

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

КАФЕДРА ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ



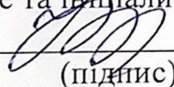
ТАЛЬКО Марія Миколаївна
(студентка групи ЗФБС-22-М)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ І ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ

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

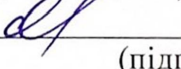
Завідувач кафедри фінансів та
цифрової економіки
д.е.н. проф. Н.Г. Виговська.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Науковий керівник
к.е.н. доц. Литвинчук І.В.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Городиський М.П.
(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)


(підпис)

Житомир 2023

Анотація

Талько М.М. Податкове планування і податковий контроль в Україні.

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 удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні.

Систематизовано підходи науковців до розуміння місця податкового планування та податкового контролю в системі податкового менеджменту з удосконаленням моделі податкового регулювання. Обґрунтовано важливе значення державного податкового менеджменту для стабілізації економічної ситуації в Україні через взаємодію суб'єкта, об'єкта та постановку стратегічних і тактичних цілей. Досліджено методичні засади оцінки податкового навантаження як показника ефективності податкової системи країни та обґрунтуванні шляхів його оптимізації. Розроблено практичні рекомендації з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю.

Ключові слова: податкове планування, податковий контроль, податкові надходження, податкове навантаження, податкова політика.

Annotation

Talko M.M. Tax planning and tax control in Ukraine.

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 planning and tax control in Ukraine.

The approaches of scientists to understanding the place of tax planning and tax control in the tax management system with the improvement of the tax regulation model are systematized. The importance of state tax management for the stabilization of the economic situation in Ukraine through the interaction of the subject, the object and the setting of strategic and tactical goals is substantiated. The methodical principles of assessing the tax burden as an indicator of the effectiveness of the country's tax system and the justification of ways of its optimization have been studied. Practical recommendations for improving tax planning and tax control have been developed.

Keywords: tax planning, tax control, tax revenues, tax burden, tax policy.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	8
1.1. Податкове прогнозування та планування як невід’ємні механізми державної податкової політики	8
1.2. Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи.....	19
1.3. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту.....	29
Висновки до 1-го розділу.....	37
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	39
2.1. Податкове навантаження як показник ефективності податкової системи в Україні.	39
2.2. Горизонтальний податковий моніторинг як напрям удосконалення податкового контролю	54
2.3. Напрями удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні	58
Висновки до 2-го розділу.....	66
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах постійної глобалізації та динаміки світового економічного простору, стратегія розвитку податкового менеджменту стає не просто важливим компонентом, а визначальною потребою ефективного управління як на рівні окремих підприємств, так і держави в цілому. В умовах війни, коли стабільність економічної системи особливо уразлива, а потреби в ресурсах та фінансах різко зростають, ця проблема набуває особливого значення. Основне завдання податкового прогнозування і планування полягає в забезпеченні якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі виробленої та прийнятої в законодавчому порядку податкової концепції. Податкове прогнозування повинно вирішувати не тільки фінансові завдання, але й створювати основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання. Зважаючи на часті зміни в податковому законодавстві України та наявні податкові ризики, необхідно застосовувати методи прогнозування та податкового планування так, щоб вони відповідали потребам бізнесу та забезпечували розробку ефективних рішень в аналізі економічних процесів та аудиті. Окреслені аспекти проблеми потребують більш детального вивчення та свідчать про актуальність її дослідження.

Дослідженню теоретичних аспектів податкового прогнозування та планування присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених, насамперед: В.А. Валігура, О.М. Гогіної, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, Д.О. Харко та ін. Теоретичні засади податкового контролю та аудиту висвітлено у працях О.В. Артюх, К.В. Безверного, І.Є. Галушак, В.Ю. Гордополова, І.В. Мороз, Н.В. Приймак, О.А. Юрченко, О.А. Шевчука. Проте фінансові кризи, мінливість підприємницького середовища та податкового законодавства вимагають постійного вдосконалення методичних підходів до планування та

прогнозування податкових надходжень до бюджету країни, а також контролю за ними, що і зумовило актуальність теми кваліфікаційної роботи.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні **завдання**:

- охарактеризувати податкове прогнозування та планування як невід’ємні механізми державної податкової політики;
- дослідити податковий контроль як умову ефективного функціонування податкової системи;
- аргументувати роль податкової політики в системі державного податкового менеджменту в сучасних умовах;
- оцінити податкове навантаження як показник ефективності податкової системи в Україні;
- розробити практичні рекомендації з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні.

Об’єктом дослідження є податкові надходження та податкове навантаження.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти податкового планування та податкового контролю в Україні.

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 понятійного апарату; *індукції та дедукції* – для формулювання узагальнень, теоретичних висновків на основі вивченого матеріалу; *логіко-аналітичний* – для окреслення тенденцій розвитку, оцінки сучасного стану податкового планування та податкового контролю в Україні; *статистичної обробки інформації* – для визначення податкового навантаження; *узагальнення* – для формулювання висновків і пропозицій.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України; матеріали й статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних учених; ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого наукового питання – обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні. До найвагоміших наукових результатів, які характеризують новизну дослідження та особистий внесок автора, належать такі:

- систематизовано підходи науковців до розуміння місця податкового планування та податкового контролю в системі податкового менеджменту (удосконалено модель як реалізацію умов податкового регулювання у комплексній взаємодії з податковим плануванням і прогнозуванням, податковим управлінням і податковим контролем);

- обґрунтовано важливе значення державного податкового менеджменту для стабілізації економічної ситуації в Україні (через взаємодію суб'єкта, об'єкта та постановку стратегічних і тактичних цілей);

- досліджено методичні засади оцінки податкового навантаження як показника ефективності податкової системи країни протягом 2017-2022 рр. в частині основних показників (структура податкових надходжень Зведеного бюджету України, рівень податкового навантаження в Україні) та обґрунтуванні шляхів його оптимізації ;

- розроблено практичні рекомендації з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю (в частині удосконалення податкового контролю – запровадження горизонтального моніторингу, як перспективної форми податкового контролю, яка передбачає перехід від традиційних форм податкового контролю, таких як камеральні та виїзні планові, позапланові перевірки, до розширеної інформаційної взаємодії, що

передбачає доступ до даних платника податків в режимі реального часу.; в частині податкового планування – розроблення чіткої державної податкової стратегії, структурним елементом якої може бути визнано ефективне прогнозування та планування обсягів податкових потоків. Це сприятиме постійному корегуванню рішень, показників, заходів щодо досягнення поставлених цілей, системи контролю та моніторингу податкових процесів.).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні наукові положення кваліфікаційної роботи можуть бути використані органами податкового контролю у процесі реалізації своїх повноважень, а також застосовуватися при викладання дисциплін Податкова система, Адміністрування податків та Податковий менеджмент.

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. Загальний обсяг роботи складає 80 сторінок машинописного тексту, у тому числі 4 таблиці, 9 рисунків. Список використаної літератури нараховує 92 найменування.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Податкове прогнозування та планування як невід'ємні механізми державної податкової політики

Наразі процес формування в Україні ефективної, що відповідає вимогам ринкової економіки, системи оподаткування об'єктивно призвів до розуміння необхідності узгодження досить суперечливих інтересів держави і платників податків. Від вирішення цієї проблеми багато в чому залежить нормальне виконання державою функцій поповнення і витрачання бюджетних коштів, подальший розвиток суб'єктів господарської діяльності, а також економіки в цілому [1].

Механізмами, що дозволяють вирішити вищезгадану проблему, є податкове планування та прогнозування. Податкове планування та прогнозування, їх організація й розвиток є актуальними в даний час. Пов'язано це з тим, що використання даних механізмів державної податкової політики є одним із найбільш поширених способів підвищення ефективності функціонування економіки країни на всіх трьох рівнях: державному, регіональному та місцевому [1].

Завдання податкового планування досягаються за рахунок урахування зростаючих фінансових потреб держави і пов'язаних із ними витрат, оптимізації рівня й структури податкового тягаря, складу податків і системи оподаткування на поточний рік і на перспективу, підтримки високого рівня збирання податків, здійснення ефективного податкового контролю [1].

Гогіна О.М. відмічає, що «основне завдання податкового прогнозування і планування полягає в забезпеченні якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі виробленої і прийнятої в законодавчому порядку податкової концепції.

Податкове прогнозування повинно не тільки вирішувати фінансові завдання, але й створювати основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання» [2].

Створення концептуальних основ ефективного податкового планування є найважливішим завданням, вирішення якого викликане потребою забезпечення переходу до інноваційного економічного зростання, реалізацією конкурентних переваг країни в умовах глобалізації. Грамотне податкове планування є гарантією стабільності держави за багатьма позиціями, такими як: планування бізнесу, податки, бюджетне планування, стійкість розвитку бізнесу, стабільність певних секторів економіки, соціальна стабільність і розвиток суспільства, підвищення якості життя в країні [1].

Як відмічає Харко Д.О., «основне завдання податкового планування – організація системи оподаткування для досягнення максимального фінансового результату при мінімальних витратах. Оптимізація ПДВ та податку на прибуток – це організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місця і видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем і договірних взаємин. Оптимізація оподаткування – це процес, який рекомендується проводити як під час створення бізнесу, так і на будь-якому з етапів функціонування підприємства» [5].

На нашу думку, метою податкового планування є створення умов для реалізації податками всіх своїх функцій, здійснення максимального збирання запланованих обсягів податкових надходжень за всіма видами податків у бюджетну систему в планованому періоді, оцінка співвідношення податкового потенціалу і фактичних можливостей платників податків щодо сплати податків і зборів.

Розглянемо існуючі підходи до визначення поняття «податкове прогнозування» й «податкове планування».

Поняття розглядаються як синоніми: – концепція виживання держави в умовах, визначених податковим законодавством, на базі якого дається

конкретне уявлення про те, як повинна функціонувати система оподаткування і якими податковими перевагами вона володіє [1].

Поняття розглядаються як рівноправні взаємодоповнюючі частини системи податкового управління:

- податкове прогнозування – процес обґрунтування потенційних розмірів податкових доходів у перспективі, шляхів і термінів реалізації завдань та цілей, визначених у системі податкової та бюджетної політики;

- податкове планування – діяльність учасників бюджетно-податкового процесу за визначенням на заданий часовий період економічно та соціально обґрунтованого рівня податкових вилучень до бюджетів різних рівнів [1].

Поняття «податкове планування» ширше за поняття «податкове прогнозування»:

- податкове планування – комплекс заходів щодо визначення обсягів, структури та етапів мобілізації податкових платежів у бюджетну систему країни відповідно до програм її соціально-економічного розвитку;

- податкове прогнозування – процес визначення на певний часовий період економічно обґрунтованого завдання щодо податкових платежів у бюджетну систему країни.

Поняття «податкове прогнозування» ширше за поняття «податкове планування»:

- податкове прогнозування – процес розрахунку податкових баз із кожного податку і збору, систематичного спостереження за динамікою їх надходження протягом ряду звітних періодів, визначення стану заборгованості за податковими платежами, оцінки підсумків трансформації податкового законодавства;

- податкове планування – комплекс заходів, методів, процедур і управлінських впливів, спрямованих на реалізацію цілей державної податкової політики.

Як зазначають Крисоватий А.І., Валігура В.А., «зміст податкового планування надходжень як область наукових і прикладних знань зумовлено,

перш за все, тією функцією, яку воно виконує в системі інших автономних підсистем управління в податковому адмініструванні. Такою функцією відповідно до теорії менеджменту є планування» [3].

Розглядаючи податкове планування як процес, що представляє складову частину державного податкового менеджменту, вчені визначають його як «сукупність заходів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери» [4].

Зазначимо, що на макрорівні податкове планування не можна застосовувати як синонім податкового прогнозування, незважаючи на тісний взаємозв'язок цих базових інструментальних складових частин механізму розвитку економіки.

На наш погляд, поняття «податкове планування» й «податкове прогнозування» макрорівня включає в себе ряд компонентів, що визначають їх межі [1]:

1) на певних часових відрізках податкового планування передуює податкове прогнозування;

2) податкове прогнозування – це систематизована діяльність податкових органів, спрямована на реалізацію цілей та завдань податкової політики, що діє в конкретний період часу, виходячи з прогнозного рівня податкових надходжень у рамках єдиного бюджетно-податкового процесу;

3) податкове планування включає в себе систематизовану діяльність податкових органів, спрямовану на визначення потенційних розмірів податкових надходжень до бюджету за конкретний період часу, що враховує фактори соціально-економічного й політичного розвитку країни, які впливають на надходження податків і зборів у рамках єдиного бюджетно-податкового процесу.

На мікрорівні традиційно сформувалося два основних підходи до визначення податкового планування:

- податкове планування розглядається як мінімізація податкових зобов'язань, тобто максимальне зниження всіх податків;
- податкове планування засноване на оптимізації як досягненні певних пропорцій у діяльності господарюючого суб'єкта, яка в деяких випадках визначається як «податковий менеджмент» [1].

Що стосується податкового прогнозування на мікрорівні, то до визначення його сутності також підходять із двох позицій: із одного боку, податкове прогнозування визначає судження платника податків про можливі стани податкового портфеля в майбутньому і про альтернативні шляхи й терміни досягнення його цільових орієнтирів, а з іншого, податкове прогнозування виступає заключним, стратегічним рівнем податкового планування, головною метою якого є розроблення на підставі прогнозів розвитку податкової системи варіантів ведення господарської діяльності, що підвищують рівень добробуту власників і максимізують показники прибутковості та рентабельності за рахунок зниження податкових витрат.

На нашу думку, податкове прогнозування та планування мають суттєву різницю лише на державному рівні, а на рівні окремого економічного суб'єкта процес прогнозування зводиться до податкового планування як системи заходів, спрямованої на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в майбутніх періодах [1].

Державне податкове планування включає сукупність форм та методів визначення економічно обґрунтованих оптимальних параметрів оподаткування та вирішення завдань, що виконуються державними органами управління, спрямованих на реалізацію функцій податків і забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень у бюджетну систему при заданих параметрах податкового потенціалу.

На думку Васільєвої Л.М., «податкове планування на державному рівні передбачає аналіз надходження податків, тенденцій та факторів зростання бази оподаткування і на цій основі визначення обсягу податкових надходжень до бюджетів. Організація як функція управління податковою системою знаходить

вираження у виборі та формуванні системи органів управління, порядку їх підпорядкованості, встановленні прав та обов'язків кожного органу. У ширшому розумінні ця функція передбачає також розроблення нових методів оподаткування, наприклад, зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подачі декларації і т.п. [1].

У рамках держави процес податкового планування можна представити у вигляді такої схеми (рис. 1.1):

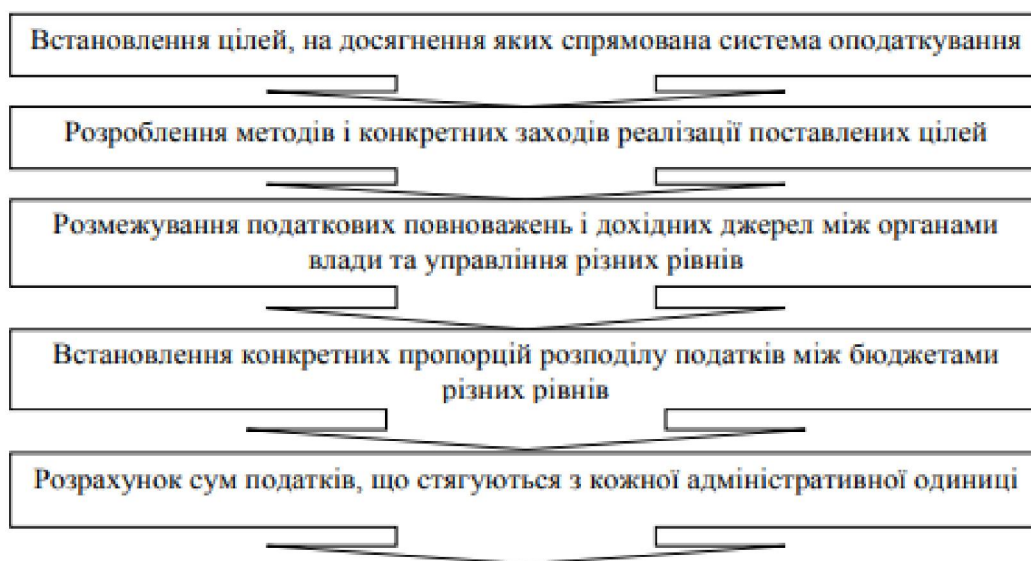


Рис. 1.1. Процес податкового планування в рамках державної податкової політики [1]

Відмітимо, що ключовим моментом у державному податковому плануванні є встановлення цілей, на досягнення яких орієнтована система оподаткування. Від того, наскільки поставлені цілі будуть відповідати сучасному стану справ в економіці конкретної країни, залежатиме, наскільки позитивними або негативними будуть наслідки проведених заходів, економічне зростання та потенціал країни, добробут і якість життя населення [1].

Державне податкове прогнозування є основою для розроблення соціально-економічного прогнозу країни, регіонів на середньостроковий і довгостроковий періоди.

Таким чином, податкове планування і прогнозування представляють собою єдиний процес, у рамках якого відбувається постійне корегування рішень, показників, заходів щодо досягнення поставлених цілей, системи контролю та моніторингу податкових процесів.

Для ефективної взаємодії елементів системи податкового прогнозування та планування потрібні масштабні й тривалі інституційні перетворення, які, у свою чергу, здатні викликати економічний резонанс на мікро- та макрорівнях системи оподаткування. У цих умовах необхідно, щоб державна податкова політика сприяла узгодженості в реалізації своєї фіскальної, стимулюючої та регулюючої функцій, тобто відносини між органами державної влади, що забезпечують стягування податків, і суспільством повинні стати не тільки фіскальними, але і партнерськими [1].

Оскільки однією з основних функцій держави є забезпечення стабільного зростання податкових надходжень та достатнього обсягу доходів бюджету, що є основою для реалізації та фінансування соціальних програм і системи заходів, спрямованих на підвищення рівня податкової культури, то особливого значення набуває розроблення чіткої державної податкової стратегії, структурним елементом якої може бути визнано ефективне прогнозування та планування обсягів податкових потоків [1].

Узагальнені компоненти методики дослідження в сфері податкового планування, аналізу та аудиту відображені на рис. 1.2.

При вирішенні конкретних завдань податкового планування, аналізу та аудиту використовують різні методи (прийоми, способи) досліджень.

Зокрема, Самусевич Я.В. та Височина А.В. розподіляють усі методи податкового планування та прогнозування на два класи: суб'єктивні (експертні) методи та методи, що базуються на моделях [7, с. 34].

У процесі податкового планування найбільш часто застосовують розрахунково-аналітичний та нормативний методи, поточний фінансовий контроль, а також спеціальні методи податкового планування, експертні, статистичні методи, економіко-математичне моделювання.

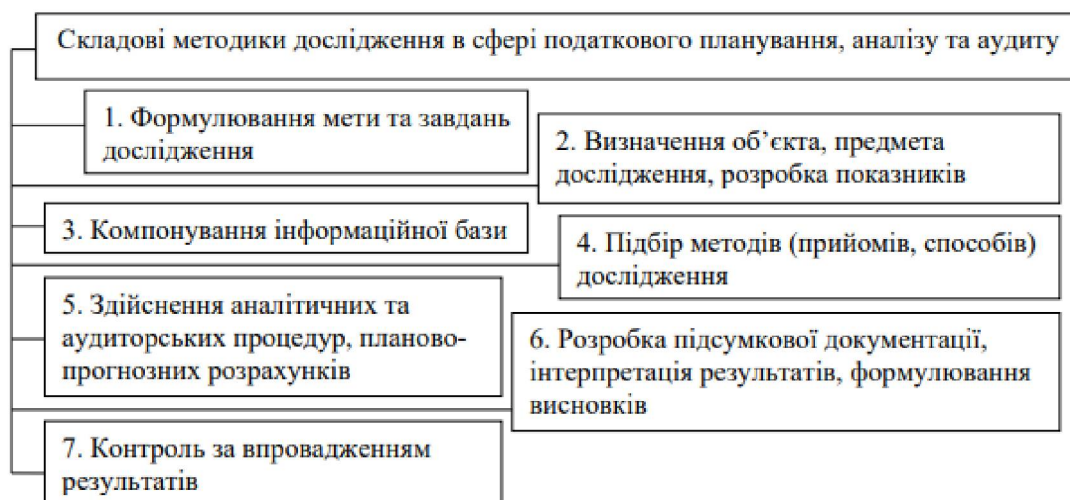


Рис. 1.2. Узагальнені компоненти методики дослідження у сфері податкового планування, аналізу та аудиту [6]

У методології податкового планування, аналізу та аудиту пропонується виокремлювати три складові: загальну, яка визначає філософський підхід до розуміння процесів та явищ; спеціальну (принципи) та приватну складову (методи та методики).

Слід зазначити, що вибір конкретних методів прогнозування та податкового планування здійснює істотний вплив на формування та прийняття рішень у сфері оподаткування, аудиту та аналізу.

Так, врахування податкових аспектів та оптимізація податкових зобов'язань спричиняють зміни у формуванні показників, відображених у податковій та фінансовій звітності, що здійснюють вплив на прийняття рішень в сфері аудиту, повноту та точність аналізу конкретних економічних ситуацій [8].

Крім того, окремі засоби податкової оптимізації вимагають проведення всебічного аналізу та аудиторської оцінки.

На етапі формування рішень щодо використання у сфері оподаткування, аудиту та аналізу тих чи інших методів прогнозування та планування необхідно:

- виявити проблемні аспекти, провести їх детальний аналіз;

- здійснити формулювання цілей та виокремити альтернативні варіанти рішень;

- порівняти альтернативні варіанти з метою вибору найбільш оптимальних з них з урахуванням умов конкретної ситуації [8].

У подальшому доцільно проаналізувати обрані альтернативні варіанти, здійснивши їх оцінку, за можливістю провести експериментальну перевірку альтернатив та прийняти з урахуванням цього економічно обґрунтоване рішення.

Обґрунтовані прогнози та плани дають можливість передбачити ризики й вчасно нейтралізувати негативні наслідки їхнього впливу. При цьому суттєво знижується ризик прийняття помилкових рішень. Так, адекватний прогноз або обґрунтований план щодо очікуваного обсягу податкових платежів та фінансових показників загалом є основою діагностики фінансових проблем та оцінки ефективності ведення бізнесу.

На відповідних етапах бізнес-аналізу здійснюється розробка економікоматематичних моделей, робота з ними та їх оновлення для подальшого практичного використання. При цьому зміщуються акценти з діагностики розвитку суб'єкта господарювання в минулому на прогнозування його майбутнього стану. Детально вивчаючи альтернативні варіанти рішень в сфері оподаткування, аудиту та аналізу, основані на використанні розглянутих вище методів прогнозування та податкового планування, можна систематизувати напрями підвищення ефективності бізнес-процесів та показників прибутковості діяльності [8].

Вважаємо, що методики дослідження в сфері податкового планування, аналізу та аудиту, основані на урахуванні логічної послідовності виконання певних дій, процедур та дотриманні встановлених правил, повинні містити наступні узагальнені компоненти: формулювання мети та завдань дослідження; визначення об'єкта, предмета дослідження, розробку показників; компонування інформаційної бази; підбір методів (прийомів, способів) дослідження; здійснення аналітичних та аудиторських процедур, планово-прогнозних

розрахунків; розробка підсумкової документації, інтер-претація результатів, формулювання висновків; контроль за впровадженням результатів. На різних етапах дослідження доцільно використовувати відповідні умовам конкретної ситуації методи податкового планування, аналізу та аудиту [6].

Податкове регулювання у фінансово-економічному середовищі держави відіграє роль своєрідного каталізатора, що покликаний прискорити чи сповільнити певні процеси заради досягнення відповідних цілей. Його провадження націлене на виконання низки функцій, що відображають сферу впливу: галузево-пропорційну, соціально-економічну та системно-балансуючу [9].

Відтак, за допомогою різнопланових податкових інструментів, на втілення першої функції відбувається формування оптимальних на даному етапі розвитку інфраструктури держави пропорцій розвитку для всіх галузей національного господарства; друга досягається шляхом зменшення розривів між рівнем соціального й економічного розвитку різних верств населення; третя спрямована на вирівнювання економічного та соціального розвитку територій [9].

Реалізація умов податкового регулювання здійснюється у комплексній взаємодії з податковим плануванням і прогнозуванням, податковим управлінням і податковим контролем, що утворює відповідну модель (рис. 1.3).

Синтез наведених складових зумовлений тим, що передбачувані плануванням і прогнозуванням показники можуть бути досягнуті виключно за умови раціонального використання інструментів податкового регулювання та логічно вибудованих і справедливих систем податкового управління та контролю.

У ході реалізацій поставлених перед податковим регулюванням функцій, використовується низка інструментів, які можна умовно поділити на системні, комплексні та локальні [9].

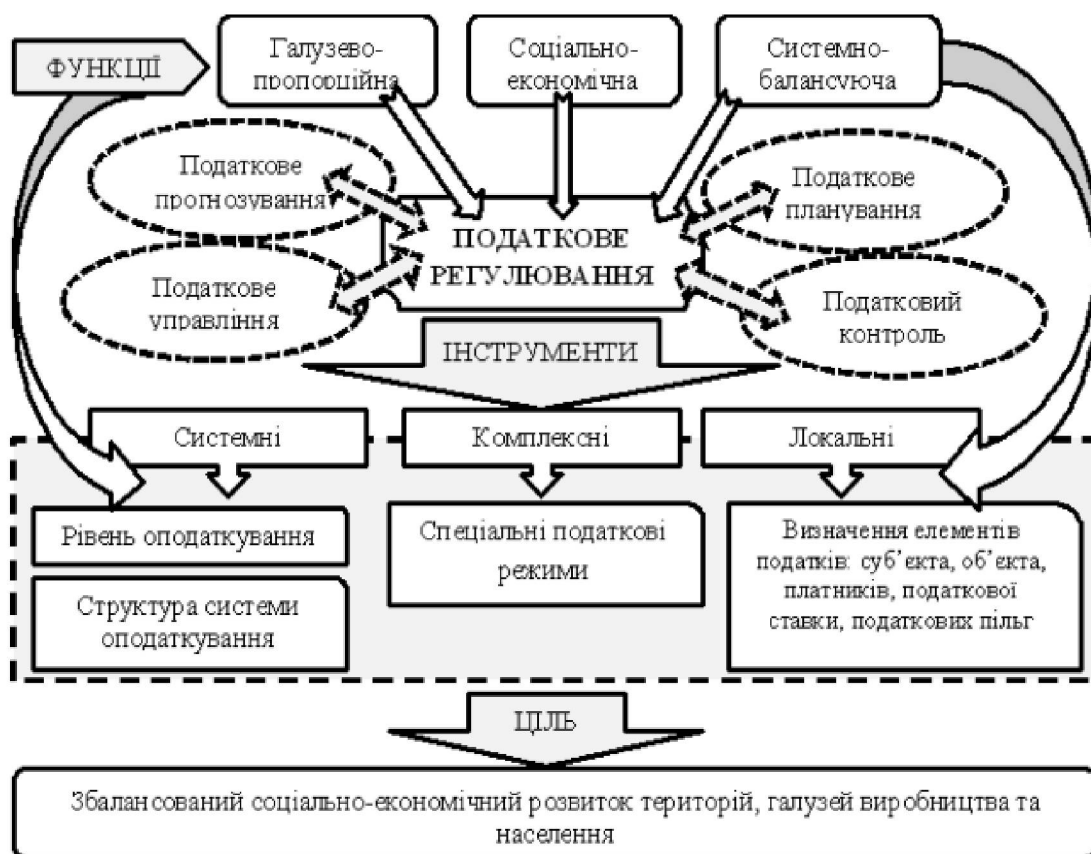


Рис. 1.3. Модель податкового регулювання [9]

Перші відповідають за загальний вигляд і стан податкової системи, зокрема її структуру та загальний рівень оподаткування. Комплексні спрямовані на забезпечення сприятливих умов розвитку для певних територій, галузей або груп населення. Локальні визначають базові елементи податків, що формуватиме оптимальний рівень податкового навантаження [9].

При цьому група комплексних інструментів формується механізмами спеціальних податкових режимів [10, с. 18].

Системні інструменти вбудовуються у систему оподаткування, формуючи її рівні та структуру. Інструменти, що одночасно стосуються декількох ключових податків і зборів та створюють спеціальні умови оподаткування, носять комплексний характер [11, с. 92].

При цьому реалізація регулятивного потенціалу окремих податків об'єднує їх у локальні інструменти, що втілюється за допомогою комбінаторики елементів податку: ставок, об'єктів, суб'єктів, пільг тощо.

Слід зауважити, що податкове регулювання є однією з найефективніших і найнеобхідніших складових державного регулювання економіки, що, як правило, проявляє власну дієвість лише у поєднанні з іншими прямими й непрямими методами впливу [9].

Тому важливо розуміти, що найкращого ефекту буде досягнуто лише за умови збалансованого використання всіх видів інструментів, вибудованих у логічній послідовності та взаємодії, що прийнятні та вбудовуються у модель податкової політики держави.

Таким чином, за допомогою податкового регулювання держава вибудовує власний вектор і стратегію фінансово-економічного розвитку. Регулюючи обсяги податкових надходжень бюджетів різного рівня, пристосовуючи форми оподаткування до фінансовоекономічної ситуації, вибудовуючи систему податкових ставок і тарифів, задіюючи пільги у вигляді звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва або виробників, визначених територій чи певних груп населення відбувається стимулювання чи дестимулювання підприємницької активності, формується сприятливе підґрунтя інвестиційної привабливості, вибудовується кон'юнктура внутрішнього та зовнішнього ринків, а також забезпечуються умови для розвитку пріоритетних галузей економіки та закладаються засади для реалізації збалансованої соціальної політики [9].

1.2. Податковий контроль як умова ефективного функціонування податкової системи

Податкова система у кожній конкретній державі визначається специфічним набором елементів. На їх склад впливають історичні, національні, політичні, глобальні чинники, що сукупно визначають унікальність податкових інститутів. Різноманітність податкових відносин, поряд з різноманіттям

управлінських форм впливу, ускладнює функціонування податкової системи, породжуючи підсистеми другого та третього рівня ієрархії, що потребує спеціалізації окремих напрямів управлінських дій [13].

Зокрема, у структурі податкової системи виділяється підсистема податкового контролю, що здійснює вплив на податкові відносини силами спеціалізованих адміністраторів — контролюючих органів. У податковій системі України податковий контроль є основною підсистемою, що визначається контрольною функцією податків, яка, своєю чергою, реалізується через координацію та контроль фінансово-господарської діяльності платників податків із використанням державними податковими органами різних форм і методів податкового контролю [13].

Але досліджуючи сутність податкового контролю, необхідно чітко усвідомлювати, що належить до податкової системи держави. Загалом податкова система — це сукупність установлених у країні податків та механізмів їх стягнення. Вимога системності полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язані, органічно доповнювати один одного, не мати протиріч із системою в цілому і з окремими її елементами.

Системний підхід також означає, що повинні реалізовуватися головні функції податків. З огляду на функції податків як прояв їх сутності в дії та вираження їх властивостей функція вказує, яким чином реалізується суспільне призначення цієї економічної категорії як інструменту вартісного розподілу та перерозподілу доходів. Звідси виникає головна розподільча функція податків, що виражає їх сутність як особливого централізованого (фіскального) інструменту розподільчих відносин. Але будь-яка система повинна перебувати під певним захистом. Однією з форм захисту податкової системи є податковий контроль [14].

Ефективне функціонування податкової сфери неможливе без єдиного механізму податкового контролю, важливою умовою дієвості якого є його достатньо повна та чітка регламентація.

В Україні стан контролю за виконанням платниками податків законодавства характеризуються такими факторами: завищена фіскальна орієнтація податкової політики, доволі низька фінансова дисципліна платників як наслідок неналежної податкової культури суспільства, недосконала законодавча база в податковій сфері. Успішна організація податкового контролю за своєчасністю сплати і правильністю нарахування податкових платежів здатна забезпечити розв'язання важливого завдання у сфері бюджетної політики України – наповнення дохідної частини Державного бюджету та місцевих бюджетів, що особливо актуально під час фінансової кризи і зростання бюджетного дефіциту [15].

Податковий контроль як елемент управління оподаткуванням є необхідною умовою існування ефективної податкової системи; забезпечує зворотний зв'язок платників податків з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з усіх питань оподаткування. Податковий контроль – завершальна стадія управління оподаткуванням, один з елементів методики планування податкових доходів бюджету.

Стаття 61.1 ПКУ визначає податковий контроль як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [16].

Податковий контроль як складова частина державного управління економікою має певну специфіку практики застосування і цільову спрямованість, що відрізняє його від інших видів контролю. Він проводиться шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики. Податковий контроль – це багатоаспектна міжгалузева система

спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня доходів бюджету згідно з вимогами чинного законодавства. Податковий контроль має свої особливості, адже він не тільки надає інформаційне забезпечення органам державного управління, а виконує ще й такі особливі функції, як нарахування сум податків і зборів, штрафних санкцій під час проведення контрольних дій органами податкової служби та їх стягнення [17].

Податковий контроль як складовий елемент системи управління є необхідною умовою досягнення суспільної ефективності податкових відносин, забезпечуючи зворотний зв'язок платників податків як з органами державного управління, які наділені особливими правами та повноваженнями з питань оподаткування (податковими органами), а також з державними органами, що приймають рішення з питання встановлення нових та зміни умов стягнення діючих податків.

При цьому податковий контроль – не лише завершальна стадія управління оподаткуванням, його результати слід розглядати як відправну точку чергового циклу розподільних відносин щодо формування централізованих грошових фондів, і як один із факторів стійкості бюджету, яка досягається за рахунок стабільного приросту податкових доходів. Податковий контроль є спеціальним способом забезпечення законності в податковому праві та здійснюється на всіх стадіях фінансово-господарської діяльності фізичних і юридичних осіб.

Це особливий вид управлінської діяльності спеціально уповноважених державних органів, який забезпечує реалізацію стратегії розвитку податкової системи за допомогою проведення масової роз'яснювальної роботи, контрольних дій, вжиття аналітичних та інших заходів, встановлених нормами податкового права, в рамках функціонування податкових правовідносин [18].

Податковий контроль виступає комплексом заходів щодо перевірки виконання норм податкового права, а також фактором, що забезпечує економічну безпеку та надає запобіжний вплив на господарську діяльність

організацій. Податковий контроль є необхідною умовою функціонування податкової системи.

Ефективним він може бути лише тоді, коли внаслідок його проведення забезпечується прозоре адміністрування податкових відносин за мінімального розміру витрат на його здійснення. Коли податковий контроль відсутній або характеризується невисокою ефективністю, створюються сприятливі умови для ухилення від оподаткування суб'єктам господарювання, спостерігається помітне зменшення податкових надходжень до бюджету, що може поставити під загрозу економічну безпеку держави [19, с. 108].

При визначенні сутності податкового контролю слід також враховувати його місце у системі державного фінансового контролю. Виходячи із загальновизнаної класифікації державного фінансового контролю, податковий контроль можна характеризувати як зовнішній контроль, який здійснюється органами виконавчої влади, наділеними спеціальними повноваженнями у сфері реалізації податкових відносин.

Об'єктивний факт здійснення податкового контролю уповноваженими органами визначає проблему взаємодії учасників податкових відносин. Податковий контроль також відіграє важливу роль у формуванні та функціонуванні податкової системи, оскільки заходи, що вживаються уповноваженими на те державними (фіскальними) органами під час реалізації покладених на них функцій щодо здійснення податкового контролю, зокрема, сприяють забезпеченню належного виконання платниками податків покладеного на них обов'язку щодо своєчасного та повного перерахування (сплати) до відповідного бюджету податків та інших обов'язкових платежів, що входять до податкової системи держави.

Відповідно, за відсутності податкового контролю та в умовах недостатньої податкової культури, податкової дисципліни, навіть при нескладній та прозорій системі податків, запроваджена в державі податкова система не функціонуватиме, внаслідок чого держава не отримуватиме необхідних фінансових ресурсів. Отже, податковий контроль є обов'язковою та

об'єктивною умовою для функціонування податкової системи та акумулювання коштів до бюджетів різних рівнів [20].

Таким чином, об'єктивна властивість контролю властива податкам як економічної категорії, вона потрібна для того, щоб податки могли повною мірою виконувати свою фіскальну функцію – наповнення грошових фондів держави, місцевих бюджетів, а також забезпечувати інформацією для оцінки необхідності застосування податкових регуляторів та дієвості податкових стимулів.

Об'єктом податкового контролю слід вважати діяльність платників податків податкових агентів, інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку.

Податковий контроль реалізується у визначених формах, які мають обов'язкове законодавче закріплення. Такими формами є: податкові перевірки, облік платників податків, оперативний облік податкових надходжень, контроль за відповідністю витрат фізичних осіб їхнім доходам. Серед інших форм податкового контролю – отримання пояснень платників податків, податкових агентів; перевірка даних обліку і звітності; огляд приміщень і територій, що використовуються з метою отримання доходу (прибутку). Найефективнішою формою податкового контролю як з позицій теорії, так і з використанням практичного досвіду є перевірка [21].

Тобто, податковий контроль характеризується двоїстістю змісту. Вона обумовлена тим, що податковий контроль, з одного боку, є способом реалізації властивого податкам (як основній формі розподільних відносин) контрольного змісту, тобто можливості кількісного відображення податкових надходжень, їх зіставлення із потребами держави, виявлення необхідності змін податкового законодавства. З іншого боку, податки – це примусові фінансові відносини, податковий контроль із боку держави є об'єктивною необхідністю функціонування податкової системи.

Відповідно, податковий контроль функціонує в жорстких правових рамках і має державно-владний характер, що викликано особливими відносинами з

юридичними та фізичними особами з приводу сплати податків до бюджетів, їхньої примусової спрямованістю.

До елементів контролю за дотриманням законодавства у сфері оподаткування на підставі твердження про те, що саме елементи в сукупності визначають динаміку контролю, належать:

- суб'єкт податкового контролю (уповноважений контролюючий орган);
- об'єкт і предмет контролю;
- правові норми, які встановлюють повноваження суб'єктів податкового контролю, тобто забезпечують змістовність впливу і взаємозв'язки у контрольній діяльності;
- форми і методи контролю;
- порядок здійснення податкового контролю;
- заходи податкового контролю;
- види і напрями податкового контролю;
- техніка і технологія податкового контролю;
- категорії посадових осіб (кадри) податкового контролю;
- періодичність і глибина податкового контролю;
- інші [22].

Тривалий час основним напрямом здійснення податкового контролю була розробка нових методик перевірок за правильністю та повнотою сплати податкових зобов'язань платниками до бюджету та притягнення до відповідальності осіб, що ухиляються від оподаткування.

У контексті зміни податкового законодавства значно розширився перелік напрямів податкового контролю, зокрема, за:

- належним обліком організацій і фізичних осіб;
- своєчасністю сплати податків і зборів;
- правильністю обчислення та повнотою сплати;
- законністю використання податкових пільг;
- своєчасністю та правильністю утримання сум податків податковими агентами;

- правомірністю відшкодування сум непрямих податків з бюджету;
- своєчасністю перерахуванням податкових платежів і виконання платіжних доручень та інкасових доручень;
- дотриманням податкових режимів [24].

Сучасними науковцями та дослідниками-практиками зазначається, що зміст податкового контролю розкривається через специфічні риси, характеристика яких наведена в таблиці 1.1 [23].

Таблиця 1.1.

Специфічні особливості податкового контролю

Специфічна риса податкового контролю	Характеристика
спеціальний державний контроль	елемент державного управління економікою, особлива діяльність із дотримання податкового законодавства яка: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів
особлива сфера діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних і фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави	податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами, які беруть участь в даному процесі побічно, опосередковано: а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина); б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів
складова державного регулювання трансформаційної економіки	податковий контроль відображає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливою реалізації яких є чітко виражений імперативний характер
функціональний елемент податкового процесу	податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів
основний елемент організації і дієвості податкової системи та головний інструмент державного фінансового контролю	податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю

Можна виділити такі основні завдання податкового контролю:

1. Перевірка повноти та своєчасності сплати податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів.
2. Контроль правильності визначення бази оподаткування.
3. Перевірка правомірності застосування податкових пільг за податками та зборами.

4. Контроль за своєчасністю подання до органів Державної фіскальної служби податкової звітності за податками та зборами.

5. Аналіз податкових надходжень.

6. Виявлення, усунення та попередження порушень чинного законодавства [16].

Таким чином, цілі, що визначаються при здійсненні податкового контролю, повинні відповідати тим завданням, які ставить державу перед усією податковою системою. У цьому слід визнати, що розвиток податкової системи передбачає активізацію податкового контролю та підвищення його результативності, зосередження ресурсів податкових органів на ключових сферах потенційних податкових порушень. Однак розвиток податкового контролю сам по собі не може дати того ефекту, який очікує держава у сфері збільшення податкові доходи. Без вирішення проблеми взаємної відповідальності платника податків та держави, без погодження їхніх інтересів, зусилля податкового адміністрування будуть безрезультатними [13].

Ефективність податкового контролю може бути забезпечена дотриманням базових принципів оподаткування, а також здійсненням податкової політики з урахуванням бюджетних пріоритетів та впорядкування державних видатків. Висока ефективність податкового контролю є однією з ключових умов забезпечення безпеки та економічного добробуту держави.

На ефективність податкового контролю перш за все негативно впливає скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб – платників податків, для яких податкове навантаження є занадто високим та які об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів, а це зменшує можливості податкових органів виявлення порушень податкового законодавства.

Водночас на ефективність податкового контролю негативно впливає низький рівень податкової культури та ступеня довіри платників податків до податкових органів.

Це спричинене постійними змінами та недосконалістю податкового законодавства, наявністю численних фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів під час проведення перевірок [25, с. 36].

Багато науковців зауважують, що поняття «податкового контролю» є системним. Так, за О.В. Жигаленко, «податковий контроль – це складна соціально-орієнтована система» [32, с. 14], яка включає різні компоненти – рис. 1.4.



Рис. 1.4. Компоненти податкового контролю як складної соціально-орієнтованої системи [32].

Ефективне здійснення податкового контролю потребує якісної методологічної бази. Така база втілюється у відповідних методиках контролю за здійсненням певних фінансових операцій чи справлянням окремих платежів. В основі будь-якої методики контролю має бути чинне законодавство та враховуватися практика і статистика порушень податкового законодавства, щоб можна було сконцентрувати увагу контролюючого органу на найбільш ризикових ділянках контролю. Так як діяльність платника податків оцінюється згідно з чинним нормативно-правовим забезпеченням, то цю складову системи податкового контролю формує, насамперед, законодавче забезпечення справляння самих податків, а доповнюють її норми законодавства, якими регламентується діяльність контролюючих органів у процесі здійснення податкового контролю [32, с. 15].

Невід’ємна складова системи податкового контролю – це і його ресурсна підтримка, яка включає матеріальне та кадрове забезпечення організації податкового контролю. Ресурси, які витрачаються на організацію податкового контролю, повинні бути оптимальними, щоб належним чином забезпечувати процес податкового контролю та не розтягувати його надовго. Один з показників, яким характеризується стан ресурсного забезпечення, – це вартість збору ста грошових одиниць податків. Розрахунком цього показника є співвідношення витрат бюджету на функціонування контролюючого органу у сфері оподаткування до обсягу надходжень бюджету від податків і зборів, що контролює цей орган [32, с. 15].

Податковий контроль є основним елементом державного контролю. На законодавчому рівні його визначено як систему заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, та якою забезпечується формування та реалізація державної фінансової політики з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Податковий контроль також є системою, до якої входять організаційна та інформаційна інфраструктура, методологічна база, нормативно-правове забезпечення та ресурсна підтримка [27].

1.3. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту

Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка дала б змогу оптимально щодо конкретних умов пов’язувати

інтереси держави з інтересами товаровиробників та рядових платників податків. Важливу, постійно зростаючу роль податкового менеджменту в системі управління фінансами також неможливо не помітити в процесі ускладнення податкових систем і економічних зв'язків під впливом процесів глобалізації, де вона набуває чи не найпершої важливості [44].

Соціально-економічний розвиток будь-якої держави є результатом дії багатьох чинників: політична, соціальна стабільність, розширене виробництво та реалізація товарів та послуг, природне багатство. Але варто відзначити, що політику розвитку держава втілює саме з використанням визначених інструментів державного регулювання економіки в рамках обраної фінансової політики.

Важливою складовою фінансової політики держави та одним з важливих інструментів регулювання економіки за ринкових умов господарювання є податкова політика. Питання розвитку податкової політики на сьогодні відносяться до найактуальніших в економічному та соціальному житті України. Це зумовлено новими явищами в економіці України, її спрямуванням на перехід до ринкових відносин, де управління господарчими процесами вимагає активного використання інструментів фінансового механізму, які включають податки [44].

Враховуючи загальносвітову тенденцію гармонізації податкових систем різних країн, потенційну можливість інтеграції України у світову економічну спільноту і необхідність залучення іноземного капіталу, питання вдосконалення податкового законодавства згідно з принципами, прийнятими в країнах з ринковою економікою, повинні опрацьовуватися вже сьогодні.

Податкова політика повинна забезпечити вирішення двоєдиного завдання. З одного боку, це встановлення оптимальних податків, які не стримуватимуть розвиток підприємництва, а з іншого - забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних потреб.

Тому головним завданням податкової політики є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба в податках: необхідністю

фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй функцій та вирішенням соціально-економічних завдань [45].

Дієвим і чи не найважливішим інструментом регулювання економіки країни є її фіскальна політика, базисом якої є державний податковий менеджмент. Ефективність податкового менеджменту полягає не стільки в постійному та безперервному забезпеченні дохідної частини бюджету, скільки у формуванні вектора руху економіки країни через стимулювання конкурентоспроможності як окремих галузей національної економіки, так і конкретних регіонів чи країни в цілому, через відповідні податкові важелі та механізми [46].

Державний податковий менеджмент у цілому і ухвалення податкових рішень зокрема здійснюються в межах встановленого податкового процесу та його елементів (податкового права, системи оподаткування, податкової політики, податкового механізму).

З процесуальних позицій державний податковий менеджмент забезпечує організацію податкового процесу, державне податкове планування (прогнозування), державне податкове регулювання та державний податковий контроль.

Фіскальна політика має багато протиріч, з одного боку, потрібно вилучати фінансові ресурси у формі податків, а з іншого - не допустити зниження їх ділової активності та падіння купівельної спроможності. Адже підвищення ставок податків, розширення бази знижує пропозицію на ринку праці, капіталу і знижує заощадження, тоді як зменшення податків сприяє економічному зростанню і зниженню темпів інфляції, оскільки стимулювання виробництва призводить до вироблення додаткових товарів, що покриватимуть грошову масу.

Вихідним пунктом будь-якої управлінської діяльності та передумовою її ефективності є визначення мети управління. Невірне цілепокладання, якщо мета нереальна, помилкова або незаконна, може зруйнувати систему управління.

Мета податкового менеджменту полягає у забезпеченні ефективної реалізації завдань податкової політики. Основним завданням податкової політики, відповідно до чинного законодавства, є створення в Україні стабільної і ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективне функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство. Така мета означає, що податковий менеджмент є складовою державної податкової політики, специфічним механізмом її реалізації [47].

Веремчук Д.В. пропонує таке визначення сутності податкової політики з урахуванням тенденцій глобалізації економічних систем і посилення інтеграційних процесів у світі. Податкова політика держави - це сукупність правових, економічних і організаційних заходів держави у сфері оподаткування щодо регулювання податкових відносин, які направлені на забезпечення надходжень податків до централізованих фондів грошових ресурсів держави й стимулювання економічного зростання за допомогою податкової системи. Вона визначається ступенем впливу держави на соціально-економічні процеси і змінюється під впливом інтеграційних процесів, що відбуваються у світогосподарських зв'язках. Врахування останнього фактора обумовлено тим, що важливою ланкою процесу економічної інтеграції, особливо на сучасному етапі його розвитку, стало зближення національних податкових систем. Так, досвід європейських країн у формуванні і реалізації податкової політики має велике значення для України, особливо з огляду на те, що вона прагне до набуття повного членства в європейських організаціях. Заходи держави у сфері податків визначаються цілями і завданнями податкової політики, які обумовлені соціально-економічним устроєм суспільства, соціальними групами, що знаходяться при владі, стратегічними цілями, що визначають розвиток національної економіки, і міжнародними зобов'язаннями у сфері державних фінансів [48].



Рис. 1.5. Структура податкової політики держави [47].

Податкова політика є частиною загальної економічної політики держави (рис. 1.5). Для ефективного регулювання економіки уряд має застосовувати гнучкий механізм впливу на економічні процеси. Це зумовлює існування різних типів і варіацій економічної політики, що мають на меті максимізацію ефективності управління. Відповідно й податковій політиці притаманні варіативність і типологізація, що робить цей вид економічної політики гнучким і адаптованим до умов, які постійно змінюються. Загалом, податкову політику прийнято поділяти на два типи: дискреційну й недискреційну. Застосування того чи іншого типу податкової політики залежить від стану економіки.

Для уряду важливо не лише правильно обрати напрям податкової політики залежно від умов, у яких функціонує економіка, а й правильно спрогнозувати наслідки змін у оподаткуванні. Так, оподаткування - це інструмент не лише акумуляції бюджетних надходжень, а й регулювання економіки, тому його мають використовувати на підставі виважених управлінських рішень. Податкова політика при цьому повинна мати чітку стратегію розвитку, систему цілей, підкорених соціально-економічним пріоритетам розвитку держави [49].

Побудова ефективної системи оподаткування на всіх рівнях є основним і пріоритетним завданням державного регулювання економіки. З огляду на це, практичне застосування податкового менеджменту в системі податкового адміністрування набуває особливої значущості.

Ефективна система управління податковими процесами за ринкових умов обумовлює можливість виживання і розвитку суб'єктів господарювання на умовах самофінансування і самоокупності. Податковий менеджмент слугує основою формування механізму економічного зростання, збільшення валового внутрішнього продукту, національного доходу.

Основними напрямками податкової політики є зниження податкового тягара, зміна структури податкових надходжень, яких можна досягти за рахунок побудови економічно обгрунтованого державного податкового менеджменту, що базується на чіткій державній податковій стратегії. Управління в теорії менеджменту, з одного боку, пов'язане з реалізацією основних його функцій, зокрема планування, регулювання, аналізу та контролю, а з іншого - трактується як особливий вид діяльності, спрямований на ухвалення управлінського рішення (рис. 1.6.) [50].



Рис. 1.6. Податковий менеджмент як процес ухвалення управлінського рішення

На державному рівні розроблені і схвалені «Пріоритетні напрями податкової політики на 2022-2023 рр.», які ґрунтуються на положеннях «Програми діяльності КМУ», «Цілей сталого розвитку України», «Програми співпраці з Міжнародним валютним фондом та іншими міжнародними організаціями», а також на «Засадах Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом».

Багатогранність податкового менеджменту обумовлюється декількома причинами: складністю його об'єкта управління, орієнтацією на реалізацію багатьох функцій управління, багаторівневістю та різноаспектними системами управління податковим процесом як на конкретному підприємстві, так і в країні в цілому.

Структуру податкового менеджменту можна охарактеризувати за такими рівнями:

1. Державний податковий менеджмент (макрорівень) - система державного управління оподаткуванням, спрямована на визначення концептуальних засад оподаткування, їх законодавче закріплення, розробку податкової політики, здійснення податкового регулювання економіки і соціальних процесів у державі. Суб'єктами державного податкового менеджменту є: Президент України, органи законодавчої та виконавчої влади, недержавні організації, які беруть участь в управлінні податковими відносинами.

2. Податковий менеджмент контролюючих органів (метарівень) як:

- а) процес управління адмініструванням податків, зборів, інших обов'язкових платежів, контролем за їх своєчасним нарахуванням, сплатою, наданням необхідної податкової звітності, стягненням податкового боргу;

- б) організація роботи та управління органами, що забезпечують адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів. Суб'єктами податкового менеджменту контролюючих органів є органи ДПС, органи Пенсійного фонду, органи фондів загальнообов'язкового соціального страхування, органи нефінансового профілю, що виконують лише окремі функції, пов'язані з податковою діяльністю.

3. Корпоративний податковий менеджмент (мікрорівень) - як складова фінансового менеджменту, що передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування і підвищення ефективності фінансового потенціалу підприємства, регулювання його взаємовідносин із державою в процесі перерозподілу доходів і наповнення держбюджету. Корпоративний податковий менеджмент не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а передбачає вибір найбільш ефективного варіанту їх сплати при альтернативних напрямках господарської діяльності.

4. Персональний податковий менеджмент (нанорівень) - складова управління особистими доходами громадян із врахуванням чинної системи оподаткування, сплата податків та ефективне вкладення коштів [51].

Як будь-яка організаційна структура, податковий менеджмент базується на певних організаційних принципах, серед яких можна відокремити такі:

- 1) взаємозв'язок із загальною системою управління економікою і фінансами;
- 2) комплексний і стратегічний характер прийнятих управлінських податкових рішень;
- 3) динамізм податкового управління;
- 4) багатоваріантність підходів і управлінських рішень;
- 5) врахування фактора ризику при ухваленні рішень.

Стратегічний податковий менеджмент націлений на пошук та реалізацію нових механізмів щодо активізації і нарощування податкових надходжень; зниження податкового навантаження, маючи наметі визначення економічно-оптимального й соціально-справедливого рівня оподаткування, достатнього як для реалізації державних функцій, так і для стимулювання інвестиційної діяльності й покращення податкової конкуренції, зниження податкового боргу [44].

На основі податкового менеджменту Курносовим О.В. сформовано стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні, зокрема податкове стимулювання: розвитку вторинного і третинного

секторів економіки регіону, формування «точок зростання», індустріальних парків, розвитку соціального підприємництва, організації місцевих громад, інвестиційної та інноваційної діяльності; введення регіонального інвестиційного податкового кредиту з податків, які формують доходи місцевих бюджетів; надання права регіонам управління елементами рентної плати за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів: плати за використання інших природних ресурсів; встановлення коригувальних коефіцієнтів зборів, які враховують регіональні особливості та регіональних пільг; протидія міграції недобросовісних платників податків, ухилення від оподаткування шляхом: встановлення заборони на зняття з обліку в податковому органі до закінчення податкового періоду і сплати податків; збільшення податкових санкцій за порушення законодавства про податки і збори; впровадження в систему управління оподаткуванням оцінювання результативності управління податковим потенціалом регіону та соціально-економічної результативності державної податкової політики [52].

Налагоджене, ефективне функціонування податкового менеджменту в Україні дозволить вирішити низку питань котрі ставить перед собою держава на шляху до реалізації завдань соціально-економічної політики та інтеграції України у світове співтовариство, оскільки покращення у сфері справляння податків невпинно призведуть до збільшення податкових надходжень до бюджету. А податковий менеджмент в цьому випадку виступає в ролі основного механізму регулювання економічних відносин між суб'єктами та державою [44].

Висновки до 1-го розділу

Дослідивши теоретичні аспекти податкового планування та податкового контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. На нашу думку, метою податкового планування є створення умов для реалізації податками всіх своїх функцій, здійснення максимального збирання запланованих обсягів податкових надходжень за всіма видами податків у бюджетну систему в планованому періоді, оцінка співвідношення податкового потенціалу і фактичних можливостей платників податків щодо сплати податків і зборів.

2. Питання побудови ефективної та адекватної умовам сьогодення системи оподаткування та податкового контролю завжди були і залишаються актуальними. Адже оптимально налагоджена система оподаткування має виконувати не тільки фіскальну функцію, але і стати потужним стимулом для розвитку економіки, комфортного ведення бізнесу та покращення інвестиційного клімату в Україні. Удосконалення економіки досягається шляхом побудови ефективної системи податкового контролю, за допомогою якого передбачається подолання несприятливих економічних ситуацій, соціальноекономічних та політичних криз та інших негативних явищ.

3. На сучасному етапі податковий менеджмент має ряд пріоритетних особливостей. Зокрема, він повністю орієнтується на кон'юнктуру ринку та залежно від ринкової ситуації встановлює взаємовідносини між державою та платниками податків. Також податковий менеджмент оперативно адаптується до економічних та політичних змін. Тому сьогодні можна вважати, що податковий менеджмент з наукового погляду обґрунтовує необхідність у використанні засобів і методів управлінської діяльності у роботі податківців та робить їх менеджерами у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Податкове навантаження як показник ефективності податкової системи в Україні

Податкові надходження – важлива складова доходів бюджету будь-якої країни, яка в сучасних умовах розвитку демократичних і цивілізованих держав формується за допомогою важелів та інструментів, найбільш прийнятних для платників і органів влади. Це дозволяє отримати максимальний кількісний результат для фінансового забезпечення функціонування всієї системи публічної влади в країні з одночасним наділенням останньої вагомими (податковими) важелями впливу на різноманітні суспільні процеси [53].

Значущість податкових надходжень як найбільш потужного джерела доходів бюджету країни особливо зростає, коли національна фінансова система стикається з непередбачуваними викликами (стихійне лихо, пандемія, суспільний конфлікт), а надто коли йдеться про повномасштабну війну. Вперше переконалися в цьому на власному досвіді незалежна Україна була змушена після початку росією військової агресії на сході нашої країни та захоплення Криму в 2014 році. Агресивні воєнні дії на Донбасі та анексія Автономної Республіки Крим не тільки звузили економічні можливості, зменшили бізнесову активність національних економічних агентів і призвели до втрати людських життів і матеріальних ресурсів, але й суттєво змінили фінансову ситуацію в Україні [53].

З одного боку, війна спричинила значну економічну турбулентність і зменшила темпи динаміки обсягів національного товаровиробництва, як наслідок – зниження реального обсягу потенційних податкових надходжень до бюджету.

З іншого, уряд України запровадив нові платежі (військовий збір), а також видозмінив механізм застосування існуючих податків і зборів, щоб забезпечити додаткові фінансові ресурси для проведення військових операцій і підтримки внутрішньо переміщених осіб. Однак повномасштабна війна, розгорнута росією в 2022 році, має більш всеосяжний і складний характер, що, в свою чергу, помітніше вплинуло на податкові надходження бюджету країни. Адже пошкодження, руйнування та втрати значно вагоміші і у фінансовому, і в територіальному вимірі. Зокрема, підприємства, які знаходяться в зоні конфлікту й на непідконтрольних територіях, змушені або припинити свою діяльність, або перенести її в інші регіони країни. А ті компанії, що знаходяться на умовно безпечній території, часто вимушені працювати лише на певну частину своєї потужності через пошкоджену інфраструктуру або ускладнену логістику [53].

Особливість аспекту посилення ролі податкових надходжень в умовах війни зумовлена об'єктивним зростанням розміру видатків бюджету на фінансування потреб захисту держави від агресора та одночасним обмеженням можливості відповідного спрямування бюджетних ресурсів, сформованих за допомогою застосування неподаткових (насамперед, кредитних, грантових) методів їх акумулювання.

Так, у 2014 р. співвідношення обсягу видатків державного бюджету України на оборону з розміром його податкових надходжень становило 9,8%, у 2015 р. – 12,7%, в 2021 р. – 11,5%, а в 2022 р. сягнуло показника 120,3% (розраховано за [54; 56]).

Використання податків як інструментів фіску та регулювання навіть в умовах мирного часу не є простим викликом для органів державної влади. Відповідь на нього щодо потенційно бажаних результатів стає суттєво ускладненою під впливом найпотужнішого форс-мажору – війни.

Саме тому дослідження впливу означеного чинника на податкові надходження в Україні – важливе та актуальне наукове завдання. Його виконання зорієнтоване на розробку результативних заходів з управління

джерелами бюджетних ресурсів, щоб забезпечити стабільність і продуктивність податкової системи в умовах воєнного конфлікту.

Війна – досить різноаспектний чинник впливу на податкові надходження бюджету. Вона є точкою відліку, реалізованою загрозою, що продукує різні вектори наслідків для системи управління бюджетними ресурсами країни. Узагальнюючий результат впливу війни на формування податкових надходжень – це їх обсяг, акумульований зведеним бюджетом країни, у відповідні періоди.

Аналізуючи бюджетну статистику [54; 56], зазначимо, що в 2014 р. він склав 367,5 млрд грн, або на 3,8% більше, ніж у попередньому періоді, а в 2015 р. – 507,6 млрд грн, або на 38,1% більше, відповідно.

Найвагоміший приріст обсягу податкових надходжень у цей період забезпечили:

- податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) і військовий збір: +4,2% (2014 р.) та +33,0% (2015 р.) внаслідок внесення змін до Податкового кодексу України [59], спрямованих на запровадження справляння військового збору та оподаткування доходів громадян, отриманих у формі процентів;

- акцизний податок: +23,0% (2014 р.) та +57,0% (2015 р.) через збільшення обсягу виробництва та імпорту окремих груп підакцизних товарів, підвищення ставок і запровадження акцизного податку на вантажні автомобілі, автобуси та електричну енергію [58];

- рентна плата: +16,4% (2014 р.) та +24,9% (2015 р.) завдяки підвищенню ставок за видобуток природного газу;

- податки на міжнародну торгівлю (насамперед, ввізне мито): +219,8% (2015 р.) завдяки істотному зростанню курсу гривні до долара США (середньорічний приріст склав 83,8% до попереднього року), а також запровадженню додаткового імпортного збору;

- податок на додану вартість (далі – ПДВ): +8,4% (2014 р.) та +28,3% (2015 р.); приріст імпортного ПДВ відбувся завдяки зміні валютного курсу, а внутрішнього (на 31,9% у 2015 р.)

–інфляційному чиннику (індекс споживчих цін за цей період сягнув 143,3%); - місцеві податки і збори: +11,0% (2014 р.) та +237,5% (2015) через зміну їхнього складу, розширення бази оподаткування податку на нерухоме майно та активізацію фінансових повноважень органів місцевого самоврядування на першому етапі реформи бюджетної децентралізації.

На початку відкритої військової агресії прогнози щодо обсягів податкових надходжень у 2022 році були значно строкатішими, ніж у 2014-ому. Тим більше, що органи державної влади ухвалили бажані для платників податків рішення щодо зменшення фіскального навантаження [60], а саме:

- можливість переходу на спрощену систему оподаткування за ставкою 2% для абсолютної більшості платників податку на прибуток підприємств;
- зниження ставок акцизного податку, а також ставки ПДВ - з 20% до 7% на пальне (бензин, дизель і скраплений газ);
- звільнення власників і орендарів земельних ділянок, розташованих на територіях, де проводилися бойові дії, з 1 березня 2022 року на весь період воєнного стану та ще на рік після його закінчення, від плати за землю;
- аналогічно щодо екологічного податку;
- скасування нарахування та стягнення мінімального податкового зобов'язання за землі сільськогосподарського призначення на визначених територіях за 2022-2023 роки;
- скасування платежів при розмитненні транспортних засобів, які ввозилися на територію України до 1 липня 2022 року, та збереження цієї пільги надалі для окремих видів транспортних засобів протягом усього періоду дії воєнного стану тощо.

Тому цілком очікуваною (відмінною від 2014 року) стала ситуація щодо динаміки розміру податкових надходжень бюджету України: в 2022 році акумульовано 1343,2 млрд грн, або на 7,6% менше, ніж у довоєнному періоді.

Найбільш вагомим було скорочення обсягу надходження таких податків і зборів:

- ПДВ: на 69,5 млрд грн, або на 13,0% порівняно з попереднім роком (незважаючи на жорсткі заходи з податкового адміністрування – блокування податкових накладних – аж до 1,75% їх загальної кількості в листопаді 2022 року при «нормальному» його рівні 0,6-0,8% [64], а також вимушене призупинення повернення платникам бюджетного відшкодування ПДВ, розмір якого в 2022 р. склав 84,6 млрд грн, що на 75,1 млрд грн менше, ніж у 2021 р.);

- акцизний податок: на 64,9 млрд грн, або на 36,0% відповідно; - податок на прибуток підприємств: на 33,2 млрд грн, або на 20,3%; - податки на міжнародну торгівлю: на 12,0 млрд грн, або на 31,4%; - місцеві податки і збори: на 5,6 млрд грн, або на 6,2%.

Такі негативні для бюджету країни показники частково компенсовані зростанням обсягу рентної плати (на 4,8 млрд грн, або на 5,4%) та, визначальною мірою, ПДФО і військового збору (на 70,9 млрд грн, або на 20,3%).

На відміну від рентної плати, по якій застосовано диференціацію та збільшення ставок, зростання надходжень від оподаткування доходів громадян, як і в 2014 році, забезпечив інший елемент – його база. При цьому зауважимо наступні відмінності:

- 2014 рік: втрати зведеного бюджету по базі «заробітна плата» склали 2,15 млрд грн, або 3,3% порівняно з попереднім роком, а приріст по базі «грошове забезпечення військовослужбовців» - 0,7 млрд грн, або 26,9%, відповідно;

- 2022 рік: аналогічно, -20,8 млрд грн, або -7,8% (база «заробітна плата») з одночасним +92,4 млрд грн, або зростання в 5,7 рази (база «грошове забезпечення військовослужбовців»).

Такі результати об'єктивні з огляду на суттєве падіння економічної активності роботодавців [73], міграцію працездатного населення [65], обґрунтоване зростання потреби у фінансовому забезпеченні захисників держави під час війни [63].

З іншого боку, незважаючи на час жорстоких випробувань для українського суспільства, природним залишається бажання платників податків мінімізувати розмір власних фінансових зобов'язань перед державою. Тому їхні недоброчесні представники продовжують застосовувати давно відомі схеми ухилення від оподаткування, а також з цією метою користуються новаціями в податковому законодавстві, що призводить до мільярдних втрат податкових надходжень бюджету України. Тільки за перші два місяці 2023 року Державна податкова служба України передала «до правоохоронних органів аналітичних досліджень щодо ухилення від сплати податків на загальну суму 10,6 млрд грн» [67].

Як підсумок, логічною виглядає зміна структури податкових надходжень бюджету України (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України в окремі бюджетні періоди, % до підсумку*

Група податкових надходжень	Рік				
	2013	2014	2015	2021	2022
ПДФО, військовий збір	20,4	20,5	19,7	24,1	31,3
Податок на прибуток підприємств	15,5	10,9	7,7	11,3	9,7
Рентна плата	8,2	9,1	8,3	6,1	7,0
ПДВ	36,2	37,8	35,2	36,9	34,8
Акцизний податок	10,3	12,3	14,0	12,4	8,6
Податки на міжнародну торгівлю	3,8	3,4	7,9	2,6	2,0
Місцеві податки і збори	2,1	2,2	5,3	6,2	6,3
Інші платежі	3,5	3,8	1,9	0,4	0,3

З об'єктивних причин показники 2013 і 2021 років (бюджетних періодів, які передували рокам загострення військового протистояння українського народу агресору) відрізняються. Адже упродовж восьмирічного періоду відбулися вагомні зміни в податковому законодавстві, а також у соціально-економічних процесах, які визначали розвиток України. Тому більшою мірою звертає увагу порівняння динаміки відносних показників. Через вектори впливу війни, на відміну від періоду 2013- 2015 років, в 2022 році суттєво посилилася

залежність бюджету країни від результатів оподаткування різних видів доходів населення (ПДФО, військовий збір), а також нерухомості (земельних ділянок, житлової та комерційної нерухомості) (місцеві податки) – об'єктів, які практично неможливо вивести з-під оподаткування.

Тому логічно зробити висновок про те, що основний тягар фіскального навантаження під час війни (фактично – бюджетного фінансування оборонних потреб) несуть громадяни та інші суб'єкти, які дотримуються національного законодавства і цивілізованих правил фінансової взаємодії навіть за складних умов воєнного лихоліття.

Податкові надходження – джерело доходів бюджетів різних рівнів, тому важливо об'єктивно оцінювати реальних бенефіціарів податкових нововведень. Загальне зменшення обсягу податкових надходжень у 2022 році порівняно з 2021 роком на 110,6 млрд грн повністю стосується Державного бюджету України. Такі його втрати склали 157,4 млрд грн, на відміну від місцевих бюджетів, де, навпаки, відбувся приріст податкових надходжень у розмірі 46,8 млрд грн. У цьому прирості 0,9 млрд грн припадає на єдиний податок (розраховано за [56]).

На перший погляд, це незначна в масштабах країни сума. Але вона віддзеркалює результативність законодавчих новацій у сфері оподаткування під час війни. З погляду необхідності стабілізувати фінансово-бюджетну ситуацію в територіальних громадах, отримані результати слід вважати позитивними. Одночасно вони змушують прогнозувати перспективу формування не тільки податкових, але й усіх бюджетних ресурсів органів місцевого самоврядування. Адже база оподаткування «грошове забезпечення військовослужбовців» прогнозовано звузиться, що негативно відобразиться на надходженнях ПДФО – домінантного податкового джерела доходів місцевих бюджетів [53].

Тому йдеться про необхідність перегляду стратегічних планів розвитку територіальних громад з урахуванням ймовірних змін у пріоритетах державної регіональної та бюджетної політики в повоєнний період. Це означає застосування орієнтиру на самофінансування, іншими словами, максимально

виваженого та ефективного використання природних, матеріальних, людських ресурсів кожної територіальної громади, зокрема шляхом максимального використання її податкового потенціалу [53].

Натомість центральним органам влади України, вважаємо, не обійтися без посилення фіскального навантаження, зокрема, шляхом запровадження нових податкових платежів, обмеження пільг і підвищення ставок – по вже діючих податках і зборах. Як підтвердження такого очікування - наявність низки подібних пропозицій, навіть у формі законопроектів [61]. Проте, як правило, вони спрямовані на прямі податки та збори, механізму застосування яких властиві недоліки з погляду фіскальних потреб бюджету країни.

Зазначені вище чинники зростання обсягу ПДФО, військового збору, на наш погляд, у повоєнних умовах перестануть діяти, що неодмінно скоротить або (за певного рівня інфляції) збереже на досягнутому рівні обсяги відповідних податкових надходжень бюджету.

Інструментом майбутньої раціональної податкової політики вважаємо введення цільової надбавки до базової ставки ПДВ у розмірі 2-3%. Прийнятність цієї пропозиції, на наш погляд, ґрунтується на таких аргументах:

1. Згідно з чинним механізмом ціноутворення, ПДВ нараховується на його останньому етапі, тобто має достатньо широку базу оподаткування, відповідно, вагомий фіскальний потенціал.

2. Тягар сплати ПДВ послідовно перекладається з одного товаровиробника (продавця) на іншого (покупця) аж до кінцевого споживача (як правило, населення). Це дозволяє перерозподілити в часі та між суб'єктами бізнесу загальний тягар ПДВ. Водночас, за існуючої системи бюджетної підтримки вразливих верств населення ефект, негативної соціальної регресії, властивий ПДВ, вдасться частково елімінувати.

3. На відміну від військового збору та інших податкових платежів – інструментів прямого оподаткування, платниками ПДВ є споживачі товарів, робіт, послуг. Це дозволяє стати реальним платником такого виду податкових надходжень до бюджету не тільки суб'єктам, які задіяні в офіційній економіці.

Адже об'єктивна необхідність задовольнити попит на виробничі ресурси, а також особисті потреби населення «виводить з тіні» доходи, раніше прямо не оподатковані.

4. Універсальність податку, яким є ПДВ за своєю природою, а також роз'яснене населенню призначення цільової надбавки до його базової ставки (варто скористатися успішним досвідом реалізації податкової політики в 2014 році при запровадженні військового збору) зменшать для платників стимули до відкритої протидії такому заходу податкової політики. Приховане ж маніпулювання, яке в рамках чинного законодавства дозволяють собі номінальні платники ПДВ, необхідно мінімізувати належними заходами податкового адміністрування (обліку, контролю, бюджетного відшкодування) та ефективністю й прозорістю бюджетної політики щодо використання акумульованих державою податкових надходжень [53].

До характерних параметрів ефективності податкової системи країни відносять загальний рівень податкового навантаження на економіку та структуру податкових надходжень. Податкове навантаження є мірою податкового тягара, встановленого урядом, що включає прямі податки у вигляді податкових ставок на доходи фізичних осіб і підприємств, а також податки, включаючи всі форми прямого та непрямого оподаткування на усіх рівнях управління, у відсотках від ВВП [74].

«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» [76].

Потреби держави визначають рівень оподаткування та податкове навантаження на економіку країни. Дослідження обсягу, структури та ефективності державних витрат, джерелом фінансування яких є податки,

дозволяють отримати більш об'єктивну оцінку рівня податкового навантаження.

За даними Міністерства фінансів України, ВВП у 2022 р. знизився на 29,1 %, що є найбільшим падінням за роки незалежності [77].

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 [78].

За інформацією Міністерства фінансів України, внаслідок широкомасштабного вторгнення російських військ на виконання дохідної частини державного бюджету у 2022 р. мали вплив такі фактори:

- зупинка усіх зовнішньоекономічних операцій через ділянки українсько-російського та українсько-білоруського кордонів, зокрема транзитних, повна зупинка авіаперевезень та блокування роботи морських портів, що, за даними Держкомстату, позначилося на зниженні обсягів імпорту та експорту товарів відповідно на 24,1 % та на 35,1 % порівняно з 2021 р.;

- суттєве падіння економіки та ділової активності платників податків; – масштабна міграція населення – як внутрішня, так і за межі України;

- руйнація нафтопереробних заводів, металургійних комбінатів, інфраструктурних та енергетичних об'єктів;

- тимчасове призупинення роботи системи автоматичного відшкодування ПДВ;
- надання права фізичним особам-підприємцям та юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку за ставкою 2 %;
- тимчасове запровадження 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 та алкогольні напої на 5 %; – збільшення грошового забезпечення військовослужбовців;
- перерахування грантів до державного бюджету міжнародними партнерами» [4].

З переліку вищезазначених факторів більшість із них пов'язані зі змінами у системі оподаткування, зокрема зміна ставок оподаткування, звільнення від оподаткування тощо.

Оскільки основним джерелом дохідної частини бюджету країни є податки, доцільно розглянути структуру податкових надходжень та інших статей доходів зведеного бюджету України за 2017-2022 рр. (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України
за 2017-2022 рр., %

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 макрорівні вітчизняними науковцями пропонуються такі методики його визначення [79]:

1) враховувати частину ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету.

Податкове навантаження на рівні держави ($K_{пн}$) розраховується за формулою

$$K_{пн} = П / ВВП ,$$

де $П$ – податкові надходження до бюджету;

$ВВП$ – валовий внутрішній продукт.

Ця методика розрахунку значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників податків;

2) 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 ($K_{пн}$) розраховується за формулою

$$K_{пн} = (П + ВПФ) / ВВП ,$$

де $ВПФ$ – внески до позабюджетних фондів.

Така методика визначення податкового навантаження відображає більш реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів.

Для порівняння визначимо рівень податкового навантаження в Україні різними способами за статистичними даними (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Рівень податкового навантаження в Україні за 2017-2022 рр.

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.

Слід зауважити, що на загальний рівень податкового навантаження, окрім загальнодержавних і місцевих податків та зборів, значний вплив має надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У підприємницькій діяльності ЄСВ спричиняє суттєвий фіскальний тиск на фонд оплати праці. Хоча ЄСВ не належить до податкових платежів,

вважаємо доцільним враховувати його при розрахунку рівня податкового навантаження. Значна різниця між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ простежується на рис. 2.1.

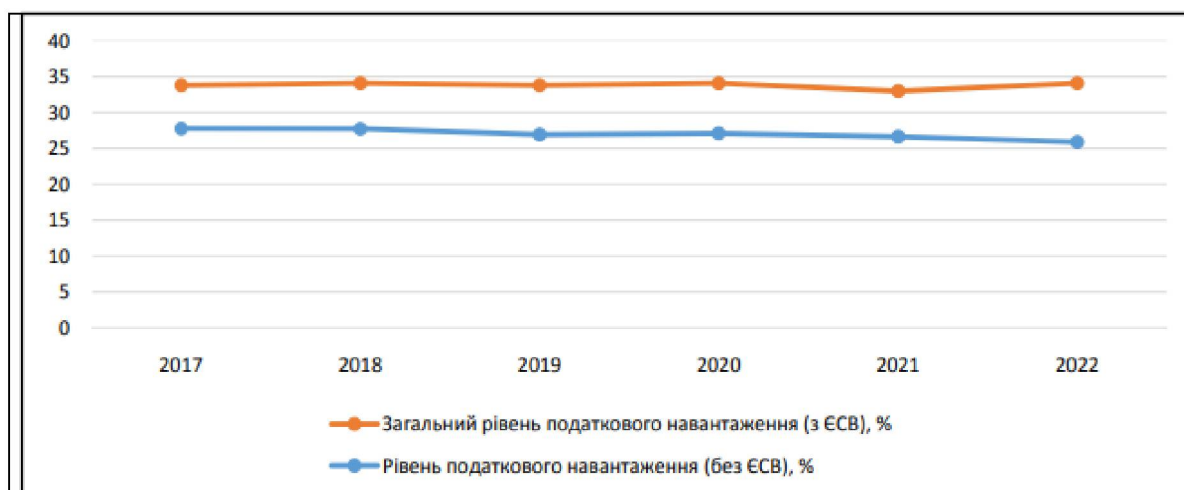


Рис 2.1. Динаміка рівня податкового навантаження в Україні за 2017-2022 рр.

Аналіз податкового навантаження в Україні, проведений графічним способом, показав, що динаміка має стабільний характер. Найменший діапазон між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ спостерігається у 2017 р., найбільший – у 2022 р.

Отже, зростання податкового навантаження на платників податків у 2022 р. відбулося переважно за рахунок збільшення надходження 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.

2.2. Горизонтальний податковий моніторинг як напрям удосконалення податкового контролю

Горизонтальний податковий моніторинг – це нова форма податкового контролю, яка передбачає надання платником податків прямого доступу податковому органу до своїх облікових систем в обмін звільнення від традиційних контрольних заходів [86].

На даний час в Україні відсутнє законодавче регулювання горизонтального податкового моніторингу, а звідси не визначена сама дефініція, мета, принципи, критерії його оцінки, порядок розкриття даних бухгалтерського і податкового обліку, роль системи внутрішнього контролю у цьому процесі.

На нашу думку, горизонтальний податковий моніторинг – це форма добровільного податного контролю, яка націлена на розширений обмін інформацією між податковими органами та платниками податків; підвищення, прозорості й ефективності контрольних процедур і заходів щодо інформаційного масиву по всіх податках і зборах, які сплачують платники податків; ефективний засіб попередження податкових спорів [86].

Мета горизонтального податкового моніторингу полягає у контролі за дотриманням норм ПКУ та інших нормативних актів у сфері податків і зборів, за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків і зборів, а також правильності ведення обліку у платників податків [86].

Горизонтальний податковий моніторинг вигідний для обох сторін учасників горизонтального податкового моніторингу. Під час проведення горизонтального податкового моніторингу податкові органи мають на меті:

- оперативно і якісно здійснювати функції з контролю і нагляду за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів;
- податковий моніторинг дозволить підвищити прогнозованість надходжень податків до всіх рівнів бюджетної системи України, та своєчасно виявляти прогалини і колізії в податковому законодавстві;

– впровадження податкового моніторингу на постійній основі буде сприяти скороченню витрат на проведення податкових перевірок, судових витрат у зв'язку зі скороченням податкових суперечок і підвищенню рівня правової культури платників податків по сплаті податків [86].

Для платників податків – учасників процедури податкового моніторингу перевага такої участі полягає в тому, що за період, щодо якого здійснюється податковий моніторинг, платник податків має можливість оперативно дізнаватися позицію податкового органу щодо оподаткування окремих операцій та угод і не піддаватися виїзним і камеральним податковим перевірок за зазначені періоди у наступному.

Для платників податків, крім вигоди від запровадження горизонтального податкового моніторингу, мають місце і недоліки, а саме: постійний контроль з боку податкового органу, ризик витоку конфіденційної інформації та підвищені вимоги до системи внутрішнього контролю [86].

Серед принципів горизонтального податкового моніторингу доречно виділити наступні: добровільності, взаємної співпраці, відкритості і прозорості, звільнення від вертикальних перевірок, оперативного вирішення спорів у форматі «мотивованої думки», звільнення від сплати штрафних санкцій (рис. 2.2).

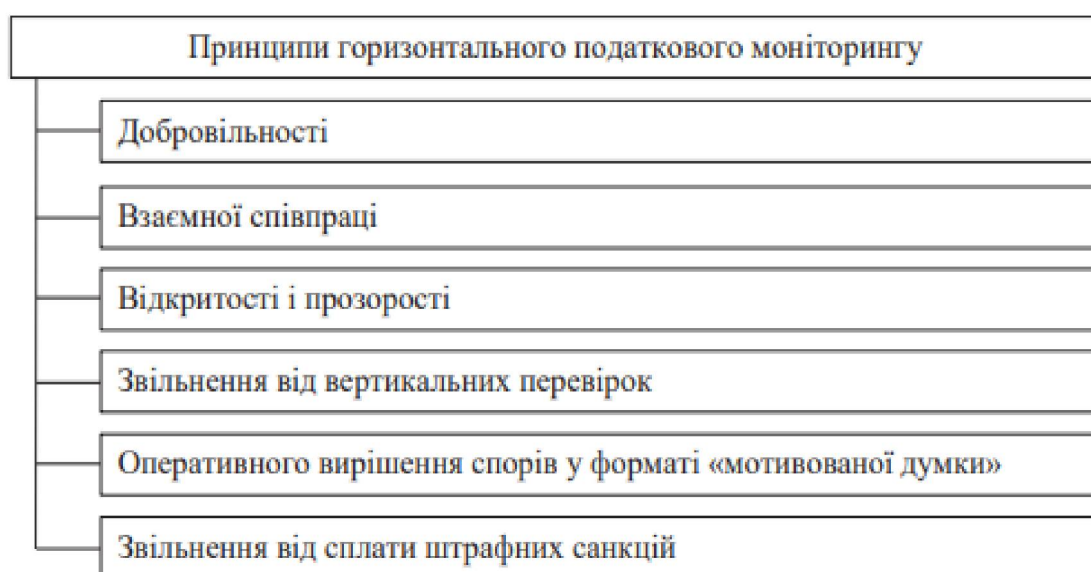


Рис. 2.2. Принципи горизонтального податкового моніторингу [86].

У режимі горизонтального податкового моніторингу проводиться не з ініціативи податкового органу, а за бажанням платника податків, на підставі поданої ним заяви. При певних обставинах можливе припинення проведення податкового моніторингу достроково [86].

Принцип взаємної співпраці необхідно розглядати у контексті партнерства між обома сторонами. Принцип відкритості і прозорості у горизонтальному податковому моніторингу полягає у наданні суб'єктами господарювання податковим органам доступ до своєї інформаційної системи, за допомогою якої ведеться податковий і бухгалтерський облік [86].

Одночасно важливо упередити витік інформації з боку податкових органів про діяльність платника податків. Документообіг між органом податкового контролю та платником податків необхідно здійснювати у електронному вигляді, тобто учасник горизонтального податкового моніторингу має вести облік у автоматизованому режимі. Платник податків може надати податкову органу віддалений доступ до своєї системи чи шляхом обміну інформацією через спеціалізованого оператора електронного документообігу.

Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання включає п'ять компонентів, у т. ч. контрольне середовище; система виявлення і оцінки ризиків; контрольні процедури; а також інформаційні системи, в яких дані процедури реалізовані; система оцінки ефективності та моніторингу результатів внутрішнього контролю. Кожен структурний компонент є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю і забезпечує ефективність її функціонування. Для кожного з компонентів передбачені вимоги щодо розкриття інформації. В основу системи внутрішнього контролю покладено виявлення та оцінки ризиків, пов'язаних з бізнес-процесами суб'єкта господарювання [86].

Розкриття інформації про рівень ризику дозволяє податковому органу провести аналіз якісних і кількісних аспектів виявлених ризиків і дати оцінку схильності суб'єкта господарювання до здійснення ризикових операцій, ведення бізнесу, пов'язаного з ризиковими сегментами економіки,

консервативності або агресивності стратегії, що використовується в управлінні ризиками. Розкриття інформації про ризики здійснюється на основі принципу суттєвості. Система внутрішнього контролю добре досліджена у аудиті.

Таким чином, в сучасних умовах – умовах цифрової трансформації традиційні форми взаємовідносин між податковими органами та платниками податків дещо застарілі та потребують удосконалення. На нашу думку, горизонтальний податковий моніторинг – це нова, прогресивна форма податкового контролю, яка реалізується у онлайн-форматі на основі віддаленого доступу до цифрових даних обліку і звітності платника податків [86].

Горизонтальний податковий моніторинг – перспективна форма податкового контролю, яка передбачає перехід від традиційних форм податкового контролю, таких як камеральні та виїзні планові, позапланові перевірки, до розширеної інформаційної взаємодії, що передбачає доступ до даних платника податків в режимі реального часу.

Така форма контролю має переваги та недоліки, а саме:

- скорочення обсягу подання паперових документів;
- скорочення кількості ведення операцій вручну; підвищення достовірності даних обліку і звітності;
- дистанційна форма спілкування з податковими органами тощо.

Крім того, режим горизонтального податкового моніторингу істотно прискорює вирішення спірних ситуацій щодо застосування податкового законодавства та дозволяє платнику податків уникнути в майбутньому донарахування сум податків, пені та штрафів, а також знижує тягар податкового контролю [86].

До недоліків можна віднести наступні: додаткові витрати у суб'єктів бізнесу на технічні засоби, потреба у висококваліфікованих кадрах, які могли б працювати в інформаційному середовищі, запровадження системи внутрішнього контролю, збереження конфіденційності інформації та ін.

В світовій практиці домінують горизонтальні податкові відносини між державою та платниками податків. В Україні високий рівень корупції та відсутнє законодавче закріплення цієї форми податкового контролю не сприяють успішній трансформації традиційних форм податкового контролю в горизонтальну площину.

Для запровадження в практику органів податкової служби України горизонтального податкового моніторингу потрібно розробити та затвердити на законодавчому рівні концепцію горизонтального податкового моніторингу, яка б включала понятійний апарат; критерії відбору учасників горизонтального податкового моніторингу; перелік документів, які подаються для участі у моніторингу; форми і формати документів, які є підставою для проведення моніторингу, вимоги до розкриття показників податкового обліку, способи інформаційної взаємодії між податковим органом та платником податків а також розробку стандартного файлу податкового аудиту для автоматичної перевірки даних обліку і звітності та ін.

За цих умов податковий моніторинг забезпечить якісно новий рівень реалізації податкового контролю, націлений на побудову довірчих відносин між платниками податків і державою [86].

2.3. Напрями удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні

В результаті проведеного науковцями дослідження [26], слід виділити такі основні чинники підвищення ефективності вітчизняної податкової системи та контролю, а саме:

- побудова стабільної, зрозумілої і цілісної податкової системи з метою визначення збалансованих підходів до фінансового перерозподілу в межах країни й обґрунтування норм оподаткування;
- уніфікація системи оподаткування, уникнення подвійного оподаткування;

- ефективно структурувати систему оподаткування на користь прямого оподаткування майна, капіталу, землі;
- співучасть ДФС у законотворчій роботі;
- розвиток інформаційних технологій, тобто збільшення кількості електронних сервісів та покращення обслуговування платників. Процес розвитку ІТ-технологій повинен передбачати інтеграцію різноманітних ідей та суджень, які містяться в законах, в електронні системи ДФС і максимальну електроніфікацію процесів. Дане впровадження, на нашу думку, дозволить мінімізувати корупційні схеми;
- реструктуризація податкових органів, яка включає скорочення персоналу та мотивацію співробітників. Тобто, значна перебудова всієї системи управління, структури, функцій, що призведе до оптимізації кадрів в службі;
- юридичний напрям, основною метою якого має бути зміна процедур адміністративного оскарження, тобто створення системи податкових судів, як окремої гілки. Це також, в свою чергу, дозволить знизити ризики корупційних проявів.

Війна була, є й залишатиметься очевидним форс-мажорним чинником впливу на фінансову систему України, зокрема її бюджетну складову. При цьому гостро стоїть питання забезпечення податкових надходжень бюджету країни, які в умовах війни є фінансовою базою формування належного рівня її обороноздатності. Проведений порівняльний аналіз показників податкових надходжень бюджету України на різних етапах військової агресії росії дозволив виокремити найбільш вагомі вектори впливу війни на їх формування: об'єктивне скорочення існуючої бази оподаткування; вплив на процеси ціноутворення на ринках товарів і капіталу; зміни в податковій політиці (законодавстві); нові варіації недоброчесної поведінки платників податків; не завжди обґрунтоване та продуктивне удосконалення процедур управління та адміністрування податковими платежами з боку контролюючих органів. Основними бенефіціарами кількісних змін у податкових надходженнях бюджету через війну стали територіальні громади, насамперед, у тилкових

регіонах, бюджети яких наповнюють ПДФО, єдиний податок і податок на майно. Проте така ситуація, на наш погляд, короткострокова. Це повинно змусити органи місцевого самоврядування до перегляду стратегій економічного розвитку територій з позиції посилення відповідальності за самофінансування відповідних їхніх потреб за рахунок максимізації внутрішнього ресурсного потенціалу. Натомість загальнодержавним органам влади, вважаємо, не уникнути змін у податковій політиці. Прийнятним нововведенням з погляду необхідності поєднати зростання фіскального навантаження з адекватним його сприйняттям суспільством може стати введення цільової надбавки в розмірі 2-3% до базової ставки ПДВ. За умов очевидної загрози незалежності країни та необхідності забезпечення виживання національної економіки, суспільство схвально зустріло розширення кола податкових пільг для одних платників податків і терпляче – приховане, але фінансово болюче посилення фіскального тиску на інших. Проте таке ставлення до заходів бюджетно-податкової політики держави, ймовірно, не збережеться після закінчення воєнного стану. Чинник війни, яка завершилася, вважаємо, діятиме в протилежному напрямку. Тому розробка сценаріїв формування майбутніх податкових надходжень бюджету України залежно від потужності потенціалу та очікуваної тривалості війни залишається важливим науково-практичним завданням сьогодення [53].

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» [83].

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 [83].

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

Побудова стратегії податкового менеджменту для підприємства в умовах війни має не лише враховувати стандартні економічні чинники та підхід до оподаткування, але й відображати високий рівень соціальної відповідальності. У складних військових умовах, коли кожна дія може мати безпосередній вплив на життя людей, підходи до податкової політики підприємства повинні бути вагомими, осмисленими та націлені на довгострокову стабільність. З однієї сторони підприємство може використовувати на свою користь зміни податкового законодавства, щоб зменшити витрати на податки та спрямувати кошти на забезпечення захисту. Однак з іншої сторони, потрібно пам'ятати, що

в умовах війни держава не має достатньо коштів для регіонального розвитку, а саме від доходів місцевого бізнесу залежатиме добробут територіальної громади. Відсутність необхідних коштів може призвести до залежності від державного бюджету, а також обмежувати можливості для підтримки малого бізнесу, який часто є важливим для місцевої економіки, особливо в умовах війни [92].

Враховувати потрібно й податкові ризики, які є значущими для будьякого підприємства, але в умовах війни їхній вплив може бути навіть більш критичним. Підприємства мають підходити до цього питання з особливою увагою, постійно переглядаючи свої податкові стратегії, щоб забезпечити свою економічну безпеку. Із врахуванням зазначених вище умов складемо послідовність формування стратегії податкового менеджменту для бізнесу в умовах війни.

1. Аналіз ситуації. Вивчення діючого податкового законодавства, особливо його змін в умовах війни; оцінка впливу військових дій на господарську діяльність підприємства.

2. Мінімізація податкових ризиків. Перегляд контрактів і угод на предмет можливих податкових ризиків; вивчення видів податкових ризиків та їх потенційного впливу на підприємство.

3. Гнучкість у плануванні. Розробка декількох сценаріїв податкового планування, що враховують різні можливі розвитку подій.

4. Соціальна відповідальність. Забезпечення дотримання всіх податкових обов'язків, незважаючи на складні умови; участь в соціальних програмах підтримки спільноти, якщо це можливо, в тому числі сприяння місцевим ініціативам.

5. Комунікації з податковими органами. Підтримка відкритого діалогу з податковими органами, щоб забезпечити взаєморозуміння і вирішення будь-яких питань чи непорозумінь.

6. Професійна підготовка працівників. Організація навчань та семінарів для працівників, які займаються фінансовими та податковими питаннями.

7. Врахування міжнародного контексту. Перегляд міжнародних угод та проектів, що можуть впливати на фінансування та податкову політику підприємства в умовах війни.

8. Фінансова стабільність. Створення резервних фондів або інших фінансових механізмів для забезпечення фінансової стабільності в невизначені часи.

9. Технологічне забезпечення. Використання автоматизованих систем для ведення обліку і податкового планування, що дозволяє швидко реагувати на зміни в умовах війни.

10. Постійний моніторинг. Відстеження змін у податковому законодавстві та ситуації в країні, щоб швидко адаптуватися до нових умов [92].

Контроль за виконанням податкових зобов'язань передбачає проведення різноманітних процедур. Серед них можна виокремити отримання пояснень від платників податків та податкових агентів, перевірку даних обліку та звітності, а також огляд приміщень та територій, що використовуються з метою отримання доходу. Проте, згідно з теорією та практичним досвідом, найбільш ефективним видом податкового контролю є перевірка [91].

Податковий контроль в Україні здійснюють підрозділи податкового аудиту, що отримали повноваження у зв'язку з реорганізацією ДПС України в 2020 р.

На рис.2.3 представлено результати перевіркової роботи ДПС України упродовж 2021-2022 рр.

Як бачимо, війна вплинула на зменшення числа перевірок і сум донарахувань за їх результатами. Скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб негативно впливає на ефективність податкового контролю, оскільки підприємства не можуть повністю сплатити податки і використовують легальні, напівлегальні та нелегальні схеми ухилення від оподаткування.

Це обмежує можливості податкових органів виявляти порушення податкового законодавства.

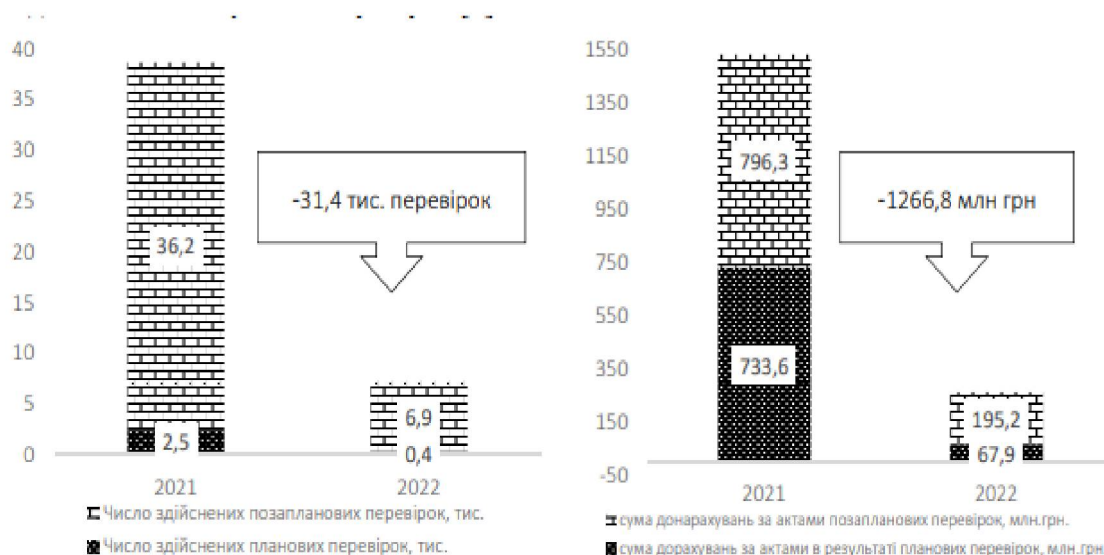


Рис. 2.3. Число проведених податкових перевірок та сум донарахувань за актами перевірок в Україні упродовж 2021-2022 рр¹.

Крім того, низький рівень податкової культури та недовіра платників податків до податкових органів негативно впливають на ефективність податкового контролю.

Це становить наслідок недосконалості податкового законодавства та неправомірної поведінки посадових осіб у податкових органах [91].

Особлива увага при удосконаленні податкової системи має бути приділена таким аспектам: підвищенню інституційної спроможності Державної податкової служби України та сприянню встановленню партнерських відносин між податковими органами і платниками податків формуванню мотиваційної системи для бізнесу і громадян, яка спонукала б їх виконувати свої податкові.

Це сприятиме збільшенню податкової дисципліни, зменшенню порушень у цій сфері і зосередженню зусиль контролюючих органів на найбільш ризикових суб'єктах і операціях з ними [91].

З метою підвищення інституційної спроможності Державної податкової служби України доречно запровадити такі заходи:

- посилення координації діяльності податкової та митної. Одним із

¹ Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robot/kontrolno-perevirochna-robot-2014-2022/>

важливих напрямів вдосконалення податкової політики є забезпечення належної координації та спільного використання інформаційних баз Державної податкової та Державної митної служб України. Оскільки подальший розвиток податкової та митної справи залежить від створення та впровадження електронної інтегрованої системи відстеження товарів на всьому ланцюгу постачання з безперервним митним, податковим та аудиторським контролем, а також від уніфікованого товарознавчого опису товарів та їхнього введення до електронного бухгалтерського та податкового обліку;

- розробка оптимальної моделі управління податковим адмініструванням, що ґрунтується на комплексній оцінці нормативно-правових, організаційних та кадрових аспектів його функціонування, враховуючи міжнародні стандарти та зростаючі глобалізаційні процеси;

- застосовування комплексного підходу до управління податковими ризиками, що включає покращення ефективності інформаційно-аналітичної роботи ДПС шляхом вдосконалення процесів збору та обробки інформації щодо податкових ризиків;

- розробити автоматизовану інформаційно-аналітичну платформу, яка дозволить здійснювати аналіз та виявлення податкових ризиків на доперевірочному етапі. Така платформа допоможе визначити потребу в проведенні непланових перевірок, наприклад, у випадках ліквідації платника податків або поверненні ПДВ. Крім того, ця інформаційно-аналітична платформа може служити інструментом внутрішнього контролю якості податкових перевірок;

- розробити та реалізувати комплексну стратегію боротьби з нелегальним обігом товарів підакцизної групи. Для досягнення цієї мети передбачається використання систем податкової верифікації та відстеження переміщення товарів від виробника/імпортера до кінцевого споживача. Потрібно виявити найбільш проблемні сегменти ринку підакцизних товарів, оцінити ризики несплати податків і розмістити контрольні пункти на цих сегментах шляхом розвитку процедур податкового нагляду;

- реалізація інституційної моделі надання податкових експертиз – створення спеціалізованого наукового підрозділу з податкових експертиз [91].

Важливим чинником, що підвищить довіру платників податків до податкових органів та, водночас, сприятиме підвищенню податкової дисципліни є впровадження електронних податкових сервісів. Це дозволить вжити додаткові заходи для протидії ухиленням від сплати податків і забезпечити дотримання основних принципів оподаткування, таких як загальність оподаткування, рівність перед законом для всіх платників, соціальна справедливість і відповідальність за порушення податкового законодавства, яка передбачена законом [91].

Використання електронних інструментів в оподаткуванні дозволяє досягти максимальної ефективності в боротьбі з ухиленнями від оподаткування. Прозорість критеріїв та процедур також гарантує недискримінаційне призначення підтримки. Однак, для досягнення максимальної фіскальної ефективності необхідно переглянути податкове законодавство та процедури адміністрування податків, щоб усунути фактори, які знижують їх ефективність та сприяють ухиленням від оподаткування.

Крім того, доцільно створити систему, яка здійснюватиме моніторинг платників податків з метою виявлення можливих порушень податкового законодавства серед всіх категорій платників [91].

Висновки до 2-го розділу

Проаналізувавши сучасний стан і напрями удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні дійшли наступних висновків.

1. 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.

Аналіз показав, що загальний рівень податкового навантаження протягом 2017-2022 рр. має незначні зміни, його значення коливається від 34,1 % до 33,0 % ВВП.

2. В сучасних умовах – умовах цифрової трансформації традиційні форми взаємовідносин між податковими органами та платниками податків дещо застарілі та потребують удосконалення. На нашу думку, горизонтальний податковий моніторинг – це нова, прогресивна форма податкового контролю, яка реалізується у онлайн-форматі на основі віддаленого доступу до цифрових даних обліку і звітності платника податків

3. Стратегія розвитку податкового менеджменту в умовах війни стає ключовою для стабільності та адаптації як держави, так і її підприємств. Соціальна відповідальність перетворюється на основний принцип у взаємодії з громадою, зокрема в контексті військових дій. Децентралізований підхід до податкової політики сприяє автономії регіонів, що, у свою чергу, забезпечує гнучкість системи та можливість швидкої реакції на зміни.

Враховуючи невідворотність ризиків у військовий період, стратегія має акцентувати увагу на їх вчасному виявленні та мінімізації. Післявоєнна відбудова вимагає мобілізації ресурсів і спрямованої підтримки постраждалих територій. Нарешті, професійна підготовка та постійне навчання спеціалістів з податкового менеджменту визначає ефективність всієї системи в складних умовах.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі на основі проведеного дослідження отримано наукові результати, які полягають в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з напрямів удосконалення податкового планування та податкового контролю в Україні. Основні висновки і результати полягають у наступному.

1. Отже, при формуванні рішень в сфері оподаткування, аудиту та аналізу доцільно поєднувати загальні методи прогнозування та планування зі спеціальними методами податкового планування, порівнювати альтернативні варіанти рішень. Це дасть можливість визначити проблемні аспекти у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання та розробити заходи для їх запобігання, знизити рівень податкового навантаження, використовуючи законні методи податкової оптимізації.

2. Таким чином, удосконалення податкового контролю, що проводиться контролюючими органами, дозволить виявити та ліквідувати загрози дестабілізації податкової системи, а саме: дозволить зменшити зону тіньової економіки; підвищити доходи бюджетів; а вирішення питань податкового контролю дозволить за максимально вірного рішення мінімізувати ризики, дасть можливість створити сприятливі умови економічного зростання та звести порушення податкової безпеки до мінімуму. Вирішення існуючих проблем та вживання превентивних заходів для попередження нових необхідно проводити щодо наступних напрямків: підвищення податкової культури, рівня податкової освіченості та дисциплінованості держави та громадян; розвиток та вдосконалення інституту попереднього аналізу та планування заходів податкового контролю; розвиток системи досудового врегулювання спорів; актуалізація та розширення податкового законодавства; підвищення компетентності працівників податкових органів, контроль за їх діяльністю.

3. Кожна система управління, в тому числі й державний податковий менеджмент, включає дві взаємопов'язані складові – об'єкт і суб'єкт

управління. Взаємодія суб'єкта й об'єкта податкового менеджменту здійснюється через постановку стратегічних і тактичних цілей. Досягнення цих цілей є індикатором ефективності податкового менеджменту. Найважливішою стратегічною ціллю є акумулювання податкових надходжень для реалізації державою покладених на неї функцій. Тактичні цілі обираються в межах визначеної стратегії, так само як і завдання, податкові методи та прийоми реалізації стратегічних цілей. Враховуючи ці особливості, можна стверджувати про важливе значення державного податкового менеджменту для стабілізації економічної ситуації в Україні.

4. Узагальнюючи результати оцінки бюджетних показників, до основних напрямів впливу війни на формування податкових надходжень бюджету країни включаємо [53]:

- об'єктивне скорочення існуючої бази оподаткування, насамперед, загальнодержавних податків через втрату територій, природних і матеріальних ресурсів, людського капіталу тощо;
- вплив на ринки ресурсів / товарів (зокрема іноземної валюти), як правило, через зростання цін, що продукує зміни в структурі останніх і, відповідно, в базі непрямого оподаткування;
- зміни в податковій політиці (відповідно, податковому законодавстві) з метою підтримки суб'єктів національної економіки – платників податків у форс-мажорних обставинах;
- нові варіації поведінки недобросовісних платників податків, їхні зловживання можливістю отримати додаткові доходи, перерозподілити капітал без виконання податкових зобов'язань і, як наслідок, кількісні та якісні зміни в структурі тіньової економіки;
- удосконалення, не завжди обґрунтоване та продуктивне, процедур управління та адміністрування податковими платежами з боку контролюючих органів тощо.

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

5. Для запровадження в практику органів податкової служби України горизонтального податкового моніторингу потрібно розробити та затвердити на законодавчому рівні концепцію горизонтального податкового моніторингу, яка б включала понятійний апарат; критерії відбору учасників горизонтального податкового моніторингу; перелік документів, які подаються для участі у моніторингу; форми і формати документів, які є підставою для проведення моніторингу, вимоги до розкриття показників податкового обліку, способи інформаційної взаємодії між податковим органом та платником податків а також розробку стандартного файлу податкового аудиту для автоматичної перевірки даних обліку і звітності та ін. За цих умов податковий моніторинг забезпечить якісно новий рівень реалізації податкового контролю, націлений на побудову довірчих відносин між платниками податків і державою.

6. Для забезпечення ефективності фіскальної політики в умовах війни необхідно зосередитися на стимулюючих заходах, спрямованих на підтримку платників податків, проведенні роз'яснювальної роботи з платниками податків щодо недопущення порушення податкового законодавства. Для досягнення цієї мети, держава повинна використовувати всі доступні механізми, які призначені для блокування порушень податкового законодавства. Важливу роль у цьому процесі відіграє проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків. Для ефективної боротьби з ухиленням від оподаткування необхідно вжити заходів, які передбачають співробітництво між різними фіскальними органами. Пріоритетними заходами в цьому контексті є налагодження партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, створення мотиваційної системи сплати податків для бізнесу та громадян, використання цифрових засобів в оподаткуванні, контроль над формуванням доданої вартості у ланцюгах товарів. Впровадження запропонованих заходів сприятиме поліпшенню моніторингу об'єктів оподаткування, податкової бази та платників податків, що може бути розглянуто як профілактичний захід для запобігання ухиленню від оподаткування. Крім того, для досягнення більшої ефективності податкових реформ необхідно посилити заходи податкового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васільєва Л. М. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПЛАНУВАННЯ ЯК НЕВІД'ЄМНИХ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ. Публічне управління та митне адміністрування, № 1 (20), 2019, 31-36. <http://customs-admin.umsf.in.ua/archive/2019/1/4.pdf>
2. Гогіна О.М. Концептуальні засади та необхідність розвитку державного податкового менеджменту в Україні. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2012. Вип. 3. С. 273-278.
3. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування : національні та міжнародні вектори : монографія. Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. 248 с.
4. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, Г.М. Дорожкіна, В.В. Карпова та ін. ; за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. 448 с.
5. Харко Д.О. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації. Вісник Львів. ун-ту, серія юрид. Вип. 52. 2011. С. 351–357.
6. Лисенко А.М., Акімов С.С., Чадай Ю.В. МЕТОДОЛОГІЯ, МЕТОДИКА, МЕТОД: СУТНІСТЬ ПОНЯТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ПРОЯВУ У СФЕРІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/70-18>
7. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми : Сумський державний університет. 2021. 344 с.
8. Лисенко А.М., Акімов С.С. МЕТОДИ ПРОГНОЗУВАННЯ ТА ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ: ВПЛИВ ЇХ ВИБОРУ НА ФОРМУВАННЯ РІШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ. DOI:

<https://doi.org/10.32782/bses.81-32>

9. Барабаш Леся. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ. Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (30 листопада 2022 року). Київ : Міжнародний європейський університет. 2022. 430 с.

10. Баранник Л. Б. Соціалізація податків як принцип ефективного податкового регулювання в ринковій економіці. Формування ринкових відносин. 2013. № 9. С. 15-20.

11. Овчинніков А.В. Державне податкове регулювання як фактор соціального розвитку України: теоретичний аспект. Економічний вісник. 2018. № 3. С. 88-99.

12. Пухальський, В. (2022). ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ. *Молодий вчений*, 1 (101), 32-36. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-1-101-7>

13. Лагодієнко Н.В., Іванченкова Л.В., Євтушевська О.О., Скляр Л.Б. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК УМОВА ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ. DOI: [10.32702/2306-6814.2022.9-10.24](https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.9-10.24)

14. Потернак Ю. П. Податковий контроль у системі забезпечення економічної безпеки держави. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. 2013. № 1. С. 105-112.

15. Андрющенко І. Є., Шаповал С. С. Податковий контроль в системі протидії ухиленню від оподаткування. Ефективна економіка. 2017. №7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5691> (дата звернення: 13.04.2022).

16. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями. URL: <https://tax.gov.ua/nk> (дата звернення: 13.04.2022).

17. Васюк Ю. М. Податковий контроль як засіб державного управління. Економіка та держава. 2012. № 2. С. 129-132.

18. Квач Я.П., Князькова В.Я., Федоренко С.О. Податковий контроль в Україні: фіскальна ефективність та шляхи вдосконалення. Науковий погляд: економіка та управління. 2018. № 1 (59). С. 165-170.
19. Власов А., Понамарчук О. Сутність та функції податкового контролю. Юридичний вісник. 2011. № 2. С. 107-113.
20. Грищенко С. Попередній податковий контроль: теоретичний аспект. Фінансове право. 2018. № 10. С. 171-178.
21. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2009. № 4 (49). С. 131-137.
22. Козьмук Н. І. Податковий контроль як інструмент забезпечення дотримання законодавства у сфері оподаткування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 871-874.
23. Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Актуальні питання вдосконалення податкового контролю в Україні. Економічний вісник. 2017. № 4. С. 100-106.
24. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
25. Князькова В. Фіскальна ефективність податкового контролю та напрями його покращення. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2014. № 3 (74). С. 116-123.
26. Шевчук О. Д., Мазур Ю. В. Особливості функціонування сучасної системи податкового адміністрування і контролю в Україні. Ефективна економіка. 2015. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&- z=3983> (дата звернення: 13.04.2022).
27. Гаврилюк, В. (2023). ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА КЛЮЧОВІ ПРИНЦИПИ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ. *Молодий вчений*, 5 (117), 132-137. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2023-5-117-26>
28. Безпалова О.І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : монографія. Харків : ХНУВС, 2014. 544 с.

29. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2014. № 4 (49). С. 18-22.
30. Васюк Ю.М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні. Аспекти публічного управління. 2015. № 3. С. 27-36.
31. Демченко О.П. Оцінка ефективності податкового контролю. Приазовський економічний вісник. 2019. № 4 (15). С. 253-257.
32. Жигаленко О. В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис... канд. екон. наук. Київ, 2009. 24 с.
33. Конституція України від 28.06.1996 р. за № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>
34. Маринів Н. А. Податковий контроль як складник фінансового контролю: публічно-правовий аспект. Visegrad Journal on Human Rights. 2017. № 5/2. С. 86-91.
35. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
36. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 12. С. 76-79.
37. Найденко О.Є. Податковий контроль : монографія. Харків : ХНЕУ, 2012. 224 с.
38. Пасько Т. Поняття, правові ознаки та види податкових перевірок в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 7. С. 243-248.
39. Пухальський В.В. Теоретичні аспекти податкового контролю. Молодий вчений. 2022. № 1 (101). С. 32-36.
40. Товкун Л.В. До питання про принципи податкового контролю. Форум права. 2017. № 3. С. 749-752.
41. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія. Київ : ТОВ «Аспект-

Поліграф», 2005. 204 с.

42. Шевчук О.А., Конєв В.В. Проблеми організації роботи державної фіскальної служби та її територіальних органів як суб'єктів податкового контролю. Вісник Хмельницького національного університету. 2019. № 1. С. 101-106.

43. Яковенко О.О. Місце податкового контролю в податковому процесі. Митна справа. 2018. № 2. С. 22-26.

44. Євтушевська О.О., Лагодієнко Н.В., Іванченкова Л.В., ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ЯК СКЛАДОВА ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ. DOI: [10.32702/2306-6814.2022.4.32](https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.4.32)

45. Городецька Т.Е. та ін. Державні фінанси в системі механізмів і чинників фінансової стабільності: монографія. Харків: Харківський інститут фінансів КНТЕУ, 2018. 175 с

46. Шекета Є.Ю. Ефективний державний податковий менеджмент як запорука сталого розвитку економіки. БІЗНЕС ІНФОРМ. 2020. № 6. С. 56-61.

47. Воронкова О.М. Теоретичні засади податкового менеджменту. Вісник економічної науки України. 2011. №2. С. 25-29.

48. Веремчук Д.В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки. 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.

49. Скоринін А.П. Варіативність і типологізація податкової політики як інструмент регулювання національної економіки. Держава та регіони. Серія: «Економіка та підприємництво». 2016. № 2 (89). С. 11-16.

50. Бечко П.К., Бечко В.П., Лиса Н.В., Пташник С.А. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. Економіка та держава. 2021. № 11. С. 79-83. DOI: [10.32702/23066806.2021.11.79](https://doi.org/10.32702/23066806.2021.11.79).

51. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. Ефективна економіка. 2013. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1852> (дата звернення: 11.01.2022).
52. Курносів О.В. Удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні.: дис.... канд. наук з держ. управ.: 25.00.02. Миколаїв, 2018. 262 с.
53. Наталія Бак, Ангеліна Харовська, ВІЙНА ЯК ЧИННИК ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2023-1.89.02>
54. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України в 2014 році. Урядовий кур'єр. URL : <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstvafinansiv-2014/> (дата звернення: 23.04.2023).
55. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. Фінанси України. 2022. № 6. С. 33-53. FINANCE, ACCOUNT ING AND TAXATION Issue I (89), 2023 35
56. OpenBudget : веб-сайт. URL : <https://openbudget.gov.ua/local-budget?id=260000000000> (дата звернення: 22.04.2023).
57. Піхоцька О.М., Ющик Ю.В. Аналіз виконання бюджетів в період воєнного стану. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. 2022. Вип. 35. URL : <https://zenodo.org/record/7486095> (дата звернення: 22.04.2023).
58. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28 груд. 2014 р. № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 23.04.2023).
59. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів : закон України від 3 лип. 2014 р. № 1621-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18#Text> (дата звернення: 23.04.2023).

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 бер. 2022 р. № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 23.04.2023).

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей справляння окремих податків і зборів у період воєнного, надзвичайного стану : проект Закону України від 1 трав. 2022 р. № 7311-д. URL : https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=74166 (дата звернення: 24.04.2023).

62. Радіонов Ю.Д. Управління фінансовими ресурсами держави в умовах воєнного стану. Економіка України. 2023. № 1. С. 20-43.

63. Рекордні витрати на армію у 2023 році. Що збирається робити уряд? Економічна правда. 20 бер. 2023 р. URL : <http://surl.li/hktkw> (дата звернення: 22.04.2023).

64. Рівень блокування ПН та РК все ще високий: нова статистика. Головбух. URL : <https://buhplatforma.com.ua/news/62474-riven-blokuvannya-pn-ta-rk-vse-shche-visoki-y-novastatistika> (дата звернення: 22.04.2023).

65. Туча О., Співак І., Бондаренко О., Погарська О. Вплив українських мігрантів на економіки країн-реципієнтів. Національний банк України. URL : https://bank.gov.ua/admin_uploads/article/Migration_impact_2022-12-15.pdf?v=4 (дата звернення: 22.04.2023).

66. Управління фінансовими ресурсами об'єднаних територіальних громад в умовах адаптивних змін законодавства під час воєнного стану / Гордей О.Д. та ін. Економіка України. 2023. № 3. С. 24-36.

67. Ухилення від оподаткування ПДВ : Державна податкова служба України. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist/-rezalt/660569.html> (дата звернення: 22.04.2023).

68. Якими повинні бути податки в Україні? 2023. Case Україна. Центр соціально-економічних досліджень. URL : <https://case->

ukraine.com.ua/publications/yakymy-povynni-butypodatky-v-ukrayini/ (дата звернення: 22.04.2023).

69. Bank S.A., Stark K.J., Thorndike J.J. (2008). War and Taxes. Washington, DC: Urban Institute Press, 2008. 238 p.

70. Frizell J. War and Modern Taxation : Global Taxation: How Modern Taxes Conquered the World. 2022. URL : <https://academic.oup.com/book/38815/chapterabstract/337669552?redirectedFrom=fulltext> (дата звернення: 24.04.2023).

71. Jared J. Seven Takes on the Tax Impacts of the War in Ukraine. Bloomberg Tax. 2022. March 8th. URL : <https://news.bloombergtax.com/tax-insights-and-commentary/seven-takes-onthe-tax-impacts-of-the-war-in-ukraine> (дата звернення: 24.04.2023).

72. Mehrotra A.K. The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship. Michigan Law Review. 2010. Vol. 108. Is. 6. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/232697796.pdf> (дата звернення: 24.04.2023).

73. Support employees and the army: how business works during the war. European Business Association. URL : <https://eba.com.ua/en/pidtrymuyut-komandy-ta-armiyu-yak-pratsyuyebiznes-v-umovah-vijny/> (дата звернення: 24.04.2023).

74. Гавриленко В.О., Демиденко С.Л., ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ ЯК ПОКАЗНИК ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ. DOI: <https://doi.org/10.24025/2306-4420.68.2023.284574>

75. 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. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_13_49

76. Деєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. Оподаткування в Україні. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 544 с.

77. Фінансовий портал Міністерства фінансів України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/>

78. Інформація Міністерства фінансів України про виконання

Державного бюджету України за 2022 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2022-538

79. 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/ecpros_2014_84_13

80. Wisevoter. URL: <https://wisevoter.com/country-rankings/highest-taxed-countries>

81. Trading Economics. URL: <https://tradingeconomics.com/ukraine/ease-of-doing-business>

82. PwC Global. Paying Taxes 2020. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes2020/overall-ranking-and-data-tables.html>

83. Стратегічний план Державної податкової служби України на 2022–2024 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/77553.html>

84. 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.

85. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. Актуальні проблеми економіки та управління. 2019. № 13. URL: <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/157499>

86. Пухальський, В. (2021). ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ МОНІТОРИНГ ЯК НАПРЯМ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ. Молодий вчений, 5 (93), 146-151. <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2021-5-93-28>

87. Талько М.М., Литвинчук І.В. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ І ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ. Тези науково-практичної on-line конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених, присвяченої Дню науки. м. Житомир. 15-19 травня 2023 р.

88. Талько М.М., Литвинчук І.В. УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ

РЕФОРМАМИ ЯК ЗАСІБ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ. Тези Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу». м. Житомир. 9-10 листопада 2023 р.

89. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т. І. Єфименко. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. 446 с.

90. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського ; ДННУ «Акад. фін. управління». Вид. 2-ге, переробл. й доповн. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013.

91. Висоцька І.Б., Родченко С.С., Лелюк Н.Є. ПРОТИДІЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ. DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7966623>

92. Лавров Р. В., Садовенко М. М., Литвинчук І. В. Стратегія розвитку податкового менеджменту в умовах війни. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2023. №8. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-8-9109>