

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ



КУЛІШ Олександр Сергійович
(студент групи ЗФБС-22-М)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

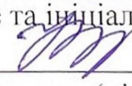
(представлена на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-професійна програма «Фінанси, банківська справа та страхування»)

Завідувач кафедри фінансів та
цифрової економіки
д.е.н. проф. Н.Г. Виговська.
(науковий ступінь, вчене
звання, прізвище та ініціали)



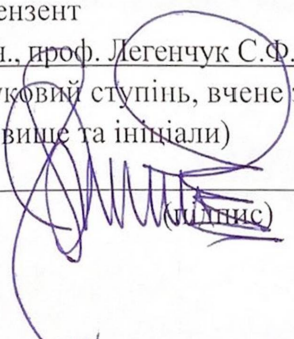
(підпис)

Науковий керівник
д.е.н. проф. Виговська Н.Г.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)



(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Легенчук С.Ф.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)



(підпис)

Житомир 2023

Анотація

Куліш О. С. Податкова політика суб'єктів господарювання.

Кваліфікаційна робота представлена на здобуття освітнього ступеня «магістр» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 072 «Фінанси банківська справа та страхування». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2023.

Дослідження присвячено розвитку теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій з вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності.

Розмежовано поняття «податок» та «збір» з метою визначення ролі податкової політики. Визначено особливості регулювання податкових відносин. Розкрито механізм впровадження податкової політики, що дало можливість провести аналіз податкової політики України за 2017-2022 роки. Розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності.

Ключові слова: податок, збір, податкова політика.

Annotation

Kulish O. S. Tax policy of business entities.

The qualification work is presented for obtaining the master's degree in the field of knowledge 07 «Management and administration» specialty 072 «Finance, banking and insurance». - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2023.

The study is devoted to the development of theoretical foundations and the development of practical recommendations for improving tax relations to increase the efficiency of economic activity.

The concepts of "tax" and "fee" are distinguished in order to determine the role of tax policy. The peculiarities of the regulation of tax relations are defined. The tax policy implementation mechanism was revealed, which made it possible to analyze the tax policy of Ukraine for 2017-2022. Practical recommendations on improving tax relations to increase the efficiency of economic activity have been developed.

Keywords: tax, collection, tax policy.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	9
1.1. Економічний зміст та роль податкової політики	9
1.2. Нормативно-правове забезпечення реалізації податкової політики	30
1.3. Сучасний стан наукових досліджень з питань формування механізму реалізації податкової політики	45
Висновки до 1-го розділу	57
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ	59
2.1. Механізм впровадження податкової політики	59
2.2. Аналіз податкової політики України	69
2.3. Вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності	84
Висновки до 2-го розділу	96
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	100

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний етап суспільно-економічного розвитку характеризується зростанням не тільки масштабів господарської діяльності, але й збільшенням її видів. Під дією розвитку інформаційно-комунікаційних технологій, посилення конкурентної боротьби, формування нових нетипових форм господарювання, тяжіння підприємницьких структур до нематеріальної сфери та сфери послуг, появи нетрадиційних моделей прийняття управлінських рішень, ідентифікуються та реалізуються концептуально інші проекти економічних утворень, які функціонують на принципах системності та відкритості. Такий стан речей визначає потребу перегляду фінансових, організаційних і комунікаційних взаємозв'язків між суб'єктами господарювання та державними утвореннями (контролюючими фіскальними органами) щодо процедур розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту, особливо в умовах необхідності значного за розмірами фінансового покриття державних видатків.

Податки як результат певного типу взаємодії між економічними суб'єктами мікрорівня та державою в характерних їм ознаках (обов'язковість, регулярність внесення, нормативна визначеність, фіскальна достатність, грошова форма, незворотність платежу, нецільовий характер) виступають активним інструментом фінансового забезпечення, регулювання, управління, стимулювання у соціально-економічних процесах. Рациональність упровадження набору податків, платежів і зборів, ефективність їх справляння, здатність позитивно впливати на суміжні явища, об'єкти та процеси залежить від правильності дій, пов'язаних із ідентифікацією елементів, їх функціональним наповненням, визначенням природи зв'язків між ними тощо. У контексті порушених питань мова йде про сукупність організаційних, методологічних і методичних дій, які забезпечують формування й ефективне функціонування податкової системи.

Податкова система як елемент економічної системи у першу чергу відображає фінансові аспекти взаємодії між її структурними одиницями (податки (похідні платежі, збори, плати та внески), їх платники, контролюючі органи, центральні органи, які реалізують функції фінансової політики, міжнародні професійні організації тощо), проте все частіше, при дослідженні ефективності функціонування податкової системи, акцент зміщується на аналіз суспільних, соціальних, екологічних наслідків від функціонування обраної моделі оподаткування. Даний факт прийнятний та засвідчує, що податкова система динамічна, тобто така яка розвивається й удосконалюється з метою забезпечення досягнення критеріїв ефективності та раціональності.

Сьогодні податкова політика України неадекватна економічним умовам і завданням її розвитку, не відбиває специфіки періоду побудови ринкової економіки, не враховує тенденцій розвитку податкової системи економічно розвинених країн і світового досвіду в цілому. У зв'язку з цим актуальним залишається завдання забезпечити формування такої системи оподаткування, яка сприяла б розвитку економіки, формуванню повноцінних суб'єктів ринку з одночасним поступовим вирішенням проблеми скорочення дефіцитності бюджету та досягнення фінансової стабілізації з подальшим переходом до економічного зростання. Приведення існуючої податкової політики у відповідність з соціальними потребами суспільства і визначення пріоритетів розвитку не лише для економічного зростання країни, але і для забезпечення нормального якісного рівня життя населення є сьогодні першочерговим завданням.

Необхідно відзначити, що питання податкової політики, її місце в державному регулюванні економічного розвитку розглядали у своїх працях такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Т.О. Мубаракшина, Л.М. Лисак, Д.В.Веремчук, В.І. Глухова, А.П. Іванова, Т.О. Меліхова, О.В. Троян, О.В. Третьякова, В.А. Ільяшенко та інші.

Метою написання роботи є дослідження податкової політики і пошук шляхів її вдосконалення та реформування податкової системи через вплив

податкової політики. Відповідно до мети, основними **завданнями** написання роботи є:

- дослідити економічний зміст та роль податкової політики;
- розглянути нормативно-правове забезпечення реалізації податкової політики;
- визначити сучасний стан наукових досліджень з питань формування механізму реалізації податкової політики;
- дослідити механізм впровадження податкової політики;
- провести аналіз податкової політики країни;
- визначити шляхи вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності.

Об’єктом дослідження є процес формування податкової політики України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичність та практичних положень щодо формування податкової політики України.

Методи дослідження. У роботі використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, які ґрунтуються на сучасних теоретико-методологічних підходах, що дало змогу забезпечити досягнення поставленої мети та вирішення сформульованих завдань, зокрема: *аналізу і синтезу* – під час уточнення змісту податкової політики та з’ясування її ролі; *індукції та дедукції* – для формулювання узагальнень, теоретичних висновків на основі вивченого матеріалу; *логіко-аналітичний* – для окреслення тенденцій розвитку, аналізу податкової політики України; *статистичної обробки інформації* – для визначення параметрів податкової політики; *табличний, графічний* – для наглядного зображення статистичних даних; *узагальнення* – для формулювання висновків і пропозицій.

Інформаційною базою дослідження послужили чинні нормативно-правові документи, праці вітчизняних та зарубіжних вчених, установчі документи та фінансова звітність досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого наукового питання – обґрунтуванні теоретичних аспекти податкової політики та розробці практичних рекомендацій для підвищення ефективності господарської діяльності. До найвагоміших наукових результатів, які характеризують новизну дослідження та особистий внесок автора, належать такі:

- розмежовано поняття «податок» та «збір» з метою визначення ролі податкової політики (під податком належить розуміти обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку. Збором є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.);

- розкрито механізм впровадження податкової політики, що дало можливість провести аналіз податкової політики України за 2017-2022 роки;

- розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності (зниження податків стимулюватиме економіку виходити з тіні і прискорить темпи виробництва, а відповідно прискориться темп росту ВВП. Відповідно зі зростанням ВВП покращиться ефективність обкладання податками і, зрозуміло, зростуть надходження до бюджету).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані для вдосконалення чинного законодавства, у подальших наукових розробках з питань державного регулюючого впливу на економіку, викладанні навчальної дисципліни Господарське право.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні положення та результати дослідження доповідалися та опубліковані в матеріалах науково-практичних конференцій («Конференція, присвячена Дню науки», м. Житомир, 15-19 травня 2023 р. та «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу», м. Житомир, 9-10 листопада 2023 р.)

Структура, зміст та обсяги роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних літературних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 100 сторінок машинописного тексту, у тому числі 9 таблиць, 7 рисунків. Список використаної літератури нараховує 83 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Економічний зміст та роль податкової політики

Податки та прирівняні до них категорії є домінантними елементами функціонування суспільно-економічних системи на будь-якому етапі їх розвитку. Податки – це складна економічна категорія, яка характеризує взаємозв'язки фінансово-розподільчого характеру між державним утворенням та іншими суб'єктами системи. Зважаючи на багатогранність даної категорії, окремі аспекти якої ідентифіковані на різних етапах суспільно-економічного розвитку, доцільне є виділення основних сутностей податку, а саме його економічної характеристики, правової, фінансової, суспільної та управлінської [33].

З економічної точки зору податки виступають як оплата економічних суб'єктів за можливість функціонування у сформованому державою економічному середовищі, а з фінансової – як джерело ресурсів, які перерозподіляються за напрямками, що забезпечують належний розвиток суспільно-економічної системи. Правова суть податків реалізується через нормативно-законодавчі приписи, що передбачає ідентифікацію податкових платежів тільки через систему правових норм. Суспільний зміст податків доцільно розглядати через призму рішень, пов'язаних із забезпеченням належного функціонування окремих аспектів суспільного життя. Управлінська суть податків передбачає можливість виконання управлінських завдань як на макро-, так і на мікрорівнях шляхом стимулювання чи ускладнення розвитку окремих аспектів суспільно-економічного життя.

Багатоаспектність податків, набутих даною категорією на етапах розвитку та ускладнення відносин між економічними суб'єктами та державою, призводить до диференціації підходів до трактування змісту податків. «Податок є комплексною фінансовою категорією, яка характеризує фінансові відносини між державою і членами суспільства, що виникають в процесі розподілу валового внутрішнього продукту з приводу вилучення державою

частини валового національного доходу і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат» [4, с. 34.].

Як стверджує В.Л. Андрущенко, «податки – це демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам» [2, с. 149.]. Окремі дослідники змістовно підходять до розкриття досліджуваного поняття, роблячи акцент на елементи податку, що визначені на нормативно-законодавчому рівні: «податки – це обов’язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості внутрішнього валового продукту й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій» [24].

Статтею 6 «Поняття податку та збору» Податкового кодексу України [63] визначено зміст понять «податок» та «збір». Хоча в наукових і практичних джерелах зазначено, що фіскальні функції виконують ще й плата та внески, дані поняття відповідно до чинного податкового законодавства ототожнені із поняттям «збір».

Під податком належить розуміти «обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку» [63]. «Збором (платою, внеском) є обов’язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій» [63].

Податковим кодексом України також ідентифікований специфічний вид податку – митні платежі («податки, що справляються під час переміщення або у зв’язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за

справлянням яких покладено на контролюючі органи» [63]). Інколи до податків відносять єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування («консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування» [64]), що не відповідає базовим підходам віднесення даного роду фінансового платежу до системи оподаткування, незважаючи на дещо ідентичні алгоритми обчислення. Нарахування та сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування має цільовий характер – наповнення фондів соціального страхування для фінансування цільових соціальних програм, що визначені на законодавчому рівні.

З метою раціоналізації процесів ідентифікації податків, їх нормативного затвердження, нарахування та сплати необхідне визначення переліку ознак, які характерні податку як фіскальному платежу, що виконує надважливі функція задля ефективного суспільно-економічного розвитку (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Ознаки податку [33]

До ознак, що дозволяють розглядати платіж економічного суб'єкта як податку, належать:

1) загальна обов'язковість (кожний економічний суб'єкт повинен сплачувати визначений перелік податків, платником яких він є відповідно до

норм чинного податкового законодавства);

2) нормативна визначеність (усі процедури, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань, визначені положеннями нормативних актів, таєдині у застосуванні платниками податків);

3) фіскальна достатність (наповнення бюджетів, виходячи із потреби збалансування їх витрат і надходжень (доходів));

4) нецільовий характер (у переважній більшості випадків податки та збори як фінансові ресурси не пов'язані з наперед визначеним об'єктом витрачання);

5) ефективність оподаткування (ідентифікація податків у системі оподаткування повинна передбачати значне перевищення надходжень над витратами на їх адміністрування);

6) незворотність платежу (держава не зобов'язана та не надає жодного еквіваленту внесеним платежам у вигляді податків);

7) регулярність внесення (сплата податків розділена в часі на звітні податкові періоди, що передбачає конкретні терміни погашення податкових зобов'язань);

8) грошова форма (погашення зобов'язань за видами податків (зборів) здійснюється винятково у грошовій формі) [33].

Поділ чи виділення додаткових ознак податку (збору, платежу) є прийнятним закономірним процесом, зважаючи на тенденції розвитку фінансово-економічної системи, ускладнення господарських процесів і державного управління в цілому.

Отже, дефініція поняття «податок» змінювалася залежно від змісту домінантних факторів, які супроводжували той чи інший етап суспільно-економічного розвитку. Проте, незважаючи на змістові розбіжності в ході власної еволюції, виокремилися ознаки, які підкреслюють індивідуальність податків як фіскального платежу.

Економічний розвиток України залежить від її податкової політики, правильний напрям якої забезпечить виконання державою своїх обов'язків і

функцій та підвищить добробут населення. Адже податкова політика є інструментом регулювання економічних процесів у державі.

Податкова політика – дуже складне й багатоаспектне явище, а її результатами можуть стати як стримування та уповільнення економічного розвитку, так і стимулювання підприємницької активності й підвищення рівня суспільного добробуту [24]. На сьогодні немає чітко сформованих напрямів реалізації податкової політики в Україні, вони не прописані у сучасному податковому законодавстві. Питання розкриття дефініції терміну «податкова політика» та питання дослідження принципів формування податкової політики є актуальним, оскільки чітке усвідомлення сутності податкової політики, принципів, за якими вона може допомогти у подальшому плануванні та проектуванні напрямів реалізації податкової політики щодо економіки країни.

Трактувань поняття «податкової політики» на сьогодні існує чимало. Існує вузька класифікація підходів до визначення дефініції податкової політики, яку сформували Ю. Іванов та І. Майбуров (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до розкриття поняття «податкова політика» [17]

Назва підходу	Зміст підходу	Учені
Вузькоспрямований підхід	Прагнення обмежити сферу застосування податкової політики виключно сферою податків	С. Юрій, М. Бескид, Г. Ісаншина
Функціональноцільовий підхід	Виділення функціональних можливостей та/або економічної сутності податків	В. Федосов, В. Опарін, Г. П'ятченко, О. Васирик, О. Данілов, Н. Флісак, А. Соколовська
Стратегічно-орієнтований підхід	Виділення цільових стратегічних орієнтирів, перспективних вимог та/або рамкових обмежень податкової політики	А. Крисоватий, Ю. Іванов, О. Тищенко

Перший підхід можна визначити як вузькоспрямований, він відрізняється прагненням обмежити сферу застосування податкової політики виключно сферою податків. Даний підхід використовується в більшості словників.

У межах цього підходу також формують свої визначення такі відомі дослідники, як:

– С. Юрій, Й. Бескид: «Податкова політика – діяльність держави в сфері встановлення, правового регламентування та організації збору податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів» [82];

– Г. Ісаншина: «Податкова політика – це система дій, які проводяться державою в галузі податків і оподаткування» [59].

Другий підхід умовно можна назвати функціонально цільовим. За своїм контекстом тут формуються більш розгорнуті, ніж у першому підході, визначення. При цьому підкреслюються функціональні можливості та економічна сутність податків, зазначаються поточні цілі реалізації податкової політики. У межах цього підходу формують свої визначення такі вчені, як:

– В. Федосов, В. Опарін, Г. П'ятаченко:

«Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків, зокрема, з формування державних доходів за допомогою постійних і тимчасових джерел, встановлення видів податків, платників, об'єктів, пільг, механізму зарахування»;

– О. Василик: «Податкова політика – це політика оподаткування юридичних і фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету та одночасного стимулювання ділової активності» [11];

– А. Соколовська: «Податкова політика полягає у встановленні та зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури, об'єктів, суб'єктів оподаткування, пільг, тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання» [69].

Третій підхід характеризується визначенням податкової політики через розкриття її як сегмента або складової частини політики більш високого рівня. У межах цього підходу сформулювали свої визначення такі науковці, як:

– П. Мельник: «Податкова політика – діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків

і податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави» [56];

– Є.М. Богатирьова «податкова політика – це взаємовідносини між державою та платниками податків з приводу встановлення та стягнення податків до централізованих фондів грошових коштів з одного боку та складова частина фінансової політики з іншого боку» [7]

– І. Майбуrow, Д. Черник: «Податкова політика – це складова частина економічної політики держави, спрямована на формування податкової системи, що забезпечує економічне зростання, сприяє гармонізації економічних інтересів держави та платника податків з урахуванням соціально-економічної ситуації в країні» [39];

– Томнюк Т. Л. «податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави» [74].

Таким чином, дефініція «податкової політики» повинна включати в себе всі напрями підходів до визначення для того, щоб більш точно виражати сутність податкової політики. Адже це складний і багатогранний процес, який не обмежується сферою застосування, а також включає в себе функціональні можливості та стратегічні орієнтири. Зважаючи на особливості підходів різних вчених до дефініції поняття «податкова політика», ми можемо дати загальне визначення цього поняття.

Так, податкова політика – це сукупність основних напрямів розвитку, які можуть бути здійснені в межах податкової системи за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків [17].

На національному рівні ефективна фіскальна політика відіграє важливе значення щодо ресурсного забезпечення державних видатків. «Фіскальна

політика держави – це сукупність фінансових заходів держави з регулювання урядових витрат і доходів для досягнення соціально-економічної мети» [1, с. 27.]. Ефективне здійснення фінансової політики передбачає забезпечення сталого розвитку економіки, стійкий ріст національного доходу, підвищення добробуту громадян і суб'єктів підприємницької діяльності, повну зайнятість, природний рівень інфляційних процесів, відсутність циклічних коливань в економічних процесах тощо.

Одним із ключових інструментів фінансової політики, які забезпечують вплив на економічні процеси, поряд із видатками, є оподаткування. У даному контексті слід вести мову про важливість податкової політики як інструменту впливу на суспільно-економічний розвиток. «Податкова політика держави – важлива складова системи державного регулювання економіки, механізму управління соціально-економічним розвитком держави, ознака суверенітету країни і водночас умова її незалежності» [55].

Існують різні підходи до розкриття змісту поняття «податкова політика», окремі з них при трактуванні його суті обмежуються тільки сферою податків, інші акцентують увагу на функціях, що виконуються податками та поточних цілях податкової політики, ще інші – на стратегічних орієнтирах розвитку податкової системи тощо.

«Податкова політика – це складова частина соціально-економічної політики держави, орієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення та раціональне використання національного багатства країни, сприяти гармонізації інтересів економіки та суспільства, і тим самим забезпечувати соціально-економічний прогрес суспільства» [39].

Податкову політику можна також охарактеризувати як «діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу і перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави» [13].

Оскільки управління процесом оподаткування може здійснюватися як на

макро-, так і на мікрорівні, доцільно вести мову про державну та корпоративну (індивідуальну) податкову політику. «Державна податкова політика – це діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування щодо вдосконалення податкової системи країни з метою сталого забезпечення дохідної частини всіх рівнів бюджетної системи та досягнення інших соціально-економічних ефектів» [57]. Податкова політика на мікрорівні є сукупністю організаційно-управлінських дій, пов'язаних із визначенням податкових зобов'язань, дотриманням розрахункової дисципліни, вибором оптимального податкового статусу, вжиттям заходів щодо оптимізації податкового навантаження тощо.

Податкова політика має за мету розв'язання не тільки внутрішніх проблем фіскального характеру, але й зовнішніх. В умовах інтернаціоналізації виробництва та інтеграції економічних систем регулювання податкових відносин забезпечується укладеними міжнародними договорами, норми яких повинні забезпечити вирішення проблем подвійного оподаткування, реалізацію заходів із боротьби з ухиленням від сплати податків (зборів, внесків), запобігання уникненню від оподаткування та подвійному неоподаткуванню. «За допомогою договірного механізму держава отримує можливість, зокрема: уникнути конкуренції податкових юрисдикцій через чітке розмежування прав на оподаткування доходів і майна з іншою договірною державою; захистити власних суб'єктів господарювання на території іншої держави за допомогою режиму недискримінації; забезпечити можливість адміністративного співробітництва у формі обміну податковою інформацією, процедури взаємного узгодження та адміністративного сприяння у збиранні податків» [55].

Отже, під податковою політикою належить розуміти сукупність заходів і дій уповноважених і відповідальних суб'єктів щодо встановлення принципів, визначення засад і регулювання аспектів функціонування податкової системи через установа нових і скасування діючих податків (зборів, платежів), ідентифікацію їх платників, окреслення базисів пільгового оподаткування,

зміни ставок, базових і похідних об'єктів оподаткування, інших умов податкового механізму з метою забезпечення можливості реалізації державних функцій на основі дотримання балансу національних економічних інтересів і платників податків.

Податкова політика як важливий процес, який здійснюється в межах розвитку економічної системи, має свою мету, об'єкти та суб'єкти [33].

Загальною метою податкової політики є забезпечення стану економічного зростання за результатами ефективного управління податковими механізмами.

До суб'єктів податкової політики потрібно у першу чергу відносити органи, на які чинним податковим законодавством покладені функції визначати принципи оподаткування, затверджувати набір податків і зборів, визначати механізми їх справляння, а також – контролюючі органи, діяльність яких покликана обслуговувати функціонування системи оподаткування.

Об'єкти податкової політики – це явища та процеси, які складають основу податкових відносин: податки та збори, їх адміністрування, правила розрахунку податкових зобов'язань, механізм податкового контролю та перевірки, терміни та підходи до звітування тощо.

Для глибшого розуміння суті, мети, об'єктів і суб'єктів податкової політики доцільно зупинитися на її цілях (рис. 1.2).

Цілі податкової політики спрямовані на забезпечення виконання податками фіскальної та регулюючої функції.

Держава активно використовує інструменти податкової політики задля втручання у функціонування ринкового механізму, сприяння розвитку пріоритетних секторів національної економіки, впливу на інвестиційну активність, інноваційну діяльність, стимулювання структурної перебудови економіки, поширення екологічних підходів до виробництва, досягнення виконання цільових соціальних завдань, отримання переваг участі в інтеграційних економічних об'єднаннях тощо.



Рис. 1.2. Цілі податкової політики [33]

Забезпечення досягнення вищенаведених цілей податкової політики можливе за умови дотримання таких принципів: принцип наукової обґрунтованості (рішення щодо змін у функціонуванні податкової системи повинні пройти наукову експертизу); принцип визначеності (змістове наповнення напрямів розвитку системи оподаткування повинно бути відображене у нормативно-законодавчих документах); принцип оцінки та передбачення результатів (будь-які рішення у податкових відносинах повинні бути оцінені стосовно майбутніх суспільних та економічних ефектів); принцип узгодження інтересів (обрана до застосування податкова політика повинна враховувати інтереси всіх, без винятку, суспільних груп); принцип єдності стратегії і тактики (прийняті тактичні рішення повинні забезпечувати досягнення стратегічних цілей та не суперечити концепції податкової політики); принцип гнучкості (податкова політика повинна змінюватися виходячи зі концептуальних змін у суспільно-економічних процесах); принцип прозорості (економічні суб'єкти повинні володіти інформацією про тактичні

та стратегічні цілі податкової політики); принцип політичної відповідальності (напрями розвитку податкової системи повинні відображати суспільний вибір).

Досягнення цілей податкової політики на основі наведених принципів передбачає застосування відповідних методів. «Метод податкової політики

– прийом (спосіб), що використовується для практичного досягнення поставленої мети податкової політики» [57]. Найпоширенішими методами виконання положень обраної до застосування податкової політики є:

- 1) регулювання співвідношення прямого та непрямого оподаткування;
- 2) визначення співвідношення загальнодержавних та місцевих податків і зборів,
- 3) закріплення податкових повноважень між різними суб'єктами реалізації податкової політики та на різних їх рівнях управління;
- 4) регулювання секторального та галузевого податкового навантаження;
- 5) регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків й зборів;
- 6) регулювання обсягів надання податкових пільг та преференцій;
- 7) регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, алгоритмів розрахунку податкової бази, порядку і термінів сплати податків і зборів;
- 8) визначення видів податкових правопорушень та розмірів відповідальності за їх вчинення.

Вибір тих чи інших методів для практичного застосування характеризує форму податкової політики, до якої належить відносити ще й інструменти – засіб реалізації прийнятих рішень. До інструментів податкової політики можна віднести: систему оподаткування, податкові режими, податки, їх кількісний і видовий склад, платників податків, об'єкти оподаткування, бази оподаткування, ставки податків і зборів, податкові пільги, порядок та терміни сплати податків, механізм розкриття інформації (подання звітності), покарання за податкові правопорушення (податкові санкції) тощо.

Ідентифіковані цілі та набір методів, інструментів податкової політики вказують на її вид (тип, модель). У табл. 1.2 наведені види податкової політики.

Політика максимальних податків передбачає застосування якнайбільшого набору податків і зборів, високих прогресивних ставок, масштабних баз оподаткування, скорочення числа податкових пільг, що неодмінно призводить до зростання податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб.

Таблиця 1.2

Види податкової політики [33]

Класифікаційна ознака	Вид податкової політики
1	2
Відповідно до впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток	політика максимальних податків політика мінімальних податків політика розумних податків
Залежно від гнучкості реагування податкової політики на зміни в суспільно-економічному середовищі	дискреційна недискреційна (автоматична)
Залежно від рівня контролю над економічною ситуацією	стабілізаційна деструкуюча
Залежно від швидкості реагування податкової політики на зміну зовнішнього середовища	динамічна інерційна
Залежно від напрямів антициклічного управління економічними процесами на національному рівні	дефляційна рефляційна
За функціональною ознакою	1) фіскальна 2) регулююча
Залежно від очікувань, покладених на податкову політику	оптимістична, песимістична, реальна
За територіальною ознакою	державна, місцева

Наведений вид податкової політики забезпечує високий рівень фіскальних надходжень до бюджету, дозволяє фінансувати масштабні державні соціальні програми, характерний для країн з соціально зорієнтованою економікою. Протилежною за змістом є політика мінімальних податків, характерна для країн з незначною часткою надходжень до бюджету за рахунок податкових платежів. Політика мінімальних податків забезпечує економічний розвиток.

Політика розумних податків забезпечує збалансування податкових

надходжень і бюджетних видатків у контексті зберігання помірногоподаткового навантаження, що дозволяє не гальмувати економічне зростання та підтримувати значний обсяг соціальних витрат.

«Дискреційна податкова політика – це політика державного регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів і механізмів, що ґрунтується на застосуванні правил оперативного реагування на економічну ситуацію та кон'юнктуру, які приймаються уповноваженими особами. На відміну від цього, політика автоматичного податкового регулювання ґрунтується на застосуванні наперед визначеного переліку правил, які реалізуються за конкретних економічних умов» 69 .

За функціональною ознакою розрізняють фіскальну та регулюючу податкову політику. Першочерговим завданням фіскальної податкової політики є наповнення бюджетів, а регулюючої – забезпечення сталого економічного зростання.

Залежно від напрямів антициклічного управління економікою виокремлюють рефляційну і дефляційну податкову політики. Перша передбачає стимулювання розвитку економіки через зменшення податків, зменшення об'єктів оподаткування, зниження ставок та надання податкових пільг тощо. Дефляційна податкова політика має за мету стримати економічне зростання за допомогою протилежних інструментів, ніж ті, що використовуються при рефляційній податковій політиці. Такий підхід до управління в податковій системі характерний при довготривалому стійкому економічному зростанні.

За територіальною ознакою податкова політика поділяється на державну та місцеву. Зміст місцевої податкової політики полягає у праві встановлення податкових ставок для місцевих податків і зборів у межах діапазону, що визначений законодавчо на національному рівні.

Залежно від очікувань, покладених на податкову політику, виділяють оптимістичний, песимістичний та реальний її варіанти. Плановий результат, який розглядається в контексті співвідношення надходжень, економічного

зростання та виконання державою соціальних функцій, залежить від раціональності оцінок, вчасності прийняття рішень, а головне – від економічного стану тощо.

Урахування всіх вищенаведених теоретичних аспектів повинні бути взяті до уваги при розробленні та реалізації податкової політики.

Інституціональний механізм формування податкової політики певної країни носить індивідуальний характер, залежно від поставлених цілей та стану економічного розвитку, проте існують і спільні риси (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Механізм формування та реалізації державної податкової політики [33]

Механізм формування та реалізації державної податкової політики передбачає участь обізнаних груп суб'єктів у діях, пов'язаних із розробленням стратегії розвитку податкової системи, оцінкою прийнятності моделі політики, формуванням нормативного забезпечення й оцінки ефективності податкової

політики на практиці.

Розроблена податкова політика повинна відповідати цілям економічної політики держави, стану та тенденціям суспільного розвитку. Державна податкова політика може бути ефективною лише у випадках, коли відсутній негативний суспільний резонанс щодо її змісту та ключових аспектів, а її запровадження апріорі не призведе до опортуністичної поведінки жодної з груп платників податків.

Отже, податкова політика є управлінським інструментом, за допомогою якого досягається стан збалансованості доходів і видатків бюджетів, забезпечується необхідний рівень економічного зростання, вживаються заходи секторального стимулювання розвитку, формується бачення справедливого суспільного розвитку через податкове навантаження на різні категорії громадян тощо.

Вчені займаються питанням принципів податкової політики вже багато років. Засновниками універсальних принципів оподаткування стали класики економічної науки А. Сміт, Д. Рікардо, В. Петті, Ф. Кене (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Принципи формування податкової політики за класичним підходом

Автор	Принципи податкової політики
В. Патетто	Фіскальна достатність, економічна ефективність, соціальна справедливість, гнучкість
А. Сміт	Соціальна справедливість, визначеність, зручність, економія, господарська незалежність і свобода
А. Вагнер	Здатність податкових надходжень до збільшення, фіскальна достатність, визначеність, зручність, економія, все загальність, сумірність оподаткування з платоспроможністю, належний вибір джерела оподаткування, комбінування порівняння податків та їх достатності
Дж. Стігліц	Економічна ефективність, соціальна справедливість, гнучкість, адміністративна простота, політична відповідальність, доцільність

У статті 4 Податкового кодексу України зазначені основні засади податкового законодавства України, деякі з них за змістом відносяться до принципів формування податкової політики:

- фінансова достатність;
- рівність, недопущення податкової дискримінації;
- соціальна справедливість;
- стабільність;
- єдиний підхід;
- загальність;
- відповідальність;
- нейтральність оподаткування;
- економічність оподаткування [63].

Таким чином, деякі принципи податкової політики України збігаються із загальноекономічними, або ж класичними принципами. У цілому принципи формування податкової політики України можна згрупувати (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Принципи формування податкової політики України [17]

Групи принципів	Принципи податкової політики
Загальні	Доступність, рівномірність та зручність оплати, економічна обґрунтованість, стабільність, поєднання інтересів окремих платників податків, економії, витрат та стягнення податків
Фінансовобюджетні	Фінансова достатність, еластичність, збалансованість податкових надходжень між бюджетами
Економічні	Економічна ефективність, стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, спрямування на економічне зростання, стимулювання НТП
Соціальні	Соціальна справедливість, еквівалентність, презумпція правомірності рішень платника податків, рівність та недопущення податкової дискримінації, загальність

Питання щодо визначення принципів, які належать до податкової політики, також є дискусійними. На думку І. Майбунова, у наукових колах остаточно не визнано: принципи оподаткування, податкової системи та податкової політики – це одне й те саме, тільки назване різними словами, чи все ж таки ні [39].

Зважаючи на наукові розробки, доцільно вважати найбільш вдалим відокремлення вченими принципів саме податкової політики. У сучасних

умовах можна виділити наступні принципи формування податкової політики:

1. Принцип наукової обґрунтованості. Сучасна політика має бути науково обґрунтованою і вивіреною. Її формуванням обов'язково повинні займатися професіонали з різних предметних областей (економісти, юристи, соціологи, філософи). Невід'ємним елементом наукової обґрунтованості має бути її ретельна наукова експертиза.

2. Принцип законності. Податкова політика завдяки своїй значущості не може бути простою сукупністю програмних установок керівного апарату країни. Вона повинна бути визначена програмним документом стратегічного (концептуального) характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативно-правовий характер та обов'язкову силу для органів виконавчої влади.

3. Принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів. Вибір цілей податкової політики та основних засобів їх досягнення повинен формуватися на основі прогнозування всіх можливих ефектів (результатів), обґрунтування якомога точної їх кількісної оцінки. Необхідно враховувати не тільки цільові позитивні, але й очікувані негативні ефекти, які завжди присутні при будь-якій податковій політиці.

4. Принцип врахування та узгодження різних інтересів. Вибір цілей податкової політики та основних засобів їх досягнення повинен формуватися не тільки на основі оцінки та обліку ефектів. Такий вибір повинен супроводжуватися також обов'язковим врахуванням інтересів різних видів бюджетів і різних категорій платників податків. Різні інтереси необхідно погоджувати.

5. Принцип єдності стратегії і тактики. Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції (доктрини) та розробку стратегії її реалізації. Реалізація податкової політики має передбачати розробку тактики, яка не повинна суперечити стратегії.

6. Принцип гнучкості передбачає, що податкова політика має бути достатньо гнучкою і оперативно реагувати на зміну соціально-економічної

ситуації не тільки в регіоні, країні, а й світі.

У загальному сенсі податкова політика повинна слідувати суворо в фарватері соціально-економічних змін, але в деяких випадках вона повинна навіть передбачати і випереджувати очікувані зміни. Сформована податкова політика – не догма, а керівництво до дії, її безперервного вдосконалення та об'єктивної корекції.

7. Принцип гласності (прозорості). Відповідно до цього принципу як податкова політика, що формується, тобто програмні документи стратегічного характеру, так і податкова політика, що реалізується, тобто регулятивні змістовні документи тактичного характеру, повинні бути відкритими до широкого використання та обговорення. Зазначені документи не повинні бути конфіденційними. Крім того, з метою адаптування діяльності платників податків до змін, що будуть проведені у податковій політиці через певний період часу, держава зобов'язана завчасно інформувати про такі зміни.

8. Принцип політичної відповідальності. Держава постійно має звертатися до громадян за принциповою оцінкою того, чи в тому напрямку реалізується податкова політика. Податкова політика повинна адекватно реагувати на переваги суспільного вибору [57].

9. Принцип фіскальної достатності. Під час проведення податкової політики необхідно забезпечувати таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини. Тобто перерозподіл в бюджетну систему частки податкових платежів має бути достатнім для виконання відповідних управлінських функцій.

10. Принцип інтеграційності. Забезпечення адаптації і гармонізації національної податкової політики повинне здійснюватися шляхом поступової інтеграції її до вимог певного регіонального інтеграційного об'єднання. Запозичення методів та інструментів реалізації податкової політики у закордонних країн.

11. Принцип стабільності вказує на те, що зміни до податкової політики не повинні вноситись протягом визначеного періоду. За допомогою даного

принципу економічні агенти, керуючись стабільним податковим, мають можливість передбачити з великою часткою ймовірності напрями фінансової стратегії та отримати потенційні прибутки. Крім того, за стабільної податкової політики підвищується рівень ефективності податкового адміністрування [3].

Також ми вважаємо, що доцільно додати до цих принципів ще такі:

1. Принцип доцільності. Заходи з реалізації податкової політики повинні відповідати економічним умовам та фінансовим можливостям держави;
2. Принцип планованості. Процеси реалізації заходів податкової політики повинні відбуватися на планованій основі, тобто скоординовано і узгоджено. Повинна бути законодавчо створена програма, де були б вказані строки та етапи реалізації податкової політики;
3. Принцип альтернативності. Досягнення стабільності, пошук механізмів адаптації податкової політики в умовах невизначеності.

Формування альтернативних методів та інструментів виконання податкової політики залежно від змін економічної ситуації в країні [17].

Наявність різних форм здійснення податкової політики засвідчує багатогранність внутрішнього змісту соціально-економічного поняття податкової політики. Хоча, по суті, податкова політика, будучи складником економічної і фінансової політики, багато в чому накладається саме на них і залежить від дивергенції економічної і фінансової політики.

Форми податкової політики змінюються відповідно до їх мети, що, своєю чергою, залежить від низки факторів соціально-економічного характеру та стратегії розвитку країни. Однак у будь-якому разі в основі формулювання мети податкової політики знаходиться вираження функцій податків, тобто враховуються їх розподільчо-регулюючий характер, а також здатність забезпечувати державу фінансовими ресурсами. Прийнято розрізняти цілі податкової політики за напрямками (рис. 1.4).

Підкреслимо, що зазначені цілі податкової політики мають динамічний характер. Вони формуються під дією низки чинників, головними з яких є економічна і соціальна ситуація в країні і регіонах. Цілі податкової політики

конкретні в певний період часу і формуються з урахуванням досягнутого рівня економічних відносин і соціально-економічної політики.

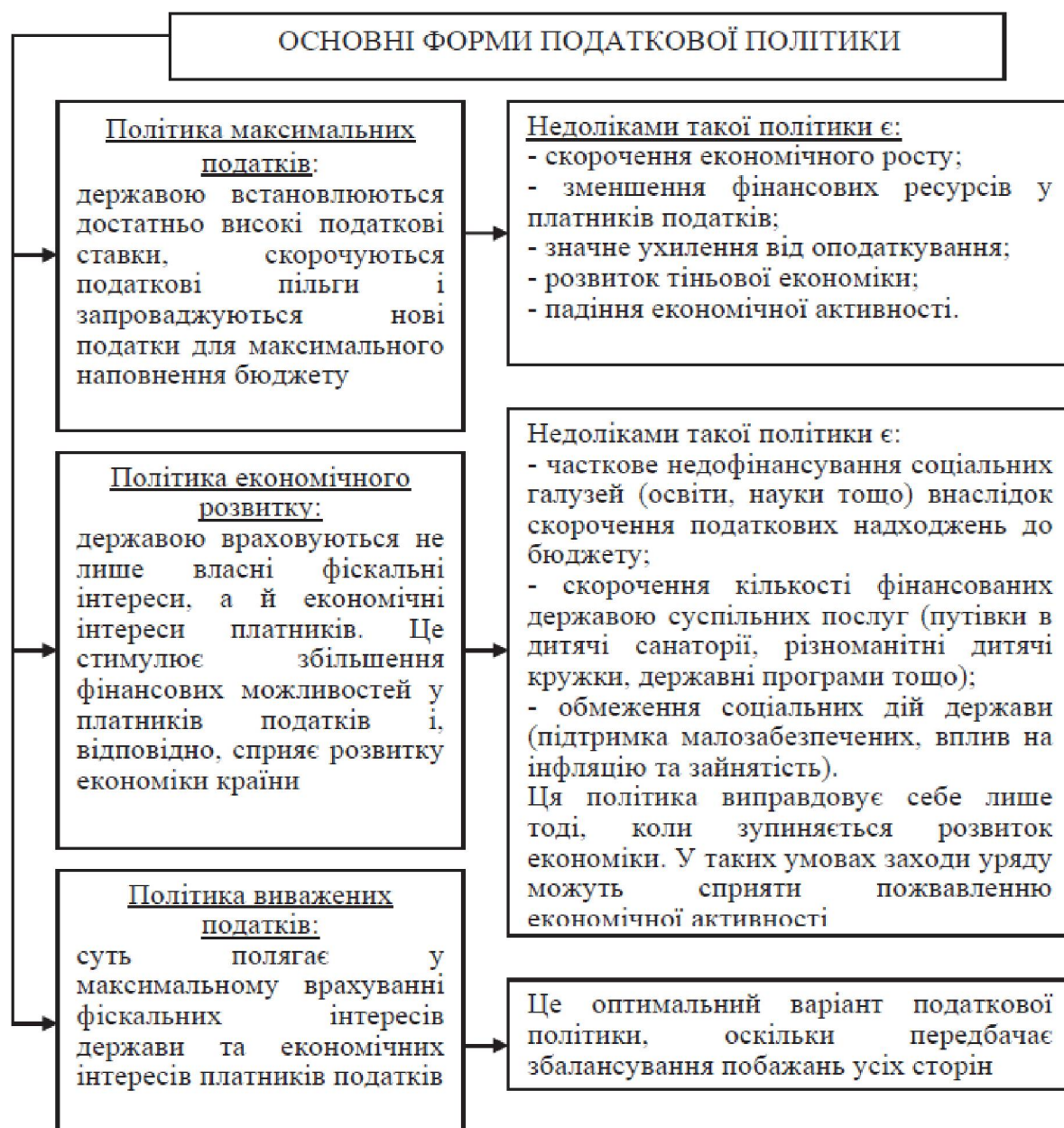


Рис. 1.4. Основні форми податкової політики

Отже, податкова система – це складна система відносин, комплексне економіко-правове явище, яке містить у собі сукупність певних взаємодіючих складових елементів, кожен з яких має самостійне юридичне значення. Найбільше на формування податкової системи впливає податкова політика, можна сказати, що політика формулює податкову систему як таку. У світі не

існує жодної податкової системи, яка б відповідала всім вимогам, яким повинна була б відповідати оптимальна податкова система.

Таким чином, у ринкових умовах суттєвого значення набуває ефективна податкова політика, через яку акумулюються фінансові ресурси для забезпечення суспільних потреб, а також здійснюється регулювання економічних відносин. Вона визначається певним ступенем впливу держави на соціально-економічні процеси і змінюється під впливом тенденцій у світовій економіці.

Таким чином, було розглянуто різні підходи до визначення поняття «податкова політика» та принципи її формування. Було сформоване власне визначення податкової політики на основі об'єднання ключових моментів з вузько направленою, функціонально-цільовою та стратегічно-орієнтованою підходу до розкриття поняття «податкова політика». Податкова політика – це сукупність основних напрямів розвитку, які можуть бути здійснені в рамках податкової системи за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків.

1.2. Нормативно-правове забезпечення реалізації податкової політики

Вітчизняний досвід та зарубіжна практика переконливо демонструють вплив оподаткування на всі сфери суспільного життя, зокрема на соціальний та економічний аспекти. Через реалізацію податкової політики держава здатна ефективно стимулювати господарську діяльність, формувати сприятливі умови для розвитку пріоритетних галузей економіки, регулювати наповнення бюджету.

Сплата податків більшою чи меншою мірою стосується кожної людини. Необхідність сплачувати податки не залежить від конкретних обставин, тобто є абсолютним обов'язком. Так, відповідно до ст. 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи

за минулий рік у порядку, встановленому законом» [29].

На сучасному етапі розвитку України, що, з одного боку, характеризується процесами євроінтеграції, а з іншого – станом зовнішньої військової агресії, якісне правове регулювання податкових правових відносин набуває особливої актуальності та важливості.

Статтею 10 Господарського кодексу України визначено, що податкова політика спрямовується на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної господарської діяльності суб'єктів та оподаткування їх доходів з дотриманням засад соціальної справедливості та конституційних гарантій. прав громадян [18].

Висвітлення адміністративно-правових аспектів регулювання правовідносин, що виникають при реалізації податкової політики, та розкриття їх сутності сприятиме захисту пріоритету прав платників податків, балансу інтересів учасників податкових правовідносин, пошуку ефективних механізмів. Для захисту національних інтересів має бути своєчасно сформований державний грошовий фонд.

З огляду на викладене, можна стверджувати, що відносини у сфері реалізації державної податкової політики в Україні достатньо чітко визначені та врегульовані на законодавчому рівні.

Однак взаємозв'язок і вплив між податковою сферою та іншими сферами суспільного життя надто тісні. З метою ефективного захисту пріоритету прав платників податків та пошуку ефективного механізму своєчасного формування державних грошових фондів необхідно з'ясувати та розкрити сутність правовідносин, що виникають у сфері реалізації державної податкової політики [32].

Правове регулювання у сфері податкової політики охоплює державну, правоохоронну та судову діяльність держави, спрямовану на забезпечення прав і законних інтересів фізичних осіб. Така діяльність спрямована на забезпечення високого рівня якості життя людей на всій території України, а

також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та збереженням умов для економічного зростання та зростання добробуту населення. Загалом сфера оподаткування впливає на надання загальнодержавних пільг в Україні. Відносини, які виникають у сфері оподаткування, тому надзвичайно важливі.

Відносини у сфері регулювання державної податкової політики мають такі особливості: вони передбачають обов'язкову участь держави, вимагають відповідних виконавчо-розпорядчих дій на виконання її вимог і можуть виникати за ініціативою сторін незалежно від їх бажання. З іншого боку, спори між сторонами у правовідносинах, як правило, вирішуються в адміністративному порядку. Якщо одна із сторін у правовідносинах порушує вимоги правових норм, вона повинна нести юридичну відповідальність; у реалізації національної податкової політики, виникають спори між адміністративними органами та іншими учасниками правовідносин, які не завжди є відносинами влади та підпорядкування.

Аналізуючи відносини у сфері регулювання національної податкової політики, можна зробити висновок, що вони за своєю суттю подібні до ознак адміністративних правовідносин. Отже, базою правового регулювання державної податкової політики є адміністративно-правові норми.

Державна податкова політика - це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави [44].

Відповідно до п. 3 Положення «Про Міністерство фінансів України» Міністерство фінансів України забезпечує серед іншого формування та реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

Основними пріоритетами Міністерства фінансів України у забезпеченні

формування та реалізації державної податкової політики є (відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки):

- підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи;
- підвищення якості та ефективності податкового адміністрування;
- ефективне акумулювання ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій;
- забезпечення справедливості та рівності податкової системи її адаптацію до норм та правил Європейського Союзу;
- відсутність негативного впливу для ведення бізнесу та сприяння економічному розвитку;
- розширення бази оподаткування [44].

Основним документом, що регулює відносини, пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків і зборів в Україні, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів і повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю та інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення податкового законодавства є Податковий кодекс України [63].

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку визначені Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI.

Отже, удосконалення податкової політики в умовах трансформації національної економіки має бути спрямоване на вирішення таких завдань:

- 1) Створити стабільну, чітку та єдину податкову систему;

2) Створення правового механізму ефективної взаємодії всіх елементів та учасників єдиного податкового простору;

3) створити відповідну систему оподаткування, яка б забезпечувала баланс державних і приватних інтересів, сприяла розвитку підприємництва, активізації інвестиційної діяльності та стала каталізатором зростання національного багатства та добробуту людей;

4) Зменшити загальний податковий тягар;

5) Уніфікувати податкову правову базу;

6) удосконалити процедури відповідальності за недотримання законодавства;

7) Спростити податкове декларування та механізми управління тощо [21].

Наша країна перебуває на важливому етапі державотворення та формування власної фіскальної моделі. Вимоги щодо євроінтеграційних пріоритетів часто суперечать місцевим внутрішнім потребам країни. Тому необхідно шукати зважений компроміс між фіскальною ефективністю та соціальною справедливістю в оподаткуванні. Ми твердо переконані, що ключовими завданнями у сфері податкової політики сьогодні є зниження рівня тіньової економіки, розширення бази оподаткування, створення сприятливого податкового середовища для бізнесу, що в кінцевому підсумку має забезпечити зростання добробуту громадян, інвестиційну та інноваційне середовище та соціально орієнтована цифровізація українських державних послуг ДПС.

В умовах мінливого податкового середовища країни все частіше висловлюють занепокоєння щодо співіснування міжнародних нормативно-правових сфер, особливо податкових систем. Однією з передумов формування національного податкового суверенітету та забезпечення міжнародної податкової конкурентоспроможності є ефективне функціонування регуляторних механізмів у сфері фіскальної політики.

Сьогодні ставлення людей до поняття «фінансова таємниця» зазнає значних змін, що створює виклики для подальшої економічної інтеграції

міжнародної спільноти та глобальних процесів, пов'язаних з рухом капіталу та міжнародними потоками. Податкові системи різних країн не можуть бути відокремлені від тенденції глобалізації у фінансовій сфері та проводити внутрішню незалежну та незалежну політику, необхідно формувати важелі та методи спільної взаємодії. Діяльність міжнародних податкових гаваней є результатом недосконалої співпраці між органами державного управління та регуляторами, тоді як інші також використовують цю можливість з метою створення спрощеної системи оподаткування та привабливого інвестиційного клімату, а як результат – притоку капіталу в країну. Тому заходи щодо боротьби з агресивною податковою практикою, спрямовані на трансформацію податкового поля, мають реалізовуватися на транснаціональному рівні.

Для країн з перехідною економікою ступінь економічного офшорингу вказує на ефективність національної політики, яку проводить країна в економічній та фінансовій сферах. Відомо, що система державного управління залежить від наявності успішно функціонуючих механізмів, які забезпечують цілеспрямоване й ефективне управління суспільними процесами в країні, відповідний організаційно-управлінський вплив на соціальний розвиток країни, ефективне досягнення поставлених цілей і завдань державного управління. У зв'язку з цим держава наділена функцією політичного та економічного регулятора, має право та можливість впливати на потоки капіталу, включаючи сприяння, у відповідних випадках та в межах своїх прав та обов'язків, раціональному управлінню економічними процесами. Однією з необхідних причин потреби втручання держави в ринкові процеси є наявність та підтримка міжнародної податкової конкуренції країни, що безпосередньо стосується функціонування офшорних центрів та податкових гаваней. І на цьому етапі ступінь втручання уряду в економіку визначає рівень податкового навантаження, зокрема ставки податку на прибуток та ставки оподаткування заробітної плати, разом з тим податки на зовнішню торгівлю є важливим чинником впливу на показник свободи зовнішньої торгівлі. Глобалізаційні процеси з розвитку офшорних юрисдикцій та центрів є етапом розвитку

міжнародної конкуренції у податковій сфері і явище міжнародної податкової конкуренції обумовлює необхідність реформування національних податкових систем в напрямку створення найбільш сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій та розвитку бізнесу.

Важливо відмітити, що, з одного боку, офшорна діяльність не сприяє ефективному виконанню державою своїх функцій, з іншого, вона є наслідком глобалізації та активізує міжнародний рух капіталу, трудових ресурсів, та промислових центрів. За таких реалій, глобальна економіка вимагає від країн співробітництва в податковій сфері в цілях захисту власного податкового суверенітету та злагодженого втручання в процес регулювання та контролю офшорної діяльності. Основним міжнародним документом у площині розмивання оподатковуваної бази та ухилення від сплати податків на сьогодні є План протидії BEPS, що був затверджений Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) в 2013 році [77]. Це експертно-аналітичний документ, що був розроблений під впливом процесів глобалізації на режими оподаткування країн, де визначено, що податкова система є стрижнем суверенітету країни, в той час, коли основні розбіжності виникають саме в площині податкового суверенітету. Відповідно до переліку заходів, що визначені в документі, необхідно ввести кардинальні зміни до діючих механізмів та прийняття нових підходів, що базуються на світовому консенсусі щодо протидії мінімізації оподаткування та виведення прибутків, затвердження та імплементація нових міжнародних стандартів. Враховуючи останні тенденції ринків, та розвиток податкових гаваней, специфіка податкового регулювання, лежить в міжнародній площині, тому залежить від наднаціональної кооперації та співробітництва, таким чином, розглядається механізми податкового регулювання через призму документу міжнародного статусу – Плану протидії BEPS.

Україна офіційно приєдналася до Програми розширеного співробітництва з питань імплементації плану протидії практикам BEPS, ще на початку 2017 року. Приєднання до угоди, поставило перед Україною виконання чотирьох

мінімальних стандартів, та на сьогодні на законодавчому рівні, передбачено втілення восьми найбільш критичних для країни кроків:

- імплементація інструментів з розкриття фізичними особами-резидентами України своєї участі в іноземних компаніях, які вони контролюють (КІК), і правила оподаткування таких компаній;
- обмеження витрат на фінансові операції з пов'язаними особами;
- запобігання зловживанням у зв'язку із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування, протидія шкідливим податковим практикам з урахуванням принципу прозорості та сутності;
- запобігання штучному уникненню визнання статусу постійного представництва, зміна відношення на законодавчому рівні до терміну «постійне представництво» (ПП), через які здійснюється вивід капіталу з країни, в якій створюється додаткова вартість, тобто продаж товару або послуги;
- удосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням;
- заходи спрямовані на узгодження правил звітності в розрізі країн для міжнародних груп компаній (МГК), передбачено, затвердження правил-вимог (документації) щодо надання МГК всім відповідним державам інформації щодо розподілу їх доходів, економічної діяльності та сплати податків в розрізі країн;
- механізм досягнення взаємної домовленості (ДВД), відповідно до якого компетентні органи договірних сторін можуть розв'язувати розбіжності чи труднощі щодо тлумачення чи застосування механізмів регулювання за взаємною згодою, підписання багатосторонньої конвенції (MLI – Multilateral Instrument) – договір, розроблений ОЕСР у цілях боротьби з розмиванням бази оподаткування і виведенням прибутку з-під оподаткування, який дозволяє одночасно внести зміни до всіх або деяких чинних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування [77].

Кожен із мінімальних стандартів BEPS підлягає експертній оцінці для

забезпечення своєчасної та точної реалізації, а отже, захисту рівного ігрового поля. Експертну оцінку мінімального стандарту заходу з протидії шкідливим податковим практикам проводитиме FHTP (Форум з питань шкідливих податкових практик). В цілому, всі мінімальні стандарти, розподілені на чотири групи, що передбачають планову поступову імплементацію: узгодження > сутність > прозорість > аналіз.

Враховуючи вищевикладене, термін «механізм регулювання» трактується, як використання сукупності форм, методів, інструментів і важелів впливу на економічний розвиток суспільства, їхнє інформаційне та нормативно-правове забезпечення в процесі формування та реалізації податкової політики. Пропонуємо систематизувати та класифікувати механізми регулювання системи оподаткування, акцентуючи увагу на процесах протидії ухиленню сплати податків за сферами впливу і виокремити наступні:

- нормативно-правові (закони з питань оподаткування та виведення капіталу закордон, постанови, підписання міжнародних угод);
- адміністративні (державні та міжнародні стандарти, штрафні санкції, фінансовий моніторинг, банківські нормативи);
- економічні (звільнення оподаткування в розрізі окремих статей, податкова амністія, трансфертне ціноутворення, податкове резидентство);
- інституційно-організаційні (програми контролю та звітності для міжнародних груп компаній, інститути регулювання та сприяння легкості ведення бізнесу);
- міжнародне співробітництво (приєднання до системи CRS (Common Reporting Standards) загальний стандарт автоматичного обміну інформацією).

Глобалізаційні виклики сьогодення визначають агресивну податкову конкуренцію, розвиток офшорних юрисдикцій, всесвітньою загрозою економікам багатьох країн. Тому, міжнародна співпраця в поєднанні з нормативно-правовим механізмом, функціонуючи в єдиному напрямку, стає основою захисту податкового суверенітету країни, за умови координації та

кооперації на наднаціональному рівні можливе досягнення певних позитивних наслідків податкових реформ. Односторонні спроби країн захистити свої податкові бази, з одного боку створювали зайвий адміністративний тягар для бізнесу, а з другого – стимулювали інші країни створювати нові можливості для ухилення від оподаткування. Саме тому, держави почали укладати двосторонні угоди з конкретними умовами і об'єднувати зусилля, використовуючи досвід таких міжнародних структур, як ОЕСР. Роль нормативно-правового механізму визначає можливості та інструментарій учасників та суб'єктів ринку, і надає їм право вибору, експортувати капітали за кордон чи ні.

Вектор руху України сьогодні очевидний, це шлях до демократичних та стійких міжнародних стандартів та принципів у всіх сферах, включаючи податкову систему. В той же час, 8 лютого 2023 року, міжнародна аналітична організація Global Financial Integrity, проводила конференцію, присвячену питанням фінансової таємниці та ризикам, що виникають та пов'язані з непрозорістю глобальної фінансової системи. Підрив демократії, капіталізму та основних свобод людини, як наслідок вторгнення Росії в Україну, потребує трансформації ролі фінансової таємниці у цій системі. Державний департамент США визнав Україну «основною юрисдикцією для відмивання грошей». Гроші, які відмиваються в українській системі, в основному складаються з доходів, отриманих від державної корупції. Розслідування Pandora Papers пов'язало з Україною 504 офшорні організації та 2860 офіцерів, а також виявило значні офшорні володіння політичної еліти України. Державна податкова служба України повідомила, що через ухилення від сплати податків Україна щорічно втрачає близько 7,7 млрд доларів. Найпоширенішими схемами були ухилення від сплати податку на додану вартість, готівкова заробітна плата та інституційно слабкий фінансовий нагляд [77].

Важливо відмітити, що за індексом економічної свободи, показник, який розраховується щорічно у 184-х країнах світу на основі 12 кількісних і якісних

факторів, згрупованих у чотири стовпи економічної свободи, Україна в європейському регіоні, посідає останнє місце, за останні 5 років найвищий рейтинг був у 2021, це було 127 місце з загальним рейтингом 56.2, що означає «в більшій мірі економічно не вільний ринок». Цей індекс розраховується на рік вперед, і у звіті за 2023 рік в Україні не розраховувався, в зв'язку з вторгненням росії. Індекс вимірює економічну свободу включаючи наступні складові: верховенство права (права власності, доброчесність уряду, ефективність судочинства), розмір уряду (державні витрати, податковий тягар, фінансовий стан), ефективність регулювання (свобода бізнесу, свобода праці, монетарна свобода), відкриті ринки (свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода). Загальна оцінка країни виходить шляхом усереднення цих дванадцяти економічних свобод, причому кожній надається однакова вага [77]. Дана статистика та аналітика свідчить, що індекс податкової свободи, що включає такі напрями, як свобода торгівлі, свобода інвестицій, фінансова свобода, податковий тягар та фінансовий стан, не створює підґрунтя для залучення інвестицій та ведення прозорого бізнесу, в тому числі, через недоліки системи оподаткування.

Політика європейського співтовариства складається з двох компонентів: прямого оподаткування, яке залишається виключною відповідальністю держав-членів, і непрямого оподаткування, яке впливає на вільний рух товарів і свободу надання послуг на єдиному ринку, таким чином, необхідність імплементації міжнародних стандартів визначено не лише внутрішньодержавними програмними документами, а й міжнародними зобов'язаннями, які Україна взяла на себе і як член Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією, і в контексті активізації євроінтеграційних процесів.

Акцентуючи увагу на останніх тенденціях, для належної трансформації податкової системи в світовій кооперації та взаємній домовленості, основними механізмами є імплементація Багатосторонніх конвенцій. Наразі Україна ратифікувала угоду між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів

Америку для покращення виконання податкових правил і застосування положень закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (Foreign Account Tax Compliance Act, далі – FATCA), це один із базових документів, що необхідний для приведення законодавства у відповідність міжнародним стандартам, яке регулює правовідносини у сфері обміну податкової інформації.

Наступним кроком, що передбачає виконання переліку заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, була ратифікація Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів Multilateral Instrument (MLI, набрала чинності 01.12.2019). На часі, вже внесено зміни та синтезовано тексти щодо застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування з урахуванням змін, внесених відповідно до MLI, з десятима країнами, Ісландією, Індією, Ірландією, Сербією, Японією, Люксембургом, Польщею, Словаччиною, Канадою та Фінляндією. Ці зміни стосуються статей, щодо запобігання неправомірному застосуванню угод в розрізі питань доходів від відчуження акцій або прав з нерухомого майна, протидії зловживанню статусу постійних представництв, його штучне уникнення та визначення осіб, що тісно пов'язані з іноземною компанією (правила KIK).

Як систематизація та узагальнення впровадження механізмів щодо трансформації ролі фінансової таємниці, необхідне впровадження в національне законодавство вимог Загального стандарту звітності CRS, яке забезпечить приєднання України до міжнародної системи обміну інформацією з учасниками Багатосторонньої угоди компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information (CRS) або Загальний стандарт звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – це міжнародний стандарт, схвалений Радою Організації економічного співробітництва та розвитку ще в 2014 році, що вимагає від країн, які його

імплементують, здійснювати збір інформації про фінансові рахунки у фінансових установах та щорічно обмінюватись такою інформацією з юрисдикціями – партнерами з обміну в автоматичному порядку. Для того, щоб обмін інформацією почав працювати, повинні бути імплементовані відповідні норми в національне законодавство та створена певна інфраструктура для збору, шифрування та відправки інформації. В Україні встановлено строк для збирання інформації з 01.01.2023 року, а початок обміну інформації з 2024 року. Імплементация Загального стандарту звітності CRS координується Секретаріатом ОЕСР. Станом на січень 2023 року понад 110 юрисдикцій є учасниками міжнародного багатостороннього автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки, включаючи усі держави-члени Європейського Союзу [77].

Додатково, варто зосередити увагу на впровадженні інструментів, які дозволять більш ефективно протидіяти ухиленню від сплати податків в Україні. Слід виділити наступні, General Anti-Avoidance or Abuse Clause (далі – GAAR), Загальна стаття/ правило про ухилення або зловживання шляхами агресивного податкового планування. Дане положення розроблене громадською некомерційною міжнародною організацією CIAT та передбачає наділення повноваженнями податкової адміністрації застосовувати податкове законодавство до суті бізнесу, залишаючи осторонь невідповідні форми, які використовують платники податків, за допомогою яких вони отримали неправомірну податкову перевагу. GAAR цікавий як з точки зору необхідності забезпечення належного рівня істотності (substance) для компаній, так і з точки зору загальних цілей, які компанії ставлять під час планування своєї корпоративної структури або торговельних операцій. Нагадаємо, що це положення передбачає звільнення від оподаткування вихідних і вхідних дивідендів за умови, що дивіденди виплачуються й отримуються компаніями – резидентами країн – членів ЄС. Таким чином, стандартна ситуація передбачає 0% податку на репатріацію при виплаті дивідендів у країні-джерелі й 0% корпоративного податку в країні-отримувачі, що повністю відповідає принци-

пам ЄС про вільний ринок і відсутність бар'єрів під час руху капіталу [80].

Для подальшого успішного трансформування системи оподаткування, необхідно відавати належну роль і економічним механізмам регулювання, таким як трансфертне ціноутворення, податкова амністія та податок на виведений капітал. Паралельно, на законодавчому рівні уточнити визначення термінів «фінансовий рахунок», «підзвітний рахунок», «фінансовий агент», «контролююча особа», «власник рахунка»; встановити пряму вимогу для фінансових агентів здійснення належної комплексної перевірки (due diligence) фінансових рахунків; розподілити та уточнити обов'язки фінансових агентів під час здійснення ними належної комплексної перевірки фінансових рахунків; упровадити диференційовану систему фінансових (штрафних) санкцій для фінансових агентів та власників фінансових рахунків, що передбачає відповідальність за різні види правопорушень, враховуючи істотність правопорушення.

З урахуванням вказаного, можна зробити наступні висновки, що актуальність питання податкового суверенітету лежить в площині глобального рівня, та лише за рахунок об'єднання інших країн, міжнародних організацій, можливо створення та гармонізація спільної законодавчої бази податкової системи та системи санкцій для зменшення впливу капіталу з країни. Окрім створення відповідної національної та міжнародної податкової бази, необхідно, щоб законодавство постійно вдосконалювалося в темпах розвитку та з появою нових схем мінімізації податкових зобов'язань. Тоді офшорні юрисдикції використовуватимуть у вигляді законного інструменту мінімізації оподаткування шляхом його планування, що визначатиметься як зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, до яких відносяться користування законодавчими пільгами, податковими звільненнями тощо.

На даний час в багатьох інших країнах діє Загальний стандарт звітності CRS, Україна активно діє з метою приєднання до такого стандарту, зокрема, на стадії прийняття та введення в дію є проекту закону, але в той же час, для

введення в дію такого стандарту обов'язковим є прийняття численних підзаконно-правових актів, які ще навіть не розроблені). Наприклад, аналогічний закон про імплементацію міжнародного стандарту CRS в Грузії був прийнятий в 2020 році, але обмін інформації почнеться з 2024 року; в Казахстані акт про приєднання прийнятий в 2018 році, а обмін інформацією почався з 2021 року. Тобто, прийняття такого закону є «першим кроком» для приєднання до стандарту CRS, але є застереження, що таке переноситься на більш пізню дату, яка не може передувати даті припинення або скасування строку дії правового режиму воєнного стану. Форма збору такої інформації на даний час не визначена [77].

Безумовно, нормативно-правові механізми, що базуються на міжнародній співпраці, являються основоположними в трансформації податкової системи, але без взаємозв'язку та обміну інформацією з реальним функціонуючим ринком, їх ефективність викликає питання. Тому результативність правових важелів, без поєднання з економічними механізмами впливу на систему контролю та нагляду в частині податкового планування, акумуляції спекулятивного капіталу закордоном, захисту власності, створення компаній-оболонки та інших прямих і опосередкованих цілей унеможливорює високий ефект та досягнення поставленої мети.

Недостатність інституційної незалежності, під якою розуміють відокремленість регуляторного органу від впливу виконавчої та законодавчої гілок влади, відсутність або недостатність фінансової незалежності, органи нагляду та регулювання не можуть забезпечити стабільність фінансового сектору. Дієве функціонування механізмів в різних площинах публічного управління, їх синтез та взаємодія, дотримання міжнародних стандартів є основою для досягнення мети, що передбачає зміцнення податкового суверенітету та, як наслідок, підвищення рівня міжнародної податкової конкурентоспроможності.

1.3. Сучасний стан наукових досліджень з питань формування механізму реалізації податкової політики

Протягом усього періоду незалежності України податкова система зазнавала змін у принципах та способах оподаткування. Перехід до якісно нових методів господарювання, інфляційні процеси та необхідність збільшення фінансування соціальних програм призвели до надмірного податкового навантаження платників. Тому при формуванні бюджетів не враховувалося економічне обґрунтування необхідності введення податків, нехтувалися принципи справедливості при виконанні платниками своїх податкових зобов'язань, що в кінцевому результаті призводило до проведення значної частини фінансових операцій „у тіні” [73].

В умовах переходу до ринкової економіки важливим завданням економічної політики держави є створення і забезпечення функціонування в країні ефективної податкової системи. Податкова політика є безпосереднім інструментом впливу на розвиток економіки, відтворення виробничих процесів, перерозподіл доходів у суспільстві та покращення добробуту населення. Подолання соціально-економічних труднощів становлення економіки ринкового типу в Україні з урахуванням комплексного розвитку її регіонів вимагає суттєвих змін у діючій податковій системі та приведення її у відповідність до вимог нинішнього етапу розвитку суспільства.

Ефективна податкова політика забезпечує не тільки формування доходів держави, але є важливим засобом регулювання економічних процесів, забезпечуючи спонукальний чи стримуючий (залежно від державних пріоритетів) вплив на відтворювальну структуру економіки й темпи науково-технічного розвитку, а також на регіональну і галузеву структуру виробництва, рівень життя населення тощо. Вплив податкової політики на кількісні та якісні параметри економічної системи фактично відбувається через реалізацію внутрішнього потенціалу системи оподаткування, що відображається у двох функціях – фіскальній та регулюючій, забезпечення

відносної рівноваги між якими є умовою проведення ефективної податкової політики.

Оподаткування було і нині залишається однією із найбільших економічних сфер державного регулювання економічної системи України. Така складна фінансова категорія, як податки, від якої прямо залежать усі економічні процеси та явища, є базисом для існування будь-якої держави, визначає її можливості у сфері розвитку безпеки, освіти, науки і культури. Система оподаткування посідає одну із керівних позицій щодо забезпечення економічного зростання, розвитку всіх галузей економіки і сфер суспільного життя, продовжує виконувати роль стабільного джерела надходжень до державного бюджету.

Проблематика ролі податкової системи у формуванні бюджету України залишається актуальним питанням і нині потребує детального наукового дослідження, комплексного аналізу сучасного стану державної політики у цій сфері, адже одним із головних завдань для України було формування ефективної податкової системи. Нині Україна наближається до рівня розвитку європейських держав і водночас її податкова система досі залишається недосконалою та не завжди стабільною.

Незважаючи на те, що законодавець закріпив основні положення та принципи податкової системи в Податковому кодексі України, сучасна податкова система, як і будь-яка система, має свої недоліки. Це, наприклад, непрозорі та неефективні механізми управління.

Податки, збори та інші платежі в реаліях сучасного податкового законодавства України відіграють важливу роль у забезпеченні економічної стабільності. Податкова система України постійно розвивається, що є основою для побудови сильної сучасної держави з надійною фіскальною базою. В умовах євроінтеграції податкова система зазнала значних змін з метою відповідності світовим стандартам та забезпечення чіткого регулювання податків і зборів на найвищому рівні.

На законодавчому рівні податкова система є однією з найскладніших

сфер правового регулювання. Це може свідчити про її недосконалість і, звичайно, нестабільність механізмів оподаткування. Варто зазначити, що її основним правовим підґрунтям є Податковий кодекс України, який найефективніше регулює оподаткування у країні. До законодавчої бази також можна віднести Митний кодекс; закони із митної справи, що регламентують відносини із переміщення товарів через кордон; міжнародні договори, наприклад, статут Європейського банку реконструкції та розвитку, статут Міжнародного валютного фонду, до яких Україна приєдналася; Конституція України, що містить загальні положення правового регулювання податкових відносин. Варто звернути увагу на те, що джерелами також можна вважати підзаконні нормативно-правові акти: укази

Президента, постанови Верховної Ради, декрети Кабінету Міністрів тощо [58].

Одним із найскладніших елементів податкової системи є податок, який поєднує в собі як економічну, так і юридичну категорію. Принциповими рисами податку є саме обов'язковість, що базується на вимозі, закріпленої у ст. 67 Конституції України. Обов'язковий характер забезпечує надходження коштів і дохід бюджету, за допомогою яких держава здійснює свої функції, та виключає можливість ухилення від сплати податків.

Безумовність податку означає, що його застосування забезпечується навіть у примусовій формі і що податок сплачується лише тоді, коли відбувається певна подія, наприклад, при перетині кордону. Також важливо відзначити, що податки надходять у чітко визначений бюджет. Іншими словами, якщо встановлено, що туристичний збір є частиною місцевого бюджету, туристичний збір не може надходити до державного бюджету [40].

Важливість оподаткування полягає в тому, що воно виконує такі функції податкової системи: 1) Найважливішим напрямом його діяльності є фіскальна функція, що забезпечує надходження і виконання бюджету, спрямовує його на задоволення суспільних потреб; 2) регулююча функція та фіскальна функція доповнюють одна одну, але їх характеристика визначає перспективність

конкретного виду діяльності та визначає, чи буде держава надавати на неї кошти в майбутньому 3) оподаткування потребує контрольної функції; його роль полягає у нагляді за господарською діяльністю підприємств, доходами громадян тощо.

На думку Н.С. Слаблюк, варто додати функції розподілу податків на місцеві і загальнодержавні; стимулюючу функцію, пов'язану із застосуванням пільг, зменшенням бази податків для підприємства, що має суспільну користь; накопичувальну функцію, яка узагальнює виникнення податків і наповнення бюджету [68].

Згідно зі ст. 8 Податкового кодексу в Україні існує дворівнева система оподаткування підприємств, організацій і фізичних осіб.

До категорії загальнодержавних відносяться податки на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, мито, екологічний податок, податок на додану вартість, акцизний податок, рентна плата, які є обов'язковими та безумовними на всій території України. Науковець О. Бойко зазначає, що місцеві податки і збори є сукупністю податків на майно, єдиного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору, які встановлюються місцевими органами влади на території місцевих громад [9]. Вони є граничними, тобто органи місцевого самоврядування не мають права встановлювати інші податки, яких немає у Кодексі, і змінювати ставки наявних зборів. Порядок зарахування загальнодержавних і місцевих податків і зборів у казну та їхній розподіл регулюється Бюджетним кодексом України.

Д.І. Кліменко наголошує на тому, що для ефективного регулювання системи оподаткування також важливо мати надійні виконавчо-контролюючі органи, які забезпечуватимуть повне і своєчасне надходження обов'язкових платежів до бюджетів держави і місцевого самоврядування [28].

Податковий контроль здійснюється вичерпним переліком органів, передбаченим ст. 41 ПК України у межах їхніх повноважень. Існує декілька способів здійснення такого контролю: ведення обліку платників податків,

інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірка і звірка відповідно до вимог ПК України. Найефективнішим способом є податкова перевірка, завдяки якій контролюючі органи отримують всебічну інформацію про те, як платники податків додержуються своїх обов'язків.

Перевірка може бути декількох видів: та, що проводиться у приміщенні контролюючого органу на підставі даних, викладених у декларації, і не потребує спеціального дозволу керівника чи платника податків; перевірка, що відбувається на основі податкових декларацій та інших фінансових звітів, яка може бути плановою і позаплановою; фактична перевірка, що здійснюється за місцем розташування об'єктів діяльності платника податків і відбувається без попередження. Висновки перевірок оформлюють у вигляді акта або довідки.

Особлива роль у сфері податкового контролю відведена центральному виконавчому органу в цій галузі – Державній податковій службі, яка регламентує сплату і нарахування податків [83]. Вона разом із Державною митною службою є правонаступницею Державної фіскальної служби після реформування, що відбулося в Україні у 2018 році.

Загальний обсяг повноважень Державної податкової служби визначає, що саме вона здійснює державну політику у сфері соціального страхування, яке, відповідно до закону, не є податком, але все одно є абсолютним для всіх платників. Окрім того, вона здійснює контроль і боротьбу із порушеннями податкового законодавства.

Державна митна служба має на меті реалізацію державної митної політики та боротьбу із порушеннями саме під час застосування митного законодавства.

Права та обов'язки контролюючих органів прямо закріплені у ст. 20 ПК України. Цей перелік є вичерпним і важливою гарантією обмеження протиправного застосування дій щодо платників, створення для них захисту з боку держави. ПК України встановлено і гарантовано відповідальність цих посадових осіб згідно із законом. Підставами такої відповідальності може бути

невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків, прийняття неправомірного рішення [40].

Податковим законодавством також встановлено відповідальність за порушення податкового законодавства, яке ґрунтується на принципі невідворотності настання такої відповідальності. Юридичним підґрунтям є норми Податкового кодексу, а фактичним – здійснення суб'єктами протиправних діянь. Важливо зазначити, що притягнення осіб до податкової відповідальності не звільняє їх від настання несприятливих наслідків за адміністративним та кримінальним законодавством. Тому існує розподіл порушень податкового законодавства за ступенем небезпечності. Податкове правопорушення тягне за собою фінансову відповідальність, проступок – адміністративну, кримінальне правопорушення – кримінальну відповідальність.

Особливістю таких правопорушень є те, що за податковим законодавством не визначається винність протиправного діяння, вчиненого суб'єктом.

Фінансова відповідальність настає у вигляді штрафних санкцій та/або пені. А. Лінвінцева визначає, що штраф має грошовий характер, може бути як фіксованим, так і у вигляді відсотків, та передбачає, що суб'єктом є платник податків, який має змогу їх сплатити, і його юридичною підставою є порушення тільки у сфері податкового законодавства [38]. Пеня як ще одна штрафна санкція є відсотком, який нараховується на суму грошового зобов'язання, не виконаного суб'єктом конкретного правопорушення.

Отже, сучасна податкова система України є однією із найскладніших систем. Водночас на практиці можна спостерігати тенденцію до зниження ефективності цієї системи.

Маючи євроінтеграційні амбіції, Україна весь час прагне до вдосконалення національного законодавства. Намагаючись досягти європейського стандарту, українські законотворці часто змінюють і доповнюють законодавчі акти. Нині проведено досить реформ, зокрема і

податкову реформу, але проблема ефективності функціонування податкової системи залишається однією із найгостріших у суспільстві.

Податкова система України формувалася протягом багатьох років, але назвати систему досконалою чи завершеною неможливо. Постійні зміни і доповнення законодавчих актів виявилися не тільки неоднозначними, але й ще більш внесли неузгодженість і протиріччя у сучасну систему оподаткування України. Можна зробити висновок, що часті зміни свідчать про нестабільність і неспроможність ефективного функціонування чинної податкової системи України.

Потрібно розуміти, що недосконалість чинного законодавства є не єдиною проблемою податкової системи, але ця проблема залишається центральною. Загалом можна виділити цілу низку недоліків чинної системи оподаткування, такі як:

- відсутність єдиного податкового закону;
- пріоритет фіскальної політики;
- спрощений податковий режим для суб'єктів малого підприємництва;
- висока вартість адміністрування окремих видів податків і зборів порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їхнього справляння [43];
- неузгоджена діяльність суб'єктів оподаткування;
- законодавче закріплення щодо оподаткування доходів від інтелектуальної власності та незалежної професійної діяльності.

Потрібно розуміти, що питання про недоліки податкової системи є складним і комплексним. Зазначені недоліки тягнуть за собою виникнення таких нових проблем:

- 1) зниження рівня податкової культури громадян. Рівень податкової культури виражається у довірі до державних органів у податковій сфері. Саме відсутність довіри серед громадян призводить до зменшення доходів бюджету країни, що, у свою чергу, знижує можливості діяльності державних органів;
- 2) ухилення від сплати податків. Неналежний рівень податкової культури

і суспільної довіри призводить до ухилення від сплати податків. Високий рівень податкових ставок, складність податкового законодавства, недотримання законів та особливості державної бюджетної політики є основними чинниками несплати податків;

3) нерівномірний розподіл податкового навантаження і нераціональна система податкових пільг [61];

4) заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами. Ця проблема виникає через відсутність дієвого механізму притягнення платників до відповідальності за невиконання своїх зобов'язань. До того ж система списання і реструктуризації боргів донині є недосконалою [40].

Незважаючи на те, що існує безліч різноманітних підходів до вирішення проблем у податковій сфері, справжнє усунення недоліків можливе лише за умови системного підходу, який означає, що мають реалізовуватись усі функції податків: і фіскальна, і регулювальна, і контрольна. Зазначені проблеми вказують на нестабільність і недосконалість чинної податкової системи. Л.М. Капаєва вважає, що «система оподаткування тим ефективніша, чим вона більш зручна як для того, хто сплачує податки, так і для того, хто здійснює контролюючі функції. Податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в одержанні джерел для покриття державних витрат та інтересами платників у сплаті податку в такому розмірі, щоб це не суперечило їхнім особистим і виробничим інтересам та інтересам суспільства загалом» [26].

Отже, система податків є базисом існування держави, вона є важливим атрибутом країни. Без стабільної та ефективної системи оподаткування не можна говорити про економічне зростання України і покращення соціального життя громадян.

О. Бойко зазначає, що у сучасних умовах функціонування економіки України потрібні дієві і зважені заходи державного регулювання задля підвищення ефективності системи податкового адміністрування в Україні, які

сприятимуть підвищенню якості роботи фіскальних органів, відновленню довіри суспільства до представників владних повноважень, а також забезпечать стабільність податкових надходжень до казни і сприятимуть залученню інвестицій в економіку країни [8].

Проаналізувавши систему податків України та її механізми діяльності, можна виділити фундаментальні недоліки, які не дозволяють побудувати стабільну економічну систему. Серйозними недоліками є: по-перше, це недосконалість чинного податкового законодавства і постійні незначні зміни законів, які не вирішують старі проблеми, а лише утворюють нові; по-друге, це пріоритет фіскальної політики, який тримає податкове законодавство у межах та не дозволяє акцентувати увагу на інших проблемах; по-третє, складна і незрозуміла система оподаткування [40].

Отже, проблеми реалізації сучасної податкової системи донині залишаються невирішеними. Усі наявні проблеми виникають саме через недосконалість чинного податкового законодавства. А це означає, що нині основним завданням держави є оновлення податкової системи, забезпечення її стабільності та ясності. Усунення фундаментальних недоліків сприятиме ефективності оподаткування в Україні у майбутньому та не допустить поглиблення економічної кризи.

Необхідною передумовою виходу держави з економічної кризи є вироблення концепції оптимальної економічної політики з максимальним урахуванням обстановки, що склалася, з метою мінімізації втрат до державного бюджету, а також його наповнення. І в такій ситуації одним із ключових факторів буде виступати податкова політика щодо платників податків (а особливо це стосується великих платників) на територіях, які тимчасово не спроможна контролювати держава.

Вищезазначені недоліки призвели до таких проблем системного характеру у податковій системі, як:

- зростання податкової заборгованості платників перед бюджетом та державними цільовими фондами, що спричинено в т. ч.: відсутністю

ефективних механізмів, що забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань; практикою щодо списання та реструктуризації державою податкової заборгованості підприємств перед бюджетом; проведенням масових бюджетних взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну і в повному обсязі сплату податків, сприяють укоріненню у суспільній свідомості зневажливого ставлення до податкових зобов'язань;

- широкомасштабне ухилення від оподаткування. В Україні на масштаби ухилення від податків впливають не стільки розміри податкових ставок, скільки викривлення умов конкурентної боротьби внаслідок нерівномірного розподілу податкового тягара; корупція; недосконалість законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, у тому числі податкового; загальне недотримання норм законодавства;

- бюджетна заборгованість з відшкодування ПДВ. Основними причинами, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками ПДВ, є недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування та пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування ПДВ та заниження сум податкових зобов'язань;

- нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених пільг.

Ставлення українського бізнесу до податкової системи країни ніколи не було схвальним. Навіть зміни, здійснені в березні 2022 року, які здавалися ліберальними, не змогли стимулювати ділову активність компаній в умовах воєнного стану.

Податкова політика держави у 2022 році була руйнівною, незважаючи на спроби окремих політиків впровадити позитивні рішення для бізнесу і, відповідно, економіки. Але все це руйнувалося великою системною помилкою – держава шукала способи профінансуватися за рахунок бізнесу [37].

Це призвело до того, що корупція у податковій системі залишилася, з

бізнесу стягнули 160 млрд грн через переплати податку на прибуток, блокування податкових накладних тощо. При цьому статистика свідчить, що бізнес виграє в судах понад 90% справ у податкової. А отже, податківці діють неправомірно. Також держава в березні-липні майже не відшкодовувала ПДВ експортерам. Багато з них досі не отримали відшкодування ПДВ ще з лютого – і це на фоні того, що зросли ставки по кредитах. Таким чином, держава забрала оборотні кошти в компаній. Фактично, бізнес кредитується під 28% річних, і частину цих грошей бере в безстроковий і безоплатний кредит держава. Замість того, щоб переконати наших міжнародних партнерів збільшити фінансування дефіциту держбюджету або інше цільове фінансування, держава бере кошти в бізнесу.

Паралельно з цим банки фактично припинили проєктне кредитування бізнесу. Обсяги кредитів за програмою «5-7-9%» або грантовими програмами – незначні з точки зору реальних потреб бізнесу та втрат через війну. Реальні потреби бізнесу в додатковому фінансуванні зараз орієнтовно становлять 600 млрд грн (згідно з дослідженнями, які проводить Advanter Group спільно з «Дія Бізнес», та ін.).

Можна було б назвати позитивом запровадження 2%-го податку з обороту, але це було економічно не прораховано, не дало помітного ефекту більшості компаній, суттєво заплутало роботу бухгалтерів і створило можливості для зловживань податківців. Окремим видам бізнесу це нововведення допомогло, але загалом не мало позитивного впливу на ділову активність і доходи держбюджету. Більше того, комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики й Державна податкова служба діють у контексті «презумпції винуватості» бізнесу, в ньому бачать лише джерело податків, а не ключову силу, на яку держава має покладатися у відновленні економіки.

Лише незначна частка можновладців налаштована ліберально й розуміє, що потрібно змінювати власне ідеологію податкової системи – не просто знизити податки, а здійснити детінізацію та знизити корупцію. Наше

моделювання показує, що це дасть змогу збільшити ВВП на 8% уже у 2023 році, і як наслідок – зростуть бюджетні надходження. Незважаючи на певну підтримку ідеї ліберальної податкової реформи у Верховній Раді, уряді та Офісі Президента, цього поки що недостатньо, щоб її запустити [37].

Сутність антикорупційної податкової реформи («10-10-10+3%») полягає у новому суспільному договорі з бізнесом. Держава приводить податкову систему у відповідність до економічних реалій, а бізнес зобов'язується сплачувати податки повністю. Наше економічне моделювання на вибірці в понад 200 компаній свідчить, що це приведе до збільшення обсягу сплати податків. Критики цієї реформи знають про результати розрахунків, але роблять вигляд, що це казки. Саме в такі скрутні часи, як зараз, слід проводити радикальні реформи, як це свого часу зробили Ірландія, Болгарія, Хорватія, Кіпр, Румунія та інші країни.

Ми продовжуємо переговори з міжнародними партнерами та уточнюємо розрахунки для обґрунтування ідеї. Тепер Міністерство фінансів, депутати Верховної Ради та міжнародні партнери мають дати свою офіційну оцінку. Я розраховую, що очільник Мінфіну побачить можливості, які створить ця реформа, а міжнародні партнери пообіцяють «підстраховку» для випадających бюджетних доходів. За нашими розрахунками, у найгіршому сценарії можливе недоотримання на першому та другому роках реформи \$4-5 млрд доходів держбюджету. Проте найбільш імовірний сценарій показує, що вже з першого року ми виходимо на зростаючу траєкторію доходів держбюджету [37].

Отже, якщо держава не зробить зміни у податковому законодавстві, то рік може бути катастрофічним. За оцінками Світового банку та інших інституцій, до кінця цього року 25% українців житимуть у бідності. А до кінця 2023 року ця кількість може зрости до 55%. Також буде спостерігатися подальше перетікання бізнесу в сусідні країни, яке ми вже оцінили у 12% ВВП. Від початку 2022 року тільки в Польщі зареєстровано 12 тис. нових компаній, заснованих українцями.

Поточна податкова політика фактично вичавлює український бізнес за

межі країни, що може призвести до справжньої катастрофи. А отже, чи скасують 2%-й податок з обороту, чи ні – не має особливого значення, оскільки не весь бізнес від самого початку схвалював цю ідею.

Бізнес чекає передбачуваності від держави та цілеспрямованої політики на підтримку ділової активності. Понад 90% компаній тією чи іншою мірою допомагали ЗСУ та брали участь у гуманітарних проектах, але бізнес змушений задля виживання діяти прагматично і вже зараз вирішувати – продовжувати працювати в Україні, чи переїжджати за кордон. Натомість держава поки що ставиться до бізнесу суто як до джерела надходжень до держбюджету. Лише економічна свобода (а саме захист прав інвестора й підприємця, дерегуляція, антикорупційна реформа податкової системи та митниці, дієвий АМКУ, приватизація) дасть можливість перейти від виживання до сталого інноваційного економічного зростання [37].

Висновки до 1-го розділу

1. Податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку. Збір – це обов’язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Податкова політика – це сукупність основних напрямів розвитку, які можуть бути здійснені в межах податкової системи за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків.

Загальною метою податкової політики є забезпечення стану економічного зростання за результатами ефективного управління податковими механізмами.

2. Основним нормативним документом, що регулює податкові відносини

є Податковий кодекс України.

3. Проблеми реалізації сучасної податкової системи донині залишаються невирішеними. Усі наявні проблеми виникають саме через недосконалість чинного податкового законодавства. А це означає, що нині основним завданням держави є оновлення податкової системи, забезпечення її стабільності та ясності. Усунення фундаментальних недоліків сприятиме ефективності оподаткування в Україні у майбутньому та не допустить поглиблення економічної кризи.

Таким чином, необхідною передумовою виходу держави з економічної кризи є вироблення концепції оптимальної економічної політики з максимальним урахуванням обставин, що склалася, з метою мінімізації втрат до державного бюджету, а також його наповнення. І в такій ситуації одним із ключових факторів буде виступати податкова політика щодо платників податків (а особливо це стосується великих платників) на територіях, які тимчасово не спроможна контролювати держава.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

2.1. Механізм впровадження податкової політики

Механізм податкової політики є базисом для функціонування фіскального сектору держави, раціональність його побудови виступає гарантією збереження конкурентної позиції країни на світовому ринку, впливає на перспективи її розвитку, а також підтримки і зміцнення фінансової стійкості, платоспроможності і стабільності економічних процесів. Відтак, трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану є невід'ємним кроком на шляху адаптації фіскального сектору України до новоутворених обставин.

Механізм податкової політики в умовах війни являє собою цілісну систему заходів протекції бізнесу, а, відповідно, і держави загалом, оптимізації податкового навантаження та створення сприятливих умов для збереження активності серед існуючих суб'єктів підприємництва, а також стимулювання розвитку бізнес-сектору, розширення меж діяльності, виходу на європейський ринок [5].

Фіскальний сектор України перебуває у стані перманентних реформацій, зумовлених пошуком оптимальної структури податкової політики та моделі організації податкової системи, взаємодії її суб'єктів. За роки незалежності було впроваджено у практику різні механізми забезпечення процесів оподаткування, проте сьогодні, в умовах безпрецедентної війни, система вимагає трансформацій. Оскільки базою для організації і функціонування фіскального сектору є політика, а також інструменти її реалізації, саме вони повинні бути переглянуті та підібрані із врахуванням ризиків, потреб і перспектив розвитку держави.

Узагальнюючи погляди науковців на економічну сутність механізму податкової політики варто зауважити, що це самостійна, багатокomпонентна система, елементами якої є сукупність інструментів, принципів, законів, методів та засобів впливу на реалізацію податкової політики, що

застосовуються з метою впорядкування і корегування фіскальних процесів, які виникають між державою, бізнесом і громадянами. Враховуючи поліаспектність явища можна говорити про те, що кожен елемент механізму має власну роль і різні функції; їх вибір залежить від прагнень і цілей держави. Кожен тактичний крок, реалізований в межах обраного політичного курсу, може мати різні наслідки – від стримування та уповільнення економічного розвитку до активного стимулювання підприємницької діяльності й підвищення рівня суспільного добробуту.

До основних механізмів забезпечення функціонування економічної системи можна віднести: механізм формування доходів бюджетів, механізм здійснення видатків бюджетів, механізм перерозподілу доходів і видатків між бюджетами, механізм збалансування бюджетів, механізм державного кредитування та механізм функціонування державних цільових позабюджетних фондів. [19].

В умовах війни кожен із цих механізмів відіграє критично важливу роль, адже забезпечує життєдіяльність економічної системи, впливає на фінансову безпеку, а також незалежність, а саме:

- механізм формування доходів – побудован на основі такого інструменту, як податки, які, в свою чергу, здатні зменшувати або збільшувати фінансові можливості суб'єктів господарювання, що в контексті війни визначає і життєздатність, перспективи, стійкість такого суб'єкта;

- механізм формування видатків – є близьким до вище окресленого, оскільки можливості держави в контексті здійснення капітальних трансфертів на зміцнення бізнесу та підтримки їх активності безпосередньо залежать від здатності системи акумулювати доходи та раціонально їх перерозподіляти за різних обставин чи економічних умов, зокрема умов війни;

- механізм державного кредитування [66].

Узагальнюючи різні погляди можна сказати, що механізмом є різні підходи до формування і реалізації податкової політики, а його трансформаціями є спроби адаптації до мінливих економічних умов,

першочергово в частині законодавчого процесу та адміністрування. Окрім того, трансформація механізму є природнім процесом його пристосування до цілей, визначених державою на певний період, а також зовнішніх умов, які сьогодні для України є несприятливими внаслідок розгортання повномасштабної війни.

З моменту введення воєнного стану в Україні і до сьогодні основними причинами для трансформацій механізму податкової політики є обставини, в яких опинилась держава і бізнес. Аналізуючи події останнього року можна стверджувати, що усі зміни були реалізовані з метою захисту національного підприємницького сектору, внутрішнього ринку, а також підтримки національної економіки України, загалом.

Отже, природу трансформацій механізму податкової політики, на наш погляд, формують такі фактори:

по-перше, кожна війна першочергово є війною економік. Відповідно, національна економічна система та бізнес-сектор мають продовжувати працювати. Саме для цього держава має адаптувати податкове навантаження і податкові правила до вимог воєнного стану, для сприяння виживанню бізнесу та його функціонуванню в умовах війни;

по-друге, спрощення механізму податкової політики тягне за собою спрощення механізму адміністрування, зокрема витрат на його реалізацію. Кожна можливість зниження витрат держави в умовах війни створює нові джерела для фінансування більш пріоритетних потреб;

по-третє, оптимізація механізму податкової політики не лише забезпечує підтримку бізнесу, а і його розвиток. Існує залежність – розвиток бізнесу впливає на розвиток держави і навпаки. Таким чином, кожна із сторін податкових відносин отримує переваги та забезпечує взаємопідтримку;

по-четверте, потреба у оперативності процедур бюджетного процесу, що слугувало поштовхом для Уряду передати основні бюджетні повноваження від представницьких органів (місцевих рад) до їхніх виконавчих комітетів. Якщо аналізувати механізм податкової політики у звичайних умовах

життєдіяльності, то одним із основних його завдань є забезпечення контролю і моніторингу податкових відносин; в умовах війни пріоритети зміщуються і роль швидкості реалізації управлінських рішень на різних рівнях значно зростає над іншими функціями;

по-п'яте, потреба в антикризових заходах, спрямованих на лібералізацію податкової системи і політики. Лише послаблення адміністративного навантаження на платників, дерегуляція бізнесу і послаблення податкового контролю допомогли бізнесу пережити шок. Вчасна реакція держави на потреби реалізації нагальних трансформацій компанії надали можливість сектору підприємництва зосередитися на питаннях бізнесу, пошуку нових можливостей для відновлення і налагодження виробництва продукції, а не пошуку ресурсів та засобів для розрахунку та сплати податків. Податкова практика вимагає подальших трансформацій, проте вже спрямованих на відновлення ділової активності та зниження рівня безробіття. Кожна зміна повинна наближати державу до посткризової моделі оподаткування.

Основою для впорядкування податкових відносин та, одночасно із тим, базою для формування фіскальної політики і вибору інструментів її реалізації є законодавство. Основні зміни, внесені у його структуру із 24 лютого 2022 року узагальнено в табл. 2.1.

Більшість із запропонованих змін є тимчасовими, адже їх запровадження на постійній основі може бути шкідливим для розвитку держави, аніж корисним. Такі трансформації є антикризовими, миттєвими заходами, які ефективно працюють лише протягом нетривалого часу і мають на меті спрощення процедури адаптації бізнесу до економічних і господарських процесів у новоутворених умовах. Після завершення війни механізм податкової політики вимагатиме нових змін.

Проте, було досягнуто певних результатів. Податкові платежі, хоч і скоротились внаслідок об'єктивних причин, проте продовжують наповнювати бюджети різних рівнів. Бізнес, хоч і з меншою ефективністю, але продовжує працювати, шукати шляхи пристосування до викликів, які ставить перед

підприємницьким сектором та загалом Україною держава-агресор [5].

Таблиця 2.1

Зміни, внесені у законодавчу базу, що забезпечує формування і реалізацію податкової політики, з 24 лютого 2022 року [5]

Статус і дата прийняття	Основні зміни
1	2
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану»	
Закон № 2118-IX прийнято та підписано Президентом; набрав чинності 07.03.2022 року.	зупинення перебігу строків, передбачених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; всеохопний мораторій на податкові перевірки; звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства в період дії воєнного стану.
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану»	
Закон № 2120-IX прийнято та підписано Президентом; набрав чинності 17.03.2022 року.	дозвіл на проведення під час дії воєнного стану камеральних перевірок у разі бюджетного відшкодування ПДВ та фактичних перевірок; право платників єдиного податку 1-ої та 2-ої групи не сплачувати єдиний податок; можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3-ої групи зі ставкою 2%; податкові пільги для благодійників; правила формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних під час дії воєнного стану.
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану»	
Закон № 2142-IX прийнято та підписано Президентом; набрав чинності 05.04.2022 року.	звільняються від оподаткування ПДВ операції з ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку I, II та III групи, крім фізичних та юридичних осіб, які обрали ставку єдиного податку; звільняються від оподаткування ПДВ, акцизним податком операції з ввезення фізичними особами на митну територію України автомобілів легкових, кузовів до них ...; за рішенням КМУ дозволяти протягом періоду воєнного стану ввозити окремі категорії товарів без надання митникам дозвільних документів; призупинення реєстрації платником ПДВ, для нових платників єдиного податку на час воєнного стану, замість анулювання.
Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану»	

Продовження таблиці 2.1

1	2
Закон № 2173-IX, прийнято та підписано Президентом; набрав чинності 01.04.2022 року.	1. неприбуткова організація може надавати благодійну допомогу фізичним особам, які мешкають або мешкали на територіях, де проводились бойові дії, та/або вимушено покинули місце проживання через бойові дії. Єдиний податок III-ої групи (ставка 2%): платника єдиного податку III-ої групи можуть бути ФОП та юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу перевищував 10 млрд грн; переплати з податку на прибуток підприємства та авансові внески, які існують на момент переходу такого суб'єкта на сплату єдиного податку за ставкою 2%, можуть бути зараховані у погашення майбутніх грошових зобов'язань після відновлення сплати податку на прибуток; платник, який протягом року перейшов на сплату єдиного податку за ставкою 2% та у цьому ж році відновлює сплату податку на прибуток, складає та подає податкову декларацію з податку на прибуток нарастаючим підсумком з початку календарного року. Перевірки: 1. акт за результатами камеральної перевірки надсилається в електронний кабінет платника податків з одночасним надсиланням інформації про цей акт на електронну пошту; 2. дозвіл на проведення фактичних перевірок після отримання від державних органів або споживачів інформації, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства про ціни та ціноутворення. Втрата первинних документів. у разі втрати або неможливості вивезення первинних документів платник податків / податковий агент подає до контролюючого органу повідомлення (обставини, податкові періоди, за які втрачено документи, їх перелік); мораторій на проведення документальних перевірок періодів, зазначених у повідомленні про неможливість вивезення / втрату документів.
Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки»	
Проект Закону № 8131 від 17.10.2022	Метою проекту Закону є впровадження Україною Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки (Стандарт CRS), що передбачає щорічний міжнародний автоматичний обмін даних про фінансові рахунки. Законопроект матиме опосередкований вплив на показники бюджету (може призвести до збільшення доходів державного бюджету, зокрема від штрафів у разі виявлення відповідних правопорушень, залежно від практики застосування законодавчої ініціативи).

Окрім того, Україна реалізувала ряд інших важливим кроків, які сприяли трансформації механізму податкової політики та його адаптації до повномасштабної війни:

по-перше, Україна приєдналася до Конвенції про процедуру спільного транзиту та до Конвенції про спрощення формальностей у торгівлі товарами відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Застосування Конвенцій розпочалося з 01 жовтня 2022 р. Основними можливостями, які були відкриті для України, стали такі:

- застосування одної транзитної декларації та одної гарантії для переміщення товарів між 36 країнами (з країнами ЄС, Великою Британією, Туреччиною, Сербією, Північною Македонією, Ісландією, Норвегією, Ліхтенштейном та Швейцарією);

- авторизовані підприємства зможуть відправляти та отримувати товари на своєму підприємстві без заїзду на митні термінали;

- українські фінансові гарантії діятимуть ще у 35 країнах світу [48].

Отже, так званий «митний безвіз» сприятиме спрощенню процедур та прискоренню проходження митних формальностей на кордоні для бізнесу, а отже – зменшить відповідні витрати. Водночас, даний крок забезпечить розвиток інформаційного обміну та підвищить ефективність контролю митних органів за переміщенням товарів.

по-друге, Уряд погодив припинення дії міжурядової українсько-білоруської Угоди про уникнення подвійного оподаткування. Даний крок сприятиме:

- недопущенню поповнення бюджету країни, яка сприяє агресору, у спосіб надання Україною пільгових умов оподаткування для резидентів РБ, котрі здійснюють діяльність в Україні; після припинення дії Угоди до всіх доходів резидентів РБ, одержаних з джерел в Україні, замість встановленої Угодою пільгової ставки, застосовуватиметься встановлена Податковим кодексом загальна ставка оподаткування;

- недопущенню втрат бюджету України через зарахування податку, сплаченого в РБ резидентами України, котрі здійснюють діяльність у РБ;

- звільненню України від взятих на себе зобов'язань щодо обміну інформацією з РБ з податкових питань [48].

по-третє, Міністерство фінансів України отримало доступ до однієї з найбільших баз даних податкової інформації. Завдяки підтримці проєкту EU4PFM Міністерство фінансів України може користуватись інформаційною платформою IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), яка містить найактуальнішу інформацію про:

- двосторонні та багатосторонні податкові угоди;
- національне податкове законодавство країн світу та міжнародні правила оподаткування;
- судову практику з питань міжнародного оподаткування [48].

Даний крок створює передумови для підсилення адміністративного потенціалу Міністерства фінансів України під час підготовки змін до податкового законодавства України та його гармонізації зі стандартами / рекомендаціями ЄС та ОЕСР.

Економічна ситуація в Україні продовжує бути нестабільною, з кожною атакою агресора мінливість загострюється, бізнес шукає способи виживання, проте фіскальний механізм надалі забезпечує захист підприємництва. Завдяки реалізованим змінам платники також підтримують державу сумлінною сплатою податків.

Так, у 2022 році надходження (сальдо) до зведеного бюджету по платежах, що контролюються Державною податковою службою (далі – ДПС), становлять 1 091,4 млрд грн. Це на 98,2 млрд грн, або на 9,9% більше, ніж у 2021 році.

До державного бюджету надійшло 698,7 млрд грн, що на 46,6 млрд грн, або на 7,2% перевищує відповідний показник 2021 року. До місцевих бюджетів – 392,7 млрд грн, що на 51,5 млрд грн, або на 15,1% більше, ніж у 2021 році.

Надходження (сальдо) до загального фонду державного бюджету у 2022 році становили 694,6 млрд грн, що на 13,1% або на 80,2 млрд грн більше, ніж за підсумками 2021 року.

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування у 2022 році становили 425,3 млрд грн, що на 76,2 млрд грн, або на 21,8% більше, ніж у 2021 році. [5]

Відшкодовано ПДВ на рахунки платників – 84,6 млрд гривень. За проміжними результатами, у жовтні 2022 р. було зафіксовано рекордний під час війни показник місячного бюджетного відшкодування, що стало результатом роботи, зокрема, морського «зернового коридору». Загалом відшкодування ПДВ під час війни відбувалося трьома великими траншами у червні, серпні та жовтні 2022 р. Забезпечення з боку держави своєчасного та повного бюджетного відшкодування ПДВ стало запорукою підтримання стійкості вітчизняних експортерів [76].

За результатами січня – вересня 2022 року ДПС України розкрила інформацію про наповнення бюджетів усіх рівнів у розрізі галузей економіки, а саме найбільшу частку в сплаті податків, зборів та платежів (збір) до зведеного бюджету України складає сплата суб'єктами господарювання по таких галузях, як:

- оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 16,4% від загального збору;
- переробна промисловість – 14,1% від загального збору;
- добувна промисловість і розроблення кар'єрів – 13,2% від загального збору;
- державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування – 11,8% від загального збору [48].

Найбільше зростання сплати податків за 9 місяців 2022 р. відносно 9 місяців 2021 р. відбулось у таких галузях:

- державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування – зростання у 2,2 рази, або на 54,7 млрд грн;
- постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря – зростання у 1,4 рази, або на 18 млрд грн;
- фінансова та страхова діяльність – зростання у 1,3 рази, або на 12,9

млрд грн;

- моптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – зростання у 1,1 рази, або на 12,5 млрд грн [48].

Зменшення сплати за 9 місяців 2022 р. відносно 9 місяців 2021 р. відбулось у таких галузях:

- сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство – зменшення на 24,1%, або на 11 млрд грн;

- переробна промисловість – на 21,8%, або на 33,9 млрд грн;

- транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність – на 15,7%, або на 9,3 млрд грн [48].

Зважаючи на події жовтня – грудня 2022 року, зокрема масштабні атаки на об'єкти енергетичної інфраструктури, варто очікувати значних погіршень у стабільності їх функціонування протягом наступного року або до закінчення воєнного стану в Україні. Відповідно, пріоритетом на сьогодні є внесення змін у частині механізму фіскальної політики, що регулює податкові процеси у енергетичному секторі та управляє використанням ресурсів галузі.

Отже, в ході проведено аналізу було визначено, що механізм податкової політики – це самостійна, багатокомпонентна система, елементами якої є сукупність інструментів, принципів, законів, методів та засобів впливу на реалізацію податкової політики, що застосовуються з метою впорядкування і корегування фіскальних процесів, які виникають між державою, бізнесом і громадянами. Передумовами для трансформації механізму можуть бути різні фактори, зокрема в умовах воєнного стану основним тригером стали значні загрози для бізнесу, як сектору що формує основу економіки держави, генерує значну частку фінансових ресурсів і доходів бюджетів різних рівнів. Основною ідеєю трансформацій механізму податкової політики в умовах війни стало його спрощення, формування високого рівня прозорості задля збереження підприємницької діяльності.

З 24 лютого 2022 року і до сьогодні було реалізовано багато заходів, більшість із яких мають тимчасовий характер і покликані спростити вихід

бізнесу із шокового стану у звичайний ритм діяльності. Ситуація залишається складною, але платники підтримують реалізовані трансформації податкової політики, продовжуючи сплачувати податки і розвиваючи власний бізнес.

Події останнього року зумовили зміни, що були впроваджені з метою захисту національного підприємницького сектору, внутрішнього ринку та підтримки загальної економіки України.

З початком повномасштабної війни уряд України реалізував кроки, спрямовані на підтримку вітчизняного бізнесу, спрощення умов господарювання, усунення бар'єрів та оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів. Більшість заходів мають на меті забезпечення підтримки бізнес-сектору та створення оптимальних умов для його функціонування [19].

Отже, основним аспектом забезпечення стійкості податкової політики сектору є збереження ефективності системи, що протистоїть негативному впливу, який може серйозно підірвати економічні процеси. Головною метою функціонування податкової системи є розробка оптимальної стратегії та тактики реалізації податкової політики, яка б забезпечувала ефективність її інструментів та формування стабільної системи.

2.2. Аналіз податкової політики України

Податкова система має істотний вплив на економічний стан усієї країни та господарську діяльність суб'єктів господарювання. Роль податків є визначальною в забезпеченні життєдіяльності будь-якої країни, оскільки вони є основним джерелом дохідної складової бюджету і включаються в усі ланки фінансової системи.

В умовах воєнного стану та економічних труднощів в Україні уряд визначив першочергові заходи щодо переорієнтації державного бюджету на військові цілі та ухвалив низку податкових реформ. З метою забезпечення підтримки громадян і бізнесу під час воєнного стану Верховна Рада України 15 березня 2022 року прийняла Закон України «Про внесення змін до

Податкового кодексу України» та інші законодавчі акти щодо податкового законодавства України. Застосування норм під час воєнного стану запроваджено з метою дотримання основних принципів податкової системи – оптимальності, збалансованості інтересів держави та платників податків, рівною мірою враховуючи їхні потреби та можливості.

До характерних параметрів ефективності національної податкової системи належать загальний рівень податкового навантаження на економіку та структура податкових надходжень. Податкове навантаження — це встановлений урядом показник податкового тягара, включаючи прямі податки, що стягуються з доходів фізичних осіб і підприємств у формі податкових ставок, і податки, включаючи прямі та непрямі податки різних видів на всіх рівнях. Уряд у відсотках від ВВП[14].

Зміст і призначення національного податкового тягара, особливо його верхня і нижня межі, визначаються такими чинниками: ступенем розвитку ринкової економіки, масштабом і формою державного контролю, рівнем економічного і соціально-економічного розвитку країни. ;рівень життя населення та сфери використання державних доходів;;внутрішня та зовнішня політика країни;рівень розвитку податкової культури. «Але основну частину поняття про податкове навантаження становить система соціально-економічних відносин, які виникають між державою і платниками податків щодо розподілу та перерозподілу частки ВВП. Отже, межею податкового навантаження є умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається баланс урахування інтересів платників стосовно їх податкоспроможності й стимулів для розвитку та інтересів держави щодо достатності наповнення бюджету» [67].

У податковій теорії та практиці податкове навантаження оцінюється на національному рівні (макрорівень) і на рівні окремого платника податків (мікрорівень). Податкове навантаження визначається в такому порядку:

- Аналіз чинного законодавства про суб'єкти та об'єкти оподаткування та їх систематизація;

- Податковий аналіз та класифікація, визначення платників податків;
- Класифікація сум податків, що сплачуються платниками податків;
- Проаналізувати та визначити загальну суму податків, сплачених кожним платником податків;
- Проаналізувати та визначити рівень податкового навантаження на національну економіку та доходи юридичних і фізичних осіб [22].

«Вивчення рівня податкового навантаження на економіку держави є досить важливим, оскільки саме від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності й обґрунтованості податкових пільг багато в чому залежать можливості їх стимулювального впливу на суб'єктів економічної діяльності, їхню спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності» [22].

Потреби країни визначають рівень оподаткування та податкове навантаження на економіку країни. Більш об'єктивну оцінку рівня податкового навантаження можуть дати дослідження обсягів, структури та ефективності державних видатків, фінансованих за рахунок податків.

За даними Міністерства фінансів України, ВВП у 2022 р. знизився на 29,1 %, що є найбільшим падінням за роки незалежності [78]. До Державного бюджету України у 2022 р. надійшло 1787,7 млрд грн, що на 490,8 млрд грн, або на 37,8 % більше ніж у 2021 р. Водночас 481,1 млрд грн із зазначеної суми становили гранти від міжнародних партнерів (МФО, Європейського Союзу та окремих країн), які надійшли до українського бюджету після початку повномасштабної війни (26,9 % від усіх доходів державного бюджету за рік). Видатки державного бюджету у 2022 р. порівняно з 2021 р. зросли на 1214,2 млрд грн, або на 81,4 % й становили 2705,7 млрд грн. Такий приріст значною мірою пояснюється суттєвим зростанням фінансування сектору оборони та безпеки. Видатки на оборону держави займали найбільшу частку від усіх видатків державного бюджету, а саме 42,2 %. У результаті дефіцит бюджету України у 2022 р. є найвищим за всі роки незалежності й становить 918 млрд

грн [25].

У Міністерстві фінансів України заявили, що через масштабне вторгнення російських військ на виконання дохідної частини державного бюджету у 2022 році впливають такі фактори:

- припинення будь-якої зовнішньоекономічної діяльності, особливо транзитної, на ділянках українсько-російського та українсько-білоруського кордонів, повне призупинення повітряного транспорту та блокування морських портів, що, за даними Держстату, вплинуло на падіння імпорту та експорту товарів на 24,1% та 35,1% відповідно порівняно з 2021 роком;

- значне зниження економічної та ділової активності платників податків;

- масштабна міграція населення - в межах та за межі України;

- знищити нафтопереробні, металургійні заводи, об'єкти інфраструктури та енергетики;

- тимчасово призупинити систему автоматичного відшкодування ПДВ;

- надати право фізичним особам-підприємцям та юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку за ставкою 2 %;

- тимчасово запровадити ставки ПДВ у розмірі 7 % та зниження ставки акцизного податку на основні види пального;

- «тимчасове звільнення у квітні-червні від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами;

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

- по рентній платі за користування надрами для видобування природного газу: запровадження диференційованих розмірів ставок; тимчасове визначення податкових зобов'язань, виходячи із реалізованих обсягів газу природного, а

не видобутих; зміна підходу до визначення фактичної ціни реалізації природного газу для розрахунку податкових зобов'язань;

– збільшення з 01 січня 2022 р. на 20 % специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів;

– збільшення з 01 березня 2022 р. ставки на спирт, алкогольні напої на 5 %;

– збільшення грошового забезпечення військовослужбовців;

– перерахування грантів до державного бюджету міжнародними партнерами» [25].

Судячи з вищезазначених факторів, більшість із них пов'язана зі змінами в податковій системі, особливо зі зміною податкових ставок, звільненням від сплати податків тощо. Оскільки основним джерелом формування дохідної частини державного бюджету є податки, доцільно розглянути структуру податкових надходжень та інших статей доходів загального бюджету України на 2017-2022 роки. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за 2017–2022 рр., % [14]

Показники	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Доходи, млрд. грн.	1016,9	1184,3	1289,8	1376,7	1662,2	2196,3
Податкові надходження, млрд. грн.	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2
Питома вага податкових надходжень у доходах, зокрема:	81,4	83,3	83,0	82,6	87,5	61,2
Загальнодержавні податки та збори, з них:	76,3	78,1	77,3	76,6	81,7	55,8
податок на доходи фізичних осіб	18,3	19,4	21,4	21,4	21,0	19,2
податок на прибуток підприємств	7,2	9,0	9,1	8,6	9,9	6,0
рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	5,0	4,2	4,0	4,2	5,4	4,3
податок на додану вартість	30,9	31,6	29,4	29,1	32,3	21,3
акцизний податок	12,0	11,2	10,6	10,7	10,4	4,8
мито	2,4	2,3	2,3	2,2	2,3	-
екологічний податок	0,5	0,4	0,5	0,4	0,4	0,2

Місцеві податки та збори, з них:	5,2	5,2	5,7	5,5	5,4	3,8
Єдиний податок	2,4	2,5	2,7	2,8	2,8	2,2
Неподаткові надходження	15,2	16,3	16,5	17,0	12,2	16,8
Доходи від операцій з капіталом	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,1
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	0,16	0,13	0,09	0,09	0,08	21,92
Всього доходів	100,0	100,0	100,0	100	100	100

Як видно з таблиці 2.2, за аналізовані роки доходи зведеного бюджету України зросли. Відповідно протягом 2017–2021 рр. спостерігається зростання податкових надходжень та їх питомої ваги у доходах, яка коливається від 81,4 % до 87,5 %. Однак у 2022 р. податкові надходження знизилися на 110,6 млрд грн, їх частка у доходах – на 26,3 % й становить 61,2 %. Значні зміни у структурі доходів держави відбулися через збільшення надходження коштів від закордонних країн і міжнародних організацій, їх частка у доходах у 2022 р. становила майже 22 %. Саме завдяки значним обсягам зовнішньої допомоги від міжнародних партнерів країна мала змогу профінансувати всі пріоритетні видатки вчасно та у повному обсязі: пенсії та соціальні виплати, зарплати медиків і вчителів, видатки на безпеку й оборону, на охорону здоров'я, освіту тощо.

Внаслідок зменшення частки податкових надходжень у 2022 р. спостерігаються зміни питомої ваги окремих податків та зборів. Так, частка податку на доходи фізичних осіб зменшилася на 1,8 %, частка податку на прибуток підприємств – на 9,9 %, частка рентної плати – на 1,1 %, частка податку на додану вартість – на 11 %, частка акцизного податку – на 5,6 % тощо.

Для оцінки загального рівня податкового навантаження на макrorівні вітчизняними науковцями запропоновано такі методи визначення [6]:

– розглянемо частину ВВП, яка перерозподіляється лише за рахунок податкових надходжень із загального бюджету. Державне податкове навантаження ($K_{\text{пн}}$) розраховується за такою формулою:

$$K_{\text{пн}} = \frac{\Pi}{\text{ВВП}}$$

де П – податкові надходження до бюджету; ВВП – валовий внутрішній продукт. Ця методика розрахунку значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників податків;

– враховувати частину ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів. Податкове навантаження на рівні держави (К_{пн}) розраховується за формулою

$$K_{\text{пн}} = \frac{\text{П} + \text{ВПФ}}{\text{ВВП}}$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Такий спосіб визначення податкового навантаження більш правдиво відображає податковий тягар, який несуть платники податків.

Для порівняння визначимо рівень податкового навантаження в Україні кількома способами на основі статистичних даних (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Рівень податкового навантаження в Україні за 2017–2022 рр. [14]

Показники	Роки					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1. Податкові надходження до Зведеного бюджету, млрд грн	828,2	986,3	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2
2. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах), млрд грн	2983,0	3558,7	3974,6	4194,1	5459,6	5191,0
3. Рівень податкового навантаження (без ЄСВ), %	27,76	27,72	26,93	27,10	26,62	25,88
4. Надходження ЄСВ, млрд грн	180,8	228,0	273,5	294,4	349,0	425,3
5. Загальний рівень податкового навантаження (з ЄСВ), %	33,8	34,1	33,8	34,1	33,0	34,1

За даними таблиці 2.3 бачимо, що загальний рівень податкового навантаження протягом 2017–2022 рр. має незначні зміни, його значення коливається від 34,1 % до 33,0 % ВВП. Це свідчить про те, що на користь держави суб'єкти підприємницької діяльності та населення спрямовують третю частину зароблених коштів. Рівень податкового навантаження (без

урахування внесків до позабюджетних фондів) за ці роки знизився з 27,76 % до 25,88 %.

У 2022 р. порівняно з 2021 р. спостерігаємо зменшення рівня податкового навантаження на 0,74 %, його значення становить 25,88 %. На відміну від нього, загальний рівень податкового навантаження зріс на 1,1 % й становить 34,1 %. За цей період відбулося значне зменшення валового внутрішнього продукту та податкових надходжень. Однак при цьому в 2022 р. надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становили 425,3 млрд грн, що на 76,2 млрд грн, або 21,8 % більше порівняно з 2021 р.

Варто зазначити, що на загальний рівень податкового навантаження, крім загальнодержавних та місцевих податків і зборів, суттєво впливає єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У підприємницькій діяльності ЄСВ створює значний фінансовий тиск на фонди оплати праці. Хоча ЄСВ не є об'єктом оподаткування, вважаємо за доцільне враховувати його при розрахунку рівня податкового навантаження. Існує значна різниця між числовим значенням загального рівня податкового навантаження та рівнем без урахування ЄСВ, як показано на рисунку 2.1.

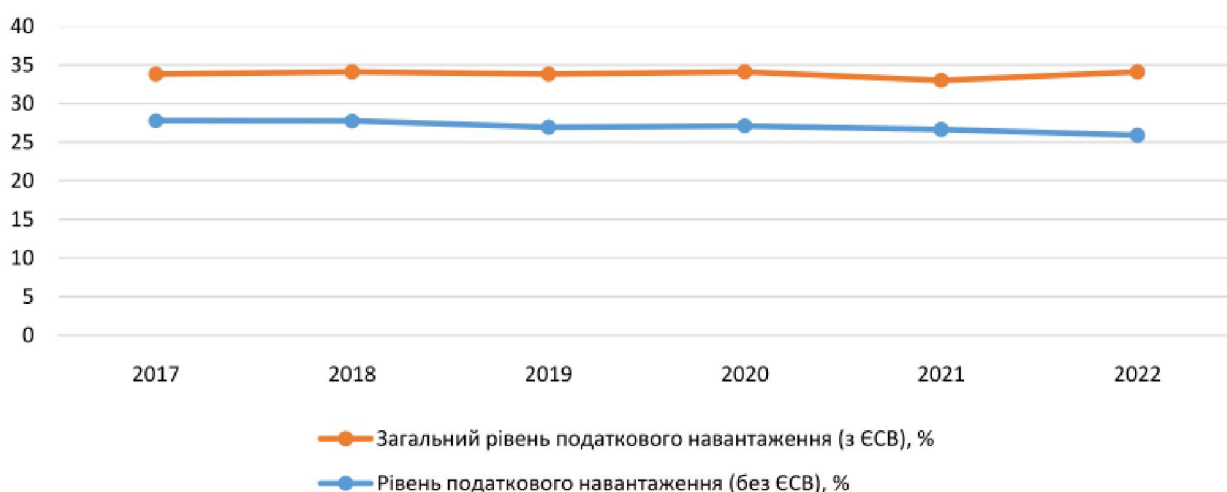


Рис. 2.1. Динаміка рівня податкового навантаження в Україні за 2017–2022 рр. [14]

Графічний аналіз податкового навантаження в Україні показує, що динаміка має стабільні характеристики. Найменший розкид між загальним рівнем податкового навантаження та рівнем без урахування ЄСВ спостерігається у 2017 році, а найбільший – у 2022 році. Отже, збільшення податкового навантаження платників у 2022 році відбуватиметься переважно за рахунок збільшення надходжень ЄСВ.

До значних економічних втрат призвели руйнування виробничих потужностей та інфраструктури, порушення логістичних ланцюгів постачання та збуту продукції, тимчасова окупація окремих територій, міграція та внутрішнє переміщення населення України. Проте, незважаючи на зростання безробіття і зниження реальних доходів населення, у складний воєнний час платники податків продовжують підтримувати нашу державу, сумлінно сплачуючи до бюджету податки.

Зважаючи на внесені зміни до Податкового законодавства, можна розглянути як це вплине на формування дохідної частини бюджету (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Динаміка податкових надходжень Державного бюджету України 2021-2022 рр., млн. гривень (станом на липень) [15]

За період січень-липень поточного року доходи Державного бюджету становили 806,9 млрд гривень, аналогічний період 2021 року доходи становили 681,0 млрд гривень. Показник обсягу доходів поточного року

перевищує минулорічний на 125,9 млрд гривень. Щодо доходів загального фонду Державного бюджету, то у липні даного року вони склали 169,6 млрд гривень, що на 94 млрд гривень більше у порівнянні з 2021 роком.

Варто зазначити, що рівень податкового навантаження (розраховується як відношення сплачених податків (включаючи обов'язкові відрахування на соціальне страхування) до ВВП) також підходить для характеристики фактичного рівня ВВП. Для міжнародних порівнянь податки країни.

Країни в усьому світі мають різні податкові системи та різні податкові структури. Податки, які сплачують фізичні особи та підприємства, дуже різні: від низьких до високих. Навіть у межах однієї країни податки можуть суттєво відрізнятися залежно від типу придбаних товарів і послуг. Крім того, багато країн мають прогресивні податкові системи, в яких люди з вищими доходами сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податків, ніж ті з нижчими доходами [14].

Європа має одні з найвищих податків у світі. До десятки країн світу з найвищим рівнем оподаткування належать Данія, Франція, Бельгія, Швеція, Італія, Австрія, Фінляндія, Куба, Норвегія та Нідерланди – усі вони є європейськими країнами, за винятком Куби. Наприклад, у Швеції, Данії, Франції та Бельгії показники перевищують 40 %. Деякі з цих країн також стягують відносно високі податки на додану вартість – до 21 % у деяких випадках. Крім того, деякі європейські країни, такі як Німеччина та Франція, відомі своїми порівняно високими корпоративними податками. Однак важливо зазначити, що не всі європейські країни мають високі податки: Ірландія та Кіпр мають одні з найнижчих податкових ставок у Європі – 22,6 % та 24,2 % відповідно. Для порівняння, деякі країни Азії мають більш помірні податкові ставки, ніж у Європі [14]. Загалом значна різниця між країнами з найвищими та найнижчими податками в усьому світі зумовлена індивідуальною економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і структур оподаткування.

Як відомо, 23 червня 2022 р. Україна отримала статус кандидата на

членство в ЄС, що ухвалено рішенням лідерами 27 країн-членів ЄС. Подальша підготовка до членства передбачає завершення трансформації всіх сфер, що створюватиме умови, коли країна житиме за принципами Євросоюзу та його законами, які спрямовані на захист кожного громадянина та бізнесу. Статус кандидата відкриває можливості отримання фінансової допомоги у трансформації суспільства, правової системи та економіки на шляху до членства в ЄС, а також триматиме євроінтеграційні реформи країни у пріоритеті.

Зауважимо, що необхідною умовою завершення процесу приєднання країни до ЄС є впровадження *Acquis communautaire* у національні правові системи. Усі країни-члени ЄС обов'язково повинні діяти відповідно до сукупності спільних прав і зобов'язань, які містить правова система ЄС *acquis*, зокрема, дотримання високого рівня стандартизації податкової політики.

Наразі для України корисним є вивчення європейського досвіду трансформації систем оподаткування з метою пошуку ефективних інструментів удосконалення податкової системи країни, оптимізації рівня податкового навантаження.

Проведено порівняння податкового навантаження в країнах Європейського Союзу та Україні у 2021 р. (оцінка за податковими ставками) (рис. 2.3).

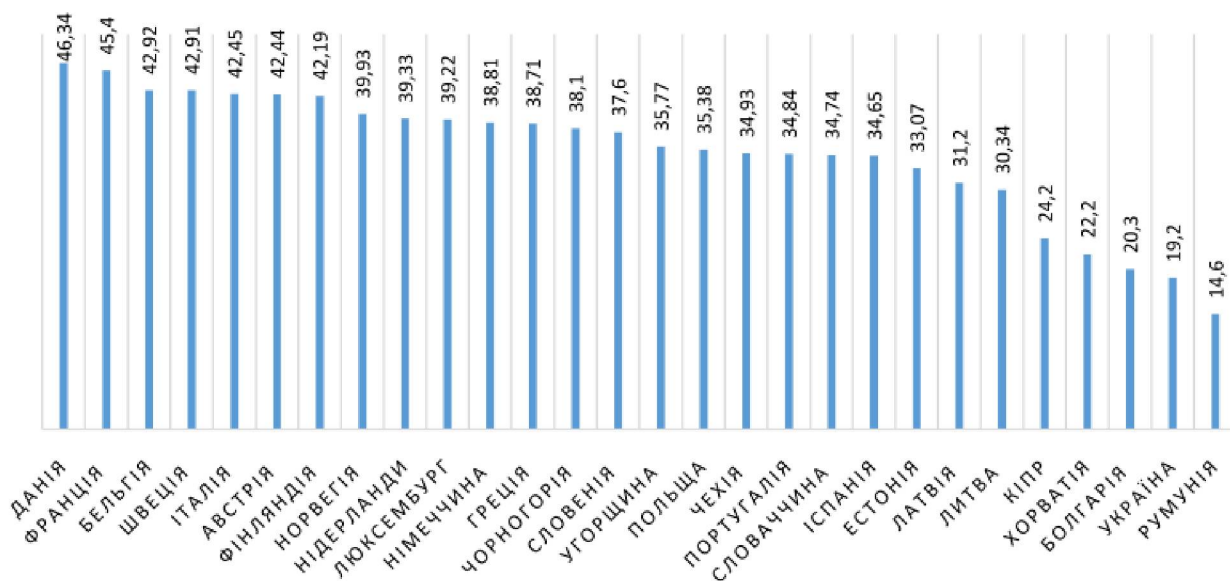


Рис. 2. Податкове навантаження на економіку в країнах ЄС та Україні у 2021 р. [14]

Як видно з рисунка 2.3, найвищий рівень податкового тиску серед країн ЄС мають Данія (46,34 %), Франція (45,4 %), Бельгія (42,92 %), найменший – країни Східної Європи, які нещодавно приєдналися до ЄС: Румунія (14,6 %), Болгарія (20,3 %), Хорватія (22,2 %). За цим показником на одному з ними рівні знаходиться й Україна (19,2 %). Отже, показник податкового навантаження на економіку в Україні порівняно з розвиненими країнами-членами ЄС знаходиться на низькому рівні.

Зазвичай високий рівень оподаткування корелюється із високим рівнем соціального забезпечення та розвитку державного сектору. Однак економічна успішність і соціальний добробут розвинених країн ЄС вказують на те, що рівень оподаткування не є вирішальним фактором у соціально-економічному розвитку. Для більш об'єктивної оцінки ефективності податкової політики вважаємо за доцільне показник податкового навантаження на економіку країни зіставляти з обсягом фінансованих державою видатків.

Згідно з останнім щорічним рейтингом Світового банку Україна посідає 64-е місце серед 190 економік за легкістю ведення бізнесу. Рейтинг України підвищився до 64 у 2019 р. з 71 у 2018 р. та з 87 у 2014 р., що свідчить про покращення економіки [14]. Оцінка легкості ведення бізнесу допомагає побачити розрив між показниками економіки країни та найкращими показниками й оцінити абсолютну зміну нормативно-правового середовища економіки з часом.

Результати дослідження Paying Taxes, проведене PwC і Групою Світового банку, та порівняльний аналіз податкових систем у 191 країні допомагають урядам та компаніям визначити місце у рейтингу легкості сплати податків їхніх податкових систем на світовій арені та дозволяють податковим адміністраціям використовувати досвід країн з кращими показниками [71].

З метою оцінки ефективності податкової системи України порівняємо показники, що характеризують легкість сплати податків, з аналогічними показниками країн ЄС (таблиця 2.4).

У рейтингу легкості сплати податків Paying Taxes 2020 Україна посідає 65-е місце серед 191 економік світу. За загальною оцінкою легкості сплати податків Україна (78,1) знаходиться в одній групі з такими країнами-членами ЄС, як Бельгія (78,4), Франція (79,2), Греція (77,1), Польща (76,4). За основними показниками, що формують загальну оцінку, ситуація наступна. Так, загальна ставка податків і внесків у розмірі 45,2 % об'єднує Україну в одну групу з Литвою (42,6 %), Чехією (46,1 %), Іспанією (47,0 %), Естонією (47,8 %).

Таблиця 2.4

Оцінка ефективності податкової системи країн ЄС та України [14]

Країна	Загальний рейтинг (місце у рейтингу)	Загальна оцінка легкості сплати податків	Загальна ставка податків і внесків, %	Витрати часу на адміністрування податків, годин	Кількість податків
Ірландія	4	94.6	26.1	81.5	9
Данія	8	91.1	23.8	132	10
Фінляндія	10	90.9	36.6	90	8
Естонія	12	89.9	47.8	50	8
Латвія	16	89.0	38.1	168.5	7
Литва	18	88.8	42.6	95	10
Нідерланди	22	87.4	41.2	119	9
Люксембург	23	87.4	20.4	55	23
Кіпр	29	85.5	22.4	119.5	16
Швеція	31	85.3	49.1	122	6
Румунія	32	85.2	20.0	163	14
Норвегія	34	85.1	36.2	79	5
Іспанія	35	84.7	47.0	143	9
Португалія	43	83.7	39.8	243	8
Австрія	44	83.5	51.4	131	12
Словенія	45	83.3	31.0	233	10
Німеччина	46	82.2	48.8	218	9
Хорватія	49	81.8	20.5	206	12
Чехія	53	81.4	46.1	230	8
Словаччина	55	80.6	49.7	192	8
Угорщина	56	80.6	37.9	277	11
Франція	61	79.2	60.7	139	9
Бельгія	63	78.4	55.4	136	11

Україна	65	78.1	45.2	327.5	5
Греція	72	77.1	51.9	193	8
Польща	77	76.4	40.8	334	7
Болгарія	97	72.3	28.3	441	14
Італія	128	64.0	59.1	238	14

Витрати часу на адміністрування податків в Україні в середньому становлять 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година. Однакову кількість податків мають Україна і Норвегія (5). Це найнижчий показник серед країн ЄС, найвищий має Люксембург (23). Отже, податкова система в Україні залишається досить складною, зокрема в частині підготовки та подання податкової звітності, що ускладнює ведення бізнесу.

На нашу думку, позитивні зрушення у забезпеченні ефективності державної податкової політики відбулися. Відповідно до Стратегічного плану ДПС України на 2022–2024 рр. основними цілями є:

- «ефективне управління діяльністю;
- ефективне адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;
- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;
- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди» [13].

Реалізація поставлених цілей та ініціатив дозволить:

- зменшити витрати і час платників податків на податковий облік та платежі до бюджету;
- підвищити ефективність перевірок;
- підвищити ефективність процесу погашення податкового боргу за рахунок удосконалення податкового законодавства та електронних сервісів;
- запровадити систему моніторингу та контролю за повнотою оподаткування доходів фізичних осіб з метою протидії детінізації економіки та мінімізації сплати податків і зборів до бюджету;

- підвищити точність прогнозування та збільшити надходження до бюджету;
- підвищити якість обслуговування платників, удосконалити систему комунікацій ДПС із платниками податків;
- підвищити рівень сплати податків за рахунок реалізації стратегії добровільної сплати та відповідних цільових кампаній;
- налагодити ефективну та скоординовану міжнародну співпрацю та посилити міжнародний обмін інформацією;
- підвищити рівень дотримання міжнародного податкового законодавства [13].

Отже, вирішити завдання оптимізації податкового навантаження в Україні як складової системи оподаткування можливо лише за умови ефективної та стабільної податкової системи.

Дослідження рівня податкового навантаження дозволяє визначити його як вагомий елемент податкової системи України, який за умови її ефективної політики забезпечує стабільні і достатні надходження в Державний бюджет України. Оптимізація рівня податкового навантаження є дієвим способом вирішення низки проблем щодо підвищення ефективності податкової системи.

Порівняння податкового навантаження на економіку в Україні та країнах ЄС показало, що значні відмінності між країнами з високим та низьким рівнем значною мірою зумовлені економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і структур оподаткування. Тому для об'єктивної оцінки ефективності податкової системи показник податкового навантаження на економіку країни слід зіставляти з обсягом видатків, фінансованих державою.

Зважаючи на складну податкову систему, можна стверджувати, що основними пріоритетами у забезпеченні оптимального рівня податкового навантаження в Україні мають бути: підвищення ефективності податкового адміністрування, нейтралізація негативного впливу на ведення бізнесу та сприяння його економічного розвитку, а також поступова адаптація податкової системи до норм та правил Європейського Союзу.

2.3. Вдосконалення податкових відносин для підвищення ефективності господарської діяльності

Податкова політика – складова частина фінансової політики держави. Ефективність податкової політики впливає на фінансову стабільність держави і конкурентоспроможність на міжнародному ринку, розвиток господарської діяльності, активність малого і середнього бізнесу, реалізація соціальних програм [10]. В умовах воєнного стану важливо забезпечувати дохідність бюджету з метою виконання державою своїх функцій.

Економічні коливання у світовому середовищі вимагають постійного покращення обґрунтованості та ефективності податкової політики як одного з інструментів впливу на соціально-економічний розвиток країни [54]. Насамперед для її удосконалення необхідно: адаптувати законодавчу базу відповідно до змін в економіці та суспільстві, дотримуватися принципів оподаткування, мотивувати платників податків. Від злагодженості податкової політики та механізму побудови податкової системи залежить збалансованість бюджету, рівень зайнятості населення та інвестиційний клімат.

Реалізація соціально-економічних реформ з метою покращення економічного розвитку України потребують постійного удосконалення управління державними фінансовими ресурсами. Варто зазначити, що наша держава є країною-кандидатом до вступу в ЄС. Державну податкову систему необхідно адаптувати до стандартів податкової політики ЄС, які стосуються прямого та непрямого оподаткування, адміністративної співпраці.

Однак, введення воєнного стану на території всієї країни, змусило Уряд приймати кардинальні рішення щодо перегляду раніше прийнятих курсів фінансової політики, а саме формування дохідної частини бюджету з метою забезпечення ефективного виконання державою своїх функцій в умовах боротьби.

З метою швидкої координації та налагодження взаємодії ланок фінансової

системи вносяться зміни до діючого законодавства та приймаються нові нормативно-правові акти, які повинні адаптувати функціонування економіки України під час воєнного стану.

Підтримка функціонування економіки країни є важливим питанням, а саме тому необхідно враховувати можливі ризики та загрози.

Податки складають найбільшу питому вагу у структурі доходів бюджету. Слід зазначити, що у сьогоденних умовах обсяг надходжень значно скоротився. Необхідно здійснювати аналіз ефективності введених раніше податкових пільг, залучення додаткових джерел мобілізації коштів та міжнародного партнерства, урегулювання ставок податку на доходи відповідно до обсягу прибутку платника податків, спрощувати умови ведення бізнесу та мотивувати підприємців до відновлення своєї діяльності, підтримувати харчову та агропромисловість [15].

Підтримка економіки України, міжнародна фінансова допомога, створення умов для функціонування бізнесу, забезпечення громадян робочими місцями – основне завдання для підтримки ринкової рівноваги, виконання Державного бюджету та зменшення рівня дефіциту.

Головними недоліками наявної системи податкових відносин в Україні є такі: неузгодженість і суперечність окремих норм податкового законодавства та його нестабільність, недооцінка ролі податку на майно, значний розмір санкцій, існування авансових платежів (особливо в умовах економічної кризи), відсутність чіткої і системної політики надання пільг та їх розміру, недосконалість існуючих механізмів адміністрування податків та інших обов'язкових платежів тощо. Тому для побудови ефективних податкових відносин з метою вирішення нагальних завдань держави, крім окремих функціональних інструментів, потрібні розробка і побудова дієвої системи податкових відносин, що працює на перспективу. Така система має враховувати три показники: потреби суспільства, можливості держави і можливості наявної бази оподаткування [34]. Відповідно, левову частку окреслених дослідниками проблем здатні врегулювати відповідні інструменти

адміністративно-правового механізму забезпечення податкових правовідносин.

Формування податкової системи шляхом реформування, повинна відповідати основним вимогам соціально орієнтованої економіки, вимагає врахування таких засад розвитку комплексність; цілеспрямоване портфельне формування системи податків; наукове визначення податкового потенціалу та його розвиток; формування відповідної правової основи оподаткування.

Основними завданнями податкової реформи в Україні мають бути:

- формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань;

- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращання адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

- підвищення регулюючого потенціалу податкової системи на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій з податку на прибуток підприємств;

- забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягара між платниками податків;

- демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування податкової служби [72].

Узагальнення досвіду податкового реформування в розвинутих країнах дозволяє виділити два природних напрямки:

- еволюцію податкових методів стимулювання інвестиційної активності підприємців у виробничій і науково-технічній сферах;

- послідовне розширення сфери дії податків на споживання (у першу чергу - податку на додану вартість), як ефективне джерело поповнення

бюджету в умовах необхідності скорочення ряду виробництво [72].

В Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Зміни до податкового Кодексу України щодо питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ, WTO та інших міжнародних економічних організацій. Україна ще не є членом ОЕСР, але ведеться послідовна робота щодо її вступу, в тому числі за допомогою влади Республіки Польща та інших країн.

Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, що були недостатньо адекватними стану економіки, характерними рисами яких є неузгодженість окремих норм Податкового кодексу України та наявність значних обсягів тіньових оборотів.

Завдяки прогресу у реформуванні податкової сфери згідно рейтингу перешкод для ведення бізнесу – адміністрування податків займає перше місце і вперше з початку спостережень поступилося місцем ставкам оподаткування (за даними опитувань підприємств). За останні роки номінальне податкове навантаження було істотно скорочено за рахунок зниження ставки Єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) до 22%, скасовано необхідність утримання ЄСВ з фізичної особи та з ФОП «сумісників»; було запроваджено прозорі та захищені від зловживань механізми адміністрування податку на додану вартість(далі – ПДВ), VAT, й електронний кабінет платника податків; скасовано контроль зв'язку з господарською діяльністю в адмініструванні податку на прибуток підприємств; упорядковано надання податкових

роз'яснень та користування ними; нещодавно – значно спрощено користування касовими фіскальними реєстраторами і запроваджено програмні реєстратор розрахункових операцій третього покоління; створено механізм сплати податків та зборів на один рахунок, запроваджено механізм реалізації FATCA, запроваджено режим спільного транзиту та низку інших позитивних новацій. Також було створено Державну податкову службу України та Державну митну службу України. Порівняно з 2013–2015 рр. – у 2019 році було дещо скорочено економічний розмір уряду – відсоток перерозподілу ВВП через публічні фінанси, проте у 2020 році внаслідок кризи відсоток знов перевищив 40% від ВВП [72].

2020 рік та коронакриза знову розбалансували державні фінанси. Проблема, втім, не лише у коронавірусі – держава змінює свою політику, знову повертаючись до практики свідомого закладання високого бюджетного дефіциту, квазібюджетного фінансування банків і компаній.

За даними Держказначейства, в 2021 році зібрали ЄСВ на суму 349 млрд грн, що на 18,6% більше, ніж у 2020 році. У 2021 році, за даними Пенсійного фонду України (далі – ПФУ), доходи фонду становили 512 млрд грн. 177 млрд грн з них – це підтримка держбюджету. При цьому борг ПФУ перед Держказначейством у минулому році становив понад 70 млрд грн.²⁹ На сьогодні Україна стягує із зарплат 22% ЄСВ, 18% Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) 1,5% військовий збір, що разом становить 41,5%.

Після повномасштабного військового вторгнення російської федерації на територію України президент України Володимир Зеленський доручив Уряду максимально послабити податки на час війни та розробити податкову модель для післявоєнної розбудови. У березні-квітні 2022 р. парламент прийняв ряд законодавчих змін, які зменшили податкове навантаження, а також звели до нуля перевірки і тиск фіскальних органів на бізнес. Наприклад, тоді скасували пені та штрафи на час воєнного стану для підприємців, які не подають звітність, не сплачують податки й збори чи не реєструють податкові накладні. Слід зазначити, що український законодавець рішуче відреагував на воєнну

ситуацію і прийняв рішення про таке специфічне скасування за порушення податкового законодавства. Також нардепи скасували ввізні мита для імпортованих товарів, у тому числі вживаних автомобілів, акциз на пальне і т.п. Але вже у травні влада вирішила відновити плату за розмитнення. До того ж, підприємців на неокупованих територіях і там, де не йдуть активні бої, зобов'язали розрахуватися із державою до кінця липня, а решту – протягом двох місяців з моменту відновлення можливості сплати податків і подання звітності в регіоні, де працює бізнес. На сьогоднішній день коли в Україні знаходиться у стані війни офіс президента та Міністерство економіки України працюють над податковою реформою. Робоча назва якої «10-10-10», що передбачає зниження ключових ставок податків, а саме зниження до 10% ПДВ, який зараз становить 20%, та податок на доходи фізичних осіб із поточних 18%. Податок на прибуток підприємств (далі – ППП), Corporate income tax, також планується зменшити з 18% до 10%, а в середньостроковій перспективі і зовсім відмовитися від нього. Робота над проектом триває під час повномасштабної війни, в умовах загроз та небезпек життю українців, а також не стабільністю всіх сфер національної економіки. Податкові реформи в сучасному світі зазвичай проводяться протягом кількох років, вони плануються, аналізуються та обговорюються. Вище викладені цілі та завдання які поставила перед собою українська влада спрямовані на досягнення короткострокових бюджетних цілей податкової реформи із врахуванням надзвичайну ситуацію в країні. На час війни ініціатори реформи вважають за доцільне підвищити вдвічі ставку військового збору до 3%. Також пропонують частково скасувати сплату Єдиного соціального внеску (наразі 22% від фонду оплати праці працівника). зокрема, пропозиція підвищити ставки екологічного податку і ПДВ для фарм продукції та пального з 7% до 10%.

Разом з цим в Офісі президента пропонують посилити відповідальність за порушення податкового законодавства і надати Державній податковій службі доступ до інформації про банківські рахунки платників податків.

Відповідно до зведеного бюджету Міністерства фінансів України за 2022 рік розглянемо таблицю 2.5.

У другому кварталі 2022-го, який цілком припав на час активних бойових дій і по якому наразі уже опубліковані вичерпні дані, витрати держави (бюджети усіх рівнів, Пенсійний та інші соціальні фонди) сягнули 0,8 трильйонів гривень. Зрозуміло, що навіть за збереження відповідного темпу на рік уряду буде потрібно знайти значно більше трьох трильйонів (2021-го йшлося про 2,2 трлн). Для розуміння: це не менше як по 300 тис. грн за рік у середньому на кожного українця, який продовжує працювати. Тож доходи бюджету у тому ж таки 2 кварталі 2022 року покривали заледве половину відповідної суми. І з часом ситуація лише погіршується. Як свідчать останні дані Мінфіну, за перші пів року війни, щоб компенсувати розрив між доходами та витратами довелося до 25 серпня залучити із різних джерел уже еквівалент 970 млрд грн.

Таблиця 2.5

Зведений бюджет України в 2022 р. (млн. грн.) [72]

2022	Доходи	Видатки	Кредитування	Сальдо (дефіцит бюджету)
Січень	117 137,4	83 707,7	2755,1	+30 674,6
Клютий	271 269,0	221 192,7	1613,7	+48 370,7
Березень	418 465,8	447 336,9	2440,4	-31 311,5
Квітень	527 895,0	641 875,0	1694,1	-115 673,6
Травень	669 315,8	884 013,9	254,5	-214 962,5
Червень	809 170,9	1 157 712,0	333,7	-349 031,4
Липень	1 022 509,4	1 366 385,5	413,7	-344 289,9
Серпень	1 283 822,8	1 620 715,5	206,7	-337 099,4
Вересень	1 537 743,0	1 944 418,4	732,8	-407 408,2
Жовтень	1 660 641,3	2 208 877,8	-1721,3	-546 517,7
Листопад	1 840 177,6	2 555 396,2	-3090,9	-712 131,7
Грудень	—	—	—	—

Проте аж до кінця червня – тобто увесь критичний час зупинки просування ворога – основним джерелом покриття дефіциту державних

видатків були внутрішні запозичення. І левову частку із них, забезпечив «друк» коштів НБУ, за які вони викупував урядові ОВДП. Загалом же за пів року НБУ надрукував для покриття дефіциту бюджету – 285 млрд грн, ще 140 млрд грн було отримано від продажу облігацій внутрішньої державної позики іншим покупцям, головним чином державним банкам.

Більшу ж частину зовнішньої фінансової «допомоги» від 24 лютого становили кредити (сукупно на понад \$ 9 млрд). Нехай часто і на пільгових умовах. Найбільше до середини серпня позичили Україні Європейський Союз та Європейський інвестиційний банк (сукупно – близько € 3 млрд), МВФ та Світовий банк (сукупно – понад \$ 2,3 млрд), Канада (понад \$ 1,5 млрд), Японія (майже \$ 0,6 млрд), Велика Британія (\$ 0,45 млрд) та Франція (понад € 0,3 млрд). Ще по кілька десятків мільйонів євро надали в борг Нідерланди та Швеція. Як власне й давно обіцяний, однак досі так і не наданий пакет «допомоги» від ЄС на € 9 млрд, який очікується у кращому випадку восени, – теж має бути лише кредитом. Хоча надходження коштів навіть у вигляді позик останнім часом також загальмувало. Наприклад з 15 червня Євросоюз надав їх лише € 1 млрд, Японія – ще майже \$ 0,5 млрд, Велика Британія – \$ 0,45 млрд, Канада – \$ 0,35 млрд, Німеччини – \$ 0,3 млрд. От і все. За 2,5 місяці навіть у вигляді кредитів вдалося отримати менше, аніж українському бюджету не вистачає щомісяця [72].

Голова Національного Банку України (НБУ) зазначив, що до кінця 2022 року, за підрахунками НБУ, інфляція сягне 31%, девальвація – 34%.

Емісійне фінансування бюджету у поточному році не повинне перевищити 400 млрд грн. і надалі емісія не повинна перевищувати 30 млрд грн на місяць. Тобто уряд має взяти на себе політичну відповідальність і використовувати інші шляхи фінансування дефіциту або зменшити видатки.

В умовах сьогодення будь – яка країна світу обирає власні методи для здійснення оподаткування доходів фізичних осіб. Це в свою чергу може залежати від соціальних стандартів, а також від стратегій розвитку держави. Важливою особливістю можна виділити те, що дане оподаткування сприяє

зростанню заощаджень населення країни, а також в подальшому слугує одним із джерел фінансування економіки. Для держави постає завдання – постійне удосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб з метою забезпечення її соціальної справедливості, фіскальної та економічної ефективності.

У будь-якій державі податкова система побудована з урахуванням специфіки організації її господарства. Аналізуючи податкову систему України та європейських країн, то можна зазначити, що принципової різниці у них немає. Особливість європейської системи оподаткування полягає в тому, що в її основу покладено переважно прогресивні шкали ставок оподаткування.

В цілому практично у всіх європейських країнах, існує податок на розкіш, який стосується в основному дорогої нерухомості. В Австрії власники, що мають площу нерухомості 500-600 кв. м. мають платити державі приблизно 10–15 тис. євро в рік, а британці сплачують 40 % від розміру прибутку, якщо будинок не є їхнім основним місцем проживання та здається в оренду [52].

Слід наголосити на тому, що в Європі існують податки, які застосовуються до власників дорогих яхт та приватних літаків. Так, кожен зліт або посадка приватного літака на італійських курортах може коштувати власнику від 200 до 1000 євро залежно від типу авіалайнера.

У Німеччині застосовують спеціальну тарифну сітку, відповідно з якою 100 кубічних сантиметрів об'єму автомобільного бензинового двигуна коштує 2 євро. Однак для дизельних двигунів застосовують інші розцінки, а саме: за кожні 100 кубічних сантиметрів власник автомобіля має віддати 9 євро.

В країнах Європейського Союзу принцип соціальної справедливості відбувається на основі існування прогресивної шкали оподаткування.

У світі існує два підходи до оподаткування доходів:

1) плоска шкала оподаткування – означає податок, що справляється за єдиною ставкою при будь-якому рівні доходу – єдина ставка прибуткового податку, яка розглядається як альтернатива прогресивному оподаткуванню;

2) прогресивна шкала оподаткування – система оподаткування, що

побудована на принципі збільшення податкових ставок залежно від зростання рівня оподаткованого доходу платника податку [52].

Отже, узагальнюючи вище сказане можна дійти висновку, що податкова система Європейського Союзу має суттєві переваги, оскільки має меншу кількість податків, а це дає змогу ефективного їх адміністрування, сприяє прозорості та відкритості податкової системи. Підвищений рівень оподаткування суб'єктів господарювання дає змогу державі реалізувати свої функції, як соціальну, функцію охорони правопорядку, військового захисту.

Податкові правовідносини, як елемент системи відносин у суспільстві, регулюються колом специфічних правових актів, у той час адміністративно-правовий механізм їх забезпечення має загально-правовий характер і поширює свою дію в більш широкому контексті.

Закон України від 14.12.2021 № 1946-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» запроваджено низку заходів щодо стимулювання розвитку вітчизняної ІТ-індустрії, зокрема функціонування спеціального режиму оподаткування резидентів Дія Сіті.

Резиденти Дія Сіті – це ІТ-компанії, що відповідають передбаченим Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» від 15.07.2021 № 1667-IX вимогам та включені на підставі заяви до спеціального реєстру, ведення якого здійснює Мінцифри. Вимоги до резидентів Дія Сіті такі:

- 1) здійснює один або кілька видів діяльності у сфері ІТ;
- 2) розмір середньої місячної винагороди залученим працівникам та/або гіг-спеціалістам становить не менше, ніж еквівалент 1200 євро;
- 3) кількість залучених працівників та/або гіг-спеціалістів становить не менше, ніж 9 осіб;
- 4) сума кваліфікованого доходу компанії, становить не менше, ніж 90 % суми її загального доходу;
- 5) відсутні обставини, що не дозволяють юридичній особі бути

резидентом Дія Сіті. Наприклад, компанія більше як 30 днів має податковий борг, загальна сума якого становить понад 10 мінімальних заробітних плат [53].

Резиденти Дія Сіті можуть шляхом подання додаткової заяви набути статусу платник податку, що сплачує податок на прибуток підприємств на особливих умовах. Резиденти Дія Сіті, які не обрали (не перейшли) на особливий режим оподаткування, сплачують податок на прибуток підприємств на загальних підставах за ставкою 18 % від фінансового результату до оподаткування, скорегованого на податкові різниці. Резидент Дія Сіті не може бути платником єдиного податку.

Режим оподаткування прибутку резидентів Дія Сіті на особливих умовах по суті являється податком на виведений капітал, коли за ставкою 9 % оподатковуються лише операції, спільною рисою яких є виведення грошових коштів з обороту підприємства: операції повиведенню капіталу (виплата дивідендів) та операції, еквівалентні виведенню капіталу (виплата відсотків, страхових платежів, фінансової допомоги, роялті і т. ін.).

Доходи спеціалістів резидента Дія Сіті оподатковуються ПДФО за ставкою 5 % та військовим збором (1,5%). Зменшена ставка ПДФО за умови, що розмір оподатковуваного доходу за рік не перевищує еквівалент 240 тисяч євро. З суми перевищення платник самостійно доплачує податок за ставкою 18 % та подає річну податкову декларацію. При оподаткуванні доходів фізичних осіб також передбачено нульову ставку на дивіденди, що нараховані компанією-резидентом, за умови їх виплати не частіше одного разу на два роки, а також податкову знижку на суму інвестицій в українські ІТ-компанії.

Єдиний соціальний внесок для платника-резидента Дія Сіті встановлено на нараховану заробітну плату чи винагороду за гіг-контрактами у розмірі мінімального страхового внеску – 22 % від мінімальної заробітної плати [53].

Така сприятлива система оподаткування дозволяє компаніям будувати прозору корпоративну структуру, мати кращий доступ до інвестицій, лібералізує трудові відносини та захистить українські та міжнародні стартапи.

Отже, податкова система України довоєнного часу – це скопійований з сусідніх держав план дій. Її цілі та мета суттєво не коригувалися, а ключовим показником був рівень наповнення бюджету, незважаючи на стан та умови соціально-економічного розвитку. Майже ідентичне відтворення сформованих у невизначеності умов оподаткування без врахування ключових факторів впливу призвела до тривалих дисбалансів у державних фінансах й економічному розвитку. Воєнні дії, що нині тривають на території України, стали пусковим механізмом для пошуку нових пріоритетів розвитку податкової системи. Українське суспільство під час війни не готове підтримувати лобіювання податкових інтересів окремих груп, а держава від таких дій теж не матиме ніякої економічної вигоди. А тому нині прийшов час формування векторів розвитку, спрямованих на пріоритетність кожного платника заради суспільного блага та сталої стійкості надходжень на умовах добровільності сплати.

Податки для будь-якої країни є регулятором економіки. Держава своїми діями встановлює ставки податків та їх види стимулює чи обмежує розвиток окремих галузей чи сфер економіки. Отже, держава через сферу оподаткування впливає на ефективність і стабільність економічного розвитку держави.

В сьогоднішні, а саме в умовах війни український державний бюджет має колосальний дефіцит, який фінансується внутрішніми та зовнішніми запозиченнями, а також грантами від держав-друзів та партнерів. Міжнародна допомога яка надається Україні є значною але ці кошти неможливо витратити на армію, військо утримується за рахунок податків та внутрішніх запозичень.

Реформування податкової системи держави забезпечує виконання таких завдань, як оптимальність податків та надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення потреб держави. А саме основне, майбутньому Україна планує велику програму по відбудові, що передбачає значних коштів як з бюджетів так і із залученням інвестицій та приватних коштів. Також пріоритетом майбутньої податкової реформи є антикорупційні зміни та

детінізація економіки, стимулювання бізнесу який працюватиме легально за рахунок зниження окремих податків та зробить країну інвестиційно привабливою.

Спільна співпраця бізнесу з владою щодо напрацюванні основних параметрів реформи надасть можливість позитивної динаміки наповнення державного бюджету та дозволить побудувати нову економічну політику країни [72].

Реформуванню підлягає більша частина адміністрування податків, що дозволить усунути колізії у законодавстві та врегулює функцій і завдання державних органів.

З вище викладеного можна зробити висновок, що реформування податкової системи України постійно у русі від дня незалежності і по теперішній час, що долає шлях до ефективної системи оподаткування.

Зроблено рішучі кроки щодо зниження ставок найважливіших податків та спрощення правил справляння податків, які регулюються Податковим кодексом України, що надасть можливість розвитку підприємництва та збільшення зайнятості населення для стабілізації економіки та фінансового розвитку країни. Зміни, що відбуваються у сфері оподаткування мають відбуватися в плановому порядку та мати виважений характер. Отже, податкова система виконує багато важливих економічних і соціальних функцій.

Висновки до 2-го розділу

Враховуючи викладене, розглянувши окремі аспекти впровадження європейських стандартів у податкову систему України, ми дійшли такого висновку: саме від оптимізації податкових правовідносин залежить розвиток бізнесу та економічне зростання країни. Саме тому переймання досвіду європейських реформ є пріоритетним завданням української податкової системи. Реформування податкових правовідносин повинно включати в себе

створення дієвої законодавчої бази, що відповідає вимогам ЄС, контроль за дотриманням такого законодавства, а також розробку стратегій впровадження податкових стимулів для бізнесу.

Ми вважаємо, що податкова реформа країни назріла і перезріла. Без податкової реформи Україна з великою ймовірністю не зможе стати незалежним економічним членом Європейської спільноти.

На нашу думку, зниження податків стимулюватиме економіку виходити з тіні і прискорить темпи виробництва, а відповідно прискориться темп росту ВВП. Відповідно зі зростанням ВВП покращиться ефективність обкладання податками і, зрозуміло, зростуть надходження до бюджету. У перші роки бюджетні надходження знизяться, але у середній перспективі держава тільки виграє від такої схеми оподаткування.

Варто пам'ятати, що лише зменшення податків не можна побороти контрабанду, тіньову економіку та сірий імпорт. Звичайно, це є одним із кроків, але він має супроводжуватися реформами митниці та судової системи.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Підсумовуючи питання щодо податкової політики суб'єктів господарювання, можна зробити наступні висновки:

Податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку. Збір – це обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Податкова політика – це сукупність основних заходів, що здійснюються в податковій системі за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків.

Загальною метою податкової політики є забезпечення економічного зростання шляхом ефективного управління податковими механізмами.

Основним нормативним документом, що регулює податкові відносини, є Податковий кодекс України.

На сьогоднішній день залишається невирішеною проблема впровадження сучасної податкової системи. Усі наявні проблеми виникають саме через недосконалість чинного податкового законодавства. А це означає, що нині основним завданням держави є оновлення податкової системи, забезпечення її стабільності та ясності. Усунення фундаментальних недоліків сприятиме ефективності оподаткування в Україні у майбутньому та не допустить поглиблення економічної кризи.

Необхідною передумовою виходу країни з економічної кризи є концепція оптимальної економічної політики з максимальним урахуванням існуючої ситуації з метою мінімізації шкоди державному бюджету та його збагачення. При цьому одним із ключових факторів буде податкова політика для платників податків у тих сферах, де держава тимчасово не

підконтрольна.

Враховуючи вищевикладене, а також розглянувши деякі аспекти запровадження європейських стандартів в податкову систему України, приходимо до наступного висновку: розвиток підприємств та економічне зростання країни залежить від оптимізації податково-правових відносин. Тому вивчення досвіду європейських реформ є головним пріоритетом для української податкової системи. Реформування податкових правовідносин має передбачати створення ефективної законодавчої бази, що відповідає вимогам ЄС, контроль за дотриманням такого законодавства та розробку стратегії впровадження податкових пільг для бізнесу.

Я вважаємо, що податкова реформа в країні давно назріла. Без податкової реформи Україні, швидше за все, не вдасться стати незалежним економічним членом Європейського співтовариства.

Отже, з зниження податків стимулюватиме вихід економіки з тіні та прискорить темпи виробництва, відповідно прискориться темп зростання ВВП. Із зростанням ВВП підвищиться ефективність оподаткування і, звичайно, зростуть надходження до бюджету. У перші роки надходження до бюджету будуть знижуватися, але в середньостроковій перспективі держава тільки виграє від такої податкової схеми. Варто пам'ятати, що одним лише зниженням податків неможливо подолати контрабанду, тіньову економіку та сірий імпорт. Звичайно, це лише перший крок, але він має супроводжуватися реформами митної та судової систем.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л. та інші. Податкова система: навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр. 2000. 303 с.
3. Баранова В. Податкова система: [навч. посібник] / В. Баранова, О. Дубовик, В. Хомутенко. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
4. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та інші. Податкова система: навчальний посібник. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
5. Біленко О. В., Савченко С. О. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану // Економіка та суспільство, 2022. Випуск № 46.
6. Богатирьова Є. М. Податкове навантаження як індикатор результативності податкових реформ в Україні. Економічний простір. 2014. № 84. С. 110–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/есpros_2014_84_13
7. Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування
<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1137/1/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0%20%D1%81%D1%83%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%20%D1%82%D0%B0%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BF%D0%B8%20%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F.pdf>
8. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. Вісник Демократичне врядування. 2017. № 20. С. 79-87.
9. Бойко О. Специфіка податкових систем України і країн європейського союзу та їхній порівняльний аналіз. Ефективність державного

управління. 2016. № 4 (49). Ч. 2. С. 322-328.

10. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія / І. Я. Чугунов, Т. В. Канєва та ін.; за заг. ред. І. Я. Чугунова. Київ: Глобус-Пресс, 2018. 354 с.

11. Василик О. Податкова система України / О. Василик. – К.: Поліграфкнига, 2004. – 478 с.

12. Веремчук Д.В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д.В. Веремчук// Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук, праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». - Суми, 2010. - Вип. 28. - С. 37-45.

13. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. Податкова система / за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Діса плюс, 2019. 402 с.

14. Гавриленко В. О., Демиденко С. Л. Податкове навантаження як показник ефективності податкової системи в Україні // Збірник наукових праць ЧДТУ. Випуск 68. С. 46-55.

15. Галабурда А. С., Шевченко С. О. Податкова політика в умовах воєнного стану // Економічний вісник університету, 2022. Випуск № 54. С. 123-130.

16. Глухова В. І., Іванова А.П. Аналіз податкових надходжень до державного бюджету України в сучасних умовах // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» // № 5 (27), 2017. – С. 111-114.

17. Гомон М.В. Податкова політика держави та принципи її формування // Глобальні та національні проблеми економіки // Гроші, фінанси і кредит, 2016. Випуск 11. С. 672-676.

18. Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

19. Греца В.Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану // Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2023. Серія ПРАВО. Випуск 78: частина 2. С. 24-31.

20. Данілов С. Європейські стандарти у податкових правовідносинах // Підприємництво, господарство і право, 2020. № 6. С. 183-187.
21. Десятнюк О., Марченко Л. Науково-методичні детермінанти податкової політики в умовах трансформації національної економіки. Світ фінансів. Фіскальна і монетарна політика. 2021. № 4 (69). С. 8–19.
22. Деєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. Оподаткування в Україні. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.
23. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави// Ефективна економіка, 2021. - №4.
24. Іванов Ю. Податкова система: [підручник] / Ю. Іванов, А. Крисоватий, О. Десятнюк; МОН України. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
25. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2022 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538
26. Капаєва Л.М., Лях М.С. Фінансове право: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 248 с.
27. Китайчук Т.Г. Перспективи та недоліки радикальної податкової реформи // Економіка та суспільство. № 2022. Випуск # 42.
28. Кліменко Д.І. Становлення та функціонування податкової системи України. Актуальні проблеми держави та права. 2020. № 87. С. 72-77.
29. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
30. Косе Д.Д. Місце правового режиму оподаткування офшорної території у сфері регулювання економічних відносин. Часопис Київського університету права. 2017. № 1. С. 18–23.
31. Костишин Н., Яковець Т. Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та, які наслідки. Вісник економіки. 2022. Вип. 2. С.99–110.
32. Крилов Д. В. Правове регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект //

Прикарпатський юридичний вісник Випуск 3(28) том 2, 2019. С. 72-76.

33. Кузь В.І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с.

34. Лекарь С.І. Адміністративно-правовий механізм забезпечення податкових правовідносин: до питання сутності та змісту // Юридичний науковий електронний журнал, 2023. № 4. С. 276-278.

35. Лещенко Р.М. Суть та поняття податкової системи України // Науковий вісник публічного та приватного права Випуск 6, 2021. С. 96-103.

36. Лисак Л. М. Податкові системи зарубіжних країн: порівняльний аналіз // Інвестиції: практика та досвід № 20/2014. – С. 146-149.

37. Лігач Андрій Податкова політика держави у 2022 році була руйнівною <https://gmcenter.ua/opinion/podatкова-politika-derzhavi-u-2022-roci-bula-rujnivnoju/>

38. Літвінцева А. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства. Підприємство, господарство і право. 2016. № 6. С. 150-154.

39. Майбуrow І. Теорія оподаткування. Продвинутий курс: [підручн. для магістрантів, навч. по спец. «Фінанси и кредит», «Бухгалтерський облік», «Аналіз і аудит»] / І. Майбуrow, А. Соколовська. – М.: ЮНІТИ – ДАНА, 2011. – 591 с.

40. Мальована Д.О., Старкова Ю.О., Шашко М.Д. Сучасна система податків України та її основні недоліки // Юридичний науковий електронний журнал, 2021. № 11. С. 469-472.

41. Меліхова Т. О., Троян О. В. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства // Інвестиції: практика та досвід № 20/2017. – С. 33-37.

42. Мельник В. М., Руденко В. В. Вплив фіскального механізму на інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання у країнах ЄС і в Україні. Проблеми економіки. Фінанси та банківська справа. 2022. № 2 (52). С. 145–162.

43. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми

та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.

44. Міністерство фінансів України <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>

45. Мубаракшина Т. О. Порівняльний аналіз податкової системи України та розвинених країн світу / Т. О. Мубаракшина, Ю. О. Ольвінська // Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень: збірник наукових студентських праць. Випуск 2 – Одеса, ОНЕУ. – 2016. – С. 164–170.

46. Нечипоренко А. В., Панченко І. В., Мороз Л. О. Стан і перспективи розвитку податкової політики України // БІЗНЕСІНФОРМ № 5 '2021. С. 348-354.

47. Нікітішин А. О. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.

48. Огляд інструментів підтримки фінансової стійкості в умовах воєнного стану в Україні (за період 01.10 – 31.10.2022) / Національний інститут стратегічних досліджень, 2022. URL: <https://niss.gov.ua/news>.

49. Одінцов О.М., березюк-Рибак І.Р., Манн Р.В., Слинько М.Ю. Модель оптимізації податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства у контексті сталого розвитку // Академічний огляд. 2023. № 1 (58). С. 61-76.

50. Олійничук О., Чайка І. Правове регулювання податкового менеджменту в Україні // Актуальні проблеми правознавства. Випуск 1 (17). 2019 р. С. 60-65.

51. Осадча Г.Г., Осадчая А.Г. Податкова система — сьогодення і минуле // Міжнародний науковий журнал, 2016. - № 5. – С. 61-66.

52. Пасіка В. В. Податки та податкова система Європейського союзу в сучасних умовах // Фінансово-кредитні системи: проблеми теорії і практики 18 листоп. 2022 р. С. 166-168.

53. Пелешко Н.М. Податкові наслідки переходу іт-бізнесу на режим Дія.Сіті // Фінансовий ринок: сучасні тренди та нові виклики. Тези доповідей всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. 31 жовтня 2022 року. С 16-17.

54. Податкова політика в умовах економічних перетворень: монографія / А. О. Нікітішин. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.
55. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс. За заг. ред. К.І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України. 2018. 61 с.
56. Податкова політика України: [навч. посібник] / [П. Мельник, З. Варналій, Л. Тарангул та ін.]; за ред. П. Мельника. – К.: Знання України, 2010. – 505 с.
57. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: [навч. посібник] / за ред. Ю. Іванова, І. Майбурова. – Х.: ІНЖЕК, 2010 – 492 с.
58. Податкова система України: навч. посібник. Заг.ред. Т.І. Єфименко. Київ: Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», 2012. 656 с.
59. Податкова система: [навч. посібник] / за заг. ред. В. Андрущенка. – К.: Центр навчальної літератури, 2015. – 416 с.
60. Податкова система: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А.В.– Електронні текстові дані. – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. – 119 с.
61. Податкова система: навч. посібник. За заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
62. Податкова система: навчальний посібник / Ю.Б. Іванов та ін. Харків: Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, 2018. 407 с.
63. Податковий Кодекс України : Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1031> (дата звернення: 20.02.2023).
64. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>.
65. Реформування податкової системи: стратегічний поступ чи ручне

управління? Науково-практичний семінар. 17 травня 2022 р. м. Львів [матеріали]; за ред. Сич О.А. Львів. ЛНУ, 2022. 76 с.

66. Руденко В.В. Ідентифікація функціональних складових фіскального механізму регулювання інвестиційного розвитку національної економіки. Економіка та держава. Вінниця, 2020. № 7. С. 73–78. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2020/12.pdf.

67. Саніна І. С., Ткачик Л. П. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 13. С. 211–216.

68. Слаблюк Н.С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. Південноукраїнський правничий часопис. 2019. №1. С. 87-89.

69. Соколовська А. Основи теорії податків: [навч. посібник] / А. Соколовська. – К., 2010. – 326 с.

70. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія / М. Г. Волощук, І. І. Матьола, Т. О. Карабін, О. В. Білаш. – Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. – 172 с.

71. Стратегічний план Державної податкової служби України на 2022–2024 роки. URL: https://tax.gov.ua/_diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diialnis/nakazi-pro-diialnist/77553.html

72. Субіна Т., Орловський Я. Реформування податкової системи України, // Правознавство 60, 2023. С. 347-365.

73. Тимченко М.С. Сучасний стан та перспективи розвитку податкової політики України
<http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/35523/35-Tymchenko.pdf?sequence=1>

74. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.

75. Третьякова О.В. Вплив податкової політики на економічний стан та подальший розвиток країни / О. В. Третьякова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. - 2014. - Вип. 5(4). - С. 147-

149.

76. У 2022 році до державного бюджету надійшло 698,7 млрд гривень / Прес-служба Державної податкової служби України, 2023. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/644526.html>.

77. Фенюк Я.К. Розвиток нормативно-правового регулювання податкової системи в контексті міжнародної конкуренції // «Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка». Випуск 15, 2023. С. 57-65.

78. Фінансовий портал Міністерства фінансів України. URL: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/_cons/income/

79. Фінансовий ринок: сучасні тренди та нові виклики [Електронний ресурс] : тези доп. Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Київ, 31 жовтня 2022 р.) / відп. ред. Н. П. Шульга. – Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2022. – 115 с.

80. Ходаковський П. Впровадження GAAR як спосіб боротьби зі штучними структурами в ЄС: вплив на структури з українським корінням. Юрист і Закон: електронне видання інформаційного агентства «ЛПГА:ЗАКОН». 2023. № 10.

81. Чернюк Т.В., Юрчишена Л.В. Система оподаткування в умовах війни: правовий та фінансовий аспекти. 2022. URL: <https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/12852/12757>.

82. Юрій С. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: [монографія] / С. Юрій, А. Крисоватий, Т. Кошук. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.

83. Ярема Б.П., Ролько А.В. Сучасна податкова система України: проблеми та перспективи розвитку. Гроші, фінанси і кредит. 2018. № 34. С.171-175.