

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)

« ____ » _____ 202_ р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
за освітньою програмою «Податкова та митна справа»
на тему «Податкова політика України»

Виконавець:

студентка 2 групи 4 курсу ФФБС
Переверзева Анастасія Олександрівна _____
/підпис/

Науковий керівник:

к.е.н., доцент
Логвіновська Світлана Іванівна _____
/підпис/

ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади податкової політики

- 1.1 Поняття, цілі та принципи податкової політики
- 1.2 Особливості еволюції податкової політики України
- 1.3 Механізми регулювання податкової політики

Розділ 2. Аналіз сучасного стану податкової політики України за 2018-2024 рік

- 2.1 Аналіз основних показників ефективності податкової політики
- 2.2 Аналіз податкового навантаження в системі оцінювання якості податкової політики

Розділ 3. Проблеми та перспективи розвитку податкової політики України

- 3.1 Визначення недоліків діючої податкової політики в Україні
- 3.2 Перспективи розвитку податкової політики України в умовах євроінтеграції

Висновки

Список використаних джерел

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Поняття, цілі та принципи податкової політики

Державна податкова політика - це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави.[1] Це набір заходів, які здійснює держава для встановлення, регулювання та збору податків та податкових внесків до централізованого державного бюджету. Ці заходи включають зміни у розмірах податкових ставок, тарифів та форм оподаткування, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій та груп населення.

Метою такої політики є збільшення або скорочення маси податкових надходжень та створення сприятливих умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, забезпечення соціального благополуччя та боротьби з тіньовим сектором економіки.

Визначення поняття "податкова політика" можна умовно згрупувати в три основні підходи (рис. 1.1).

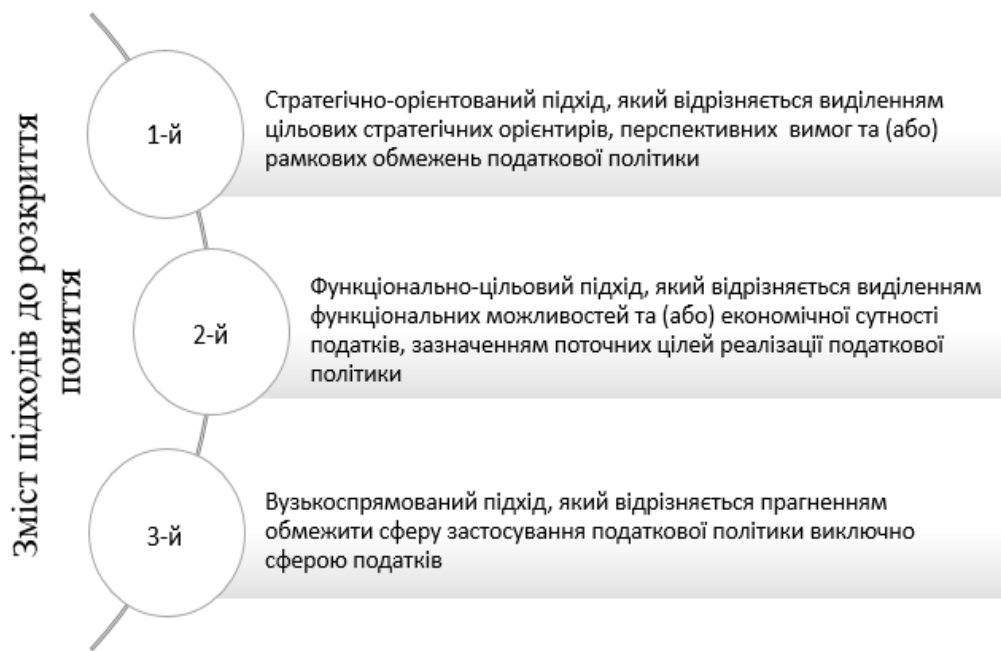


Рис. 1.1 Класифікація підходів до визначення поняття «податкова політика»

Джерело: складено автором на основі [2]

Податкова політика є важливою складовою фінансової політики України. Вона взаємодіє як з іншими видами фінансової політики для досягнення загальних фінансових цілей, так і має свої, виокремлені, цілі та задачі, які притаманні лише їй, які можуть бути досягнуті лише за допомогою податків -головного інструменту впливу на економіку.

Податкова політика спрямована на вирішення проблем, що постають перед суспільством, і повинна розрізняти довгострокову та короткострокову перспективи. Перед лідерами розвинених країн стоять такі довгострокові цілі як: економічне зростання, максимальна зайнятість і добробут населення. Короткострокові цілі податкової політики включають поповнення державного бюджету, певний рівень балансу валового внутрішнього продукту та стимулювання інвестиційної діяльності.

Податкова система є фінансовою основою держави, а також основним інструментом реалізації соціально-економічної політики держави. Тому податкова

політика та податкове адміністрування мають чіткі орієнтири на вирішення конкретних проблем і завдань.

В Україні ще не побудована податкова система, яка б відповідала сучасним ринковим відносинам. Тут застосовуються одні з найвищих податкових ставок, про що свідчать як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори. До об'єктивних причин відносяться: не може швидко реформувати відносини власності, комерціалізувати послуги охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фінансування цих заходів потребує значних капітальних ресурсів, необхідність збільшення державних видатків на соціальний захист населення у зв'язку зі зниженням рівня життя, під впливом інфляції та економічної кризи. Високі податкові ставки в умовах перехідної економіки зумовлені також значними витратами, пов'язаними з впровадженням інвестиційної та соціальної політики.

До суб'єктивних факторів належать: повільний рух ринку; помилки в реалізації податкової політики, що призводять до масового ухилення від сплати податків; високий дефіцит державного бюджету, неефективність державних витрат тощо.

Найоптимальнішим та найефективнішим рішенням в реаліях сьогодення є податкова політика, яка відповідає соціально орієнтованій моделі економіки.

Інструментом регулювання соціально-економічного розвитку виступає податкова політика. Тому необхідно визначити фактори, що впливають на податкову політику.

Податкову політику необхідно будувати таким чином, щоб, з одного боку, вона забезпечувала виконання основної функції оподаткування – фіскальної (забезпечення достатніх податкових надходжень, необхідних для виконання державою своїх функцій), а з іншого – сприяла реалізації регулюючої функції податків для посилення впливу податкового механізму на відтворювальний процес.

Для визначення ефективності реалізованої податкової політики виокремлюють такі поняття - пріоритетність благ держави для суспільства та обов'язки суб'єктів щодо своїх прав.

Інструментами податкової політики є ті важелі, які допомагають податковим методам стати ефективними та сприяють досягненню певних цілей податкової стратегії та тактики. До таких інструментів належать: податкові ставки, податкові кредити, податкові пільги та преференції, податкові санкції, податкова амністія та звільнення, формування податкової бази, встановлення суб'єктів та об'єктів оподаткування тощо.

Досліджуючи податки як засіб реалізації та підтримки соціально-економічної політики в цілому, виокремлюють дві моделі податкової політики: ліберально-обмежену та соціально-навантажену.

Друга модель покликана сприяння реалізації таких важливих завдань як підтримка споживчого попиту, висока частка експорту, розширення капіталу, забезпечення зайнятості та зменшення нерівності розподілу доходів. Інструментами податкової політики є високі податкові ставки, в основному зорієнтовані на соціальні податки, а усунення податкових бар'єрів для перетікання капіталу та застосування ПДВ. Це характерно для розвинутих європейських країн, які намагаються захистити та розширити досягнутий рівень економічної конкурентоспроможності та підтримувати високий рівень соціальної безпеки своїх громадян.

Податкова політика реалізується на декількох рівнях:

1. Макрорівень. Реалізується на загальнодержавному рівні, де вплив податкової політики сприятиме:

-високоефективній орієнтації соціально-економічного розвитку суспільства України;

-створенню повністю сприятливого інвестиційного середовища та відновленню інститут державних інвесторів;

-розвитку виробництва на основі денационалізації активів і трансформації технології, структури та інновацій;

-грошовому забезпеченню державного та місцевих бюджетів, через те що збалансованість бюджету є необхідною умовою реалізації будь-якої програми соціально-економічного розвитку;

2. На мезорівні. Тут соціальна ефективність податків визначатиметься науково обґрунтованою регіональною податковою політикою, яка впливатиме як на регіональну державну політику, так і на стратегію економічного розвитку кожного регіону.

3. На мікрорівні. Реалізується за рахунок адресної підтримки виробника.

Фактори, що впливають на податкову політику, поділяються на внутрішні та зовнішні.

До внутрішніх факторів, що визначають спрямованість і характер податкової політики, належать: політична ситуація в державі; рівні інвестиційної, інноваційної та ділової активності; рівень добробуту населення та потреба у фінансуванні економічних та соціальних програм; рівень зайнятості населення; дефіцит або профіцит державного бюджету; рівень інфляції; обсяг реального ВВП; потреби державних фінансових ресурсів.

До зовнішніх чинників належать: вибір концепції економічного розвитку з урахуванням сучасних теорій, сформованих в епоху глобалізації; конкуренція різних країн у сфері формування привабливого податкового середовища для інвесторів; політики міжнародних організацій у сфері оподаткування; міжнародна координація національної податкової політики в рамках інтеграційних об'єднань та інших політик.

Податкова політика має два аспекти: формування державного бюджету та ефективне збирання податків відповідно до всіх елементів податкової системи. Що стосується першого аспекту, держава не може встановити максимальну ставку податку через можливу соціальну напругу. У зв'язку з цим для покриття частини витрат, використовуються позики, які відкладені майбутнє.

Інші фактори, що визначають характер та напрями податкової політики наведені в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Фактори	
1	Потреба держави у фінансових ресурсах
2	Рівень інфляції
3	Загальні цілі держави
4	Дефіцит чи надлишок державного бюджету
5	Рівень добробуту населення та необхідність фінансування соціальних та економічних програм
6	Політична ситуація в країні
7	Рівень інвестиційної, інноваційної та підприємницької активності
8	Рівень зайнятості населення
9	Нестабільність, мінливість законодавчої бази
10	Обсяг реального ВВП

Джерело: складено автором на основі [3]

Все різноманіття цілей державної податкової політики можна подати у вигляді такого переліку (рис. 1.2).

Як бачимо, заявлені цілі державної податкової політики можуть сильно відрізнятися.

Без сумніву, фінансові цілі завжди були і будуть надзвичайно важливими. Інші цілі є другорядними, оскільки фінансова є основною. Від обраних соціально-економічних і національних фінансових принципів залежить співвідношення основних і вторинних цілей, які можуть відрізнятися за змістом.

Для наукової обґрунтованості та більшої зрозумілості для платників податків, реалізація податкової політики повинна керуватися певними принципами. Нижче наведено принципи, які є важливими для формування сучасної податкової політики:

- принцип наукової обґрунтованості
- принцип визначеності
- принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів
- принцип врахування та узгодження різних інтересів
- принцип єдності стратегії і тактики
- принцип гнучкості
- принцип гласності (прозорості)
- принцип політичної відповідальності.

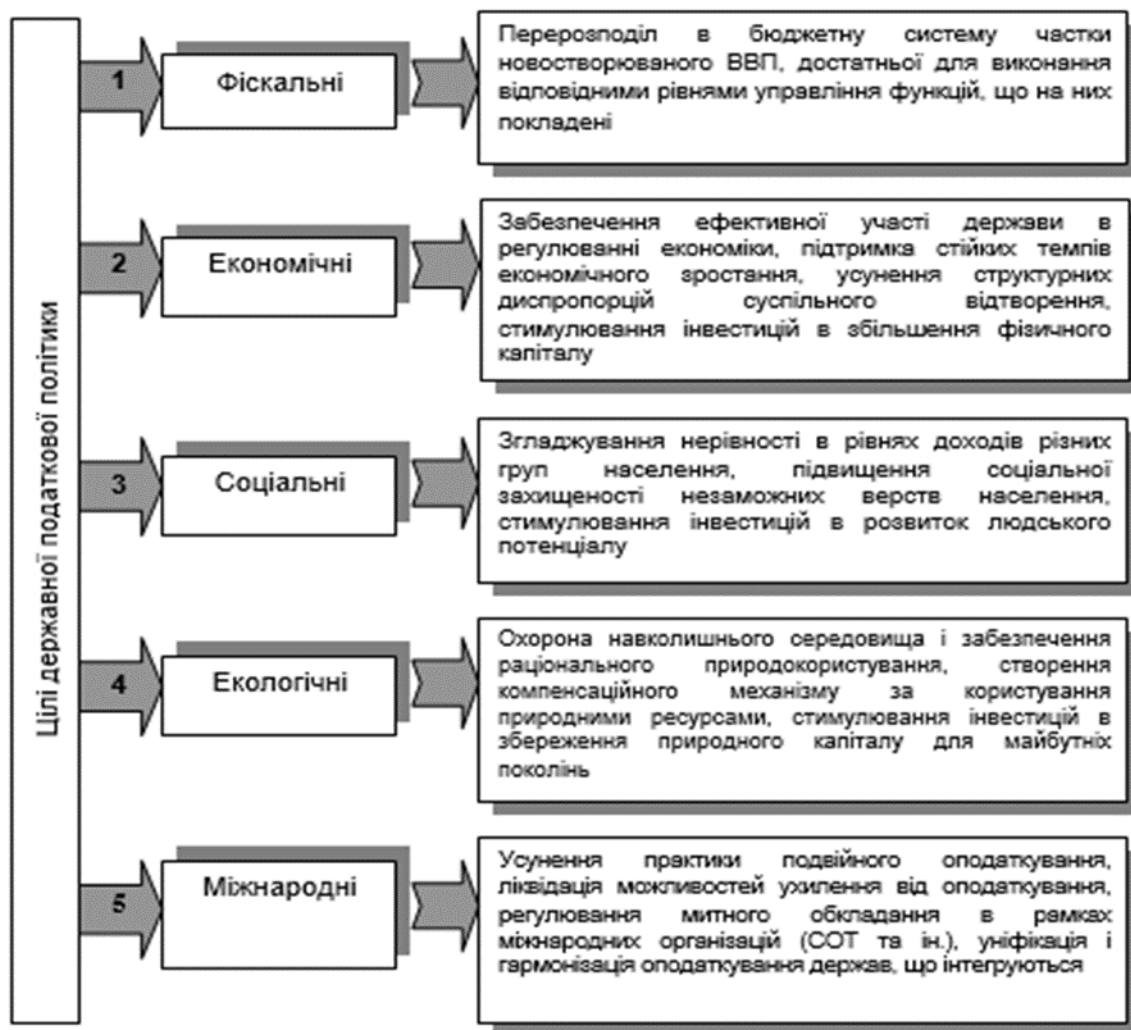


Рис. 1.2 Цілі державної податкової політики

Складено автором на основі [3]

Принцип наукової обґрунтованості передбачає, що прийняття рішень щодо встановлення податків та податкових пільг повинно базуватися на наукових дослідженнях та аналізі економічної ситуації країни.

Цей принцип означає, що перед прийняттям рішень щодо змін податкової системи, податкових ставок та інших аспектів податкової політики, необхідно провести наукові дослідження та аналіз економічної ситуації в країні. Вони мають допомогти у встановленні ефективної податкової системи, яка буде стимулювати розвиток економіки та забезпечувати соціальну справедливість.

Застосування принципу наукової обґрунтованості в податковій політиці має декілька переваг:

- по-перше, це дозволяє знизити вплив суб'єктивних факторів на прийняття рішень щодо податків;
- по-друге, це забезпечує більшу прозорість та зрозумілість податкової системи для платників податків;
- по-третє, це дозволяє створити більш ефективну та економічно обґрунтовану систему оподаткування, яка сприятиме розвитку економіки та забезпеченню соціальної справедливості.

Принцип визначеності передбачає, що податкова політика повинна бути чітко визначена та передбачувана для платників податків. Це означає, що законодавча база повинна бути стабільною, зміни в податковому законодавстві повинні відбуватися з достатнім строком попередження та повинні мати мінімальний вплив на діяльність платників податків.

Крім того, принцип визначеності передбачає, що податкова система має бути зрозумілою та прозорою для платників податків. Це означає, що платники податків повинні бути достатньо інформовані про свої права та обов'язки, що стосуються сплати податків, та про те, як податкова система функціонує.

Дотримання принципу визначеності дозволяє платникам податків точно розраховувати свої податкові зобов'язання та уникнути непорозумінь з податковими органами. Цей принцип стимулює бізнес до розвитку та інвестування, оскільки платники податків можуть бути впевнені в стабільності податкової системи та прозорості її функціонування.

Принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів. Згідно з цим принципом, при прийнятті рішень щодо встановлення або зміни податкових ставок, а також інших податкових заходів, необхідно враховувати очікувані економічні та соціальні ефекти від їх застосування. При визначенні очікуваних ефектів податкової політики необхідно враховувати багато чинників, таких як: ефективність виконання податкових обов'язків, вплив на рівень інфляції, зміни в економічному середовищі тощо.

При визначенні очікуваних ефектів необхідно враховувати потенційні ризики та негативні наслідки для платників податків та економіки загалом. При оцінці ефективності податкової політики необхідно здійснювати постійний моніторинг і аналіз її впливу на економіку та суспільство. Це дозволяє уникнути негативних наслідків та вчасно коригувати податкову політику для досягнення максимальної ефективності.

Принцип врахування та узгодження різних інтересів передбачає необхідність врахування та забезпечення інтересів всіх зацікавлених сторін в процесі формування та реалізації податкової політики. Цей принцип відображається в практичній діяльності державних органів, які відповідають за формування та реалізацію податкової політики, таких як Міністерство фінансів, Державна фіскальна служба тощо. Вони повинні враховувати інтереси держави, бізнесу та населення при встановленні податкових ставок, звільненнях від оподаткування, встановленні режиму оподаткування тощо.

При визначенні податкової політики враховуються економічні, соціальні та політичні аспекти, що взаємодіють між собою і мають важливе значення для формування оптимальної та ефективної податкової системи. З одного боку, держава повинна забезпечувати достатні надходження до бюджету, з іншого - не перетягувати бізнес і населення надмірними податками. Врахування та узгодження різних інтересів є важливим фактором для підтримки стабільності та економічного зростання країни, збільшення рівня життя населення та залучення інвестицій. Принцип також сприяє підвищенню легітимності та підтримці податкової системи серед громадськості та платників податків.

Принцип єдності стратегії і тактики полягає в тому, що стратегія та тактика податкової політики повинні бути взаємопов'язаними і відповідати загальній меті, яку ставить перед собою держава.

За цим принципом, стратегія податкової політики повинна відповідати довгостроковим цілям, які ставить перед собою держава, наприклад, підвищення економічного рівня країни, збільшення зайнятості населення, зниження рівня

бідності тощо. Тактика ж повинна визначати конкретні заходи, які будуть прийняті для досягнення цих цілей в межах короткострокових термінів. Узгодженість між стратегією і тактикою дозволяє досягти більш ефективної реалізації податкової політики та запобігає суперечностям між різними заходами, які вживає держава.

Він допомагає досягнути більшої прозорості та передбачуваності в податковій політиці, що забезпечує підвищення довіри платників податків та зменшення імовірності податкових спорів.

Принцип гнучкості податкової політики передбачає, що податкова система повинна бути достатньо гнучкою, щоб забезпечити адаптацію до змінних економічних, соціальних та політичних умов.

Цей принцип ґрунтується на усвідомленні того, що податкова політика повинна бути ефективною не лише в теперішній момент, але й у майбутньому. Гнучка податкова система дозволяє реагувати на нові виклики та пристосовувати ставки податків, знижуючи їх в періоди економічного спаду та підвищуючи в періоди економічного зростання. Також принцип гнучкості передбачає можливість зміни податкових ставок та інших елементів податкової системи в залежності від зміни потреб держави та суспільства. Наприклад, вводяться податки на нові види товарів та послуг, які раніше не були оподатковувані, або знижуються ставки податків на деякі види товарів з метою підвищення їх конкурентоспроможності. Застосування принципу гнучкості в податковій політиці дозволяє підтримувати стабільність економіки та забезпечує ефективне функціонування державної фінансової системи. Однак, важливо забезпечити баланс між гнучкістю та стабільністю податкової системи, щоб уникнути негативних наслідків для економіки та суспільства.

Принцип гласності або прозорості. Діяльність органів державної податкової служби повинна бути максимально прозорою та доступною для громадськості.

Органи державної податкової служби України повинні публікувати інформацію про свою діяльність, зокрема про відповідність податкових платежів,

аудиторські перевірки, результати судових процесів та інші питання, які стосуються податків та оподаткування.

Принцип гласності також передбачає створення умов для забезпечення ефективного контролю з боку громадськості та зацікавлених сторін щодо діяльності органів державної податкової служби, їх рішень та дій. Для цього можуть використовуватися різноманітні засоби, такі як публічні звіти, засідання та консультації з громадськістю, інформаційні портали та інші інструменти.

Принцип гласності є важливим елементом ефективної податкової політики, який забезпечує взаємодію між державою та громадянами на основі довіри та взаємної відкритості. Це сприяє підвищенню рівня довіри до діяльності органів державної податкової служби та забезпеченню ефективного оподаткування відповідно до законодавства.

Принцип політичної відповідальності. Згідно з цим принципом, дії уряду та податкових органів повинні бути контрольовані громадськістю та іншими гілками влади, що забезпечує здійснення податкової політики на основі принципів демократії та відкритості. Українська податкова система регулярно оцінюється за різними показниками ефективності та результативності, в тому числі і з точки зору політичної відповідальності. Податкові органи повинні дотримуватися правил та процедур, забезпечувати чесність та прозорість при роботі з платниками податків, а також розповідати громадськості про результати своєї діяльності.

Додатково, політична відповідальність передбачає існування механізмів, які дозволяють здійснювати контроль за діяльністю податкових органів та уряду в цілому. Наприклад, це можуть бути аудиторські організації, різні комітети та комісії в парламенті, спеціальні громадські ради, які слідкують за діяльністю органів влади та їх відповідністю законодавству.

В цілому, принцип політичної відповідальності має на меті забезпечити, що податкова політика України розробляється та реалізується з дотриманням правил та принципів демократії, з відкритістю та прозорістю, а також з урахуванням інтересів громадян та підприємств.

1.2 Особливості еволюції податкової політики України

Для оцінки ефективності податкової політики України необхідно враховувати особливості процесу її становлення та розвитку. Розвиток податкової політики України починається з 1991 року, коли країна набула незалежності. Оскільки Україна тривалий час перебувала у складі Радянського Союзу, це мало значний вплив на формування податкової системи та податкової політики. Відсутність окремої податкової традиції в Україні призвела до того, що значна частина законодавчої бази була запозичена.

Розвиток та еволюція податкової політики України тісно пов'язані з етапами становлення та формування податкової системи. Розглядаючи роботи О.М. Воронкової можна виділити 5 основних етапів формування української податкової системи [4]:

1. Перший етап 1991-1995 рр.

Особливістю початкових етапів формування податкової системи незалежної України є її схожість з податковою політикою колишнього Радянського Союзу. Оскільки неподаткові платежі були основною складовою доходів радянського бюджету, Україна не мала достатнього досвіду справляння основних податків, які використовувалися в більш розвинених країнах.

З іншого боку, лише деякі форми обов'язкових платежів до державного бюджету мають фіскальний характер, а саме зокрема, платежі підприємств та організацій недержавної форми власності, громадян, прибутковий податок з колгоспів та міжгосподарських організацій, прибутковий податок з кооперативних та громадських організацій, державні податки з населення (прибутковий податок, податок на холостяків, одиноких та малосімейних громадян, сільськогосподарський податок), місцеві податки (з власників будівель, земельний податок тощо).

Важливим кроком у становленні системи оподаткування стало прийняття Верховною Радою УРСР наприкінці 1991 р. Закону України «Про систему

оподаткування». Цим законом було затверджено структуру механізму система оподаткування, визначення принципів побудови, визначення суб'єктів та об'єктів оподаткування, визначення прав, обов'язків і відповідальності платників податків. Тому Закон «Про систему оподаткування» визнав існування окремої системи оподаткування.

Важливим елементом закону також було запровадження нових податків. У висновку суттєво набрало розвитку справляння податку на доходи (Закон України 1992 р. «Про оподаткування доходів підприємств і організацій») [5], податку на додану вартість (Декрет Кабінету Міністрів 1992 р. «Про податок на добавлену вартість») [6], було введено справляння акцизного збору (Декрет Кабінету Міністрів 1992 р. «Про акцизний збір») [7].

В період до 1994 р. почалося формування системи місцевих податків та зборів (у результаті прийняття Декрету Кабінету Міністрів 1993 «Про місцеві податки і збори») [8]. Запровадження в 1994 році оподаткування прибутку підприємств замість оподаткування доходу (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств») стало важливим етапом для розвитку цієї системи. Відповідно до нового закону оподатковуваний прибуток визначався як різниця між виручкою від реалізації й затратами, прибуток від основної діяльності оподатковувався за ставкою 30 %, прибуток від посередницьких операцій – 45 %, прибуток від грального бізнесу – 60 % [9].

У цей період Державна податкова служба України була відповідальна за податковий менеджмент. Одним із завдань служби було проведення податкового контролю та ведення обліку всіх платників податків та обов'язкових платежів. Ця діяльність була закріплена рядом законодавчих документів, таких як декрети та постанови Кабінету Міністрів України.

Перший етап податкової політики характеризувався неефективністю та нестабільністю податкового законодавства. Модель податкової політики, яка діяла протягом першого етапу, була спрямована на максимальне оподаткування, що

призводило до високих ставок податків, зокрема податку на прибуток підприємств до 90%. Це спричиняло необґрунтовані обмеження для розвитку підприємництва та стимулювало зростання тіньової економіки в країні.

2. Другий етап - 1996-2004 роки. Перепавав на період прийняття Конституції України, як основного закону, в 1996, та тривав до 2004 року – початку помаранчевої революції. Цей етап характеризувався запровадженням змін щодо створення більш ефективної та стабільної податкової системи, а також намаганням змінити підходи щодо її становлення.

Правовому закріпленню правових норм щодо функціонування податкової системи сприяло прийняття у 1996 році Конституції України, в якій у статті 67 проголошено: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [10]. З того моменту конституційним обов'язком громадян стала сплата податків.

Важливим кроком до реалізації стимулюючої функції податку стало прийняття другої редакції Закону «Про систему оподаткування» у 1997 році. По-перше, нова редакція Закону суттєво змінила Перелік принципів оподаткування, перший з яких «стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності» задля забезпечення стимулюючої функції податків.

Новацією оновленого закону є декларування принципу стабільності податкової системи. Відповідно до цього принципу держава гарантує незмінність елементів адміністрування податків протягом фінансового року за умови, що відповідні законодавчі зміни будуть оголошені принаймні за шість місяців до початку нового фінансового року.

На цьому етапі подальший розвиток проявляється у розмежуванні функцій органів законодавчої та виконавчої влади щодо введення нових податків і зборів, перегляду податкових пільг, режиму адміністрування податків. Ці зміни можуть

бути внесені виключно податковим законодавством України або рішеннями органів місцевого самоврядування.

Характерною рисою цього періоду стала спроба гармонізації національного та європейського податкового законодавства щодо оподаткування прибутку та доданої вартості. Саме набуття чинності статті нової редакції закону про податок на прибуток і податку на додану вартість призвело до створення податкового обліку та його відділення від обліку бухгалтерського.

Але запровадження для цих податків методу обліку “за першою з подій” мало свої негативні наслідки, тому що це сприяло скороченню оборотних коштів підприємств за рахунок “безвідсоткового кредитування” бюджету під час здійснення операцій з продажу без попередньої оплати.

У 1998 році було закладено основу альтернативних методів оподаткування, в яких: сплата суб'єктами господарювання податку на прибуток у фіксованому розмірі з отриманням патентів, спрощена система оподаткування, а також полегшення введення обліку та звітності малого підприємництва, фіксований сільськогосподарський податок.

Важливою стадією розвитку податкової системи України є набрання чинності Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами” з 2001 року. Це був спеціальний закон щодо регулювання відносин між платниками та контролюючими органами.

Зміни 2004 року стосувались системи прибуткового оподаткування громадян. Втрачає чинність Декрет Кабінету Міністрів “Про прибутковий податок з громадян” (за винятком норм розділу IV, що регулює оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю). Від того часу оподаткування доходів громадян регламентується Законом “Про податок з доходів фізичних осіб”.

Слід підкреслити, що реформування податку на доходи населення в рамках поступового зниження прогресивності є тенденцією, характерною для податкових систем більшості країн світу. Теоретичною основою реформи, про яку йдеться, є концепція прихильників теорії «економіки пропозиції». Прихильники цієї теорії висувують свої рекомендації щодо зменшення розміру податку на доходи фізичних осіб та пом'якшення прогресивності шкали оподаткування. Згідно з ними, описані заходи податкової політики стимулюватимуть ділову та інвестиційну діяльність населення, яка прискориться темпи зростання економіки. Загалом зниження податкового навантаження на заможні верстви населення є доцільним з точки зору економічної ефективності оподаткування, але не відповідає принципу соціальної справедливості.

3. Третій етап - з 2004-2009 роки. На цьому етапі було запроваджено ряд реформ, спрямованих на спрощення процедур оподаткування та зниження податкових тягарів.

Цей період податкової політики характеризується рядом змін у податках для фізичних та юридичних осіб, зокрема прийняттям Закону України «Про оподаткування доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року, який встановлював єдину ставку оподаткування доходів громадян на рівні 15%, а в перехідний період з 2004 по 2007 рік - 13%. Ця ставка була однаковою для всіх платників податку, незалежно від їхніх доходів, і супроводжувалася розширенням бази оподаткування, запровадженням соціальних пільг та поняття «податкового кредиту». Головною метою цих заходів було виведення коштів з тіні.

Крім того, зміни зазнала ставка податку на прибуток, яка була зменшена до 25%. У 2005 році було затверджено чіткий механізм проведення податкових перевірок. Але цей етап еволюції податкової політики також був нестабільним, і прийняті рішення та закони під час світової фінансової кризи за короткий період часу скасовувалися, що ставало каталізатором протестів громадян.

4. Четвертий етап 2010-2014 роки. Цей період відзначився своєю важливістю, адже саме прийняття Податкового кодексу України та становлення його, як основного законодавчого акта у системі законодавства та регулювання податкової системи, стало сильним поштовхом для подальших змін та розвитку податкової політики в державі.

По суті, прийнятий в Україні Податковий кодекс має глобальний характер, оскільки увібрав у себе всі податкових закони. Однак у світі існує ще типи податкових кодексів. Зокрема, у Німеччині податковий кодекс обмежений питаннями щодо визначення, змісту та обсягу повноважень податкових органів, звітності та інших процедур процесу обробки податків. Фінансові та адміністративні особливості кожного податку опубліковані в окремих законах.

На момент прийняття Податкового кодексу України існувало 28 загальнодержавних та 15 місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Після прийняття кодексу їх кількість скоротилася до 18 та 5 відповідно. Зокрема, з 2010 року акцизний збір було замінено на акцизний податок. Податковий кодекс передбачав зниження рівня оподаткування за основними податками: за податком на додану вартість - з 20% до 17-18% зі збереженням нульової ставки для окремих товарів і операцій, зниження ставки податку на прибуток з 25% до 19% з 2011 року та до 18% з 2014 року, а потім - до 17%.

У 2012 році були внесені зміни до структури Державної податкової служби України та Державної митної служби відповідно до Указу Президента України "Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади" від 24 грудня 2012 року, в результаті чого ці органи реорганізовано в Міністерство доходів і зборів України.

В 2013 році в Україні було введено трансфертне ціноутворення як податковий інститут, оскільки стало актуальним регулювання транснаціональних корпорацій та міжнародної торгівлі, проте він не мав чіткого нормативного регулювання. Під час четвертого етапу еволюції податкової політики, яка

максимально наблизилася до моделі політики розумних податків, було встановлено баланс між фіскальним і регулюючими функціями, стимулюючи розвиток пріоритетних галузей та видів діяльності, а також встановлено середнє податкове навантаження.

5. П'ятий етап охоплює період з 2014 року до наших часів.

З 2014 року в Україні розпочався новий етап в розвитку податкової політики. Він був спрямований на подальше зменшення податкового тягара для бізнесу, а також на боротьбу з корупцією в податковій сфері та на підвищення ефективності виходу з кризи.

У 2014 році в Україні було запроваджено ряд заходів щодо оптимізації податкової системи. Зокрема, відбулася реорганізація Державної фіскальної служби, яка була розділена на дві окремі структури - Державну казначейську службу та Державну податкову службу України. Також була створена Національна агенція з питань запобігання корупції.

У 2015 році в Україні було запроваджено механізм електронного подання декларацій та звітів перед податковою службою. Це сприяло підвищенню ефективності податкової системи, зменшенню корупції та збільшенню доходів державного бюджету.

В 2016 році було знижено ставку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до 22% , замість діючих до цього ставок від 36,3% до 49,7%. А також відбулося збільшення податку на доходи фізичних осіб з 15% до 18%. Ще одним з важливих етапів в даному періоді є збільшення у 1,5-2 рази акцизного податку. Реформа призвела до скорочення кількості податків та зборів до 7 загальнодержавних та 4 місцевих.

У 2017 році в Україні було запроваджено систему електронного адміністрування податків та зборів (ЄСВ та ЄП), яка має збільшити ефективність податкової системи, зменшити корупцію та сприяти підвищенню доходів державного бюджету.

В 2020 році відбулось реформування діючого законодавства, на меті якого було створення комфортного та сприятливого середовища для розвитку малого та середнього бізнесу. Були внесені зміни щодо граничного розміру доходів фізичних осіб-підприємців (далі – ФОП), 1 група – з 300 тис. до 1 млн грн; 2 група – з 1,5 млн до 5 млн грн; 3 група- з 5 млн до 7 млн грн.

Такі зміни було введено до податкового законодавства через поширення коронавірусної хвороби COVID-19. Таким чином, відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв’язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-2019)», з 1 березня по 31 травня 2020 року не застосовувались штрафні санкції за порушення податкового законодавства. Усі ФОП були звільнені від сплати ЄСВ, а також термін обов’язкового введення реєстраторів розрахункових операцій було продовжено ще на 3 місяці [11].

Зміни в період з 2022 були обгрунтовані початком повномасштабного воєнного вторгнення російської федерації в Україну. Закон № 2115 від 03.03.2022 дозволив не подавати звітність, не сплачувати податки/збори та не реєструвати податкові накладні/розрахунки коригування тим платникам, які внаслідок воєнних дій не мають такої змоги. [14]

Аналіз розвитку податкової політики України з 1991 по 2024 рр. свідчить про суттєві зміни в підходах до оподаткування корпоративного сектору, особливо після запровадження спрощеної системи оподаткування в 1998 р. Проте, незважаючи на сприяння розвитку пріоритетних галузей через надання пільг та податкових кредитів, діяльність держави стала неефективною через неврахування специфіки економіки країни.

1.3 Механізми регулювання податкової політики

Сучасний метод податкового регулювання – це різноманіття принципів, методів, форм та організаційно-правових норм, об'єктів та суб'єктів регулювання податкових відносин, шляхом впровадження та застосування різноманітних інструментів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку держави.

Державні принципи побудови взаємовідносин в сфері податкового регулювання представлені в Податковому кодексі України. Фінансовими інструментами виступають податки та збори, а важелями дії податкові ставки, порядок обчислення та сплати, податкові пільги та санкції.

Податкове законодавство, прогнозування та планування, податкові санкції, норми та нормативи, адміністрування податків є складовими податкового механізму. Найпоширеніші методи податкового регулювання зображені на рис.1.3.



Рис. 1.3 «Найпоширеніші методи податкового регулювання»

Форми податкового регулювання можуть бути прямими або опосередкованими. Суб'єктами податкового регулювання є Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України та органи місцевого самоврядування. Об'єктами регулювання є споживання, доходи, майно, використання природних ресурсів, розподілений прибуток та капітал.

В свою чергу механізми податкового регулювання можна розділити на ще на три механізми:

- локальні механізми податкового регулювання;
- системні механізми податкового регулювання;
- комплексні механізми податкового регулювання (рис. 1.4).



Рис. 1.4 «Механізми податкового регулювання»

Джерело: [15]

Системні механізми податкового регулювання, які інтегровані в національну систему оподаткування, включають в себе: співвідношення загальнодержавних та місцевих податків та зборів, прямих та непрямих податків, податків з юридичних і фізичних осіб, на майно та капітал тощо.

Особливим механізмом сплати податків і зборів є спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Її сутність полягає в заміні сплати окремих податків і зборів на сплати єдиного податку зі спрощенням ведення обліку.

До комплексних механізмів податкового регулювання відносять оподаткування платників в умовах угоди про розподіл продукції, а також спеціальні режими оподаткування (діяльність у сфері лісового, сільського господарства, а також в сфері риболовства; діяльність щодо предметів колекціонування та антикваріату, виробів мистецтва).

До механізмів податкового регулювання включається значна кількість елементів – податкові інструменти. Інструменти регулювання податкової системи можна розділити на економічні та адміністративні. До найважливіших з них відносяться:

1. загальний рівень оподаткування,
2. структура системи податків та зборів,
3. співвідношення прямих і непрямих податків,
4. ставка податку,
5. податкові пільги,
6. склад платників податків,
7. порядок нарахування та сплати податків,
8. об'єкти оподаткування,
9. визначення бази оподаткування,
10. строки сплати податків та зборів,

- 11.порядок обчислення суми податку чи збору,
- 12.податковий контроль,
- 13.відповідальність,
- 14.податкові знижки,
15. права та обов'язки посадових осіб та платників податків.

Важливим чинником у розвитку національних механізмів податкового регулювання є врахування досвіду зарубіжних країн, що сприяє запозиченню новітніх методів та інструментів регулювання.

У різних країнах функції податкового контролю здійснюють податкові служби, організація та обов'язки яких значно відрізняються. Наприклад, податкову політику США здійснюють усі гілки влади: законодавча, виконавча та судова. Кожне з вищезазначених державних органів США має чітко визначені повноваження, засновані на оптимальному поєднанні спеціальних ресурсів - особистих, матеріальних, правових - забезпечення ефективності державного податкового механізму.

Стосовно податкової служби Японії, слід зазначити, що вона фактично створена Національною податковою управлінням, завданням якої є визначення та стягнення національних податків і зборів. Крім того, Національне управління має в своєму підпорядкуванні Національний податковий коледж для підготовки податкових службовців і Національний податковий суд для вирішення податкових спорів. Коледж і суд мають відділення в окрузі і на Окінаві.

В Німеччині податкова служба є складовою Міністерства фінансів, і є окремим департаментом. Цей департамент має свій центральний апарат, який займається безпосередньо податками. Німецька система має як центральний апарат, так і регіональний, де на рівні кожного регіону є своє міністерство фінансів. Регіональний директорат має змогу не використовувати інструкції, надані федеральним апаратом, на відміну від США [16].

Щоб подолати наслідки світової фінансової кризи, уряди розробляють чітку та ефективну податкову політику та інструменти податкового регулювання, здатні мінімізувати податкове навантаження на бізнес і приватні компанії. Кожен метод реалізації податкової політики базується на певних інструментах. Ці інструменти мають включати: податкові ставки, податкові кредити, податкові пільги та преференції, податкові штрафи та санкції, податкові амністії та звільнення, формування податкової бази, встановлення суб'єктів та об'єктів оподаткування тощо [17].

Основним напрямом податкової політики іноземних держав є встановлення з платником податків таких відносин, завдяки яким платник податків буде в повному обсязі та своєчасно виконувати свої податкові зобов'язання. З одного боку, це пов'язано з психологією громадян інших країн, а з іншого боку, це свідчить про довіру громадян до держави, тому що у великих закордонних країнах, навіть коли держава встановлює високі ставки податків, це також надає громадянам важливі суспільні блага (заробітна плата, медичне страхування, пенсії тощо).

Громадяни більшості зарубіжних країн відчують підтримку держави та розуміють, що гроші, які вони сплачують у вигляді податків, допомагають державі розвиватися та створювати валовий внутрішній продукт, дозволяючи державі продовжувати забезпечувати соціальне забезпечення та соціальне забезпечення захисту людей.

Європейські країни впроваджують в свою практику використання різноманітних механізмів, які спрямовані на підвищення сумлінності сплати податків та на формування сумлінних платників податків, а ще на процеси адміністрування та управління ризиками, щодо недотримання платниками своїх податкових зобов'язань. Вдалим є приклад побудування механізму управління державним боргом саме у Франції. Основним принципом, закладеному в основу формування податкової системи Франції, є досягнення доброчесності платника податків.

Несвоєчасна сплата податкового зобов'язання до бюджетів, ухилення та уникнення оподаткування суб'єктами господарювання складають певні проблеми в системах оподаткування в європейських країнах. Але податковий борг в більшості європейських країн не є великою проблемою з причини ефективного державного управління у сфері податкових відносин.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ЗА 2018-2024 РІК

2.1. Аналіз основних показників ефективності податкової політики

Під податковою політикою розуміється «мистецтво податкового управління», де податкова система виступає об'єктом управління.

Таким чином, оцінка цього «мистецтва» зводиться до аналізу результатів, тобто змін у податковій системі, які відбуваються внаслідок реалізації певної податкової політики. Щоб оцінити ці зміни, необхідно мати: по-перше, набір кількісних показників, що відображають стан податкової системи на певний момент; по-друге, критерії, що дозволяють здійснювати якісне оцінювання поточних змін у системі податкових відносин.

Ефективність податкової політики можна оцінити на основі групи кількісних показників. Першу групу складають універсальні базові показники стану податкової системи. Податкова політика проявляється через податки, податкові процедури та їхні зміни, а моніторинг і оцінка цих змін у часі відображають її спрямованість і ефективність.

Ці показники фіксують поточний стан системи оподаткування та необхідні для контролю процесу реалізації податкової політики.

До групи базових показників входять показники податкової звітності, які характеризують загальний стан системи оподаткування і служать інформаційною базою для розрахунків загальної податкової ефективності. Мінімальний перелік таких показників включає:

- **Платники податків** — динаміка та зміни в структурі платників податків, процеси постановки на облік і зняття з нього;
- **Податкові платежі** — надходження платежів за основними видами податків і рівнями бюджетів у регіональному та галузевому аспектах;

- **Заборгованість** — податкова заборгованість за основними видами податків і рівнями бюджетів у регіональному та галузевому аспектах;

- **Податки та бюджет** — пропорції між податковими надходженнями до бюджету, доходами бюджету та його видатками, включаючи регіональні аспекти;

- **Податкові пільги** — «податкові втрати» держави за основними видами податків і рівнями бюджетів у регіональному та галузевому аспектах;

- **Податковий контроль** — діяльність контрольних органів: кількість працівників і витрати на їх утримання, кількість перевірок та їх результати, донараховані суми, спірні суми, відшкодування тощо;

- **Податкове навантаження** — показники, що включають базові характеристики податкової системи та служать основою для аналітичних показників. Показники податкового навантаження галузей і регіонів, у зіставленні з середніми значеннями, дають важливу інформацію про податкову систему. До цієї групи також належать показники податкового навантаження на підприємства та населення.

Друга група включає спеціальні показники. Вони базуються на показниках першої групи і використовуються для моніторингу та оцінювання податкових заходів регуляторного характеру. Сформувані попередній перелік таких показників неможливо, оскільки податки можуть бути залучені як інструменти економічного регулювання в будь-який момент з тактичних міркувань. Їх вибір залежатиме від рівня, масштабів і часових рамок поставлених завдань. Однак найважливішим аспектом з точки зору ефективності податків є дослідження взаємозв'язку базових податкових показників з основними характеристиками розвитку виробництва та соціальної сфери.

Аналіз ефективності податкової політики в міжнародній практиці здійснюється шляхом дослідження динаміки доходів державного бюджету та податкових надходжень у співвідношенні до ВВП, а також порівняння цих показників із даними країн зі схожими економічними моделями та типами.

Щоб зменшити бюджетний дефіцит, уряди зазвичай прагнуть збільшити податкові надходження до бюджету, одночасно скорочуючи державні видатки. Проте швидке і суттєве збільшення податкових надходжень у короткостроковому періоді може бути небезпечним, оскільки це може порушити функціонування податкової системи, змінити співвідношення між споживанням та заощадженнями, і, як наслідок, уповільнити економічне зростання.

Для оцінки ефективності податкової політики використовуються коефіцієнти еластичності та динамічності податків.

Коефіцієнт еластичності податку визначається як співвідношення відносної автоматичної зміни обсягів податкових надходжень до відносної зміни бази оподаткування за незмінних умов податкової системи (тобто без врахування ефектів від дискреційних податкових змін). Коефіцієнт еластичності відображає взаємозв'язок між динамікою податкових надходжень та темпами зростання економіки країни, а також як швидко система податкових надходжень може адаптуватися до змін в економіці.

Коефіцієнт еластичності (tax elasticity) показує, на скільки відсотків змінюються податкові надходження (для групи податків чи окремого податку) при зміні визначального економічного фактора (наприклад, ВВП або доходів населення) на 1%.

Податкова система вважається еластичною, якщо відповідний коефіцієнт перевищує одиницю. Це означає, що податкові надходження зростають швидше, ніж база оподаткування (звичайно це ВВП), навіть без запровадження нових податків. Така ситуація може свідчити про зменшення ухилення від сплати податків, зниження податкової заборгованості або підвищення ефективності роботи контролюючих органів. Якщо ж коефіцієнт менший за одиницю, податкова система є нееластичною і має слабкий стабілізуючий ефект.

Дослідження еластичності податкових надходжень, як загалом, так і окремих видів податків, дозволяє знайти ефективні шляхи реформування податкової

системи. Це сприяє максимізації податкових надходжень при заданому рівні податкового навантаження або зменшенню податкового тиску при заданому рівні податкових надходжень. Такі дослідження особливо важливі в умовах кризи, оскільки вони допомагають визначити оптимальні напрями економічного розвитку у сферах виробництва та споживання, забезпечуючи достатні внутрішні джерела фінансування суспільних видатків без потреби в державних позиках. Еластичність податків є важливим показником, оскільки відображає ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду. Проте, через нестабільність вітчизняної податкової системи, фактичне обчислення коефіцієнта еластичності є доволі складним: важко сформулювати ряд даних, де податкові надходження залежать виключно від динаміки ВВП, відокремлюючи автоматичні зміни від дискреційних.

В таблиці 2.1. наведено динаміку коефіцієнта еластичності податків в Україні, що розраховано за формулою 2.1.

$$E = \frac{\Delta \text{ПД}}{\Delta \text{ВВП}} \quad (2.1)$$

де $\Delta \text{ПД}$ - процентна зміна величини доходів за період часу;

$\Delta \text{ВВП}$ - процентна зміна валового внутрішнього продукту за період.

Таблиця 2.1.

Оцінювання впливу податкових доходів державного та місцевих бюджетів на ВВП по коефіцієнтах еластичності у 2018-2023 роках

Роки	Темпи зростання ВВП, %	Темпи зростання податкових доходів місцевих бюджетів, %	Коефіцієнт еластичності податкових доходів місцевих бюджетів	Темпи зростання податкових доходів державного бюджету, %	Коефіцієнт еластичності податкових доходів державного бюджету
2018	119,3	121,9	1,02	119,1	1,00
2019	111,7	117,6	1,05	108,5	0,97
2020	105,5	105,4	1,00	106,2	1,01
2021	130,2	121,3	0,93	127,9	0,98
2022	95,1	113,1	1,19	92,4	0,97
2023	125,9	111,0	0,88	121,9	0,97

На рис. 2.1. зображено динаміку зміни коефіцієнтів еластичності податкових доходів місцевих та державного бюджету за 2018-2023 роки.

Джерело: складено автором на основі [47, 48]

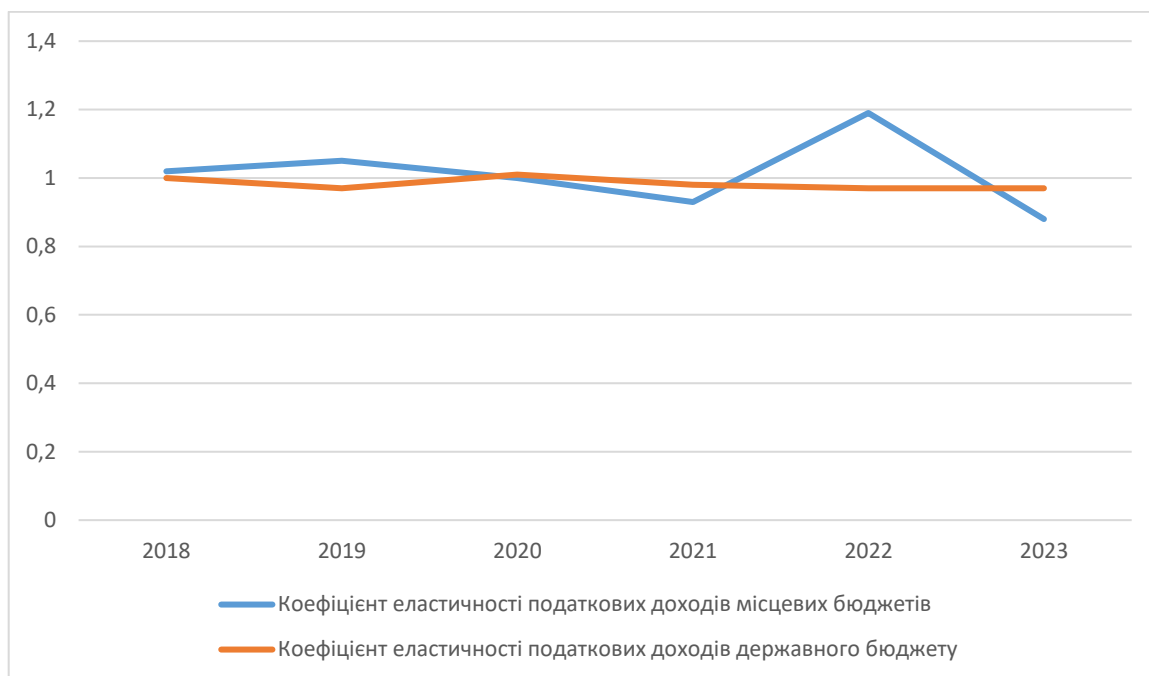


Рис. 2.1. «Динаміка зміни коефіцієнту еластичності податкових доходів місцевих та державного бюджетів за 2018-2023 роки»

Джерело: складено автором на основі [47, 48]

Під час досліджуваного періоду з 2018 по 2023 рік коефіцієнт еластичності в розрізі податкових доходів державного бюджету набрав позитивного значення в 2018 та 2020 році, це означає, що податкові надходження змінюються пропорційно зміні ВВП, а частка податків залишається незмінною. Це вказує на стабільність та стійкість податкової системи в ті роки. Значення коефіцієнту в 2021, 2022, 2023 роках знизилось до показників 0,98 та 0,97 відповідно, що свідчить про зміні в економічному середовищі країни та про те що податкова система України є не цілком готовою до різних політичних та економічних змін в країні.

Якщо говорити про коефіцієнт еластичності у розрізі податкових доходів місцевих бюджетів, можна зазначити, що показник набував більших змін. Наприклад, в 2022 році, не зважаючи на початок воєнних дій РФ на території

України, можна помітити найвище значення показника за досліджуваний період – 1,19. Це свідчить про, хоч і не значне, проте помітне зростання більш високими темпами податкових надходжень, ніж ВВП. Збільшення податкових надходжень в місцевих бюджетах в 2022 році зумовлено зростанням частки податку на доходи фізичних осіб у загальному фонді місцевих бюджетів (68,4%). Загальна сума сплачено ПДФО у 2022 році склала 272,2 млрд грн, що на 28,3% більше за попередній 2021 рік. Одним із факторів зростання цього податку є збільшення нормативу зарахування ПДФО до місцевих бюджетів - з 60% до 64% з початку 2022 року. Водночас, лєвова частка приросту ПДФО обумовлена значним зростанням надходжень податку з грошового забезпечення військовослужбовців (+70,3 млрд грн). Із загального обсягу надходжень ПДФО (272,2 млрд грн) майже третину складає податок із виплат військовослужбовців (83,6 млрд гривень). Також забезпечено приріст надходжень єдиного податку по місцевих бюджетах порівняно з 2021 роком - +1,0 млрд грн (+2,1%). Приріст надходжень цього податку вдалося забезпечити в результаті внесених змін до податкового законодавства, якими суб'єктам господарювання із значними доходами (великий бізнес) було надано право переходити на спрощену систему оподаткування: сплата єдиного податку в розмірі 2% замість сплати податку на прибуток (18%) та ПДВ.

Також під час розрахунку коефіцієнта еластичності доцільним є використання формули 2.2.

$$E = \frac{\frac{\Delta \text{ПН}}{(\text{ПН}_t + \text{ПН}_{t-1})/2}}{\frac{\Delta \text{ВВП}}{(\text{ВВП}_t + \text{ВВП}_{t-1})/2}} \quad (2.2.)$$

де ПН – обсяг податкових надходжень;

ВВП – обсяг валового внутрішнього продукту;

t – період.

Якщо коефіцієнт еластичності перевищує 1, то податкову систему вважають еластичною, тобто темпи зростання податкових надходжень перевищують темпи зростання валового внутрішнього продукту (ВВП). У такій ситуації податкові надходження збільшуються швидше, ніж база оподаткування (ВВП), навіть без

підвищення податкових ставок і без внесення дискреційних змін у податкову систему.

Еластичність є позитивною характеристикою податкової системи, особливо коли державні витрати зростають швидше за ВВП. Податкова система вважається еластичною, якщо: оподатковуються швидкозростаючі сектори економіки; податкові ставки є прогресивними; податки стягуються з вартості, а не з конкретного об'єкта; податкові надходження своєчасно збираються.

Якщо коефіцієнт еластичності менший за 1, система вважається нееластичною, тобто зростання ВВП не призводить до значного збільшення податкових надходжень (рис. 2.2).



Рис. 2.2 «Економічна інтерпретація результатів розрахунку коефіцієнта еластичності податкової системи»

Еластичність податкової системи - це позитивне явище, яке слід підтримувати, особливо для країн, де зростання державних видатків перевищує зростання ВВП. Зазвичай податкова система є еластичною відносно ВВП, коли існують значні податкові надходження від швидкозростаючих галузей, коли податкові ставки мають прогресивний характер, коли податки переважно накладаються на вартість, а не на конкретний об'єкт, і коли збирання податків відбувається вчасно. Останній фактор є особливо важливим при високій інфляції, коли великий розрив між нарахуванням податків та їх збиранням призводить до зменшення реальної вартості податкових надходжень.

Еластична податкова система сприяє економічному зростанню, при якому, як правило, постійно зростають видатки на соціально-економічну інфраструктуру та її підтримку. У разі, якщо збільшення видатків не відповідає зростанню податкових надходжень, це може призвести до перевищення фінансування дефіциту бюджету, зростання зовнішніх позик (що відобразиться на зовнішньому боргу) або внутрішніх позик. У випадку наявності еластичної податкової системи немає потреби вдаватися до непланових підвищень податків.

Ефективність податкової політики можна оцінювати за допомогою різних критеріїв, включаючи фінансові, економічні та соціальні показники. Фінансова ефективність визначається здатністю податкової політики забезпечувати достатні надходження до бюджету за мінімальних витрат на її адміністрування.

Одним із способів вимірювання фінансової ефективності податкової політики є використання різних показників, таких як коефіцієнт збору податків. Цей коефіцієнт вказує на те, наскільки успішно вдається реалізувати плани щодо збору податків. В таблиці 2.2 наведено динаміку зміни коефіцієнту збирання податків, що розраховано за формулою:

$$K_{збі} = \frac{\text{Кількість податків, фактично отриманих ДПС України}}{\text{Кількість планових податкових надходжень}} \quad (2.3)$$

де $K_{збі}$ – коефіцієнт збирання податків за i -й податковий період.

Таблиця 2.2

Динаміка зміни коефіцієнту збирання податків в Україні за 2018-2023 роки

Роки	Фактично отримані податкові надходження, млрд грн	Планові податкові надходження, млрд грн	Коефіцієнт збирання податків
2018	716,57	724,71	0,99
2019	799,78	846,73	0,94
2020	851,12	826,26	1,03
2021	1107,09	1069,79	1,03
2022	949,76	1204,08	0,79
2023	1203,54	1215,68	0,99

На рис. 2.3. зображено графік зміни коефіцієнту еластичності протягом 2018-2023 роки в Україні.

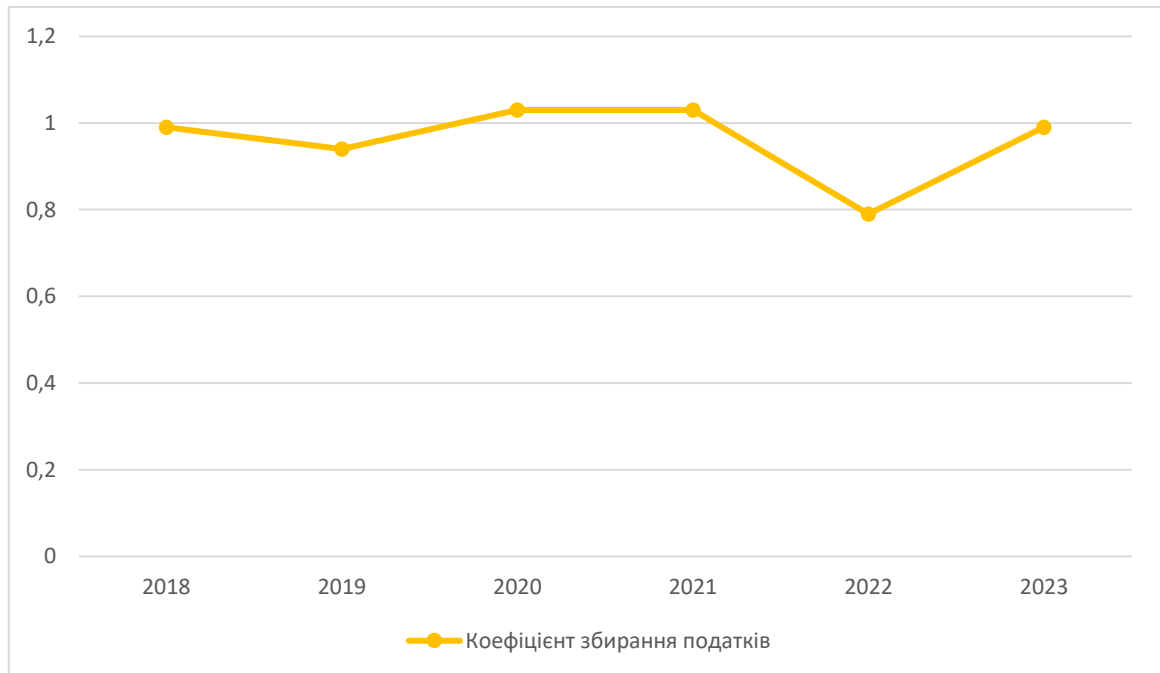


Рис. 2.3. «Графік зміни коефіцієнту збирання податків протягом 2018-2023 років в Україні»

Динаміку відношення фактично отриманих органами Державної податкової служби до планових податкових надходжень зображено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. «Динаміка відношення фактично отриманих до планових податкових надходжень за 2018 – 2023 роки в Україні»

Під час вивчення податкової системи будь-якої країни важливо враховувати її відповідність сучасним завданням макроекономічного розвитку та можливості для реформування. Податкова система не лише наповнює державний бюджет, а й сприяє перерозподілу доходів, допомагаючи виправляти недоліки ринкової економіки. Відповідно, для оцінки ефективності податкової системи використовують діагностичний тест Віто Танзі, який базується на таких основних критеріях:

1. *Індекс концентрації Гервіндаля-Гіршмана* визначає, які основні податки формують дохідну частину бюджету, і чи значна частка сукупних доходів надходить від обмеженої кількості податків за певних податкових ставок. Цей індекс розраховується за формулою:

$$I_k = \sum_{i=1}^n R_i \quad (2.4.)$$

де I_k – індекс концентрації Гервіндаля;

R_i – частка i -го місцевого податку в загальній сумі податкових надходжень;

n – загальна кількість місцевих податків.

Індекс концентрації Герфіндаля (табл. 2.3.) вказує на складність системи місцевого оподаткування з точки зору формування доходів з різних джерел. Низьке значення індексу свідчить про домінування джерел з низьким обсягом надходжень у системі місцевого оподаткування.

Таблиця 2.3

Розрахунок індексу концентрації Гервіндаля-Гіршмана для місцевих податків Одеської області протягом 2018-2023 рр.

Показник	Частка місцевого податку у податкових надходженнях, %					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	63,59	98,73	98,73	98,86	99,06	98,68
Податки на власність	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	0,53	0,77	0,81	0,74	0,60	0,92
Інші податки та збори	35,88	0,51	0,46	0,40	0,34	0,40
Індекс концентрації Гервіндаля-Гіршмана	5331,34	9748,47	9748,48	9774,01	9813,36	9738,75

Чим ближче ринок наближається до монополії, тим більша його концентрація (і тим нижча конкуренція). Наприклад, якщо в галузі діє лише одна компанія, вона б контролювала 100% ринку, а індекс Герфіндаля-Гіршмана (ННІ) дорівнював би 10 000, що вказує на абсолютну монополію. У разі, коли на ринку конкурують тисячі компаній, частка кожної з них буде майже 0%, а ННІ буде близьким до нуля, що свідчить про майже ідеальну конкуренцію.

Міністерство юстиції США вважає ринок конкурентним, якщо ННІ менше 1500, ринок середньої концентрації – при ННІ від 1500 до 2500, а висококонцентрованим – при ННІ 2500 і більше.

Як можна побачити з даних таблиці з 2019 року ННІ набрав тенденції до зростання, і становив в середньому 9764,61, що є показником того, що податки на доходи та прибуток є основним джерелом з високим рівнем податкових надходжень регіону за ці роки. В 2018 році ННІ склав 5331,34, що означає певну «конкуренцію» у формуванні дохідної частини податкових надходжень Одеської області між податками на прибуток та доходи та іншими податками та зборами (до яких входили екологічний податок, збір за забруднення навколишнього середовища та надходження для фінансового забезпечення реалізації заходів) (рис. 2.5.).

Головною перевагою індексу Герфіндаля-Гіршмана є його простота обчислення та невелика кількість даних, необхідних для його розрахунку. Основним недоліком є те, що через свою простоту він не враховує всі складнощі різних ринків, що не дозволяє точно оцінити конкурентні або монополістичні умови.



Рис. 2.5. «Частка місцевого податку у податкових надходженнях Одеської області протягом 2018-2023 рр.»

2. *Індекс дисперсії* показує кількість малозначних податків, які створюють лише додаткові незручності, дозволяючи оцінити їхню наявність чи відсутність.
3. *Індекс ерозії* відображає рівень відповідності фактичних баз оподаткування потенційним. Ефективна податкова система має максимальний рівень цього показника.
4. *Індекс затримки податкового збору* ілюструє своєчасність сплати податків, відповідаючи на питання, чи здійснюються податкові платежі без значних затримок.
5. *Індекс конкретності* оцінює, чи податкова система побудована на мінімальній кількості податків з чіткими ставками.
6. *Індекс об'єктивності* вимірює частку податків, що справляються з об'єктивно розрахованої бази оподаткування. Чим більша ця частка, тим ефективніша система.
7. *Індекс забезпечення податкового збору* оцінює рівень ефективності збирання податків.

8. *Індекс витрат на збирання податків* показує бюджетні витрати на процес збирання податків, де ефективна система характеризується мінімальними витратами на цей процес.

2.2 Аналіз податкового навантаження в системі оцінювання якості податкової політики

Сьогодні в Україні виникає гостра необхідність у формуванні та реалізації дієвої податкової політики, що сприятиме досягненню всіх поставлених цілей для стабільного економічного розвитку. Для успішного втілення податкова політика має бути науково обґрунтованою та відповідати соціально-економічному стану країни.

Негативний податковий клімат, що склався внаслідок недалекоглядних та непослідовних дій державних органів у податковій сфері, призвів до тривалого економічного спаду, зростання тіньової економіки, корупції, некомпетентності влади та втрати довіри населення. Застарілі методи податкового адміністрування та суперечливі зміни в законодавстві спричинили підвищення податкового тягара на бізнес.

При розробці та реалізації ефективної податкової політики державні органи повинні забезпечити оптимальне податкове навантаження на всі сектори економіки, що сприятиме як зростанню, так і зменшенню економічної активності. Оптимальне податкове навантаження може створити сприятливі умови на ринку, зменшити тіньову економіку та сприяти модернізації пріоритетних галузей.

Варто зазначити, що термін "податкове навантаження" є загальноприйнятим у будь-якій країні з функціонуючою податковою системою і сам по собі не є загрозою для економіки. Однак, оптимальність і ефективність податкового навантаження є критичними для досягнення стабільного економічного зростання.

Отже, необхідно розробити оптимальну податкову політику, яка б виконувала фіскальну функцію податків, підвищувала ділову активність, конкурентоспроможність національних виробників на міжнародному ринку та

залучала інвестиції, включаючи іноземні. Аналізуючи податкову систему України, можна зазначити, що вона включає елементи різних податкових систем, але не є досконалою.

Податкове навантаження – це показник, який демонструє ефективність податкової політики, та показує який саме чинить вплив стягнення податків та зборів на господарську активність та стан суб'єктів господарювання [50].

Якісна характеристика податкового навантаження проявляється в його визначенні як показника, що вказує на ефект від впливу податків та аналогічних платежів на соціально-економічне становище країни. Цей показник визначає рівень ефективності державного втручання через податкову систему. Розглядаючи якісну сторону податкового навантаження, можна виділити кілька підходів:

1. Податкове навантаження розглядається як індикатор, що показує вплив податків на економіку країни та окремих платників, а також ефективність державного втручання. Це поняття відображає ефект податків на економіку в цілому та на окремих її суб'єктів, враховуючи економічні обмеження, що виникають внаслідок сплати податків та відволікання коштів від інших можливих напрямків їх використання.
2. Податкове навантаження можна розглядати як форму монопольної ціни сукупних суспільних благ, яка виражає вартість державних послуг відносно джерел сплати податків. Це визначення відображає внутрішню сутність поняття, оскільки платники податків, сплачуючи податки, отримують через державні витрати суспільні блага. Податкове навантаження визначає вартість цих суспільних благ для платників податків.

При визначенні податкового навантаження на макrorівні за допомогою методу податкових коефіцієнтів застосовуються такі варіанти його обчислення:

- враховується частка ВВП, що перерозподіляється виключно через податкові надходження Зведеного бюджету. Податкове навантаження на державному рівні обчислюється за наступною формулою:

$$ПН = \frac{ФПН}{ВВП} * 100\% \quad (2.5)$$

де ПН – податкове навантаження;

ФПН – фактичні податкові надходження;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Але розрахунок саме такого типу значно знижує рівень податкового тиску на платників податків. Розрахунок за даною формулою наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Аналіз податкового навантаження за 2018 – 2023 рік по співвідношенню фактичних податкових надходжень до ВВП країни

Роки	Фактичні податкові надходження, млрд грн	ВВП, млрд грн	Податкове навантаження, %
2018	716,56	3558,71	20,14
2019	737,52	3974,56	18,56
2020	733,42	4194,1	17,49
2021	994,55	5459,57	18,22
2022	920,34	5191,03	17,73
2023	1098,47	6537,83	16,80

2. Враховується частка ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження до Зведеного бюджету, але й за рахунок внесків до позабюджетних фондів. Таким чином, податкове навантаження на державному рівні повинно обчислюватися за наступною формулою:

$$ПН = \frac{(ФПН+ВПФ)}{ВВП} * 100\% \quad (2.6)$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Під час застосування даної методики розрахунку можна побачити більш реальний результат значення податкового навантаження (табл. 2.5).

На рис. 2.6. зображено відношення показників податкового навантаження з урахуванням внесків до позабюджетних фондів та без урахування таких внесків.

Можна побачити, що розрахунок за 2 методом показує більш наявний показник, який в середньому відрізняється на 1,61 відсоткових пункта.

Таблиця 2.5

Аналіз податкового навантаження за 2018 – 2023 роки з урахуванням внесків до позабюджетних фондів

Роки	Фактичні податкові надходження, млрд грн	Внески до позабюджетних фондів, млрд грн	ВВП, млрд грн	Податкове навантаження, %
2018	716,56	37,25	3558,71	21,18
2019	737,52	62,25	3974,56	20,12
2020	733,42	117,69	4194,1	20,29
2021	994,55	112,54	5459,57	20,28
2022	920,34	29,43	5191,03	18,30
2023	1098,47	105,08	6537,83	18,41

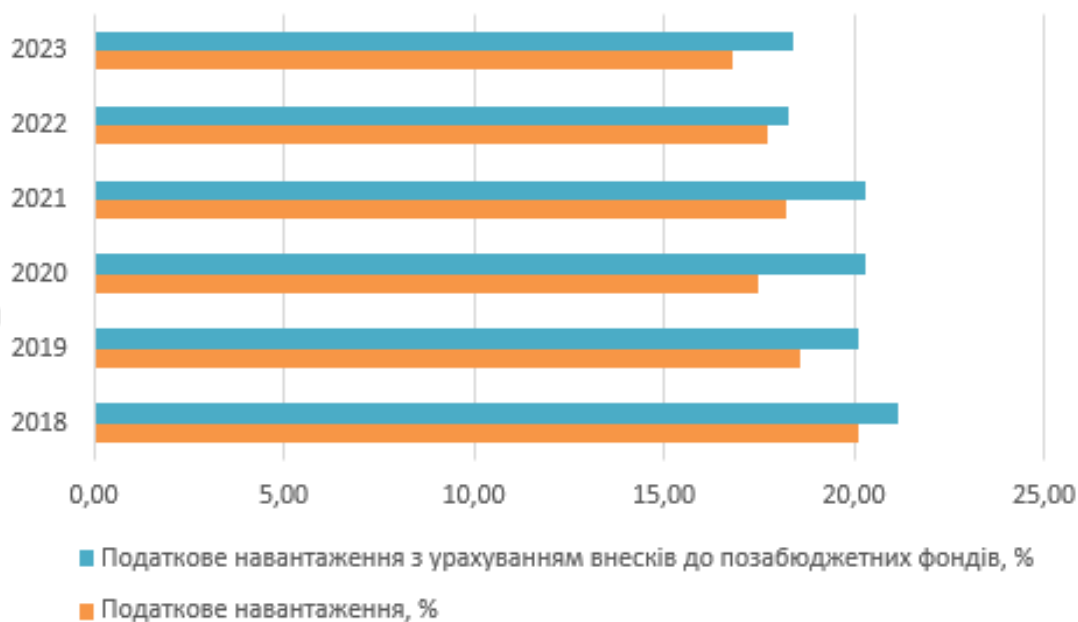


Рис. 2.6. «Відношення показників податкового навантаження за різними методиками розрахунку»

3. Враховується не лише податкові надходження та внески до цільових фондів, а й інші компоненти, такі як трансакційні витрати, витрати на утримання податкових органів, суми недоїмки, передплати тощо.

У країнах Європейського Союзу для розрахунку податкового навантаження на фактори виробництва (праця, земля та капітал) і споживання використовують ефективну ставку. В Україні через відсутність офіційно визначеної класифікації податків за ознакою функціонального розподілу прибутку розрахунок такого показника ускладнюється. Проте, можна визначити податковий тягар для окремих податків, використовуючи ефективну ставку податку та коефіцієнт продуктивності податку, який розраховується як відношення ефективної ставки до стандартної ставки.

Наприклад, ефективна ставка податку на прибуток підприємств розраховується за формулою:

$$ЕС_{пп} = \frac{ПП}{ФР} * 100\% \quad (2.7)$$

де $ЕС_{пп}$ – ефективна ставка податку на прибуток підприємств;

ПП – загальна сума сплаченого податку на прибуток підприємств;

ФР – фінансовий результат прибуткового підприємства.

Ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб:

$$ЕС_{пдфо} = \frac{ПДФО}{ОДФО} * 100\% \quad (2.8)$$

де $ЕС_{пдфо}$ – ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб;

ПДФО – загальна сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб;

ОДФО – сума оподатковуваних доходів фізичних осіб.

Ефективна ставка податку на додану вартість:

$$ЕС_{пдв} = \frac{ПДВ}{КСВ} * 100\% \quad (2.9)$$

Згідно з результатами дослідження «Оподаткування 2020» (Paying Taxes 2020) [58], яке щорічно проводиться експертами Світового банку спільно з

командою PwC, Україна зайняла 65 місце в рейтингу, що на 11 позицій гірше, ніж у попередньому році. Після 2020 року це дослідження більше не оприлюднювалося.

Дослідження "Оподаткування 2020" слугує важливим інструментом для урядів та підприємств, допомагаючи їм порівнювати свої податкові системи з іншими країнами світу. Воно також дозволяє податковим адміністраціям вивчати успішні практики, використовувані в інших країнах, що допомагає уникати помилок і знаходити нові способи вдосконалення податкової системи.

Першою причиною погіршення позицій нашої держави є те, що інші країни випереджають нас у спрощенні та автоматизації податкових процедур, зменшенні часу, необхідного для адміністрування податків, а також через зростання податкового навантаження в Україні. Ефективне використання часу на податковий облік є надзвичайно важливим питанням для нашої країни. Суб'єкти господарювання в середньому витрачають 328 годин на рік на податковий облік, що вдвічі перевищує показники розвинених країн. Це є головною проблемою, яка потребує уваги.

Згідно з рейтингом «Оподаткування 2020» та Best Countries 2019 (табл. 2.6) міститься дані про 9 країн, які експерти вважають показовими. До них увійшли члени Великої сімки та європейські держави. Найкраще рейтингове місце займає Швейцарія, де податкове навантаження становить лише 28,8%, а час, витрачений на підготовку звітів та сплату податків, становить лише 63 години на рік.

Таблиця 2.6

Рейтинг країн з показовими системами оподаткування

Країна	Рейтингове місце в Paying Taxes 2020	Оцінка легкості сплати податків	Податкове навантаження, %	Час на звітування та сплату податків, год.	Кількість податків	Місце в рейтингу Best Countries 2019
США	25	86,8	36,6	175	10	8
Велика Британія	27	86,2	30,6	114	9	5

Франція	61	79,2	60,7	139	9	10
Польща	77	76,4	40,8	334	7	33
Німеччина	46	82,2	48,8	218	9	4
Угорщина	56	80,6	37,9	227	11	47
Норвегія	34	85,1	36,2	79	5	9
Швейцарія	20	87,7	28,8	63	19	1
Україна	65	78,1	45,2	328	5	65

Проте, покладатися виключно на показники рейтингу Paying Taxes 2020 не є достатньо об'єктивним, оскільки вони не повністю відображають ефективність використання зібраних коштів державними органами. Саме тому до аналізу було додано рейтинг Best Countries 2019, який охоплює загальний рейтинг кращих країн за різними показниками, такими як якість життя, глобальна потужність, відкритість до бізнесу тощо. Згідно з цим рейтингом, Швейцарія посідає перше місце, що підтверджує результати рейтингу Paying Taxes 2020. Україна ж у обох рейтингах займає 65-ту позицію.

До системи критеріїв оцінки ефективності податкової системи країни належить рівень податкового навантаження. Проте, на даний момент майже не існує досліджень, що стосуються рівня податкового навантаження на мезорівні. Григоренко В. О. пропонує оцінювати рівень податкового навантаження регіону за допомогою наступної формули:

$$ПН_p = \frac{ПП_p}{ВРП} \quad (2.10)$$

де $ПН_p$ – податкове навантаження регіону;

$ПП_p$ – обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету відповідного регіону;

$ВРП$ – валовий регіональний продукт відповідного регіону.

Проведемо аналіз податкового навантаження Одеської області за поданою вище формулою (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Частка податкових надходжень Зведеного бюджету Одеській області у ВРП

Показник	Роки					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Податкові надходження до Зведеного бюджету Одеської області, млн грн	2967,32	2213,59	2354,31	2820,79	3442,47	3717,98
Валовий регіональний продукт, млн грн	173224,00	197153,00	220242,00	271669,00	—	—
Рівень податкового навантаження, %	1,71	1,12	1,07	1,04	—	—

Джерело: складено автором на основі даних [65,66]

З наведеного аналізу можна дійти висновку, що рівень податкового навантаження Одеської області протягом 2018 – 2021 року був майже сталим, різниця зафіксована у розмірі 0,67 відсоткових пункта (рис. 2.6.) Валовий регіональний продукт Одеської області за проаналізований період зріс з 173224 млн грн у 2018 році до 271669 млн грн у 2021 році (статистичні дані щодо показників ВРП протягом 2022,2023 року не надаються, або інформація є закритою через повномасштабне вторгнення), що у відсотковому вираженні показує зростання на 56,83 %.

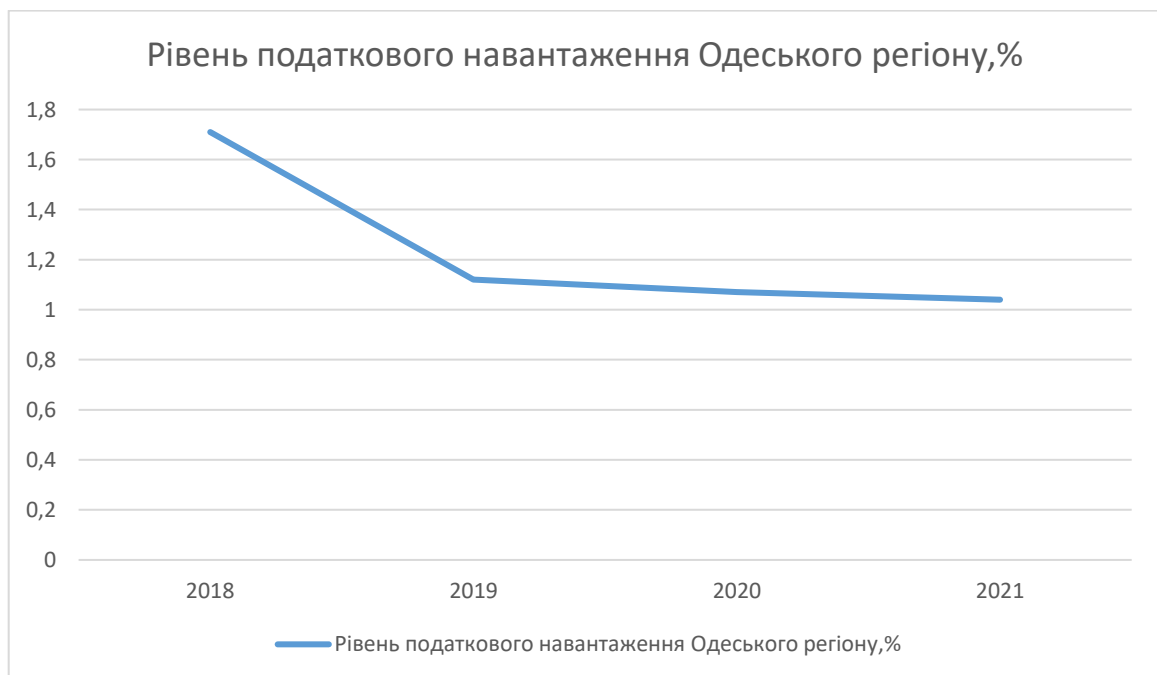


Рис. 2.7. «Динаміка податкового навантаження у Одеській області за 2018-2021рр.»

Джерело: складено автором на основі [65,66].

Однак відставання України не пов'язане безпосередньо з рівнем податкового навантаження, оскільки це не є основною причиною. Головним фактором є ефективність використання зібраних коштів на різних рівнях управління.

Податкове навантаження в Україні вважається значно високим, що призводить до значного розповсюдження тіньової економіки, ухилення від сплати податків та зборів, гальмування розвитку національної економіки і погіршення інвестиційного клімату. Є можливість вирішення цієї проблеми. Оптимальне зниження податкового навантаження для платників податків та держави може бути корисним. Недоотримані надходження до бюджету можна компенсувати шляхом збільшення кількості платників, розширення бази оподаткування та отримання коштів від податку на нерухомість.

Зниження податкового навантаження на платників звільнить фінансові ресурси, які вони зможуть використати у виробничих процесах, сприяє збільшенню інвестиційних коштів та підвищує ділову активність підприємств, що сприяє зростанню обсягів податкових надходжень до бюджетів. Крім того, оптимізація податкового навантаження сприятиме зростанню реальних доходів населення, заощаджень домогосподарств, платоспроможного попиту населення, що призведе до економічного зростання в країні.

Сьогодні Україна стикається із складним завданням – поєднанням двох протилежних цілей – зменшенням податкового навантаження та гарантуванням достойного рівня соціального забезпечення. Завдання влади полягає у формуванні такої податкової системи, яка сприяла б розвитку виробництва, оскільки це є вирішальною умовою збільшення надходжень в доходну частину бюджету. Отже, головна увага має бути зосереджена на виробництві, його розширенні та відродженні на основі використання нової техніки, прогресивних технологій.

Зростання ВВП дозволить збільшити податкові надходження в бюджет і доходи платників податків без підвищення податкових ставок.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.3. Визначення недоліків діючої податкової політики в Україні

Податкова система країни відіграє ключову роль у керуванні зростанням і розвитком її економічних секторів. У випадку України поглиблений аналіз поточної податкової політики виявляє різноманітні обмеження та неефективність, які перешкоджають її результативності.

Соціально-економічні зміни, що відбуваються на сьогоднішній день в Україні, викликають потребу у створенні та формуванні ефективної, стабільної та, насамперед, чітко працюючої податкова політики, саме задля подолання фінансової кризи, покращення економіки та загальної ситуації в нашій країні.

Однією з основоположних функцій податкової системи будь-якої держави є управління розвитком секторів економіки в її межах, однак існуюча податкова система в Україні в цьому аспекті недостатня. Висвітлюються слабкі сторони та недоліки поточної податкової системи, підкреслюючи нагальну потребу реформування та реструктуризації. Тому, головними завданнями державного управління має бути посилення реалізації його основних соціально-економічних функцій.

В таблиці 3.1 наведені розглянуті основні бюджетні показники за період з 2018 по 2023 рік.

Таблиця 3.1

Назва показника	Рік						Абс. відх. 2023 від 2018, +/-
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
Зведений бюджет України (без урахування міжбюджетних трансфертів)							
Доходи, млрд грн	1184,29	1289,78	1376,67	1662,33	2196,27	3104,31	1920,02
Видатки, млрд грн	1250,19	1372,35	1595,4	1845,37	3043,49	4440,94	3190,75
Кредитування, млрд грн	1,893	3,983	5,316	4,773	-2,397	-8,932	-10,825
Дефіцит «-»/профіцит «+», млрд грн	-67,79	-87,26	-224,46	-187,81	-844,83	-1327,70	-1259,91

З даних таблиці видно тенденцію до поступового зростання доходів бюджету в період з 2018 по 2023 роки, не дивлячись на зовнішні та соціально-економічні фактори, такі як пандемія COVID-19, воєнні дії на території України та нестабільну політичну ситуацію в цілому. Набуття показниками кредитування за 2022, 2023 роки від'ємного значення може бути зумовлене поверненням запозичених коштів державою. Також існує низка факторів, які можуть впливати на зменшення показників державного кредитування, наприклад, економічна стабілізація, міжнародна допомога, податкова політика та покращення фінансової дисципліни. Під час цього періоду в Україні зменшення показника кредитування характеризується значною фінансовою міжнародною допомогою.

Збільшення видатків, а разом з тим і зростання дефіциту в країні зумовлено стрімким розвитком оборонної здатності, а також значними витратами на захист цілісності та суверенітету України.

Виявлення проблем у податковій системі є першим кроком до пошуку життєздатних рішень для покращення податкової політики та пом'якшення викликів, з якими стикаються підприємства, особливо під час кризи. Розробка Податкового кодексу в Україні висвітлила ці недоліки, підкресливши критичну важливість надійної та ефективної податкової політики для загального добробуту держави, суспільства та економіки. Значення добре продуманої податкової політики неможливо переоцінити, оскільки вона служить основою фінансової системи країни, впливаючи на економічну діяльність, соціальний добробут і загальну стабільність нації.

Реформа податкової політики є критично важливим аспектом управління, який безпосередньо впливає на малий бізнес. В Україні спостерігається поштовх до реформування податкової системи з метою зміни існуючого податкового режиму. Ця реформа передбачає диференціацію ставок екологічного податку, що означає зміну почви податкової політики країни, зокрема у 2022 році [21].

Адміністративно-правові засади реалізації державної податкової політики в Україні є предметом інтенсивного вивчення та аналізу, про що йдеться в наукових працях, присвячених рукописному праву [22]. Крім того, виклики, пов'язані з пандемією COVID-19, спонукали Науково-дослідний інститут фінансової політики опублікувати матеріали, спрямовані на вирішення проблем та загроз, які виникають у зв'язку з кризою, підкреслюючи важливість податкової політики під час економічних потрясінь [23].

Центральний орган виконавчої влади, відповідальний за реалізацію податкової політики в Україні, відіграє вирішальну роль у поширенні інформації щодо податкового законодавства та змін. Цей орган уповноважений публікувати інформацію на офіційних платформах для забезпечення прозорості та доступності для зацікавлених сторін у визначені терміни, демонструючи зобов'язання уряду інформувати громадськість про податкову політику та її перегляди [24][25].

З 1 січня 2024 року майбутні операції з імпорту на митну територію України підлягатимуть спеціальним правилам, що вказує на перспективний підхід до податкової політики та динаміки міжнародної торгівлі [26]. Ці зміни підкреслюють важливість податкової політики у формуванні бізнес-середовища для малих підприємств і висвітлюють складну взаємодію між державним регулюванням та економічною діяльністю.

Ефективність механізмів збору податків має вирішальне значення для фінансової стабільності та економічного зростання країни. Державна податкова політика охоплює встановлення, правове регулювання та організацію податків і податкового адміністрування в межах країни [27]. Цю політику реалізує центральний орган виконавчої влади з питань оподаткування, який не лише встановлює ставки податку, але й забезпечує доступність податкової інформації для громадськості [24].

Адміністративні та правові принципи, що регулюють впровадження податкової політики, відіграють ключову роль у забезпеченні ефективності та

прозорості механізмів збору податків. Ці принципи керують виконанням податкової політики держави та закладають основу для справедливої та ефективної практики податкового адміністрування [22]. Оскільки країни долають виклики, спричинені такими подіями, як пандемія COVID-19, військовими діями РФ проти України ефективність механізмів збору податків стає ще більш критичною. У відповідь на такі виклики науковці наголошують на важливості оптимізації стратегій збору податків для пом'якшення загроз здоров'ю та стабільності бюджету під час таких криз [23].

Розкриття недосконалості поточної податкової політики можна розпочати через виявлення певних недоліків.

1. Складність і тягар дотримання законодавства. У роботі податкових органів часто виникає велика кількість юридичних конфліктів, які походять з різних джерел, включаючи складність податкового законодавства та низький рівень податкової культури серед платників податків. Хоча в Україні тривалий час працюють над створенням національного податкового законодавства, воно все ще не забезпечує повну реалізацію принципу законності у сфері оподаткування через наявність численних юридичних недоліків. Таке явище отримало назву «юридичні дефекти» [29].

Дефекти в правовому регулюванні податкових відносин можна розглядати як результат об'єктивних та суб'єктивних обставин, характерних для системи позитивного податкового права. Ці недоліки проявляються у різних аспектах правового регулювання, включаючи прості й складні засоби контролю, а також в недостатності або відсутності зв'язків між ними. Це може призвести до деформації правового регулювання податкових відносин і ускладнити досягнення основної мети такого регулювання.

Дефекти, пов'язані з вадами змісту податкового права можуть виявлятися у формі різних юридичних проблем, таких як юридична колізія, прогалини в законодавстві, дублювання правових норм або юридичні аберації. Ці проблеми

виникають через недотримання правил формальної логіки та логіки права під час створення та закріплення правових норм у тексті нормативно-правових актів. Такі дефекти можуть бути також результатом порушення вимог до структури правових норм та нормативно-правових актів.

Переважає більшість відносин у сфері справляння податків та зборів регулюється Податковим кодексом України. Цей законодавчий акт визначає вичерпний перелік податків та зборів, що стягуються в Україні, порядок їх адміністрування, права та обов'язки платників, а також компетенцію та повноваження контролюючих органів у здійсненні податкового контролю[30]. Податковий кодекс України є основним законодавчим документом, який визначає систему оподаткування, основи податкової системи, а також елементи правового механізму оподаткування. У цьому законодавчому акті поєднуються як матеріальні, так і процесуальні аспекти регулювання податкової системи, охоплюючи всі аспекти податків та зборів.

Так як Податковий кодекс є основним законодавчим документом у регулюванні податкових взаємовідносин, він не має містити недоліків та неточностей. Наприклад, для визначення більшості понять використовуються імперативні норми, що включають в себе чіткі владно-наказові вказівки із абсолютно визначеними правилами. Такі визначення є достатніми для уникнення будь-якої недорозумілості чи багатозначності та є стандартизованими, тобто використовуються в усіх відповідних нормативних актах Податкового кодексу України.

Після аналізу використання термінів у статтях Податкового кодексу України приходимо до висновку, що уніфікація визначення деяких термінів як метод, що передбачає приведення об'єктів до однотипності шляхом встановлення раціонального числа їх різновидів[31], у випадку з терміном "ризик" використаний законодавцем помилково. Це через те, що дане поняття має різне смислове та правове навантаження у різних статтях.

Відповідно до п. п. 14.1.221 ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [32]. У Податковому кодексі України поняття "ризик" відображає ризики, пов'язані з можливими втратами бюджету внаслідок порушень податкового законодавства платниками податків. Це відображає лише сторону ризиків для держави, і не враховує ризики, які виникають у платників податків. Це відображає конкретний аспект ризику, пов'язаний з фінансовими втратами держави у вигляді недоотримання надходжень коштів внаслідок порушень податкового законодавства.

Ще однією проблемою у сфері податкового права є проблематика становлення судової практики в доктрині податкового права. Причини цього можна віднести до прогалин у податковому законодавстві, колізій у ньому та розбіжностей у тлумаченні оціночних термінів у податкових відносинах. Прогалини в законодавстві визначаються як повна або часткова відсутність правових норм у регулюванні податкових відносин. Часто вирішення таких питань здійснюється шляхом формування судової практики суддями, які створюють судову доктрину для регулювання подібних ситуацій у майбутньому.

2. Несправедливість і відсутність прогресивності. При детальному аналізі структури надходжень від кінцевих платників податків виявляється, що доходи від фізичних осіб (такі як податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), військовий збір, податок на додану вартість (ПДВ), а також єдиний податок, що надходить до місцевих бюджетів) переважають за обсягом надходжень від юридичних осіб (таких як податок на прибуток, рента, акцизи та екологічні податки) (табл. 3.2). Більше того, фізичні особи сплачують податки більш дисципліновано та систематично.

Таблиця 3.2

Рік	Назва податку
-----	---------------

	ПДФО, млрд грн	Податок на прибуток, млрд грн	Акциз, млрд грн	ПДВ, млрд грн
2022	1484,27	1170,49	102,35	4670,01
2023	2069,44	1438,37	167,35	5807,97
Абс. відх.	585,17	267,88	65,00	1137,96

На сучасному етапі стану податкового законодавства в Україні виявляється виразний дисбаланс.

З одного боку, ми стикаємося з недостатньо розвиненою системою декларування та податкових пільг для фізичних осіб. Наприклад, у більшості випадків фізичні особи здебільшого декларують лише свої доходи, і це часто робиться податковим агентом, яким переважно виступає роботодавець. Крім того, наразі відсутня концепція податкових витрат для фізичних осіб, які могли б охоплювати витрати на придбання першого житла або певну частину витрат на різні види страхування. Існуючий же механізм податкових пільг для фізичних осіб є обмеженим і складним у застосуванні на практиці, тому з ним користуються лише обмежене коло осіб, так як він охоплює такі складні сфери, як освіта, певні види витрат на охорону здоров'я, іпотечне кредитування, добровільне страхування життя.

З іншого боку, юридичні особи мають розвинене, хоча й дещо складне, законодавство та лобістські механізми для захисту своїх інтересів і зменшення податкових виплат у межах закону.

У нашій країні зареєстровано близько 42 мільйонів фізичних осіб, які визнаються платниками податків. Ця кількість включає в себе заробітчан, оскільки ніхто з них не припинив оподаткування, і тому вони продовжують бути належними до нашої податкової системи.

Податковий дисбаланс в основному спостерігається у податку на доходи фізичних осіб. Наприклад, "активний" дохід оподатковується за ставкою 18% плюс 1,5% військового збору. Якщо рівень зарплати перевищує 15 і більше мінімальних зарплат, також сплачується єдиний внесок на соціальне страхування (ЄСВ).

З іншого боку, "пасивний" дохід, наприклад, дивіденди, оподатковується за ставкою 5% плюс 1,5% військового збору. Іноземні дивіденди обкладаються податком за ставкою 9% плюс 1,5% військового збору, що є дуже вигідним. Більше того, протягом останніх двох років доходи від облігацій внутрішніх державних позик (ОВДП) не оподатковуються взагалі.

На кожного інвестора в ОВДП, який сплачує 0% податку, припадають десятки тисяч осіб, що отримують дохід, нижчий від середньої зарплати в Україні. Цей дисбаланс є очевидним і потребує поступового вирішення.

Проте, слід мати на увазі, що цю проблему не можна вирішити простим зниженням податкового тягаря на фонд оплати праці, оскільки це може призвести до зменшення доходів, що надходять до бюджету. Наприклад, рішення про зниження єдиного внеску на соціальне страхування (ЄСВ) з рівня 33-36% до 22% не досягло бажаного ефекту: воно не лише не зменшило ухилення від оподаткування громадян, але й призвело до зростання дефіциту Пенсійного фонду.

Станом на кінець 2023 року в Україні було зареєстровано понад два мільйони ФОПів.

Приваблива простота адміністрування та відсутність фізичного контакту з податковими та іншими органами роблять спрощену систему оподаткування (наразі налічується чотири групи) досить привабливою.

В Україні станом на 1 квітня 2024 року нараховувалось понад 1,5 млн юридичних осіб. Швидкі фіскальні зміни можуть бути досягнуті лише шляхом взаємодії з юридичними особами, оскільки саме вони створюють 90% прибутків в Україні і, відповідно, генерують 90% фіскальних надходжень.

Однією з основних проблем корпоративного сектора, яка робить його складним з фіскальної перспективи, є його фрагментованість за режимами оподаткування (наприклад, "єдиний податок" всіх груп, неплатники ПДВ і так далі), що спричиняє штучне розшарування бізнес-структур. Це веде до відсутності

належної корпоративної організації у секторі малих та середніх підприємств, що є одним із факторів, що обмежують більш динамічний розвиток українського ВВП.

Якщо розглядати податкову несправедливість на фоні податку на додану вартість, то можна зазначити, що ПДВ – один із найскладніших податків для адміністрування у всьому світі, включаючи Україну. Це створює додаткові труднощі для підприємств та обмежує зростання ВВП в країні.

Одна з ключових проблем полягає у непередбачуваному блокуванні податкових накладних, регульованому постановою Кабінету Міністрів №1165 від 11 грудня 2019 року. На жаль, за чотири роки цей норматив не зазнав змін (останні набрали чинності 1 лютого 2020 року), що є негативним явищем, оскільки нечесні підприємства швидко адаптуються до обмежень.

Ця постанова включає складну бюрократичну процедуру розблокування, що передбачає довгу судову боротьбу та складнощі у виконанні рішень. Навіть у випадку перемоги у справі про розблокування податкової накладної, її реєстрація потребує проходження складного шляху, і навіть тоді успіх не гарантується. Крім того, процес часто супроводжується високим рівнем корупції, особливо пов'язаної з діяльністю комісії з розблокування.

Отже, підприємства, які платять ПДВ, стикаються з підвищеними правовими ризиками. Звинувачення у фінансових злочинах може стати на шляху навіть у разі відсутності негативних дій чи мотивів. Це одна з головних перешкод перед притоком зарубіжного капіталу в Україну.

3. Ухилення/уникнення від сплати податків. В сучасних умовах економічного розвитку поширене явище ухилення від сплати податків, яке, на жаль, не є рідкістю. Рівень тіньової економіки в Україні коливається в межах 35-45%, що відчутно вище, ніж у країнах Європи, де цей показник становить 5-10% від ВВП. Це свідчить про негативний вплив цієї тенденції на умови життя суспільства, такі як зростання майнової нерівності, збільшення рівня злочинності, втрата позицій країни на

міжнародній арені та зростання рівня корупції. Тому проблема ухилення від сплати податків є актуальною та вимагає негайного вирішення, особливо в Україні.

У контексті економічних трансформацій в Україні стало необхідним встановлення злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. Розвиток тіньової економіки в нашій країні, яка за деякими оцінками складає значну частину ВВП, робить ухилення від сплати податків потужною силою, що може серйозно підірвати економіку. Незважаючи на певне підвищення рівня життя з плином часу, платники податків все частіше намагаються уникнути сплати податків. Основні причини, що призводять до такої ситуації, включають:

- Низький рівень освіченості населення у питаннях податкової системи.
- Погіршення соціально-економічного становища суспільства.
- Високі ставки податків та їхній надмірний обсяг.
- Великий рівень корупції серед представників владних структур.
- Низька якість законодавчої бази.
- Безкарність у судовій системі.
- Неефективність державного управління.
- Недоцільна структура системи оподаткування.

Таким чином, недовіра між державними органами та платниками податків, високий рівень корупції та неповна законодавча база виступають основними причинами, що спонукають громадян та підприємства до ухилення від сплати податків. Це загальновідомий факт, що чесний бізнес є скоріше винятком, аніж правилом.

На цьому етапі розвитку податкової системи існують значні перешкоди, які ускладнюють боротьбу з проблемою ухилення від сплати податків. Зростання методів мінімізації податків створює виклик для податкових органів, оскільки вони не завжди здатні забезпечити ефективний контроль за своєчасним та повним надходженням коштів до бюджету. Поняття "мінімізація податків" відсутнє у

законодавстві, але на практиці воно активно використовується, коли мова йде про ухилення від сплати податків.

Отже, для покращення ситуації необхідно розкрити заплутані схеми, які не завжди є очевидними. Це обумовлено кількома причинами: по-перше, практичність, оскільки це призведе до збільшення податкових надходжень до бюджету; по-друге, справедливість, оскільки перед законом всі рівні; а також підтримка з боку населення, яке схвалить заходи щодо мінімізації зловживань. У кінцевому підсумку можливе зміцнення віри у краще майбутнє, але найважливішим є переконання уряду, від якого залежить курс подальшого розвитку держави.

3.2. Перспективи розвитку податкової політики України в умовах євроінтеграції

Фіскальна політика має значний вплив на економічне зростання окремої країни, макроекономічну стабільність та інфляцію. Ключовими аспектами в цьому відношенні є рівень і структура державних витрат, збір доходів, бюджетний дефіцит і державний борг. Фіскальна політика — це інструмент, який уряд використовує для впливу на бізнес-цикл та економічне зростання.

Номінальні значення ВВП за період 1995-2020 рр. в ЄС демонструють зростання з 6,3 трлн євро в поточних цінах до 13,4 трлн євро або зростання на 111%. Найвище номінальне значення ВВП у 2019 році становило 14,07 трильйона євро до пандемії Covid-19, збільшившись на 121%. Під час криз (2009 і 2020 рр.) номінальна вартість ВВП ЄС 28 (ЄС 27 + Швейцарія) знизилася. У 2009 році номінальне значення ВВП знизилося на 4,5%, а в 2020 році зниження становить 4,3% порівняно з 2019 роком (рис.3.1.)

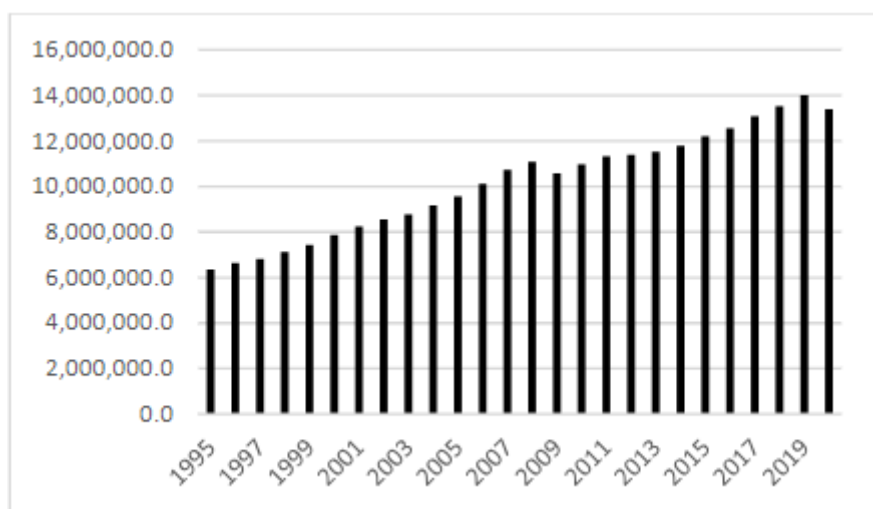


Рис. 3.1. «ВВП у ринкових цінах в Європейському Союзі з 1995 по 2020 рік (трлн євро)

Джерело [36]

На рис. 3.1. показано тенденцію зростання ВВП в ЄС. На рисунку 3.2. показано тенденцію державних доходів, державних витрат, бюджетного балансу (дефіцит/профіцит), державного боргу як частини ВВП країн ЄС-28 за період 1995-2020 рр.

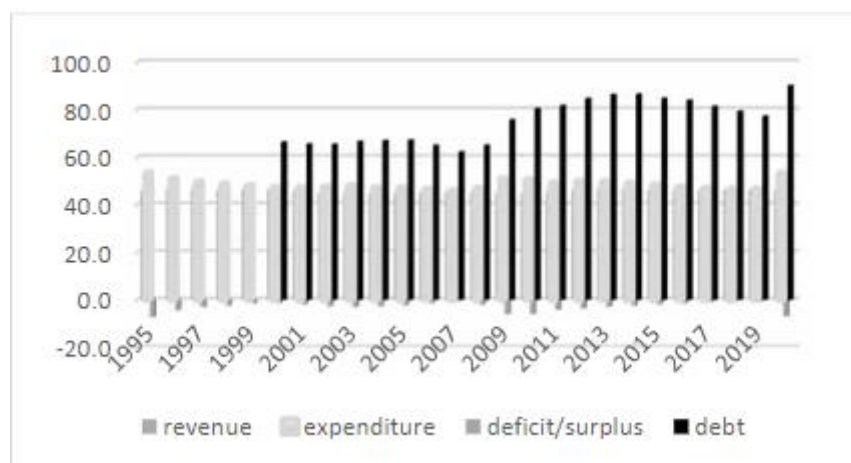


Рис. 3.2. «Бюджетні надходження, витрати та тенденція бюджетного балансу на боргу в ЄС»

Джерело [37]

Як видно на рисунку 3.2. , за період 1995-2020 рр. у країнах ЄС-28 державні доходи коливалися від 44,4% до 46,6% як частка ВВП. Витрати коливалися від 45,6% до 53,1%. Середнє значення доходів становило 45,6%, видатків – 48,4%. Це означає, хоч і з багатьма обмеженнями, що уряд періодично покладається на дефіцит бюджету для стимулювання економічного зростання. За досліджуваний період найвищі дефіцитні витрати були зареєстровані під час криз у 1995, 2009 та 2020 роках зі значеннями -7,2%, -6,0% та -6,9%. Середнє значення дефіциту склало -2,8%. З одного боку, ці дефіцити спрямовані на стимулювання економічного зростання. Бюджетний дефіцит стимулює економічне зростання. З іншого боку, використання державного дефіциту в довгостроковій перспективі призводить до збільшення державного боргу та зниження економічного зростання.

Державний борг як частка ВВП у 28 країнах ЄС був найнижчим у 2007 році – 62,2%, а найвищим – у 2020 році – 90,1%. Середнє значення боргу становило 75,3%. Державний борг у країнах єврозони впав з 87,7% до 84% до кінця 2019 року, але все ще був занадто високим. В

Високий борг знижує економічне зростання. Підтверджено, що валовий державний борг може сприяти короткостроковому економічному зростанню, але

довгострокові наслідки залишаються негативними. Високий рівень державного боргу знижує економічну активність.

Як і багато інших розвинених країн, європейська економіка зіткнулася зі значним накопиченням державного боргу за останні три десятиліття. Співвідношення державного боргу до ВВП цих країн зросло з середнього рівня менше ніж 60 відсотків ВВП на початку 1990-х років до понад 90 відсотків ВВП у 2015 році та погіршилося через світову фінансову кризу.

Виявилося, що уряди країн ЄС переважно проводять політику дефіциту бюджету для подолання ефекту боргу, що пов'язано з теоретичними поглядами Кейнса. Розмір дефіциту невеликий, коли економіка стабільна і реєструється економічне зростання. Коли економіки країн ЄС перебувають у рецесії, уряди значно збільшують дефіцит бюджету та державний борг, щоб стимулювати зростання.

Проте дефіцити, створені урядами в період економічного зростання, шкодять довгостроковому розвитку економіки. Тенденції на наведених вище цифрах показують збільшення розриву між витратами та доходами та збільшення боргу в Європейському Союзі.

Сучасна фіскальна політика ЄС ґрунтується на теорії Кейнса. Кейнс (1936) доводить, що зміни, які вносить уряд у рівні оподаткування та урядові видатки, мають прямий вплив на агрегатний попит та рівні економічної активності. За його словами, уряди можуть стабілізувати економіку, свідомо збільшуючи або зменшуючи податкові ставки та урядові витрати для регулювання бізнес-циклу. Це означає, що під час рецесії уряд повинен здійснювати експансивну фіскальну політику, а в періоди високої інфляції - обмежувальну фіскальну політику.

Під експансивною фіскальною політикою уряд знижує податкові ставки та збільшує урядові витрати (збільшує дефіцит бюджету). Таким чином, уряд свідомо вносить дискреційні зміни в фіскальну політику. Зазвичай збільшення урядових

витрат супроводжується зростанням дефіциту бюджету. Як наслідок цієї дії збільшується державний борг.

Обмежувальна фінансова політика має протилежний ефект. Якщо інфляція в економіці зростає, уряд повинен збільшити податкові ставки та зменшити урядові витрати. Це обмежує інвестиції в інфраструктуру з боку уряду та сповільнює приватну продуктивність. У експансивній політиці уряд збільшує гроші, доступні для бізнесових агентів та домогосподарств, тоді як у обмежувальній політиці він їх зменшує. Іншими словами, теорія Кейнса підбадьорює уряди експлуатувати дефіцити бюджету у періоди рецесії бізнес-циклу. Коли бізнес-цикл перебуває на піку, урядам доводиться збільшувати бюджетний залишок.

В Україні, як і у численних країнах Європейського Союзу, податкове законодавство визначається не лише як інструмент збирання податків та забезпечення доходів для функціонування державного бюджету, але й як засіб сприяння стратегічному розвитку національної економіки. У Законі України "Про засади внутрішньої та зовнішньої політики", що був ухвалений у 2010 році, акцентується на пріоритетному та постійному курсі на вступ до Європейського Союзу [39].

В статті 11 Закону визначено, що однією з основних принципів зовнішньої політики є "забезпечення інтеграції України в європейський політичний, економічний та правовий простір з метою набуття членства в Європейському Союзі" [39]. Оскільки Україна обрала курс на євроінтеграцію, потрібно адаптувати існуючі інституції, що регулюють соціально-економічні процеси, до вимог законодавства ЄС.

Важливим аспектом для розвитку будь-якої країни є ефективне функціонування системи оподаткування. В Україні податкову сферу регулюється відповідно до Податкового кодексу, проте його норми постійно змінюються, що свідчить про значну нестабільність у вітчизняній системі оподаткування.

Аналіз сучасних тенденцій у розвитку податкових систем країн Європи та визначення пріоритетних завдань формування їх податкової політики можуть стати основою для удосконалення вітчизняної системи оподаткування з метою сприяння європейській інтеграції України.

Попередні податкові реформи в Україні здійснювалися переважно для розподілу політичного та економічного впливу, і не спрямовувалися на суттєві зміни. Необхідно провести не лише перегляд видів та розмірів податків, а й здійснити кардинальне переосмислення призначення податкової системи, її завдань та показників ефективності. Зараз перед урядом стоїть значна робота з метою успішного стимулювання економічного розвитку країни [40].

В країнах Європейського Союзу законодавче врегулювання питань оподаткування, встановлення податків та рівня податкових ставок є компетенцією національних органів влади кожної країни, відповідно до її внутрішніх пріоритетів. Тим не менш, кожна країна зобов'язана дотримуватися загальних основних принципів в організації своєї податкової системи та розробці внутрішньої податкової політики. Ці принципи включають у себе уникнення податкової дискримінації та обмежень на вільне переміщення товарів на внутрішньому ринку Європейського Союзу. Виконання цих принципів та відповідність національної податкової політики політиці Європейського Союзу контролюються регулюючими органами ЄС, зокрема Європейською комісією.

На плечі Європейської комісії покладено обов'язок перевірки встановлення різноманітних податкових пільг для окремих підприємств, секторів економіки чи громадян у країнах ЄС з метою запобігання наданню їм несправедливих конкурентних переваг у порівнянні з іншими учасниками економіки. У разі виявлення таких пільг Єврокомісія може вимагати їх скасування та компенсації отриманих вигод. Крім цього, Європейська комісія може виступати із пропозиціями щодо норм та конкретних напрямків податкового регулювання, які стосуються функціонування загальноєвропейського ринку і потребують

впровадження у всіх країнах ЄС (наприклад, оподаткування транскордонних операцій).

Податкова система в країнах ЄС організована з урахуванням відносної самостійності національних урядів у формуванні власної податкової політики, при цьому дотримуючись встановлених стандартів у сфері оподаткування. Ці стандарти мають за мету забезпечити ефективне функціонування загальноєвропейського ринку та вільний потік товарів, послуг, капіталу, робочої сили і технологій.

Основними завданнями податкової політики країн ЄС, які вирішуються на загальноєвропейському рівні, є боротьба з ухиленням від сплати податків, податковим шахрайством, а також уникнення подвійного оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, що отримуються на території різних країн ЄС [41].

Один з основних показників, що може бути використаний для оцінки ефективності податкової системи країни та її впливу на економіку загалом, - це податковий коефіцієнт, який розраховується як співвідношення суми сплачених податків до ВВП за відповідний період. Незважаючи на його простоту і зрозумілість, цей показник не завжди надає об'єктивні результати для порівняння між країнами через відмінності у національному законодавстві, які впливають на обов'язкові соціальні внески, які можуть відрізнятися в різних країнах [42].

Ефективна ринкова економіка обов'язково потребує регулювання з боку держави. Проте, держава повинна не лише враховувати амбіції окремих політичних сил, але й впливати на економічний розвиток за допомогою відповідної системи оподаткування: встановлювати рівновагу у ставках податків, розробляти пільги, змінювати систему оподаткування, створювати умови для розвитку пріоритетних галузей та виробництва, а також сприяти вирішенню актуальних соціальних проблем.

Україні потрібна податкова політика, спрямована на побудову стабільної та прозорої системи оподаткування, зниження податкового тягаря та забезпечення балансу між інтересами держави та підприємств.

Податкові ризики є ключовим аспектом податкової безпеки. У сучасному світі найбільш серйозними загрозами для податкової безпеки є тіньова економіка, державний борг і корупція. Щоб ефективно протистояти корупції та ухиленню від сплати податків, а також боротьби з тіньовим сектором економіки, необхідно злагоджено об'єднати функції і повноваження в одному органі, який зможе професійно, оперативно та якісно реагувати на фінансові правопорушення. З цією метою слід створити незалежну Службу фінансових розслідувань, що поєднає функції та повноваження інших підрозділів, які займаються розслідуваннями фінансових злочинів. Проте, комплексне і системне реформування податкової системи починається з взаємодії між владою, експертами, бізнесом та громадянами. Важливо, щоб кожен громадянин розумів необхідність своєчасної сплати податків, знав свої права та дотримувався законів.

Основними завданнями податкової реформи повинно бути забезпечення рівних, прозорих та незалежних правил гри у сфері оподаткування, зменшення податкового тягаря на порядних платників шляхом більш рівномірного розподілу навантаження, а також відмова від практики встановлення планів зі збору податків. Також потрібно зменшити сукупні витрати держави та підприємств на податкове адміністрування та інші витрати, а також радикально зменшити рівень корупції у сфері оподаткування.

В разі практичного впровадження запропонованих підходів у сфері оподаткування відбудеться значна перетворення - іншими словами, корінна зміна у відносинах між платниками та державою стосовно нарахування та сплати податків. Загалом, збільшення надходжень абсолютною величиною має стати одним з позитивних результатів реформи. Але, на відміну від інших методів

досягнення такого результату, реформа має спричинити його через зростання економіки та добровільну детінізацію.

Саме по собі встановлення рівних правил гри, передбачуваність платежів, зменшення оподаткування фінансових результатів та зниження адміністративного-корупційного тиску мають стимулювати розвиток економіки. Тим більше, що податкове навантаження на тих, хто може сприяти створенню нових робочих місць, значно скоротиться. Крім того, податки будуть зменшені у тих сферах, де виведення прибутків та зарплат з тіні є великим, у той час як збільшаться ті, що є важкими для ухилення: ПДВ (завдяки поліпшенню адміністрування) та податки на майно.

У звітний період загостреної воєнної ситуації, спричиненої ворожою агресією Російської Федерації проти України, важливим є формування ефективної антикризової стратегії, що охоплює всі сфери економіки, у тому числі податкову. Зміни у системі оподаткування були внесені у ранніх етапах активних бойових дій, і в основному мали прогресивний характер. Це було спрямовано на допомогу платникам податків, як виробникам, так і споживачам товарів, послуг та робіт, у цей непростий період.

Аналіз змін у податковому законодавстві, що були прийняті з моменту введення режиму воєнного стану до завершення 2022 року, розкриває наступне:

1. Значна кількість ухвалених законів (26 за менше, ніж 10 місяців) свідчить про відсутність єдиної стратегії та методики коригування податкової політики України, що спричинило певну безсистемність у реформуванні податкової сфери. Це призвело до значних втрат бюджетних надходжень та невдосконалення цілей регулятивних заходів.
2. Майже половина прийнятих законів (12 з 26) мають комплексний характер, тобто одночасно стосуються податкового адміністрування та податкового регулювання. Проте, лише 14 законів можна вважати спеціалізованими, оскільки вони зосереджені або на адмініструванні, або на посиленні преференційного або фіскального напрямку.

3. Переважна більшість прийнятих законів (22 з 26) мають преференційне спрямування, що свідчить про вибір ліберальної моделі антикризової податкової політики. Проте, аналіз свідчить про відсутність системного підходу до впровадження податкових пільг, особливо щодо благодійної допомоги та ввезення транспортних засобів.
4. Основний акцент антикризової податкової політики зосереджується на непрямому оподаткуванні, зміни в якому були проведені у 14 випадках, тоді як прямі податки змінювалися менш інтенсивно. Така тенденція не відповідає світовій практиці, де прямі податки вважаються основним інструментом антикризового регулювання.
5. Ліберальне спрямування антикризової податкової політики відображається у фокусуванні на спрощеній системі оподаткування. Однак, розширення застосування спрощеної системи разом з радикальним зменшенням ставки єдиного податку може бути ризикованою стратегією у період воєнного стану[44].

Оцінюючи внесені протягом 2022 року зміни в податкове законодавство, варто відзначити, що вони в цілому спрямовані на надання широкої податкової підтримки без урахування можливих втрат бюджетних надходжень. Крім того, швидкість ухвалення законодавчих актів та відсутність їх докладного обґрунтування створили умови для лобіювання зменшення податкового навантаження для окремих груп платників податків, що призвело до додаткових бюджетних втрат. Це стосується, серед іншого, податкових пільг з ПДВ для операцій з аудіокнигами, розширення сфери застосування спрощеної системи оподаткування за ставкою 2% для суб'єктів грального бізнесу, а також звільнення від сплати єдиного податку та соціального внеску для платників єдиного податку першої та другої груп та інших аналогічних заходів.

Європейський союз в свою чергу надав свої пропозиції щодо орієнтирів фіскальної політики на 2023 рік. Через відбиття в міжнародній торгівлі, війна

сильно позначилася на економіках країн-членів єврозони через зростання цін на енергію, продукти харчування та сировину, що призвело до інфляційних тисків та послаблення перспектив зростання.

Макроекономічне середовище, включаючи перспективи зростання та динаміку інфляції, погіршилося, що підтверджують останні прогнози Європейської комісії та Європейського центрального банку. Хоча наші економіки залишаються стійкими, підтримувані нашими значними заходами політики на рівні ЄС, єврозони та національному рівні, глобальні ризикові фактори, включаючи ті, що пов'язані з війною, пандемією та коливаннями фінансового ринку, залишаються високими.

Різноманітні обмеження з боку подання, включаючи зростаючу доступність робочої сили в деяких країнах-членах та секторах, можуть обмежити короткострокове зростання. Хоча ці розвитку та ризики впливають на всю економіку єврозони, рівень впливу є різноманітним у різних країнах-членах. Поточна економічна ситуація та підвищена невизначеність потребують обережного проектування фіскальної політики, включаючи якість заходів та координацію фіскальних політик в євразоні на 2023 рік.

З урахуванням поточних обставин і як це відображено в рекомендаціях, що специфічні для кожної країни, Євразупа вважає, що в 2023 році підтримка загального попиту через фіскальні політики не потрібна, а увага повинна бути зосереджена на захисті найвразливіших, з одночасним збереженням гнучкості для коригування, якщо це необхідно [45].

Важливим показником в сфері розвитку податкової системи країни є застосування різних фінансових стимулів розвитку бізнесу. Бізнес і підприємництво є невід'ємною частиною розвитку та прогресу як економіки, так і країни в цілому. Саме постійне удосконалення системи адміністрування, низький рівень податкового навантаження та швидкість окупності вкладених коштів відіграють значущу роль у створенні нових підприємств, виробництв, фірм і

закладів. Задля просування та заохочування відкриття бізнесу в країні, держава забезпечує легкість ведення та створює різні фінансові стимули його розвитку.

Через розгортання повномасштабних військових дій на території України у 2022 році, питання релокації українського бізнесу за кордон набрало надзвичайної актуальності, через що питання оподаткування в рамках території України частково втратило свою актуальність, проте формує передумови виникнення складнощів щодо оподаткування в інших юрисдикціях для представників бізнесу. Набуття податкового резидентства країн перебування, вплив контрольних процедур і податкове навантаження для такої категорії осіб суттєво зменшилися в Україні. Як приклад, це стосується автоматичного обміну інформацією у випадку, коли представники бізнесу, які виїхали за кордон через війну, набувають статусу податкових резидентів іншої країни у зв'язку з тривалістю перебування і здійсненням підприємницької діяльності у країні дислокації.

Однак, такий досвід показує, що фіскальне навантаження в Україні, з урахуванням пільг воєнного стану, набуло неабиякої привабливості як для державних підприємців, так і для привернення уваги іноземного бізнесу та інвестицій. Наприклад, з січня 2021 року в Україні також можна обрати статус платника податку на особливих умовах – податок на виведений капітал. Ця опція доступна для резидентів режиму «Дія Сіті» [61].

Пільги воєнного стану надають дуже привабливі податкові переваги. Юридичні та фізичні особи можуть обрати спрощену систему оподаткування та сплачувати єдиний податок за ставкою 5% , а також сплачувати мінімальний єдиний соціальний внесок [62]. Така система оподаткування є дуже конкурентною на міжнародному рівні. Саме ця модель стягнення податків займає лідируючі місця в порівнянні з сусідніми країнами, такими як Польща та Естонія.

Також важливим аспектом, під час використання пільгової системи оподаткування, є можливість несплати податку на додану вартість. Таким привілеєм можуть скористатися платники єдиного податку, які віднесені,

відповідно до статті 291 ПК України, до першої та другої груп платників єдиного податку [63].

Вихід на закордонні ринки передбачає низку як переваг так і недоліків. Розширення «кордонів» бізнесу передбачає застосування податкових правил інших юрисдикцій, це як може сприяти вживанню конвенційних норм і вибору податків з більш вигідними ставками, так і становить загрозу подвійного оподаткування.

В такий час проактивність влади та запровадження різних фінансових стимулів урядами, можуть сприяти ефективному стимулюванню зростання місцевих підприємств навіть за невизначених обставин. Наприклад, надання податкових пільг, субсидій або грантів може слугувати потужним стимулом для бізнесу впроваджувати інновації та розширювати свою діяльність. Ці стимули не тільки заохочують підприємництво, але й сприяють економічній стабільності та стійкості під час кризи [64]. Крім того, сприяючи виходу національних підприємств на зовнішні ринки, уряди можуть ще більше підвищити перспективи їх зростання та конкурентоспроможності в глобальному масштабі.

Цей стратегічний підхід приносить користь не лише окремим підприємствам, а й сприяє загальному економічному розвитку країни в складні періоди. Стратегічно розгортаючи фінансові стимули та механізми підтримки, уряди можуть надати можливість вітчизняним підприємствам процвітати та робити значний внесок у економічне відновлення та зростання країни.

ВИСНОВКИ

Теоритичні дослідження даної дипломної роботи показали, що податкова політика України є одним із найважливіших інструментів, що використовуються для розвитку економіки держави, спрямовану на збільшення доходів та зниження витрат. Податкова політика України досить складна та деталізована, вона потребує постійного вдосконалення та аналізу. Її розвиток тісно пов'язан з становленням складної та структурованої податкової системи.

Податкова політика України має ряд певних цілей та принципів, на яких і засноване її функціонування. В даній роботі були висвітлені такі принципи як: принцип наукової обґрунтованості; принцип визначеності; принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів; принцип врахування та узгодження різних інтересів; принцип єдності стратегії і тактики; принцип гнучкості; принцип гласності (прозорості); принцип політичної відповідальності. До цілей державної податкової політики можна віднести: фінансові, економічні, соціальні, екологічні, міжнародні.

Виходячи з усієї аналізованої інформації під час написання даної роботи, можна дійти висновку, що податкова політика нашої країни має ряд певних проблем, які потребують як умога скорішого рішення. Дослідження податкової політики в Україні підтверджує наявність ряду проблем і викликів, що потребують ретельного аналізу та розробки ефективних рішень. Податкова система України стикається з недосконалістю, низьким рівнем збирання податків, великим розмахом податкових ухилень та корупції. Такі недоліки впливають на фінансову стійкість країни, рівень розвитку бізнесу, інвестиційну привабливість та соціальну справедливість.

Необхідність перетворення України на ринкову економіку передбачає значні витрати на перебудову державної інфраструктури, перенесення виробництва на випуск конкурентоздатної продукції та впровадження нових технологій. Для цього необхідні фінансові ресурси як для держави, так і для суб'єктів господарювання. Успішність податкової політики у регулюванні відносин з підприємствами, щодо збору податків до бюджетів, має вирішальне значення для забезпечення умов для

розвитку відповідно до законів ринкової економіки та відповідності науково-технічному прогресу.

В контексті євроінтеграції, гармонізація податкової політики України з податковими системами країн-членів ЄС є надзвичайно важливим завданням. Це сприятиме забезпеченню рівних умов конкуренції, залученню іноземних інвестицій та підвищенню податкової ефективності. Однак, цей процес потребує не тільки адаптації до європейських стандартів, але й вирішення внутрішніх проблем, що включають посилення боротьби з корупцією, спрощення податкових процедур та поліпшення адміністративної системи.

Окрім цього, в умовах глобалізованого світу, впровадження сучасних тенденцій у галузі податкового оподаткування є надзвичайно важливим завданням. Цифровізація економіки, технологічний прорив, зміни в характері глобалізації та екологічні проблеми вимагають відповідних податкових політик, що враховують нові реалії та сприяють сталому розвитку.

Для досягнення поставлених цілей щодо підвищення ефективності податкової системи в Україні, необхідні комплексні заходи та реформи.

У процесі подального реформування податкової системи необхідно враховувати суттєві зміни, які відбулися в житті країни, зокрема в післявоєнний період, пов'язаний з російською агресією. Завдяки відповідній податковій політиці держава має змогу вирішувати комплекс завдань, таких як стабілізація та розвиток економіки, забезпечення додаткової зайнятості населення, створення сприятливого бізнес-клімату для залучення різних видів інвестицій, а також розвиток соціально-економічної інфраструктури на рівні територіальних громад, областей та всієї країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міністерство фінансів України. *Міністерство Фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>
2. Донченко Т. В., Олійник А. В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. 2019. №1. С. 45–62.
3. Калінеску Т.В., Пономарьова І.В., Альошкін С.В. Соціальні аспекти податкової політики Електронний ресурс. Режим доступу: https://pidruchniki.com/82417/ekonomika/faktori_viznachayut_napryami_harakter_pod_atkovoyi_politiki
4. Воронкова О. М. Становлення податкового менеджменту в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. №6. С. 12–18.
5. Про оподаткування доходів підприємств і організацій. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2146-12#Text>
6. Про податок на добавлену вартість. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/14-92#Text>
7. Про акцизний збір. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/18-92#Text>
8. Про місцеві податки і збори. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>
9. Про оподаткування прибутку підприємств. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр#Text>
10. Стаття 67 – Конституція України. *Всі статті – Конституція України*. URL: <https://constitution.in.ua/articles/67/>
11. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19). *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text>

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [Електронний ресурс] : Закон України, редакція від 01.01.2020 // Відомості Верховної Ради України. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : документ 2755-17, редакція від 01.01.2019 // Відомості Верховної Ради України. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
14. Державна казначейська служби України. (Електронний ресурс). – Режим доступу: URL: <http://www.treasury.gov.ua>
15. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання | А О Нікітішин | Ефективна економіка №2 2016. Журнал «Ефективна економіка» - наукове фахове видання з питань економіки. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>
16. Крисоватий А. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 236 с.
17. Іванов Ю. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні. Харків : ФОП Александрова. 2015. 496 с.
18. Недоліки діючої системи оподаткування діяльності малого бізнесу в Україні - Наукові конференції. Наукові конференції. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-3895/>
19. Недоліки діючої системи оподаткування діяльності малого бізнесу в Україні – наукові конференції. Наукові конференції. URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-3895/>
20. DSpace Repository : Electronic Kyiv-Mohyla Academy Institutional Repository. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/481f8dd7-cc8b-4cdb-9997-b890d0f5e6d7/content>
21. Факультет управління фінансами та бізнесу - головна сторінка - Факультет управління фінансами та бізнесу. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/05/seminar-PS-2022-1.pdf>

22. KhNUIAIR:Репозитарій ХНУВС Головна.

URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/70de7dc3-0b90-4087-aa2f-95f38377ca0b/content>

23. Удосконалення податкової системи України в контексті викликів та загроз, спричинених поширенням COVID-19

URL: https://www.researchgate.net/publication/350811589_Udoskonalenna_podatkovo_i_sistemi_Ukraini_v_konteksti_viklikiv_ta_zagroz_spricinenih_posirennam_COVID-19.

25. Податковий кодекс України. *Офіційний вебпортал парламенту України*.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

26. Дайджест новин “Підприємництво і право” з 12.01.2024 по 19.01.2024 р. - ЗКГ. URL: <https://zkg.ua/daydzhest-novyn-pidpriemnytstvo-i-pravo-z-12-01-2024-po-19-01-2024-r/>

27. Міністерство Фінансів України. *Міністерство Фінансів України*.

URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>

29. Поняття, юридичні ознаки та види юридичних дефектів у податковому законодавстві. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/b77fa8db-4edb-4bdb-96b3-566467d33893/content>

30. Права платників податків визначено нормами Податкового кодексу. *if.tax.gov.ua*. URL: <https://if.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/736280.html>

31. Мушенко В. В. Основні терміни та поняття Податкового кодексу України : навч. посіб. / В. В. Мушенко. – К. : Ньюанс-де-Юре, 2011. – С. 48.

32. Податковий кодекс України Стаття 14. Визначення понять. *Головна – Законодавство України 2019 рік*. URL: https://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-14.htm#google_vignette

33. Залевський І. С. Ухилення від сплати податків: передумови та економічні наслідки : кваліфікаційна робота магістра : 232 «Соціальне забезпечення» / Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2024. 72 с.

34. Давидов М. С. Механізм державного регулювання у сфері запобігання ухиленням від сплати податків в Україні. Публічне управління та митне адміністрування, № 2 (37), 2023. С. 16-23.
35. Сидоренко Т. О. Сутність та ухилення від сплати податків / Т. О. Сидоренко // Гроші, фінанси і кредит. – 2014. – № 6. – С. 48–52.
36. Montenegrin Journal of Economics. *Montenegrin Journal of Economics*. URL: <https://www.mnje.com/index>
37. Eurostat. Language selection | European Commission. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat>
38. CEEOL - Article Detail. *CEEOL - Home page*. URL: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1109276>
39. Про засади внутрішньої та зовнішньої політики України. Закон України 2411-17 від 01.07.2010 р.: [зі змінами, внесеними згідно із Законом № 2469^III від 08.07.2018]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17>.
40. Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. – 402 с.
41. Партнерський проєкт: Наближення систем оподаткування: Шлях України до гармонізації з податковим законодавством ЄС та сучасні адміністративні практики. *Новини України та Світу. Головні і останні новини* - NV. URL: <https://nv.ua/ukr/ukraine/events/garmonizaciya-podatkovogo-zakonodavstva-ukrajini-zi-standartami-yes-vikliki-ta-perspektivi-50364959.html>
42. Шабайкович В. А, Перепічка Є. В. Реформування податкової системи за новою економічною стратегією. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Проблеми економіки та управління. 2016. № 847. С. 183-192.
43. Коваленко А. Ефективність реформування податкової системи України у контексті європейської інтеграції. Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. 2018. № 6-7. С. 54-74.

44. Єфименко Т.І., Іванов Ю.Б., Карпова В.В. Пільги в оподаткуванні в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком.// Фінанси України, - 2022. - № 4. - С.7-26. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.04.007>
45. Eurogroup statement on fiscal policy orientations for 2023. – URL. - <https://www.consilium.europa.eu/en/press/pressreleases/2022/07/11/eurogroupstatement-on-fiscal-policy-orientations-for-2023/>
46. Guidelines on regional State aid. Communication from European Commission 2021/C 153/01.URL:[https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429\(01\)](https://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021XC0429(01))
48. ВВП України за роками: графік, зростання, структура | ... НАБУ. URL: <https://nabu.ua/ua/vvp-2.html>
49. Open Budget Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>.
50. Новік О.І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. URL : <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/155.pdf>
- 51 Колос І. В. Діагностування податкового навантаження промислового підприємства: теоретико-методичні аспекти / І. В. Колос, Б. А. Бунь // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2018. – № 14. – С. 180-186.
52. Найда А. В., Коваленко А. О. Податкове навантаження як основа ефективності системи оподаткування. Economic Bulletin of the Black Sea Littoral. 2021, Issue 1. P. 72-84.
53. Л. В. Барабаш. Ефективність функціонування податкової системи України у площині бюджетів органів місцевого самоврядування. URL: <https://journal.udau.edu.ua/assets/files/101.2/24.pdf>.
- 54 Шевчук, В. В. Оподаткування підприємницької діяльності в Україні: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку. Центральнотукаїн. нац. техн. ун-т. - Кропивницький : ЦНТУ, 2023. – 127 с.

55. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов // Економіст. – 2008. – № 10. – С. 17-19.
56. Лєвошко Л.В. Податок на прибуток як інструмент регулювання підприємницької діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/levoshkolvpodatoknapributokyakinstrumentregulyuvannyapidpriemnit skoyi-diyalnosti/>.
57. Механізм прямого оподаткування у забезпеченні економічного розвитку країни. *Полтавський університет економіки та торгівлі*. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/8950>.
- 58 . Overall ranking and data tables [Електронний ресурс] / PwC. – Режим доступу : <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>
59. Коментар експертів PwC в Україні щодо результатів спільного зі Світовим банком проекту Paying Taxes [Електронний ресурс] / PwC. – Режим доступу : : <https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2019/paying-taxes-2020.html>
60. Best Countries 2019 [Електронний ресурс] / US News & World Report. – Режим доступу : <https://www.usnews.com/media/best-countries/overall-rankings-2019.pdf>
61. Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні. *Офіційний вебпортал парламенту України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>
62. Глава 1. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності. *tax.gov.ua*. URL: <https://tax.gov.ua/nk/rozdil-xiv--spetsialni-podat/edynyi-podatok>
63. Наказ ДПС України від 20.02.12 № 137 "Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо віднесення до певної групи (другої або тре. *tax.gov.ua*. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/54110.html>
64. LIGA ZAKON. Оподаткування українців за кордоном | БУХГАЛТЕР.UA. *БУХГАЛТЕР.UA - сайт для бухгалтерів | Новини бухгалтерського та податкового обліку*.

65. Інформація про виконання бюджету міста Одеси за 2018 рік. *Офіційний сайт міста* *Одеса.*

URL: https://omr.gov.ua/images/File/DODATKI_2019/Zvit_2018/zvit_2018_budget.rtf

66. Валовий регіональний продукт (2004-2021) з урахуванням перегляду даних платіжного балансу. *Державна служба статистики України.*

URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/vvp/kvartal_new/vrp/arh_vrp_u.html.