їх частка становить 11,95%. В середньому за період 2014-2023 рр. частка від цього податку в податкових надходженнях становить не більше 12,1% – найменша питома вага порівняно з ПДВ та ПДФО.

З рис.2.5 бачимо, що ПДВ виконує функцію основного джерела доходів від непрямих податків, що обумовлює важливість визначення його фіскальної ефективності. З 2016 по 2018 рік цей показник помірно зростав, проте внаслідок пандемії Covid–19 питома вага ПДВ в доходах бюджету у 2019 році зменшилась, але ця різниця є незначною і навпаки свідчить про те, що подібні зовнішні чинники не суттєво впливають на надходження з ПДВ – вже у 2020 році питома вага ПДВ збільшилась на 7,8%. У 2021 році питома вага ПДВ в доходах Державного бюджету досягла свого максимуму за аналізований період – 41,4%. 2022 рік демонструє найнижчий відсоток питомої ваги ПДВ у розмірі 26,6%, таке суттєве зменшення в порівнянні з 2016 – 2021рр передусім обумовлено повномасштабною війною в Україні, внаслідок чого були внесені тимчасові зміни до податкового законодавства [49,50]. Однак, можемо зробити висновок, що впродовж усього аналізованого періоду податок на додану вартість залишається значущим джерелом наповнення Державного бюджету України.

Частка податку на доходи фізичних осіб в доходах Державного бюджету у 2014р. становила лише 3,54%, однак вже у 2015 р. збільшилась майже втричі (рис. 2.5). У 2019р. питома вага ПДФО в доходах Державного бюджету сягнула найвищого значення за період 2014-2023 рр.: за даними Міністерства фінансів України надходження від податку до загального фонду Державного бюджету зросли більш ніж на 20%. Причиною такого збільшення надходжень від ПДФО у 2019 р. перш за все стало стрімке зростання середньої заробітної плати. Однією з причин зростання доходів від ПДФО у період 2016 – 2020 рр. стало збільшення ставки податку з 15% до 18% у 2016р., також значним чином вплинуло зростання річного приросту розміру мінімальної заробітної плати починаючи з 2016р.. У 2020-2021

рр. питома вага податку коливалась в межах 10,9 – 10,61%, однак з початком повномасштабного вторгнення, його частка зменшилась в середньому на 2,6% і у доходах Державного бюджету зберігає тенденцію до коливання та зменшується або збільшується в залежності від внутрішніх та зовнішніх чинників, а також від змін у податковому законодавстві [51].

Поруч з податком на додану вартість, податком на доходи фізичних осіб та третім за обсягом надходжень до Державного бюджету України є податок на прибуток підприємств. Ефективність фіскального контролю держави за економічною діяльністю в країні певною мірою залежить від того, наскільки добре працює система справляння податку на прибуток підприємств, що робить його важливим джерелом наповнення бюджету.

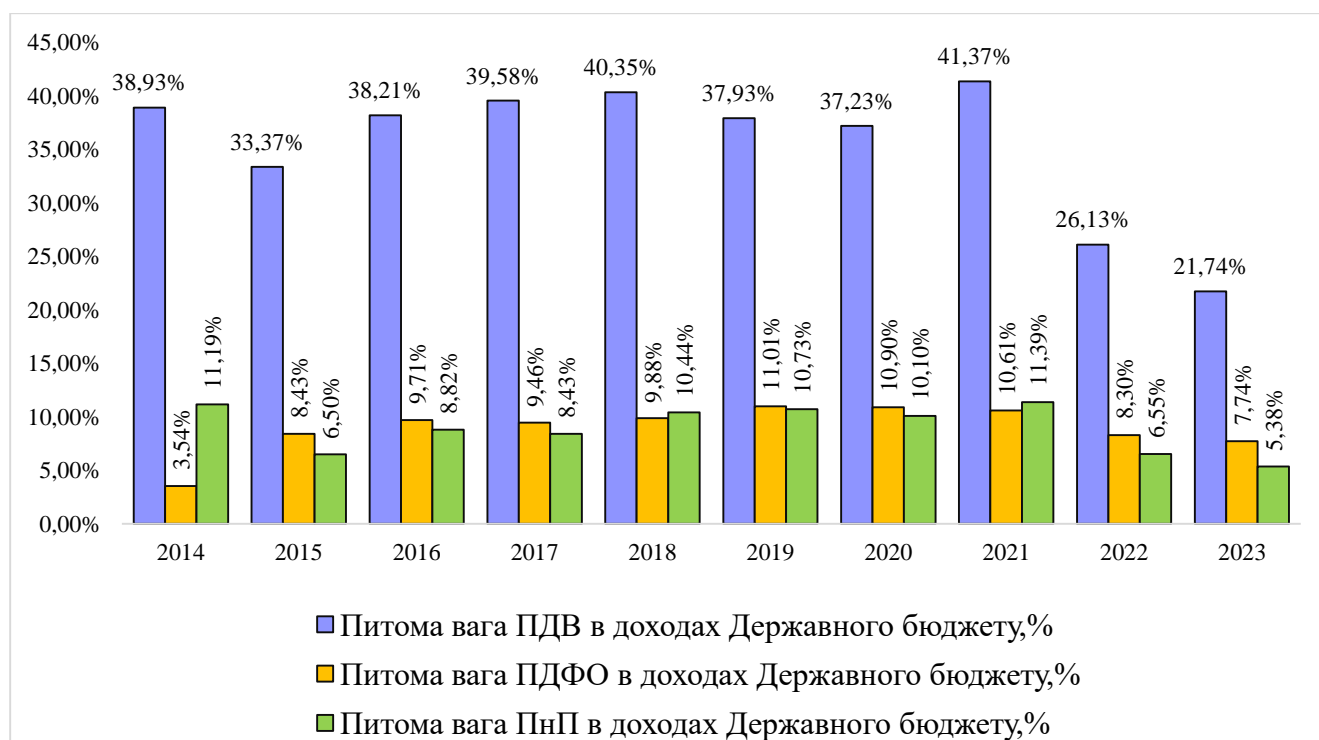


Рисунок 2.5 – Динаміка частки бюджетоутворюючих податків в доходах Державного бюджету України за 2014-2023 рр.,%

Джерело: розроблено автором за даними [36,37].

Загалом, протягом 2014-2023 рр. питома вага ПнП в доходах Державного бюджету коливається в межах 5,38% – 11,39%, тобто є достатньо нестабільною (рис.2.5). У 2015р. частка надходжень від податку зменшилась майже вдвічі – на 5%, однак впродовж 2015-2016рр. відбулось зростання частки на 2,32%. Протягом

рр. питома вага надходжень в доходах Державного бюджету від ПнП в середньому становила 9,9%. Варто зауважити, що після розпалу пандемії COVID-19 в 2019 р., обсяг надходжень від податку суттєво не змінився, і у 2020 р. частка податку в доходах становила 10,10%, що лише на 0,63% менше в порівнянні з минулим роком. Такі незначні зміни питомої ваги ПнП у 2020 р. свідчать про те, що вітчизняні підприємства змогли організувати та продовжити роботу з дотриманням всіх карантинних вимог, відповідно, вдалось достатньою мірою наповнити бюджет – вже у 2021р. відсоток наповнення від податку на прибуток підприємств зріс на 1,29%, досягнувши максимального значення за 2014-2023 рр. у розмірі 11,39%. У період 2022-2023 рр. фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання суттєво скоротилися, як наслідок, частка надходжень від податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України зменшилась на 6,01% в порівнянні з минулими роками. Також вагомим чинником, який негативно вплинув на обсяги надходжень від ПнП стало зменшення платоспроможності населення. Варто зауважити, що у 2023р. показник питомої ваги надходжень від ПнП в доходах Державного бюджету досягнув найменшого значення за аналізований період впродовж 2014-2023 рр.

За дослідженими оцінками багатьох експертів з 24 лютого 2022 року – початком повномасштабного вторгнення, чисельність громадян, які виїхали з України, перевищила 10 мільйонів осіб. З початком повномасштабного вторгнення за період лютий – липень 2022 року припинили свою діяльність більш ніж 78 тисяч суб'єктів господарювання, а бізнес, який продовжував функціонувати, активно змінював місце реєстрації, відповідно для налагодження повноцінної роботи підприємств знадобився достатньо тривалий період [52,53].

Як наслідок, платників податків стало значно менше, знизився обсяг надходжень від ПДФО, також зменшився попит на споживчому ринку, що призвело до зменшення доходів від ПДВ тощо.

Ступінь акумуляції податкових надходжень по відношенню до ВВП слугує непрямим індикатором рівня централізації фінансових ресурсів у державному секторі і, відповідно, рівня фінансування державних програм, спрямованих на

вирішення завдань різного призначення. На етапі економічного зростання країни помітно підвищується спроможність уряду забезпечувати реалізацію ініціатив державної політики, які впливають на економіку, розвиток соціальних, військових пріоритетів тощо [54].

Як було встановлено проведеним аналізом, протягом досліджуваного періоду найбільш значущим податком у ВВП України є податок на додану вартість. Частка ПДВ у ВВП коливалась у межах 8,87–10,53%, зберігаючи нестабільну тенденцію (рис. 2.6). Варто зауважити, що посилення інфляційних процесів в умовах економічної кризи України провокує значне зменшення ролі ПДВ як інструменту перерозподілу національного доходу. Питома вага ПДФО у ВВП зберігає тенденцію до зростання у період 2014-2023 рр. Так, його частка у ВВП в р. збільшилась на 2,36% та була зафіксована на рівні 3,17% – максимальне значення за весь аналізований період.

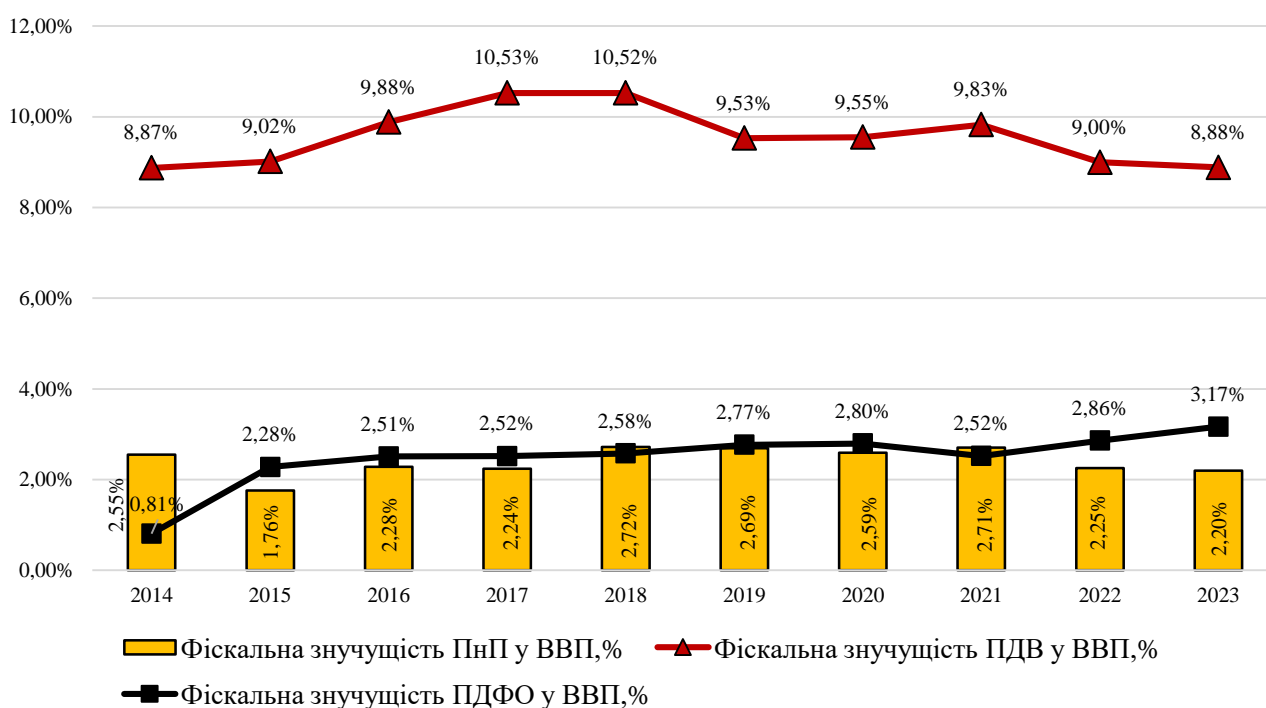


Рисунок 2.6 – Фіскальна значущість бюджетоутворюючих податків у ВВП протягом 2014-2023 рр.,%

Джерело: розроблено автором за даними [36,37,42].

Частка ПнП у ВВП протягом 2014-2023 рр. була достатньо нестабільною та коливалась в межах 1,76–2,72%. Проте, якщо порівнювати показники за 2014 р. та

р., то можемо спостерігати тенденцію до зменшення, оскільки частка ПнП у ВВП держави зменшилась у 2023 р. на 0,35%.

Детальніше зупинимось на аналізі фіскальної ефективності податку на додану вартість, оскільки саме він займає найбільшу частку як загалом в державних доходах, податкових надходженнях, так і характеризується високим відсотком фіскальної значимості у ВВП держави серед інших податків. Більш того, ПДВ вважається найбільш ефективним видом податків з обігу, тому в сучасних умовах він є обов'язковою складовою податкової системи абсолютної більшості країн з порівняно різним рівнем економічного розвитку. У табл. 2.5 розглянемо показники, які більш розгорнуто характеризують фіскальну значущість ПДВ, їх було систематизовано ґрунтуючись на існуючих методиках розрахунку оцінки фіскальної ефективності цього податку.

Таблиця 2.5 – Основні індикатори фіскальної ефективності ПДВ

Показник	Формула розрахунку	Економічна інтерпретація
Коефіцієнт збирання ПДВ	$Kзб = \frac{ПН_{пдв\ факт}}{ПН_{пдв\ план}}$	дозволяє оцінити реальну суму податкових надходжень до бюджету від запланованих надходжень та в ідеалі має дорівнювати 1
Ефективна ставка ПДВ	$Ест = \frac{ПН_{пдв\ факт}}{Вдг + Вно + Ву} \times 100\%$	демонструє відносну ефективність адміністрування податку (де, Вдг – кінцеві споживчі витрати домашніх господарств; Вно – кінцеві споживчі витрати некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства; Ву – кінцеві споживчі витрати сектору загального державного управління)
Продуктивність ПДВ	$Пр = \frac{Ест_{пдв}}{\text{Базова ставка}} \times 100\%$	Демонструє рівень оподаткування податкової бази. *За базову ставку прийнято брати 20%.

Джерело: складено автором за даними [55,56,57,58].

Основні індикатори фіскальної значимості та ефективності ПДВ розраховано на підставі статистичних даних Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної податкової служби України, а також дані останніх років з сайту Незалежної асоціації банків України [59].

Дані табл. 2.6 свідчать, що за аналізований період величина надходжень від ПДВ до Державного бюджету України та всі види кінцевих спожитих витрат

Ефективність податку на додану вартість суттєво залежить від масштабів його бюджетного відшкодування – при зростанні масштабів бюджетного відшкодування ПДВ ефективність ПДВ буде знижуватись, і навпаки [60].

За досліджуваний період обсяги бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами з 2014 - 2019 рр. стрімко зростали, у 2020р. зменшились приблизно на 9 млрд грн. Загалом, сума бюджетного відшкодування сум ПДВ, не враховуючи 2022 р., в період з 2014 - 2021 рр. збільшилась більш ніж на 109 млрд грн. Внаслідок повномасштабної війни проти України, суми відшкодованого податку на додану вартість у 2022 році були суттєво меншими, ніж у 2021 році, вдалось відшкодувати лише 69% від запитаного відшкодування ПДВ, оскільки війна призвела до негативних економічних наслідків, спричинила зниження ділової активності бізнесу, його закриття та значні порушення в логістиці. Однак, станом на 2023р. за даними Державної податкової служби України, був зафіксований приріст відшкодованих сум ПДВ на рівні 132,4 млрд грн або 56% в порівнянні з 2022 р [37,41,42,43].

Таблиця 2.7 – Кореляційний зв'язок між надходженнями від загального ПДВ та обсягом його відшкодування, 2014-2023 рр.

	ПДВ без урахування бюджетного відшкодування, млн грн	Відшкодування ПДВ, млн грн	Показник кореляції, r

Джерело: розроблено автором за даними [37].

На основі даних табл. 2.7 було здійснено аналіз кореляційного зв'язку між надходженнями від податку на додану вартість в загальному та бюджетними відшкодуваннями, звідки показник кореляції (r) між змінними за період 2014-

2023 рр. дорівнює 0,82. Відповідно, спостерігається сильний, прямий зв'язок між обсягом надходжень від ПДВ та його відшкодуванням протягом останніх 10-ти років.

Отже, податки залишаються важливим джерелом наповнення Державного бюджету України й складають більш ніж 80% усіх його доходів. Протягом 2014-2023 рр. загальний обсяг податкових надходжень зріс більш ніж у чотири рази, однак, незважаючи на абсолютне зростання, їхня частка в Державному бюджеті залишається нестабільною. Це спричинено поширеним явищем ухиляння від сплати податків платниками, недоліками в адмініструванні, а також, незважаючи на вдосконалення системи оподаткування, завдяки існуванню достатньо широкого списку податкових пільг, кількість яких в кризових умовах має здатність збільшуватись, фіскальний потенціал податків не реалізується на повну.

Проведені дослідження свідчать, що за обсягом надходжень до Державного бюджету виокремлюють 3 бюджетоутворюючі податки: ПДВ, ПДФО, ПнП. Серед них найбільшу фіскальну значущість демонструє ПДВ, оскільки його частка в доходах Державного бюджету становить майже 36% усіх його доходів, близько 50% податкових надходжень за весь аналізований період. Фіскальна значущість ПДВ у ВВП держави є достатньо нестабільною, це може бути спричинено швидшим зростання ВВП в порівнянні з темпом зростання надходжень від податку. Однак, порівняно з ПДФО, ПнП показник співвідношення ПДВ до ВВП демонструє найвище значення і коливається в межах 8,87–10,53%.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ЗБІЛЬШЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ У ВОЄННИЙ ЧАС

3.1 Аналіз існуючих систем оподаткування в країнах з розвинутою економікою

Основним джерелом наповнення державного бюджету будь-якої економічно розвинутої європейської країни є податки і збори. Податкові системи країн Європейського Союзу (далі ЄС) базуються на таких основних принципах, як оптимальний розподіл податкового тягаря між виробництвом і споживанням, збереження соціальної справедливості, а також захист вітчизняних підприємців. Яскравим прикладом країни, в якій функціонує трирівнева система оподаткування є Федеративна Республіка Німеччина (далі ФРН) – « яка функціонує за складною поетапною схемою міжбюджетних відносин, що забезпечує перерозподіл фінансових ресурсів між високодохідними «багатими» землями (Баварія, Вюртемберг), та «бідними» землями (Саксонія, Шлезвіг-Гольштейн та ін.)». Більш того, Німеччина є однією з найбагатших країн в Європі й країною з найсильнішою економікою в ЄС [61].

Варто зауважити, що головною метою податкової політики Німеччини є сприяння економічному зростанню та активізації ринкового механізму. Для досягнення цієї мети було запроваджено надбавки на виробництво товарів за рахунок інвестицій, що важливо, такі надбавки не підлягають оподаткуванню, зниження ставок корпоративного податку, модифікацію податкової структури, а також скорочення податку на дохід й прибуток з одночасним підвищенням податку на споживання та податку на додану вартість [62].

Податкова система Німеччини вважається однією із зразкових, перш за все, завдяки досконалому адмініструванню податків, яке засновано на принципі

«Ordnung», що в перекладі означає «порядок» – організованість, самодисципліна платників, а також ведення професійної діяльності податкової служби на високому рівні. Більш того, оподаткування ФРН демонструє інвестиційну, екологічну та енергозберігаючу направленість, що є особливо актуальним сьогодні [63].

Податкова система ФРН є достатньо розгалуженою порівняно з Україною, й налічує близько 45 різних податків та зборів, в той час як в Україні з 2015р. застосовуються всього 11 податків та зборів – 7 загальнодержавних та 4 місцевих

Більш того, саме податкове законодавство Німеччини є достатньо складним порівняно з Україною – містить більш ніж 200 законів та майже 100 тис. постанов. Згідно із законодавством Німеччини, податки можна класифікувати за територіальним устроєм: спільні або загальні, федеральні, місцеві – податки з общин, муніципальні податки, та земельні (рис. 3.1) [65].



Рисунок 3.1 – Класифікація податків у ФРН за територіальним устроєм

Джерело: складено автором за даними [68].

У табл. 3.1 зображено визначені у 2018 р. пропорції розподілу від податкових надходжень між федерацією, землями та муніципалітетами.

Близько 50% усіх податкових надходжень зараховується до державного/федерального бюджету Німеччини. Оскільки ставки оподаткування в Німеччині є достатньо високими, обсяг надходжень від податків може

забезпечувати близько 80% усього бюджету. Відповідно, податкові надходження є найбільшим та потужним джерелом доходів державної скарбниці Німеччини.

Таблиця 3.1 – Пропорції розподілу податкових надходжень у ФРН станом на 2018 р.

Розподіл податкових надходжень між федерацією, землями, муніципалітетами		
Федерація	Землі	Муніципалітети
– податки на споживання – акцизи на: енергоносії, електроенергію, тютюнові вироби, алкогольні напої, ігристі вина, кава, автомобілі;	– акцизний податок на пивну продукцію;	– податок на нерухоме майно;
– податок на доходи фізичних осіб;	– податок на спадщину;	– податок на доходи фізичних осіб;
– податки з обороту;	– податок на доходи фізичних осіб;	– податки з обороту;
– корпоративний податок;	– податки з обороту;	– податок на торгівлю/торговельну діяльність.
– податок на торгівлю/торговельну діяльність.	– корпоративний податок;	
	– податок на торгівлю/торговельну діяльність;	
	– податок на транспортні засоби.	

Джерело: складено автором за даними [70].

Розглянемо динаміку усіх податкових надходжень ФРН протягом останніх ти років. Як бачимо з рис. 3.2 обсяг надходжень від податків протягом 2014-2023 рр. зберігає тенденцію до помірного зростання. Причиною зменшення податкових надходжень у 2020 р. є погіршення показників діяльності підприємств внаслідок пандемії COVID-19. Обсяг надходжень від податків постійно зростають завдяки високому показнику ВВП Німеччини. Завдяки збільшенню прибутків підприємств, підвищенню суми заробітної плати громадян, загальні податкові надходження можуть зростати без регулярного підвищення, або навпаки – зменшення, податкових ставок.

Станом на кінець 2023 р. обсяг надходжень від податків склав майже 916 млрд євро до їх розподілу між урядом, землями та муніципалітетами (місцевими

органами влади), що більш ніж на 2% або ж на 20,2 млрд євро більше в порівнянні з минулим роком (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Динаміка податкових надходжень Німеччини у період 2014-рр., у млрд євро.

Джерело: складено автором за даними [67].

Відповідно до статистичних даних, оприлюднених Федеральним статистичним відомством – Statistisches Bundesamt, з чистих федеральних податків, найбільші надходження приніс енергетичний податок – 36,7 млрд євро, а з муніципальних податків – податок на торгівлю – 75,1 млрд євро. З податків штатів високий рівень доходів продемонстрував податок на відчуження майна (Grunderwerbsteuer) – 12,2 млрд євро. Серед загальних податків найбільший рівень доходів забезпечили податок з обороту включно з податком на імпорт (Umsatzsteuer разом з Einfuhrumsatzsteuer) – 291,4 млрд євро та податок на заробітну плату (Lohnsteuer) – 236,2 млрд євро.

Варто зауважити, що після розподілу податків федеральний уряд отримав 356,0 млрд євро податкових надходжень, федеральні землі – 382,6 млрд євро, а муніципалітети – 143,7 млрд євро. З усіх податкових надходжень сума в 35,4 млрд євро було перерахована до Європейського Союзу [68].

З рис. 3.3 проаналізуємо динаміку надходжень від загальних (спільних) німецьких податків за період 2014-2023 рр.

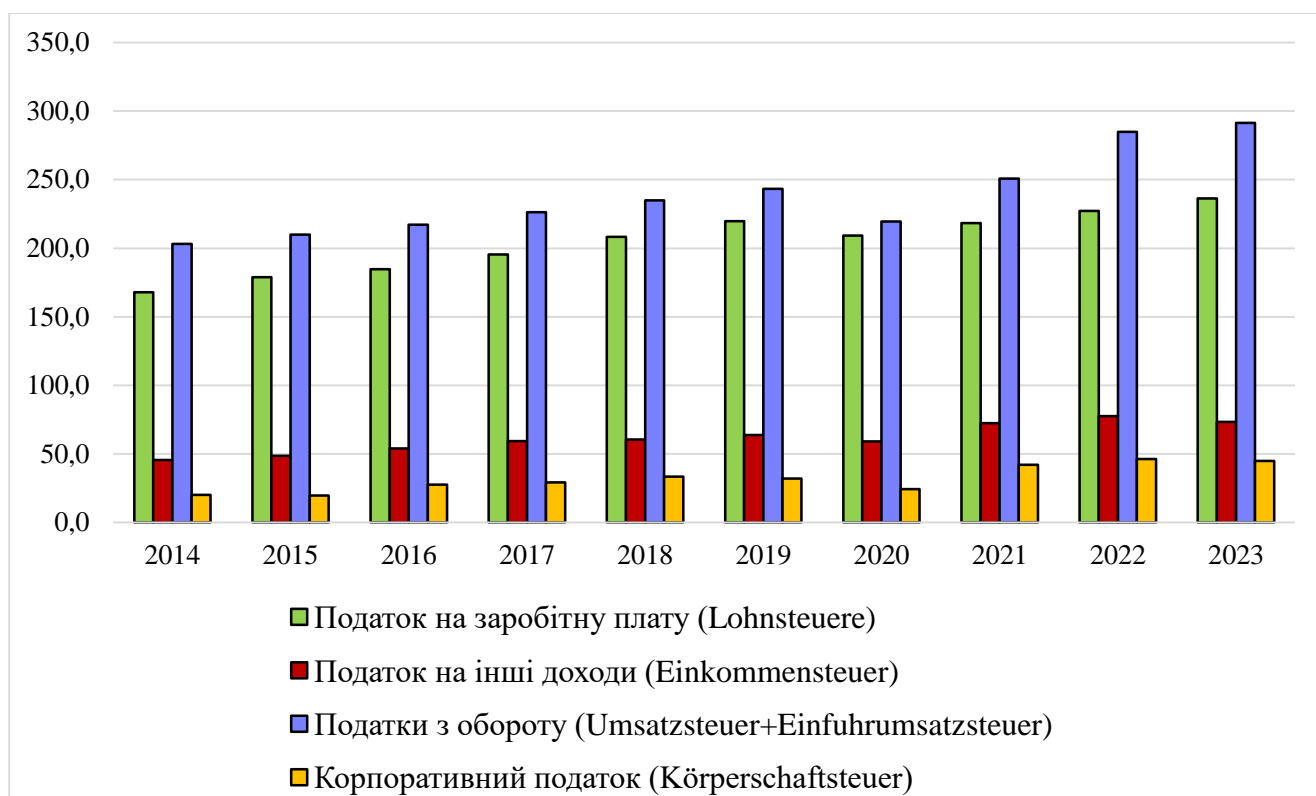


Рисунок 3.3 Динаміка надходжень від найбільш поширених загальних податків Німеччини у період 2014-2023 рр., у млрд євро.

Джерело: складено автором за даними [69].

Податкові надходження від кожного з представлених на рис. 3.3 податку зберігають стабільну тенденцію до зростання, лише у 2020 р. показники надходжень дещо знизились, через наслідки COVID-19. Однак, вже у 2021 р. обсяг надходжень від податків значно зріс порівняно з 2020 р. Станом на кінець 2023 р. зниження обсягів надходжень продемонстрували податок на інші доходи та корпоративний податок.

Податок на доходи фізичних осіб вважається одним з головних податків податкової системи ФРН, оскільки саме цей податок є найбільшим джерелом наповнення німецької скарбниці. Кожен працюючий громадянин сплачує даний податок, й відповідно, від розміру його доходу залежить відсоток сплаченого податку – тут діє правило: «кожен, хто проживає в Німеччині й заробляє тут гроші, повинен сплачувати цей податок». ПДФО ділиться на 2 види податків: податок на заробітну плату (Lohnsteuer) та податок на інші доходи (Einkommenssteuer). Ці податки відрізняються лише способом справляння: Lohnsteuer сплачують за

місцем роботи, й відповідно сума податку перераховується роботодавцем; сплата Einkommenssteuer покладається безпосередньо на платника податків [61,63].

У Німеччині діє прогресивна система оподаткування ПДФО, тобто, зі зростанням заробітної плати зростає і ставка податку, й навпаки. Особи, чий річний оподатковуваний дохід перевищує 265 327 євро, оподатковуються за максимальною ставкою 45%. ПДФО не сплачується особами, чий річний загальний оподатковуваний дохід не перевищує 10 908 євро станом на 2023 р. – неоподатковуваний мінімум коригується щороку. Особа, яка займається комерційною діяльністю і заробляє понад 24 500 євро, зобов'язана сплачувати ще й торговий податок, базова ставка якого складає 3,5%. Насправді, базова ставка збільшується в межах 2-5,5 разів і може досягати 15%, оскільки кожен муніципалітет має право встановлювати власні надбавки. Варто зауважити, що ефективна ставка ПДФО в Німеччині залежить не лише від доходу платника, а й від його податкового класу, яких налічується 6. Присвоєний платникові податковий клас враховує його соціальний статус та рівень доходів, й відповідно виходячи з цього визначає суму коштів, яку платник кожного окремого класу повинен внести до державного бюджету у вигляді податків [70,71].

Доходи від фінансових інструментів, отриманих шляхом продажу акцій, або ж отриманих дивідендів, нарахованих відсотків також підлягають оподаткуванню, проте вже зі ставкою у 25% до якої додається ще сплата податку солідарності [72].

В той час, як в Україні основна або ж її називають ще «зарплатна» ставка ПДФО становить 18% – за нею оподатковується заробітна плата, яка перевищує дохід у 3 760 грн, а у випадку меншої заробітної плати формула розрахунку ПДФО матиме наступний вигляд:

$$\text{ПДФО} = (\text{Заробітна плата} - \text{ПСП}) \times 0,18 \quad (3.1)$$

де ПСП - податкова соціальна пільга.

Податок на доходи фізичних осіб станом на 2023 р. відраховується із зарплати з огляду на категорію громадянина, який її отримує – він може мати право на податкову соціальну пільгу (ПСП) або ж, не мати такого права.

Доходи у вигляді отриманих дивідендів в Україні оподатковуються за ставкою 9%. Також, в Україні податком на доходи фізичних осіб оподатковуються об'єкти дарування, доходи від продажу нерухомості і тд., в Німеччині для подібних видів доходу існують окремі податки, наприклад, податок на власність, де федеральний уряд стягує 0,35% від вартості нерухомості – ставка може значно різнитись на різних землях, оскільки кожна земля має право встановлювати свої власні податки на нерухомість понад федеральний [70].

За ставкою ПДФО 5% в Україні оподатковується продаж другого об'єкта нерухомості, або ж автомобіля за рік і тд., також ще існує 0% ставка оподаткування, яка застосовується в окремо визначених податковим законодавством випадках.

Податок з обороту (Umsatzsteuer) стягується майже з усіх наданих послуг та вироблених товарів у Німеччині. Основна ставка оподаткування з 2009 р. становить 19%, пільгова, яка застосовується на певні види товарів чи послуг, наприклад, на громадське харчування чи пасажирські перевезення – на рівні 7%, та ставка 0%, яка застосовується для експортних операцій. Однак, до 2008 р. загальна ставка була значно меншою, та становила 14% [73].

В Україні також існують стандартні або знижені ставки проте, не податку з обороту, а ПДВ. Нижча ставка встановлюється законом для певних товарів або галузей. Наприклад, нульова ставка ПДВ застосовується до товарів, що експортуються з України. Згідно із законодавством України, ставки податку встановлюються від бази оподаткування в розмірі 20% для більшості операцій, порівняно з Німеччиною маємо вищу «стандартну» ставку оподаткування, для експортних операцій ставка встановлена також на рівні 0%. Також, в Україні встановлені окремі ставки ПДВ по операціях із продажу лікарських засобів і медичних виробів – 7%, і по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за чітко прописаними кодами, у розмірі 14%.

У Німеччині корпоративний податок є обов'язковим абсолютно для всіх компаній, підприємств. Він обчислюється на основі доходу, отриманого підприємством протягом певного податкового року. Ставка податку встановлена у

розмірі 15% й застосовується до доходу до відрахування з нього інших витрат. Однак, ставка корпоративного податку може зрости до 31%, якщо дохід підприємства перевищує 1 млн євро. Щорічні платежі з корпоративного податку проводяться з відповідними податковими органами. Підприємства повинні в обов'язковому порядку надати фінансову звітність разом з іншими податковими документами у конкретні терміни, для підтвердження суми своїх доходів та витрат.

В Україні ставка корпоративного податку становить 18%, проте, прибуток підприємств, які не є податковими резидентами країни, обкладається податком у розмірі 15%. За основу розрахунку податку береться внутрішній та зовнішній дохід підприємств. Ставки оподаткування корпоративного податку в Україні є дещо нижчими ніж в Німеччині, якщо порівнювати доходи підприємств в країнах [74,75].

Дослідження основних податків, таких як податок з обороту (в Україні – ПДВ), податок на доходи фізичних осіб, корпоративний податок, в загальному демонструє значно вище податкове навантаження на платників податків у Німеччині, порівняно з Україною. Однак, варто пам'ятати, що у Німеччині податкове навантаження на окремого платника податків розраховується у відповідності до його «можливостей» – кожен з шести впроваджених податкових класів враховує певні життєві обставини платника, тобто, не несе обтяжливий характер. Справляння податку з обороту(Німеччина)/податку на додану вартість(Україна) як в Німеччині, так і в Україні характеризується застосуванням стандартних й знижених ставок оподаткування. Якщо порівнювати «стандартну» ставка корпоративного податку, то в Україні вона є вищою на 3%. Завдяки розгалуженій системі оподаткування, яка характеризується множинністю й різноманітністю податків, ФРН є країною з високим ступенем збирання податків, незважаючи на складність свого податкового законодавства.

Податкове законодавство ФРН як і українське, передбачає встановлення податкових пільг в залежності від обставин та пріоритетів держави. Наприклад, нововведені податкові пільги Німеччини, які були впроваджені у 2022 році, спрямовані на створення стимулів для реалізації екологічних ініціатив та зменшення фінансового навантаження на платників податків з низькими доходами

або платників податків, які мають дітей. Одним з прикладів функціонуючого пільгового оподаткування в Німеччині є пільги, надані підприємствам, які займаються випуском електромобілів: Audi, Mercedes, Porsche тощо [73,76].

ФРН не має спеціального податкового органу, такого як Державна податкова служба України. Функції Державної податкової служби виконують Федеральне відомство та Земельне фінансове відомство, які підпорядковуються відповідно федеральному та земельному урядам. Федеративний устрій країни та значний ступінь автономії, яким користуються 16 федеральних земель, відображені в цій досить архаїчній організаційній структурі Німеччини. Федеральний фіскальний орган здійснює контроль за податком на додану вартість, тарифами, фіскальною монополією та фіскальними відносинами з бюджетом ЄС. Іншими існуючими видами податків управляє земельний фіскальний орган. Однак, федеральним державам притаманно мати Верховне казначейство, яке підпорядковане федеральному й державному міністерствам казначейства. В свою чергу, Верховну казначейству підпорядковуються митні органи та податкова інспекція [76].

Отже, податкова система ФРН характеризується особливою складністю, ретельною регуляцією, та відрізняється своєю унікальністю серед країн ЄС. Різноманітність функціонуючих класів оподаткування, які враховують сімейний стан та «можливості» громадян – їх рівень доходів, демонструє прогресивний характер німецької системи оподаткування. На нашу думку, саме приклад прогресивної шкали оподаткування доходів варто розглянути для України, оскільки це буде соціально-справедливим для платників податків: в залежності від рівня доходів визначатиметься податкове навантаження на платника, відповідно, вищі ставки оподаткування мають бути встановлені для громадян з певним граничним рівнем доходів, а для громадян з меншою платоспроможністю – нижчі ставки оподаткування. Також, варто звернути увагу на достатньо рівномірний розподіл податкового навантаження ФРН за територіальним устроєм: кожен з рівнів бюджетної системи отримує необхідний рівень надходжень від податків, які є однією з головних складових бюджетів усіх рівнів [77].

3.2 Проблеми справляння податкових надходжень до Державного бюджету України та шляхи їх вирішення у воєнний час

Історично склалось так, що питання оподаткування у всі часи посідає провідне місце в наукових обговореннях, дослідженнях як в Україні, так і на міжнародному рівні. Це обумовлено його впливом на розвиток економіки усієї держави, й безпосередньо на добробут громадян. Модернізація та вдосконалення загалом фінансової й зокрема, податкової політики держави набуває вирішального значення в умовах значної нерівномірності розподілу доходів у суспільстві, високого рівня тінізації економіки та надмірного ухилення від сплати податків [78].

Податок на доходи фізичних осіб є своєрідним регулятором відносин між громадянами та державою, оскільки виконує як фіскальну роль, формуючи фінансову базу держави, так і має значний вплив на розмір і структуру доходів населення та його платоспроможний попит [79]. Група платників ПДФО вважається найбільш чисельною, і займає вагомую частку у наповненні бюджету, відповідно, система оподаткування доходів фізичних осіб повинна бути адаптована до умов держави.

У ході дослідження, було виявлено чинники, які впливають на обсяг надходжень від ПДФО, які умовно можна поділити на чотири групи: економічні, демографічні, правові та соціально-культурні (рис. 3.4) [80].

Основними проблемами сучасної системи адміністрування податку на доходи фізичних осіб є поширеність ухилення від сплати податку, законодавчі недоліки щодо розподілу соціальних пільг – недосконалість законодавства з питань призначення ПСП, відсутність прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб, низький рівень фінансової грамотності та податкової культури населення [81]. На нашу думку, на заміну ПСП варто розглянути можливість підняття існуючого в Україні неоподаткованого мінімуму до рівня прожиткового мінімуму громадян.

З метою вдосконалення механізму справляння ПДФО в Україні доречним є дослідження зарубіжного досвіду оподаткування доходів фізичних осіб. У розділі 3 п.п.3.1 на прикладі Німеччини, країни з розвиненою економікою, бачимо, що ставки податку на доходи фізичних осіб є прогресивними й побудованими за системою складної прогресії – ставка оподаткування в межах 14% – 45%, що свідчить про високий рівень економіки держави. Особливостями оподаткування доходів в зарубіжних країнах є врахування можливостей громадян та наявність системи оподаткування доходів сім'ї, де сімейна пара розглядається як єдина економічна спільнота зі спільними доходами та витратами. На нашу думку, Україні доцільно було б повернутись до прогресивної шкали оподаткування, яка вже була впроваджена й існувала до 2004 р., оскільки це є необхідним і актуальним під час воєнного стану, коли особливо загострюється питання нерівності доходів населення. Зменшення податкового навантаження на малозабезпечених громадян має бути однією з першочергових цілей в удосконаленні оподаткування ПДФО

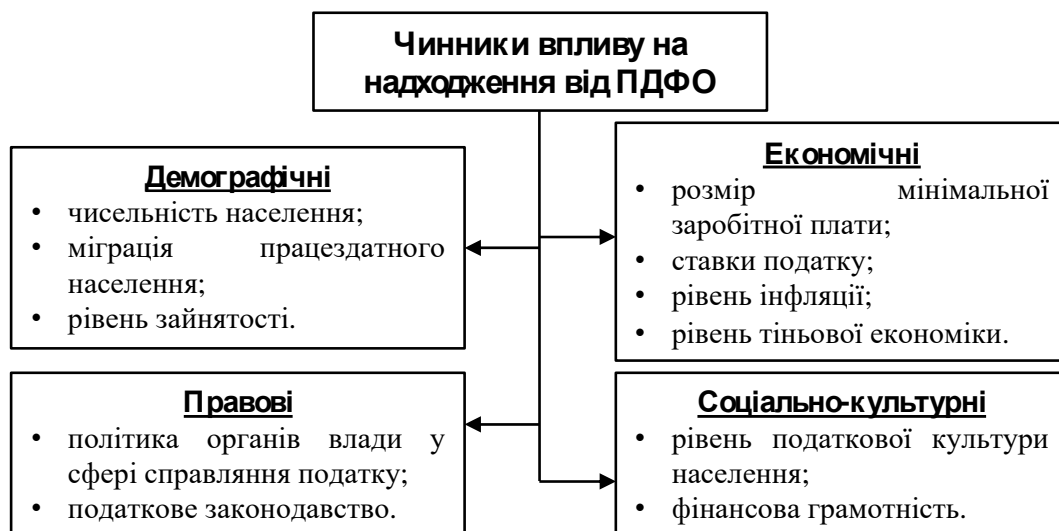


Рисунок 3.4 – Чинники впливу на обсяг надходжень від податку на доходи фізичних осіб

Джерело: розроблено автором за даними [84].

Податок на прибуток підприємств відіграє важливу регулюючу роль в економіці країни та є одним з бюджетоутворюючих податків держави. Призначення ПнП полягає у регулюванні підприємницької діяльності,

стимулювання розвитку інвестиційної привабливості та нарощенні капіталу суб'єктами господарювання.

Внаслідок наближення до європейської моделі оподаткування прибутку підприємств, процедура справляння ПнП зазнала значних змін. Сьогодні Україна працює над реформуванням механізму справляння податку на прибуток підприємств – перехід від фіскальної до стимулюючої системи оподаткування. В результаті цих змін відбулось суттєве зменшення фіскальної значимості ПнП [85].

Однією з головних проблем стягнення податку на прибуток підприємств в Україні є складність адміністрування цього податку, яка безпосередньо пов'язана з невідповідністю форми декларації з ПнП положенням ПКУ, як наслідок – виникнення податкових спорів. Окрім, проблем стягнення ПнП, існують проблеми, пов'язані з порядком нарахування та сплатою податку : від'ємне значення об'єкта оподаткування з ПнП може бути перенесене на наступні податкові періоди; спостерігається розбіжність між податковим й бухгалтерським обліком щодо визначення доходів з метою оподаткування як прибутку підприємств, так і інших витрат. Також поширеною є практика декларування не всього прибутку підприємств, а певної її частини, це є підставою для впровадження ефективної електронної системи контролю за фінансовими результати підприємств, яка унеможливуватиме приховування реального розміру оподаткованого прибутку.

Проаналізувавши справляння ПДВ, податку, який забезпечує найбільшу частину усіх податкових надходжень Державного бюджету, було виявлено низку проблем, однією з найпоширеніших залишається ухиляння платників від сплати податку шляхом «скрутки ПДВ». З початку 2023 року було передано до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків – ПДВ на загальну суму 10,6 млрд гривень – як свідчать результати перевірок ДПС [41,86].

Система електронного адміністрування, яка базується на вимогах до бізнесу реєструвати всі податкові накладні в Єдиному реєстрі та можливості податкових органів блокувати таку реєстрацію за результатами моніторингу, з 2017 року є

основним інструментом протидії «скруткам». Система, яка отримала назву СМКОР була створена з метою запобігання «скруток ПДВ» та іншим схемам ухилення від сплати податку [87].

Незважаючи на те, що багато фахівців та представників бізнесу висловлюють незадоволення щодо такого електронного адміністрування, зокрема через «витік» обігових коштів підприємств та інші проблеми, погоджуюсь з думкою деяких фахівців – його запровадження є необхідним та виправданим кроком. Після створення правових передумов, необхідно гарантувати бездоганне функціонування системи електронного адміністрування, та запобігти будь-яким спробам втручання в її роботу з боку сторонніх осіб. Відповідно, для збалансування інтересів держави та платників податків, пропонується модифікувати існуючу систему електронного адміністрування ПДВ.

Аналізуючи справляння ПДВ за 2016-2022 рр., досі залишається актуальною проблема процедури адміністрування, яка на думку більшості фахівців досі потребує спрощення. Удосконалити адміністрування ПДВ можна шляхом проведення реформи органів Державної податкової служби України – оптимізувати їх структуру. Наразі податкові органи мають досить складну організаційну структуру з великою кількістю структурних підрозділів, на які покладено контрольні функції. Надмірна розгалуженість апарату податкових органів, особливо на регіональному та центральному рівнях, призводить до зайвих бюджетних витрат та функціонального дублювання. Необхідно зберегти позитивні тенденції щодо автоматизації електронного документообігу, електронного підпису та телекомунікацій у процесах адміністрування ПДВ – сервісні функції повинні зайняти центральне місце в роботі податкових органів [88].

Однією з вагомих причин складності механізму адміністрування бюджетоутворюючих податків, зокрема, податку на додану вартість є відносна нестабільність податкового законодавства. Дослідження нормативно-правової бази функціонування ПДВ в Україні за останні лише 20 років показало, що норми, регулюючі його справляння, змінювалися дуже часто, більш того, урядовими структурами було видано понад 5000 законів та інших нормативно-правових актів,

які покликані регулювати облік, звітність, порядок сплати, відшкодування та інші питання механізму справляння ПДВ.

Спрощення системи податкових пільг та зменшення їх кількості є наступним необхідним кроком до фіскальної ефективного адміністрування податку на додану вартість. З економічної та соціальної точки зору, пільги по ПДВ широко поширені в Україні, це в свою чергу спотворює податкову систему країни і, найголовніше, віддаляє її від принципів соціальної справедливості. Фахівці стверджують, що перелік операцій які звільнені від оподаткування має бути скорочений, оскільки це також може сприяти спрощенню адміністрування ПДВ.

Вирішення проблеми зловживань у процедурах сплати ПДВ повинно здійснюватися узгодженими діями органів виконавчої влади, які відповідальні за справляння ПДВ. Однак, в цей час держава повинна дотримуватись зобов'язань з відшкодування даного податку, бо негативним наслідком може бути «замкнене коло» недотримання правових норм обома сторонами [89].

Отже, можливими заходами для підвищення фіскальної значимості бюджетоутворюючих податків в Україні є :

- здійснення ефективного податкового контролю;
- удосконалення системи адміністрування податків шляхом зменшення відсотку корупції та зловживань, спрощення процедур для платників податків;
- застосування сучасних інформаційних технологій для спрощення процедур декларування та сплати податків, а також для поліпшення контролю з боку державних органів.

Однак, варто пам'ятати, що у воєнний період масштабне вдосконалення податкової системи держави є недоречним та малоімовірним, оскільки станом на сьогодні існує ряд податкових пільг та винятків особливо щодо бюджетоутворюючих податків – основного джерела надходжень Державного бюджету України, впроваджених на період воєнного стану в країні [90].

ВИСНОВКИ

У ході дослідження визначено економічну сутність податків, представлено детальну класифікацію податків, узагальнено основні функції, які вони виконують. Значну увагу приділено аналізу процесу становлення та розвитку податкової системи України до теперішнього часу з виділенням 7-ми етапів. Система оподаткування в Україні регулюється багатьма законодавчими та підзаконними актами різноманітних галузей права, але головним кодифікованим актом є Податковий кодекс України. Бюджетний кодекс України визначає розмежування доходів, зокрема, й податкових надходжень між бюджетами різних рівнів.

Податки безпосередньо впливають на всі економічні процеси та явища й, більш того, є фундаментом для функціонування будь-якої країни. Податкові надходження протягом 2014-2023 рр. залишаються надійним джерелом наповнення державного бюджету і зберігають вирішальне значення для розвитку всіх сфер економіки та суспільного життя. Незважаючи на повномасштабне вторгнення в Україну, що спричинило розгортання економічної кризи в країні, збереження умов нестабільності, внесення чисельних тимчасових змін щодо справляння бюджетоутворюючих податків, податкові надходження продовжують становити найбільш значиму складову дохідної частини бюджету нашої держави.

Динаміка податкових надходжень до Державного бюджету за аналізований період 2014-2023рр., свідчить про тенденцію до збільшення обсягів надходжень від податків з 280 178,3 млн грн у 2014 р. до 1 203 544,1 млн грн у 2023 р.. Звідси, проведене дослідження показало, що обсяги надходжень від ПДВ, ПДФО, ПнП, їх частка в доходах бюджету, яка в загальному складає більш ніж 50%, питома вага в податкових надходженнях – 72,5% за останні десять років, що є важливими економічними показниками, зміни яких вимагають ретельного аналізу та виважених стратегій, з використанням зарубіжного досвіду, для забезпечення фінансової стабільності та розвитку України.

Проаналізувавши питому вагу бюджетоутворюючих податків у ВВП протягом 2014-2023 рр. маємо наступні тенденції: частка ПДВ у ВВП коливалась у межах 8,87–10,53%, зберігаючи нестабільну тенденцію на яку вплинули безпосередньо інфляційні процеси в країні, особливо в період війни, що зменшує фіскальну значущість ПДВ як інструменту перерозподілу національного доходу; питома вага ПДФО у ВВП, навпаки, зберігає тенденцію до зростання, так, його частка у ВВП в 2023 р. збільшилась на 2,36% та була зафіксована на рівні 3,17% – максимальне значення за весь аналізований період; питома вага ПнП у ВВП коливалась в межах 1,76–2,72%, і загалом зберігає тенденцію до поступового зменшення на 0,35% у 2023 р. порівняно з 2014 р.

Часткова реструктуризація податкової системи, її модифікація є особливо важливими під час воєнного стану в Україні. За таких обставин виникає необхідність внесення змін та проведення адаптації оподаткування у відповідності до потреб держави в умовах війни. З огляду на всі ці особливості, зміни, внесені до системи оподаткування під час воєнного стану, мають бути спрямовані на підтримку економіки держави, а також на забезпечення її зростання та стабільності у період повоєнної відбудови України. Працюючи над удосконаленням податкової системи, важливо враховувати два першочергових завдання: перше, пов'язане з переглядом вже існуючих податкових ставок бюджетоутворюючих податків, з можливим їх зниженням, або впровадженням прогресивної шкали оподаткування; друге полягає у розширенні бази оподаткування за умови знижених податкових ставок окремих податків.

Загалом, аналіз фіскальної значимості та ефективності досліджуваних податків показав, що через сплату ПДВ, ПДФО та ПнП, Державний бюджет України отримує левову частку доходів, однак, вона є значно меншою від тієї, що може бути в потенціалі. Відповідно, вкрай важливо своєчасно виявляти проблемні чинники справляння цих податків в Україні та сприяти їх усуненню. Звісно, прийняття Податкового кодексу дало можливість удосконалити певні аспекти механізму справляння податків, але багато питань залишаються невирішеними, а кількість внесених змін щодо оподаткування основними податками збільшується з

кожним роком і свідчить про нестабільність податкового законодавства держави, що також негативно впливає на справляння ПДВ, ПДФО, ПнП – внесені зміни не завжди несуть позитивний вплив на справляння податків, тому доречним є аналіз, дослідження вже існуючих ефективних податкових систем країн з розвинутою економікою задля впровадження змін, які будуть необхідними конкретно для України. Врахування наданих рекомендацій в третьому розділі роботи, сприятиме підвищенню фіскальної значимості та ефективності бюджетоутворюючих податків в усіх аспектах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1) Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Редакція від 01.04.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.04.2024).
інансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / В. М. Федосов, В. М. Опарін, С. В. Львовчкін ; М-во освіти і науки України, Київ. нац. екон. ун-т. - Електрон. текстові дані. - К. : КНЕУ, 2002. - 387 с., с.14-19.
- 3) О.А. Магопєць. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. 2017. Випуск 32. С.160-167. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/6211996a-1b00-4b66-adb4-a206d8b9f570/content>
міт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй/пер. з англ. О.Васильєва та ін.; наук.ред. Є.Литвин. - К.: Port-Royal, 2001. - 594с.
- 5) Клепанчук О., Соціально-економічна природа носіїв фіскальної суті. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. Випуск 3. С.7-14. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/09/127741-272846-1-SM.pdf>
- 6) Податкова система : посібник / О. В. Балашова, Г. О. Роганова. – Краматорськ : ДДМА, 2016. – 259 с.
- 7) Красота О.Г. Суть та класифікація податків. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип.3(03). URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d43e7c4d-1181-4b6b-9f12-9dcb071af64a/content>
- 8) Крупей Н.С. Економічна сутність податків та їх функції. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2012. Вип.19. URL: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2012/n19/8.pdf>
- 9) Слаблюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрями вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019.№ 1. С. 87-89.

- 10) Синчак В.П. Крушинська А.В. Ретроспектива наукових підходів до інтерпретації податкового стимулювання. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2012. Вип.19. URL: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2012/n19/15.pdf>
- 11) Податкова система: навчальний посібник/ Томнюк Т. Л. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf
- 12) Податкова система : посібник / О. В. Балашова, Г. О. Роганова. Краматорськ : ДДМА, 2016. – 259 с. URL: <https://dSPACE.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/f3f88ce3-5bc5-4448-8b1a-f9bc4b01d523/content>
- 13) Хачатурян В.Х. Історія податків та оподаткування в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. №4. С.121-124.
- 14) Л. В. Барабаш. С. А. Щербань, Р.В. Куліченко, Розвиток оподаткування доходів фізичних осіб в контексті еволюції податкової системи України. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2023. С.49-56. URL: <https://journal.udau.edu.ua/assets/files/103.2/5.pdf>
- 15) Слатвінська М. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України. *Evropský časopis ekonomiky a managementu*. 2018. №4(1). С. 34-44. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/159468698.pdf>
- 16) Бойко О. Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241-247. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=efdu_2017_2_28
- 17) Про систему оподаткування: Закон Української РСР від 25.06.1991. Документ 1251-ХІІ. Втрата чинності від 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення 30.03.2024).
- 18) Шевердін М.М. Становлення податкової системи України в перші роки незалежності. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. №2. URL: http://lsej.org.ua/2_2017/5.pdf

- 19) Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. Втрата чинності від 01.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text> (дата звернення 30.03.2024).
- 20) Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 01.01.2004р.. Втрата чинності від 01.01.2011р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-15#Text> (дата звернення 30.03.2024).
- 21) Бандурка О.М. Реформування податкової служби - справа невідкладна. *Форум права*. 2009. № 2. С.25-29. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=FP_index.htm_2009_2_6 (дата звернення 28.03.2024).
- 22) Податковий кодекс України: прогнози та реальність: Міністерство Юстиції України, роз'яснення, прийняття від 06.07.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0049323-11#Text> (дата звернення 01.04.2024).
- 23) Магопець О.А. Генезис розвитку та становлення податкової системи України. *Центральноукраїнський науковий вісник*. 2022. Вип.8(41). URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/7e652a60-efb0-467b-a044-d08ff2bb754f/content>
олоядова Т.О. Правове регулювання податкової системи України у нових реаліях. *Питання публічного права*. 2023. № 5(23). С. 90-100.
- 25) Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010. Редакція від 01.01.2024. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n571> (дата звернення 01.04.2024).
юджетна система: навчальний посібник / укладачі: Р.С. Сорока, І.Г. Благун. Львівський державний університет внутрішніх справ. 2011. 236 с. URL: https://moodle.oa.edu.ua/pluginfile.php/25613/mod_resource/content/1/бюджетна%20система.pdf

- 27) Скороход І. В. Податкове право України як основний регулятор податкової діяльності. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. Ч.2. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2018/4/part_2/34.pdf
- 28) Сиромятнікова М.С. Правове регулювання оподаткування в Україні. *Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих учених* : тези доп. учасників наук.-практ. конф. з нагоди святкування Дня науки (м. Харків, 15 трав. 2020 р.). Харків: ХНУВС, 2020. С.241-245. URL: https://univd.edu.ua/general/publishing/konf/15_05_2020/pdf/62.pdf
- 29) Податкове право: посіб. для підгот. до іспитів : уклад.: І. М. Бондаренко, О.О. Головашевич, М.І. Дамірчиєв та ін.; за ред. О.О. Головашевича. Харків : Право, 2018. 222с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/image/data/Files/434/3_Podatkove%20pravo_posibnik_vnutri.pdf
- 30) Лоїк А., Ткачик Л. Ефективність податкової політики в Україні: регулюючий та фіскальний аспект. *Галицький економічний вісник*. 2022. Вип. №4 (77). С.82-93. URL: <https://galicianvisnyk.tntu.edu.ua/pdf/77/1094.pdf>
- 31) Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посіб./ за ред. Іванова Ю. Б., Майбурова І. А. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с. URL: https://ndc-ipr.org/media/ndc_old/documents/3_sa5omLX.pdf
- 32) Які податкові пільги та їх види встановлені чинним законодавством України? від 31.01.2024. Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків: веб-сайт. URL: <https://cvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/751131.html> (дата звернення 05.04.2024).
- 33) Греца Я.В. Модифікація податкової системи України в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2023. Серія *Право*. Вип.78: ч.2. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/285895/279944>.
- 34) Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 р. № 2120-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 20.05.2024).

- 35) Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 21 вересня 2022 р. № 2618-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2618-20#n2> (дата звернення: 20.05.2024).
- 36) Звітність про виконання Державного бюджету України. Open Budget. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення 20.04.2024).
- 37) Звіти щодо виконання Державного бюджету 2014-2023рр. Міністерство фінансів України: офіційний сайт. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/> (дата звернення 20.04.2024).
- 38) Кислиця А.В. Проблеми сплати ПДВ в Україні під час Євроінтеграції. *UNIVERSUM*. 2023. №3. URL: <https://archive.liga.science/index.php/universum/article/view/599/605>
- 39) Сочка К.А. Порівняльний аналіз податкових доходів бюджетів окремих країн ЄС та Державного бюджету України. *Науковий вісник Ужгородського Університету*. 2023. №1(61). URL: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/278496>
- 40) Помулева В.М. Податкові надходження до Державного бюджету в умовах воєнного стану. *Фінансові інструменти сталого розвитку держави в умовах системної економічної трансформації*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., м. Хмельницький – м. Херсон, 14 червня 2023 р. Херсон, 2023. 292 с. С.63-65.
- 41) Надходження податків і зборів 2014-2023рр. Державна податкова служба України: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua> (дата звернення 20.04.2024).
- 42) Категорії кінцевого використання ВВП за функціональними класифікаціями. Державна служба статистики України: офіційний веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 20.04.2024).
- 43) Річні звіти Державної Казначейської Служби про виконання державного бюджету за 2014-2018рр. Державна казначейська служба України: веб-сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (дата звернення 18.04.2024).
- 44) Жарикова А.. Торік податкова відшкодувала ПДВ лише по 2/3 від загальної

- кількості запитів. *Економічна правда*: веб-сайт. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/02/15/697081/> (дата звернення 07.04.2024).
- 45) Гаврись С. М., Тітенко З. М., Фіскальна та регулююча роль прямого оподаткування. *Фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів*: тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених з нагоди 125- річчя НУБіП України (м. Київ, 2 березня 2023 року). К.: Редакційно- видавничий відділ НУБіП України. 2023. с.504. С.452-454. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u381/zbirnik_nubip_02.03.23r.pdf#page=452
- 46) Чижова Т.В. Сучасні реалії прямого оподаткування в Україні та перспективи розвитку. *Науковий вісник Миколаївського національного університету ім. В.О.Сухомлинського: Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип.20. С.904-907. URL: <http://global-national.in.ua/archive/20-2017/183.pdf>
- 47) Сідельникова Л. Поведінкові чинники реалізації парадигми прямого оподаткування в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип.54. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-80>
- 48) В. П. Хомутенко. А. В. Хомутенко. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні. *Економіка та держава*. 2017. №2. С.61-65. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/2_2017/15.pdf
- 49) Вдовіна Д.І., Оцінка податку на додану вартість у доходах державного бюджету України. *Молодіжна наукова ліга*. 10 листопада 2023. С.13-15. URL: <https://archive.liga.science/index.php/conference-proceedings/article/view/474/479>.
- 50) Замкова Н.Л., Гнидюк І.В. Державний борг України за масштабної кризи. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2022. №4. С.110–121. URL: <https://journals.knute.edu.ua/scientia-fructuosa/article/view/1350/1292>
- 51) Дахнова О.Є., Каплата Н.В. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 30. С. 407–410. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/63.pdf

- 52) Курєдова Д. П., Плєшакова Н. А. Державний бюджет України в умовах воєнного стану. *Collection of Scientific Papers «SCIENTIA»*.2023. С.47–51. URL: <https://previous.scientia.report/index.php/archive/article/view/743>
- 53) Цяпута В., Лучко М. Податок на прибуток: ключові аспекти. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної дистанційної конференції* (м.Тернопіль, 15 грудня 2023 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2023. 167 с. С. 23-25. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/50029/1/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%2015.12.2023.pdf#page=23>
- 54) Tetiana Paientko, Valeriy Oparin. Reducing the Tax Burden in Ukraine: Changing Priorities. „Central European Management Journal”. Vol. 28. 2020. №3. p. 98–126. URL:https://www.researchgate.net/publication/346622967_Reducing_the_Tax_Burden_in_Ukraine_Changing_Priorities
- 55) Оксенюк О. І. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в економіці України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. / Оксенюк О. І. – Л., 2015. 16 с.
- 56) Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Серія Економіка. 2016. Випуск 2(6). С. 174-180.
- 57) Серебрянський Д. М. Методичні рекомендації щодо оцінки ефективності адміністрування ПДВ Державною фіскальною службою України / Серебрянський Д. М., Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І.; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. – 31 с.
- 58) Федун Л. М., Сторожук О. В. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2016. № 1. С. 206-223.
- 59) ВВП/ В розрізі кінцевого споживання. Незалежна асоціація банків України: веб-сайт. URL: <https://nabu.ua/ua/vvp-2.html> (дата звернення 15.04.2024).
- 60) Досягнуто рекордне значення податкової ефективності з податку на додану вартість за 2021 рік. Головне управління ДПС у Житомирській області: веб-сайт.

URL: <https://zt.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/560690.html> (дата звернення 18.04.2024).

- 61) Кузуб М.В., Зеленьська З.Р. Система оподаткування Німеччини та України. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах глобалізаційних змін: збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції*; 08 грудня 2022 року — К.: КНЕУ, 2022. 305 с. С.121-123. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/Збірник_конф_08.12.2022.pdf#page=122
- 62) Мединська Т.В. Бартко М.Т. Податкова політика Німеччини та її особливості. *Фінансова архітектоніка та сценарії конкурентних моделей розвитку: матеріали наукових конференцій*. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/44483/1/TDMNPK_Finansova%20arkhitektonika%20ta%20stsenarii%20konkurentnykh%20modelei%20rozvytku_2023-296-299.pdf
- 63) Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 176) Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/cd485565-3aeb-483c-bd02-3c327440312a/content>
- 64) Єпур М. В., Самойловська В. П. Відмінності правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2021. Вип.5(40). DOI: <https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i5.950>
- 65) Deutscher Bundestag. Законодавство Федеративної Республіки Німеччина. URL: <https://www.bundestag.de/gg> (дата звернення 07.05.2024).
- 66) Werner J. Equalization among the States in Germany: The Junction between Solidarity and Subsidiary. URL: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/92_08.pdf
- 67) Statista. Empowering people with data: веб-сайт. URL: <https://www.statista.com/statistics/1322368/tax-revenue-forecast-germany/> (дата

звернення 09.05.2024).

- 68) Destatis Statistisches Bundesamt: веб-портал. URL: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html> (дата звернення 09.05.2024).
- 69) Bundesministerium der Finanzen: веб-портал. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer_n/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html (дата звернення 09.05.2024).
- 70) Податки в Німеччині: все, що вам потрібно про них знати. *Neotax*: веб-сайт. URL: <https://neotax.eu/uk/blog/podatki-v-nimechchini-vse-sho-vam-potribno-pro-nikh-znati> (дата звернення 07.05.2024).
- 71) Податкова система Німеччини. *HandBook Germany*: веб-сайт. URL: <https://handbookgermany.de/uk/german-tax-system> (дата звернення 07.05.2024).
- 72) Податки в Німеччині. *Податкова система Німеччини і що про неї потрібно знати*: веб-сайт. URL: <https://www.monito.com/uk/wiki/podatky-v-nimechchyni#z-dokhodiv-fizychnykh-osib> (дата звернення 07.05.2024).
- 73) Інформаційна довідка: податкова система країн-членів ЄС, липень, 2022. №11. USAID. URL: https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf
- 74) Податки підприємств та податкова система в Україні. *Німецький центр Аренс і Шварц*: веб-сайт. URL: <https://ahrens.kiev.ua/Податки-підприємств-податкова-система-Україні-417-ua.html> (дата звернення 07.05.2024).
- 75) Податок з Німеччини: які найважливіші податкові правила та зобов'язання? *Regeld Україна*: веб-сайт. URL: <https://regeldukraine.com/податок-з-німеччини/> (дата звернення 09.05.2024).
- 76) Стрельбіцька Р. Порівняльна характеристика рівня податків економіки України та Німеччини. *Цифрова економіка як фактор інновацій та сталого розвитку суспільства*: матеріали II міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів. 2-3 грудня 2021р. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/37021/2/TSEFIRS_2021_Strelbitska_R-Comparative_characteristics_46-47.pdf

- 77) Federal Ministry of Finance: веб-портал. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Monthly_Report/Key_Figures/2023/2023-12-federal-budget.html (дата звернення 10.05.2024).
- 78) Легкоступ І.І., Кацуба К.В. Податкові системи в умовах глобалізації: проблеми взаємодії та перспективи розвитку. *Науковий журнал «Бізнес-інформ»*. 2014. № 7. С. 259 – 264. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2014-7_0-pages-259_264.pdf
- 79) Дем'янчук О. І. Фіскальне значення податку на доходи фізичних осіб у доходах місцевих бюджетів. *Наука й економіка*. 2012. №4(28). С. 40–44.
- 80) Богуславська А.О. Набатова Ю.О. Фактори впливу на обсяги податкових надходжень місцевих бюджетів. *Ефективна економіка*. 2017. №9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5773>
- 81) Швець Ю.О. Бахметова Я.Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №17. С. 771-775. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/155.pdf>
- 82) Сидорчук А. М. Наконечна Г. Я., ПДФО: проблематика та перспективи у сьогоднішніх реаліях. *Актуальні питання реформування правової системи: збірник матеріалів ХХ Міжнар. наук.- практ. конф., Луцьк, 15-16 вересня 2023 р. / Уклад. Джурак Л. М. - Луцьк: «Завжди Поруч». 2023. 176 с. С.89-91. URL: https://www.law.vnu.edu.ua/files/ugd/65dd18_60509ccf1e3b4d97bd44d7f13ecf596e.pdf#page=89*
- 83) Тоцька О., Дмитрук І. Податок на доходи фізичних осіб в Україні: загальнодержавний і регіональний вимір. *Фінансово-кредитні системи: перспективи розвитку*. 2023. Вип.1(8). URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/22309/1/article_92.pdf
- 84) Маньковська О.О. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та шляхи їх вирішення. *Фінанси, банківська справа та страхування: актуальні питання розвитку, досягнення та інновації*: збірник матеріалів I Всеукраїнської інтернет-конференції здобувачів вищої освіти та молодих вчених. Луцьк, 2022 р. с.212.

C.115-117. URL: https://www.researchgate.net/profile/Vadym-Polishchuk/publication/361991107_Analiz_rozvitku_kompanij_z_upravlinna_aktiva_mi/links/62d02ddf23731702b7fbdf15/Analiz-rozvitku-kompanij-z-upravlinna-aktivami.pdf#page=115

- 85) Тулуш Л. Д. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні. *Молодий вчений*. 2017. №3(43). URL: molodyvchenu.in.ua/files/journal/2017/3/196.pdf
- 86) Ухилення від оподаткування ПДВ, від 10.04.2023. Пресслужба Державної податкової служби України: веб-сайт. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/660569.html> (дата звернення 01.05.2024).
- 87) Скільки коштувала Україні перемога над «скрутками» ПДВ і чи відбулася вона взагалі *Дзеркало тижня*: веб-сайт. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/skilki-koshtovala-ukrajini-peremoha-nad-skrutkami-pdv-i-chi-vidbulasja-vona-vzahali.html> (дата звернення 01.05.2024).
- 88) Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
- 89) Войтаник Д.М., Податок на додану вартість як фіскальний інструмент держави. *Фінанси, митна та податкова справа*: збірник наукових праць студентів/ за ред. кол. : Н.С.Ситник, Ватаманюк-Зелінська У.З., Голинський Ю.О., Західна О.Р., Петик Л.О., Сич О.А., Ярема Я.Р. Львів : ЛНУ, 2019. Вип.3. с.314. С.91-94. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/10/VYPUSK-3.pdf#page=91>
- 90) Славкова А.А., Коломієць Г.Б. Податкові реформи під час воєнного часу: аналіз соціальних та економічних наслідків. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. №11. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.11.12>
- 91) Захожай К. В., Жам О. Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія Економіка та менеджмент*. 2019. № 18. С.103-114. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir_2019_18_12
- 92) Гаращук Д.О. Податкові надходження Державного бюджету та напрями їх збільшення у воєнний час. *Фінансові інновації та цифрові трансформації*:

відновлення та розвиток економіки України: матеріали 91-ої щорічної студентської наукової конференції «Інноваційні проекти для економічного відродження та конкурентного розвитку України». К: КНЕУ, 2024.

ДОДАТКИ

Додаток А



Рисунок А.1 – Ознаки класифікації податків

Джерело: розроблено автором за даними [6].

Таблиця Б.1 – Етапи розвитку податкової системи України

Етап	Період охоплення	Характеристика
	1991–1994рр.	Імплементовано закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р.; сформовано перелік податків і зборів, що входили у податкову систему України; було видано низку законів і декретів, що впроваджували нові та регулювали функціонування діючих податків і зборів.
	1995–1999рр.	Внесено зміни до законодавчої податкової бази з питань визначення елементів податку, започатковано сучасну систему податкового менеджменту; податкову систему розподілено на підсистеми загальнодержавних і місцевих податків і зборів; відбулося розширення переліку податків і зборів.
	2000–2010рр.	Активна підготовка до прийняття й імплементація Податкового кодексу; врегулювання та розширення умов функціонування податку на доходи фізичних осіб; скорочення переліку податків і зборів; відкореговано склад місцевих податків і зборів; зміни в системі оподаткування підприємницької діяльності.
	2011–2015рр.	Зменшення кількості діючих податків і зборів з 22 до 11; зміни в умовах оподаткування ключових податків; трансформації у сфері адміністрування податків: введено поняття «Електронний кабінет»; започатковано врегулювання документообігу з ПДВ; домінування непрямих податків у структурі доходів Зведеного бюджету України.
	–2020рр.	Вдосконалення системи податкового адміністрування та менеджменту в напрямку інформатизації; корегування системи оподаткування підприємницької діяльності; функціонування податкової системи у площині пропорційності та фіскального спрямування.
	2021–2022рр.	Криза довіри до податкової системи внаслідок карантинних обмежень і відсутності податкових послаблень.
	2022 до сьогодні	Фінансово–економічна криза, зумовлена повномасштабним вторгненням; посилення регулюючої функції податків і зборів внаслідок корегування умов функціонування податків і зборів і введення мораторію на податкові перевірки тощо.

Джерело: розроблено автором за даними [14].

Таблиця В.1 – Принципи побудови системи оподаткування

Назва принципу	Характеристика
загальність оподаткування	кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;
рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації	забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;	
презумпція правомірності рішень платника податку	в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
фіскальна достатність	встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
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 податкові 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.

Джерело: складено автором за даними [1].

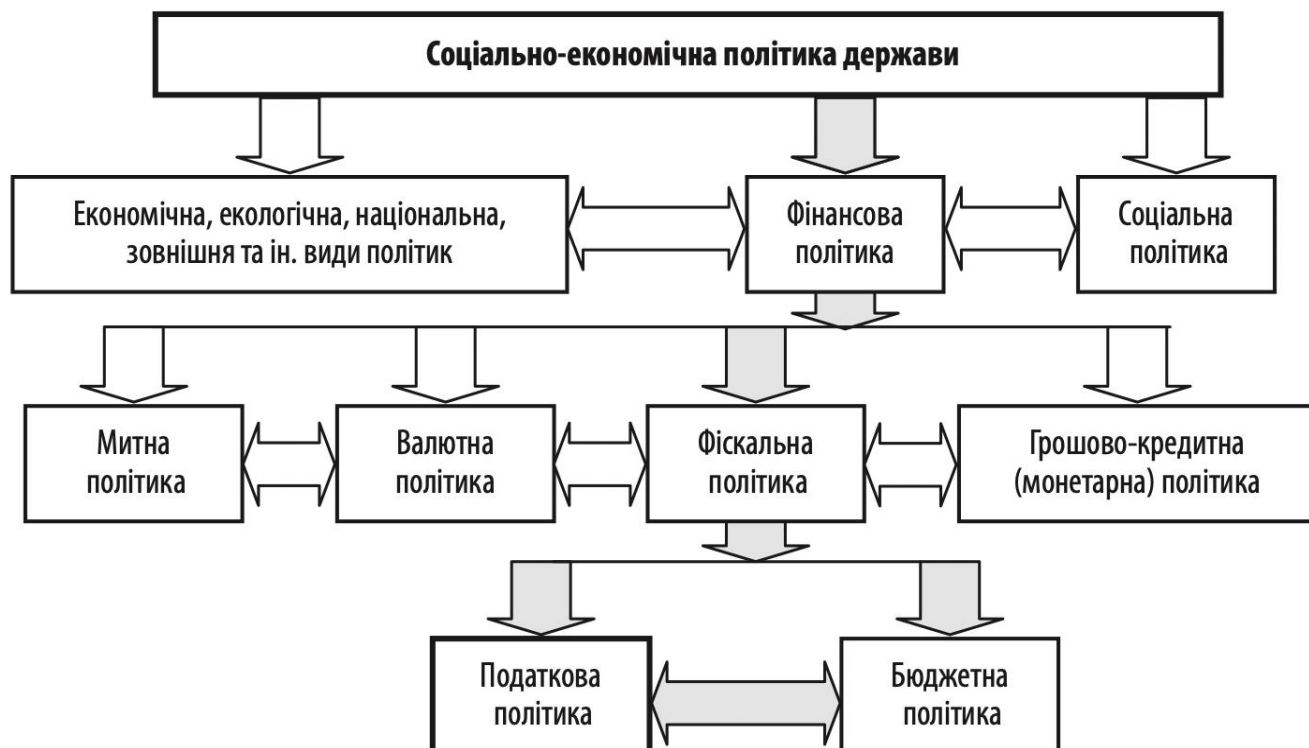


Рисунок Д.1 – Місце податкової політики в сукупності інших видів державних політик

Джерело: на основі даних [31].