

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	6
1.1 Теоретичні засади податкових доходів Державного бюджету України	6
1.2 Нормативно-правове регламентування податкових доходів Державного бюджету України.....	14
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	22
2.1 Аналіз індикаторів і показників, що характеризують податкові доходи Державного бюджету України.....	22
2.2 Аналіз стану та ефективності податкових доходів Державного бюджету України	29
2.3 Оцінка впливу війни та карантинних заходів на податкові доходи Державного бюджету України.....	35
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	40
3.1 Зарубіжний досвід організації податкових доходів в Європейському Союзі	40
3.2 Проблеми та напрями збільшення податкових доходів Державного бюджету України	50
ВИСНОВКИ.....	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	61

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток національної економіки в умовах сьогодення обумовлює необхідність підвищення якості управління в сфері державних фінансів. Державний бюджет будучи основним фінансовим планом України являє собою вагомий механізм перерозподілу фінансових ресурсів й забезпечення безперебійного функціонування економічної системи України із одного боку та забезпечення відповідного рівня соціальних гарантій із іншого.

Враховуючи зовнішні і внутрішні чинники негативного впливу (як економічні так і політичні), котрі існують на даний момент, вагомим значення набуває ефективність наповнення дохідної частини Державного бюджету, основну частину яких формують податкові надходження. Саме тому обґрунтування і визначення системного підходу до податкових доходів Державного бюджету надасть змогу виявити резерви їх зростання і напрямки регулювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування податкових доходів Державного бюджету досліджувало чимало вітчизняних науковців, зокрема: Томнюк Т. Л., Городецька Т.Е., Поровай А.С., Сироветник О.С., Юшко С. В., Савчук О.О. і ін.

Пріоритетні напрямки удосконалення формування податкових доходів Державного бюджету України були предметом наукових досліджень багатьох вітчизняних науковців, а саме: Пабат О.В., Захожай К.В., Жам О.Ю., Славкова А.А., Ватаманюк О.С. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. та багато ін.

Мета дослідження полягає в поглибленні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій стосовно вдосконалення формування податкових доходів Державного бюджету України в умовах повоєнного відновлення економіки.

Для досягнення поставленої мети в роботі необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити теоретичні засади податкових доходів Державного бюджету України;
- дослідити нормативно-правове регламентування податкових доходів Державного бюджету України;
- провести наліз індикаторів і показників, що характеризують податкові доходи Державного бюджету України;
- проаналізувати стан та ефективність податкових доходів Державного бюджету України;
- надати оцінку впливу війни та карантинних заходів на податкові доходи Державного бюджету України;
- дослідити зарубіжний досвід організації податкових доходів в Європейському Союзі;
- з'ясувати проблеми та обґрунтувати напрями збільшення податкових доходів Державного бюджету України.

Об'єктом дослідження виступають податкові доходи Державного бюджету України.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та організаційно-правові засади формування та розвитку податкових доходів Державного бюджету України.

Методи дослідження. Теоретичною базою роботи є фундаментальні положення теорії державних фінансів, а також наукові дослідження провідних вітчизняних учених у сфері формування податкових доходів Державного бюджету. У процесі дослідження застосовувались наступні методи: аналізу, синтезу, порівняння, логічного узагальнення – для уточнення суті й змісту податкових доходів Державного бюджету; економічного аналізу – з метою оцінки динаміки податкових доходів Державного бюджету України; метод порівняння використано під час дослідження зарубіжного досвіду формування податкових доходів бюджету; абстрактно-логічний метод – для виявлення проблем та розробки пропозицій щодо збільшення податкових доходів Державного бюджету України; застосування графічного і табличного методів дозволило наочно

зобразити результати дослідження.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів дослідження полягає в поглибленні існуючих й розробці нових напрямків формування податкових доходів Державного бюджету України задля удосконалення механізму мобілізації податкових надходжень до бюджету. З метою збалансування інтересів держави, платників податків й громадян запропоновано нові підходи щодо вдосконалення формування податкових доходів Державного бюджету та підвищення їх фіскальної ефективності.

Теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації можуть бути застосовані у процесі підготовки проектів законодавчих та нормативних актів із питань вдосконалення формування податкових доходів Державного бюджету України.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативні та законодавчі акти, монографічні роботи та статті вітчизняних науковців у фахових економічних виданнях, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів з питань формування податкових доходів Державного бюджету України.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

1.1 Теоретичні засади податкових доходів Державного бюджету України

Податкові доходи посідають важливе місце у наповненні Державного бюджету України, адже займають найбільшу питому вагу в структурі всіх доходів, що в свою чергу впливає на соціально-економічний розвиток країни, а також є одним з інструментів державного регулювання національної економіки.

Формування податкових доходів Державного бюджету – це процес ініціації, адміністрування й акумулювання податків із застосуванням фіскальних інструментів [1, с. 69].

Податкові доходи Державного бюджету, їх формування, розподіл і використання є вагомим елементом системи бюджетно-податкового регулювання економіки, роль котрої посилюється за умов трансформації економічної системи. На даному етапі економічних перетворень безпосередній вплив держави на розвиток економіки набуває непрямого характеру та реалізується за рахунок реалізації економічної, у тому числі бюджетної й податкової політики, послідовність і виваженість котрої визначають темпи економічного зростання країни. Розширювати існуючі зобов'язання держава може тільки за наявності джерел росту податкових доходів Державного бюджету. Таким чином, податкові доходи виступають ваговою формою перерозподілу валового внутрішнього продукту держави.

Особливості формування податкових доходів Державного бюджету України відображено на рис. 1.1.

Обсяги податкових доходів Державного бюджету визначаються станом розвитку економіки держави, кількістю економічних агентів і їхньою активністю,

котрі згідно положень національного податкового законодавства зобов'язані проводити відрахування на користь держави, а також потребами держави стосовно перерозподілу ВВП і фінансового забезпечення реалізації державних програм [2, с. 104].

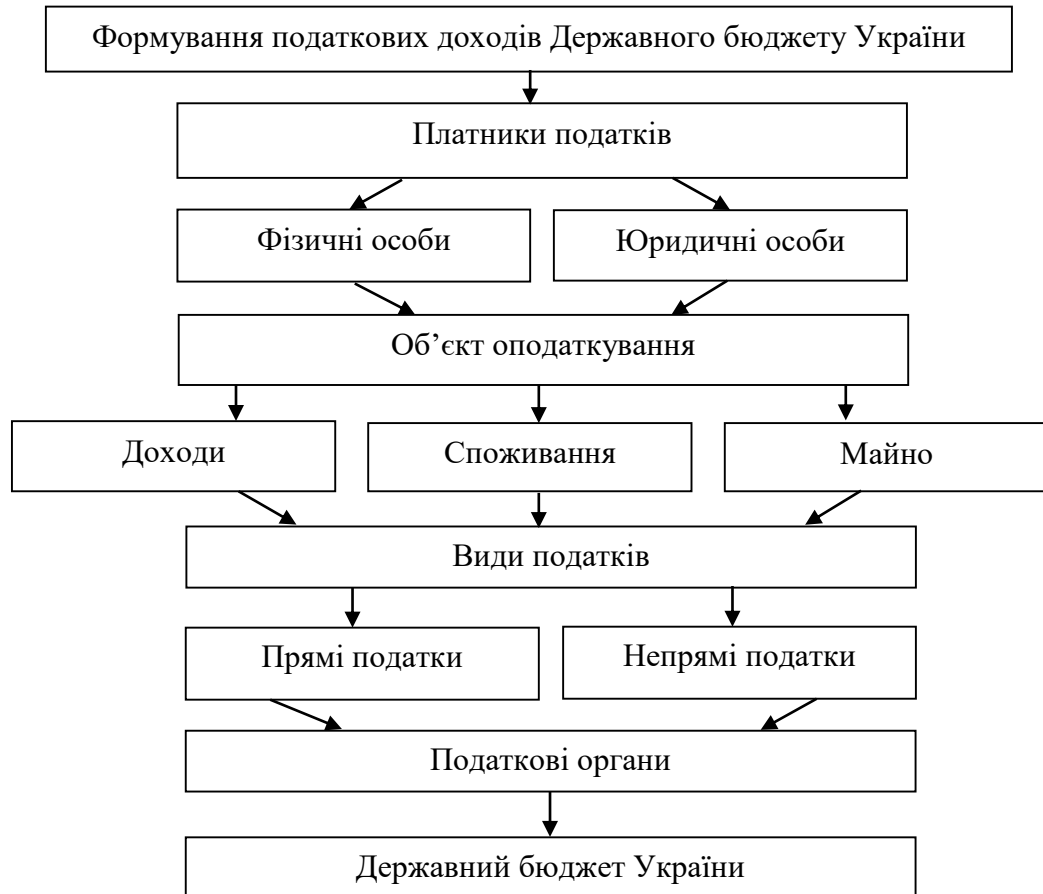


Рисунок 1.1 – Особливості формування податкових доходів Державного бюджету України

Джерело: складено автором на основі [1, с. 70]

Природа податкових відрахувань обумовлює характер утворення податкових доходів Державного бюджету, формування котрих здійснюється державою шляхом вилучення частини доходів або інших активів платників податків на основі реалізації податкових правовідносин.

Отже, податкові доходи Державного бюджету посідають провідне місце з-поміж різних методів мобілізації бюджетних ресурсів й інструментів державного регулювання вітчизняної економіки, вони є найбільш адекватним й об'єктивним відображенням стану економіки держави у певний період часу (економічного зростання чи спаду).

Необхідно відмітити, що податковими доходами Державного бюджету визнаються установлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки та збори.

На думку Городецької Т.Е., Поровой А.С. суть податкових доходів полягає в тому, що вони є обов'язковими платежами юридичних та фізичних осіб, котрі відраховуються до Державного бюджету із метою забезпечення загальнодержавних централізованих фондів грошовими коштами. Науковець характеризує податкові доходи як історично найдавнішу форму наповнення бюджету унаслідок реалізації податкових взаємовідносин між державою та членами суспільства [3, с. 243].

О.С. Сироветник трактує дане поняття як загальнодержавні податки і збори які у процесі акумуляції державою формують податкові доходи Державного бюджету [4, с. 273].

С. В. Юшко зазначає, що ключове призначення податкових доходів Державного бюджету полягає в забезпеченні держави фінансовими ресурсами із метою фінансування державних видатків [5, с. 140].

Савчук О.О. визначає податкові доходи Державного бюджету як злагоджену взаємодію всіх елементів системи, функціонування котрих характеризує стан, розвиток податкової системи загалом, зміну у динаміці під впливом зовнішніх факторів. Самі ж надходження податкових платежів формують фінансові ресурси держави (податкові доходи), що уможлиблює виконання притаманних їй функцій [6, с. 138].

Таким чином, податкові доходи державного бюджету можна визначити як обов'язкові платежі, котрі надходять до Державного бюджету унаслідок виконання платниками податкового законодавства.

Слід також відмітити, що податкові доходи Державного бюджету у системі бюджетно-податкового регулювання виконують декілька вагомих функцій, котрі є похідними від функцій податків. Основними із них є:

- фіскальна функція
- стимулююча функція [7, с. 75].

Податкові доходи Державного бюджету формуються унаслідок реалізації фіскальної функції. Завдяки даній функції здійснюється фінансування потреб охорони здоров'я, сфери освіти, науки, культури, оборони та ін., тобто функціонування усіх ланок соціальної сфери, а також досягнення балансу між доходами та витратами Державного бюджету.

В той же час шляхом реалізації податкової політики, зокрема установалення ключових елементів податкової системи, держава має змогу забезпечити сприятливі умови розвитку пріоритетних секторів національної економіки, що забезпечується стимулюючою функцією. Завдяки стимулюючій функції відбувається:

- вирівнювання і справедливості в розподіл доходів громадян;
- сприяння створенню нових робочих місць;
- регулювання попиту та пропозиції;
- стримування інфляції;
- розвиток малого бізнесу й індивідуального підприємництва;
- регулювання експортно-імпортних операцій та ін. [4, с. 275]

Отже, процес формування податкових доходів Державного бюджету і податкової політики держави є тісно взаємопов'язаними між собою. Якісно даний взаємозв'язок проявляються в механізмі бюджетно-податкового регулювання економіки за рахунок зміни темпів росту податкових доходів, що досягається унаслідок вдосконалення окремих елементів податкової системи у межах реалізації заходів даної політики. При цьому зростаючі потреби держави в фінансуванні своїх повноважень зумовлюють постійне корегування поточної податкової політики із метою забезпечення стабільного і достатнього наповнення Державного бюджету податковими доходами та стимулювання економічного зростання.

Загалом, до чинників, які впливають на обсяг податкових доходів Державного бюджету, відносять макроекономічні фактори, що змінюються із кожним роком:

- розмір ВВП;

- структура платіжного балансу країни;
- законодавча база і т.п. [3, с. 245]

Окрім цього, на обсяг податкових доходів Державного бюджету впливають й мікроекономічні фактори, зокрема:

- вибір підприємствами відповідного виду оподаткування;
- наявність в підприємств податкових пільг;
- рівень прибутковості господарюючих суб'єктів;
- розмір їхнього валового доходу;
- витрати на оплату праці у структурі собівартості продукції підприємства;
- середньооблікова чисельність працюючих у державі;
- ефективність податкового менеджменту тощо [3, с. 245].

Таким чином, податкові доходи Державного бюджету визначаються суттю податкової політики, котру проводить держава на конкретному етапі її розвитку, оскільки податки є чинником впливу на економічну діяльність відповідних суб'єктів, вони можуть змінювати структуру діяльності окремих підприємств, структуру галузей економіки, структуру національної економіки загалом.

При будь-якій домінуючій податковій політиці її вагомим елементом завжди виступає фіскальна складова, котра відповідає за наповнюваність Державного бюджету з метою реалізації державою своїх конституційних функцій. Держава повинна гарантовано мати у своєму розпорядженні певний обсяг фінансових ресурсів задля здійснення зовнішньої оборони, підтримки внутрішнього порядку, що відповідає її конституції, забезпечення функціонування державного управління, освіти, охорони здоров'я і т.п.

Варто відмітити, що незважаючи на те, що загальнодержавні податки і збори не є єдиним джерелом доходів Державного бюджету, саме вони визначають стабільність в надходженнях до бюджету, що є необхідним задля формування планів Державного бюджету на наступні роки й прогнозування можливих змін. Також роль загальнодержавних податків та зборів в системі обов'язкових платежів як джерела доходів Державного бюджету визначає політику формування

усіх інших видів доходів [8, с. 142].

Як відмічалось вище податкові доходи становлять основну частку доходів Державного бюджету, зокрема питома вага цих доходів в структурі доходів Державного бюджету України останніми роками перебуває на рівні $\pm 70\%$.

Будучи головним джерелом надходження доходів до Державного бюджету України, загальнодержавні податки та збори забезпечують стабільну дохідну базу. На відміну від інших доходів Державного бюджету, зокрема позик, загальнодержавні податки та збори не підлягають поверненню. В той же час є чітке обмеження стосовно використання податків як джерела доходів Державного бюджету України [8, с. 143].

Необхідно зазначити, що згідно Податкового кодексу України (стаття 9) до загальнодержавних податків та зборів відносяться (рис. 1.2).

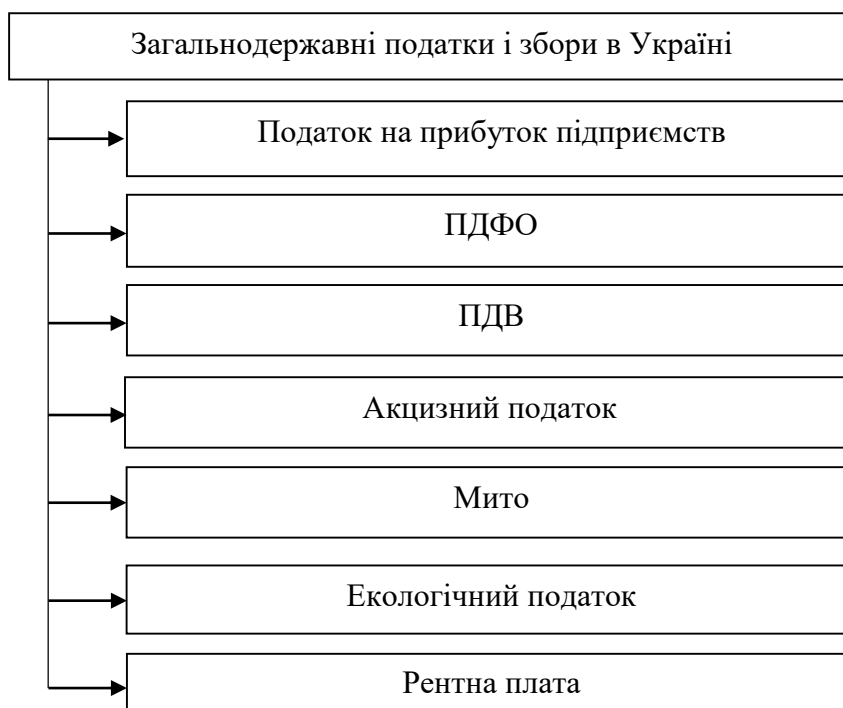


Рисунок 1.2 – Види загальнодержавних податків і зборів в Україні

Джерело: складено автором на основі [9]

Наведемо коротку характеристику загальнодержавних податків і зборів в Україні.

1. Податок на прибуток підприємств.

Сплачується із прибутку, отриманого від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних

цінностей, а також інших видів фінансових ресурсів і матеріальних цінностей, з прибутку від орендних операцій, роялті і від позареалізаційних операцій.

2. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО).

Податок на доходи фізичних осіб використовується практично для усіх видів доходів громадян:

- заробітної плати;
- стипендії;
- заохочувальних виплат;
- виплат за договорами цивільно-правового характеру і т.п.

3. Податок на додану вартість (ПДВ).

Податок на додану вартість являє собою непрямий податок, котрий входить у ціну товару, послуги і сплачується покупцем, проте до Державного бюджету його перераховує продавець.

4. Акцизний податок.

Акцизний податок є непрямим податком на споживання окремих видів товарів, котрий включається у їхню ціну. Так, підакцизними товарами, наприклад, є спирт етиловий і алкогольні напої, тютюнові вироби, пальне, автомобілі, електрична енергія і т.п. Зобов'язання щодо сплати акцизного податку виникає у процесі виробництва чи продажу підакцизної продукції.

5. Мито.

Різновид митних платежів, котрий накладається на товари, які переміщуються через митний кордон держави, тобто ввіз/вивіз або транзит. Нараховується і сплачується згідно Митного кодексу, законів України і міжнародних договорів.

6. Екологічний податок.

Екологічний податок є обов'язковим платежем, що сплачується із фактичних обсягів різних викидів, скидів, розміщення відходів в довкіллі.

7. Рентна плата.

Рентна плата – це платежі до Державного бюджету частини прибутку, одержаного підприємствами незалежно від їхньої діяльності, проте пов'язаної із

використанням природних ресурсів. Згідно Податкового кодексу України сплачуються наступні види рентної плати:

- за користування надрами з метою видобування корисних копалин;
- за користування надрами у цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин;
- за користування радіочастотним ресурсом України;
- за спеціальне використання води;
- за спеціальне використання лісових ресурсів;
- за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами і нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Підсумовуючи, варто зазначити, що дослідження проблем формування дохідної частини Державного бюджету України викликає інтерес, перш за все тому, що саме бюджет відображає рівень економічного розвитку України, та завдяки правильній реалізації бюджетного процесу забезпечується економічна та соціальна стабільність і належний рівень життя населення.

За рахунок податків і зборів Державний бюджет України формує більшу частину доходів держави, котра дає змогу фінансувати програми соціального захисту населення, різні соціально-культурні заходи, охорону здоров'я, освіту і науку, оборону, а також державні капітальні вкладення в розвиток галузей й структурну перебудову економіки.

Соціально-економічне значення податкових доходів Державного бюджету України полягає в формуванні централізованих державних фінансових ресурсів, котрі акумулюються в бюджеті й перерозподіляються по витратних статтях згідно із бюджетним розписом. Тому, нині існує необхідність принципової зміни орієнтирів фінансової політики в Україні, і перш за все – податкової політики як однієї із її найвагоміших складових. Це стосується недопущення росту податкового навантаження на економіку; формування сприятливих умов для розвитку інноваційного виробництва, приватного підприємництва, зниження рівня тінізації капіталу; створення стабільної податкової системи, котра б

забезпечувала ефективне функціонування економіки України.

Отже, податкові доходи займають вагому місце у доходах Державного бюджету України. Даний вид доходів займає найбільшу питому вагу в структурі доходів Державного бюджету України, що, в свою чергу, впливає на соціально-економічний розвиток нашої країни, а також є одним з інструментів державного регулювання економіки.

Загалом податкові доходи Державного бюджету України, їхнє формування, розподіл і використання є вагомим елементом системи бюджетно-податкового регулювання, а його роль посилюється за умов підвищення соціально-економічного розвитку держави.

1.2 Нормативно-правове регламентування податкових доходів Державного бюджету України

Податкові доходи Державного бюджету у будь-якій країні світу виступають запорукою фінансування як сфери соціального захисту, так й забезпечення роботи органів влади із виконання покладених на них повноважень.

Формування податкових доходів виступає специфічною державно-правовою сферою діяльності різних за їхньою роллю суб'єктів, котра спрямована на досягнення конкретно визначених цілей з використанням специфічних засобів та методів і створює особливу галузь адміністративно-нормативно-правового регулювання. Такі правовідносини потребують належного правового регулювання. Саме тому для правового забезпечення взаємовідносин в даній сфері приймаються як законодавчі, так й підзаконні акти різних органів державної влади.

Беззаперечним є той факт, що неналежне нормативно-правове регулювання може обумовити появу правових прогалів, колізій, різних тлумачень, які, із одного боку, можуть провокувати зловживання правом суб'єктами податкових

правовідносин, а із іншого – до виникнення податкових конфліктів між платниками податків та податковими органами. Такі недоліки істотно ускладнюють забезпечення виконання податкового обов'язку, обумовлюють виникнення численних судових спорів, зменшують ефективність застосування примусових заходів.

Саме тому, належне нормативно-правове регулювання податкових взаємовідносин в сфері формування податкових доходів Державного бюджету має вагоме значення для забезпечення виконання податкового обов'язку різними суб'єктами. Правові засоби регулювання взаємовідносин щодо сплати загальнодержавних податків і зборів повинні характеризуватись системністю та мати комплексний вплив, їхня сукупність повинна передбачати існування єдиного механізму. В свою чергу, недосконале нормативно-правове регулювання істотно ускладнює забезпечення виконання податкового обов'язку, створює перепони як для добровільного, свідомого його виконання платниками податків, так й зменшує ефективність податкового контролю й застосування охоронних заходів із боку держави.

Неухильне додержання нормативно-правових актів у сфері регламентування податкових доходів забезпечує наповнення Державного бюджету України, а це, в свою чергу, виступає необхідною умовою вирішення економічних, політичних й соціальних програм, котрі стоять перед суспільством й державою.

Загалом, формування податкових доходів Державного бюджету України регламентує низка нормативно-правові актів, які в сукупності, згідно із ч. 1 ст. 3 ПКУ становлять податкове законодавство України (рис. 1.3).

Наведемо характеристику основних нормативно-правових актів в сфері регламентування податкових доходів Державного бюджету України.

Частиною 1, ст. 67 Конституції України визначено обов'язок щодо сплати податків [10]. Так, податковий обов'язок є сукупністю закріплених в діючих нормах податкового законодавства обов'язків, що являють собою забезпечену силою державного примусу міру відповідної (позитивної активної чи позитивної пасивної) поведінки зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин. Отже,

першочерговим напрямом правового забезпечення сплати податків виступає установлення відповідного обов'язку платника податків у чинному законодавстві держави.

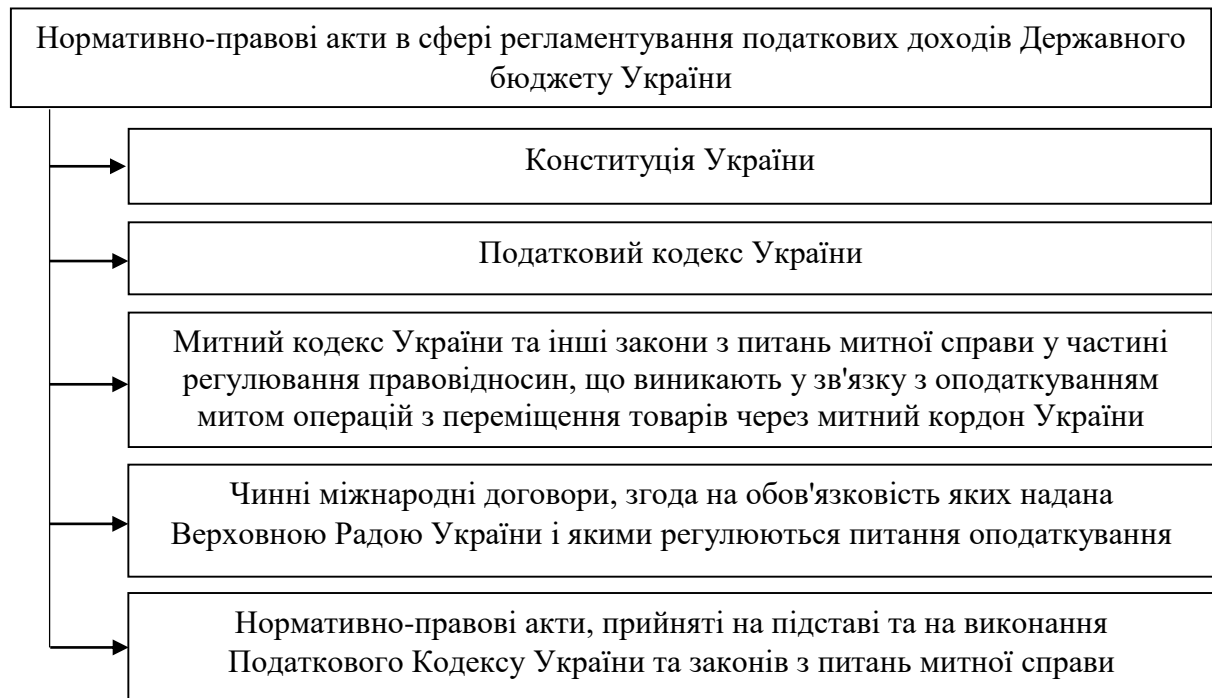


Рисунок 1.3 – Нормативно-правові акти в сфері регламентування податкових доходів Державного бюджету України

Джерело: складено автором на основі [9]

Законодавчі і підзаконні акти, котрі установлюють перелік загальнодержавних податків та зборів, порядок сплати таких податків до Державного бюджету України. З-поміж зазначеної групи актів доцільно виділити Податковий кодекс України [9], Митний кодекс України [11], міжнародні договори, згода на обов'язковість котрих надана Верховною Радою України і згідно яких регулюються питання оподаткування.

Ключовим кодифікованим актом який регламентує порядок формування податкових доходів Державного бюджету України виступає Податковий кодекс України (ПКУ).

Згідно ч. 1 ст. 1 ПКУ регламентує взаємовідносини, що виникають у сфері справляння загальнодержавних податків і зборів в Україні, зокрема визначає їх вичерпний перелік та порядок їх адміністрування, виокремлює платників даних податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів,

повноваження й обов'язки їх посадових осіб в процесі адміністрування загальнодержавних податків та зборів, а також відповідальність платників за порушення податкового законодавства [9].

Доцільно навести основні правові засади регламентування загальнодержавних податків і зборів згідно вимог ПКУ.

Розділ 3 ПКУ регламентує взаємовідносини в сфері справляння податку на прибуток підприємств. Статті даного розділу визначають платників податку, об'єкт, базу та ставки оподаткування, порядок обчислення ставки податку на прибуток підприємств та його сплати, особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій, звільнення від оподаткування тощо. Базова (основна) ставка податку становить 18 %. Також залежно від виду підприємницької діяльності статтею 136 розділу 3 ПКУ передбачені й інші розміри ставок податку на прибуток [9].

Розділ 4 ПКУ регламентує порядок сплати податку на доходи фізичних осіб. Даний розділ містить статі в котрих визначаються платники податку, об'єкт, база та ставки оподаткування, податкова знижка, порядок нарахування, утримання та сплати (перерахування) податку до бюджету, податкові соціальні пільги та ін. Ставка податку становить 18 % бази оподаткування стосовно доходів, нарахованих (виплачених, наданих) в тому числі, але не виключно в формі: заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат чи інших виплат та винагород, котрі нараховуються (виплачуються, надаються) платнику в зв'язку із трудовими відносинами і за цивільно-правовими договорами. Також статтею 167 розділу 4 ПКУ передбачені й інші розміри ставок податку на доходи фізичних осіб [9].

В розділі 5 ПКУ – Податок на додану вартість – містяться статті які визначають порядок реєстрації платників ПДВ, об'єкт оподаткування, розміри ставок податку, платники податку, податковий кредит тощо [9].

Розділ 6 ПКУ – Акцизний податок – містить статті, котрі визначають платників податку, об'єкти та базу оподаткування, підакцизні товари та ставки податку, порядок і строки сплати податку та ін. [9]

В розділі 8 ПКУ – Екологічний податок – містяться статті, що визначають платників податку, об'єкт і базу оподаткування, ставки податку та ін. [9]

Розділ 9 регламентує порядок справляння рентної плати. Статті даного розділу визначають склад рентної плати та рентну плату за користування надрами, за користування радіочастотним ресурсом України, за спеціальне використання води, лісових ресурсів, за транспортування нафти і нафтопродуктів, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України, відповідальність платників та контроль за її справлянням тощо [9].

Глава 42 Митного кодексу України визначає види мита, платників, об'єкти і базу оподаткування митом, ставки мита, тарифні пільги, регламентує особливості звільнення від оподаткування митом (податкові пільги) та ін. [11]

Варто зазначити що з 01 січня 2023 р. було внесено зміни відносно статусу міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, зокрема:

– денонсовано Угоду між Урядом України та Урядом Російської Федерації про уникнення подвійного оподаткування доходів та майна і попередження ухилень від сплати податків (Закон України від 22.05.2022 № 2277-IX) – угода припинила свою дію із 01 січня 2023 р. (лист Міністерства закордонних справ України від 20.06.2022 № 72/14-612/1-42892);

– припинено дію Угоди між Урядом України та Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування й запобігання ухиленню від сплати податків стосовно податків на доходи та майно (Закон України від 16.11.2022 № 2743-IX) – угода припинила свою дію із 20 грудня 2022 р. (лист Міністерства закордонних справ України від 21.12.2022 № 72/14-612/1-105750).

Таким чином на сьогоднішній день, між Україною й іншими державами світу діють 74 міжнародні двосторонні конвенції (угоди) щодо уникнення подвійного оподаткування. Як приклад міжнародного договору в цій сфері можна назвати Угоду між Урядом України та Урядом Республіки Сінгапур щодо уникнення подвійного оподаткування й запобігання податковим ухиленням відносно податків на доходи від 26 січня 2007 р., ратифіковану Законом України

від 22 жовтня 2009 р. Нині чинними є й інші схожі угоди України із іноземними державами [12].

Також доцільно виділити і наступні правові акти у сфері податкових взаємовідносин з державами світу:

1) «Міжнародна конвенція про взаємну адміністративну допомогу в відверненні, розслідуванні і припиненні порушень митного законодавства». Дана конвенція прийнята під егідою Всесвітньої митної організації (WCO). Вона передбачає боротьбу із митними правопорушеннями за рахунок установа міжнародного адміністративного співробітництва між країнами-учасницями.

2) «Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у податкових справах Ради Європи і ОЕСР на ряд офшорних юрисдикцій». Дана багатостороння Конвенція пропонує широкий вибір форм взаємної податкової співпраці, зокрема: обмін інформацією по запиті, спонтанний обмін інформацією, організація податкових перевірок закордоном, проведення одночасних податкових перевірок й надання допомоги у стягненні податків і в процесі стягнення податкової заборгованості.

Таким чином, Україна, як сторона Конвенції про взаємну адміністративну допомогу, має законні підстави для проведення обміну податковою інформацією із офшорними юрисдикціями, що надасть змогу більш ефективно запобігати схемам ухилення від оподаткування.

3) «Порядок обміну податковою інформацією із компетентними органами іноземних держав». Зазначений Порядок спрямовано на забезпечення ефективного обміну податковою інформацією із компетентними органами іноземних держав за спеціальними запитом щодо надання податкової інформації, а також в межах спонтанного обміну податковою інформацією, що виступає необхідною чи передбачувано доречною для виконання або застосування законодавства України чи інших держав відносно податків, на котрі поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, ратифікованої Законом від 17 грудня 2008 року № 677-VI з застереженнями, і/або міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, а

також інших чинних міжнародних договорів України, які передбачають обмін податковою інформацією.

Правовідносини щодо формування податкових доходів Державного бюджету України регулюються у тому числі й підзаконними актами. Наприклад, Кабінетом Міністрів України видані, зокрема Постанови:

– Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах [13];

– Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних [14].

Варто відмітити, що за предметом регулювання нормативно-правові акти, які регламентують взаємовідносини в сфері сплати загальнодержавних податків і зборів, можна розподілити на наступні групи:

1. Законодавчі і підзаконні акти, котрі установлюють права і обов'язки платників податків та зборів. Так, обов'язки щодо сплати різних видів податків встановлені в Податковому кодексі України. Права платника податку в процесі проведення контрольних заходів установлені в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) в сфері господарської діяльності» [15]. Процедура оскарження рішень контролюючих органів встановлено в Кодексі адміністративного судочинства України [16], підзаконних актах податкової та митної служб.

Права і обов'язки платників загальнодержавних податків і зборів доволі часто установлюються в підзаконних нормативно-правових актах. Наприклад, в «Положенні про реєстрацію фізичних осіб в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» [17], «Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість» [18]. Зазначені підзаконні нормативно-правові акти затверджені наказами Міністерства фінансів України.

2. Законодавчі акти, котрі установлюють підстави та порядок притягнення до юридичної відповідальності в сфері оподаткування. З-поміж таких законодавчих актів доцільно виділити Кримінальний кодекс України [19],

Кодекс про адміністративні правопорушення України [20], а також глави 5, 8, 11 і 12 розділу II Податкового кодексу України [9].

За вчинення правопорушень в сфері оподаткування до особи (фізичної чи юридичної) може бути застосовано: фінансову, адміністративну, кримінальну, цивільно-правову, дисциплінарну і матеріальну відповідальність. Конкретні заходи адміністративної, кримінальної чи юридичної відповідальності іншого виду встановлюються в відповідному законодавчому акті.

Зокрема, ст. 212 КК України встановлено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків [19]. Адміністративну відповідальність за низку правопорушень в сфері сплати податків передбачено ст. ст. 161-1 – 161-4 КпАП України [20] і ст. ст. 117 – 128-1 ПКУ [9].

3. Законодавчі та підзаконні акти, що встановлюють правовий статус контролюючих органів і їхніх працівників, порядок проведення державного нагляду за додержанням законодавства. Повноваження органів податкової та митної служби визначають Податковий кодекс України [9] і Положення про державну податкову службу та Положення про державну митну службу [21], затверджені постановою Кабінету Міністрів України.

Отже, нормативно-правове регламентування податкових доходів Державного бюджету України охоплює комплекс законодавчих й підзаконних актів, котрі встановлюють як систему загальнодержавних податків та зборів, так й заходи юридичної відповідальності в випадку порушення обов'язків щодо сплати зазначених податків і зборів. Правове регламентування податкових доходів здійснюється за допомогою встановлення переліку загальнодержавних податків та зборів в Україні, обов'язків платників податків щодо їхньої сплати, визначення прав фізичних та юридичних осіб в сфері оподаткування, закріплення повноважень контролюючих органів, правового статусу їхніх працівників, порядку реалізації державного нагляду щодо сплати податків та притягнення винних осіб до юридичної відповідальності.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1 Аналіз індикаторів і показників, що характеризують податкові доходи Державного бюджету України

Податкові платежі виступають не лише інструментом перерозподілу суспільних доходів між різними категоріями населення, адміністративно-територіальними одиницями та галузями економіки, але і джерелом формування бюджетних ресурсів.

На основі даних Державної казначейської служби проведемо аналіз динаміки і структури податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр.

На рис. 2.1 наведено динаміку загальної величини податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр.

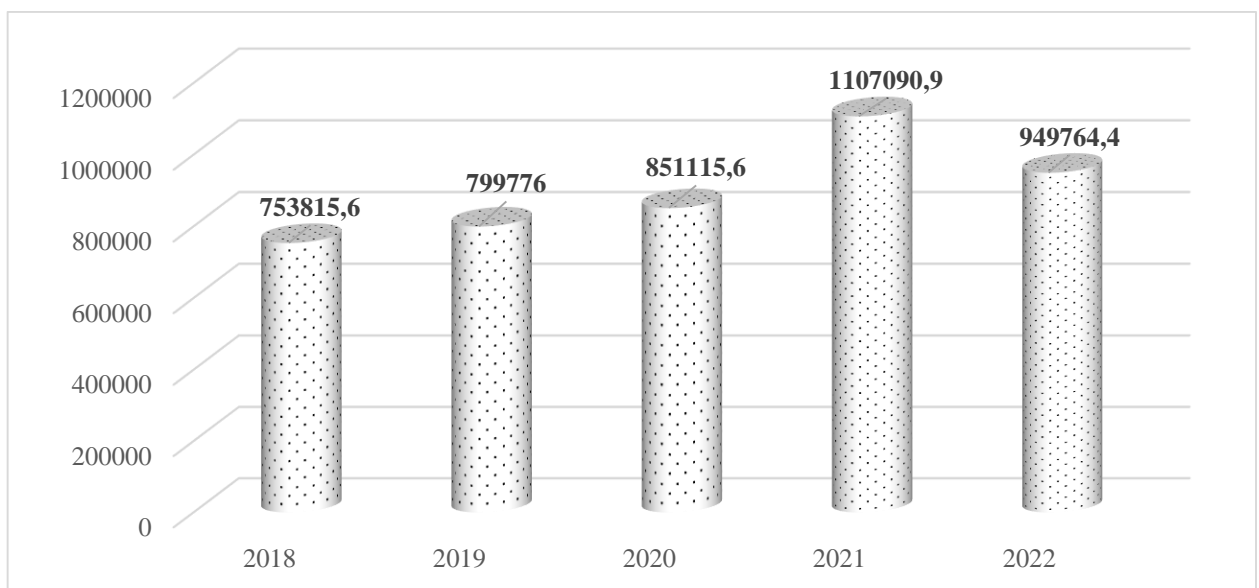


Рисунок 2.1 – Динаміка загальної величини податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр., млн. грн.

Джерело: побудовано автором на основі даних [22]

Дані рисунку 2.1 дають змогу зробити висновки, що впродовж 2018-2022 рр. податкові доходи Державного бюджету України мали нерівномірну зі зниженням в 2022 р. порівняно зі значенням в 2021 р. Зокрема, податкові доходи Державного бюджету України знизилися в 2022 р. порівняно зі значенням в 2021 р. на 157326,5 млн. грн., що у відсотковому співвідношенні становить (-14,2 %). Дана тенденція загалом обумовлена війною Росії проти України, унаслідок якої чимало господарюючих суб'єктів частково призупинили або повністю припинили свою діяльність, дуже багато фізичних осіб втратили робочі місця, зовнішня торгівля зазнала суттєвого скорочення, економічна активність в державі істотно знизилась, що загалом вплинуло на величину податкових надходжень.

Доцільно провести аналіз динамки податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. за видами (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Динамка податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. за видами, млн. грн.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
Податок на доходи фізичних осіб	91741,8	109954,0	117281,3	137555,2	148427,3
Податок на прибуток підприємств	96882,3	107086,3	108695,0	147751,7	117049,8
Акцизний податок	118852,4	123357,8	138296,2	162451,2	102352,9
Податок на додану вартість	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	467001,0
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (мити)	27076,6	30086,0	30460,5	38177,2	26246,0
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	45265,7	46746,7	52475,7	80749,6	85365,0
Екологічний податок	-511,4	3855,0	3306,8	3916,8	3322,4
Податкові доходи, всього	753815,6	799776,0	851115,6	1107090,9	949764,4

Джерело: складено автором на основі даних [22]

За даними табл. 2.1, що надходження податку на доходи фізичних осіб впродовж 2018-2022 рр. мали позитивну динаміку. Порівняно з 2018 р. величина надходжень податку на доходи фізичних осіб збільшилась в 2022 р. на 56685,5 млн. грн або на 61,8 %. Порівняно з 2021 р. зросли в 2022 р. на 10872,1 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить + 7,9 %. Загалом на збільшення надходжень ПДФО в 2022 р. вплинув ріст розміру мінімальної заробітної плати, а

також величини грошового забезпечення військовослужбовців.

Надходження податку на прибуток впродовж 2018-2022 рр. мали позитивну динаміку зі зниженням в 2022 р. Порівняно з 2018 р. величина надходжень податку на прибуток зросла в 2022 р. на 20167,5 млн. грн або на 20,8 %. Порівняно з 2021 р. знизилась в 2022 р. на 30701,9 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить (-20,8 %). Загалом на зниження надходжень податку на прибуток в 2022 р. вплинуло руйнування унаслідок війни виробничих потужностей багатьох суб'єктів господарювання, що обумовило повне або часткове припинення їхньої діяльності.

Впродовж 2018-2022 рр. величина надходжень акцизного податку мала нерівномірну динаміку зі зниженням в 2022 р. Порівняно з 2018 р. величина надходжень акцизного податку знизилась в 2022 р. на 16499,5 млн. грн або на 13,9 %. Порівняно з 2021 р. знизилась в 2022 р. на 60098,3 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить (-36,9 %). Незважаючи на збільшення величини акцизного податку в 2022 р. простежувалося зниження надходження даного виду податку до Державного бюджету, причиною чого стало загалом зниження попиту на підакцизні товари.

Надходження податку на додану вартість впродовж 2018-2022 рр. мали нерівномірну динаміку зі зниженням в 2022 р. Порівняно з 2018 р. величина надходжень податку на додану вартість зросла в 2022 р. на 92492,8 млн. грн або на 24,7 %. Порівняно з 2021 р. знизилась в 2022 р. на 69488,2 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить (-12,9 %). Загалом на зниження надходжень податку на додану вартість в 2022 р. вплинуло тимчасове зниження ставки ПДВ до 7%.

В 2018-2022 рр. величина надходжень мита мала нерівномірну динаміку зі зниженням в 2022 р. Порівняно з 2018 р. величина надходжень мита знизилась в 2022 р. на 830,6 млн. грн або на 3,1 %. Порівняно з 2021 р. знизилась в 2022 р. на 11931,2 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить (-31,3 %). На зниження надходжень мита в 2022 р. загалом вплинуло тимчасове звільнення від оподаткування окремих груп товарів, обсягів зниження зовнішньої торгівлі.

Надходження ренти впродовж 2018-2022 рр. мали загалом позитивну динаміку. Порівняно з 2018 р. величина надходжень ренти зросла в 2022 р. на 40099,3 млн. грн або на 88,6 %. Порівняно з 2021 р. збільшилась в 2022 р. на 4615,4 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить +5,7 %. Загалом на збільшення надходжень ренти в 2022 р. вплинув перегляд ставок та механізму справляння ренти.

Впродовж 2018-2022 рр. величина надходжень екологічного податку мала нерівномірну динаміку зі зниженням в 2022 р. Порівняно з 2018 р. величина надходжень екологічного податку зросла в 2022 р. на 3833,8 млн. грн або на 749,7 %. Порівняно з 2021 р. знизилась в 2022 р. на 594,4 млн. грн, що у відсотковому співвідношенні становить (-15,2 %). Зниження надходжень даного виду податків до Державного бюджету обумовлено зниженням ділової активності підприємств.

Проведемо аналіз структури податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Структура податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр., %

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6
Податок на доходи фізичних осіб	12,2	13,7	13,8	12,4	15,6
Податок на прибуток підприємств	12,9	13,5	12,7	13,3	12,3
Акцизний податок	15,8	15,4	16,2	14,7	10,8
Податок на додану вартість	49,7	47,3	47,1	48,5	49,3
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (мити)	3,5	3,8	3,6	3,4	2,8
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	6,0	5,8	6,2	7,3	8,9
Екологічний податок	-0,1	0,5	0,4	0,4	0,3
Податкові доходи, всього	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором на основі даних [22]

Аналізуючи структуру податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. можна зробити наступні висновки:

Найбільшу питому вагу в структурі податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. займав податок на додану вартість. В

2022 р. його питома вага складала 49,3 %.

Питома вага податку на доходи фізичних осіб в структурі податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. не перевищувала 16 %. В 2022 р. його питома вага складала 15,6 %.

Впродовж 2018-2022 рр. питома вага податку на прибуток підприємств в структурі податкових доходів Державного бюджету України не перевищувала 14 %. В 2022 р. його питома вага складала 12,3 %.

Мито і рентна плата в структурі податкових доходів Державного бюджету України в 2022 р. займали 2,8 % та 8,9 % відповідно.

Найменшу питому вагу в структурі податкових доходів Державного бюджету України впродовж 2018-2022 рр. займав екологічний податок. В 2022 р. його питома вага становила всього 0,3 %.

Необхідно також зазначити, що оскільки процес адміністрування різних видів податків будучи основою наповнення Державного бюджету України є основоположним із погляду фінансування послуг суспільного сектору, в умовах сьогодення оцінка результативності адміністрування податкових платежів виступає необхідним напрямом на шляху до зростання ефективності і прозорості систем оподаткування та державних фінансів.

Вагомим індикатором є показник результативності адміністрування податкових надходжень, який відображає не лише ефективність роботи фіскальної служби, але і загальні тенденції у економіці держави. Він розраховується як відношення обсягу податкових надходжень, які фактично надійшли до Державного бюджету, до величини запланованих податкових надходжень.

В таблиці 2.3 наведено динаміку показника результативності адміністрування податкових надходжень до Державного бюджету України в 2018-2022 рр. Дані табл. 2.3 дають змогу зробити висновки, що впродовж аналізованого періоду коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень в 2020-2021 рр. мав позитивне значення. Це загалом пов'язано з наявністю низки факторів, котрі негативно впливають на якість податкового адміністрування.

Таблиця 2.3 – Динаміка показника результативності адміністрування податкових надходжень до Державного бюджету України в 2018-2022 рр.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
Податкові надходження до Державного бюджету України (план), млн. грн.	760016,4	846728,4	826263,9	1069790,1	1092302,4
Податкові надходження до Державного бюджету України (факт), млн. грн.	753815,6	799776,0	851115,6	1107090,9	949764,4
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень	0,99	0,94	1,03	1,03	0,87

Джерело: розраховано автором на основі даних [22]

Ключовими з них є: по-перше, недосконалість й нестабільність податкового законодавства, унаслідок чого платники податків не встигають адекватно реагувати на часті зміни у порядку нарахування та сплати податків і подання податкової звітності, а деякі норми податкового законодавства допускають подвійне трактування; по-друге, незадовільний фінансовий стан великої кількості платників податків, що зумовлює для них неможливість сплати податків повною мірою; по-третє, негативне ставлення й недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення сплати податків і ухилення від оподаткування. Слід зауважити, що після початку війни в лютому 2022 р. коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень різко знизився порівняно з 2020-2021 рр. Це обумовлено руйнуванням виробничих потужностей багатьох суб'єктів господарювання, закриттям малого бізнесу, втратою роботи великої кількості фізичних осіб, зниженням обсягів зовнішньої торгівлі.

Варто також провести розрахунок такого індикатора як коефіцієнт еластичності, котрий відображає загальні тенденції у економіці держави та вплив на них податків. Податкову систему вважають еластичною, у випадку якщо коефіцієнт еластичності податків вищий за 1. Це означає, що податкові надходження збільшуються швидшими темпами, аніж збільшується ВВП держави.

Даний показник розраховується за формулою:

$$K_{\text{енн}} = ((\text{ПН}_2 - \text{ПН}_1) / \text{ПН}_1) / ((\text{ВВП}_2 - \text{ВВП}_1) / \text{ВВП}_1) \quad (2.1),$$

де ПН_1 , ВВП_1 – податкові надходження до Державного бюджету України і обсяг ВВП за базовий (попередній) період;

ПН_2 , ВВП_2 – податкові надходження до Державного бюджету України і обсяг ВВП за звітний період.

В таблиці 2.4 наведено динаміку коефіцієнта еластичності впродовж 2018-2022 рр.

Таблиця 2.4 – Динаміка коефіцієнта еластичності в 2018-2022 рр.

Найменування	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Податкові надходження до Державного бюджету України, млн. грн.	627153,7	753815,6	799776,0	851115,6	1107090,9	949764,4
ВВП, млн. грн	2982920	3558706	3974564	4194102	5459574	3799864
Коефіцієнт еластичності	-	1,047	0,521	1,164	0,997	0,467

Джерело: розраховано автором на основі даних [22]

Проведені розрахунки дають змогу зробити висновки, що впродовж аналізованого періоду коефіцієнт еластичності мав значення як вище нормативного (вище 1) так і нижче.

Основним в варіативних коливаннях коефіцієнта еластичності податків виступають більш високі темпи приросту видатків держбюджету по відношенню до ВВП і порівняно нижчі темпи приросту податкових надходжень по відношенню до аналогічного показника ВВП. Варто зазначити, що на зниження середнього темпу приросту податкових доходів Державного бюджету України за 2022 р. у порівнянні з попередніми періодами вплинули негативні тенденції війни, які були розглянуті вище.

Таким чином, проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що унаслідок війни, податкові доходи Державного бюджету України суттєво знизились порівняно з попередніми роками. Нині, нашій державі важливо здобути перемогу, та якомога швидше стати на шлях відновлення економіки, задля того щоб запрацювали промислові підприємства, малий і середній бізнес, відкрились нові

робочі місця, поживалась зовнішня торгівля. Все це буде сприяти зростанню податкових доходів до Державного бюджету.

2.2 Аналіз стану та ефективності податкових доходів Державного бюджету України

На сьогоднішній день, податки є не лише інструментом перерозподілу суспільних доходів між різними категоріями населення, адміністративно-територіальними одиницями й галузями економіки, але і джерелом формування доходів Державного бюджету. Поряд з регулюючою й стимулюючою, податки виконують і основоположну функцію – фіскальну, із допомогою котрої реалізується їх суспільне призначення – формуються грошові фонди, котрі є матеріальною базою виконання державою покладених на неї функцій. І саме те, як реалізується фіскальна функція податків, можливо провести за рахунок аналізу фіскальної ефективності.

В Україні істотну роль в забезпеченні фіскальної достатності Державного бюджету відіграють наступні види податків: податок на додану вартість (ПДВ), податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), податок на прибуток підприємств й акцизний податок, котрі у сукупності формують близько 80-85% податкових надходжень до Державного бюджету України. Зважаючи на це, доцільно проаналізувати вплив кожного з зазначених видів податків на формування дохідної частини Державного бюджету України й провести оцінку їхньої фіскальної ефективності.

Згідно із даними табл. 2.2 (підрозділ 2.1) найбільшу питому вагу в податкових доходах Державного бюджету України займає податок на додану вартість. Доцільно відмітити, що застосування системи непрямого оподаткування, як головного джерела наповнення Державного бюджету України, обумовлено відносною простотою їхнього справляння. Із іншого боку, надмірна фіскальна

спрямованість даного податку чинить дерегулятивний ефект на економіку держави, що проявляється в скороченні платоспроможного попиту населення, зниженні темпів росту споживання й посиленні інфляційних процесів. Досліджуючи фактори впливу на фіскальну ефективність ПДВ, можна виділити наступні:

- база оподаткування ПДВ – існування широкої бази збільшує фіскальну ефективність цього податку;
- диференціація ставок ПДВ (може використовуватись як альтернатива податковим пільгам); еластичність споживання щодо цін та доходів (чим менш еластичним є споживання стосовно цін, тим більшими будуть надходження ПДВ, а споживання зростатиме із ростом доходів);
- податкові пільги (чимало кількість пільг зменшує фіскальну ефективність ПДВ);
- сезонні коливання надходження ПДВ (стабільність обсягу надходження даного податку до Державного бюджету забезпечує порівняно вищу його фіскальну ефективність);
- рівень точності планування надходжень ПДВ (ефективний механізм прогнозування надає можливість забезпечити збалансованість надходжень ПДВ до Державного бюджету);
- рівень податкової дисципліни (додержання платниками вимог нормативно-правових актів та рівень податкової культури забезпечують повне й вчасне надходження ПДВ до Державного бюджету та, як наслідок, збільшують його фіскальну ефективність).

Проведемо аналіз фіскальної ефективності ПДВ у Державному бюджеті і у ВВП впродовж 2018-2022 рр. (табл. 2.5). Дані табл. 2.5 свідчать про високу фіскальну ефективність податку на додану вартість у 2018 р. та в 2021 р., адже саме у цих роках спостерігаються найвищі показники фіскальної значимості ПДВ в бюджеті і у ВВП. В 2019–2020 рр. показники фіскальної ефективності ПДВ продемонстрували тенденцію до зниження, що, може бути, пов'язано з використанням схем ухилення від сплати ПДВ й значним рівнем тіньової

економіки в Україні.

Таблиця 2.5 – Динаміка показників фіскальної ефективності ПДВ в Україні впродовж 2018-2022 рр.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
ПДВ, млн. грн.	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	467001,0
Доходи Державного бюджету України, млн. грн.	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9	1787395,6
ВВП, млн. грн	3558706	3974564	4194102	5459574	3799864
Фіскальна значимість ПДВ у бюджеті держави, %	40,4	37,9	37,2	41,4	26,1
Фіскальна значимість ПДВ у ВВП держави, %	10,5	9,5	9,6	9,8	12,3

Джерело: розраховано автором на основі даних [22; 23]

В 2022 р. Фіскальна значимість ПДВ у Державному бюджеті суттєво скоротилась порівняно з минулими роками, що загалом пов'язано з війною. Фіскальна значимість ПДВ у ВВП держави мала позитивну динаміку, проте дана тенденція пов'язана з тим, що темпи росту ВВП були нижчими за темпи росту ПДВ.

Другим за наповненістю Державного бюджету України є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Проведемо аналіз фіскальної ефективності ПДФО у Державному бюджеті і у ВВП України впродовж 2018-2022 рр. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Динаміка показників фіскальної ефективності ПДФО в Україні впродовж 2018-2022 рр.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
ПДФО, млн. грн.	91741,8	109954,0	117281,3	137555,2	148427,3
Доходи Державного бюджету України, млн. грн.	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9	1787395,6
ВВП, млн. грн	3558706	3974564	4194102	5459574	3799864
Фіскальна значимість ПДФО у бюджеті держави, %	9,9	11,0	10,9	10,6	8,3
Фіскальна значимість ПДФО у ВВП держави, %	2,6	2,8	2,8	2,5	3,9

Джерело: розраховано автором на основі даних [22; 23]

Згідно проведених розрахунків, показники фіскальної значимості ПДФО у бюджеті та ВВП держави впродовж 2018–2022 рр. мають нерівномірну динаміку. Фіскальна значимість ПДФО в 2022 р. у Державному бюджеті суттєво

скоротилась порівняно з минулими роками, що загалом пов'язано з війною. Фіскальна значимість ПДФО у ВВП держави мала позитивну динаміку, проте дана тенденція пов'язана з тим, що темпи росту ВВП були нижчими за темпи росту ПДФО.

Необхідно зазначити, що нині, в Україні простежується доволі низька ефективність реалізації регулюючої функції ПДФО у зв'язку із:

- війною;
- функціонуванням пропорційної системи оподаткування фізичних осіб, котра не враховує низької частки дискреційного доходу переважної більшості населення нашої держави;
 - доволі низькою ефективністю податкових знижок й податкових соціальних пільг;
 - відсутністю законодавчих норм й підстав стосовно використання сімейного оподаткування.

Наступним за фіскальною ефективністю в 2022 р. згідно проведених розрахунків (табл. 2.2) є податок на прибуток підприємств.

Проведемо аналіз фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств у Державному бюджеті і у ВВП України впродовж 2018-2022 рр. (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Динаміка показників фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств в Україні впродовж 2018-2022 рр.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	96882,3	107086,3	108695,0	147751,7	117049,8
Доходи Державного бюджету України, млн. грн.	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9	1787395,6
ВВП, млн. грн	3558706	3974564	4194102	5459574	3799864
Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у бюджеті держави, %	10,4	10,7	10,1	11,4	6,5
Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у ВВП держави, %	2,7	2,7	2,6	2,7	3,1

Джерело: розраховано автором на основі даних [22; 23]

Як свідчать дані табл. 2.7, фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у бюджеті держави має впродовж 2018-2022 рр. мала нерівномірну динаміку. В 2022 р. фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у Державному бюджеті суттєво скоротилась порівняно з минулими роками, що також пов'язано з наслідками війни. Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств у ВВП держави в 2022 р. мала позитивну динаміку, проте дана тенденція пов'язана з тим, що темпи росту ВВП були нижчими за темпи росту податку на прибуток підприємств.

Необхідно зазначити, що впродовж останніх декількох років активно обговорюють один з напрямків реформування системи оподаткування прибутку підприємств, а саме його заміну податком на виведений капітал, який пропонують зробити із дещо нижчою ставкою. На підтримку нового податку на виведений капітал зазначають, що частину звільненого від оподаткування прибутку бізнес зможе використати задля інвестиційних цілей, що у кінцевому підсумку зумовить зростання ВВП України. В той же час існує загроза зниження податкових надходжень до бюджету упродовж перших років використання податку на виведений капітал.

Четвертим за величиною надходжень до Державного бюджету України є акцизний податок. Проведемо аналіз фіскальної ефективності акцизного податку у Державному бюджеті і у ВВП України впродовж 2018-2022 рр. (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Динаміка показників фіскальної ефективності акцизного податку в Україні впродовж 2018-2022 рр.

Найменування	2018	2019	2020	2021	2022
Акцизний податок, млн. грн.	118852,4	123357,8	138296,2	162451,2	102352,9
Доходи Державного бюджету України, млн. грн.	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9	1787395,6
	118852,4	123357,8	138296,2	162451,2	102352,9
ВВП, млн. грн	3558706	3974564	4194102	5459574	3799864
Фіскальна значимість акцизного податку у бюджеті держави, %	12,8	12,4	12,9	12,5	5,7
Фіскальна значимість акцизного податку у ВВП держави, %	3,3	3,1	3,3	3,0	2,7

Джерело: розраховано автором на основі даних [22; 23]

Дані табл. 2.8 дають змогу зробити висновки, що в 2018-2022 рр. фіскальна ефективність акцизного податку мала нерівномірну динамку. Загалом в 2022 р. відбулось зниження показника фіскальної значимості акцизного податку у Державному бюджеті і у ВВП. Фіскальна значимість акцизного податку у Державному бюджеті в 2022 р. суттєво скоротилась порівняно з минулими роками, що пов'язано із наслідками війни. Фіскальна значимість акцизного податку у ВВП держави в 2022 р. мала негативну динаміку, і дана тенденція пов'язана з тим, що темпи росту ВВП були вищими за темпи росту акцизного податку.

Стосовно факторів, котрі чинять вплив на фіскальну ефективність даного податку, варто виокремити наступні:

- зміни в споживанні підакцизних товарів;
- зниження обсягів легального виробництва підакцизних товарів;
- зростання розміру ставок акцизного податку;
- збільшення обсягів тіньового обігу підакцизних товарів;
- наявність та рівень використання схем мінімізації податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку тощо.

Отже, проведений аналіз фіскальної ефективності податків дає змогу зробити наступні висновки:

Найвищу фіскальну ефективність має ПДВ. Податок на доходи фізичних осіб, теж характеризується доволі високим рівнем фіскальної ефективності. Але для даного виду податку потрібно удосконалювати його регулюючу складову, а саме нівелювати суттєву диференціацію населення за рівнем доходів за рахунок впровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб й реалізувати розробку заходів, що спрямованих на підвищення соціального ефекту сучасних податкових інструментів вирівнювання доходів населення. Подолання високого рівня безробіття у повоєнний період, забезпечення ефективної зайнятості населення й виведення праці з тіньового сектору не лише позитивно вплине на обсяги надходжень ПДФО до Державного бюджету, а й забезпечить загальний добробут та економічне зростання в Україні.

Тому, вагомою умовою для підвищення надходжень податку на прибуток підприємств виступає всебічний розвиток капітального інвестування, а також створення державою сприятливих умов задля одержання чи генерування суб'єктами господарювання додаткових інвестиційних ресурсів.

2.3 Оцінка впливу війни та карантинних заходів на податкові доходи Державного бюджету України

Поширення на початку 2020 р. пандемії, викликане гострою респіраторною хворобою COVID-19, зумовило впровадження карантинних заходів в світі і в Україні, котрі призвели до обмеження ділової активності, тимчасової зупинки роботи бізнесу та його часткового звільнення від сплати податків, погіршили споживчі настрої й кон'юнктуру на світових товарних й фінансових ринках.

Як наслідок, виконання дохідної частини Державного бюджету в контексті податкових надходжень впродовж перших місяців 2020 р. було доволі низьким.

Загалом, на обсяги дохідної частини Державного бюджету в 2020 р. загалом мали вплив наступні головні чинники:

- доволі стрімке поширення пандемії коронавірусу й обмеження, зокрема для бізнесу, які були введені для боротьби із нею;
- підвищення середньої заробітної плати на 10,4 % і зниження середньооблікової кількості штатних працівників на 1,3 % 2020 р.;
- зростання ефективності адміністрування податків та зборів, удосконалення роботи системи моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки рівня ризиків;
- зниження в 2020 р. залишку невідшкодованих сум ПДВ на загальну суму 9,1 млрд грн до 18,3 млрд грн станом на 01 січня 2021 р.;
- щорічне 20% підвищення специфічної ставки акцизного податку із тютюнових виробів й зниження виробництва тютюнових виробів на 5% за 2020 р.;

– зниження обсягу імпорту і експорту товарів згідно даних НБУ відповідно на 14,7 % і на 2,0 % [23].

Досліджуючи особливості податкових доходів Державного бюджету України в 2022 р. варто зазначити, що зухвале та цинічне військове вторгнення росії на територію нашої держави 24 лютого 2022 р. і подальше розгортання бойових дій завдали суттєвого удару і по українській економіці, що безперечно відобразилось на виконанні бюджетних показників поточного року.

Загалом, на обсяги податкових доходів Державного бюджету України в 2022 р. в умовах широкомасштабного вторгнення російських військ мали вплив наступні ключові чинники:

– зупинка всіх зовнішньо-економічних операцій через ділянки українсько-російського й українсько-білоруського кордонів, у тому числі транзитних, повної зупинки авіап перевезень й блокування роботи морських портів, що згідно даних Державної служби статистики істотно позначилось на зниженні обсягів імпорту й експорту товарів відповідно на 24,1 % і на 35,1 % порівняно із 2021 р.;

– істотне падіння економіки й ділової активності платників податків;

– масштабна міграція населення як внутрішня, так й за межі України;

– значні руйнування нафтопереробних заводів, металургійних комбінатів, інфраструктурних і енергетичних об'єктів;

– тимчасове припинення роботи системи автоматичного відшкодування ПДВ;

– надання права фізичним особам – підприємцям і юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку й звітності із сплатою єдиного податку за ставкою 2 %;

– тимчасове впровадження ставки ПДВ в розмірі 7 % й зниження ставки акцизного податку на ключові види палива;

– тимчасове звільнення в квітні – червні 2022 р. від оподаткування товарів, які ввозилися на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, котрі ввозилися громадянами, а також ввізного мита під час

імпорту товарів підприємствами;

- звільнення від оподаткування операцій із ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення;

- стосовно рентної плати за користування надрами для видобування природного газу: впровадження диференційованих розмірів ставок; тимчасове визначення податкових зобов'язань виходячи з реалізованих обсягів газу природного, а не видобутих; зміна підходу щодо визначення фактичної ціни реалізації природного газу задля розрахунку податкових зобов'язань;

- підвищення із 1 січня 2022 р. на 20 % специфічних ставок й мінімального акцизного податкового зобов'язання із тютюнових виробів;

- зростання із 1 березня 2022 р. ставки на спирт і алкогольні напої на 5 %.

Аналізуючи більш детально, варто зазначити, що в 2022 р. наповнення Державного бюджету відбувалось за умов глибокої соціально-економічної кризи, воєнних дій на великій території України, унаслідок чого податкові доходи зазнали критичного зниження. Зокрема, спостерігались:

1) втрати податкової бази. Податкові надходження до Державного бюджету України в 2022 р. становили 949,8 млрд грн, що на 157,3 млрд грн, або на 14,2 %, менше порівняно із 2021 р. Як наслідок, питома вага податкових надходжень скоротилася на 32,2 в. п.: із 85,4 % – в 2021 р. до 53,1 % загального обсягу доходів – в 2022 р. Найбільші втрати припали на: ПДВ (-33,5 % в 2022 р. порівняно з 2021 р.) і акцизний податок (-47,7 % в 2022 р. порівняно з 2021 р.) із ввезених товарів, ввізного мита (-36,7 % в 2022 р. порівняно із 2021 р.). Основна причина – зниження обсягів імпорту і надання широкої низки митних пільг. Загалом простежувались наступні тенденції:

- зниження надходжень ПДФО через втрату доходів найманими працівниками вдалось компенсувати ПДФО із грошового забезпечення військовослужбовців (+7,9 % в 2022 р. порівняно із 2021 р.).

- зниження надходжень з податку на прибуток (-20,8 % в 2022 р. порівняно з 2021 р.) було обумовлене погіршенням фінансових результатів бізнесу.

– зменшення надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (-26,7 % у 2022 р. відносно 2021 р.) було зумовлене низкою чинників: зупинкою виробництва пального в Україні; зменшенням виробництва сигарет – у перші місяці після 24 лютого 2022 р. кілька великих тютюнових фабрик потрапили в окупацію або зупинили виробництво через близькість до лінії фронту; обмеженням продажу алкоголю в умовах воєнного стану; встановленням нульових та згодом знижених ставок акцизу на пальне; меншими обсягами виробництва електроенергії (підакцизний товар) через захоплення окупаційними військами рф Запорізької АЕС та обстріли інших об'єктів генерації, а також меншими обсягами споживання електроенергії через руйнування великих промислових споживачів, таких як «Азовсталь», та цілих населених пунктів, міграцію людей за кордон; зниженням кількості споживачів підакцизних товарів [23];

2) вимушені затримки бюджетного відшкодування ПДВ в березні – травні і липні 2022 р. унаслідок проблем із ліквідністю єдиного казначейського рахунку через першочергове фінансове забезпечення потреб оборони. Окрім того, короткостроковий вплив на наповнення державного бюджету мало стрімке зростання кількості блокувань податкових накладних, у т. ч. сумлінного бізнесу, внаслідок прийнятих у жовтні та грудні 2022 р. змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 [24];

3) збільшення нерівномірності надходжень податкових та митних платежів до Державного бюджету України за регіонами та за видами економічної діяльності. Найбільш постраждали внаслідок воєнних дій окуповані, деокуповані та прифронтові регіони зазнали найбільших економічних втрат і, відповідно, найбільше скоротили сплату податкових та митних платежів до Державного бюджету України. У розрізі видів діяльності ситуація різнилася. Так, в частині податкових платежів до Державного бюджету України найбільший спад у 2022 р. порівняно із 2021 р. мали Донецька (-8,1 млрд грн, або -47,5 %), Запорізька (-5,1 млрд грн, або -37,5 %), Луганська (-1,9 млрд грн, або -52,5 %), Харківська (-7,4 млрд грн, або -17,6 %), Херсонська (-2,7 млрд грн, або -59,5 %) області.

Найбільше зростання податкових платежів в відносних та абсолютних показниках продемонструвала Львівська область (+7,5 млрд грн, або +51,7 %) У частині митних платежів відбувся перерозподіл на користь митниць західних регіонів. В абсолютних показниках найбільшим падіння податкових платежів було в добувній промисловості (-16,9 млрд грн), сільському господарстві (-9 млрд грн) та переробній промисловості (-5,6 млрд грн). У відносних показниках найбільше падіння припало на тимчасове розміщування й організацію харчування (-37,1 %), сільське господарство (-28,2 %) та операції з нерухомим майном (-19,9 %). Разом із тим, спостерігалось зростання податкових платежів, як і в абсолютних, так і у відносних показниках, у сферах державного управління та оборони (+24,5 млрд грн, або +97,3 %) і торгівлі (+34 млрд грн, або +46,2 %). Це пояснюється збільшенням грошового забезпечення військовослужбовців, державного оборонного замовлення та зростанням показників інфляції [23].

4) істотне зростання податкового боргу й надміру сплачених сум податків. Податковий борг з урахуванням митних платежів зріс із 106,6 млрд грн станом на 01 січня 2022 р. до 145,9 млрд грн станом на 01 січня 2023 р., тобто на 36,8 %. Переплати податків сукупно зменшилися з 56,4 млрд грн станом на 01 січня 2022 р. до 54,6 млрд грн станом на 01 січня 2023 р., або на 3,3 %. Водночас скорочення переплат мало застереження: суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді, зменшилися на 7,4 млрд грн (з 38,5 до 31,1 млрд грн), але водночас надміру сплачені суми податків збільшилися на 5,6 млрд грн (з 17,9 до 23,5 млрд грн) [23].

Отже, вторгнення росії обумовило безпрецедентні потрясіння і продовжує спричиняти великі людські, соціальні й економічні втрати, викликані тимчасовою окупацією окремих територій нашої держави, фізичним руйнуванням виробничих потужностей й інфраструктури, суттєвим порушенням логістичних ланцюгів постачання і збуту продукції, а також до міграції і внутрішнього переміщення великої частини населення України. Істотно зросло безробіття, знизилися реальні доходи населення. Все це негативним чином вплинуло на обсяги податкових доходів Державного бюджету України в 2022 р.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

3.1 Зарубіжний досвід організації податкових доходів в Європейському Союзі

Податкові доходи бюджету в країнах ЄС загалом формуються з прямих і непрямих податків. Кожна країна ЄС самостійно визначає різні елементи прямого оподаткування, такі як оподатковуваний дохід, середні податкові ставки та мінімальний податковий поріг. Це призводить до того, що кожна країна ЄС має автономію у розробці власних національних систем оподаткування та ставок. Однак існує загальний стандарт і розуміння між країнами, які мають спільну мету запобігання подвійному оподаткуванню та ухиленню від сплати податків [25].

Що стосується непрямих оподаткування, Європейська комісія контролює політику оподаткування, яка стосується бізнесу та торгівлі. Основна мета цієї впорядкованої економічної системи – вільний потік ресурсів. Інша мета даної політики полягає в тому, щоб створити рівні умови для всіх підприємств, які працюють в ЄС. Нагляд Комісії також гарантує, що компанії, працівники та інші громадяни в ЄС не підпадають під будь-які податкові невідповідності [25].

Так, ставки податку на доходи фізичних осіб устанавлюються окремо кожною країною ЄС, і згодом цей дохід також витрачається їхнім урядом самостійно. Деякі країни мають фіксовані ставки, тоді як інші застосовують ковзаючі шкали.

Більшість країн ЄС мають прогресивну або граничну структуру оподаткування, і це означає, що ставка податку на доходи фізичних осіб збільшується або зменшується залежно від отриманих доходів. Тому справедливий баланс податкового тягаря несуть ті, хто може собі це дозволити.

Зрештою, саме уряди, як правило, можуть заробляти більше податкових надходжень завдяки цій структурі податку на прибуток.

Дослідження показують, що провідні країни ЄС мають вищі податкові ставки, тоді як країни ЄС з дещо нижчими показниками економічного розвитку демонструють порівняно нижчі розміри ПДФО.

Ставки податку на доходи фізичних осіб для країн ЄС неоднакові. ЄС розроблено як вільна зона, тому немає спеціальних правил для громадян ЄС, які проживають за межами своєї країни. Однак, як правило, країна проживання є місцем, де податки стягуються із загального доходу. Фізична особа вважається податковим резидентом, якщо вона проводить у країні більше 6 місяців на рік [25].

В таблиці 3.1 наведено ставки податку на доходи фізичних осіб і його питому вагу у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.

Таблиця 3.1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб та його питома вага у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р., %

Країна	Ставки ПДФО	Питома вага ПДФО у загальній величині податкових доходів	Питома вага ПДФО у ВВП
1	2	3	4
Бельгія	50,00	26,1	11,4
Болгарія	10,00	10,8	3,3
Чехія	23,00	10,4	3,7
Данія	55,90	57,4	27,6
Німеччина	45,00	23,5	9,6
Естонія	20,00	20,4	6,8
Ірландія	48,00	32,5	6,9
Греція	44,00	15,0	5,9
Іспанія	47,00	23,0	8,8
Франція	45,00	20,8	9,4
Хорватія	30,00	8,3	3,0
Італія	43,00	28,9	12,5
Кіпр	35,00	9,6	3,4
Латвія	31,00	19,6	6,0
Литва	20,00	23,5	7,6
Люксембург	45,78	26,2	10,1
Угорщина	15,00	12,1	4,1
Мальта	35,00	26,9	8,0
Нідерланди	49,50	21,7	8,6
Австрія	55,00	23,0	9,9
Польща	32,00	14,5	5,4
Португалія	48,00	19,8	7,0

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
Румунія	10,00	9,1	2,4
Словенія	50,00	14,2	5,4
Словаччина	25,00	10,8	3,9
Фінляндія	56,95	29,8	12,8
Швеція	52,90	34,2	14,6

Джерело: складено автором на основі даних [26]

Країни ЄС, як і багато інших держав світу, генерують значну суму свого економічного доходу за рахунок податку на прибуток підприємств. Ставки корпоративного податку на прибуток визначаються країною, у якій розташована компанія (де вони отримують дохід), і їхнім податком [25].

Країни ЄС і Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) працюють разом, щоб систематизувати ставки податку на прибуток підприємств та економічну політику. Через великі розбіжності в тому, як податки на прибуток підприємств стягуються державами-членами, ОЕСР співпрацює з Європейською комісією та іншими європейськими країнами, щоб переконатися, що певні держави не надають сприятливих податкових пільг певним компаніям. Однак такі країни, як Ірландія та Люксембург, продовжують знижувати ставки податку на прибуток підприємств і використовуються великими транснаціональними корпораціями як податкові гавані. Такі компанії, як Apple і Fiat, отримували вигоду від того, що в Ірландії та Люксембурзі були знижені ставки податку на прибуток підприємств [25].

Перш ніж заглиблюватися в різні ставки податку на прибуток підприємств, важливо зрозуміти різницю між законодавчими та ефективними ставками. Законодавча ставка стосується встановленої ставки, тоді як ефективна ставка – це можливий «знижений» податок, який сплачують компанії після виконання певних умов [25].

Таким чином, дослідження показують, що в багатьох країнах ЄС встановлений законом податок у середньому значно вищий, аніж фактично сплачений податок.

В таблиці 3.2 наведено ставки податку на прибуток підприємств і його питому вагу у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.

Таблиця 3.2 – Ставки податку на прибуток підприємств та його питома вага у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р., %

Країна	Ставки податку на прибуток підприємств	Питома вага податку на прибуток підприємств у загальній величині податкових доходів	Питома вага податку на прибуток підприємств у ВВП
Бельгія	25,00	8,7	3,8
Болгарія	10,00	9,3	2,8
Чехія	19,00	10,4	3,7
Данія	22,00	7,8	3,7
Німеччина	30,00	7,5	3,1
Естонія	20,00	4,6	1,5
Ірландія	12,50	17,2	3,6
Греція	24,00	4,5	1,8
Іспанія	25,00	7,0	2,7
Франція	26,50	6,5	2,9
Хорватія	18,00	5,8	2,1
Італія	24,00	4,4	1,9
Кіпр	12,50	18,0	6,5
Латвія	20,00	2,8	0,8
Литва	15,00	6,5	2,1
Люксембург	24,94	11,7	4,5
Угорщина	9,00	3,6	1,2
Мальта	35,00	16,9	5,1
Нідерланди	25,00	9,8	3,9
Австрія	25,00	6,5	2,8
Польща	19,00	7,1	2,6
Португалія	21,00	6,8	2,4
Румунія	16,00	8,4	2,2
Словенія	19,00	6,5	2,5
Словаччина	21,00	10,2	3,6
Фінляндія	20,00	6,2	2,7
Швеція	20,60	7,9	3,4

Джерело: складено автором на основі даних [26]

В ЄС система ПДВ функціонує шляхом встановлення податку на товари та послуги на кожному етапі ланцюга постачання, причому кінцевий споживач несе витрати. Ставки ПДВ можуть відрізнятися залежно від типу товарів або послуг, а деякі країни-члени ЄС пропонують знижені ставки для певних категорій товарів [27]. ПДВ справляється кожною державою-членом ЄС окремо. Це забезпечує послідовність і справедливість збору ПДВ у всьому ЄС, водночас дозволяючи державам-членам мати певну гнучкість у встановленні власних ставок даного податку. Щоб сприяти справедливості та прозорості збору ПДВ, ЄС запровадив такі заходи, як транскордонний обмін інформацією та підвищення прозорості. Ці

заходи спрямовані на створення рівних умов для бізнесу та зменшення можливостей шахрайства з ПДВ [27].

Кожна країна-член ЄС визначає розмір ПДВ на товари та послуги. зазначений податок призначений для застосування до доданої вартості, яку конкретний бізнес додає до послуг або товарів. Кожна держава може прийняти рішення щодо розміру ПДВ, але законодавство ЄС забороняє встановлювати ПДВ нижче 15%, і в той же час одна з двох знижених ставок має бути вище 5 % [27].

В таблиці 3.3 наведено ставки ПДВ і його питому вагу у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.

Таблиця 3.3 – Ставки ПДВ та його питому вагу у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.,%

Країна	Ставки ПДВ	Питома вага ПДВ у загальній величині податкових доходів	Питома вага ПДВ у ВВП
1	2	3	4
Бельгія	21,0	15,6	6,8
Болгарія	20,0	30,5	9,4
Чехія	21,0	21,1	7,6
Данія	25,0	20,3	9,7
Німеччина	19,0	17,5	7,2
Естонія	20,0	27,3	9,1
Ірландія	23,0	18,5	3,9
Греція	24,0	20,9	8,2
Іспанія	21,0	18,0	6,9
Франція	20,0	16,4	7,4
Хорватія	25,0	36,8	13,1
Італія	22,0	15,7	6,8
Кіпр	19,0	25,2	9,1
Латвія	21,0	27,6	8,4
Литва	21,0	26,0	8,4
Люксембург	17,0	15,8	6,1
Угорщина	27,0	29,2	9,9
Мальта	18,0	22,4	6,7
Нідерланди	21,0	19,1	7,6
Австрія	20,0	17,5	7,6
Польща	23,0	23,3	8,6
Португалія	23,0	25,2	8,9
Румунія	19,0	24,4	6,5
Словенія	20,0	21,6	8,2
Словаччина	22,0	21,2	7,6
Фінляндія	24,0	21,8	9,4
Швеція	25,0	21,4	9,2

Джерело: складено автором на основі даних [26]

Дані табл. 3.3, дають змогу зробити висновки, що ставки ПДВ неоднакові в країнах-членах ЄС, оскільки стандартні ставки ПДВ коливаються від 17 % до 27 %. Зокрема, в Люксембурзі наразі діє найнижча ставка ПДВ у розмірі 17%, а Угорщина впровадила найвищу ставку ПДВ 27 %.

Товари, імпортовані до Європейського Союзу з третіх країн, як правило, обкладаються митами у формі тарифів. Варто зазначити, що завдяки функції ЄС як митного союзу мито не стягується з переміщення товарів у межах ЄС.

Адміністрування та стягнення митних зборів є відповідальністю окремих держав-членів ЄС. Середній митний дохід становить близько 5 мільярдів євро. Вони є одним із джерел доходу ЄС.

Безмитний ліміт у 22 євро було скасовано 1 липня 2022 року. Нині імпортні товари вартістю до 150 євро вважаються «товарами малої вартості» і звільняються від мита. Тут за товар сплачується лише імпортний ПДВ, а імпорту безмитний [25].

Якщо вартість товару перевищує 150 євро, імпорту обкладається митом. Для цього необхідно сплатити ПДВ і відсоток мита від ціни покупки (включаючи витрати на доставку). Однак митна ставка в країнах ЄС залежить від товару.

В таблиці 3.4 наведено питому вагу мита у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.

Варто зазначити, що митні ставки в країнах ЄС дуже різноманітні і часто коригуються.

Правила ЄС щодо акцизного збору поширюються на такі продукти: алкоголь, алкогольні напої, енергетичні продукти, електроенергію та тютюнові вироби. Існують знижені ставки та доступні винятки, такі як безмитні покупки.

1. Алкоголь/алкогольні напої.

Акцизним податком оподатковуються наступні види алкоголю та алкогольних напоїв:

- пиво або суміші пива з безалкогольними напоями;
- вино;
- інші ферментовані напої, такі як сидр;
- проміжні продукти, такі як херес або портвейн;

– спирт етиловий/спирт [28].

Таблиця 3.4 – Питома вага мита у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р., %

Країна	Питома вага мита у загальній величині податкових доходів	Питома вага мита у ВВП
Бельгія	1,3	0,6
Болгарія	1,0	0,3
Чехія	4,7	1,7
Данія	3,2	1,5
Німеччина	2,1	0,9
Естонія	10,0	3,3
Ірландія	4,5	1,0
Греція	1,0	0,4
Іспанія	0,5	0,2
Франція	0,3	0,1
Хорватія	0,3	0,1
Італія	0,3	0,1
Кіпр	0,7	0,2
Латвія	0,7	0,2
Литва	1,1	0,3
Люксембург	6,2	2,4
Угорщина	0,5	0,2
Мальта	0,5	0,1
Нідерланди	3,9	1,5
Австрія	0,3	0,1
Польща	1,1	0,4
Португалія	1,7	0,6
Румунія	1,0	0,3
Словенія	0,4	0,2
Словаччина	0,3	0,1
Фінляндія	0,2	0,1
Швеція	0,3	0,1

Джерело: складено автором на основі даних [26]

В країнах ЄС застосовуються знижені ставки та звільнення від сплати акцизного податку на алкоголь.

Знижені ставки:

– малі пивоварні, які виробляють максимум 200000 гектолітрів (гл) пива на рік, і лікєро-горілчані заводи, які виробляють максимум 10 гл чистого спирту на рік, можуть скористатися знижкою до 50% від стандартних мит.

– знижені ставки акцизного збору можуть застосовуватися до вина та зброджених напоїв 8,5 % об'єму спирту або менше, пива 2,8 % об'єму алкоголю або менше, проміжної продукції 15 % об'єму спирту або менше та етилового

спирту 10 % об'єму алкоголю. або менш [28].

Винятки: акцизний збір не потрібно сплачувати на:

- більшість продуктів домашнього виробництва, які не виробляються для комерційних цілей, за винятком алкогольних напоїв;
- спирт, який використовується для виробництва інших продуктів, не призначених для споживання людиною або зроблених непридатними для споживання людиною шляхом додавання до нього однієї або кількох хімічних речовин (денатурантів) [28].

2. Енергетичні продукти та електроенергія.

Енергопродукти та електроенергія підлягають оподаткуванню акцизами, якщо використовуються як:

- моторне паливо;
- паливо для опалення [28].

Енергетичні продукти, на які не поширюється дія акцизного збору.

Якщо енергетичні продукти використовуються як сировина, для цілей хімічного відновлення або в електролітичних і металургійних процесах, на них не поширюються ці правила. У цих випадках кожна країна ЄС може вирішити, чи хоче вона стягувати податок на їх використання чи ні.

Основні продукти, які країни ЄС можуть оподатковувати:

- мінеральні масла;
- тверде паливо: вугілля, кокс, буре вугілля;
- природний газ;
- електрика;
- спирти, якщо вони призначені як пальне або моторне паливо;
- тваринні або рослинні олії, якщо вони призначені для використання в якості опалювального або моторного палива [28].

Необхідно також зазначити, що країни ЄС можуть обрати ставку акцизного податку, що перевищує мінімальний поріг ЄС, зменшити суму мита, що підлягає сплаті, або прийняти звільнення від сплати мита.

Вищі ставки.

Країни ЄС можуть обрати вищу ставку податку для таких видів використання:

- громадський транспорт;
- карети швидкої допомоги;
- комерційне використання газойлю (HGV);
- диференціація за якістю та кількістю енергетичного продукту (наприклад, вміст сірки в паливі) [28].

Знижені ставки.

Країни ЄС можуть надавати податкові знижки або звільнення від податків для таких видів використання:

- «зелена» електроенергія;
- електроенергія з високоефективного комбінованого виробництва тепла та електроенергії;
- енергетичні продукти, що використовуються в комбінованому виробництві тепла та електроенергії;
- судноплавство на внутрішніх водних шляхах;
- електроенергія, природний газ, вугілля та тверде паливо, що споживаються домогосподарствами;
- енергоємний бізнес (потрібно дотримуватись певних правил);
- біопаливо (потрібно дотримуватись певних правил) [28].

Звільнення від сплати податку має бути надано на:

- енергетичні продукти та електроенергія, що використовуються для виробництва електроенергії (ці продукти можуть оподатковуватися з екологічних причин);
- енергетичні продукти, що використовуються як паливо для аеронавігації, за винятком випадків, коли вони використовуються для приватних розважальних польотів;
- енергетичні продукти, що використовуються як паливо для судноплавства у водах ЄС, за винятком випадків, коли вони використовуються для приватного відпочинку [28].

3. Тютюнові вироби.

Акцизним збором оподатковуються такі види тютюнових виробів:

- сигарети;
- сигари;
- сигарили;
- тютюн для куріння (дрібно нарізаний тютюн для самокруток) [28].

В таблиці 3.5 наведено питому вагу акцизів у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р.

Таблиця 3.5 – Питома вага акцизів у доходах бюджету та у ВВП країн ЄС станом на початок 2022 р., %

Країна	Питома вага акцизів у загальній величині податкових доходів	Питома вага акцизів у ВВП
1	2	3
Бельгія	9,9	4,3
Болгарія	13,8	4,2
Чехія	4,8	1,7
Данія	4,3	2,0
Німеччина	5,0	2,1
Естонія	0,4	0,1
Ірландія	6,3	1,3
Греція	12,6	5,0
Іспанія	8,7	3,3
Франція	10,6	4,8
Хорватія	13,6	4,8
Італія	11,1	4,8
Кіпр	8,3	3,0
Латвія	12,9	3,9
Литва	9,8	3,2
Люксембург	3,0	1,1
Угорщина	16,6	5,6
Мальта	11,2	3,3
Нідерланди	5,4	2,1
Австрія	7,1	3,1
Польща	11,1	4,1
Португалія	11,8	4,2
Румунія	12,4	3,3
Словенія	9,9	3,8
Словаччина	10,1	3,6
Фінляндія	9,8	4,2
Швеція	5,7	2,5

Джерело: складено автором на основі даних [26]

Підсумовуючи, варто зазначити, що податкове регулювання доволі

різнитися у різних країнах Європейського Союзу, хоча держави й орієнтовані на політику загальної гармонізації.

Політика Європейського союзу у сфері прямих податків спрямована на надання однакових умов, забезпечення здорової конкуренції, вільного пересування капіталів та створення сприятливої податкової атмосфери.

Питання визначення системи оподаткування, ставок, термінів сплати податків тощо, залишається у повному суверенному віданні держав-учасниць ЄС.

Країни Євросоюзу можуть самостійно проводити політику у сфері прямого оподаткування за умови, що вона не суперечить основним принципам ЄС.

Щодо непрямого оподаткування, було розроблено єдину систему ПДВ (VAT) та проводяться заходи щодо гармонізації податкових ставок країн-учасників. Стосовно прямих податків, таких як податок на прибуток підприємств і податок у джерела при виплаті дивідендів, країнам ще належить розробити єдину систему оподаткування компаній.

3.2 Проблеми та напрями збільшення податкових доходів Державного бюджету України

В Державному бюджеті України «більшу частину податкових надходжень становлять непрямі податки. Це пов'язане з більш посиленням адмініструванням та контролем за ухиленням від сплати податків, оскільки їх сума закладається в певний товар, при купівлі якого податки сплачуються автоматично. Натомість ситуація з прямими податками є складнішою, оскільки населення може ухилятися від сплати, обходячи норми вітчизняного законодавства» [29, с. 111].

В умовах сьогодення податкові доходи Державного бюджету України супроводжуються певними труднощами, що потребує обґрунтування шляхів їх вирішення.

Так, впродовж останніх декількох років *податок на прибуток* підприємств

перебуває в центрі досліджень українських науковців, уряду й бізнесу. За своєю природою даний податок виступає вагомим фіскальним інструментом задля стимулювання інвестицій й економічного розвитку України. Утім, це не означає, що податок на прибуток є прийнятним для України із огляду на інституційний, політичний й економічний рівні розвитку нашої держави. Зокрема, його супроводжують певні недоліки, з-поміж котрих варто виділити наступні:

1. Тривала й суттєва девальвація національної валюти зумовлює нагромадження від'ємного значення об'єктів оподаткування (збитки минулих періодів), котрі загалом пов'язані із курсовими різницями, що в свою чергу відкриває можливість для зловживань із базою оподаткування. Такі збитки переносяться на майбутні періоди та нівелюють поточні податкові зобов'язання.

2. Наявність ризиків, котрі виникають у процесі здійснення господарських операцій, а саме: коригування на суми нарахованих резервів, списання безнадійної заборгованості, проведення оцінки об'єктів обліку (активи, зобов'язання, капітал, доходи або витрати), після здійснення котрих очікується, що ризик виникне чи збільшиться. Дані ризики виникають в суб'єктів господарювання, що зобов'язані здійснювати коригування фінансових результатів на податкові різниці.

3. Платники податків із доходом меншим, аніж 20 млн грн, мають змогу не використовувати податкові коригування, такі як резерви, мінімальні терміни амортизації, уцінку, «тонку» капіталізацію і т. д. Із огляду на це вони можуть застосовувати широкий спектр законних інструментів обліку задля зменшення фінансового результату і зниження податкового навантаження із податку на прибуток [30, с. 140].

Таким чином, механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні не є ефективним ані із фіскальної точки зору, ані із точки зору стимулювання інвестиційної діяльності.

Вирішення існуючої проблеми можливе лише за умови пошуку і запровадження в вітчизняну практику альтернативних моделей оподаткування доходів суб'єктів підприємницької діяльності. Реалізація концепції трансформації

податку на прибуток в податок на виведений капітал в Україні може забезпечити не тільки поживлення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, проте й сприяти вирішенню проблем ухилення від сплати податків, та, як наслідок – тінізації національної економіки.

На сучасному етапі розвитку економіки нашої держави найбільш актуальними проблемами у сфері *оподаткування доходів фізичних осіб* є: застосування пропорційної ставки щодо оподаткування доходів фізичних осіб; неефективне застосування податкової соціальної пільги; виплата заробітної плати «в конвертах»; надмірне податкове навантаження на платників ПДФО; недосконалість податкового законодавства з питань оподаткування доходів фізичних осіб; масове ухилення населення України від сплати податку на доходи фізичних осіб (здавання в оренду житла, виконання певного виду робіт, фріланс тощо).

Задля вирішення зазначених проблем щодо оподаткування доходів фізичних осіб в Україні доцільно:

1. Розширити базу оподаткування ПДФО (передбачити можливість залучення до оподаткування усіх доходів, в тому числі й тих, котрі виплачуються з державних цільових фондів як компенсацію, відшкодування певних витрат, доходи від інтелектуальної власності тощо).

2. Обґрунтувати та запровадити прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб.

3. Удосконалити пільгову політику щодо податку на доходи фізичних осіб.

4. Впровадити інструменти щодо підвищення ефективності податкового контролю з метою подолання зловживань стосовно ухилення фізичних осіб від сплати податків.

5. Легалізувати доходи громадян України від тіньової економічної діяльності.

6. Збільшувати податкові доходи до бюджету унаслідок залучення таких резервів, як ріст доходів фізичних осіб завдяки збільшенню інвестицій у економіку і створення на цій основі нових робочих місць.

7. Використовувати комбінації ПДФО. Всі види доходів громадян повинні мати власний механізм оподаткування, котрий справді ураховує особливості їхнього одержання, вагомість для платника й трудомісткість адміністрування.

Варто також зазначити, що незважаючи на високий рівень адаптації законодавства до гармонізованих норм ЄС, якого було досягнуто упродовж останніх 5 років вітчизняна практика адміністрування ПДВ все ж має чимало вад та недоліків, до котрих варто віднести наступні:

- недосконалість вітчизняного податкового законодавства та часта його зміна. Зокрема, ПКУ не вирішує усіх проблем та неузгодженостей стосовно адміністрування ПДВ;

- зниження рівня фіскальної достатності ПДВ. Хоча ПДВ й забезпечує істотну частку податкових надходжень до Державного бюджету України, проте він є меншим від потенційно можливого. Так, ефективність стягування податку за порівняно високої ставки зменшується неадекватно низьким ПДВ–компонентом в структурі ефективної ставки податків на споживання;

- високий рівень ставки ПДВ. загальновідомо, що високі ставки податків не стимулюють, а навпаки, стримують економічну активність. В Україні порівняно висока ставка ПДВ – 20% (хоча і були законодавчі ініціативи щодо зниження ПДВ до 17%) хоча і забезпечує ефективність фіскальної функції, але фактично не реалізує інші функції ПДВ;

- недосконалість існуючого механізму відшкодування ПДВ з бюджету держави;

- наявність необґрунтовано великої кількості пільг щодо сплати ПДВ, цільове призначення котрих не є прозорим, а процес контролю доволі ускладненим;

- необхідність ведення вітчизняними платниками ПДВ як бухгалтерського, так й податкового обліку. З метою визначення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету, на підприємстві у обов'язковому порядку повинен бути організований податковий облік ПДВ шляхом складання податкових накладних та ведення реєстру одержаних й виданих податкових накладних, що

значно ускладнює роботу бухгалтерів;

- існування тіньових схем ухилення від сплати ПДВ [10, с. 98].

Також, до найпоширеніших способів мінімізації ПДВ в Україні відносять: штучне формування податкового кредиту із допомогою використання фіктивних банкрутів та підроблених накладних діючих підприємств, віртуальні фінансово-господарські операції, продаж продукції через спрощену систему оподаткування, здійснення фіктивного експорту.

Концептуальними напрямками щодо удосконалення ПДВ із врахуванням досвіду країн ЄС, повинні стати наступні:

1. Подальше удосконалення законодавства в сфері ПДВ й остаточна його адаптація щодо вимог ЄС, буде запорукою успіху майбутньої інтеграції нашої держави до європейської співтовариства.

2. Ліквідація неефективних пільг щодо ПДВ. Незважаючи на те, що перелік пільг в Україні вважають економічно та соціально обґрунтованим, постає питання стосовно ефективності й раціональності їхнього надання. Вона полягає в зниженні ставки ПДВ із одночасною ліквідацією більшості таких пільг.

3. Впровадження диференційованих ставок ПДВ.

4. Забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ та створення умов з метою недопущення нових боргів по сплаті ПДВ. Повнота й своєчасність відшкодування ПДВ є вагомими задля відновлення оборотних засобів підприємств.

5. Удосконалення процесу адміністрування ПДВ. На сьогоднішній день в ЄС діє автоматизована система обміну інформацією щодо ПДВ (VIES), метою котрої виступає контроль над фінансовими потоками у межах внутрішніх кордонів ЄС. Дана система надає компаніям можливість швидко одержати підтвердження ПДВ від своїх торгових партнерів, включає механізми адміністрування ПДВ з метою моніторингу і контролю руху товарів між державами ЄС задля виявлення податкових правопорушень.

До ключових проблеми *акцизного оподаткування* в Україні на сьогоднішній день варто віднести наступні:

– використання податкових пільг в вигляді звільнення від оподаткування стосується загалом операцій з імпорту підакцизних товарів, чи сировини із котрої вони виготовляються. У певних ситуація необхідно переглянути можливість введення акцизного оподаткування імпортної підакцизної продукції, із метою стимулювання вітчизняного виробництва, й досягнення фіскальної ефективності наприклад, за рахунок збільшення доходів, а загалом і податку на прибуток підприємств;

– згідно до ст. 214 ПК України «у випадку обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування виступає вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за установленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку» [9]. В даному випадку незрозумілим залишається той аспект, що державою надані повноваження щодо установлення максимальних роздрібних цін виробникам–монополістам. Із одного боку, це є результатом ринкової економіки та наслідком монополістичної конкуренції, проте разом із тим, у випадку зловживання даним правом ця конкуренція може перерости у недобросовісну. І хоча максимальні розміри роздрібних цін подаються на затвердження до контролюючих органів, даний процес має суто декларативний характер. Разом із тим чимало суб'єктів роздрібної торгівлі підакцизною продукцією реалізують її за цінами набагато вищими за максимальні розміри роздрібних цін;

– ще однією проблемою акцизного оподаткування в нашій країні є доволі високі ставки акцизних податків. Вони змушують деяких господарюючих суб'єктів здійснювати тіньові операції;

– варто виділити іще одну негативну рису акцизних ставок податків – це їхня суттєва диференціація у межах однієї групи підакцизних товарів [16, с. 148].

Тому, доцільно запропонувати наступні заходи щодо подолання проблем акцизного оподаткування в нашій державі:

1) запровадження ефективної системи наскрізного моніторингу щодо

виготовлення і обігу підакцизних товарів;

2) посилення контролю та відповідальності щодо незаконного виробництва, зберігання, збуту чи транспортування підакцизних товарів;

3) гармонізація вітчизняного законодавства із законодавством ЄС у сфері акцизного оподаткування.

Необхідно зазначити, що на сьогоднішній день в Україні простежується низька ефективність *екологічного податку* та, як наслідок, вітчизняної системи екологічного оподаткування загалом, що пов'язано загалом із:

– запровадження екологічного податку в Україні не обумовило суттєвого скорочення обсягів викидів (незначне зниження даного показника після 2014 р. стало наслідком скорочення сукупного обсягу промислового виробництва в Україні);

– обсяги надходжень екологічного податку до Державного бюджету України є надзвичайно низькими, вони не покривають повною мірою втрати унаслідок погіршення стану навколишнього природного середовища і не є суттєвим джерелом поповнення Державного бюджету, унаслідок чого повною мірою не реалізуються ані регулююча, ані фіскальна функції екологічного податку.

Головними напрямками удосконалення існуючої системи екологічного оподаткування в нашій державі повинні стати:

– запровадження прогресивної шкали оподаткування екологічним податком (так, у випадку більшого обсягу викидів і відходів ставки податку повинні значно збільшуватися);

– надання податкових пільг господарюючим суб'єктам, котрі застосовують ресурсозберігаючі технології;

– запровадження податку на продукцію, яка містить екологічно шкідливі речовини (такий податок існує у більшості європейських держав);

– запровадження збору на захист довкілля для підприємств, котрі є платниками екологічного податку; при цьому платежі від даного збору повинні надходити до спеціального фонду Державного бюджету із цільовим

спрямуванням на відповідні природоохоронні заходи.

Проведене в роботі дослідження дало змогу виявити, що сучасна система *рентних платежів* в Україні практично не заохочує до раціонального використання природних ресурсів, не забезпечує відображення реальних втрат суспільства та не формує достатньої фінансової бази бюджету.

З метою підвищення ефективності взаємовідносин в сфері рентних платежів органам державної влади доцільно проводити суворий контроль за дотриманням правових норм, необхідних задля нормального перебігу економічних процесів, які пов'язані з рентними взаємовідносинами та ощадливим використанням природних ресурсів. У процесі ухвалення рішень щодо системи рентного оподаткування в Україні слід керуватись не політичними вигодами, а зосереджувати увагу на ефективності такого оподаткування для держави загалом.

Загалом, «в сучасних умовах формування податкової політики в нашій державі повинно передбачати створення умов для зростання податкових доходів Державного бюджету, росту ВВП й інших позитивних зрушень в розвитку соціально-економічної системи, забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави» [31, с. 122].

Варто також зазначити, що «зі зрушеннями в соціально-економічному розвитку, детінізацією економічних взаємовідносин й подальшим вирішенням фіскальних проблем в Україні у процесі формування податкової політики дедалі більше потрібно ураховувати податкову політику ЄС (перш за все, приводити вітчизняне податкове законодавство у відповідність до положень директив ЄС щодо оподаткування) та його країн-членів» [32, с. 49].

Отже, запропоновані вище напрямки дадуть змогу вирішити проблеми податкових доходів Державного бюджету України та підвищити їх ефективність.

ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження надали змогу зробити наступні висновки:

1. На основі систематизації підходів науковців щодо визначення поняття податкові доходи Державного бюджету було надано наступне їх визначення: обов'язкові платежі, котрі надходять до Державного бюджету унаслідок виконання платниками податкового законодавства.

Згідно Податкового кодексу України (стаття 9) до загальнодержавних податків та зборів відносяться: податок на прибуток підприємств, ПДФО, ПДВ, акцизний податок, мито, екологічний податок, рентна плата.

2. З'ясовано, що неухильне додержання нормативно-правових актів у сфері регламентування податкових доходів забезпечує наповнення Державного бюджету України, а це, в свою чергу, виступає необхідною умовою вирішення економічних, політичних й соціальних програм, котрі стоять перед суспільством й державою.

Загалом, формування податкових доходів Державного бюджету України регламентує низка нормативно-правові актів, які в сукупності, становлять податкове законодавство: Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи, чинні міжнародні договори, нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового Кодексу і законів з питань митної справи.

3. Проведений аналіз надав змогу зробити висновок, що унаслідок війни, податкові доходи Державного бюджету України суттєво знизились порівняно з попередніми роками.

4. На основі проведеного аналізу фіскальної ефективності податків було встановлено: найвищу фіскальну ефективність в Україні має ПДВ. Податок на доходи фізичних осіб, теж характеризується доволі високим рівнем фіскальної ефективності. Для даного виду податку потрібно нівелювати суттєву

диференціацію населення за рівнем доходів за рахунок впровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб. Вагомою умовою для підвищення надходжень податку на прибуток підприємств виступає всебічний розвиток капітального інвестування, а також створення державою сприятливих умов задля одержання чи генерування суб'єктами господарювання додаткових інвестиційних ресурсів.

5. З'ясовано, що пандемія коронавірусу завдала певних труднощів щодо податкових надходжень до державного бюджету. Проте, вторгнення росії обумовили безпрецедентні потрясіння і продовжує спричиняти великі людські, соціальні й економічні втрати, викликані тимчасовою окупацією окремих територій нашої держави, фізичним руйнуванням виробничих потужностей й інфраструктури, суттєвим порушенням логістичних ланцюгів постачання і збуту продукції, а також до міграції і внутрішнього переміщення великої частини населення України. Істотно зросло безробіття, знизилися реальні доходи населення. Все це негативним чином вплинуло на обсяги податкових доходів Державного бюджету України в 2022 р.

6. Податкове регулювання доволі різниться у різних країнах Європейського Союзу, хоча держави й орієнтовані на політику загальної гармонізації. Проте, країни Євросоюзу можуть самостійно проводити політику у сфері прямого оподаткування за умови, що вона не суперечить основним принципам ЄС. Щодо непрямого оподаткування, було розроблено єдину систему ПДВ (VAT) та проводяться заходи щодо гармонізації податкових ставок країн-учасників.

7. В процесі дослідження було з'ясовано, що механізм справляння різних податків в Україні не є ефективним ані із фіскальної точки зору, ані із точки зору стимулювання інвестиційної діяльності. Запропоновані в роботі напрямки дадуть змогу вирішити проблеми податкових доходів Державного бюджету України та підвищити їх ефективність, зокрема:

– реалізація концепції трансформації податку на прибуток в податок на виведений капітал в Україні може забезпечити не тільки поживлення інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, проте й сприяти вирішенню

проблем ухилення від сплати податків, та, як наслідок – тінізації національної економіки;

– вирішення проблем щодо оподаткування доходів фізичних осіб в Україні можливе за рахунок: розширити базу оподаткування ПДФО; обґрунтувати та запровадити прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб; удосконалити пільгову політику щодо податку на доходи фізичних осіб; легалізувати доходи громадян України від тіншової діяльності;

– з метою удосконалення ПДВ із врахуванням досвіду країн ЄС, повинні стати наступні: подальше удосконалення законодавства в сфері ПДВ й остаточна його адаптація щодо вимог ЄС; ліквідація неефективних пільг щодо ПДВ; впровадження диференційованих ставок ПДВ; забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ та створення умов з метою недопущення нових боргів по сплаті ПДВ; удосконалення процесу адміністрування ПДВ;

– щодо подолання проблем акцизного оподаткування в нашій державі доцільним є: запровадження ефективної системи наскрізного моніторингу щодо виготовлення і обігу підакцизних товарів; посилення контролю та відповідальності щодо незаконного виробництва, зберігання, збуту чи транспортування підакцизних товарів;

– головними напрямками удосконалення існуючої системи екологічного оподаткування в нашій державі повинні стати: запровадження прогресивної шкали оподаткування екологічним податком; надання податкових пільг господарюючим суб'єктам, котрі застосовують ресурсозберігаючі технології; запровадження податку на продукцію, яка містить екологічно шкідливі речовини; запровадження збору на захист довкілля для підприємств, котрі є платниками екологічного податку;

– з метою підвищення ефективності взаємовідносин в сфері рентних платежів органам державної влади доцільно проводити суворий контроль за дотриманням правових норм, необхідних задля нормального перебігу економічних процесів, які пов'язані з рентними взаємовідносинами та ощадливим використанням природних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дем'янишин В.Г., Кириленко О. П., Лободіна З. М. Бюджетна система: підручник. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 624 с.
2. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.
3. Городецька Т.Е., Поровай А.С. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету. *Молодий вчений*. № 2 (42). Лютий. 2017. С.243-247.
4. Сироветник О.С. Доходи державного бюджету: економічний зміст, особливості формування та вплив на систему міжбюджетних відносин. *Приазовський економічний вісник*. Випуск 1(18). 2020. С.272-278.
5. Юшко С. В. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. № 3 (60). С. 139 – 149.
6. Савчук О.О. Економічна сутність податкових надходжень у системі фінансово – економічного регулювання. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. Випуск 6-2 (06). 2016. С.138 – 141.
7. Волохова І. С., Дубовик О. Ю. Податкова система: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
8. Пабат О.В. Роль загальнодержавних податків і зборів у системі обов'язкових платежів. *Вісник ХНУВС*. 2020. № 4 (91). С. 140-146.
9. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)
10. Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (Дата звернення: 20.04.2023)
11. Митний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (Дата звернення: 22.04.2023)
12. Угода між Урядом України і Урядом Республіки Сінгапур про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/702_004#Text (Дата звернення: 20.04.2023)

13. Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1251 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-2010-п#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)

14. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text> (Дата звернення: 22.04.2023)

15. Про основні засади державного нагляду (контролю) в сфері господарської діяльності: Закон України від 5 квітня 2007 року № 877-V URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)

16. Кодекс адміністративного судочинства України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (Дата звернення: 25.04.2023)

17. Положення про реєстрацію фізичних осіб в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків: наказ Міністерства фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1306-17#Text> (Дата звернення: 24.04.2023)

18. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)

19. Кримінальний кодекс України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (Дата звернення: 22.04.2023)

20. Кодекс про адміністративні правопорушення України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (Дата звернення: 23.04.2023)

21. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України. від 6 березня 2019 р. № 227 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#n209> (Дата звернення: 20.04.2023)

22. Офіційний сайт Державної казначейської служби. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (Дата звернення: 20.04.2023)

23. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.treasury.gov.ua> (Дата звернення: 23.04.2023)

24. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова Кабінету міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п#Text> (Дата звернення: 26.04.2023)

25. Nicholson K. Overview of taxes in Europe URL: https://migronis.com.translate.google/blog/taxes-in-europe?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=uk&_x_tr_hl=uk&_x_tr_pto=sc (Accessed: 26.04.2023)

26. Data on Taxation Trends URL: <https://migronis.com/blog/taxes-in-europe> (Accessed: 26.04.2023)

27. VAT Rates in Europe 2023 URL: <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/vat-rates-in-europe-2021/> (Accessed: 27.04.2023)

28. Products subject to excise duties URL: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/excise-duties-eu/product-excise-duties/index_en.htm (Accessed: 25.04.2023)

29. Захожай К.В., Жам О.Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів Державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2019. №18. С. 103-114.

30. Когут М. Г. Шляхи вдосконалення правового регулювання непрямих податків. *Вісник пенітенціарної асоціації України*. 2020. № 4 (14). С. 137-143.

31. Славкова А.А., Ватаманюк О.С. Податкова політика України в умовах євроінтеграції: проблеми і перспективи. *Фінанси, облік і аудит*: зб. наук. пр. К.: КНЕУ, 2018. Вип. 1 (31). С.119-136.

32. Slavkova A., Kotina H., Stepura M., Kornieva A. Fiscal solvency and fiscal limitations under economic crisis and recovery: An empirical approach of Ukraine. *Investment Management and Financial Innovations*. Volume 20 Issue 1, 2023. P.277-

292.

33. Кощук Т. В., Мельник В. М., Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1. С. 35-51.

34. Кононенко С. В. Адміністративно-правові засади адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. 239 с.

35. Бюджетна система. Практикум : навч. посіб. За наук. ред. проф. В. М. Федосова. К.: КНЕУ, 2015. 454 с.

36. Кондратюк С.Я. Функціонування бюджетної системи на інноваційних засадах. Інновації в фінансовій системі України: виклики сьогодення: *Збірник наукових матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. Київ, 25 березня 2020 р.* К.: КНЕУ. 2020. С.70-71.

37. Росоха О.В., Славкова А.А. Непрямі податки: фіскальна ефективність в Україні та зарубіжних країнах. *Grail of science*. № 27. 2023. С.107-116.

38. Тимченко О. М. Наслідки податкових трансформацій у країнах ЄС та США. *Фінанси України*. № 1. 2020. С. 26 – 41.

39. Slavkova A., Kotina H., Stepura M., Kornieva A. Fiscal solvency and fiscal limitations under economic crisis and recovery: An empirical approach of Ukraine. *Investment Management and Financial Innovations*. Volume 20 Issue 1, 2023. Pp.277-292. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1443/1453> (Дата звернення: 26.04.2023)

40. Захожай К.В. Вплив податкової політики на економічну і соціальну стабільність держави для забезпечення добробуту населення. *Зміни. Адаптація. Нова економіка: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. 28 вересня – 1 жовтня 2021.* К., 2021. С. 70-73.

41. Krysovatuu A., Fedosov V., Tymchenko O., Silcheno M. Taxation, economic growth and welfare in a low-income country. *Economic Annals-XXI*, 2020. 181 (1-2), 44-56.

42. Бенч Л.Я. Тендеції та проблеми фіскально-бюджетної політики у кризовому і посткризовому періодах. *Ринок цінних паперів*. 2012. №3 4.- С.23-28.

43. Захожай К.В. Роль доходів і видатків у дотриманні бюджетної стійкості та безпеки держави. *Інновації в фінансовій системі України: виклики сьогодення: матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 25 березня 2020*. К., 2020. С. 52-54.

44. Коломієць Г.Б. Механізм узгодження суспільних та приватних інтересів в податковому планування. *Сучасні проблеми економіки та фінансів: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф.* Київ: КНЕУ, 2018. С. 239-241.

45. Корзаченко О.Ю., Корзаченко О.В. Еволюція наукових поглядів на екологічне оподаткування. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2015. Том 20. Вип.6. С. 219-223.