

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»
Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права
Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

**Випускна робота бакалавра
на тему «Податкова система України: сучасний стан та особливості
функціонування в умовах зовнішніх викликів»**

Виконала: студентка 4-го курсу, групи 402-ЕФ
Спеціальності
072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
Кондратенко В.Р.

Керівник: к.е.н., доцент, Глушко А.Д.

Рецензент: в.о. начальника Подільського ВДВС
м. Полтава Північно-Східного міжрегіонального
управління МЮУ (м. Суми), Лукашенко А.М.

Засвідчую, що в цій роботі немає запозичень із
праць інших авторів без відповідних посилань
Кондратенко В.Р.

Підтверджую достовірність даних, використаних
у роботі

Кондратенко В.Р.

Полтава 2022

АНОТАЦІЯ

Кондратенко В.Р. «Податкова система України: сучасний стан та особливості функціонування в умовах зовнішніх викликів». Рукопис. Випускна робота на здобуття першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» – Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», Полтава, 2022.

Робота містить 115 сторінок, 15 таблиць, 27 рисунків, список літератури з 82 джерел.

Ключові слова: податкова система, система оподаткування, податкове законодавство, податкові надходження, державний бюджет, пандемія COVID-19, воєнний стан.

Мета роботи – дослідження теоретичних та прикладних аспектів функціонування податкової системи України в умовах зовнішніх викликів, пов'язаних з поширенням пандемії COVID-19 та військовою агресією російської федерації.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є податкова система України.

Предметом дослідження є процес оцінювання сучасного стану, особливостей функціонування та фіскальної ефективності податкової системи України, обґрунтування напрямів забезпечення її ефективності.

У випускній роботі розглянуто основні поняття податкової системи України, етапи її формування та інституційні засади функціонування. Проведено аналіз сучасного стану податкової системи України та особливостей функціонування в умовах пандемії COVID-19 та військової агресії російської федерації. Проведено оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України та обґрунтовано основні фіскальні інструменти в системі підтримки національної економіки в умовах зовнішніх загроз.

ANNOTATION

Kondratenko V.R. "Tax of Ukraine: the current state and features of functioning in terms of external call systems." Manuscript. Graduation thesis for the first (bachelor's) level of higher education in the specialty 072 "Finance, Banking and Insurance" – National University "Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic", Poltava, 2022.

The work contains 115 pages, 15 tables, 27 figures, a list of references from 82 sources.

Key words: tax system, taxation system, tax legislation, tax revenues, state budget, COVID-19 pandemic, martial law..

The purpose of the work is to study the theoretical and applied aspects of the functioning of the tax system of Ukraine in the face of external challenges related to the spread of the COVID-19 pandemic and the military aggression of the Russian Federation.

The object of study of the thesis is the tax system of Ukraine.

The subject of the research is the process of assessing the current state, peculiarities of functioning and fiscal efficiency of the tax system of Ukraine, substantiation of the directions of ensuring its efficiency.

The main work considers the basic concepts of the tax system of Ukraine, the stages of its formation and institutional principles of functioning. The analysis of the current state of the tax system of Ukraine and the peculiarities of functioning in the conditions of the COVID-19 pandemic and the military aggression of the Russian Federation is carried out. The assessment of the fiscal efficiency of the tax system of Ukraine is carried out and the main fiscal instruments in the system of support of the national economy in the conditions of external threats are substantiated.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	8
1.1. Податкова система України: зміст, структура та місце в економічній системі	8
1.2. Формування та розвиток податкової системи України.....	19
1.3. Інституційні засади функціонування податкової системи України .	25
РОЗДІЛ 2. ОЦІНЮВАННЯ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЗОВНІШНІХ ЗАГРОЗ	37
2.1. Динаміка та структура податкових надходжень до державного бюджету України	37
2.2. Вплив пандемії COVID-19 на податкову систему України	48
2.3. Виклики функціонуванню податкової системи України в умовах воєнного стану	61
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЗОВНІШНІХ ВИКЛИКІВ	75
3.1. Оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України та її вплив на розвиток національної економіки	75
3.2. Фіскальні інструменти в системі підтримки функціонування національної економіки в умовах зовнішніх загроз	89

				ВР 402-ЕФ 18105			
	П. І. Б.	Підпис	Дата	Податкова система України: сучасний стан та особливості функціонування в умовах зовнішніх викликів	Літ.	Арк.	Акрушів
<i>Розроб.</i>	<i>Кондратенко В.Р.</i>				3	115	
<i>Перевір.</i>	<i>Глушко А.Д.</i>				Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування		
<i>Н. Контр.</i>	<i>Глушко А.Д.</i>						
<i>Затверд.</i>	<i>Птащенко Л.О.</i>						

ВИСНОВКИ	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	107

				ВР 402-ЕФ 18105			
	П. І. Б.	Підпис	Дата				
<i>Розроб.</i>	<i>Кондратенко В.Р.</i>			<i>Податкова система України: сучасний стан та особливості функціонування в умовах зовнішніх викликів</i>	Літ.	Арк.	Акрушів
<i>Перевір.</i>	<i>Глушко А.Д.</i>				4	115	
<i>Н. Контр.</i>	<i>Глушко А.Д.</i>				<i>Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка» Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування</i>		
<i>Затверд.</i>	<i>Птащенко Л.О.</i>						

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку України, в умовах кардинальних змін соціально-економічної та політичної сфери під впливом деструктивних факторів, податкова система є основним механізмом підтримки національної економіки в напрямку протидії зовнішнім ризикам та загрозам. Пандемія COVID-19 та запровадження карантинних обмежень, військова агресія російської федерації стали безпрецедентними явищами, які руйнують економіку України. Фіскальні інструменти є пріоритетними в напрямку підтримки національної економіки та її подальшого відновлення. Формування сприятливого для бізнесу податкового простору забезпечить зростання соціальної відповідальності у формі сумлінної сплати податків та зборів. Враховуючи вищезазначене, актуальність обраної тематики дослідження є беззаперечною.

Питанню особливостей функціонування податкової системи України присвячені праці багатьох вітчизняних науковців: Андрущенко В.Л., Безкресної А.В., Диха М.В., Гончарова Ю.В., Лаврешова А.Ю., Магопець О.А., Артус М.М., Хижі Н.М. Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І., Десятнюк О.М., Федосова В. М., Лютого І. О., Демиденко Л. М., Романюка М. В. та інших. Водночас, в сучасних умовах проблематика забезпечення фіскальної ефективності податкової системи України як базису забезпечення функціонування національної економіки потребує подальшого дослідження.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та прикладних аспектів функціонування податкової системи України в умовах зовнішніх викликів, пов'язаних з поширенням пандемії COVID-19 та військовою агресією російської федерації.

Для досягнення поставленої мети дипломної роботи необхідно виконати наступні завдання:

- з’ясувати зміст, структуру та місце податкової системи в економічній системі;
- розглянути етапи формування податкової системи України;
- визначити інституційні засади функціонування податкової системи України
- проаналізувати динаміку та структуру податкових надходжень до державного бюджету України;
- провести оцінювання впливу пандемії COVID-19 на податкову систему України;
- окреслити виклики функціонуванню податкової системи України в умовах воєнного стану;
- провести оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України та визначити її вплив на розвиток національної економіки;
- обґрунтувати фіскальні інструменти в системі підтримки функціонування національної економіки в умовах зовнішніх загроз

Об’єктом дослідження дипломної роботи є податкова система України.

Предметом дослідження є процес оцінювання сучасного стану, особливостей функціонування та фіскальної ефективності податкової системи України, обґрунтування напрямів забезпечення її ефективності.

Методичну основу дослідження склали такі методи: теоретичного узагальнення, групування та класифікації, аналізу і синтезу, формалізації, індукції й дедукції, системний та інші.

Результати дослідження апробовані на Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Сталий розвиток в умовах воєнного стану» (м. Полтава, 9 червня 2022 року).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

1.1. Податкова система України: зміст, структура та місце в економічній системі

Податкова система є важливим інструментом впливу держави на соціально-економічні процеси. Від ефективності побудови податкової системи залежить економічне зростання та розвиток національної економіки. Вона виступає головним важелем перерозподілу доходів та наповнення державного бюджету. Ефективна податкова система є фундаментом економічного благополуччя суспільства та держави.

Податкова система має важливе економічне та стратегічне значення для забезпечення стабільного розвитку держави. Оскільки вона виступає в ролі головного джерела наповнення Державного бюджету, забезпечує виконання державою покладених на неї завдань та функцій. Розвиток держави неможливий без налагодженої податкової системи.

Поняття «податкова система» походить від грецької мови та в перекладі означає «ціле, яке складається із частин». З цього можна припустити, що податкова система включає в себе низку елементів, які формують її та перебувають в тісному взаємозв'язку між собою. Зокрема, до таких елементів відносяться податки, механізми їх нарахування, терміни сплати, особливості оподаткування тощо [3].

Для розуміння сутності податкової системи доцільно у таблиці 1.1 систематизувати основні наукові підходи щодо її визначення. Адже, після проведеного аналізу можна зробити висновок, що в науковій думці відсутня єдність підходів науковців до розуміння сутності поняття «податкова система». Кожен дослідник, що розглядав зазначене питання, намагається дати власну інтерпретацію поняття «податкова система».

Таблиця 1.1

Основні наукові підходи щодо визначення поняття «податкова система»

Автор	Податкова система – це ...
Податковий кодекс України [1]	«... сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів»
Андрущенко В.Л. [4]	«... складна система фінансових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту»
Безкресна А.В. [5]	«... сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам»
Диха М.В., Гончаров Ю.В. [6]	«... сукупність законодавчо закріплених у державі податків і податкових платежів, що також включає механізми їх нарахування, сплати податків та організацію контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства»
Лаврешов А.Ю.[7]	«... сукупність установлених у країні податків і обов'язкових платежів податкового характеру та механізму їх справляння»
Магопець О.А. [2]	«... перелік податків, зборів, які є основою для акумулювання доходів держави завдяки податковим надходженням, а також процесуальні відносини щодо встановлення, зміни, скасування податків, зборів, забезпечення їх сплати тощо»
Артус М. М., Хижа Н. М. [23]	«... взаємопов'язаний комплекс економічних відносин суб'єктів суспільства щодо вилучення у фізичних і юридичних осіб встановлених податкових платежів і обов'язкових зборів, які надходять до бюджетної системи держави з метою виконання покладених на неї функцій»
Іванов Ю.Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. [24]	«... сукупність усіх видів податків, зборів, механізмів і способів їх справляння, а також податкової інфраструктури (податкових органів), які забезпечують своєчасність та повноту надходжень цих обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів»
Федосов В. М. [25]	«... сукупність встановлених у країні податків, які повинні бути взаємопов'язані між собою, органічно доповнювати один одного, не заходити в суперечність із системою в цілому та іншими її елементами»
Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. [26]	«... сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам»

Систематизація наукової літератури показала, що трактування поняття «податкова система» наведено в наукових публікаціях та законодавчих актах. Саме цим і пояснюється багатогранність підходів щодо його визначення.

Загалом, думки більшості науковців сходяться на тому, що податкова система – це вся сукупність податків і місцевих зборів, які діють в країні. Водночас деякі науковці до визначення податкової системи включають такі її складові як механізми нарахування податків, контроль за дотриманням законодавства тощо.

При цьому, в кожній країні сформувалася власна податкова система. Об'єднає їх лише те, що в усіх державах діє принцип: «чим більш ефективна податкова система, тим більш прогресивною є економіка цих країн». Це підтверджує важливе значення податкової системи для економіки будь-якої держави.

Щодо України, то в умовах сьогодення, які характеризують дестабілізацією економічних та політичних процесів, досить важливо забезпечити високу ефективність податкової системи. Адже, у таких умовах лише в ній вбачаються головні резерви щодо довгострокового економічного розвитку.

Податкова система, не дивлячись на достатню автономність, перебуває у постійному взаємозв'язку та взаємодії з іншими системами. Податкова система, будучи складовою фінансової системи держави, є одноранговою незалежною системою на рівні із бюджетною, митною, банківською, борговою, валютною, страховою, фондовою та іншими системами (рис. 1.1).

Податкова система, як і фінансова в цілому, разом з іншими складовими, перебуває в тісній взаємодії з економічною системою та її складовими: інвестиційна, зовнішньоекономічна, демографічна, соціальна, пенсійна тощо. У процесі свого функціонування податкова система, як і всі інші складові фінансової системи також активно взаємодіє та перебуває у взаємозв'язку з іншими державними системами: політична, правова, інформаційна, інноваційна тощо.

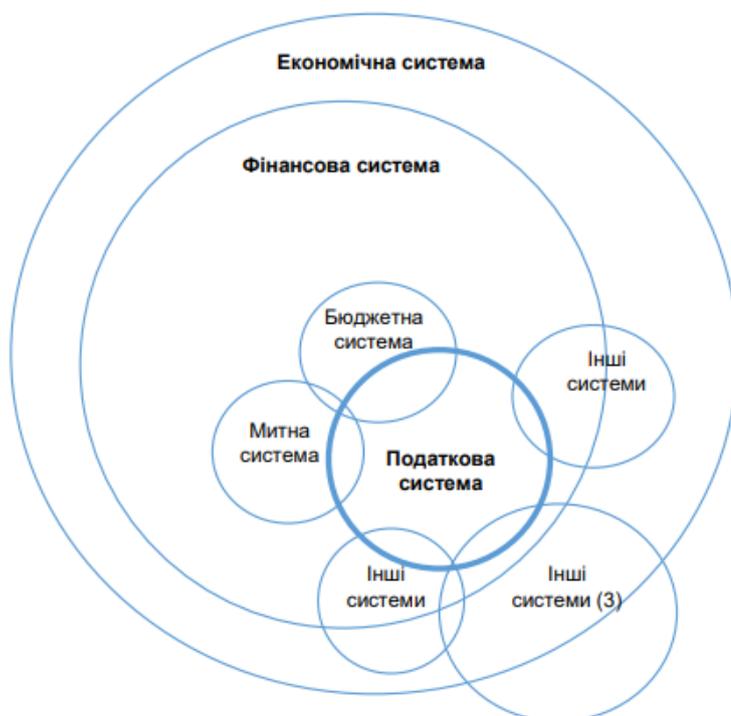


Рис. 1.1. Взаємодія податкової системи з іншими системами

Значення податкової системи проявляється через її основні функції, а саме: фіскальну, стимулюючу, соціальну та регулюючу. Їх детальну характеристику наведемо на рисунку 1.2.

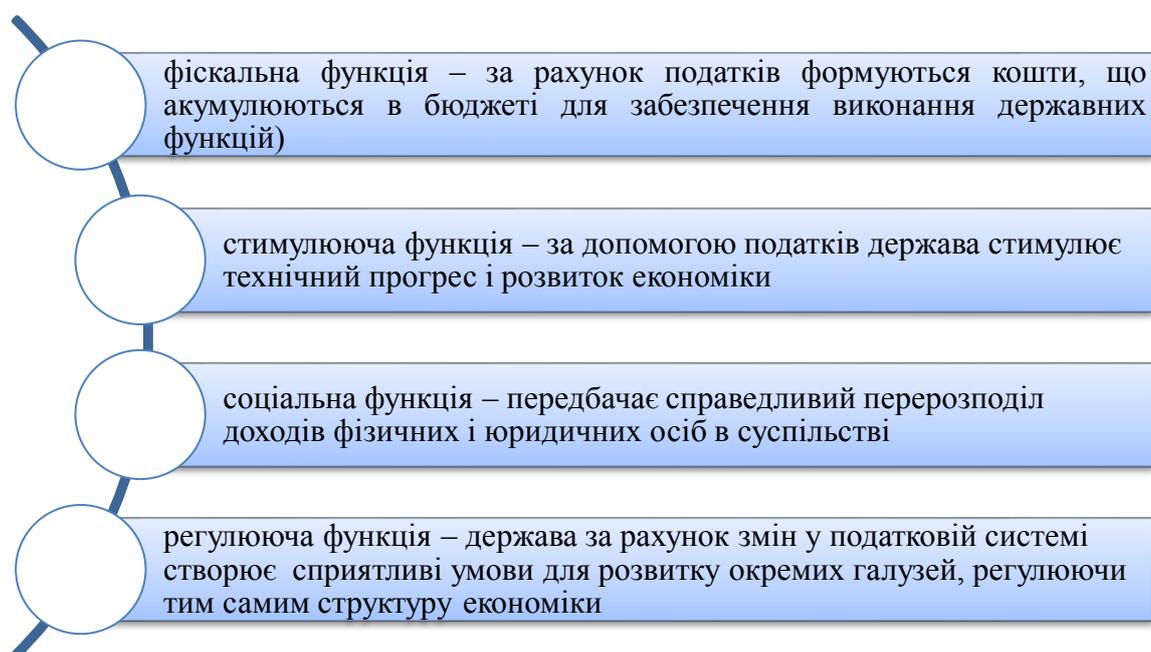


Рис. 1.2. Характеристика функцій податкової системи

З визначених функцій податкової системи можна зробити висновок, що вона виконує ряд важливих завдань для забезпечення економічного благополуччя в країні. Податкова система одночасно виступає як регуляторний, стимулюючий та фіскальний інструмент. В економічній політиці держави саме на податкову систему покладено усі головні завдання. Від ефективності побудови якої повністю залежить рівень ефективності та дієвості виконання державою основних соціальних функцій.

Податкова система будучи складовою фінансової системи держави є одноранговою незалежною системою на рівні з бюджетною, митною, банківською, борговою, валютною, страховою, фондовою та іншими системами. Податкова система як і фінансова система в цілому, разом з іншими складовими, знаходиться в тісній взаємодії з економічною системою та її складовими: інвестиційна, зовнішньоекономічна, демографічна, соціальна, пенсійна тощо. У процесі свого функціонування податкова система, як і всі інші складові фінансової системи також активно взаємодіє та знаходяться у взаємозв'язку з іншими державними системами: політична, правова, інформаційна, інноваційна тощо.

Податкова система включає в себе не лише наявну систему податків і зборів та систему оподаткування, але й її інституційно-правове забезпечення, систему адміністрування податків та зборів. Тобто, будова податкової системи обумовлює системний підхід, який передбачає загальність окремих елементів, об'єднаних регулярною взаємодією з тою чи іншою формою управління. Таким чином інституціонально-функціональна структура податкової системи України включає в себе взаємозалежні п'ять систем (підсистем), які обумовлюють її цілісність (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Інституціонально-функціональна структура податкової системи України

Кожна з окреслених підсистем може розглядатись самостійно як система, оскільки містить у своєму складі внутрішні складові елементи. Отже, можна стверджувати про ієрархічність податкової системи і представити її у вигляді інституційно-управлінської структури.

Так, відносно системи податкового законодавства, відповідно до пункту 3.1 статті 3 Податкового кодексу України податкове законодавство України включає: Конституцію України; Податковий кодекс України; Митний кодекс України; чинні міжнародні договори та угоди, якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правові акти з питань оподаткування (рис. 1.3). У випадках, коли міжнародні договори або угоди передбачають інші правила, ніж ті, що визначено у Податковому кодексі України, застосовуються норми та правила міжнародного договору.

Система податків і зборів – це сукупність податків і зборів, яка відповідно статті 8 ПКУ поділяється на загальнодержавні та місцеві. До

загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені ПКУ (стаття 9) і є обов'язковими до сплати на усій території України, а до місцевих належать ті, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ (стаття 10), рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Також, дана система включає в себе принципи, форми та методи встановлення податків і зборів, а також методичні положення щодо обчислення сплати податків і зборів (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Структура системи податків і зборів в Україні

Відповідно до положень статті 3 Податкового кодексу України принципами встановлення податків і зборів є:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок торгівлі;

- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності за допомогою введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), який буде спрямований на розвиток виробництва;

- обов'язковість – впровадження норм щодо сплати обов'язкових платежів, що визначені на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, а також встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

- рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється в певній частці від отриманого прибутку й забезпечення сплати рівновеликих обов'язкових платежів на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів – на більші доходи;

- рівність та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, тобто забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів;

- соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованих й прогресивних ставок оподаткування для громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

- стабільність, тобто забезпечення незмінності податків і зборів та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

- економічна обґрунтованість – встановлення обов'язкових платежів на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових

можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

- рівномірність сплати, тобто встановлення строків сплати податків і зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

- доступність та забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів.

Встановлення податкових ставок є найважливішою та найскладнішою проблемою оподаткування. Недосконалість ставок може порушити фіскальну значущість і регулюючу дію того чи іншого податку. Встановлення ставок податків може базуватись на емпіричному методі й економіко-математичному моделюванні.

Емпіричний метод орієнтований здебільшого на фіскальну функцію податків, його сутність полягає у визначенні ставок на базі існуючого досвіду оподаткування з урахуванням забезпеченості видатків держави і впливу кожного податку на фінансові ресурси й грошові доходи та витрати платників. У міру накопичення емпіричних даних та змін у фінансовому стані країни та платників податків ставки оподаткування можуть та повинні коригуватися. Держава повинна постійно контролювати фінансову діяльність усіх суб'єктів розподільних відносин у суспільстві та вносити своєчасні корективи у свою податкову політику для підтримання належного фінансового стану всіх суб'єктів.

Сутність економіко-математичного методу моделювання полягає в розробленні математичної моделі, яка враховує інтереси держави та платника і визначальні чинники, що діють у сфері справляння того чи іншого податку. Цей метод орієнтується на регулюючу функцію податків, адже критерієм оптимізації податкової ставки є найвищий рівень впливу податку на поведінку платника. Також, обов'язково враховується фіскальна значимість податку шляхом уведення в модель певних обмежень, наприклад, забезпечення мінімально допустимого надходження сум від цього податку.

Система органів виконавчої влади, що справляють податки і збори – це Державна податкова служба України та її територіальні органи, діяльність яких спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. Державна податкова служба України – це центральний орган виконавчої влади та його територіальні підрозділи, що утворилися в результаті трансформації податкових і митних органів України з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній, митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, розроблення пропозицій щодо забезпечення її формування, а також здійснення контролю за дотриманням законодавства у цій сфері та попередження виявлення, розкриття і усунення правопорушень під час застосування такого законодавства (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Структура Державної податкової служби України

Система адміністрування податків і зборів – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають

інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом, здійснюють відповідну прогнозно-аналітичну та масово-роз'яснювальну роботу (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Структура системи адміністрування податків і зборів в Україні

Система оподаткування є базисом всієї податкової системи держави та являє собою законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у країні, визначення їхніх розмірів та ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків. Основні складові системи оподаткування зазначені на рисунку 1.7.

Головною метою системи оподаткування є акумулювання податкових платежів та формування на цій основі доходної частини бюджету щодо фінансового забезпечення державою завдань економічної та соціальної політики.



Рис. 1.7. Структурно-функціональна схема системи оподаткування в Україні

Результатом функціонування системи оподаткування є не тільки наповнення доходної частини бюджету, а також створення сприятливого інвестиційного потенціалу в країні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення тощо. Система оподаткування прямо чи опосередковано впливає практично на всі сфери суспільного життя як держави в цілому, так і окремої людини [8].

Отже, податкова система є невід'ємним елементом економіки будь-якої країни. У загальному під податковою системою слід розуміти сукупність усіх податків та зборів, які діють та законодавчо закріплені на певній території. Вона виступає в якості основного інструменту щодо наповнення бюджету держави, забезпечення виконання державою своїх соціальних функцій, а також перерозподілу доходів. До структури податкової системи входять: система податкового законодавства; система податків і зборів; система відповідних органів виконавчої влади; система адміністрування податків і зборів; система оподаткування. Кожна із зазначених систем має свою внутрішню структуру, яка формується внаслідок взаємодії її елементів. Усі високорозвинені в економічному плані держави досягли свого розвитку завдяки ефективно

сформованій податковій системі. У зв'язку з обраним курсом України щодо входження в європейський простір та нагальним завданням до економічного зростання уряду нашої країни варто докласти усі можливі зусилля для удосконалення податкової системи.

1.2. Формування та розвиток податкової системи України

Податкова система є основою економічного розвитку будь-якої країни. Відтак формування та становлення її в Україні розпочалося з моменту проголошення незалежності нашої держави. З того часу майже щороку відбувалися зміни в податковій системі України, здійснювалося реформування з метою забезпечення її стійкого розвитку та удосконалення у відповідності до передових практик іноземних держав.

У процесі формування податкової системи прийнято умовно виділяти декілька етапів. При цьому одностайної думки серед науковців в даному питанні не було досягнуто, водночас більшість вчених вважають, що формування податкової системи України відбувалося у 5 етапів, кожен з яких характеризується певними результатами. На рисунку 1.8 наведено хронологічні рамки етапів формування податкової системи України.

Кожен з етапів формування податкової системи України характеризується рядом якісних змін.

На першому етапі відбулося формування власної системи оподаткування з часу проголошення незалежності України. На цьому етапі було визначено конкретний перелік податків та зборів, які вводилися з набуттям державності. Зокрема, першими податками на території України були: податок на прибуток, акцизний збір, податок на експорт та імпорту, податок на доходи, податок з обороту, плата за природні ресурси, плата за землю тощо. Більшість з цих податків у видозміненому вигляді збереглися й по сьогоднішній час [10].

I етап - 1991-1993 роки

- Формування власної системи оподаткування.
- У 1991 році набрав чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнодержавних зборів та обов'язкових платежів.
- Створення Податкової служби України у складі Міністерства фінансів.
- Законодавчо закріплені статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні.
- Податкова служба України складалась з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

II етап - 1994-1999 роки

- Якісне оновлення податкової системи України.
- Усвідомивши, що національна економіка перебуває у глибокій кризі, в Україні починають вносити корективи в податкову систему: формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми.
- Нарівні з податками, що діяли, виникають нові.
- До 1994 року складається система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р.

III етап - 2000-2009 роки

- Вдосконалення податкової системи України на основі досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб.
- Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25%, на доходи фізичних осіб до 13%, а потім до 15% відбувалось з метою підвищення зацікавленості населення в добровільній сплаті податків, що повинно було дати позитивний результат у формуванні державного бюджету.

IV етап - 2010-2013 роки

- Прийняття Податкового кодексу України, який є початком нового етапу реформування вітчизняної податкової системи.
- У Податковому кодексі зменшено кількість загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів.
- Структура податкових органів зазнала змін – на базі Державної податкової служби і Державної митної служби утворюється нове відомство – Міністерство доходів і зборів України, метою створення є підвищення якості фіскального адміністрування.

V етап - 2014-наш час

- Зменшено ставки податку на прибуток з 25% до 18%.
- Зменшення оподаткування ПДФО - застосовуватиметься базова ставка 18% до всієї бази оподаткування.
- З 2015 року зменшено кількість груп платників єдиного податку з 6 до 4.
- Реорганізація Державної фіскальної служби України у Державну податкову службу України.
- Відбулося зменшення кількості податків за рахунок їх групування.

Рис. 1.8. Дорожня карта формування податкової системи України

Одним з найскладніших був саме перший етап, оскільки Україна потребувала значних фінансових надходжень до бюджету держави. Тому було прийнято рішення щодо посилення податкового тиску через високі ставки оподаткування, зокрема податку на доходи та податку на прибуток.

Загальною стратегією податкової політики було створення високорозвиненої виробничої, фінансової та науково-технічної інфраструктури економіки України та структурна перебудова народного господарювання, розвитку всіх його галузей та досягнення їх конкурентоспроможності на світовому ринку і входження України в світовий економічний простір.

Другий етап характеризується удосконаленням вітчизняної податкової системи сформованої на попередньому етапі. В його основу лягло прийняття Закону України «Про систему оподаткування». Загальною стратегією податкової політики був захист інтересів вітчизняних товаровиробників, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до дохідної частини бюджету країни та найголовніше – створення стабільної податкової системи України. Цей етап був направлений на пом'якшення податкового тиску, зокрема через зниження податкових ставок або взагалі їх скасування на окремі категорії товарів. Зокрема, податок на додану вартість зменшився з 28% до 20%, для окремих товарів введена нульова ставка, а податок на прибуток встановлений на рівні 30 % [11].

Основними завданнями податкової реформи другого етапу становлення податкової системи України були:

1. Зменшення розмірів ставок податків та інших обов'язкових платежів та одночасне розширення бази оподаткування.
2. Скасування частини податкових пільг, що є неефективними для держави.
3. Впровадження порядку децентралізації податків та зборів через надання більш широких і стабільних джерел для формування місцевих бюджетів.

4. Надання податковому законодавству системного та стабільного характеру.

5. Скорочення витрат на адміністрування податків.

При цьому другий етап не вирішив проблему щодо високого податкового навантаження. Оскільки, велика кількість громадян ухилялися від сплати податків, підприємства приховували прибутки, почався розвиток тіньового сектору.

З метою вирішення цієї проблеми на третьому етапі відбувалося удосконалення податкової системи завдяки зменшенню податкового навантаження. Зокрема, ставка податку на прибуток зменшилася до 25%, а податку на доходи фізичних осіб – до 13%. Метою такого кардинального пом'якшення податкової системи було викликати інтерес у громадян щодо добровільної сплати податків. Адже, влада зрозуміла, що зростання податкового навантаження лише збільшує тінізацію економіки, а приплив надходжень до бюджету не здійснює [12].

Загальною стратегією податкової політики третього етапу становлення податкової системи України була побудова сучасної конкурентоспроможної, соціально-орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в Європейське Співтовариство, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі.

Завданнями податкової реформи цього етапу були наступні:

1. Встановлення інноваційно-інвестиційних пільг для збільшення регулюючого впливу податків.

2. Підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок збільшення бази оподаткування та покращення адміністрування податків.

3. Зниження податкового тиску на платників.

4. Зближення податкового та бухгалтерського обліку.

5. Гармонізація податкового законодавства.

6. Зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю.

Найвагоміші результати були одержані в результаті четвертого етапу, коли був прийнятий та введений у дію Податковий кодекс України, який став основним документом у сфері оподаткування. З його прийняттям встановлювалися нові правила розрахунку податків, відображення їх на бухгалтерських рахунках тощо. З прийняттям Податкового кодексу вирішилося багато проблем у сфері обліку та єдиного механізму нарахування, сплати податків, а також здійснення контролю за неухильним дотриманням податкового законодавства [13].

Стратегією податкової політики четвертого етапу розвитку податкової системи України було забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів.

Основними завданнями податкової реформи четвертого етапу були:

- 1) перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва, таких як праця та капітал, на споживання, ресурсні та екологічні платежі.
- 2) скасування неефективних податків та зборів.
- 3) удосконалення роботи податкових органів.
- 4) скорочення переліку податкових пільг.
- 5) запровадження податку на нерухоме майно.
- 6) зниження податкового навантаження на платників.

Однією з основних проблем зазначених етапів стало не врахування позитивного світового досвіду.

П'ятий етап розпочався з проголошенням європейського вектору розвитку України та підписанням Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, у відповідності до якої Україна брала на себе зобов'язання приведення вітчизняного законодавства до європейських норм. Це стосувалося й податкової системи [14]. Відповідно було розроблено ряд заходів, направлених на розширення бази оподаткування з одночасним зниженням податкових ставок. З 2019 року розпочалася розробка програми щодо подальшого

реформування податкової системи. Протягом 2019-2022 років податкова система зазнала велику кількість змін, які пов'язані з поширенням коронавірусної хвороби COVID-19 та повномасштабним вторгненням російської федерації в Україну.

Стратегічні цілі діяльності Державної податкової служби України на 2022-2024 роки:

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

Таким чином, підсумовуючи результати проведеного дослідження можемо констатувати, що вітчизняна податкова системи України пройшла тривалий та суперечливий період у своєму формуванні. У науковій практиці прийнято виділяти п'ять етапів цього процесу, на кожному з яких був досягнутий певний результат. При цьому не було досягнуто головної мети – забезпечення ефективності та дієвості податкової системи. Сьогодні формування податкової системи шляхом її реформування продовжується орієнтуючись на найкращі здобутки розвинених країн світу. З метою підвищення ефективності її функціонування необхідним є адаптація системи оподаткування до європейських стандартів, зокрема, доцільно запровадити диференційоване оподаткування ПДВ на окремі групи товарів, та відповідно надати податкові пільги певним галузям, звільнити від оподаткування прибутку (повністю або частково) ту частину прибутку, яка буде спрямована на інноваційну діяльність, створити сприятливі умови для малого бізнесу, який в країнах ЄС становить основу соціально-економічного розвитку.

1.3. Інституційні засади функціонування податкової системи України

Будь-який вид державно-управлінської діяльності, здійснюється в рамках сукупності правил і обмежень, тому, цілком очевидно, що податкова система, як об'єкт державно-управлінського впливу, сама складається з комплексу інституцій і інститутів, частина з яких є державними, що утворюють її інституційну структуру.

Інституційна структура податкової системи кожної держави формується під дією тривалої в часі податкової політики держави та еволюційного відбору найефективніших інституцій і інститутів. Найчастіше поняття «інституційна структура» ототожнюється з «інституційним середовищем». Останнє зазвичай визначається як сукупність формальних та неформальних інститутів чи інституцій, що виступають у ролі стимулів і обмежень, які соціум в цілому або держава накладає на поведінку індивідів та їх груп [56]. Таким чином, податкову систему з позицій інституційного підходу можна охарактеризувати наявністю:

- по-перше, певної сукупності законодавчо унормованих норм та приписів, інструментів та засобів (формальні інституції), що регулюють функціонування структурних елементів податкової системи, визначають види податків і зборів, обумовлюють порядок справляння податків до бюджетів та державних цільових фондів, а також визначають поведінку учасників правовідносин, що притаманна податковій сфері;

- по-друге, організаційних структур (механізмів примусу, що забезпечують дотримання загальноприйнятих правил) у формі податкових органів, інших установ і організацій, діяльності яких прямо чи опосередковано пов'язана зі справлянням податків і зборів, з визначеними на законодавчому рівні структурою, повноваженнями, системою ієрархічних зв'язків та порядком підпорядкування, а також правовими нормами щодо дотримання субординації та координації у процесі виконання покладених на них завдань;

– по-третє, неформальні за характером інституції (звичаї, традиції, звички, соціальні умовності тощо.), що визначають модель податкової культури у певному соціумі, а саме податкову обізнаність, правову самосвідомість населення, етику ведення бізнесу суб'єкта% ми економічної діяльності тощо.

Процес формування організаційних та правових структур податкової системи, з погляду інституційного підходу, є процесом її інституалізації, що являє собою упорядкований процес формування інституціональної структури податкової системи з певними правилами і нормами поведінки суб'єктів податкових відносин, які спрямовані на реалізацію державою основних функцій податків – фіскальної, регулюючої і розподільчої. Інституційні зміни в податковій системі найчастіше відбуваються внаслідок накопичення впливу зовнішніх чинників, виснаження фізичних і «моральних» ресурсів, що підживлюють різні інститути, цінностей, які обумовлюють їх існування, або вони самі стають несумісними з іншими цінностями та інститутами/інституціями. Тобто в процесі інституціонального розвитку системи відбувається заміна одних інститутів на більш ефективні [57].

Податкова система – це відкрита й динамічна система інституцій та інститутів, що знаходяться у перманентній взаємодії зі складовими інших соціальних систем, яка постійно видозмінюється еволюційно або внаслідок певних трансформацій. Сучасні податкові системи, інституційна структура яких не виникає на порожньому місці, а саме формування її інституцій/інститутів, розглядається як утворення нових, більш ефективних «правил гри» і соціально відповідальних державних податкових органів, що можна розцінювати як процес модернізації податкової системи.

Серед найважливіших проблем у сфері дослідження інституційної динаміки податкової системи можна назвати проблематику ефективності інститутів та інституцій. Ефективність інституту або інституції – це особливе явище, яке обумовлене внутрішніми і зовнішніми зв'язками з рівно порядковими підсистемами та системами більш загального рівня. Якщо

припустити, що ефективність інституту або інституції є якісним показником, то вона може проявлятися в узагальнених характеристиках, таких як ступінь довіри населення до податкової системи. Тобто ефективність інститутів та інституцій податкової системи може бути оцінена через здатність впливати на суспільні і економічні відносини в певному, корисному для суспільства і економіки напрямі.

Варто наголосити на важливості ролі державно-управлінського чинника у формуванні ефективних правових і організаційних структур податкової системи, оскільки уявлення багатьох теоретиків інституціоналізму, особливо класичного, про те, що неефективні інституції й інститути завжди автоматично витісняються більш ефективними, на жаль не відповідає реаліям. В процесі функціонування податкової системи діє низка чинників, які об'єктивно консервують інституційну структуру, що склалася, незалежно від ступеня її ефективності.

1) по-перше, у збереженні неефективних інституцій та інститутів може бути зацікавлений державний апарат, якщо це сприяє максимізації різниці між доходами та видатками зведеного бюджету у випадку загрози втрати влади, як це спостерігалось на прикладі України;

2) по-друге, неефективні інституції та інститути податкової системи можуть бути вигідні впливовим групам інтересів, яким, наприклад, може бути вигідним існування неформальної інституції конвертаційних центрів та інших способів мінімізації податкових зобов'язань, покривання різного роду корупційних схем у податкових і митних органах тощо;

3) по-третє, формування нових, ефективніших інституцій, потребує значних первинних вкладень, а також певних жертв та незручностей для суспільства [58].

Таким чином, застосування методологічних засад інституційного підходу дозволяє на практичному рівні виявити і попередити неефективні стани інституційного середовища податкової системи, запропонувати шляхи модернізації інституцій та інститутів податкової системи як «механізмів

примусу», через коректування або трансформацію інституційного забезпечення державно-управлінської діяльності у сфері податкових відносин.

Інституційне середовище – це сукупність інституцій та інститутів, які мають формальну та неформальну структуру та виступають як стимули й обмеження, які суспільство накладає на поведінку індивіда. Інституційне середовище податкової системи держави включає в себе сукупність законодавчих, економічних та культурних інституцій. Це сукупність політичних (юридичних) і економічних правил, неформальних (традиційних) норм, що формують умови для фінансової діяльності, структурують її і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі до якого належить податкова система. Традиційні, тобто неформальні норми мають глибоке історичне коріння в житті народу, пов'язані стереотипами поведінки, що притаманні суспільству та у підсумку найбільше впливають на розвиток фінансового сектора. Політичні (юридичні) правила встановлюють ієрархічну структуру суспільства, механізм прийняття рішень і найважливіші характеристики контролю за фінансовою діяльністю. Вони базуються на взаємному дотриманні зобов'язань між державою і домогосподарствами, фінансовими інститутами та домогосподарствами тощо, економічні правила визначають форми організації і функціонування фінансових інститутів.

Одним з найважливіших факторів розвитку інституційного середовища податкової системи в Україні є реформування податкової політики, адже державна податкова політика являє собою державно-управлінську діяльність органів публічної влади з формування та удосконалення податкової системи й забезпечення її ефективного функціонування в інтересах суспільства. Виключно податкова політика визначає соціально-економічний зміст, інституційну структуру, умови та вимоги до функціонування податкової системи.

Чинним вітчизняним законодавством встановлено перелік податків та суб'єктів їх стягнення. Законом України «Про систему оподаткування» від 1991 року були регламентовані права та обов'язки платників податків,

повноваження державних органів виконавчої влади, які від імені держави виконували функції зі збору податків. Законом визначено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори до бюджетів та до цільових фондів. Закон України «Про систему оподаткування» втратив чинність у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу України у 2010 році. У першій статті Податкового Кодексу України визначена сфера його дії, та обумовлено те, що він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів.

Загалом, податкове законодавство України складається з:

1. Конституції України, в якій відображені найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування та закріплюються на конституційному рівні, такі як повноваження органів влади й управління, загальні принципи оподаткування тощо. Також вона містить цілий ряд норм та принципів, які визначають основи законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове законодавство. Конституція України не є повністю податковим законом, адже в регулюванні податкових відносин беруть участь лише деякі її статті.

2. Податкового кодексу України, який виступає основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи та елементи правового механізму податку. У ньому поєднуються всі сторони регулювання податкової системи та аспекти сплати податків і зборів.

3. Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України.

4. Чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

5. Нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи. До подібних законів можна віднести або закони, які закріплюють компетенцію контролюючих органів у сфері оподаткування, та закони, які мають вносити зміни до податкового законодавства.

6. Рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

1) загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього кодексу;

2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6) соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7) економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8) нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9) стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10) рівномірність та зручність сплати - установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Запорукою ефективного функціонування податкової системи є належним чином сформована інституційна основа. Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, виступає орган виконавчої влади та податкового контролю - Державна податкова служба України. Вона є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

ДПС у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 вересня 2021 року № 1010 «Про внесення зміни в додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 05 квітня 2014 року № 85» унормовано питання перерозподілу чисельності ДПС між апаратом та територіальними органами ДПС з метою посилення окремих напрямів роботи апарату ДПС та запровадження низки новацій у податковому законодавстві, збільшено чисельність апарату ДПС, яка становить 1 629 одиниць, територіальні органи ДПС – 23 217 шт. одиниць (рис.1.9).

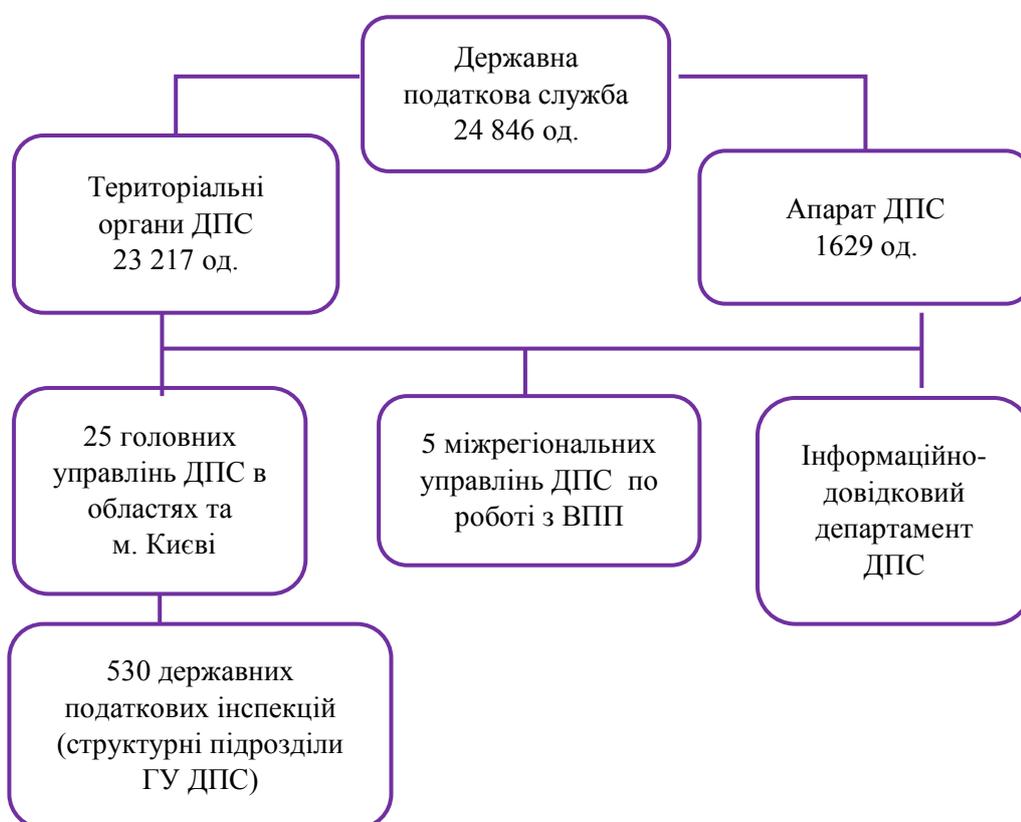


Рис. 1.9. Чисельність ДПС в Україні у 2021 році

Основними завданнями ДПС є:

1) реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

- державної податкової політики;
- здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального;
- державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [16].

Варто зазначити, що порядок обміну інформацією між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його

територіальними органами та центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальними органами для цілей виконання функцій контролюючих органів визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (рис.1.10).

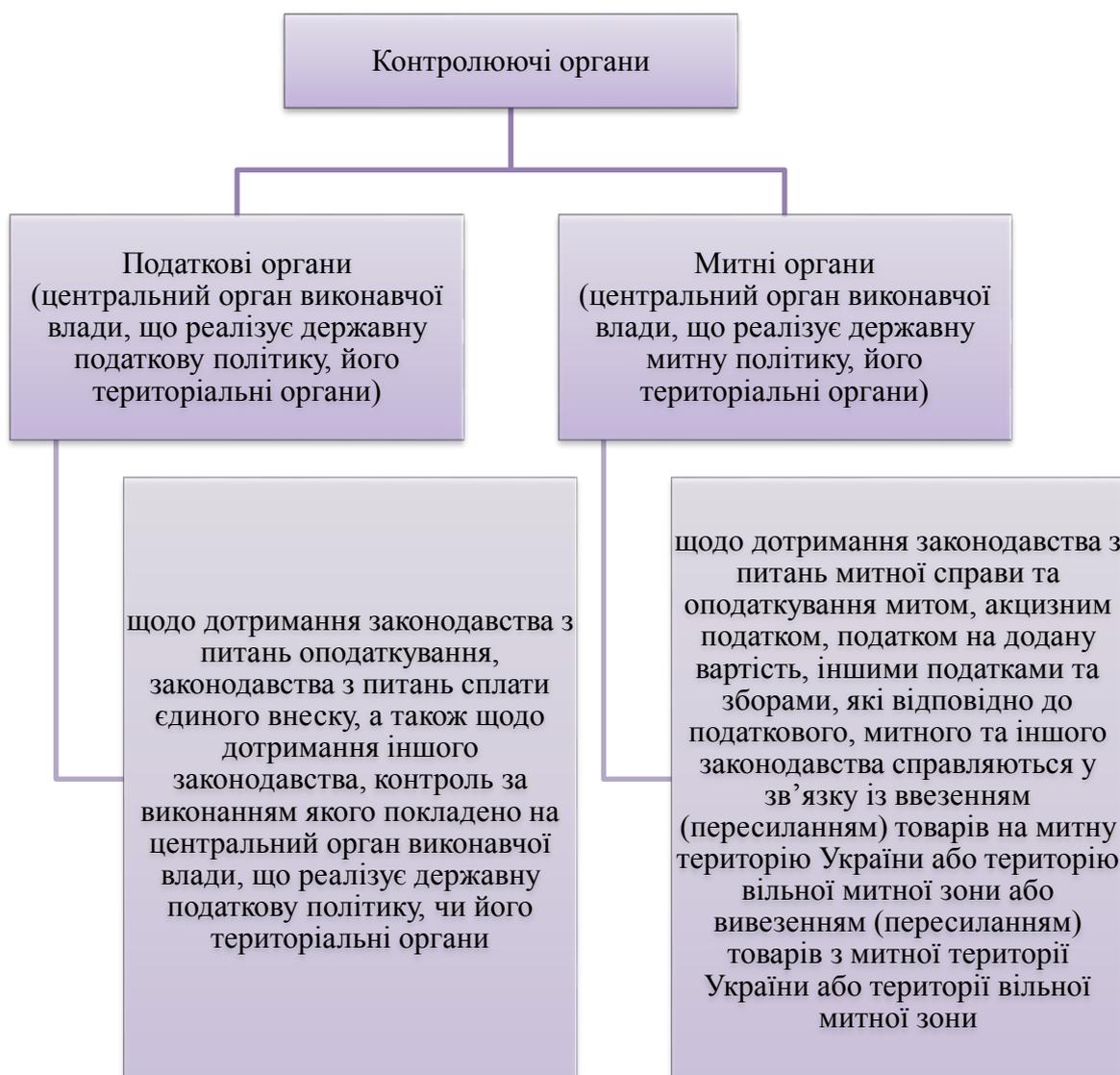


Рис. 1.10. Контролюючі органи щодо дотримання податкового законодавства

Державні податкові інспекції є структурними підрозділами територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує

державну податкову політику, та діють на підставі положень про такі територіальні органи, затверджених центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в межах функцій, визначених статтею 193 Податкового кодексу.

Варто зазначити, що органами стягнення є виключно контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 Податкового кодексу, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Отже, інституційне середовище податкової системи держави включає в себе сукупність законодавчих, економічних та культурних інституцій. Зокрема, це сукупність політичних (юридичних) і економічних правил, неформальних (традиційних) норм, що формують умови для фінансової діяльності, структурують її і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі до якого належить податкова система. Система оподаткування в Україні потребує інституційного вдосконалення та має базуватися на обґрунтованій адаптації передового зарубіжного досвіду до умов, що склалися в державі. Рівень розвитку нашої економіки значно нижчий від розвинених країн, проте, спираючись на їхній досвід, можна використати певні світові здобутки при модернізації вітчизняної системи оподаткування.

Таким чином, у першому розділі дипломної роботи було досліджено сутнісну характеристику податкової системи. Встановлено, що податкова система є невід'ємним елементом економіки будь-якої країни. У загальному під податковою системою слід розуміти сукупність усіх податків та зборів, які діють та законодавчо закріплені на певній території. Вона виступає в якості основного інструменту щодо наповнення бюджету держави, забезпечення

виконання державою своїх соціальних функцій, а також перерозподілу доходів. Усі високорозвинені в економічному плані держави домоглися свого розвитку завдяки ефективно сформованій податковій системі.

Розглянуто етапи формування податкової системи України. З'ясовано, що вітчизняна податкова системи України пройшла тривалий та суперечливий період у своєму формуванні. У науковій практиці прийнято виділяти 5 етапів цього процесу, на кожному з яких був досягнутий певний результат. При цьому не було досягнуто головної мети – забезпечення ефективності та дієвості податкової системи. Сьогодні формування податкової системи шляхом її реформування продовжується орієнтуючись на найкращі здобутки розвинених країн світу.

Також, зазначено, що інституційне середовище податкової системи держави включає в себе сукупність законодавчих, економічних та культурних інституцій. Зокрема, це сукупність політичних і економічних правил та неформальних норм, що формують умови для фінансової діяльності, структурують її і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі до якого належить податкова система. Система оподаткування в Україні потребує інституційного вдосконалення та має базуватися на обґрунтованій адаптації передового зарубіжного досвіду до умов, що склалися в державі. Рівень розвитку нашої економіки значно нижчий від розвинених країн, проте, спираючись на їхній досвід, можна використати певні світові здобутки при модернізації вітчизняної системи оподаткування.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНЮВАННЯ СУЧАСНОГО СТАНУ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЗОВНІШНІХ ЗАГРОЗ

2.1. Динаміка та структура податкових надходжень до державного бюджету України

Для успішного та стабільного розвитку держави необхідні фінансові ресурси, за допомогою яких забезпечується виконання основних функцій державними органами влади та вирішення нагальних проблем суспільства. Документ, який містить план по формуванню та використанню фінансових ресурсів є Державним бюджетом України. Він наповнюється з різних джерел фінансування, основним з яких є податкові надходження. Таким чином, згідно офіційних статистичних даних на податкові надходження припадає близько 80% усіх джерел формування бюджету України. Виникає потреба у дослідженні динаміки та структури їх надходження до Державного бюджету України. У таблиці 2.1 наведено склад та динаміку податкових надходжень до Державного бюджету України у 2018-2021 роках.

Таблиця 2.1

Склад та динаміка податкових надходжень до Державного бюджету
України у 2018-2021 роках, млн. грн [17]

Найменування податку	Роки				Темп зростання	
	2018	2019	2020	2021	2021/2018	2021/2020
1	2	3	4	5	6	7
Всього податкових надходжень	753815,7	799776,3	851114,9	1107090,4	146,86	130,08
Прямі податки:	233883,6	263786,9	278452,7	366056,8	156,51	131,46
податок на доходи фізичних осіб	91741,8	109954,0	117281,3	137555,2	149,94	117,29
податок на прибуток підприємств	96882,3	107086,3	108695,0	147751,7	152,51	135,93

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7
рентна плата	45265,7	46746,9	52475,7	80749,4	178,39	153,88
збори на паливно-енергетичні ресурси	-6,2	-0,3	0,7	0,5	-8,06	71,43
Непрямі податки:	520437,2	532134,1	569356,7	737117,6	141,63	129,46
внутрішні податки на товари та послуги	493360,6	502048,1	538896,2	698940,4	141,67	129,70
податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	27076,6	30086,0	30460,5	38177,2	141,00	125,33
Інші податки та збори	-505,1	3855,0	3306,2	3916,5	775,39	118,46

З наведених даних можна зробити висновок, що протягом 2018-2021 років відбувалося поступове збільшення податкових надходжень до Державного бюджету України. У 2021 році загальна сума податкових надходжень склала 1107 млрд. грн, що на 46,86% більше за 2018 рік та на 30,08% більше ніж у попередньому році. Основними чинниками, які вплинули на зростання розміру податкових надходжень дохідної частини бюджету є постійне проведення державою детінізації економіки, а також збільшення кількості об'єднаних територіальних громад внаслідок децентралізації, які мають можливість краще контролювати сплату податків та зборів на даній території.

Загалом, спостерігається поступове зростання надходжень по усім видам податків. Зокрема, надходження прямих податків до Державного бюджету збільшилось з 233883,6 млн. грн у 2018 році до 366056,8 млн. грн у 2021 році, а від непрямих податків – з 520437,2 млн. грн до 737117,6 млн. грн відповідно. На рисунку 2.1 помітно, що у доходах Державного бюджету України переважають непрямі податки, з них найбільша частка належить внутрішнім податкам на товари та послуги, зокрема ПДВ та акцизу – близько 63%. Зростання цих видів податків зумовлено посиленням фіскальної функції непрямих податків в кризових умовах, що спричиняє збільшення податкового навантаження на споживання.

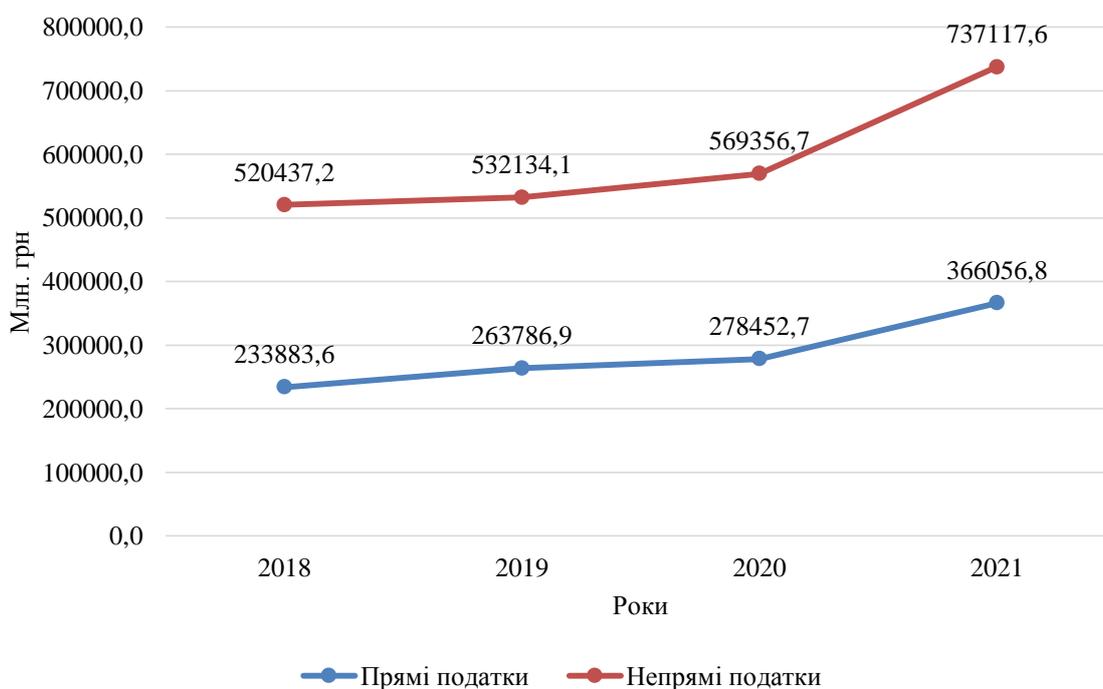


Рис. 2.1. Динаміка надходження прямих та непрямих податків до Державного бюджету України протягом 2018-2021 років

Надходження від податку на доходи фізичних осіб у 2021 році складає 138 млрд. грн, що на 49,94% більше ніж у 2018 році та на 17,29% більше у порівнянні з 2020 роком. Надходження від податку на прибуток підприємств у 2021 році становить 148 млрд. грн, що на 52,51% більше ніж у 2018 році та на 35,93% більше у порівнянні з минулим роком. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств протягом 2018-2021 років наведена на рисунку 2.2.

Варто зазначити, що ставка податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств становить 18%. Ставка оподаткування в Україні знижувалася починаючи з 2011 року з метою зменшення податкового навантаження на бізнес та виведення з тіні частини підприємницьких доходів. Внаслідок цього податкові надходження від цих податків зросли, тому можна зробити висновок, що прийняття рішення про зменшення ставки оподаткування державними органами влади було вірним.

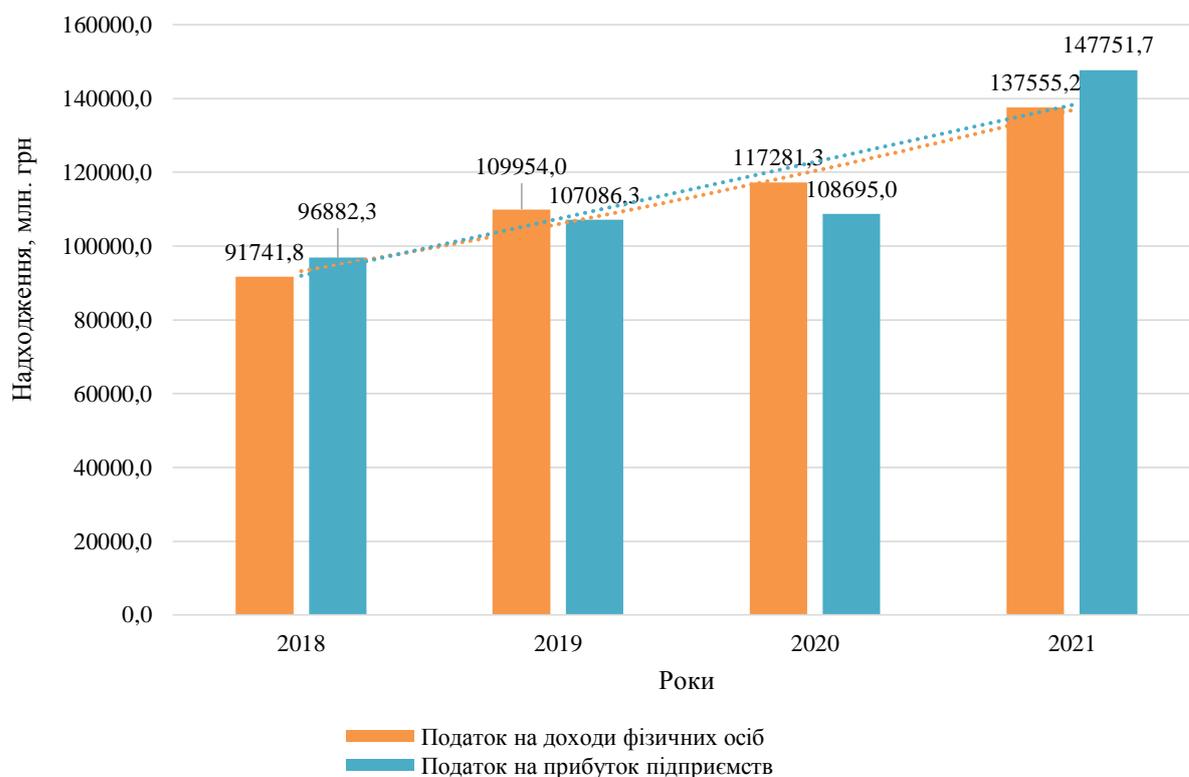


Рис. 2.2. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у 2018-2021 роках [17]

Зокрема, найбільше зростають надходження рентної плати: у 2018 році їх сума становила 45 млрд. грн, а у 2021 році вона збільшилася у 1,8 разів та склала 81 млрд. грн.

Внутрішні податки на товари та послуги включають акцизний податок з вироблених в Україні та ввезених підакцизних товарів і податок на додану вартість з вітчизняних та імпортованих товарів. Надходження від внутрішніх податків на товари та послуги займають найбільшу частку у структурі податкових надходжень. Таким чином, їх сума у 2021 році склала 699 млрд. грн. що на 41,67% більше ніж у 2018 році.

Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції включають ввізне та вивізне мито. Надходження від сплати цих податків у 2021 році склали 38 млрд. грн, що у 1,4 рази більше ніж у 2018 році, коли їх сума становила 27 млрд. грн.

У 2018 та 2019 роках відбулося недоотримання коштів від зборів на паливно-енергетичні ресурси у розмірі 6,2 та 0,3 млн. грн. Протягом 2020-2021 років помітно покращення ситуації та збільшення до 0,5 млн. грн.

У 2018 році також помітно недоотримання коштів від інших податків і зборів на суму 505,1 млн. грн, але вже у наступному році помітно збільшення до 3855 млн. грн, а у 2021 році – до 3917 млн. грн.

Аналіз структури податкових надходжень до Державного бюджету України за 2018-2021 роки представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Структура податкових надходжень до Державного бюджету України
протягом 2018-2021 років, % [17]

Найменування податку	Роки				Темп зростання	
	2018	2019	2020	2021	2021/2018	2021/2020
Всього податкових надходжень	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Податок на доходи фізичних осіб	12,17	13,75	13,78	12,42	102,09	90,17
Податок на прибуток підприємств	12,85	13,39	12,77	13,35	103,84	104,50
Рентна плата	6,00	5,84	6,17	7,29	121,47	118,30
Внутрішні податки на товари та послуги	65,45	62,77	63,32	63,13	96,46	99,71
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,59	3,76	3,58	3,45	96,00	96,35
Збори на паливно-енергетичні ресурси	-0,00082	-0,00004	0,00008	0,00005	5,49	54,91
Інші податки та збори	-0,07	0,48	0,39	0,35	527,96	91,07

У структурі податкових надходжень найбільшу питому вагу займають внутрішні податки на товари та послуги, частка яких у 2021 році складає 63,13%, що на 3,54% менше ніж у 2018 році. Зменшення відбулося внаслідок зростання інших видів надходжень.

В цілому, коливання часток у порівнянні з попередніми періодами були незначними – до 3 в.п. Питома вага податку на доходи фізичних осіб до 2020 року збільшувалася і склала 13,78%, а у наступному році зменшилася до

12,42%. Частка податку на прибуток підприємств мала незначні коливання у розмірі до 1 в.п. та у 2021 році становила 13,35%. Питома вага рентної плати поступово збільшувалася та склала 7,29% у кінці досліджуваного періоду. Частка податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції зменшилася з 3,59% у 2018 році до 3,45% у 2021 році. У 2018 році відбулося недоотримання зборів на паливно-енергетичні ресурси у розмірі 0,00082%, а у 2019 році – 0,00004% від загальної суми податкових надходжень. У 2020 році було отримано 0,00008%, а у 2021 році – 0,00005% зборів на паливно-енергетичні ресурси. Також, у 2018 році відбулося недоотримання інших податків та зборів у розмірі 0,07% від усіх податкових надходжень, але вже у наступному році було одержано 0,48%, у 2020 році – 0,39% та у 2021 році – 0,35%.

Відобразимо графічно структуру податкових надходжень до Державного бюджету України за 2021 рік на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Структура податкових надходжень до Державного бюджету України за 2021 рік, % [17]

Наведені дані підтверджують тезу про те, що податкові надходження до Державного бюджету формуються переважно з 3 основних видів: внутрішні

податки на товари та послуги, податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємства. Таким чином, внутрішні податки на товари та послуги складають 63,13%, податок на доходи фізичних осіб – 12,42%, а податок на прибуток підприємства – 13,35%. Ця група податків займає близько 89% усіх податкових надходжень, тому саме вони у більшій мірі визначають розміри податкових надходжень.

Важливим фіскальним показником є податкове навантаження, яке характеризує сукупний вплив податків на економіку країни в цілому або на окремих суб'єктів господарювання. Фактично податкове навантаження є показником ефективності податкової політики, який впливає на рівень наповнення державного бюджету, рівень податкових надходжень у структурі ВВП і, відповідно, частку ВВП на душу населення.

Збільшення чи зменшення загального податкового навантаження можна здійснювати не тільки регулюванням розміру податкових ставок, а й шляхом зміни обсягів податкових пільг для певних суб'єктів господарювання. Дослідження А. Лаффера підтверджує, що держава зобов'язана завжди проводити помірковану політику податкового тиску для забезпечення стабільних надходжень. Ця концепція спрямована на зменшення навантаження на суб'єктів оподаткування, а зростання надходжень до бюджету має здійснюватись за рахунок збільшення платників податків та розширення податкової бази [32].

На макрорівні показник податкового навантаження відображає ефективність податкової політики, таким чином, кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. В економічній науці виділяють декілька підходів до оцінювання рівня податкового навантаження, а саме:

- 1) як відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору;

2) як різниця між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки;

3) як частка податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті.

Проведемо аналіз рівня податкового навантаження в Україні протягом 2018-2021 років, результати занесемо в таблицю 2.3.

Таблиця 2.3

Показники податкового навантаження в Україні протягом
2018-2021 років

Показник	Роки				Темп приросту	
	2018	2019	2020	2021	2021/2018	2021/2020
Всього податкових надходжень, млн. грн	727250	765835	817348	1064997	337746	247649
ВВП, млн. грн	3083409	3675728	3818456	4363582	1280173	545126
Рівень податкового навантаження, %	23,59	20,83	21,41	24,41	0,82	3,00
Власні доходи пенсійного фонду, млн. грн	202084	241752	281751	327007	124923	45256
Податкове навантаження на працю, %	6,6	6,6	7,4	7,5	0,94	0,12
Загальний коефіцієнт податкового навантаження, %	30,14	27,41	28,78	31,90	1,76	3,12

Після проведеного аналізу можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження в Україні протягом 2018-2021 років постійно змінювався (рис. 2.4). У 2019 році помітно зменшення з 23,59% до 20,83%, що відбулося за рахунок значного збільшення ВВП на 592319 млн. грн. Протягом наступних двох років помітно поступове збільшення: у 2020 році – до 21,41%, а у 2021 році – до 24,41%. Це сталося за рахунок значного збільшення розміру податкових надходжень на 247649 млн. грн в порівнянні з минулим роком. Така

тенденція може призвести до збільшення тінізації економіки та зменшення рівня економічного розвитку країни.



Рис. 2.4. Динаміка податкового навантаження на економіку України протягом 2018-2021 років

Доповненням до зазначеного показника є показник податкового навантаження на працю, його рівень у 2018 та 2019 роках склав 6,6%, у наступному році помітно різке збільшення до 7,4% та у 2021 році – до 7,5%. З метою зниження податкового навантаження на працю в Україні було проведено пенсійну реформу, відповідно до якої збільшився вік виходу на пенсію та необхідний страховий стаж для отримання пенсії.

Загальний коефіцієнт податкового навантаження протягом досліджуваного періоду постійно змінювався і у 2021 році набув максимального значення 31,9%, що на 3,12% більше ніж у попередньому році.

Слід зазначити, що податки – це основне джерело надходження до Державного бюджету України, тому суттєвих резервів щодо загального

зниження рівня податкового навантаження немає. Але потрібно шукати альтернативні шляхи та резерви перерозподілу податкового навантаження. Досягнути цього можна, зокрема, через перерозподіл оподаткування об'єктів і суб'єктів.

З метою оцінювання податкового навантаження в Україні доцільно здійснити його порівняння з іншими країнами світу. Особливої актуальності це набуває в умовах євроінтеграційних процесів. Для України важливо стежити за тим, як трансформується система оподаткування в інших європейських країнах, реагуючи на нові виклики соціально-економічного розвитку. Європейський досвід та історія податкових реформ, які мали позитивний і негативний характер, може бути дуже корисним із точки зору пошуку ефективних податкових інструментів покращення макроекономічної ситуації, збалансування державного бюджету та забезпечення соціальної стабільності в країні [33].

Відповідно до опитувань Світового банку Enterprise у 121 країні у більшості підприємства першочерговим кроком вважають зменшення податкових ставок та часу податкового адміністрування. Дослідження показали, що високі темпи зростання податку на прибуток негативно впливають на інвестування та кон'юнктуру підприємництва. Крім того, країни з високими податковими ставками мають великі неформальні сектори. Також, корпоративні податкові ставки можуть негативно корелювати з економічним зростанням. Інше проаналізоване дослідження показало, що збільшення на 1 процентний пункт ставки загальної суми податку спричиняє одночасно збільшення показника ухилення від сплати податку на 3% [34]. Тим не менш податки істотно підвищують доходи держави, за рахунок яких уряди можуть фінансувати соціальні програми і провадити державне інвестування, сприяти економічному зростанню і розвитку правильного балансу бюджету. Нині в країнах Європейського Союзу не існує єдиного пропорційного рівня податкового навантаження. Тому розглянемо карту податкового навантаження різних країн світу (рис. 2.5).

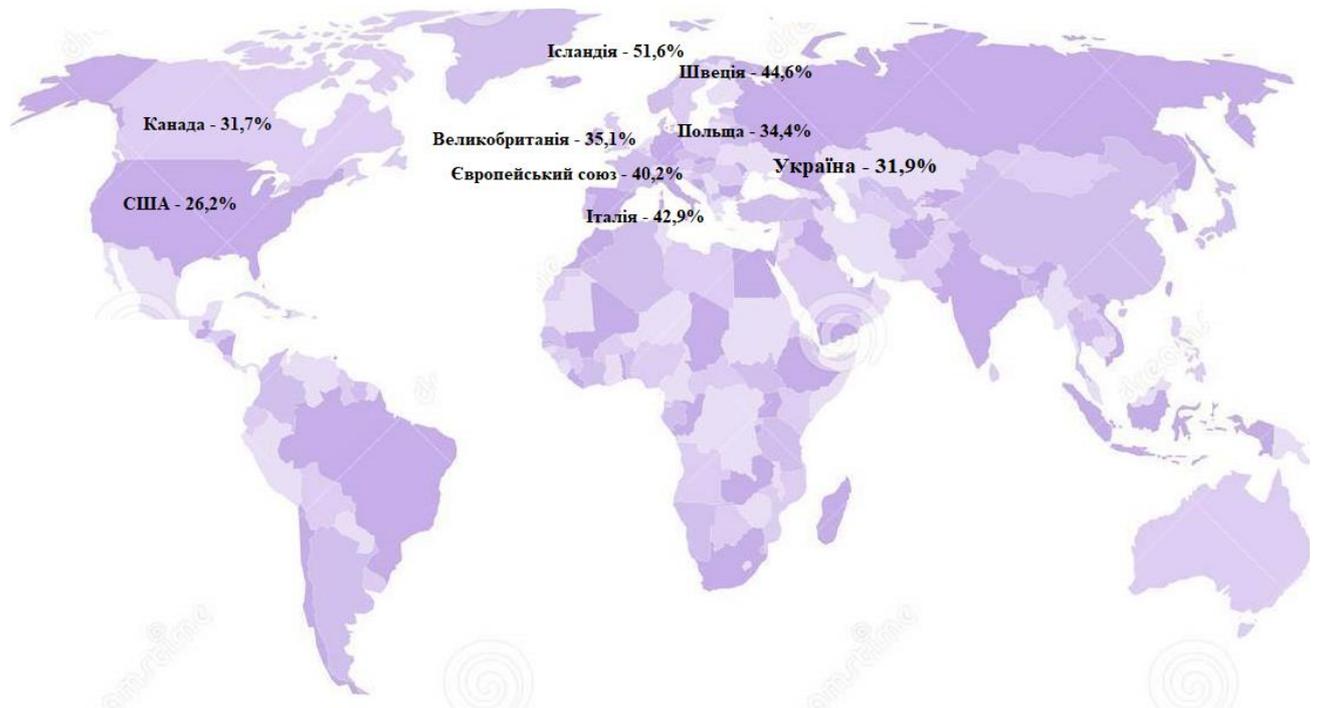


Рис. 2.5. Рівень податкового навантаження у світі в 2020 році

Порівняно з розвиненими країнами світу рівень податкового навантаження української економіки є достатньо високим – 31,9% від ВВП. Середнє значення у країнах Європи становить близько 40% ВВП та розподіляється вкрай нерівномірно: значне податкове навантаження у Ісландії – 51,6% та Швеції – 44,6%. А найнижчий податковий тиск США – 26,2% та Ірландії – 23%. Рівень податкового тягара в Норвегії та Німеччині становить приблизно 38% ВВП, у Великобританії та Польщі близько 35% [35].

При порівнянні податкового навантаження у різних країнах світу важливо враховувати ту частину податків, яка повертається населенню при перерозподілі доходів бюджету. Таким чином, наприклад, для скандинавських країн така частка перерозподілених доходів становить приблизно 85%, в той час як в Україні вона становить менше 30%. Також американські економісти зазначають, що граничною ставкою вилучення до бюджету є ставка у розмірі 30% суми доходу, а 40–50% вилучень доходів скорочує власні кошти підприємства, сприяє незацікавленості в інвестуванні та збільшує ризик

скорочення податкових надходжень до бюджету через перехід підприємств до тіньового сектору [36].

Таким чином, у процесі проведеного аналізу встановлено, що розміри податкових надходжень щорічно зростають. Державний бюджет України на 80% формується з податкових надходжень. Примітним є зростання всіх видів податків приблизно у 1,5 рази у 2021 році порівнюючи з 2018 роком. Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займають внутрішні податки на товари та послуги, розмір яких у 2021 році складає 699 млрд. грн., що становить 63,13 % від усіх податкових надходжень. У зв'язку з визначальним впливом податкових надходжень на розміри Державного бюджету України необхідно постійно удосконалювати податкову систему, розширювати базу оподаткування з одночасним зменшенням податкового тягара. Цього можна домогтися за умови формування справедливої системи оподаткування. Також, проаналізовано динаміку податкового навантаження на економіку України протягом останніх 4 років та визначено, що розмір податкового тягара поступово збільшувався і у 2021 році склав 31,9% від ВВП, в той час як середнє значення у країнах Європи становить близько 40% ВВП.

2.2. Вплив пандемії COVID-19 на податкову систему України

Під час пандемії COVID-19 відбулись значні зміни в соціально-економічному розвитку України як на макро- так і на макрорівнях. Середній та малий бізнес був на межі зникнення через карантинні обмеження – відбулось масове закриття ресторанів, кінотеатрів, розважальних центрів, готелів та інших економічних суб'єктів сфери обслуговування, що призвело до скорочення робочих місць, банкрутства підприємств з низькою фінансовою стабільністю, а особливо до трансформації поведінки економічних суб'єктів на рівні споживання та виробництва в той час, коли основними принципами мотивації стала обережність на фоні невизначеності.

З початку 2020 року до пандемії COVID-19 Україна характеризувалася стабільною макроекономічною ситуацією, що стало результатом успішного макроекономічного менеджменту та регулювання у сфері банківської системи у попередніх роках. Варто зазначити, що в Україні останніми роками фіксувався низький показник дефіциту бюджету – близько 2% ВВП, що відбувалося внаслідок усунення значного квазіфіскального дефіциту Нафтогазу, який було зведено до нуля. Все це призвело до достатньо стабільної ситуації в бюджеті України. Водночас, спостерігалось різке скорочення державного боргу України, наприклад, у 2016 році його величина по відношенню до ВВП становив 80%, а перед початком пандемії коронавірусу даний показник зменшився до 50%. Такого результату вдалося досягти завдяки збільшенню показника ВВП протягом цього часу, а також значному підвищенню курсу гривні в 2019 році. Окрім цього, було стабілізовано зовнішнє фінансування і дефіцит платіжного балансу становив близько 2% ВВП, що є досить низьким показником, та завдяки цьому залучалися щорічні фінансові потоки до України. Рівень інфляції також був стабілізований і досяг показника нижче за заданий НБУ, що забезпечило стійкі умови для діяльності господарюючих суб'єктів. Банківська система України була очищена, капіталізована та ліквідна, та таким чином, стала прибутковою напередодні початку пандемії.

Варто зазначити, що зниження річного приросту ВВП спостерігалось ще до початку пандемії COVID-19. Зокрема, в 4 кварталі 2019 року приріст становив лише близько 1,3%, а в 1 кварталі 2020 року мав негативне значення - 1,2%. У березні 2020 року вплив пандемії COVID-19 збільшився та приріст ВВП у 2 кварталі склав -11,4%, але уповільнення економіки почалося у січні та лютому. Тим не менш, в 3 кварталі 2020 року помітно покращення значення даного показника до -3,5%, а у 4 кварталі – до -0,5%. Протягом наступного 2021 року відбувалися коливання даного показника та на кінець періоду його значення становило 5,9% (рис. 2.6).

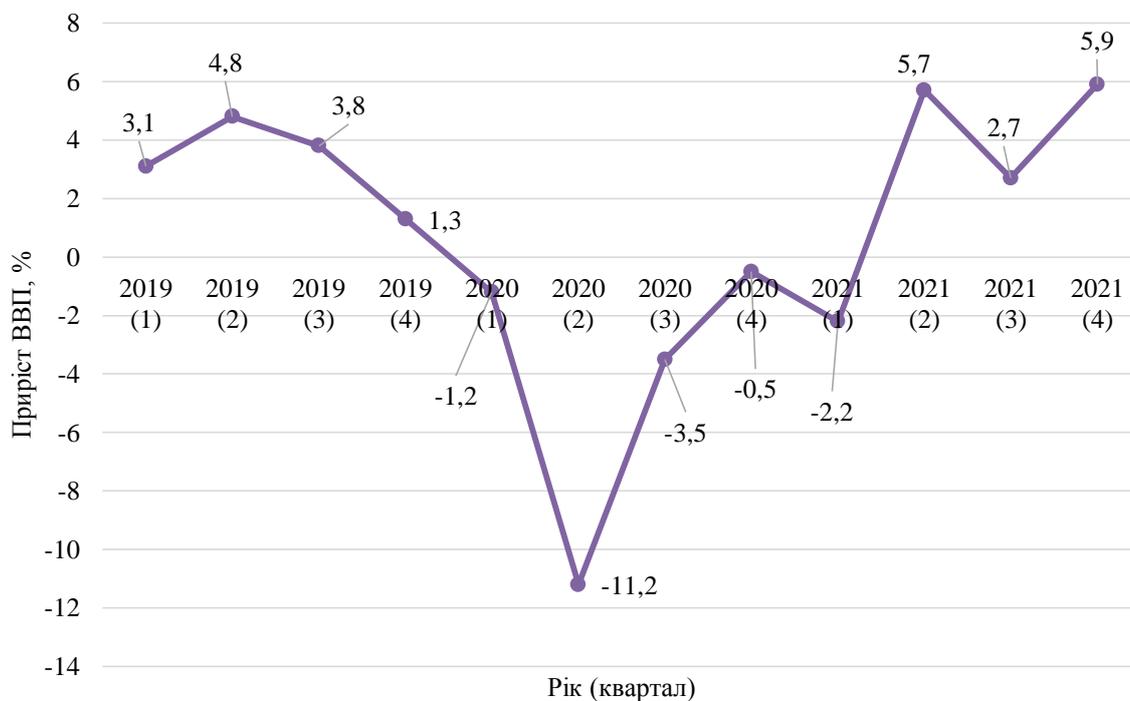


Рис. 2.6. Зміна реального ВВП України протягом 2019-2021 років (у % до відповідного кварталу попереднього року)

Пандемія хвороби COVID-19 та запроваджені у зв'язку з нею обмеження спричинили істотні зміни у ринковій кон'юктурі, що в свою чергу викликало зниження податкоспроможності господарюючих суб'єктів низки галузей. Все це призвело до зростання вразливості, насамперед малого і середнього бізнесу. Тому зміна системи податкових відносин в цих умовах є одним з головних напрямів економічної політики держави. З метою зменшення податкового навантаження на вітчизняний бізнес, підтримки належного рівня функціонування податкової системи України та забезпечення виконання державного бюджету було ухвалено низку законопроектів, зокрема такі:

1. Закон України від 17.03.2020 р. № 530-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)».

2. Закон України від 17.03.2020 р. № 533-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання

виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)». Зокрема, за порушення податкового законодавства, учинені протягом періоду з 01.03.2020 р. по 31.05.2020 р., штрафні санкції не застосовуються, крім санкцій за:

- порушення вимог до договорів довгострокового страхування життя чи договорів страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема страхування додаткової пенсії;

- відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди контролюючого органу;

- порушення правил обліку, виробництва й обігу пального або спирту етилового на акцизних складах, які застосовуються на загальних підставах;

- порушення нарахування, декларування та сплати податку на додану вартість, акцизного податку, рентної плати.

Протягом періоду з 1 березня по 31 травня 2020 р. платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню.

Відтермінується:

- 1) збільшення розміру санкцій за порушення вимог Закону щодо використання реєстраторів розрахункових операцій з 1 жовтня 2020 р. до 1 січня 2021 р.;

- 2) набрання чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг до 1 серпня 2020 р. (до запропонованих змін набрання чинності планувалося з 19 квітня 2020 р.), а окремих його положень – до 1 січня 2021 р. (замість 1 жовтня 2020 р.) [18].

3. Закон України від 02.04.2020 р. № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-2019)», який був спрямований на внесення змін до 9 кодексів України та понад 30 законів України.

4. Закон України від 13.04.2020 р. № 553-IX «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Дані зміни передбачають істотне розширення дефіциту – з 2,1% до 7,5% ВВП. Необхідність таких змін зумовлена насамперед переглядом макроекономічного прогнозу та необхідністю ужиття заходів для протидії поширення коронавірусу COVID-19, підтримки підприємництва і вразливих верств населення. Дефіцит бюджету планується профінансувати за рахунок боргових джерел, ключову роль в залученнях яких відіграватимуть запозичення від МВФ та інше офіційне фінансування [19].

5. Закон України від 13.05.2020 року № 591-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)».

6. Закон України від 08.08.2020 року № 786-IX «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» із змінами та доповненнями:

- фізичні особи-підприємці, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та члени фермерського господарства тимчасово звільняються від нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- платникам єдиного внеску не нараховується пеня, а нарахована пеня за ці періоди підлягає списанню;

- встановлено мораторій на проведення документальних перевірок правильності нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску [20].

7. Зміни, затверджені Кабінетом Міністрів України від 14.09.2020 р., до Податкового кодексу України та деяких інших законів України в частині забезпечення збалансованості бюджетних надходжень. Проект закону розроблено з метою збільшення надходжень до Державного бюджету у 2021 році.

8. Закон України від 17.09.2020 р. № 905-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення окремих умов надання пільг із сплати туристичного збору та податку на нерухоме майно». Закон визначає право внутрішньо переміщених осіб не сплачувати туристичний збір за тимчасове проживання у місцях, зазначених у довідці про взяття на облік ВПО [21].

Зазначеними документами до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI внесено, зокрема, такі зміни (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Зміни, внесені до Податкового кодексу України у зв'язку з пандемією
COVID-19 [22]

Податок	Зміни
1	2
Єдиний податок	Збільшено граничний обсяг доходів для платників єдиного податку всіх груп: 1 група – 1000000 грн, 2 група – 5000000 грн, 3 група – 7000000 грн. Органам місцевого самоврядування у 2020 році надано право приймати рішення про внесення змін до прийнятого рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів щодо зменшення ставок єдиного податку
Податок на додану вартість	Операції з імпорту та постачання на митній території України товарів (у тому числі лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання), необхідних для локалізації та ліквідації пандемії коронавірусної хвороби COVID-19, звільняються від оподаткування ПДВ
Податок на прибуток підприємств	Фінансовий результат до оподаткування не збільшуватиметься відповідно до пп.140.5.9 п.140.5 ст.140 ПКУ під час передачі коштів і товарів (лікарських засобів, дезінфекційних товарів, виробів медичного призначення, медобладнання, засобів особистої гігієни, продуктів харчування тощо) громадським об'єднанням, благодійним організаціям, Міністерству охорони здоров'я України, місцевим держадміністраціям, державним чи комунальним закладам охорони здоров'я
Податок на майно	Суб'єкти господарювання звільняються від сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за березень 2020 року.

Продовження табл. 2.4

1	2
Акциз	Продовжено терміни оплати векселів до 15.07.2020, строк сплати яких припадає на період з 01.03.2020 по 31.05.2020. Спрощено порядок відпуску спирту етилового для виробництва дезінфекційних засобів. На спирт етиловий тимчасово, встановлено ставку акцизного податку 0,00 грн за літр.
Єдиний соціальний внесок	Звільняються від нарахування й сплати фізичні особи-підприємці та особи, які провадять незалежну професійну діяльність, за періоди березень – квітень 2020 року, при цьому такі періоди включатимуться до страхового стажу

Підсумовуючи зазначені зміни до податкового законодавства, спрямовані на запобігання виникненню й поширенню коронавірусної хвороби, можна зробити висновок, що держава послабила фіскальну функцію податків, запровадивши пільги та звільнивши від оподаткування лише операції з постачання товарів, необхідних для локалізації і ліквідації пандемії коронавірусної хвороби. Реалізація контрольної функції шляхом проведення податкових перевірок ускладнюється через запровадження карантинних заходів, тому введення мораторію на податкові перевірки не є істотним послабленням для бізнесу. Збільшення граничних обсягів доходів для єдиного податку в той час, коли малий бізнес повністю зупинив свою діяльність, є недоречним саме в цих змінах, адже це не виступає підтримкою малого підприємництва. Звільнення від соціальних внесків є кроком на випередження, адже сплачувати єдиний соціальний внесок бізнесу буде ні з чого.

Таким чином, для створення сприятливих умов ведення бізнесу, розвитку економіки та забезпечення стабільності основних макроекономічних показників соціального та економічного розвитку країни необхідною є недискримінаційна, проста і зрозуміла система оподаткування із мобільною та адаптивною податковою політикою. Тому, варто окреслити такі головні аспекти забезпечення ефективності роботи податкової системи в Україні як гнучкість та пристосованість до потреб національного бізнесу й формування

умов для сталості основних макроекономічних показників економічного та соціального розвитку держави.

Проведено аналіз доходів місцевих бюджетів України протягом 2019-2021 років, результати занесені в таблицю 2.5.

Таблиця 2.5

Доходи місцевих бюджетів України у 2019-2021 роках, млрд. грн

Назва доходу	Рік			Абсолютне відхилення (+/-)	
	2019	2020	2021	2020/2019	2021/2020
Усього доходів з урахуванням міжбюджетних трансфертів з державного бюджету	560,5	471,5	580,7	-89,0	109,2
Доходи без урахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету:	300,2	311,3	378,0	11,1	66,7
податок та збір на доходи фізичних осіб	165,5	177,8	212,2	12,3	34,4
єдиний податок з фізичних осіб	25,0	27,6	34,8	2,6	7,2
внутрішні податки на товари та послуги	13,7	15,5	17,8	1,8	2,3
земельний податок з юридичних осіб	11,5	10,8	11,8	-0,7	1,0
орендна плата з юридичних осіб	17,2	16,4	18,9	-0,8	2,5
інші податки та збори	67,3	63,2	82,5	-4,1	19,3
Офіційні трансферти	260,3	160,2	202,7	-100,1	42,5

Аналізуючи динаміку надходжень місцевих бюджетів, помітно, що обсяг коштів у 2020 році зменшився на 89 млрд. грн в порівнянні з попереднім роком, таким чином, їх розмір склав 471,5 млрд. грн. Це відбулося внаслідок зменшення офіційних трансфертів з державного бюджету на 100,1 млрд. грн. Доходи без урахування міжбюджетних трансфертів у 2020 році збільшилися на 11,1 млрд. грн за рахунок збільшення надходжень від ПДФО на 12,3 млрд. грн, єдиного податку з фізичних осіб – на 2,6 млрд. грн та внутрішніх податків на товари та послуги – на 1,8 млрд. грн. Надходження від земельного податку та

орендної плати з юридичних осіб зменшилися на 0,7 та 0,8 млрд. грн відповідно, що відбулося внаслідок звільнення суб'єктів господарювання від сплати даних видів податків. На рисунку 2.7 можна спостерігати темпи росту фактичних надходжень плати за землю за 2020 рік по відношенню до 2019 року у розрізі областей України.

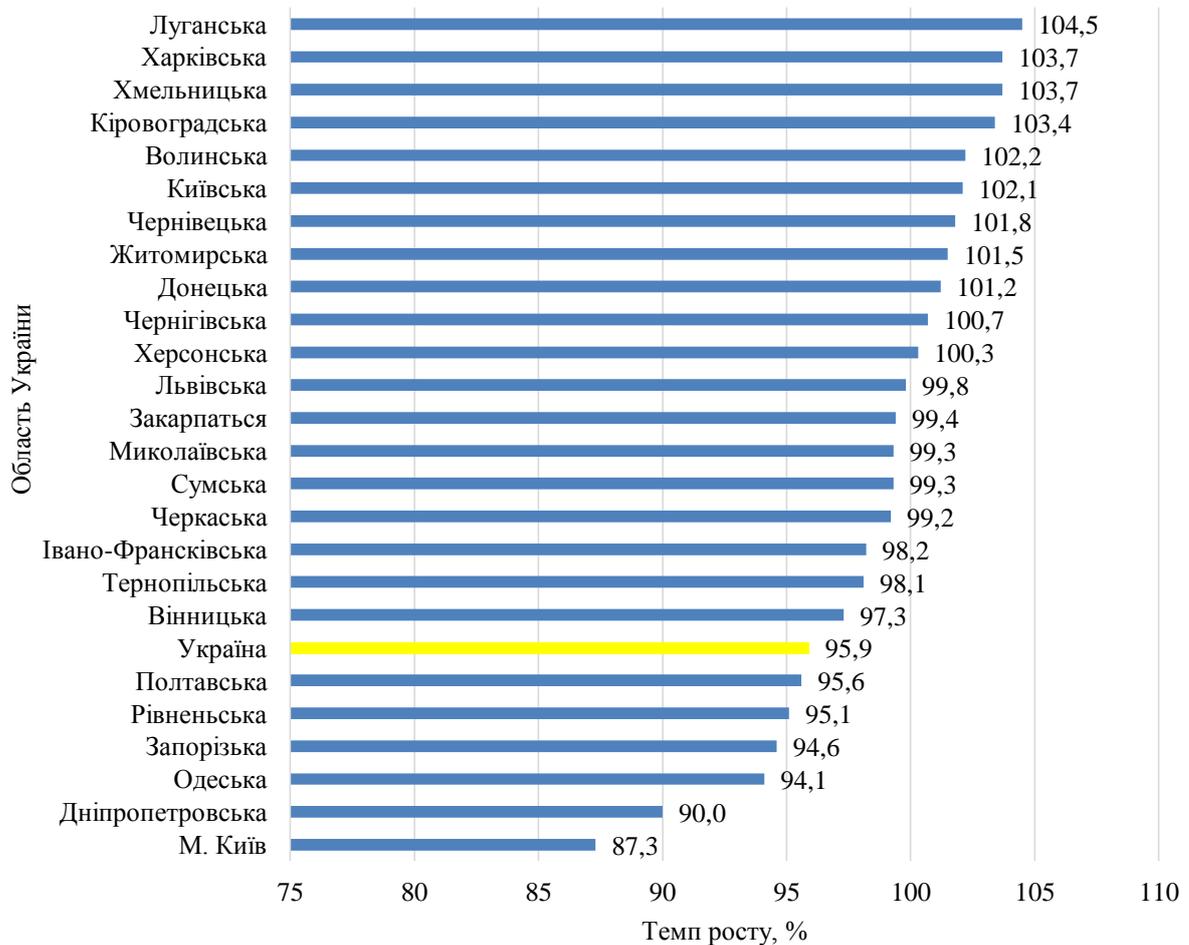


Рис. 2.7. Темпи росту фактичних надходжень плати за землю за 2020 рік по відношенню до 2019 року у розрізі областей України

Отже, можна зробити висновок, що звільнення суб'єктів господарювання від сплати земельного податку мало значний вплив на надходження до місцевих бюджетів більшості областей України у 2020 році в порівнянні з 2019 роком. Таким чином, найбільший темп приросту мала Луганська область – 104,5%, Харківська та Хмельницька – 103,7%. 13 областей мали значення темпу

росту надходжень земельного податку, яке не перевищило 100%, що свідчить про зменшення розміру надходжень у 2020 році в порівнянні з попереднім роком. Зокрема, Львівська область – 99,8%, Полтавська – 95,6% та Дніпропетровська – 90%. Найменше значення даного показника має місто Київ – 87,3%. Загалом, середній темпу росту надходжень земельного податку по областях України склав 95,9%.

У 2021 році спостерігається позитивна динаміка до збільшення доходів місцевих бюджетів України на 109,2 млрд. грн, таким чином, їх розмір склав 580,7 млрд. грн. Офіційні трансферти збільшились з 160,2 млрд. грн у 2020 році до 202,7 млрд. грн у 2021 році. Доходи без урахування міжбюджетних трансфертів з державного бюджету також збільшились на 66,7 млрд. грн за рахунок значного зростання надходжень від ПДФО – на 34,4 млрд. грн, ЄП – на 7,2 млрд. грн та інших видів податків – на 19,3 млрд. грн.

Найбільшу питому вагу у доходах місцевих бюджетів у 2019 році займають офіційні трансферти – 46,4%, у 2020 році почали переважати надходження від ПДФО, таким чином, їх розмір склав 37,7% та 36,5% у 2021 році. Частка надходжень від земельного податку, орендної плати та внутрішніх податків на товари та послуги знаходилась в межі від 2 до 3,5%. Частка єдиного податку з фізичних осіб протягом 2019-2021 років збільшувалася та у кінці досліджуваного періоду склала 6%. Питома вага інших податків та зборів також поступово зростала з 12% у 2019 році до 14,2% у 2021 році. Загалом, помітно збільшення часток всіх видів податків протягом 2019-2021 років за рахунок зменшення питомої ваги офіційних трансфертів, що свідчить про збільшення автономії громад (рис. 2.8).

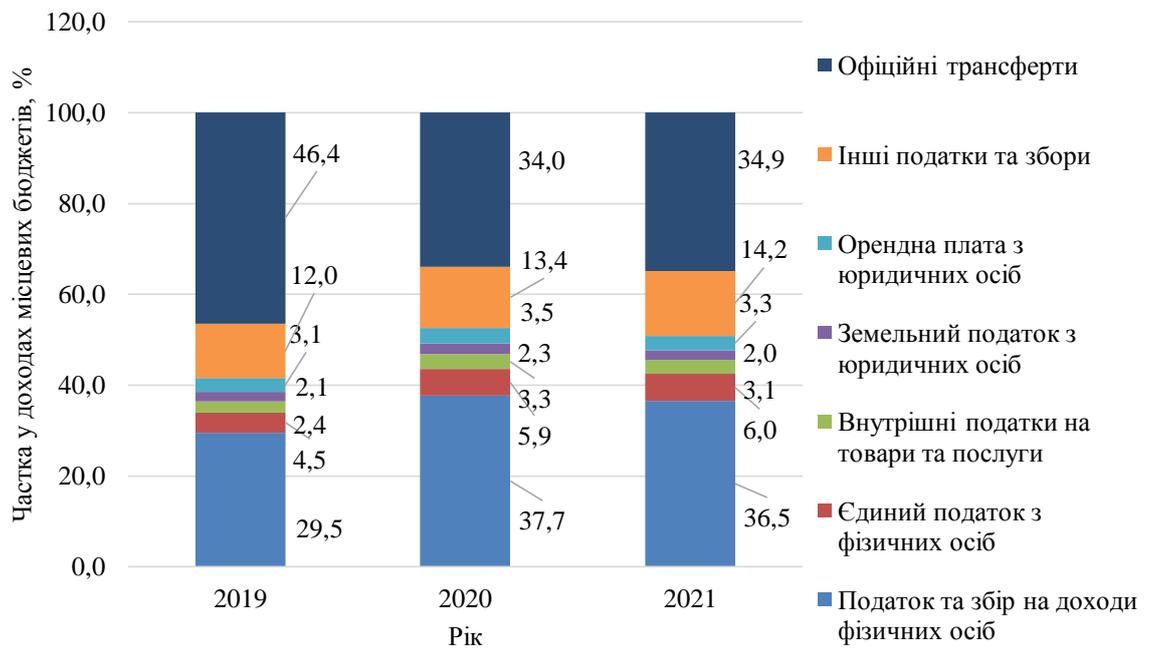


Рис. 2.8. Структура доходів місцевих бюджетів України у 2019-2021 роках

За рахунок коштів місцевих бюджетів загалом було профінансовано 10,3 млрд грн. на заходи, пов'язані з пандемією коронавірусу, що становить 2,1% від обсягу видатків місцевих бюджетів. Найбільші обсяги коштів з місцевих бюджетів було спрямовано у м. Києві – 897,4 млн грн, Одеській області – 775,6 млн грн, Дніпропетровській – 773,4 млн грн та Харківській – 760,8 млн грн. Найменше коштів було виділено у Рівненській області – 186,1 млн грн, Луганській – 190,3 млн грн та Житомирській – 204,4 млн грн (рис. 2.9).

В середньому по Україні на 1 виявлений випадок інфікування з місцевих бюджетів було витрачено 9,6 тис. грн. Найбільший обсяг коштів з місцевого бюджету у розрахунку на 1 виявлений випадок інфікування COVID-19 було виділено у Вінницькій – 26,7 тис. грн та Кіровоградській – 24,0 тис. грн областях. Найменший обсяг коштів з місцевих бюджетів було виділено в Рівненській області – 4,5 тис. грн та Житомирській – 5,2 тис. грн.

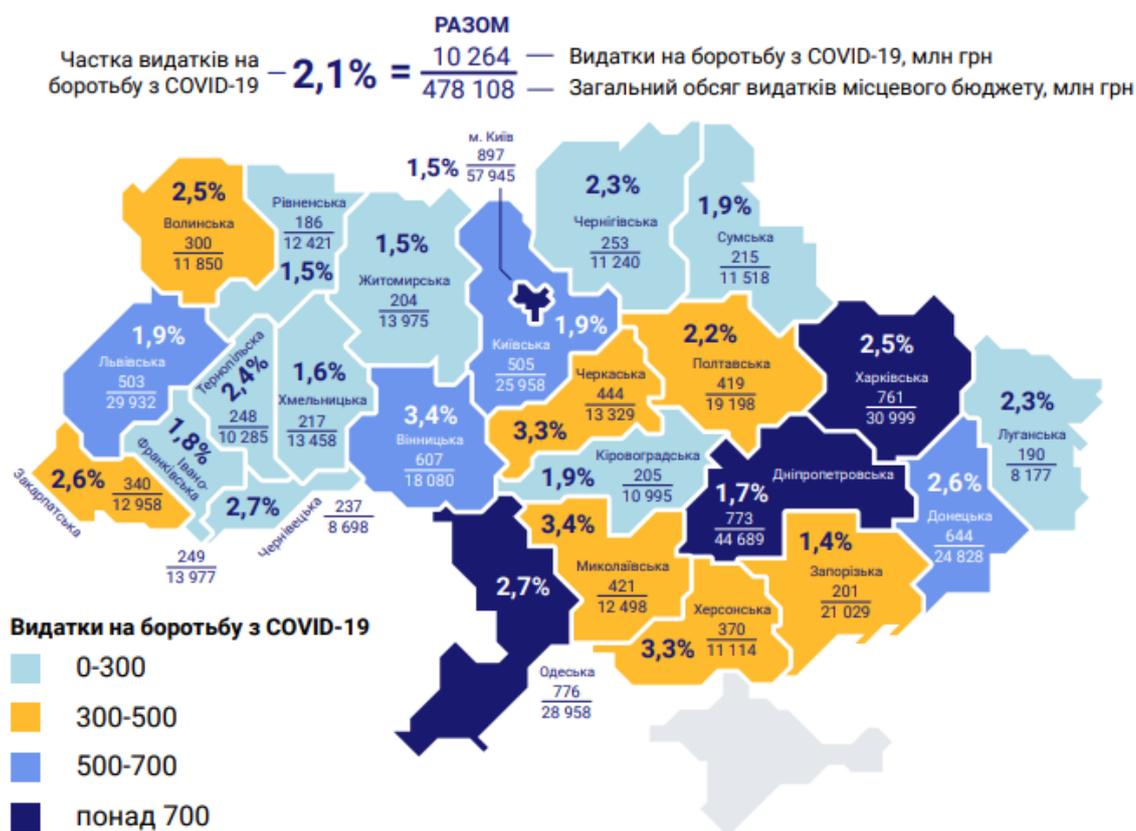


Рис. 2.9. Фінансування видатків на боротьбу з COVID-19 з місцевих бюджетів у 2020 році [49]

В умовах пандемії важливим є цифровізація податкових відносин. Загалом процеси оцифрування податків тривають вже декілька років, результатом яких є електронний кабінет платника, єдиний податковий рахунок, електронні сервіси подання податкової звітності. Однак, доцільним є формування і запровадження цифрової програми податкової персоніфікації. Дана програма дала б змогу відображати облік податкових платежів за окремим суб'єктом, зокрема фізичною особою. Тобто, формування відповідного програмного сервісу дасть можливість будь якому платнику податків відстежувати аналітику сплачених ним податків і зборів, у тому числі усіх непрямих податків, якщо розрахункові операції здійснені з його рахунку. Це дало б змогу зменшити розрахунки готівкою, підвищити податкову дисципліну, збільшити громадянську активність і соціальну відповідальність платників.

Загалом, напрямами удосконалення податкової політики в Україні в умовах пандемії мають бути:

- спрощення адміністрування ПДВ, у тому числі системи взаємозаліків;
- перехід від єдиної до прогресивної системи оподаткування за ПДФО;
- формування диверсифікованої податкової підтримки в залежності від виду економічної діяльності, а також від базової потреби господарюючого суб'єкта;
- підтримки ліквідності чи реінвестування у розширення бізнесу;
- запровадження податкових пільг при створенні додаткових робочих місць;
- підвищення ставок на екологічний податок та рентні платежі;
- імплементація тимчасових стимулюючих заходів, що спрямовані на ті сфери, де фіскальні мультиплікатори будуть найбільшими;
- збільшення дискреційних заходів фіскальної політики, зокрема посилення програм «трансфертного типу» (перерозподільчих) [29].

Отже, для ефективного та успішного ведення підприємницької діяльності, розвитку економічної системи та сталості макроекономічних показників основною умовою є неупереджена, відкрита та зрозуміла податкова система з відповідною адаптивною та гнучкою політикою оподаткування. Зміни та нововведення, які відбувалися в Україні безпосередньо пов'язані з потребою захисту суб'єктів господарської діяльності, адже в період економічної кризи відбулося значне зменшення підприємницької активності і, відповідно, зменшення податкових надходжень до державного бюджету.

Важливим залишається формування дієвого та перспективного плану дій щодо подолання кризи, викликаній розповсюдженням коронавірусної хвороби COVID-19, реалізація заходів з підтримки малого та середнього бізнесу, створення якісних комунікативних зв'язків з державними й приватними інститутами, використання ефективних податкових механізмів, ставок та інструментів.

2.3. Виклики функціонуванню податкової системи України в умовах воєнного стану

Війна, розпочата російською федерацією, призвела до втрати державним бюджетом України значної частини надходжень у вигляді податків, акцизів та митних платежів. За оцінками Міністерства економіки України, прямі збитки для інфраструктури України через війну, складають щонайменше 120 млрд. доларів США або майже 3,6 трлн. грн без урахування втрат економічного зростання. Також, за розрахунками Національного банку України, кожен тиждень воєнних дій «коштує» національній економіці понад 50 млрд грн.

Експерти Світового банку прогнозують, що ВВП України у 2022 році скоротиться на 45%, Міжнародний валютний фонд прогнозує падіння української економіки на 35%. Скорочення ВВП України очікується за усіма складовими, зокрема, приватне споживання зменшиться через вимушений виїзд багатьох громадян з країни, зросте рівень безробіття, зменшаться доходи та збільшиться економія на другорядних витратах. Через суттєву невизначеність та високі ризики значно скоротиться й інвестиційна активність.

За оцінками Міжнародної організації праці, з початку агресії російської федерації повністю припинили свою діяльність від 30 до 50% підприємств, що призвело до втрати 4,8 млн. робочих місць, а подальші воєнні дії призведуть до збільшення їх кількості до 7 млн. Однак, якщо воєнні дії негайно зупиняться, економічне відновлення супроводжуватиметься поверненням 3,4 млн. робочих місць.

Наслідки повномасштабного нападу російської федерації посилюватимуть інфляційний тиск, який частково стримується заходами уряду та НБУ. Індекс інфляції у лютому 2022 року складав 101,6%, в березні збільшився до 104,5%, а у квітні зменшився до 103,1%. Зростання споживчих цін насамперед пов'язано з порушенням ланцюгів постачання та виробничих процесів, нерівномірним попитом, збільшенням витрат бізнесу, а також фізичним знищенням активів багатьох підприємств через повномасштабний напад російської федерації на Україну. Насамперед, стрімко зросли ціни на

продукти харчування, фармацевтичні товари та пальне. За оцінками Національного банку України, інфляційний тиск зберігатиметься й надалі, насамперед, через наслідки повномасштабної війни. За підсумками 2022 року інфляція може перевищити позначку 20%, але залишатиметься контрольованою. Водночас зростання цін стримуватиметься заходами Національного банку та Уряду України, серед них:

- тимчасова фіксація обмінного курсу гривні, яка стримуватиме ймовірне погіршення очікувань та подорожчання імпортованих товарів;
- зниження податків, у тому числі непрямого оподаткування імпорту;
- фіксація цін на житлово-комунальні послуги;
- адміністративне регулювання цін на низку продуктів харчування та паливо.

Після перших тижнів повномасштабного вторгнення російської федерації на територію України економічна активність поживалася у відносно спокійних регіонах. Бізнес поступово почав відновлювати свою діяльність, долаючи виклики воєнного часу. Результати позапланових опитувань, що провів Національний банк України, свідчать про зменшення кількості підприємств, які повністю припинили свою діяльність. Таким чином, якщо в перші тижні березня частка таких підприємств перевищувала 30%, то у квітні вона зменшилася до 23%. Стабільним лишається споживання та виробництво електроенергії, збільшується кількість відкритих закладів громадського споживання та їх обороти.

Податкова система є базисом регулювання і підтримки економіки в умовах війни. Воєнний стан вимагає швидкої адаптації податкового законодавства до нових реалій. Парламент на початку війни прийняв перші зміни до податкового законодавства:

7 березня 2022 року набрав чинності Закон № 2118-IX, який передбачає [43]:

- зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством;

- мораторій на всі види податкових перевірок;
- звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства.

17 березня набрав чинності Закон № 2120–ІХ, який доповнює і частково уточнює ті зміни, які набрали чинності 7 березня, наприклад [44]:

- дозволяє деякі види податкових перевірок;
- пропонує пільги з єдиного податку, плати за землю;
- уточнює особливості застосування податкових пільг для благодійників;
- визначає особливості формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних тощо.

Законом №2120-ІХ врегульовано можливість бізнесу обрати спрощену систему оподаткування зі ставкою 2%, коли розмір доходу не перевищує 10 мільярдів гривень. Для цього фізичні особи-підприємці та юридичні особи мають відповідати наступним вимогам:

- 1) не здійснювати діяльність з організації, проведення лотерей, азартних ігор, парі;
- 2) не здійснювати діяльність з обміну іноземної валюти;
- 3) не здійснювати виробництво, імпорт, експорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);
- 4) не бути страховим (перестраховим) брокером, банком, кредитною спілкою, установою накопичувального пенсійного забезпечення, лізинговою компанією, ломбардом, довірчим товариством страхової компанії, інвестиційним фондом чи компанією, іншою фінансовою установою, визначеною законом, реєстратором цінних паперів;
- 5) не бути представництвом, філією, відділенням та іншим відокремленим підрозділом юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

б) бути резидентом.

Інші обмеження, для платників третьої групи, які передбачені п. 291.5 ст.291 ПКУ, на час дії правового режиму воєнного стану не застосовуються.

Для платників єдиного податку 3 групи запроваджується ставка податку на рівні 2% від доходу, а для платників єдиного податку 1 та 2 групи передбачено добровільну сплату такого податку на період дії воєнного стану (рис. 2.10).

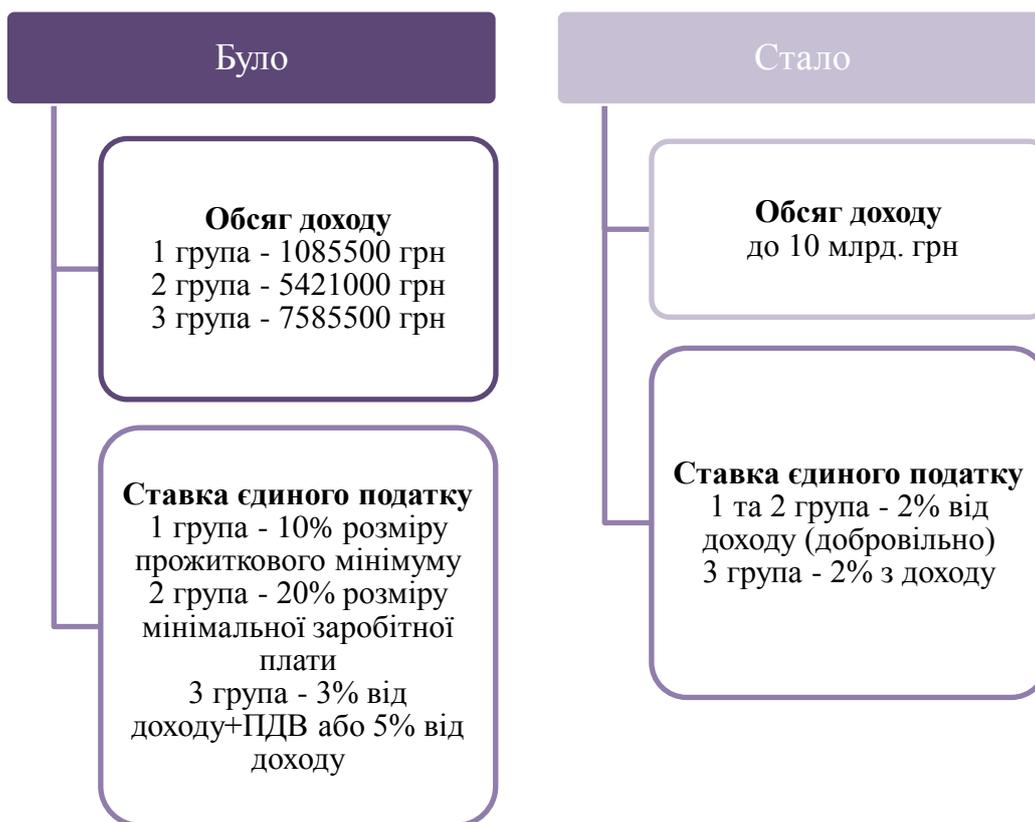


Рис. 2.10. Зміни для платників єдиного податку під час війни

Для переходу на спрощену систему оподаткування, платнику податку необхідно подати відповідну заяву до останнього числа місяця, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування. Враховуючи те, що такий правовий режим буде доступним для платників податків лише з 1 квітня 2022 року – заяву необхідно було подати до 31 березня 2022 року. Слід зазначити, що платники єдиного податку 3 групи, які вже обрали ставки 5% без

ПДВ або 3% з ПДВ, з 1 квітня 2022 року не переходять автоматично на ставку 2%. Отже, таким платникам, які мали бажання обрати ставку єдиного податку 2%, додатково необхідно було подати до 31 березня 2022 року відповідну заяву до податкового органу.

Звітним періодом для платників, які обрали ставку податку 2%, є календарний місяць, проте декларацію подавати необхідно раз у квартал, у якій доходи слід відображати помісячно. Строки подання квартальної декларації залишаються без змін. Єдиний податок сплачується авансовими внесками щомісяця до 15 числа за підсумками попереднього календарного місяця.

Стосовно платників єдиного податку 3 групи, які до запровадження змін обрали ставку податку 5% без ПДВ або 3% з ПДВ, порядок та строки подання декларації, та сплати податку залишається без змін.

Після припинення або скасування воєнного стану платники податків автоматично повернуться до старої системи оподаткування, на якій вони перебували до переходу на вказану модель «спрощенки» з 1 числа місяця, наступного за звітним.

На початку 2022 року в Україні діяло 1997030 ФОПів, за 5 місяців 94754 ФОПи припинило свою діяльність, частина з них через:

- несприятливий інформаційний фон;
- новий закон щодо обов'язкового використання касових апаратів (РРО);
- енергетичну кризу – збільшення плати за комунальні послуги та оренду;
- військової агресії російської федерації (фізичне знищення, зменшення попиту, проблеми з логістикою тощо).

Варто зазначити, що найбільша кількість закриття припадає на лютий 2022 року – 36632 ФОПи. Протягом січня-травня 91803 ФОПи відкрилося, таким чином, на початку червня активними залишилися 1993358 ФОПів (рис. 2.11).

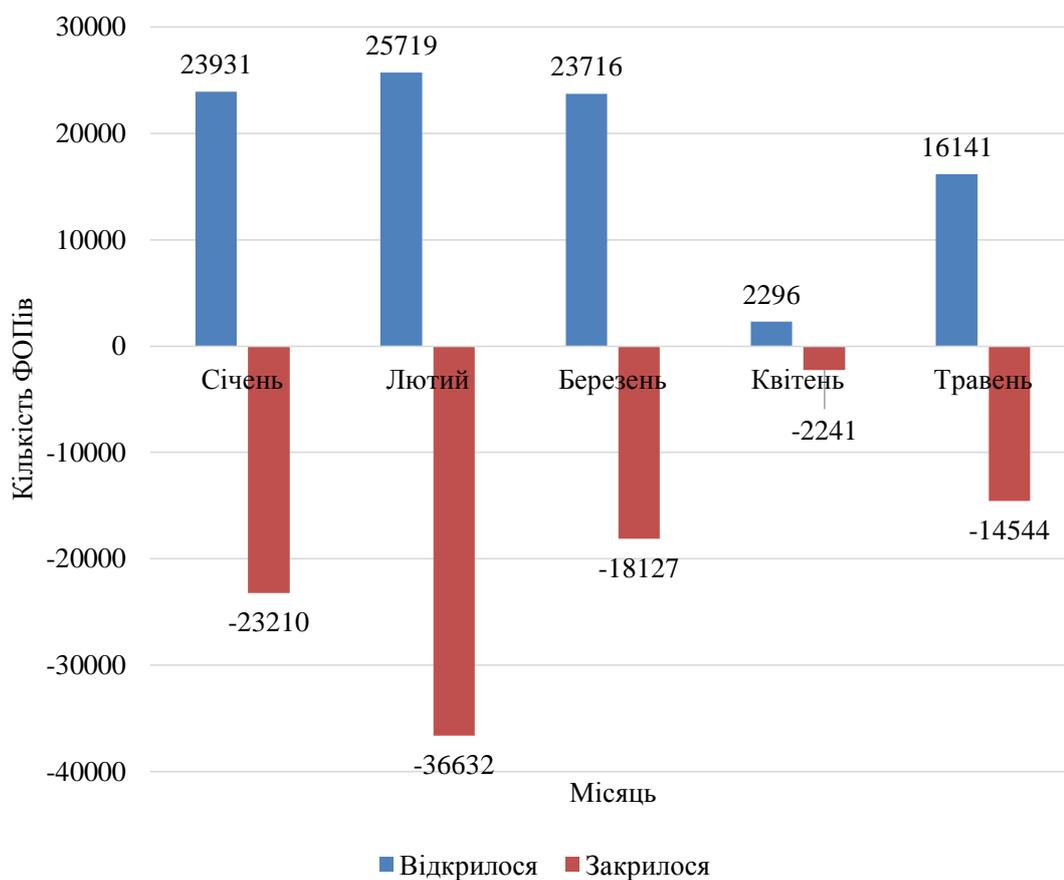


Рис. 2.11. Динаміка відкриття і закриття ФОПів у січні-травні 2022 року

Проаналізуємо надходження єдиного податку до зведеного бюджету України за 2019-2021 роки та розрахуємо прогнозні показники на 2022 рік (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Надходження єдиного податку до зведеного бюджету України за 2019-2021 роки та прогноз на 2022 рік

Показник	2019	2020	2021	2022 (прогноз)
Надходження єдиного податку, тис. грн	35270200	38031000	46282400	32214564
Кількість ФОП	1561028	1599755	1983269	1386494
Надходження єдиного податку від 1 ФОП (середнє значення), тис. грн	22,59	23,77	23,34	23,23

Провівши аналіз, можна зробити висновок, що протягом 2019-2021 років надходження єдиного податку поступово зростали з 35270,2 млн. грн до 46282,4 млн. грн, кількість ФОПів також збільшувалася у 2020 році на 38727 штук, а у 2021 році – на 24% в порівнянні з попереднім роком [41].

За прогнозованими даними у 2022 році кількість ФОПів скоротиться до 1386494 штук, що, насамперед, пов'язано з початком військової агресії російської федерації (рис. 2.12).

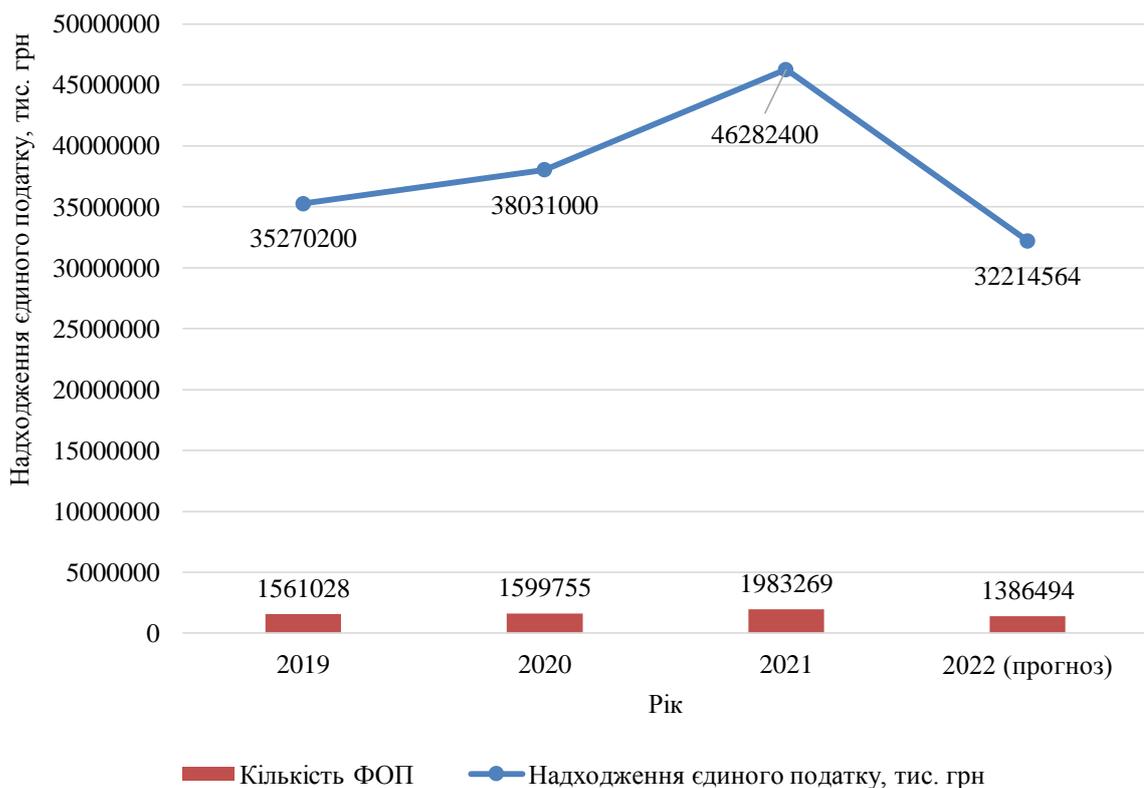


Рис. 2.12. Динаміка змін кількості ФОПів та надходжень ЄП від них протягом 2019-2022 років

Таким чином, провівши розрахунки, можна сказати, що надходження єдиного податку у 2022 році зменшаться до 32214,6 млн. грн. Але, слід зауважити, що дані розрахунки базуються на ставках податку, які діяли до воєнного стану. Законом № 2120–ІХ встановлено ставку у розмірі 2% від доходу для 3 групи обов'язково, а для 1 та 2 – добровільно, тому здійснити більш точний прогноз неможливо, але з точністю можна сказати, що розмір

надходжень єдиного податку до зведеного бюджету України у 2022 році буде значно меншим за попередні роки.

Також, Законом визначено, що на пільне для платників податків на період дії правового режиму воєнного стану передбачено пільгову ставку з ПДВ у розмірі 7%. Проте, платникам необхідно враховувати один нюанс – якщо у них виникне від’ємне значення з ПДВ, внаслідок операцій із паливом до якого застосовувалася пільгова ставка, то такі платники втрачають право на бюджетне відшкодування ПДВ, а таке від’ємне значення може лише зарахуватися лише до податкового кредиту наступного звітного періоду.

Допомога постраждалим від військової агресії російської федерації не включається до оподаткованого доходу з цілями оподаткування податком на доходи фізичних осіб, що також виключає необхідність оподатковувати такі виплати військовим збором. У випадку перерахування коштів або передачі майна неприбутковим організаціям, платники податків мають право на податкову знижку за результатами 2022 звітного року, у розмірі витрат, що не перевищують 16% від розміру отриманого річного доходу.

Фізичні особи-підприємці, самозайняті особи та члени фермерського господарства з 1 березня 2022 року до припинення або скасування воєнного стану в Україні мають право не нараховувати, не обчислювати та не сплачувати єдиний соціальний внесок за себе.

Також, роботодавці-фізичні особи-підприємці, платники єдиного податку 2 та 3 групи, а також юридичні особи, які належать до 3 групи платників єдиного податку мають право за власним рішенням не сплачувати ЄСВ за найманих працівників, які були призвані під час мобілізації на військову службу. У такому випадку, за цих працівників сплата ЄСВ буде здійснюватися з державного бюджету.

Законом передбачено повне скасування мораторію на проведення фактичних перевірок, який був передбачений ковідним мораторієм (п. 52-2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України). Також, було внесено зміни до п. 69.2 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, який

передбачав повний мораторій на проведення будь-яких перевірок на час дії правового режиму воєнного стану. Тепер податкові органи мають право проводити будь-які фактичні перевірки та камеральні перевірки податкової декларації у випадку подання заяви на бюджетне відшкодування з ПДВ.

Верховна Рада запровадила низку податкових пільг щодо благодійної допомоги державним органам, підприємствам, організаціям тощо, яка стимулює громадян допомагати державі під час воєнного стану:

- 1) не оподатковується ПДВ гуманітарна допомога у вигляді пального, яке передане Збройним силам України або територіальній обороні;
- 2) не оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором цільова благодійна допомога, надана учасникам бойових дій та особам, які проживають на території бойових дій або які вимушено покинули місце проживання у зв'язку з бойовими діями та нецільова благодійна допомога, яка надається особам, які постраждали внаслідок збройної агресії російської федерації;
- 3) до податкової знижки фізичної особи зараховуються сума коштів та вартість майна, пожертвованого неприбутковим організаціям, у розмірі, який не перевищує 16% суми річного оподаткованого доходу такої особи. За загальним правилом податкова знижка становить до 4% річного оподаткованого доходу;
- 4) особи, які провадять незалежну професійну діяльність та фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування можуть віднести на витрати усю суму коштів або вартість майна передану у якості благодійної допомоги державним органам, підприємствам, організаціям тощо.

Крім цього, Законом №2120-IX передбачено також інші, менш суттєві податкові зміни та інші зміни, які не стосуються оподаткування. Зокрема, щодо регулювання банківської діяльності, фінмоніторингу, споживчих кредитів.

Отже, нові положення податкового законодавства покликані не тільки зменшити податкове навантаження на бізнес, стабілізувати важливі сегменти економіки, а й стимулювати благодійну допомогу Збройним силам України та

іншим державним органам, підприємствам, організаціям, діяльність яких є критично важливою у період воєнного стану (табл. 2.7). Сподіваємося, що ці та інші зміни допоможуть перезапустити економіку в умовах повномасштабної військової агресії російської федерації та сприятимуть перемозі України.

Таблиця 2.7

Нові положення податкового законодавства України, внесені у зв'язку з воєнним станом [42]

Податок	Зміни
1	2
Єдиний податок	З 1 квітня 2022 року ФОПи–платники єдиного податку 1 та 2 групи мають право не сплачувати єдиний податок. Платники 3 групи сплачують податок за ставкою 2% від доходу. ПДВ з операцій з місцем постачання в Україні та обмеження кількості працівників не застосовується.
Податок на додану вартість	Звільняються від оподаткування операції з ввезення та постачання спеціальних засобів індивідуального захисту, інших визначених товарів оборонного призначення, лікарських засобів за переліком КМУ. Операції з постачання та ввезення на територію України бензинів моторних, важких дистилатів та скрапленого газу, на які встановлено ставку акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів, а також нафти або нафтопродуктів за визначеними кодами, оподатковуються за ставкою ПДВ – 7%.
Податок на прибуток підприємств	Не є порушенням діяльність неприбуткових організацій з передачі майна, надання послуг, використання доходів для фінансування видатків, якщо такі послуги надані, а кошти перераховані державним органам для потреб забезпечення оборони України, та/або грошові кошти перераховані на спеціальні рахунки, відкриті НБУ для збору коштів.
Акциз	Для бензинів, інших нафтопродуктів, важких дистилатів, скрапленого газу, пропану, ізобутану, встановлюється ставка акцизного податку у розмірі 0,00 євро за 1000 літрів.
Земельний податок	З березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком в якому припинено воєнний стан, не сплачується земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності за землі та паї, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, на тимчасово окупованих територіях, перелік яких визначається КМУ, які визначені як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди. За 2022 та 2023 податкові роки не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, що розташовані на вищезазначених територіях.

Продовження табл. 2.7

1	2
Екологічний податок	За 2022 податковий рік не сплачується екологічний податок за об'єктами, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії або на тимчасово окупованих збройними формуваннями за переліком, визначеним КМУ.
ПДФО	До податкової знижки платника податку за результатами 2022 року включаються суми коштів або вартість майна, перерахованих ним у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі, що не перевищує 16% його загального річного оподаткованого доходу. Встановлено нові категорії доходів, що не включаються до складу загального доходу платників податку, що підлягає оподаткуванню (зокрема, суми благодійної допомоги, на користь учасників бойових дій, фізичних осіб, які мешкають у населених пунктах, де проводяться бойові дії, та/або які вимушено покинули місце проживання, у граничних сумах, суми благодійної допомоги, наданої певними міжнародними благодійними організаціями).
Єдиний соціальний внесок	З 1 березня 2022 року до припинення воєнного стану, а також протягом 1 року після його припинення ФОПи, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, члени фермерського господарства, мають право не сплачувати єдиний внесок за себе. На період мобілізації роботодавці – платники єдиного податку, які обрали спрощену систему оподаткування, ФОПи, які належать до 2 та 3 груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до 3 групи платників єдиного податку, мають право за власним рішенням не сплачувати єдиний внесок за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України.

За оперативними даними Державної казначейської служби, у квітні 2022 року до загального фонду Державного бюджету надійшло 76,2 млрд. гривень, що майже на 30% менше ніж у березні. У квітні 2021 року до загального фонду Державного бюджету надійшло 94,1 млрд грн. Серед платежів, справляння яких контролюють податкові та митні органи, основні надходження були отримані за рахунок ПДВ, ПДФО та військового збору, рентної плати за користування надрами, податку на прибуток підприємств та акцизу (рис. 2.13).

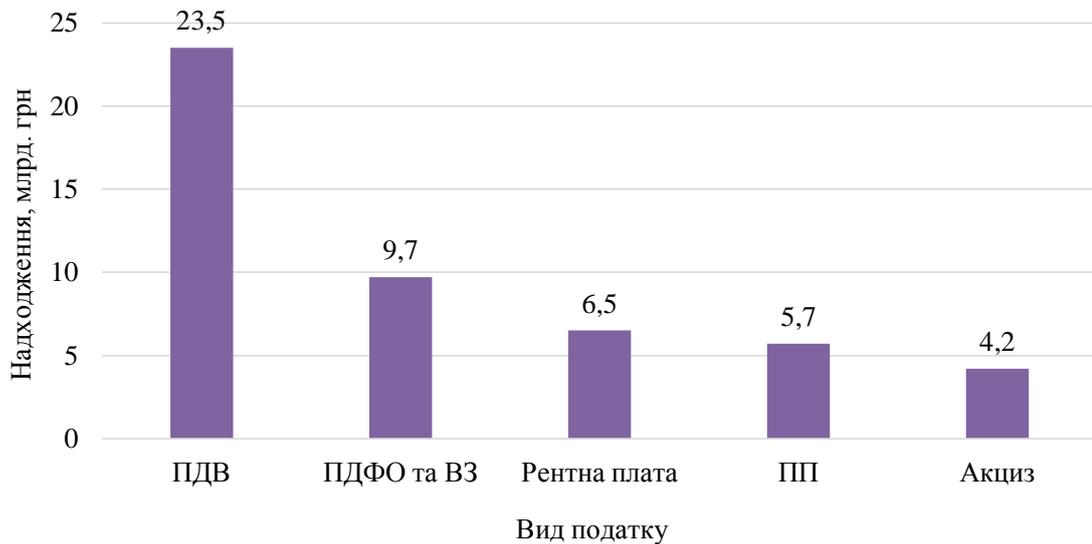


Рис. 2.13. Податкові надходження до Державного бюджету України у квітні 2022 року

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування у квітні 2022 року становили 29,7 млрд. грн. В цілому за січень-квітень 2022 року до державного бюджету надійшло 412,5 млрд грн, у тому числі до загального фонду - 365,9 млрд гривень.

Військове вторгнення 24 лютого 2022 року російської федерації на територію України та подальше розгортання бойових дій завдали серйозного удару по українській економіці, що, безумовно, відобразилося на виконанні бюджетних показників поточного року. Урядом негайно були вжиті першочергові заходи щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі та здійснення найнеобхідніших соціальних видатків, спрямованих на підтримку життєдіяльності населення.

Отже, у другому розділі дипломної роботи було проведено аналіз податкових надходжень до державного бюджету України протягом 2018-2021 років та визначено, що їх розмір щорічно збільшувався: примітним є зростання всіх видів податків приблизно у 1,5 рази у 2021 році в порівнянні з 2018 роком.

Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займають внутрішні податки на товари та послуги, розмір яких у 2021 році склав 699 млрд. грн., що становить 63,13 % від усіх податкових надходжень. У зв'язку з визначальним впливом податкових надходжень на розміри Державного бюджету України необхідно постійно удосконалювати податкову систему, розширювати базу оподаткування з одночасним зменшенням податкового тягаря. Цього можна домогтися за умови формування справедливої системи оподаткування. Також, проаналізовано динаміку податкового навантаження на економіку України протягом останніх 4 років та визначено, що розмір податкового тягаря поступово збільшувався і у 2021 році склав 31,9% від ВВП, в той час як середнє значення у країнах Європи становить близько 40% ВВП.

Проаналізувавши вплив пандемії COVID-19 на податкову систему України, можна зробити висновок, що держава послабила фіскальну функцію податків, запровадивши пільги та звільнивши від оподаткування операції з постачання товарів, необхідних для локалізації і ліквідації пандемії коронавірусної хвороби. Збільшення граничних обсягів доходів для єдиного податку в той час, коли малий бізнес повністю зупинив свою діяльність, є недоречним саме в цих змінах, адже це не виступає підтримкою малого підприємництва. Звільнення від соціальних внесків є кроком на випередження, адже сплачувати єдиний соціальний внесок бізнесу буде ні з чого.

Також, проаналізовано доходи місцевих бюджетів України протягом 2019-2021 років та визначено, що у 2020 році відбулося зменшення доходів за рахунок зменшення офіційних трансфертів та надходжень від земельного податку і орендної плати з юридичних осіб, що відбулося внаслідок звільнення суб'єктів господарювання від сплати даних видів податків.

Таким чином, для створення сприятливих умов ведення бізнесу, розвитку економіки та забезпечення стабільності основних макроекономічних показників соціального та економічного розвитку країни необхідним є створення недискримінаційної, простої і зрозумілої системи оподаткування із мобільною та адаптивною податковою політикою. Тому, варто окреслити такі

головні аспекти забезпечення ефективності роботи податкової системи в Україні як гнучкість та пристосованість до потреб національного бізнесу й формування умов для сталості основних макроекономічних показників економічного та соціального розвитку держави.

Проведено аналіз впливу воєнного стану на податкову систему України та визначено, що військове вторгнення 24 лютого 2022 року російської федерації та подальше розгортання бойових дій завдали серйозного удару по українській економіці, що, безумовно, відобразилося на виконанні бюджетних показників поточного року. Урядом негайно були вжиті першочергові заходи щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі та здійснення найнеобхідніших соціальних видатків, спрямованих на підтримку життєдіяльності населення. Парламент на початку війни прийняв зміни до податкового законодавства: 7 березня 2022 року набрав чинності Закон № 2118-IX, який передбачає зупинення перебігу строків, визначених податковим законодавством, мораторій на всі види податкових перевірок, звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства та 17 березня набрав чинності Закон № 2120-IX, який доповнює і частково уточнює ті зміни, які набрали чинності 7 березня, наприклад: дозволяє деякі види податкових перевірок, пропонує пільги з єдиного податку, плати за землю, уточнює особливості застосування податкових пільг для благодійників та визначає особливості формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних тощо.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЗОВНІШНІХ ВИКЛИКІВ

3.1. Оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України та її вплив на розвиток національної економіки

В умовах сьогодення для України є необхідним забезпечення економічного зростання, адже сучасний етап розвитку держави характеризується низкою негативних факторів, зокрема: військовою агресією російської федерації, хронічним дефіцитом бюджету, введенням карантину внаслідок поширення пандемії коронавірусу, високим рівнем корумпованості державних органів влади. Все це негативно впливає на економіку України та її інвестиційну привабливість. У таких умовах необхідно вжити заходи щодо удосконалення основних елементів економічної політики нашої держави. Важливою складовою економічної політики України та умовою досягнення економічної стабільності є система оподаткування. Проведемо оцінку впливу системи оподаткування на економіку України та наведемо основні макроекономічні показники за 2018-2021 роки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні макроекономічні показники України за 2018-2021 роки

Показники	2018	2019	2020	2021
Податкові надходження, млн. грн	986348,5	1070321,8	1136687,2	1453804,1
Доходи Зведеного бюджету, млн. грн	1184278,1	1289779,8	1376661,6	1662242,7
Питома вага податкових надходжень у Зведеному бюджеті, %	83,29	82,98	82,57	87,46
ВВП, млн. грн	3083409	3675728	3818456	4363582

З наведених вище даних можна зробити висновок, що усі найбільш важливі макроекономічні показники України протягом 2018-2021 років поступово збільшуються. Зокрема, податкові надходження протягом аналізованого періоду збільшилися на 467455,6 млн. грн та у 2021 році склали 1453804,1 млн. грн. Варто зазначити, що це відбулося за рахунок розширення бази оподаткування та встановлення більш детального контролю за платниками податків. Податкові надходження складають основну частку надходжень до Зведеного бюджету. Протягом 2018-2021 років на їх частку стабільно припадає більше 80 % і у кінці досліджуваного періоду складають 87,46 % від усіх надходжень.

Доходи Зведеного бюджету України також постійно зростали та у 2021 році склали 1662242,7 млн. грн, що у 1,4 рази більше за 2018 рік. Загалом, зростання доходів Зведеного бюджету відбулося за рахунок збільшення податкових надходжень.

Валовий внутрішній продукт України поступово збільшувався: з 3083409 млн. грн у 2018 році до 4363582 млн. грн у 2021 році, що є позитивною тенденцією та свідчить про розширення виробництва в країні та, відповідно, збільшення доходів. На рисунку 3.1 наведено динаміку основних макроекономічних показників України: ВВП, податкових надходжень та доходів Зведеного бюджету України протягом 2019-2021 років. З наведених даних помітно, що темпи зростання усіх трьох аналізованих показників є подібними за змінами: зниження темпів зростання податкових надходжень призводить до зниження темпів зростання Зведеного бюджету та загального ВВП, та навпаки. Це свідчить про значний вплив податкових надходжень на основні макроекономічні показники України. Можна зробити висновок, що загальний економічний розвиток нашої держави в значній мірі залежить від системи оподаткування – існує тісний взаємозв'язок між податковими надходженнями та загальним економічним зростанням держави.

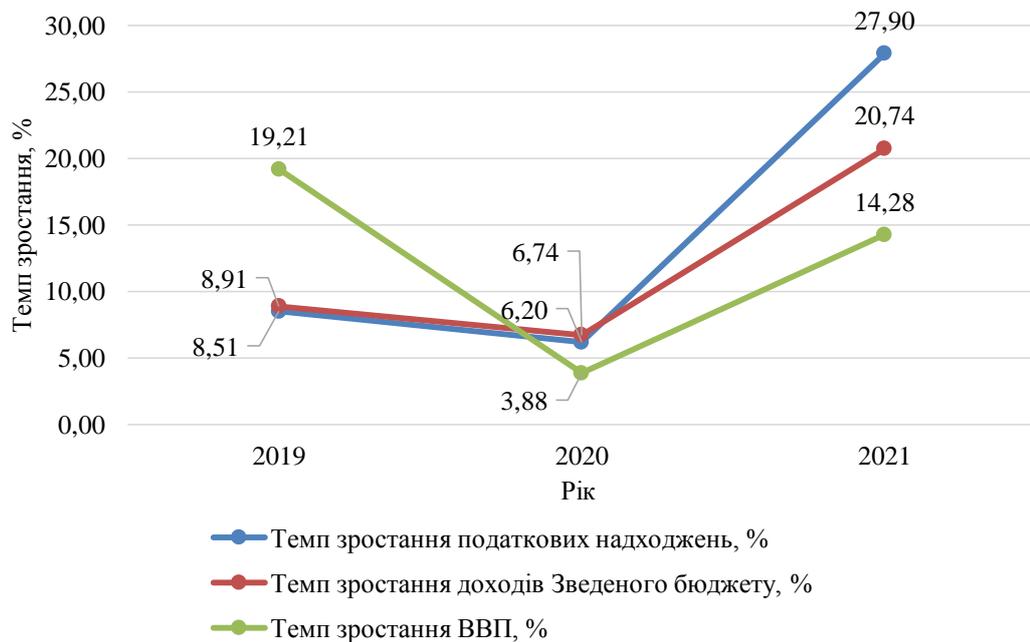


Рис. 3.1. Динаміка ВВП, податкових надходжень та доходів Зведеного бюджету України протягом 2019-2021 років

Ефективність є складною економічною категорією, яка охоплює різні рівні господарювання, такі як загальнодержавний, галузевий, рівень підприємства, і знаходиться відповідно під впливом багатьох внутрішніх і зовнішніх факторів: соціальних, економічних, правових тощо. Термін «ефект» (від латинської *effectus* – дія, результат) у широкому розумінні означає результат будь-якого процесу. Тому ефект і результат можна розглядати як синоніми. Що стосується терміну «ефективність», то він є значно ширшим поняттям і враховує не лише отриманий результат, але й витрати, які були понесені на його отримання.

Порівнюючи визначення категорії «ефективність» за різними тлумачними словниками української мови можна зазначити, що ефективність – це співвідношення між отриманим результатом (ефектом) і значенням фактора, тобто ресурсу, використаного з метою досягнення цього результату. Економічний зміст отриманого результату показує, яку суму коштів держава витрачає на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків.

Ефективність розкриває характер причинно-наслідкових зв'язків. Вона показує не лише результат, а те, якою ціною його досягнуто. Ефективність державної податкової політики, ефективність оподаткування, ефективність податкової системи – все це є причиною використання різних показників для її кількісної оцінки, їх упорядкованість, розміщення.

При формуванні системи показників фіскальної ефективності податків на макрорівні необхідно дотримуватись співвідношення кінцевого результату, наприклад, у вигляді національного доходу, валового внутрішнього продукту, діяльності органів Державної податкової служби України, й ефекту до залучених ресурсів. На збільшення фіскальної ефективності прямих податків впливають такі вагомні чинники як рівень доходів юридичних і фізичних осіб, їх можливість нарощування власного капіталу, інвестиційний клімат в цілому в економіці та у різних галузях, рівень доходів і витрат населення, рівень інфляції у країні, стабільність та передбачуваність змін податкового законодавства тощо.

Механізм оцінки фіскальної ефективності податків включає такі напрями дослідження:

- аналіз впливу податкового навантаження на економіку країни;
- аналіз ефективності збору податкових надходжень, які складаються з аналізу ефективності окремих видів податків та аналізу ефективності діяльності Державної податкової служби України;
- аналіз рівномірності надходжень окремих видів податків до бюджету.

Практична ціль проведення оцінювання фіскальної ефективності окремих видів податків полягає у визначенні:

- 1) співвідношення податкових надходжень до доходів бюджету і ВВП країни;
- 2) якими є витрати фінансових ресурсів щодо надання послуги збору податків;
- 3) чи отримують платники податків (споживачі послуг) задоволення від їх сплати (споживання продукту) тощо.

Окрім того, оцінювання – це процес, що потребує постійного удосконалення через специфічність свого призначення: здатність отримувати об'єктивну інформацію, за допомогою якої простежується рівень розвитку об'єкта оцінювання, визначати напрямки покращення існуючого стану і вносити корективи у діяльність і безпосередньо в систему оцінювання щодо показників та критеріїв. Важливим є проведення систематичного оцінювання бюджетного процесу, який можна значно покращити шляхом оцінки відповідності рівня послуг витратам коштів.

Вищенаведені напрями дослідження передбачають застосування кількісного та якісного аналізу фіскальної ефективності податків на основі відповідних показників [27].

Співвідношення показників може розраховуватися різними способами. Таким чином, аналіз впливу податкового навантаження на економіку держави передбачає розрахунок та характеристику таких показників:

1) фіскальна значимість окремого податку у бюджеті держави – характеризує фіскальну ефективність податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень, відображає питому вагу податкових надходжень в доходах бюджету й розраховується за формулою 3.1.

$$Зф = \frac{ПН_{пi}}{ДБ} * 100\%, \quad (3.1)$$

де $Зф$ – фіскальна значимість податку у бюджеті держави;

$ПН_{пi}$ – податкові надходження i -го виду податку до Державного бюджету за рік;

$ДБ$ – доходи Державного бюджету за рік.

Цей коефіцієнт допомагає визначити, як саме змінилась реальна величина надходжень окремого виду податку.

2) фіскальна значимість окремого податку у ВВП держави – кількісний показник, що характеризує перерозподіл ВВП через бюджет держави і розраховується за формулою:

$$Зф = \frac{ПНпi}{ВВП} * 100\%, \quad (3.2)$$

де З ф – фіскальна значимість податку у ВВП держави;

ПНпi – податкові надходження i-го виду податку до Державного бюджету за рік;

ВВП – валовий внутрішній продукт за рік.

Основними бюджетоутворюючими податками є податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб. На прикладі цих видів податків проведемо розрахунки системи показників фіскальної ефективності. Розглянемо фіскальну значимість ПДВ, ПП та ПДФО у бюджеті та ВВП України протягом 2018-2021 років (табл. 3.2, 3.3).

Таблиця 3.2

Розрахунок фіскальної значимості ПДВ, ПП та ПДФО у Державному бюджеті України протягом 2018-2021 років

Показник	Рік			
	2018	2019	2020	2021
1	2	3	4	5
Доходи державного бюджету, млн. грн	928108,3	998278,9	1076016,7	1296852,9
ПДВ, млн. грн	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2
Частка ПДВ у доходах державного бюджету	0,40	0,38	0,37	0,41
Фіскальна значимість ПДВ, %	40,35	37,93	37,23	41,37
ПП, млн. грн	96882,2	107086,3	108695	147751,7
Частка ПП у доходах державного бюджету	0,10	0,11	0,10	0,11
Фіскальна значимість ПП, %	10,44	10,73	10,10	11,39

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
ПДФО, млн. грн	91741,8	109954	117281,3	137555,2
Частка ПДФО у доходах державного бюджету	0,10	0,11	0,11	0,11
Фіскальна значимість ПДФО, %	9,88	11,01	10,90	10,61

Як свідчать дані таблиці 3.2, фіскальна значимість ПДВ у бюджеті України протягом 2018-2020 років має тенденцію до зменшення. Таким чином, у 2018 році частка ПДВ складала 40,35%, у 2019 році зменшилась до 37,93%, а у 2020 році – до 37,23%. Це говорить про те, що фіскальна ефективність податкового управління при певній системі реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна значимість ПДВ у бюджеті України знижується і реальна величина надходжень від цього податку зменшується. Таке погіршення ситуації пов'язано, насамперед, із поширенням коронавірусної хвороби COVID-19, внаслідок чого зменшилось виробництво та імпорт товарів, а також із зменшенням платоспроможності населення. У 2021 році помітно збільшення фіскальної значимості ПДВ до 41,37%, що є позитивною тенденцією, адже, це свідчить про збільшення величини надходжень від цього виду податку.

Значення фіскальної значимості податку на прибуток підприємств протягом 2018-2020 років коливалося в межах від 10,1% до 10,73%, а у 2021 році збільшилось до 11,39%, що відбулося за рахунок різкого збільшення надходжень від даного виду податку у 1,36 разів в порівнянні з попереднім роком.

Фіскальна значимість податку на доходи фізичних осіб мала найбільше значення у 2019 році – 11,01%, що пов'язано із зменшенням фіскальної значимості податку на додану вартість. Протягом 2020-2021 років значення даного показника поступово зменшувалося та у кінці аналізованого періоду склало 10,61%.

Таблиця 3.3

Розрахунок фіскальної значимості ПДВ, ПП та ПДФО у ВВП України
протягом 2018-2021 років

Показник	Рік			
	2018	2019	2020	2021
ВВП (реальне), млн. грн	3083409	3675728	3818456	4363582
ПДВ, млн. грн	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2
Частка ПДВ у ВВП	0,12	0,10	0,10	0,12
Фіскальна значимість ПДВ, %	12,15	10,35	10,49	12,29
ПП, млн. грн	96882,2	107086,3	108695	147751,7
Частка ПП у ВВП	0,03	0,03	0,03	0,03
Фіскальна значимість ПП, %	3,14	2,91	2,85	3,39
ПДФО, млн. грн	91741,8	109954	117281,3	137555,2
Частка ПДФО у ВВП	0,03	0,03	0,03	0,03
Фіскальна значимість ПДФО, %	2,98	2,99	3,07	3,15

Фіскальна значимість ПДВ у ВВП України у 2019 році має тенденцію до зменшення: з 12,15% до 10,35% (табл. 3.3). З метою нівелювання цінового фактора у розрахунках застосовується реальний ВВП, який відображає ринкову вартість кінцевих товарів і послуг, вироблених в Україні за рік і який виміряний у постійних цінах (грошах, які мають незмінну купівельну спроможність) і є точнішим, у порівнянні з номінальним ВВП, показником функціонування національної економіки. У 2020 році помітно збільшення на 0,19%, а у 2021 році – ще на 1,8% і становить 12,29%. Фіскальна значимість податку на прибуток підприємств поступово зменшувався: з 3,14% у 2018 році до 2,85% у 2021 році, а у 2021 році помітно різке збільшення до 3,39%. Фіскальна значимість податку на доходи фізичних осіб збільшувалася протягом всього досліджуваного періоду та у 2021 році склала 3,15%. Так як дані показники характеризують перерозподіл ВВП через бюджет держави, можна стверджувати, що податок на додану вартість, податок на прибуток

підприємств та податок на доходи фізичних осіб мають невелику фіскальну значимість.

Аналіз ефективності збору податкових надходжень передбачає розрахунок та характеристику таких показників:

3) коефіцієнт збирання податків – це кількісний показник, що характеризує ефективність податкового адміністрування. Нормативне значення даного показника 1.

$$K_{збі} = \frac{\text{Кількість податків, фактично отриманих ДПС України}}{\text{Кількість планових податкових надходжень}}, \quad (3.3)$$

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

Цей коефіцієнт дозволяє оцінити реальну суму податкових надходжень до бюджету від запланованих надходжень. Проведемо розрахунок даного показника на прикладі ПДВ, ПП та ПДФО (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Розрахунок коефіцієнта збирання ПДВ, ПП та ПДФО протягом 2018-2021 років

Рік		2018	2019	2020	2021
1	2	3	4	5	6
ПДВ	Фактичні надходження	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2
	Планові надходження	386090,9	416143,1	388932,1	531177,4
Коефіцієнт збирання		0,97	0,91	1,03	1,01
ПП	Фактичні надходження	96882,2	107086,3	108695	147751,7
	Планові надходження	81413,6	95612,8	110913,3	146288,8
Коефіцієнт збирання		1,19	1,12	0,98	1,01
ПДФО	Фактичні надходження	91741,8	109954	117281,3	137555,2
	Планові надходження	90833,5	105725,0	110642,7	138944,6
Коефіцієнт збирання		1,01	1,04	1,06	0,99

Отже, коефіцієнт збирання податку на додану вартість протягом 2018-2019 років мав значення менше нормативного, що свідчить про недостатність надходжень від даного виду податку і, відповідно, невиконання плану бюджету. У 2020 році помітно покращення ситуації і збільшення коефіцієнта до 1,03, це значить, що ефективність податкового адміністрування ПДВ збільшилась. У 2021 році значення коефіцієнту збирання зменшилось до 1,01, що є більшим за нормативне значення 1 і свідчить про перевиконання плану бюджету щодо даного виду податку на 6920,2 млн. грн.

Коефіцієнт збирання податку на прибуток підприємств протягом 2018-2020 років поступово зменшувався: з 1,19 до 0,98, що свідчить про невиконання плану бюджету. Невиконання плану у 2020 році, насамперед, пов'язано із поширенням коронавірусної хвороби та пов'язаними з нею карантинними обмеженнями, що призвело до зменшення кількості підприємств, їх прибутку та, відповідно, бази оподаткування. У 2021 році помітно збільшення до 1,01 – фактичні надходження перевищили планові на 1462,9 млн. грн.

Коефіцієнт збирання податку на доходи фізичних осіб протягом 2018-2020 років поступово збільшувався, що свідчить про перевиконання плану на 1,4 та 6% відповідно, але у 2021 році помітно зменшення до 0,99 – це значить, що ефективність податкового адміністрування ПДФО зменшилась.

4) витрати на справляння податків на душу населення – це показник, який характеризує рівень витрат кожного члена суспільства на утримання органів ДПС України і розраховується за формулою 3.4.

$$ВСП = \frac{\text{Витрати на утримання апарату ДПС України}}{\text{Кількість постійного населення}}, \quad (3.4)$$

де ВСП – витрати на справляння податків на душу населення, грн./осіб

Даний показник відображає відношення коштів, які пішли на утримання апарату ДПС України до загальної чисельності населення країни.

5) показник навантаження на працівника органів ДПС України зі збору окремого виду податку – характеризує навантаження на одного робітника. Даний показник розраховується за формулою 3.5.

$$K_{НВ} = \frac{\text{Кількість платників окремого виду податку}}{\text{Кількість фактично працюючих в ДПС України у і-му відділі}}, \quad (3.5)$$

де $K_{НВ}$ – коефіцієнт навантаження на працівника органів ДПС України.

Показує, скільки платників податків окремого виду податків припадає на одного податкового інспектора відповідного відділу зі збору податків й ефективність його роботи – кількість збору податкових надходжень.

6) показник ефективності податку – характеризує витрати на збирання окремого виду податку і розраховується за формулою 3.6.

$$K_{Фе} = \frac{\text{Кількість фактично отриманих податків ДПС України}}{\text{Витрати на адміністрування виду податку}}, \quad (3.6)$$

Даний показник характеризує саме фіскальну ефективність, яка є складовою загальної ефективності податку. Він показує, що мінімізація витрат на збирання окремого виду податку та запобігання ухиленню від сплати податку до бюджету сприятимуть збільшенню показника фіскальної ефективності.

7) коефіцієнт відношення ефективності податку у ВВП – визначається як частка надходження окремого виду податку у ВВП, поділена на стандартну ставку і використовується як сумарний індикатор ефективності окремого виду податку. Розраховується за формулою 3.7.

$$K_{ВЕ} = \frac{ПН_{пi}}{ВВП} * \frac{100\%}{С_{п}}, \quad (3.7)$$

де $K_{ВЕ}$ – коефіцієнт відношення ефективності;

$С_{п}$ – ставка податку.

Хоча відношення ефективності податку у ВВП використовується як діагностичний інструмент для оцінки окремого виду податку, обмеження цього інструменту значне. Похибка визначення ВВП суттєво впливає на оцінку і тому може ускладнити порівняльні оцінки між окремими регіонами та країнами. Окрім цього, така оцінка спрацьовує за наявності тільки однієї ставки податку. Розглянемо ефективність надходження ПДВ, ПП та ПДФО у ВВП (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка показника відношення ефективності ПДВ, ПП та ПДФО у ВВП протягом 2018-2021 років

Показник	Рік			
	2018	2019	2020	2021
1	2	3	4	5
ВВП (реальне), млн. грн	3083409	3675728	3818456	4363582
ПДВ, млн. грн	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2
Частка ПДВ у ВВП	0,121	0,103	0,105	0,123
Ефективність надходжень ПДВ	0,607	0,515	0,525	0,615
ПП, млн. грн	96882,2	107086,3	108695	147751,7
Частка ПП у ВВП	0,031	0,029	0,028	0,034
Ефективність надходжень ПП	0,175	0,162	0,158	0,188
ПДФО, млн. грн	91741,8	109954	117281,3	137555,2
Частка ПДФО у ВВП	0,030	0,030	0,031	0,032
Ефективність надходжень ПДФО	0,165	0,166	0,171	0,175

Аналізуючи результати розрахунків можна зробити висновок, що у 2019 році відбулося зниження ефективності надходжень ПДВ з 0,607 до 0,515. Це свідчить про зменшення частки надходжень ПДВ у реальному ВВП. Але вже надалі помітно покращення до 0,525 у 2020 році і у 2021 році даний показник склав 0,615. Частка надходжень збільшилася та сумарний індикатор ефективності ПДВ є досить значним. Ефективність надходжень податку на прибуток протягом 2018-2020 років поступово зменшувалася: з 0,175 до 0,158. У 2021 році помітно різке збільшення до 0,188, що відбулося внаслідок збільшення надходжень від даного виду податку на 39056,7 млн. грн та,

відповідно, питомої ваги у ВВП України. Ефективність надходжень податку на доходи фізичних осіб протягом всього аналізованого періоду збільшувався: з 0,165 у 2018 році до 0,175 у 2021 році, частка ПДФО у ВВП також поступово зростала – на 0,001 кожного року.

8) коефіцієнт нерівномірності надходжень податку – характеризує систематичні коливання надходжень податку і розраховується за формулами 3.8 та 3.9.

$$K_{\text{нп max}} = \frac{\text{Max надходження податку за n-й період}}{\text{Середнє надходження}} \quad (3.8)$$

$$K_{\text{нп min}} = \frac{\text{Min надходження податку за n-й період}}{\text{Середнє надходження}} \quad (3.9)$$

Даний коефіцієнт показує, що фактичні рівні динамічних рядів надходжень податку варіюють під впливом різноманітних чинників, відхиляючись від основної тенденції розвитку. Найбільш простим методом оцінки систематичних коливань є визначення цих коефіцієнтів, що розраховуються як відношення максимального та мінімального рівнів динамічного ряду до середнього. Чим більша нерівномірність процесу, тим більша різниця між двома коефіцієнтами. Розрахунок коефіцієнтів наведено у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Коефіцієнти нерівномірності надходжень ПДВ, ПП та ПДФО протягом 2018-2021 років

Надходження, млн. грн	Рік				Середньорічні надходження, млн грн	К _{нп} max	К _{нп} min
	2018	2019	2020	2021			
ПДВ	374508,2	378690,2	400600,1	536489,2	422571,9	1,27	0,89
ПП	96882,2	107086,3	108695	147751,7	115103,8	1,28	0,84
ПДФО	91741,8	109954	117281,3	137555,2	114133,1	1,21	0,80

Отже, після проведених розрахунків можна зробити висновок, що максимальний та мінімальний коефіцієнт надходження ПДВ протягом 2018-2021 років становлять 1,27 та 0,89 відповідно. Це свідчить про те, що систематичні коливання надходжень ПДВ є не дуже значними так як різниця між цими двома коефіцієнтами є невеликою і становить 0,38. Це значить, що процес надходжень є досить рівномірним. Різниця між максимальним і мінімальним значенням обумовлена різким збільшенням надходжень ПДВ у 2021 році на 135889,1 млн. грн в порівнянні з попереднім роком. Максимальний коефіцієнт надходження ПП складає 1,28, а мінімальний – 0,84, це значить, що надходження цього виду податку протягом 2018-2021 років було досить рівномірним. Різниця між цими двома коефіцієнтами становить 0,44, що пояснюється різким збільшенням надходжень: з 108695 млн. грн у 2020 році до 147751,7 млн. грн у 2021 році. Різниця коефіцієнтів надходження ПДФО становить 0,41, що також свідчить про не значні коливання в процесі надходження даного виду податку і обумовлюється збільшенням темпу приросту у 2021 році.

Таким чином, можна зробити висновок, що практичне використання системи показників фіскальної ефективності податків на рівні держави передбачає:

- переорієнтацію держави на інтенсивний шлях розвитку і досягнення більш високого рівня ефективності в динаміці;
- вивчення резервів подальшого вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємств на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу;
- вдосконалення технології та покращення організації виробництва;
- створення дієвого механізму підвищення ефективності управління у сфері оподаткування.

Результатом проведеного аналізу фіскальної ефективності податку на додану вартість є те, що протягом 2018-2020 років податкове управління при певній системі реалізованих податкових рішень погіршується і фіскальна

значимість податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств у бюджеті та ВВП держави знижується, але у 2021 році помітно покращення ситуації. Коефіцієнт збирання ПДВ досягнув значення, більше нормативного у 2020-2021 роках, що свідчить про те, що ефективність податкового адміністрування ПДВ збільшилась, а коефіцієнти збирання ПП та ПДФО характеризуються негативною динамікою до зменшення, що свідчить про невиконання планових показників доходів бюджету. Систематичні коливання, а саме збільшення надходжень ПДВ, ПП та ПДФО, не є дуже значними, різниця між максимальними і мінімальними значеннями коефіцієнтів є невеликою, процес надходження є досить рівномірним. Оцінка ефективності даних видів податків за наведеними показниками дозволяє більш точно планувати надходження до державного бюджету, адже ПДВ, ПП та ПДФО є бюджетоутворюючими, також це допоможе при розробці заходів з удосконалення регулюючої та фіскальної дії даних видів податків, усунення недоліків у їх податкових механізмах, формування раціональної структури податкових доходів бюджету, сприятиме розробці ефективної податкової політики.

3.2. Фіскальні інструменти в системі підтримки функціонування національної економіки в умовах зовнішніх загроз

В умовах сьогодення українська економіка стикнулася з небаченим за всю свою історію шоком - повномасштабне військове вторгнення російської федерації завдало потужного удару по всіх ланках економічної системи нашої держави. Зменшилося виробництво основних видів продукції, зокрема тієї, що становить основу експортного потенціалу України. Окрім цього, заблоковані порти, і, як наслідок – значна частка зовнішньої торгівлі. Знищується транспортно-логістична, соціальна, маркетингова та інженерна інфраструктура багатьох регіонів. Відбувається відтік кадрів за кордон та часткове

переміщення на захід України, що тимчасово витісняє з активного економічного життя мільйони людей.

Все це ставить під загрозу можливість надійного та довготривалого закріплення успіхів Збройних сил України на фронтах нинішньої війни, адже існує загальновідомий факт, що без надійного економічного тилу досягти військових перемог доволі складно, а забезпечити стійке повоєнне зростання – практично неможливо. Таким чином, вітчизняна економіка дедалі очевидніше стає одним з пріоритетних напрямків, який визначатиме подальший перебіг військових дій та спроможність України успішно відбудуватися після їх закінчення.

Успіхи на економічному фронті значною мірою залежать від спроможності управлінців різних рівнів сформувавши стратегічні плани та забезпечити ефективність їх практичної реалізації, включаючи своєчасне виконання окремих завдань. Це значить, що часто тиражовані засобами масової інформації висловлювання окремих експертів про нібито неминучий повоєнний економічний бум в Україні та «приреченість» нашої держави на членство в ЄС і стрімку відбудову зруйнованих міст чи модернізацію інфраструктури або навіть про її перетворення на інноваційну «мекку» майбутньої Європи потребують критичного осмислення. Передумови для цього є, але, насамперед, без необхідних дій з боку влади, що полягатимуть у впровадженні відповідних інструментів економічної політики, значний потенціал повоєнного відродження може бути нівельованим.

Ще після першої фази війни на Донбасі у 2014 році в публічному просторі обговорювалося питання про зміну акцентів економічної політики задля більш ефективного протистояння агресору. Зокрема, наголошувалося на тому, що пріоритетного значення у контексті протистояння централізованій економіці російської федерації набуває розвиток в Україні підприємництва та приватної ініціативи. Адже індивідуалізм, як основа вільного суспільства та конкурентоспроможного підприємництва, є головною силою, яка може здолати тоталітаризм. Задля максимального розкриття економічного потенціалу

вітчизняного бізнесу уряду слід відмовитися від шкідливої догми, яка домінує в українській економіці протягом усього періоду її незалежності, будучи несвідомо перенесеною ще з часів радянського минулого, про визначальну роль державного бюджету в економічному житті країни [62].

На жаль, за ці 8 років належних висновків не було зроблено, тому вітчизняна економіка продовжувала залишатися надміру «бюджетизованою», забюрократизованою, корумпованою, негнучкою та малоефективною. Як і раніше, її експортний потенціал визначали монополії, сконцентровані у вузькому сегменті сировинних галузей, передусім металургії та сільського господарства. Небезпека такої ситуації стала очевидною після повномасштабного військового вторгнення в Україну російських окупантів.

В результаті повномасштабного вторгнення російської федерації, падіння ВВП України у 2022 році може становити від -10% (за прогнозом МВФ) до -35-40% (за попереднім прогнозом українського уряду) за умови, що окуповані росією території не розширюватимуться та активна фаза війни не триватиме довше кількох місяців. На дев'ять найбільш постраждалих регіонів припадає 30% національного ВВП України (рис. 3.2).

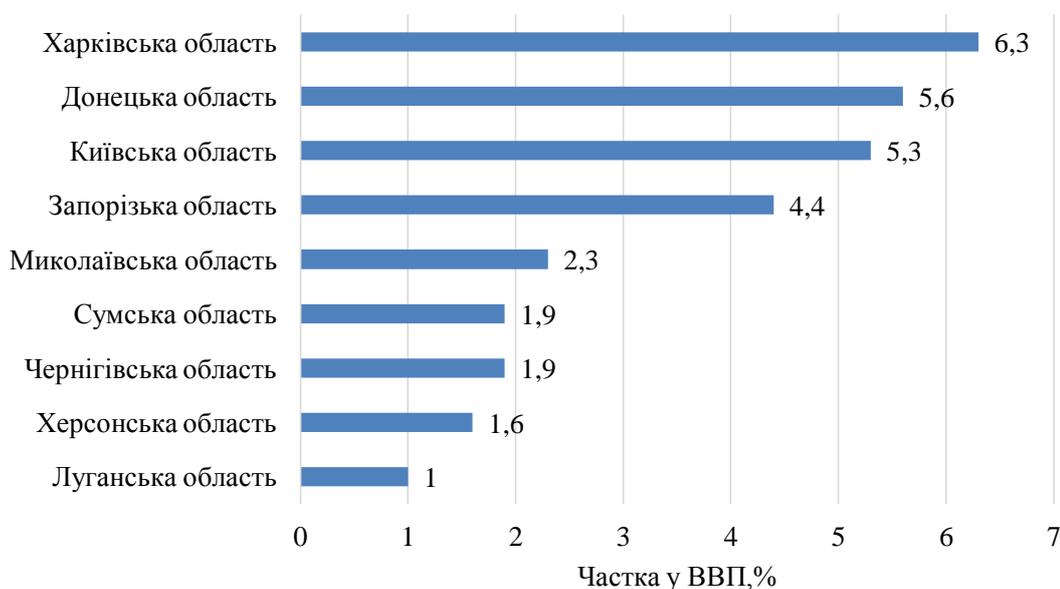


Рис. 3.2. Частка постраждалих областей у ВВП України

Якщо повністю виключити найбільш постраждалі регіони з національної економічної діяльності, джерела принаймні 70% українського ВВП залишаються, за винятком окремих активів, на які були спеціально націлені крилаті ракети.

Таким чином, протягом першого місяця війни лише 17% великих підприємств продовжували працювати без будь-яких обмежень, ще 30% бізнесу змогли перейти на роботу в онлайн-режимі, а решта або не працювали зовсім, або призупинили діяльність до мирних або, принаймні, до спокійніших часів [63].

За даними Європейської Бізнес Асоціації, станом на кінець квітня у довоєнному режимі працювали лише до третини компаній-членів асоціації. Водночас більшість (68%) працюють частково або з деякими обмеженнями, з них майже половина компаній (47%) обмежили географію своєї діяльності, кожна п'ята (21%) перейшла в онлайн-режим, і трохи менше (19%) були змушені закрити частину офісів, торгових точок чи відділень. Варто зазначити, що з компаній, що у перші тижні війни призупиняли свою роботу, 14% її повністю або частково відновили. Наразі повністю не працюють тільки 4% компаній, хоча на початку березня таких було 29%. Одночасно компанії повідомляють про зростання втрат – станом на кінець квітня лише компанії-члени ЄБА повідомляли про понад пів мільярда доларів збитків.

Враховуючи все це, уряд в екстреному порядку запровадив низку важливих регуляторних новацій, покликаних зменшити фіскальне навантаження на бізнес та стимулювати розвиток малого підприємництва. Зокрема, було дозволено переходити на третю групу спрощеної системи оподаткування платникам податку із оборотом до 10 млрд. грн із необмеженою кількістю працівників. Платники за новими правилами мають сплачувати податок у розмірі 2% із доходу замість податку на прибуток і ПДВ. Розширено перелік операцій, щодо яких платник єдиного податку третьої групи звільнятиметься від податкового обов'язку з ПДВ. Збільшено період, протягом якого платник податків може без застосування санкцій не виконувати

податкового обов'язку, якщо у нього немає відповідної можливості. Відбулась певна лібералізація митного законодавства, зокрема частково скасовано обов'язкові платежі при імпорті товарів та автомобілів [64].

Однак, потрібно розуміти, що запроваджені зміни – це лише антикризові заходи, які ефективно працюють лише протягом нетривалого часу. Підприємці мали можливість зосередитися на пошуку можливостей для відновлення роботи замість пошуку ресурсів та засобів для сплати податків.

Зменшення економіки та податкових надходжень, з одночасним зростанням витрат на оборону змушує відмовлятися від некритичних витрат та фінансувати величезний дефіцит бюджету за рахунок запозичень, допомоги союзників та емісії. Таким чином, у квітні 2022 року лише 32% витрат загального фонду бюджету (52 млрд. грн) були профінансовані за рахунок податкових, митних та інших регулярних надходжень. Фіскальний розрив у 3,9 млрд. доларів США профінансували за рахунок грантів та позик.

Однак, зменшення адміністративного навантаження на бізнес, спрощення та пришвидшення імпорту привели до ряду негативних та взаємопов'язаних наслідків:

1. Звільнення імпорту від ПДВ і мита робить неконкурентними вітчизняних товаровиробників. Залишаючись на загальній системі вони сплачують ПДВ. А перехід на спрощену систему не приносить полегшення – 2% потрібно сплатити на кожній ланці виробничого ланцюжка, оскільки тут не застосовний податковий кредит, тобто зменшення податкового зобов'язання на суми ПДВ, сплачені постачальниками. Таким чином, 2% з обороту для виробників дають податкове навантаження більше, ніж на загальній системі. Слід зазначити, що подорожчання логістики, пального, проблеми з робочою силою та інші перешкоди воєнного часу також впливає на витрати підприємців. Внаслідок цього, українські підприємці, що зберегли або відновили виробництво, втрачають попит на свою продукцію на користь імпортних продуктів.

2. Нарахування податку з обороту на кожному етапі виробничо-торгівельного ланцюжка особливо не вигідне для складного бізнесу, який побудований на кооперації багатьох непов'язаних між собою контрагентів. Внаслідок цього скорочуються економічні ланцюжки, вертикальна інтеграція на противагу спеціалізації, а відтак і спад продуктивності, спрощення економіки та зменшення доданої вартості.

3. Система адміністрування, всупереч очікуванням, не спростилося, адже тепер у країні існує дві паралельні податкові системи, базовані на непрямих податках, які погано поєднуються. Кожен підприємець перед укладанням договору повинен з'ясувати – його контрагент працює на загальній системі чи на спрощеній. Якщо кінцевий продавець, такий як роздрібна мережа, продовжує залишатися на загальній, то він сплачує 20% ПДВ без можливості зменшити його на податковий кредит від постачальника, а також отримує товари по ціні, в яку включені 2% податку з обороту. Це потребує постійного ухвалення додаткових управлінських рішень, ускладнює облік і ставить перед підприємцями вибір переходу на спрощену систему.

4. У такій складній ситуації єдиним інструментом захисту внутрішнього виробника залишаються списки «критичного імпорту». На початку війни обмеження імпорту було інструментом валютного контролю, спрямованого на збереження золотовалютних резервів та забезпечення стійкості національної валюти. На сьогоднішній день склалася ситуація, коли представники окремих галузей змушені лобіювати виключення із переліку критичного імпорту товарів, які виграють конкуренцію в українських виробників.

5. Преференційний режим для імпорту сприяє відтоку валюти з України, що здійснює додатковий тиск на платіжний баланс та, відповідно, на обмінний курс гривні.

6. І останній, критично важливий недолік – у країнах ЄС діє спільна система ПДВ (Директива 2006/112/ЄС), що унеможлиблює євроінтеграцію України з податком з обороту. Від даного виду податку рано чи пізно

доведеться відмовлятися на користь ПДВ (в ЄС – від 17 до 27%, з пільговими ставками для окремих категорій від 5%).

Таким чином, введений пільговий режим для імпорту у поєднанні з податком із обороту є шкідливим для внутрішніх товаровиробників та макростабільності. Першочергово потрібно відновити оподаткування імпорту до довоєнного рівня, не з ціллю наповнення бюджету, а заради внутрішнього товаровиробника. Необхідно вжити заходів для збереження системи ПДВ, відновити повноцінну роботу СЕА. Найгострішим питанням є дотримання балансу між запобіганням ПДВ-схемам та мінімізацією адміністративного навантаження та блокування податкових накладних [65].

За оцінками Управління Верховного комісара ООН у справах біженців, станом на 23 травня 2022 року з початку вторгнення російської федерації з України виїхало понад 6,5 млн. осіб, більшість з яких поїхала до Польщі – понад 3,5 млн людей, до Румунії виїхали понад 961 тис осіб, до Угорщини – 644 тис. осіб тощо (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Основні шляхи міграції населення України за кордон внаслідок військової агресії російської федерації, 23.05.2022

Варто зазначити, що майже 15% населення виїхало з України, що несе за собою низку негативних наслідків, таких як втрата висококваліфікованих спеціалістів та додаткові витрати з бюджету на підготовку нових спеціалістів, а також осідання молоді в країнах, що приймають, прискорить старіння населення в Україні.

Ще понад 8 млн українців, за оцінками Міжнародної організації з міграції ООН, вважаються внутрішньо переміщеними особами. Внутрішня міграція дуже впливає на розвиток людського капіталу і може стати істотним фактором перерозподілу людських ресурсів усередині країни. До регіонів, з яких виїжджали найбільше, увійшли Харківська, Київська, Донецька та Луганська області, а прийняли ВПО найбільше Дніпропетровська, Київська, Львівська, Вінницька та Полтавська області (рис. 3.4).

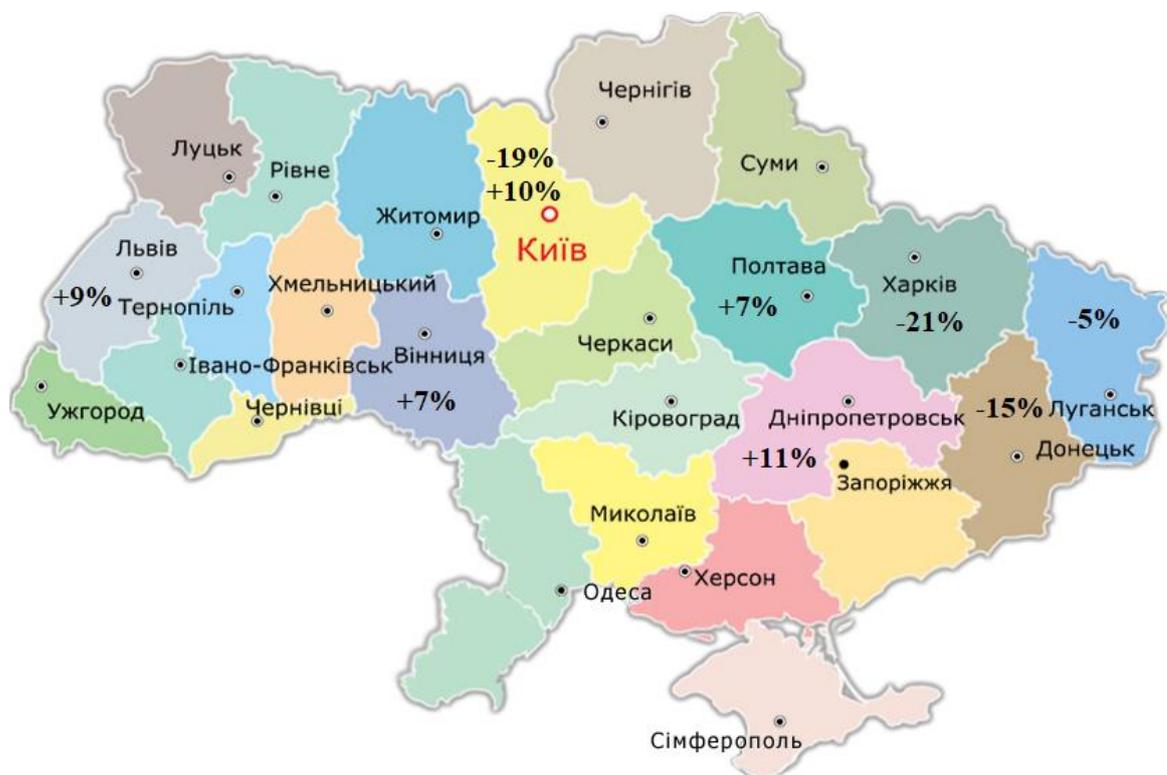


Рис. 3.4. Карта внутрішньо переміщених осіб в Україні, травень 2022 року

Значна частина внутрішньо переміщених осіб – це представники вразливих груп: діти, вагітні та годуючі жінки, люди похилого віку, інваліди та

люди з хронічними захворюваннями, особи, які безпосередньо постраждали від насильства.

Постановою КМУ від 16.04.2022 р. № 457 визначено оновлені умови підтримки окремих категорій населення, яке постраждало у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України. Передбачається, що за березень та квітень 2022 року допомога надається всім внутрішньо переміщеним особам. Допомога на проживання внутрішньо переміщеним особам надається в наступних розмірах:

- для осіб з інвалідністю та дітей – 3 000 гривень;
- для інших осіб – 2 000 гривень.

Отримана допомога на проживання не оподатковується податком на доходи фізичних осіб та не враховується при обчисленні сукупного доходу домогосподарства під час призначення інших видів соціальної допомоги. Варто зазначити, що такі види допомоги потребують значного фінансування, яке відбувається внаслідок перерозподілу надходжень до бюджету, що забезпечуються, зокрема, за рахунок податкових надходжень. Таким чином, протягом квітня 2022 року на виплату допомоги на проживання Мінсоцполітики спрямувало більше 5,8 млрд. грн.

Аналізуючи звіт Міжнародної організації з міграції, опублікований у квітні 2022 року, можна зробити висновок, що доходи українських внутрішніх переселенців скоротилися у 3 рази порівняно з довоєнним часом, а третя частина переселених сімей повністю втратила джерела доходів. Ті, хто нікуди не переселилися, теж постраждали – їхні доходи в середньому скоротилися у 2 рази, а п'ята частина залишилася без доходів, внаслідок чого бюджет України недоотримує значну частку ПДФО. Якщо додати до цього зміну споживчих переваг, а саме те, що люди економлять, але відраховують армії та волонтерам, отримується падіння внутрішнього попиту на традиційні товари та послуги щонайменше у 3 рази, що веде за собою недоотримання надходжень з ПДВ до бюджету України.

Вище зазначені заходи з лібералізації економіки свідчать, що в уряді чітко усвідомлюють прямий взаємозв'язок, який існує між ступенем економічної свободи і темпами економічного розвитку. Слід зазначити, що започатковані зміни повинні не лише продовжуватися, але і посилюватися на повоєнному етапі. В іншому разі вітчизняна економіка повернеться у минуле з монополізацією ринків, корупцією, високою енергомісткістю виробництва, переважанням сировинних галузей, низькою якістю соціального капіталу, незадовільним інвестиційним кліматом тощо.

Це означає, що вже сьогодні має формуватися стратегія повоєнного економічного розвитку України, орієнтована на її максимальну дерегуляцію та демонополізацію.

По-перше, необхідно зберегти та почати розвивати започаткований курс на мінімізацію регуляторного впливу владних інституцій на операційне функціонування економіки. Насамперед, це стосується скорочення кількості контролюючих органів та їх повноважень, а також лібералізації дозвільних процедур. Окрім цього, потрібно забезпечити подальше зниження податкового навантаження на економіку, зокрема шляхом диференціації ПДВ, передусім впровадження нульової ставки на соціально значимі групи товарів, суттєвого зменшення податків на працю: ЄСВ та ПДФО, принаймні для малого бізнесу, а також нівелювання митних бар'єрів або цілковита ліквідація, крім випадків захисту внутрішнього ринку від субсидованого імпорту чи імпорту з недружніх країн. Таким чином, державі необхідно на основі радикальних реформ війни запропонувати постійну податкову модель з мінімальними регуляціями, невеликою кількістю податків та помірним навантаженням (табл. 3.7).

Зворотною стороною запропонованих змін є суттєве обмеження соціальних видатків та мінімізація бюджетного сектору економіки. Це повинно стати другим пріоритетом економічної модернізації України. Війна показала, що соціальні програми не мають жодного значення, якщо країна не здатна захистити себе від зовнішньої агресії.

Таблиця 3.7

Шляхи скорочення кількості податків

Діючі податки	Можливі зміни
Податок на прибуток підприємств	Податок на виведений капітал
ПДВ	Диференціація ПДВ
Акциз	Акциз
ПДФО (5%, 9%, 18%)	ПДФО (прогресивна система: 15%, 18%, 25%)
ЄСВ	Поетапне скасування
Військовий збір	Скасування
Рентна плата	Рентна плата
ЄП	ЄП
Мито	Мито
Податок на майно	В склад місцевого податку
Екологічний податок	В склад місцевого податку
Збір за місця для паркування транспортних засобів	В склад місцевого податку
Туристичний збір	В склад місцевого податку
-	Місцевий податок

Варто зауважити, якби сотні мільярдів гривень, які щорічно витрачалися з Державного бюджету України на житлові субсидії та різні соціальні виплати, були скеровані на розбудову збройних сил і на розробку нових видів озброєння (принаймні протягом 2015-2021 років), то соціальний захист тих мільйонів українців, які сьогодні залишилися без житла та без роботи, був би точно вищим, ніж це є зараз. Саме тому видатки на оборону є головним засобом забезпечення соціального захисту громадян.

Натомість значна частина соціальної підтримки для малозабезпечених, включаючи безробітних, має реалізовуватися переважно через налагодження механізму громадських робіт, який потрібно впроваджувати вже сьогодні. Адже, з одного боку, розмір соціальних виплат внутрішньо переміщеним особам необхідно поступово збільшувати, а з іншого, ці особи повинні дедалі активніше залучатися до виконання громадських робіт у тилу: тих, які пов'язані з підтримкою армії, наприклад, харчування, логістика, транспортування, та тих, які стосуються потреб цивільного населення: відбудова пошкоджених ракетними обстрілами об'єктів інфраструктури, послуги зі складування,

сортування та розподілу гуманітарної допомоги, робота в сільському господарстві тощо. Важлива сфера громадських робіт, перспектива якої зараз відкривається – це житлове будівництво, у першу чергу тимчасового житла для переселенців у районах їх тимчасової дислокації, а в перспективі – відбудова пошкодженої житлової та соціальної інфраструктури на звільнених територіях.

Варто зазначити, що іншим напрямом зменшення бюджетних видатків у контексті реалізації пропонованих заходів з мінімізації фіскального навантаження на економіку, є реформування системи фінансово-бюджетного забезпечення науково-освітньої сфери. Насамперед це стосується переведення наукових установ, зокрема інститутів НАН України та галузевих академій (НААН, АМН тощо) виключно на проєктне фінансування, а також різкого скорочення бюджетного фінансування для закладів вищої освіти, тобто відповідне фінансування має бути збережене для чітко визначеного кола бюджетних місць на окремих спеціальностях, які будуть визначені як особливо значимі для розвитку держави [66].

Завершальною частиною пропонованої концепції реформування вітчизняної економіки в умовах військового стану з огляду на пріоритети її повоєнного розвитку є зміна цілей структурної економічної політики держави. Тобто, замість існуючої практики державної підтримки бюджетоформуючих та експортоорієнтованих галузей, які визначають сировинний характер української економіки, уряд має стимулювати розвиток малого бізнесу, одночасно заохочуючи самозайнятих осіб і підприємців інвестувати у стартапи та реалізацію інноваційних проєктів. Зокрема експерти з цього приводу відзначають: «Після закінчення війни можливостей для будь-якого бізнесу буде багато. Дуже важливо, щоб наша держава мала орієнтир на розвиток країни через підтримку малого бізнесу, бо якщо фокус буде, як завжди, на великі корпорації та монополістів, повернути сюди біженців, що вже перетнули наш кордон, буде вкрай важко» [67].

Таким чином, слід зазначити, що повоєнне економічне зростання в Україні можливе в тому разі, якщо заходи економічної політики держави

реалізовуватимуться за допомогою чіткої та послідовної стратегії, яка спрямована на дерегуляцію економіки та створення сприятливого інвестиційного клімату. Основним пріоритетом такої стратегії має стати зміна бюджетних орієнтирів держави. Тобто, замість переобтяження державного бюджету різного роду соціальними програмами, основний акцент має бути зроблений на фінансуванні оборонних програм та розбудові військово-промислового комплексу, включаючи створення сучасної системи територіальної оборони. Крім того, бюджетне фінансування слід спрямовувати на гарантування населенню базових медичних (соціальна медицина) та освітніх (шкільна освіта) послуг, а також на підтримку закладів культури (музеї, бібліотеки, театри тощо).

Натомість вирішення переважної більшості соціальних проблем мешканців нашої держави має відбуватися в основному за рахунок стимулювання їх самозайнятості, включаючи зменшення податкового навантаження на працю, та впровадження дієвого механізму громадських робіт. Це створить передумови для зростання доходів громадян, зменшення рівня їх безробіття та працевлаштування в легальному секторі економіки, який дає змогу отримати значно вищий рівень соціальних гарантій ніж у тіньовому секторі.

Таким чином, у третьому розділі дипломної роботи було визначено напрями забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в умовах зовнішніх викликів, проведено оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України та її вплив на розвиток національної економіки. Після проведеного аналізу можна зазначити, що податкові надходження до Зведеного бюджету України протягом 2018-2021 років поступово збільшувалися за рахунок розширення бази оподаткування та встановлення більш детального контролю за платниками податків. Розмір ВВП також поступово зростав, що є позитивною тенденцією та свідчить про

розширення виробництва в країні та, відповідно, збільшення доходів. Проведено оцінку ефективності податкової системи України на основі головних бюджетоутворюючих податків: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. Результати оцінювання дозволяють більш точно планувати надходження до державного бюджету, а також, допоможуть при розробці заходів з удосконалення регулюючої та фіскальної дії даних видів податків, усунення недоліків у їх податкових механізмах, формування раціональної структури податкових доходів бюджету, сприятиме розробці ефективної податкової політики.

Проаналізовано наслідки військового вторгнення російської федерації на економіку України та наведено фіскальні інструменти в системі підтримки функціонування національної економіки в умовах зовнішніх загроз. Одним з важливих регуляторних новацій був дозвіл на перехід на третю групу спрощеної системи оподаткування платникам податку із оборотом до 10 млрд. грн із необмеженою кількістю працівників, за новими правилами платники мають сплачувати податок у розмірі 2% із доходу замість податку на прибуток і ПДВ. Однак, зменшення адміністративного навантаження на бізнес, спрощення та пришвидшення імпорту привели до ряду негативних та взаємопов'язаних наслідків, таких як зменшення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників, відтік валюти з України за рахунок преференційного режиму для імпорту тощо. Тому першочергово необхідно відновити оподаткування імпорту до довоєнного рівня, вжити заходів для збереження системи ПДВ та відновити повноцінну роботу СЕА.

Також, проведено аналіз зовнішньої та внутрішньої міграції населення України внаслідок військового вторгнення російської федерації та визначено, що станом на 23 травня 2022 року з України виїхало понад 6,5 млн. осіб, що несе за собою низку негативних наслідків, таких як втрата висококваліфікованих спеціалістів, додаткові витрати з бюджету на підготовку нових спеціалістів тощо. Понад 8 млн. українців вважаються внутрішньо переміщеними особами, яких держава намагається підтримати за рахунок

фінансової допомоги. Але, варто зазначити, що такі види допомоги потребують значного фінансування, яке відбувається внаслідок перерозподілу надходжень до бюджету, що забезпечуються, зокрема, за рахунок податкових надходжень.

Зазначені заходи з лібералізації економіки свідчать, що уряд чітко усвідомлює прямий взаємозв'язок, який існує між ступенем економічної свободи і темпами економічного розвитку. Слід зазначити, що започатковані зміни повинні не лише продовжуватися, але і посилюватися на повоєнному етапі. Перш за все, необхідно забезпечити подальше зниження податкового навантаження на економіку, зокрема шляхом диференціації ПДВ, впровадження нульової ставки на соціально значимі групи товарів, зменшення податків на працю: ЄСВ та ПДФО, принаймні для малого бізнесу, а також нівелювання митних бар'єрів або цілковита ліквідація, крім випадків захисту внутрішнього ринку від субсидованого імпорту чи імпорту з недружніх країн.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження правомірно зробити наступні висновки.

На основі дослідження сутнісної характеристики податкової системи встановлено, що вона є невід'ємним елементом економіки будь-якої країни. У загальному під податковою системою слід розуміти сукупність усіх податків та зборів, які діють та законодавчо закріплені на певній території. Вона виступає в якості основного інструменту щодо наповнення бюджету держави, забезпечення виконання державою своїх соціальних функцій, а також перерозподілу доходів. Усі високорозвинені в економічному плані держави досягли свого рівня розвитку завдяки ефективно сформованій податковій системі.

Розглянуто етапи формування податкової системи України та з'ясовано, що вітчизняна податкова системи України пройшла тривалий та суперечливий період у своєму формуванні. У науковій практиці прийнято виділяти 5 етапів цього процесу, на кожному з яких був досягнутий певний результат. При цьому не було досягнуто головної мети – забезпечення ефективності та дієвості податкової системи. Наразі формування податкової системи шляхом її реформування продовжується орієнтуючись на найкращі здобутки розвинених країн світу.

Встановлено, що інституційне середовище податкової системи держави включає в себе сукупність законодавчих, економічних та культурних інституцій. Зокрема, це сукупність політичних і економічних правил та неформальних норм, що формують умови для фінансової діяльності, структурують її і є фундаментальною передумовою перетворень у фінансовому секторі до якого належить податкова система. Система оподаткування в Україні потребує інституційного вдосконалення та має базуватися на обґрунтованій адаптації передового зарубіжного досвіду до умов, що склалися в державі.

Рівень розвитку вітчизняної економіки значно нижчий ніж у розвинених країнах, проте, спираючись на їхній досвід, можна використати певні світові здобутки при модернізації української системи оподаткування.

На основі проведення статистичного аналізу податкових надходжень до державного бюджету України протягом 2018-2021 років з'ясовано, що їх розмір щорічно збільшувався: примітним є зростання всіх видів податків приблизно у 1,5 рази у 2021 році в порівнянні з 2018 роком. Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займають внутрішні податки на товари та послуги. Проаналізовано динаміку податкового навантаження на економіку України протягом останніх 4 років та визначено, що розмір податкового тягаря поступово збільшувався, хоча і є меншим за середнє значення у країнах Європи.

Проаналізувавши вплив пандемії COVID-19 на податкову систему України, відмічено, що держава послабила фіскальну функцію податків, запровадивши пільги та звільнивши від оподаткування операції з постачання товарів, необхідних для локалізації і ліквідації пандемії коронавірусної хвороби. Проаналізовано доходи місцевих бюджетів України протягом 2019-2021 років та визначено, що у 2020 році відбулося зменшення доходів за рахунок зменшення офіційних трансфертів та надходжень від земельного податку і орендної плати з юридичних осіб, що відбулося внаслідок звільнення суб'єктів господарювання від сплати даних видів податків. Доведено, що з метою створення сприятливих умов ведення бізнесу, розвитку економіки та забезпечення стабільності основних макроекономічних показників соціального та економічного розвитку країни необхідним є формування недискримінаційної, простої і зрозумілої системи оподаткування із мобільною та адаптивною податковою політикою.

Проведено аналіз впливу воєнного стану на податкову систему України та визначено, що військове вторгнення 24 лютого 2022 року російської федерації та подальше розгортання бойових дій завдали серйозного удару по українській економіці, що, безумовно, відобразилося на виконанні бюджетних показників поточного року. Урядом негайно були вжиті першочергові заходи

щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі та здійснення найнеобхідніших соціальних видатків, спрямованих на підтримку життєдіяльності населення.

Проведено оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України на основі головних бюджетоутворюючих податків: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. Результати оцінювання дозволяють більш точно планувати надходження до державного бюджету, а також, допоможуть при розробці заходів з удосконалення регулюючої та фіскальної дії даних видів податків, усунення недоліків у їх податкових механізмах, формування раціональної структури податкових доходів бюджету, сприятиме розробці ефективної податкової політики.

Проаналізовано наслідки військового вторгнення російської федерації на економіку України та наведено фіскальні інструменти в системі підтримки функціонування національної економіки в умовах зовнішніх загроз. Визначено напрями забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в умовах зовнішніх викликів. Зокрема, відмічено необхідність відновлення оподаткування імпорту до довоєнного рівня, вжиття заходів для збереження системи ПДВ та поновити повноцінну роботу СЕА.

Зазначені заходи з лібералізації економіки свідчать, що уряд чітко усвідомлює прямий взаємозв'язок, який існує між ступенем економічної свободи і темпами економічного розвитку. Слід зазначити, що започатковані зміни повинні не лише продовжуватися, але і посилюватися на повоєнному етапі. Перш за все, необхідно забезпечити подальше зниження податкового навантаження на економіку, зокрема шляхом диференціації ПДВ, впровадження нульової ставки на соціально значимі групи товарів, зменшення податків на працю: ЄСВ та ПДФО, принаймні для малого бізнесу, а також нівелювання митних бар'єрів або цілковита ліквідація, крім випадків захисту внутрішнього ринку від субсидованого імпорту чи імпорту з недружніх країн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Магопець О. А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2018. № 33. С. 111-119.
3. Гушан О. В., Громмова А.Є. Проблеми і перспективи розвитку оподаткування в Україні. Молодий вчений. 2017. № 4. С. 651-653.
4. Андрущенко В.Л. Податкова система: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2015. 416 с.
5. Безкревна А.В. Перспективи розвитку податкової системи: зарубіжний досвід. Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 1. С. 21-27.
6. Диха М.В., Гончаров Ю.В. Податкова система як складник забезпечення розвитку соціально-економічної системи України. Сучасні питання економіки і права. 2018. № 1. С. 86-99.
7. Лаврешов А.Ю. Теоретико-методичні основи побудови податкової системи в Україні. Менеджер. 2015. № 1. С. 174-180.
8. Варналій З.С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації. Економічний дискурс: міжнародний науковий журнал. 2018. №2. С.15-22.
9. Богатирьова Є. М. Генезис податкових реформ в Україні. Економічний простір. 2017. № 118. С. 126-142.
10. Ярема Я.Р. Аналіз податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні. Інфраструктура ринку. 2019. № 30. С. 466-471.
11. Черба В.М., Сосенкова К.Р., Стасюк А.В. Податок на прибуток: історичний огляд. Молодий вчений. 2017. № 5. С. 32-34.

12. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток. Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 286-292.
13. Радова О.В. Оподаткування в Україні: нововведення, тенденції та проблеми розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. № 20(3). С. 11-14.
14. Пасічний М. Фіскальна результативність податкової системи України. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2018. № 3. С. 116-130.
15. Варналій З.С. Інституціональна архітектура податкової системи України. Економіка. 2018. №2 (197). С. 6-11.
16. Положення про Державну податкову службу України від 06.03.2019 № 227 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15> .
17. Доходи державного бюджету. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID–19) : Закон України № 533–IX від 17 березня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text> .
19. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» : Закон України № 553-IX від 13 квітня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/553-20#Text> .
20. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 786-IX від 08.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> .
21. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення окремих умов надання пільг із сплати туристичного збору та податку

на нерухоме майно : Закон України № 905-IX від 17.09.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/905-20#Text> .

22. Фомічов А. Оподаткування в умовах карантину-2020. ЛІГА:ЗАКОН. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013651

23. Артус М. М., Хижа Н. М. Бюджетна система України: Навч. посібник. Київ: Видавництво Європейського університету, 2005. 220 с.

24. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. Київ: Знання, 2008. 525 с.

25. Федосов В. М., Опарін в. М. Податкова система України: Підручник. Київ: Либідь, 2004. 464 с.

26. Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За ред. І. О. Лютого. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

27. Піскова Ж.В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. Науковий вісник Мукачівського державного університету, 2016. № 2(6). С. 174-180.

28. Лободіна З., Кізима А., Марущак Л. Оцінювання фіскальної та регулюючої ролі податку на додану вартість. Галицький економічний вісник, 2020. №6(67). С. 129-136.

29. Назаркевич І. Б., Вовк В.В., Корпан А.В. Удосконалення податкової політики України в умовах поширення пандемії COVID-19. Економіка та суспільство, 2021. №32.

30. Доходи бюджету України. Ціна держави – проект CASE Україна. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/> .

31. Доходи Пенсійного фонду України. Ціна держави – проект CASE Україна. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/pension/> .

32. Жукевич О. Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази. Вісник КНТЕУ, 2009. № 2. С. 105-113.

33. Соколовська А.М., Кошук Т.В. Податкова політика в Україні в контексті тенденції реформування оподаткування у країнах ЄС. Фінанси України. 2012. №1. URL: file:///C:/Users/ASUS/Downloads/Fu_2012_1_9%20.pdf.
34. Гайдуцький П. Податкова реформа – виклик для України. URL: https://dt.ua/macrolevel/podatкова-reforma-viklik-dlya-ukrayini-_.html.
35. Main national accounts tax aggregates. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.
36. Стеблюк Н.Ф., Філін А.О. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств. Молодий вчений. Економічні науки, 2015. № 8. С. 80-86.
37. Железна Д.С., Юрчишена Л.В. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. Фінанси, облік, банки. 2018. №1(23). С.73-83.
38. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. Економіка України : політико-економічний журнал. 2009. № 7.
39. Новосельська Л.І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. Сер.: Економіка планування та управління в галузях. Львів : РВВ НЛТУ України, 2013. № 23.7. С. 239-244.
40. Горобей К.Д., Цимбаленко Я.Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. 2018.
41. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
42. Податкова про зміни до законодавства на період воєнного стану. URL: <https://tmr.gov.ua/vlada/fiskal-noji-sluzhby/%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B0-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B8-%D0%B4%D0%BE->

%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D0%B2%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0/ .

43. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України № 2118-IX від 03.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> .

44. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України № 2120-IX від 15.03.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> .

45. Михайленко В.В., Сокирко О.С. Аналіз динаміки податкових надходжень до Державного бюджету України, 2018.

46. Горащук І. Соціально-економічний розвиток України в умовах пандемії. Вплив пандемії на соціально-економічні процеси в Україні та світі, 2022.

47. Довідка щодо стану виконання місцевих бюджетів за 2020 рік. Міністерство Фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%94%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BA%D0%B0_%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82_%D0%B7%D0%B0_2020_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf .

48. Довідка щодо стану виконання місцевих бюджетів за січень-березень 2022 року. Міністерство Фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%94%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%BA%D0%B0_%D0%BD%D0%B0_%D1%81%D0%B0%D0%B9%D1%82_%D0%B7%D0%B0_%D1%81%D1%96%D1%87%D0%B5%D0%BD%D1%8C-%D0%B1%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%B7%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2022_%D1%80%D0%BE%D0%BA%D1%83.pdf .

49. Венцель В., Пилипів В., Слободян Р. Вплив пандемії COVID-19 на місцеві фінанси. URL:

https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/716/ULEAD_COVID19_Report_29.04.2021_.pdf .

50. #ЦПД_аналізує: вплив російсько-української війни на економіку України. URL: <https://i-ua.tv/news/38351-tspdanalizuie-vplyv-rosiisko-ukrainskoi-viiny-na-ekonomiku-ukrainy#:~:text=%D0%92%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B0%2C%20%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%BF%D0%BE%D1%87%D0%B0%D1%82%D0%B0%20%D0%BC%D0%BE%D1%81%D0%BA%D0%B2%D0%BE%D1%8E%2C%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%B2%D0%B5%D0%BB%D0%B0%20%D0%B4%D0%BE,%D0%BC%D0%B0%D0%B9%D0%B6%D0%B5%203%2C6%20%D1%82%D1%80%D0%BB%D0%BD%20%D0%B3%D1%80%D0%BD> .

51. Коментар Національного банку про поточний стан та перспективи економіки України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/komentar-natsionalnogo-banku-pro-potochniy-stand-ta-perspektivi-ekonomiki-ukrayini> .

52. В Україні скорочується кількість ФОПів: які причини. URL: <https://novyny.live/business/v-ukraine-sokrashchaetsia-kolichestvo-flp-kakie-prichiny-40573.html> .

53. Фопономіка. Економіка українських фопів в реальному часі. URL: <https://opendatabot.ua/open/foponomics> .

54. Публічний звіт Голови казначейства Тетяни Слюз «Про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2020 рік» . URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2020/dkaznas-zvit2-2020.pdf> .

55. Публічний звіт Голови казначейства Тетяни Слюз «Про підсумки діяльності Державної казначейської служби України за 2021 рік» . URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit2021/zvit2021-derjkazna.pdf> .

56. Ткач А.А. Інституціональна економіка. Нова інституціональна економічна теорія: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2007. 304 с.

57. Оффе К. Політекономія: соціологічні аспекти. Політична наука: нові напрямлення, 1999. URL: <http://freebooks.site/uchebnykteoriyapolitiki/komponentyiparadigmyi23595.html> .
58. Ткач А.А. Теоретичне підгрунття формування фінансового інституціоналізму. Фінанси України., 2012. № 8.
59. Пухкал О.Г., Лисак Л.М. Інституційний вимір функціонування податкової системи України. Державне управління, 2016. №23. С. 68-73.
60. Білько С. Інституційне забезпечення інформаційної безпеки України. Економіка та управління національним господарством, 2021. №3 (82).
61. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. Податкова система: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
62. Борщевський В. Економічний індивідуалізм дасть опір тоталітаризму сусіда. День. URL: <https://day.kyiv.ua/uk/article/ekonomika/ekonomichniy-individualizm-dast-opir-totalitarizmu-susida>.
63. Самаєва Ю. Як працює тил. Дзеркало тижня. 2022. 31 березня. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/jak-pratsjuje-til.html>.
64. Реун А. Податково-митна реформа 2.0. Дзеркало тижня. URL: <https://zn.ua/ukr/business/podatkovovo-mitna-reforma-20.html>.
65. Гайдай Ю. Які податки треба підняти під час війни. URL: <https://ces.org.ua/%d1%8f%d0%ba%d1%96-%d0%bf%d0%be%d0%b4%d0%b0%d1%82%d0%ba%d0%b8-%d1%82%d1%80%d0%b5%d0%b1%d0%b0-%d0%bf%d1%96%d0%b4%d0%bd%d1%8f%d1%82%d0%b8-%d0%bf%d1%96%d0%b4-%d1%87%d0%b0%d1%81-%d0%b2%d1%96%d0%b9%d0%bd/> /
66. Квіт С. Усе має змінитися: десять кроків з реформування вищої освіти після війни. Дзеркало тижня. 2022. 31 березня. Режим доступу: <https://zn.ua/ukr/science/use-maje-zminitisja-desjat-kroki-v-z-reformuvannja-vishchoji-osviti-pislja-vijni.html>.

67. Болтян О. Як працювати підприємцю, якщо навколо війна? Дзеркало тижня. 2022. 22 березня. Режим доступу: <https://zn.ua/ukr/business/jak-pratsjuvati-pidprijemtsju-jakshcho-navkolo-vijna.html>.

68. Кількість українських біженців перевищила 6,5 млн – ООН. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2022/05/23/novyna/suspilstvo/kilkist-ukrayinskyh-bizhencziv-perevyshhyla-65-mln-oon> .

69. Як велике переселення українців вплине на економіку. URL: <https://www.epravda.com.ua/rus/columns/2022/04/25/686191/> .

70. Зануда А. Зростання цін та діра в бюджеті. Як виживає Україна під час війни. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-61594911> .

71. Що відбувається з економікою України під час війни. URL: <https://biz.censor.net/r3334083> .

72. Офіційний сайт Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України. URL: <https://www.minre.gov.ua/news/kilkist-vnutrishno-peremishchenyh-osib-vpo-v-ukrayini-perevyshchyla-8-mln-lyudey-zvidky-y-kudy> .

73. Кирильчук М. Уряд змінює умови виплати допомоги внутрішнім переселенцям із травня 2022 року. URL: https://buh.ligazakon.net/news/210715_uryad-zmnyu-umovi-viplati-dopomogi-vnutrshnm-pereselentsyam-z-travnua-2022-roku .

74. Майже 6 мільярдів гривень перераховано на проживання внутрішньо переміщеним особам – Мінсоцполітики. URL: <https://armyinform.com.ua/2022/05/13/majzhe-6-milyardiv-gryven-pererahovano-dlya-vyplaty-dopomogy-na-prozhyvannya-vnutrishno-peremishhenym-osobam-minsoczpolityky/> .

75. Через бойові дії неможливо провести посівну на 3,5 млн гектарів сільгоспземель. Agravery. URL: <https://agravery.com/uk/posts/show/cerez-bojovi-dii-nemozливо-provesti-posivnu-na-35-mln-gektariv-silgospzemel> .

76. Максимов В. Стало відомо, скільки українців втратили роботу через війну. Today. Ua. URL: <https://ukraine.today.ua/ru/stalo-yzvestno-skolko-ukrayntsev-poteryaly-rabotu-uz-za-vojny> .

77. Даценко В. Транспортна блокада Росії. Light. . Дзеркало тижня. 2022. 8 квітня. URL: <https://zn.ua/ukr/macrolevel/transportna-blokada-rosiji-light.html> .

78. Бойко О.Я. Еволюція податкової системи України. Ефективність державного управління. 2017. № 2. С. 241-247.

79. Дежавю державного бюджету-2020. URL: https://dt.ua/macrolevel/dezhavyuderzhavnogo-byudzhetu-2020-326088_.html . \

80. Європейська Бізнес Асоціація. URL: <https://eba.com.ua/> .

81. Пенсійний фонд України. URL: <https://www.pfu.gov.ua/byudzhets/zvit-provykonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/> .

82. Ярема Я.Р. Аналіз податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні. Інфраструктура ринку. 2019. № 30. С. 466-471.