

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансів**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**на тему: Теоретичні та практичні аспекти податкового**  
**контролю та напрями його вдосконалення**

Студента 2 курсу, 5м групи, спеціальності 072 Зільберштейна Ісає  
«Фінанси, банківська справа та страхування» Борисовича спеціалізації  
«Публічні фінанси»

Науковий керівник  
к.е.н., доцент

Канєва Тетяна  
Володимирівна

Керівник освітньо-професійної Макогон Валентина програми Дмитрівна  
д.е.н., проф.

Завідувач кафедри фінансів

д.е.н., професор, Чугунов Ігор Якович заслужений діяч науки і техніки України

Київ 2021

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади податкового контролю</b>	
1.1 Сутність та значення податкового контролю	6
1.2. Інституційні підходи щодо здійснення податкового контролю .....	10
1.3 Досвід розвитку податкового контролю у країнах із розвинутою і трансформаційною економікою .....	14
<b>РОЗДІЛ 2. Аналіз результативності податкового контролю в Україні</b>	
2.1. Оцінка динаміки та структури податкових надходжень зведеного бюджету .....	24
2.2. Результативність податкового контролю як складової податкової політики.....	30
2.3. Вплив податкових інструментів на динаміку економічного розвитку країни .....	45
<b>РОЗДІЛ 3. Напрями удосконалення податкового контролю в системі податкового регулювання фінансово-економічних відносин</b>	
3.1. Розвиток податкових інструментів в умовах економічних перетворень .....	51
3.2. Напрями удосконалення механізмів податкового контролю у системі фінансово-економічного регулювання .....	57
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>64</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>68</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>72</b>
<b>ВСТУП</b>	

**Актуальність дослідження.** Податковий контроль та податкова політика повинні виконувати основні завдання. Перше – це встановлення таких податків та зборів, що з одного боку забезпечать наповнення бюджетів всіх рівнів для виконання функціональних обов’язків державою та органами місцевого самоврядування, а з іншого не створять навантаження на підприємницьку діяльність. Пріоритетом державної податкової політики є

варіювання між цими аспектами, при чому як показує практика фіскальна функція переважає над стимулюючою, оскільки на макрорівні держава забезпечує соціально-економічний розвиток і потребує значних фінансових ресурсів. Інтеграція України до Європейського Союзу актуалізує проблему уніфікації стандартів вітчизняної податкової системи під загальноєвропейські, задля спрощення процесів оподаткування закордоном та співпраці у сфері уникнення від сплати податків. У зв'язку з цим виникає проблема впровадження новітніх технологій в галузі оподаткування, податкового контролю.

Теоретико-методологічні засади функціонування податкової системи, податкового контролю, особливості розвитку оподаткування в країнах ЄС знайшли відображення в працях вітчизняних вчених, таких як В. Андрущенко, В. Вишневський, А. Гришук, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І.Луніна, О. Молдован, М. Пасічний, І.Приймак, А.Соколовська, О. Шевченко, І. Чугунов.

*Мета дослідження:* розкриття теоретичних та обґрунтування практичних засад формування і реалізації податкового контролю, систематизація і узагальнення досвіду здійснення заходів податкового регулювання в зарубіжних країнах задля їх адаптації у вітчизняну практику.

*Основні завдання дослідження:* розкрити сутність податкового контролю у системі фінансово-економічних відносин, визначити напрями удосконалення механізмів податкового контролю у системі фінансовоекономічного регулювання, розкрити інституційні підходи щодо здійснення податкового контролю, визначити результативність податкового контролю як складової податкової політики, узагальнити та систематизувати зарубіжний досвід щодо формування і реалізації податкової політики, здійснення податкового контролю, провести аналіз динаміки та структури податкових надходжень зведеного бюджету; визначити вплив податкових інструментів на соціально-економічний розвиток країни.



*Об'єкт дослідження:* податковий контроль в системі податкового регулювання.

*Предмет дослідження:* теоретико-методологічні положення та механізми податкового контролю у системі фінансово-економічних відносин.

*Методи дослідження:* У роботі застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження. Діалектичний, системний та структурний методи використано при розкритті сутності податкового контролю у системі фінансово-економічних відносин. За допомогою порівняльного та факторного методів узагальнено та систематизовано зарубіжний досвід щодо формування і реалізації податкової політики, здійснення податкового контролю. Методи аналітичної оцінки застосовано при проведенні аналізу динаміки та структури податкових надходжень зведеного бюджету, визначенні впливу податкових інструментів на соціально-економічний розвиток країни. При розкритті інституційних підходів щодо здійснення податкового контролю, визначенні результативності податкового контролю як складової податкової політики застосовано метод наукового абстрагування і синтезу.

*Наукова новизна дослідження:* розкрито сутність податкового контролю у системі фінансово-економічних відносин, визначено напрями удосконалення механізмів податкового контролю у системі фінансово-економічного регулювання, розкрито інституційні підходи щодо здійснення податкового контролю, визначено результативність податкового контролю як складової податкової політики, узагальнено та систематизовано зарубіжний досвід щодо формування і реалізації податкової політики, здійснення податкового контролю, проведено аналіз динаміки та структури податкових надходжень зведеного бюджету; визначено вплив податкових інструментів на соціально-економічний розвиток країни.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

## **РОЗДІЛ 1 Теоретичні засади податкового контролю**

### **1.1. Сутність та значення податкового контролю**

Економічний розвиток України є об'єктом регуляторного впливу податкової політики держави, чий фіскальний та стимулюючий аспекти балансують залежно від поточного економічного стану та суспільних потреб, в результаті чого проявляється її регуляторна функція. Дотримання балансу інтересів суспільства, держави та суб'єктів господарювання в сфері оподаткування безпосередньо формує ефективність проведення податкової політики.

Проте, практика реалізації податкової політики демонструє наявність замкненого кола щодо дотримання балансу зазначених інтересів, зокрема: підвищення рівня податкового тиску спричиняє зниження рівня економічного розвитку та одночасне підвищення рівня соціального розвитку за рахунок зростання соціальних видатків, і, навпаки, зниження рівня податкового тиску спричиняє підвищення рівня економічного розвитку та одночасне зниження рівня соціального розвитку.

Інституціоналізація ринкових відносин і формування нових підходів державного регулювання економіки посилили регулюючу функцію податків. Податки почали розглядатись як одна із форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат; фактично це економічний фундамент функціонування держави і найважливіша форма регулювання ринкових відносин. Таким чином, відбувся важливий перехід від розгляду податків як форми стягнення ресурсів до їх розуміння як системи відносин. Звідси актуалізуються поняття податкової системи і податкової політики, які розкривають особливості організованої мобілізації ресурсів з допомогою податків та подальшого їх перерозподілу. Якщо податкова система являє собою сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів,

які взаємно пов'язані між собою та органічно доповнюють один одного, але мають різну цілеспрямованість, то податкова політика є діяльністю державних органів влади, спрямована на встановлення, регламентування, справляння податків шляхом розподілу і перерозподілу ВВП, з метою формування централізованих фондів і виконання функцій, покладених на державу. При формулюванні основних положень податкової політики виникає проблема вирішення конфлікту інтересів (наприклад, між державою і платником податків), оскільки найчастіше поліпшення положення однієї групи відносин відбувається за рахунок погіршення іншої; дійсне поліпшення умов існування можливе лише тоді, коли певні заходи (зміни, реформи) підвищують добробут усіх, або коли добробут одних поліпшується, а інших не погіршується.

Завдання податкової політики полягає в тому, щоб, забезпечуючи необхідний обсяг надходжень до бюджетів усіх рівнів для виконання функцій держави, одночасно спонукати економічних агентів орієнтувати бізнес-діяльність у напрямках, котрі є пріоритетними для сильної, конкурентоспроможної держави. Більш детально описано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

### Вплив податків на діяльність економічних агентів та споживачів

Податки і обов'язкові платежі	Характеристика впливу	Форма впливу
ПДВ	Варійований вплив залежно від галузі, діяльності, товарів, що виробляються, фінансових можливостей покупців. Може негативно впливати на діяльність підприємства у разі застосування високих ставок, оскільки зростає лаг між сплатою	<ul style="list-style-type: none"> <li>- загальне підвищення цін;</li> <li>- обмеження купівельної спроможності споживачів;</li> <li>- обмеження обсягів виробництва та реалізації продукції;</li> </ul>



	податкового зобов'язання та податкового кредиту.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- нагромадження нереалізованих товарів;</li> <li>- тимчасове</li> </ul>
--	--	--

*Продовження таблиці 1.1*

Акцизний податок	Опосередкований вплив, оскільки безпосередньо входить до вартості основної частини продукції підприємства й відшкодовується її покупцями	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення витрат на виробництво та кінцевої вартості продукції;</li> <li>- зменшення прибутку.</li> </ul>
Мито		
Загальнодержавні та місцеві податки і збори які відносяться на витрати підприємств	Опосередкований вплив, оскільки тягар сплати переноситься на споживачів продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- збільшення витрат на виробництво та зменшення прибутку;</li> <li>- збільшення кінцевої вартості продукції;</li> <li>- дестимулювання діяльності ФОП.</li> </ul>
ЄСВ		
Податок на прибуток підприємств	Визначає виробничі можливості підприємства, вибір політики відтворення, напрями його розвитку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямий розподіл прибутку;</li> <li>- пряма залежність між величиною податків та поточними витратами господарської діяльності.</li> </ul>

Узагальнене розуміння податків як форми економічних відносин з перерозподілу доходу доповнюється більш детальним їх функціональним розглядом. Функція дозволяє розкрити практичне значення того чи іншого явища та процесу. Кожен учений, звертаючись до теорії податків, так чи інакше торкається їх функціональної значимості. Ефективність реалізації податкових функцій доводить, наскільки якісно організована система податків та реалізується податкова політика. Як правило, українські і зарубіжні вчені зводять функції податків до трьох основних – фіскальної, соціальної або розподільчої і регулюючої, хоча й мають місце виділення економічної, стимулюючої (заохочувальної), дестимулюючої (обмежувальної), накопичувальної, контрольної, структуротворної та інших функцій. Комплексне вивчення різних підходів учених до виділення функцій податків знаходимо у праці Ю. Іванова, який обґрунтовує біфункціональний підхід до податків як економічної категорії з виділенням фіскальної та регулюючої функцій. На наш погляд, базові функції податків слід диференціювати в розрізі фіскальної, соціальної і регулюючої. Доповнюючи їх більш широким значенням податків, можемо визначити функціональну значимість. Вона охоплює не лише конкретні функції, які розкривають практичну роль податків, але й їх стратегічне значення, яке важливо розуміти і коригувати. Підкреслюємо збалансовуючу функціональну значимість податків [21].

Регулятивна функція податків, хоча і вважається похідною від фіскальної, відіграє провідну роль у системі фінансових важелів держави. Водночас суб'єктивна цілеспрямованість податкового втручання у соціально-економічні процеси не завжди приводить до досягнення бажаних наслідків. З огляду на це, використання податків як фінансових інструментів має ґрунтуватися на оптимальному поєднанні критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості. Перший полягає у формуванні адекватної бюджетній моделі суспільного розвитку податкового механізму, тобто рівень та обсяг фіскального втручання не повинні приводити до зменшення величини бюджетних надходжень. Другий ґрунтується на створенні сприятливих



умов для розвитку підприємництва, підвищення його ефективності як основної передумови нарощування економічного потенціалу країни. Третій зумовлений потребою реалізації соціальних гарантій населенню, насамперед малозабезпеченим його верствам, шляхом диференціації податкового навантаження залежно від реальної платоспроможності платників – фізичних осіб. Водночас, виступаючи засобами тиску та інструментами втручання в розподільчі і перерозподільчі фінансові процеси, податки сигналізують про кількісні та якісні співвідношення між складовими вартісної структури суспільного відтворення. Як наслідок, це створює передумови для використання податків як інструментів контролю. Визначеність категоріального апарату податку, його теоретична концептуалізація та наукова обґрунтованість є важливою запорукою побудови раціональної податкової системи. У цьому контексті доцільно здійснити комплексне дослідження внутрішніх характеристик і функціонального призначення різних форм і методів оподаткування. У найбільш узагальненому вигляді всі податки можна згрупувати за типовими ознаками, здійснивши їх наукову класифікацію. Остання, на думку вітчизняних науковців, дасть змогу ґрунтовніше висвітлити сутність і функції податків, відобразити їх роль у податковій політиці держави, напрям і характер впливу на економічні процеси в суспільстві.

Будь-яке суспільство характеризується безмежними потребами, рівень задоволення яких стрімко зростає разом із підвищенням рівня матеріального добробуту. Податки відіграють значно сильнішу збалансовуючу роль, аніж може видаватись. Закладення їх у ціни обмежує споживчі потреби, а вилучення з доходів фізичних осіб – купівельну спроможність. Те саме стосується і бізнессередовища. Залежно від рівня споживання і його наслідків у державі можна коригувати дані параметри з допомогою податкового інструментарію.

## **1.2. Інституційні підходи щодо здійснення податкового контролю**

Податкова політика як регулятор економічного розвитку може реалізуватися на державному рівні та на рівні суб'єктів підприємницької діяльності, макро- і мікрорівні відповідно. Розглядаючи макрорівень, доцільно сказати, що податки за своєю суттю та податкова політика загалом впливає на загальний рівень попиту, який може бути споживацьким, до складу якого належать, наприклад, податок на доходи фізичних осіб, загальний рівень попиту в країні (податок на прибуток підприємств) та загальний рівень цін (акциз). Саме тому податкову політику доречно використовувати під час вирішення багатьох питань, до яких передусім належить стабільність розвитку економіки держави. Щодо мікрорівня впливу податків, то за будь-яких умов держава шляхом регулювання та диференціації певних умов оподаткування може впливати на загальний рівень зацікавленості підприємницьких структур у розвитку тих чи інших галузей.

Саме через оподаткування формуються фонди, за рахунок яких держава: фінансує деякі витрати на просте і розширене відтворення у народному господарстві; фінансує соціальні програми: пенсійного і соціального забезпечення, освіти, охорони здоров'я та ін.; забезпечує свою оборону і безпеку; утримує законодавчі, виконавчі та судові органи державної влади й управління; надає кредити і безоплатну допомогу іншим країнам. Податкова політика держави ґрунтується на таких принципах: сума сплаченого податку повинна бути еквівалентною вартості отримуваних від держави благ і послуг; об'єктом оподаткування може бути тільки дохід, а не його джерело і розмір витрат; податок має бути пропорційним доходу; всі податки повинні мати цільове призначення; умови оподаткування мають бути простими і зрозумілими платникам; платники податків мають бути проінформовані урядом про використання сплачених ними податків; нові податки вводяться тільки на покриття відповідних витрат, а не для ліквідації бюджетного дефіциту.

Важливим чинником під час застосування податкової політики як регуляторного важеля економічного розвитку є низка обмежень щодо використання податкової політики як регулюючого чинника:

податкова політика не в змозі вирішити всі питання з приводу економічного розвитку. Доцільним прикладом виступає проведення Національним банком України грошово-кредитної політики в разі потреби в стриманні інфляційних процесів у країні і стабілізації національної валюти загалом;

неможливо з точністю передбачити, до яких наслідків призведе та чи інша маніпуляція у сфері оподаткування, оскільки податкова система знаходиться у взаємозв'язках і взаємозалежностях з економічною системою, кожна з яких перебуває у постійному розвитку;

зміни, що вносяться до Податкового кодексу України та у сфері оподаткування, загалом не відповідають потребам часу, тобто приймаються запізно, саме тому податковій системі бракує мобільності; податкова політика насамперед розглядається як засіб поповнення державних доходів шляхом вилучення податків із населення, а не з погляду її забезпечення відтворювального процесу.

Обґрунтовуючи методологічні підходи зазвичай за основу беруть такі принципи:

орієнтація на вектори суспільного розвитку України, які направлені на євроінтеграцію; оптимальність податків; сприяння розвитку регіонів, малого і середнього бізнесу; доступність для розуміння положень податкового законодавства; ефективність функціонування податкових (фіскальних) структур.

З метою досягнення ефективності податкової політики використовують систему податкових регуляторів, а саме:

загальна структура податків; рівень

податкової віддачі;

альтернативні системи та спеціальні режими оподаткування;

коригування складу платників податків, податкових ставок та бази оподаткування;

податкові преференції, принципи оподаткування. [4]



Виважене використання інструментів податкових регуляторів дає змогу формувати достатній рівень податкових надходжень та гідний рівень соціально-економічного розвитку держави.

Отже, при визначенні та впровадженні методології податкової політики визначають велику кількість чинників, що впливають на її реалізацію.

Важливо, щоб заходи податкового контролю зосереджувалися на найбільш пріоритетних напрямках: ухилення від сплати та формування фіктивного податкового кредиту з ПДВ; упорядження та ліквідація схем ліквідації податкових зобов'язань; виявлення роботодавців, які виплачують заробітну плату без нарахування утримання та перерахування єдиного соціального внеску та ПДФО або нараховують доходи частково офіційно, а іншу частину у конверті. В даному напрямі необхідно посилити співпрацю та створити аналітичну базу даних працедавців, яка б надавала можливість оцінювати ризики в ухиленні від оподаткування доходів найманих працівників. Така аналітична база дозволить фіскальним органам оцінювати та порівнювати виплачені доходи певним роботодавцем із визначеної діяльності з аналогічними, визначити на скільки вони відрізняються від середніх показників по подібних видах діяльності. Результати оцінки таких ризиків необхідно буде враховувати при плануванні контрольноревізійних заходів та при роботі із платниками податків і зборів.

Доцільним є постійне удосконалення системи адміністрування податків і зборів, яка повинна адаптуватися до змін у глобальному економічному середовищі, шляхом впровадження у механізми збору податків і зборів нових технологій, надання більшого переліку сервісних послуг платникам податків і зборів, зокрема запровадження механізмів електронного аудиту, електронного акцизу та чеку, реєстрації фізичних осіб в Державному реєстр фізичних осіб – платників податків в режимі онлайн під час оформлення паспорту громадянина України, об'єднання податкової звітності тощо. Важливо створити умови які надають можливість платникам податків отримати необхідні інформаційні матеріали та допомогу в розрахунку бази оподаткування, податкового зобов'язання. Актуальними є цільові інформаційні кампанії, наприклад з питань можливостей отримання податкових знижок. Необхідно розвивати партнерські зв'язки з великими промисловими групами, бізнес-асоціаціями, фінансовими посередниками з

питань дотримання податкового законодавства та донесення необхідної податкової інформації до їхніх клієнтів та партнерів.

### **1.3. Досвід розвитку податкового контролю у країнах із розвинутою і трансформаційною економікою**

У різних країнах світу по різному були сформовані податкові системи. Тільки у післявоєнні роки ми бачимо схожість між розвитком в оподаткуванні, через проведення економічних реформ по відбудові постраждалих країн. Для проведення даних реформ необхідно було мати велику кількість коштів, що реалізовувалися через збір великої кількості податків та зборів, що за розмірами перевищували довоєнні в декілька разів. Сучасні вектори світового розвитку побудовані на використанні інформаційного інтелектуального капіталу, що дає змогу посилювати здатність суб'єктів господарювання до швидких інформаційно-технологічних змін.

Однак разом з тим у світі виникають негативні процеси та кризи, що тягнуть за собою дисбаланси в економіці. Так унаслідок фінансово-економічної кризи в більшості країн світу скоротились бюджетні надходження податків і обов'язкових зборів. Наприклад, серед країн Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) таке скорочення протягом 2007-2009 років спостерігалось в 27-ми із 34 країн і становило в середньому 1,5 в. п. відносно ВВП. Особливо сильного удару світова фінансова криза завдала таким країнам ОЕСР як:

Австралія, Ізраїль, Нова Зеландія, Польща, Чилі, США, де бюджетні надходження податків і обов'язкових зборів у 2009 р. зменшилися порівняно з 2007 р. більш ніж в 3 в. п. відносно ВВП, а в Іспанії та в Ісландії - більш ніж на 6 в. п.

Експерти вже аналізували ініціативи різних країн щодо застосування заходів бюджетно - податкової політики з метою виходу із фінансово-економічної кризи. Значна увага при цьому приділялася зменшенню бюджетних ризиків обумовлених, перед усім ухиленням від сплати податків та надмірним податковим

навантаженням на фінансові ресурси підприємств. Однак на скільки ми знаємо про кризу 2007 - 2009 рр. причинами зниження податкових надходжень стало збільшення кількості безробітних та зменшення підприємницької активності. Тому виходом для відновлення ефективності податкової системи країн світу було спрямоване на відновлення економічної та інвестиційної активності суб'єктів господарювання. З огляду на це в багатьох країнах ЄС та ОЕСР у 2008 - 2014 рр. змінились умови оподаткування прибутку підприємств та доходів фізичних осіб, що стосувались розміру ставок і нарахування їхньої бази. Так, із метою підвищення економічної активності уряди більшості країн ОЕСР знизили ставки податку на прибуток підприємств, що включає не лише зменшення самої ставки цього податку, яка встановлюється на центральному рівні, цю процедуру провели 20 країн. Зокрема в Німеччині сукупна ставка на прибуток підприємств була зменшена з 38,9 до 30,2% ( зберігається дотепер) за рахунок скорочення ставки цього податку на центральному рівні ( з 26,4 до 15,8 %) та ставки місцевого податку на бізнес ( із 17 до 14,4 %). У Швейцарії сукупна ставка податку на прибуток підприємств зменшилася з 21,3% до 21,1% за рахунок зниження ставки місцевого церковного податку , який сплачується з прибутку підприємств. У Канаді скасовано надбавку до ставки податку на прибуток підприємств , що встановлювалась на федеральному рівні, в результаті чого сукупна ставка цього податку зменшилася із 34 до 31,4 %. Ряд країн планує зменшення ставки податку на прибуток також у майбутньому. Наприклад, Франція починаючи з 2017 року поступово скорочуватиме цю ставку до 28 % у 2020 р., тобто на 6,4 в. п. [6].

Окрім зміни податкових ставок у деяких країнах запроваджені нові податкові пільги, зокрема щодо витрат на проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт (НДДКР), а також дохід від інтелектуальної власності. Такі пільги мають прямий вплив на інвестиційну діяльність суб'єктів господарювання. Станом на 2014 р. вони діяли в 28 країнах. Наприклад, в Угорщині підприємствам дозволене "подвійне вирахування" витрат на проведення НДДКР із оподаткованого прибутку, а у Франції виплачується компенсація з бюджету, якщо їм упродовж



трьох років не вистачило прибутку для відшкодування витрат на проведення НДДКР шляхом вирахування їх з оподаткованого прибутку.

Фінансово-економічна криза негативно позначилась на бюджетних доходах від оподаткування нерухомого майна. Основною перевагою податку на нерухомість порівняно з іншими податками на доходи є не мобільність його бази та обмежені можливості ухилення від його сплати. Зазначене робить оподаткування нерухомості привабливішим з точки зору надійності формування дохідної частини бюджету. Через ризик загострення проблеми бюджетного дефіциту внаслідок зниження номінальних ставок основних бюджетоутворюючих податків ( на доходи фізичних осіб і на прибуток ), а також внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування та надходжень від оподаткування нерухомого майна й екологічних податків, уряди багатьох країн вдаються до розширення податкових баз із метою акумуляції додаткових податкових надходжень передусім шляхом скасування багатьох податкових пільг, а також залучення до бюджету нових податків на високі доходи (додаток А). Так, у Великобританії запроваджений податок на банківські установи - так званий банківський податок, у Італії - надбавку до ставки податку на прибуток підприємств паливно-енергетичного сектору - так званий податок Робіна , оскільки ці підприємства отримують надприбуток через високі ціни на паливно- енергетичні ресурси.

У Словаччині у 2014 р. ухвалено введення мінімального податку на прибуток підприємств - податкові ліцензії для підприємств котрі є збитковими або нарахований податок на прибуток яких менший за встановлений граничний розмір. У 2015 р. мінімальний податок закріплений на рівні 480 - 960 євро на рік для малих підприємств, чий оборот становить менш ніж 500 тис. євро, 2280 євро для великих підприємств, чий оборот складає більше 500 тис. євро. Мінімальний податок на прибуток підприємств у Словаччині запроваджено з метою боротьби з ухиленням від сплати податків, частка котрих, за оцінками податкового управління країни, у 2012 році перевищувала 19 %.

У 17 країнах за період з 2011 - 2014 рр. було збільшено ставку податку на прибуток та доходи фізичних осіб від капіталу та приросту капітальної вартості активів, зокрема дивіденди й проценти. Підвищення рівня оподаткування доходів від капіталу фізичних осіб можна обґрунтувати тим, що ці види доходу, по - перше, є нетрудовими , по - друге, властиві переважно заможним верствам населення , а отже, такий захід із поліпшення стійкості державних фінансів, з точки зору забезпечення принципів оподаткування, є більш справедливим. З таких самих міркувань уряди 21 країни у 2007 - 2013 рр. підняли максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб, якою обкладаються найвищі доходи та найбагатші верстви населення. Разом з тим слід зазначити, оскільки податок на приріст капітальної вартості активів та податок на дивіденди утримуються з доходів від капіталовкладень висока ставка таких податків може відштовхувати потенційних інвесторів. У переважній більшості країн дивіденди оподатковуються двічі: спочатку на рівні підприємства - емітента у складі оподаткованого прибутку, а згодом на рівні акціонера - фізичної особи. Лише дві країни ОЕСР уникають проблеми "подвійного оподаткування " дивідендів - у цих державах вони оподатковуються у складі розподіленого прибутку підприємств ( Естонія ) та оподаткованого прибутку підприємств ( Словаччина ) за ставками відповідно 21 і 19 %.[45].

Розглянемо доходи від податкових надходжень країн Європи із впровадженими змінами в період з 2003-2019 рр.

*Таблиця 1.2*

**Загальні надходження від податків та соціальних внесків (у % до ВВП)**

	2003	2008	2013	2016	2017	2018	2019
<b>Євросоюз</b>	<b>38.6</b>	<b>39.2</b>	<b>39.5</b>	<b>39.6</b>	<b>39.9</b>	<b>40.2</b>	<b>40.3</b>
<b>Євро зона</b>	<b>39.7</b>	<b>40.1</b>	<b>40.9</b>	<b>41.3</b>	<b>41.3</b>	<b>41.5</b>	<b>41.7</b>
<b>Бельгія</b>	46.6	45.5	47.8	47.4	46.6	47.0	47.2
<b>Болгарія</b>	27.8	31.6	26.7	29.1	29.1	29.4	29.9
<b>Чехія</b>	33.4	34.5	34.3	34.1	34.8	35.4	36.2

Данія	47.0	47.7	46.9	47.3	46.8	46.8	45.9
Німеччина	39.6	39.3	39.7	40.0	40.5	41.0	41.5
Естонія	31.1	31.1	31.7	33.3	33.8	32.9	33.0
Ірландія	29.1	32.1	29.2	23.8	24.0	23.1	23.0
Греція	34.6	33.5	38.8	39.6	41.5	41.5	41.5
Іспанія	34.1	37.3	33.3	34.7	34.4	34.7	35.4
Франція	44.1	44.5	46.5	47.7	47.6	48.3	48.4
Хорватія	37.7	37.0	35.9	37.3	37.8	37.8	38.6
Італія	39.7	41.5	43.4	43.1	42.4	42.1	42.0
Кіпр	28.0	36.1	31.7	33.2	32.4	33.3	33.8
Латвія	28.1	28.6	29.3	30.3	31.4	31.6	31.4
Литва	29.0	30.4	27.3	29.3	30.0	29.8	30.5
Люксембург	38.8	37.5	39.8	38.4	38.3	39.1	40.7
Угорщина	37.6	39.5	39.3	39.1	39.6	38.4	37.6
Мальта	30.8	34.2	33.7	31.6	32.1	32.9	32.7
Нідерланди	35.9	36.1	36.1	37.5	38.9	39.2	39.2
Австрія	44.1	41.6	42.6	43.9	42.5	42.4	42.8
Польща	34.1	35.5	33.0	33.4	34.4	35.0	36.1
Португалія	33.9	35.0	34.4	37.0	36.6	36.5	37.2
Румунія	28.5	29.0	27.8	28.1	26.6	25.8	27.1
Словенія	38.5	38.3	38.2	37.9	38.0	37.6	37.9
Словаччина	33.0	29.3	28.8	32.8	33.3	34.3	34.3
Фінляндія	43.4	41.5	42.5	43.6	43.9	43.1	42.4
Швеція	45.6	45.7	42.8	43.3	44.7	44.7	44.4
Велика Британія	33.2	35.0	34.3	34.1	34.7	35.0	35.1
Ісландія	33.9	38.7	34.0	35.4	50.8	37.6	36.9
Норвегія	42.5	42.3	41.7	38.7	39.2	39.1	40.2
Швейцарія	27.7	26.3	27.0	27.6	27.7	28.5	28.1

Як бачимо за встановлений період відсоток надходжень від оподаткування зріс майже всіх країнах, за виключенням деяких де законодавство стало більш лібералізованим, таких як: Фінляндія, Швеція, Данія. У цих країнах значна частка перерозподілу податків через бюджет.

Після досвіду країн ОЕСР, розглянемо податкову систему найрозвиненішої країни світу - США. Економіка США - найбільша та найбільш диверсифікована економіка, що утримує лідерство в світі вже на протязі 100 років. Сполучені Штати



є федеративною республікою з автономними державними та місцевими органами влади. У США податки накладаються на кожному з цих рівнів. Це одна з двох країн у світі, у якій прибуток нерезидентів оподатковується та тарифікується таким же чином, як резидентів [49].

До числа основних в Америці належать податки на доходи, що сплачуються фізичними особами та корпораціями; податок на соціальне забезпечення; податок на майно юридичних осіб та податок на майно, що переходить у порядку спадкування або дарування, які стягуються тільки на рівні штатів і місцевих органів влади; акцизи. Якщо у більшості Європейських держав основним є податок на додану вартість, то в США він відсутній. Розглянемо систему федеральних податків. У центрі знаходиться індивідуальний прибутковий податок, забезпечуючи близько 49% податкових надходжень до федерального бюджету. Цей податок аналог вітчизняного податку на доходи фізичних осіб. Максимальна ставка індивідуального податку в Сполучених Штатах складає 39,6%. Ставка податку застосовується до різних джерел доходу: заробітна плата, дивіденди, відсотки.

Особи мають право претендувати на пільги для себе і будь-яких утриманців, яких вони підтримують. Особиста пільга діє так само, як податкове вирахування: це зменшує оподатковуваний дохід. Персональний розмір пільги щорічно індексується згідно росту темпів інфляції.

На другому місці за питомою вагою у доходах знаходяться цільові соціальні податки або внески у фонди соціального страхування: податок для фінансування програм соціального страхування, податок для медичного обслуговування, податок на фінансування допомоги по безробіттю. Щодо податку на прибуток корпорацій, то він складає близько 10% доходів федерального бюджету.

Головним інструментом підтримки та стимулювання бізнесу в США є застосування для нього більш м'якої системи оподаткування. З цією метою в Американському законодавстві при справлянні податку на доходи юридичних осіб застосовується велика кількість пільг. Найбільш поширені податкові кредити бізнесу з метою стимулювання інвестицій (регулярний податковий та інвестиційний кредит). Особливістю американського податку на прибуток

корпорацій полягає в тому, що максимальна ставка стягується лише на основі прибуткового податку з дивідендів. Саме в такий спосіб сплачує податок на прибуток більшість американських корпорацій.

Прибуток одержаний корпорацією підлягає подвійному оподаткуванню: перший раз, як дохід індивідуальної господарської одиниці, а другий, як прибуток після сплати корпоративного податку, що підлягає розподілу між акціонерами. В результаті сукупний тягар обох податків може сягати або ж навіть перевищувати 60 %. Крім розглянутих індивідуального і корпоративного прибуткових податків, у США справляється альтернативний мінімальний податок, який був запроваджений у 1969 році з метою запобігання зменшення платниками з високим рівнем доходів податкових зобов'язань шляхом зловживання пільгами, знижками і кредитами, передбаченими для податку на прибуток корпорацій. Альтернативний мінімальний податок прийнято, щоб примусити тих хто має право на численні пільги, хоч що-небудь платити. Американські фахівці так оцінили цю форму оподаткування: " Альтернативний мінімальний податок - ще один доказ відсутності внутрішньої логіки в нашій податковій системі...Такий податок є визнанням невдачі. Він демонструє не тільки дефекти системи, але й нездатність Конгресу впоратися з ними". Акцизи в США забезпечують приблизно 4% доходів федерального бюджету (близько 70 млрд. дол.). Акцизи встановлені на нафтопродукти, алкоголь, тютюнові вироби, шини, знаряддя для мисливства та рибальства, транспортні та комунікаційні послуги.

Помітна особливість американської системи федеральних податків - відсутність податку на додану вартість, що вочевидь суперечить загальносвітовій тенденції. Дискусії навколо цього податку ведеться в США давно, але уряд так і не наважився запровадити ПДВ на федеральному рівні. Можливі причини полягають в тому, що проти виступають впливові ділові кола, з погляду яких ПДВ не надає реальних конкурентних переваг американським корпораціям на внутрішньому ринку та у зовнішніх економічних зв'язках.

Що стосується країн Європи розглянемо податкову систему на прикладі Німеччини та Франції. Система оподаткування є складною та розгалуженою. Вона будується на принципах звітності та інформованості. Кожного місяця громадянам та не громадянам на пошту приходять електронні листи з інформацією, а також існує персональна допомога з боку спеціальних консультантів. Зведений бюджет складається з трьох рівнів: центральний бюджет, бюджет 16 федеральних земель та бюджети місцевих органів самоврядування (комун). Бюджети земель, спочатку нерівномірно розподіляються вертикально, а згодом горизонтально для фінансової "рівності" - від високоприбуткових регіонів (Баварія, Вюртемберг, Північний Рейн-Вестфалія) на користь "менш розвинених" економічно (Саксонія, Шлезвіг-Голштейн) проходить перерозподіл податкових зборів, додатково фінансово "слабкі" землі отримують державні дотації. Загальні правила оподаткування в Німеччині регулюються Законом "Порядок справляння податків". Загалом принципи на яких базується податкова система були сформовані ще Л. Ерхардом : податки повинні бути по можливості мінімальними; повинна враховуватися економічна доцільність справляння податку; податки не повинні перешкоджати вільній конкуренції; податки повинні відповідати структурній політиці держави; система оподаткування повинна будуватися на повазі приватного життя платника податків, дотримання комерційної таємниці по всіх операціях; в системі має бути виключено подвійне оподаткування, зокрема комерційної діяльності; податки повинні забезпечувати справедливий розподіл доходів в суспільстві; ж) величина податків повинна знаходитися у відповідності з розміром, що надаються державою послуг [26].

Що стосується Франції, то це одна з небагатьох країн, де переважає непряме оподаткування. Податкова система складається з багатьох різноманітних податків, серед яких виділяються три основні: податок на доходи фізичних осіб ( ставки 10,5 - 54 %), податок на прибуток корпорацій ( 36,66 %) та податок на додану вартість ( 20,6 %). Податок на доходи фізичних осіб сплачують як резиденти, так і не



резиденти. Резидентом вважаються громадяни, що відповідають критеріям податкового кодексу - "доміцилію". Всі решта сплачують тільки податок на дохід зароблений в країні.

Щодо корпоративних податків, то вони сплачуються переважно з товариств таких як: акціонерні товариства, прості акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, акціонерні командитні товариства. У їх складі виділяють товариства-резиденти і товариства-нерезиденти. Оподатковуваний прибуток визначається на основі результатів податкового обліку після здійснення численних відрахувань. Амортизаційні витрати знижують суму, що підлягає оподаткуванню, навіть якщо вони відображені в бухгалтерському обліку.

І нарешті податок на додану вартість. Платниками цього податку є підприємства, які займаються купівлею-продажем і мали річний оборот 500 000 французьких франків, та підприємства, що надають послуги і мали оборот 175 000 французьких франків за рік. Такі організації не відчують даного податку. При продажу товару підприємство компенсує всі свої витрати на ПДВ у виробництві й обороті та додає ПДВ на знову створену на підприємстві вартість. Ця частина ПДВ, яка включена в ціну продажу, і відраховується державою. Загалом весь тягар ПДВ лягає на кінцевого споживача.

За територіальним поділом Франція є трирівневою державою та складається з: комун, департаментів та регіонів. Процес децентралізації у Франції набув поширення з прийняттям у березні 1982 р. Закону "Про права і свободи комун, департаментів, регіонів". Французькі комуни, як правило, незначних розмірів і з невеликою кількістю населення. При цьому більше 30 % видатків органів місцевого самоврядування (як і дефіцит) покриваються централізованими коштами. Таким чином на кожному з цих територіальних одиниць приймаються податки, які можуть бути відсутні в інших комунах, департаментах чи взагалі на загальнодержавному рівні. На сьогоднішній день фінансова діяльність органів місцевого самоврядування Франції характеризується низьким зростанням податкових ставок, зменшенням заборгованості й зростанням витрат на управління. Дані процеси

позитивно впливають на податкову систему країни в загальному, оскільки податки збираються для потреб кожного міста, комуни, департаменту безпосередньо на місцях і контроль проводять органи місцевого самоврядування, при чому як зазначалось вище вони також самостійно встановлюють податкові ставки, що дозволяє відстежувати соціально - економічну ситуацію на місцях [27].

Розглянувши дане питання ми розібрали, яким чином побудовані податкові системи країн світу та з якими проблемами і шляхами їх вирішення мали справу вище зазначені країни. Ми детально вивчили податкову систему Сполучених Штатів Америки, Німеччини та Франції, а також тенденції розбудови оподаткування в менш розвинених країнах світу ( Словаччина, Естонія, Польща тощо ). Дані країни по своєму відновлювались після кризи 2008 року та провели ряд важливих реформ та рішень, що є корисними для будь-якої країни на шляху економічного розвитку. Також важливо зазначити, що тематика побудови податкової системи є важливою та висвітлена в багатьох іноземних виданнях та вивчається багатьма вченими - економістами.

## **РОЗДІЛ 2 Аналіз результативності податкового контролю в Україні**

### **2.1. Оцінка динаміки та структури податкових надходжень зведеного бюджету**

Започаткування трансформації системи управління фінансами країни у напрямі переходу до середньострокового планування, реформування податкової та бюджетної систем, виконання ключових показників державного бюджету у 2016 р. стали важливими кроками у забезпеченні необхідного рівня макроекономічної стабільності. Поступове відновлення економічної стабільності в державі та покращення фінансових результатів функціонування суб'єктів господарювання, зниження податкового навантаження на загальний фонд оплати праці здійснило

позитивний вплив на систему формування надходжень до Зведеного бюджету України, однак, реформування податково-бюджетних відносин у напрямі фіскальної децентралізації продовжується, що обґрунтовує необхідність проведення аналізу структури та динаміки податкових надходжень до Зведеного бюджету України.

Показники доходів державного бюджету України у 2017 р. демонстрували позитивну динаміку, так, у 2017 р. доходи Державного бюджету становили 503,9 млрд грн, що на 94,5 млрд. грн., або на 23,1 % більше за аналогічний показник 2016 р.

Станом на 31.12.2018 було отримано доходів бюджету 793,265 млрд. грн., з них 627,153 млрд. грн., що на 123,2 млрд.грн. більше від попереднього або на 24,5%. Приріст спостерігається позитивним і на майже такому ж рівні як і в попередній рік.

Податкових надходжень у 2019 році було зафіксовано на рівні 753,8 млрд.грн. і порівняно з показником минулого року приріст спостерігався на відмітці у 126,6 млрд.грн. або на 20,2%. Тим не менш загальна кількість доходів становила 928,1 млрд.грн. і порівняно з 2018 роком даний показник показав приріст 134,8 млрд.грн., що означає незначне посилення ролі неподаткових надходжень.

Загалом за 2020 рік було зібрано доходів 998,3 млрд.грн., з яких податкових надходжень на суму 799,8 млрд.грн., що на 46 млрд.грн. або на 6,1% більше від попереднього року.

*Таблиця 2.1*

**Динаміка надходжень до Державного бюджету України  
протягом 2016-2020 рр., (без урахування міжбюджетних  
трансфертів), млн. грн**

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення абсолютне, 2020 /2019



Податкові надходження	409 418	503 879	627 154	753 816	799 776	45 960
Неподаткові Надходження	120 007	103 635	128 402	164 677	186 684	22 007
Доходи від операцій з капіталом	171	192	287	658	183	-475
Офіційні трансферти	3 144	4 172	5 968	7 306	8 725	1 993
Всього надходжень	532 740	611 878	761 811	928 108	995 368	69 485

Проведемо аналіз динаміки податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2016-2020 років (табл. 2.2). З таблиці 2.2 бачимо, що податкові надходження Державного бюджету з 2016 по 2020 рік мали тенденцію до збільшення. Станом на 2016 рік вона складала 409 418 млн. грн, у 2019 році показник зріс до 753 816 млн. грн. За даними 2020 року податкові надходження збільшились на 45 960 млн грн у порівнянні з попереднім роком. Такі зміни даного показника, свідчать про підвищення податкових ставок, збільшення чисельності працівників, подолання тіньової економіки в країні [36].

Таблиця 2.2

### Динаміка податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2016-2020 рр, млн. грн

Показник	Роки					Відхилення абсолютне, 2020 /2019
	2016	2017	2018	2019	2020	
Податкові надходження: у т. ч.:	409418	503879	627154	753815	799776	45960
Податки на доходи	79838	114154	141945	188624	217040	28416
Рентна плата	39803	44092	48661	45265	46746	1490

Внутрішні податки на товари та послуги	241563	325628	356223	493360	502048	8685
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	40300	20371	24541	27076	30086	3009
Збори на паливно-енергетичні ресурси	7245	279	12	6	0,3	5,9
Інші податки та збори	666	645	10951	1535	3855,0	2320

Для аналізу зміни обсягу податкових надходжень до Державного бюджету під впливом певних економічних показників застосуємо коефіцієнт еластичності податкових надходжень (2.1).

$$E_{\text{ПН}} = \frac{\frac{\Delta y}{y}}{\frac{\Delta x}{x}}, \quad (2.1)$$

де  $E_{\text{ПН}}$  – коефіцієнт еластичності податкових надходжень;

$\Delta y$  – приріст податкових надходжень;  $y$  – початковий обсяг податкових надходжень;  $\Delta x$  – приріст фактору, що досліджується;  $x$  – початковий обсяг фактору, що досліджується.

В якості факторів, вплив яких на рівень податкових надходжень аналізується за період 2016-2020 рр., обрано фактори, значення яких висвітлено у табл. 2.3. Так, аналіз значень коефіцієнтів еластичності податкових надходжень до Державного бюджету України за 2016-2020 рр. дозволяє зробити висновок щодо кількості відсотків, на які змінюється податкові надходження при зміні визначального фактору на 1%.

**Динаміка факторів впливу на рівень податкових надходжень до державного бюджету України за 2016-2020 рр.**

Показники	2016 р.	2017р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах), млрд грн (x1)	1988,5	2383,2	2982,9	3558,7	3974,5
ВВП у розрахунку на 1 особу, тис. грн (x2)	46,4	55,8	70,2	84,2	94,6
Доходи населення, млрд грн (x3)	1735,9	2002,4	2652	3248,7	3699
Обсяг реалізованої промислової продукції, млрд грн (x4)	1776,6	2128,9	2625,8	3045,2	2938,8
Середньомісячна номінальна заробітна плата, грн (x5)	4195,0	5183,0	6273,0	7810,0	10503,7

В середньому за 5 років (2016-2020 рр.) з'ясовано, що при зміні на 1% ВВП (у фактичних цінах) (x1) обсяг податкових надходжень до державного бюджету України зростає на 1,79%, що обґрунтовує висновок, що податкові надходження в цілому є еластичними, тобто їх обсяг збільшуються швидшими темпами, ніж обсяг ВВП. Крім того, необхідно зазначити, що при зміні на 1 % всіх інших виокремлених факторів (x2, x3, x4, x5) коефіцієнт еластичності податкових надходжень до Державного бюджету перевищує 1,0, а саме становить 1,57%, 2,47%, 2,03% і 1,54% відповідно, що доводить висновок щодо еластичності податкових надходжень по відношенню до обраних індикаторів. Так, найсильніший вплив на загальний обсяг податкових надходжень до Державного бюджету становить зміна доходів населення та обсягу реалізованої промислової продукції.



Основним бюджетотворюючим податком в Україні залишається Внутрішні податки на товари та послуги (непрямі податки) близько 38% у 2016 році, у тому числі ПДВ із часткою в Зведеному бюджеті країни на рівні 27% загального обсягу податкових надходжень. Другий непрямий податок за рівнем його фіскальної ефективності на даному етапі розвитку економіки є акцизний податок, питома вага якого в структурі податкових надходжень має тенденцію до зменшення (з 11 % у 2016 р. до 10 % у 2020 р.). В обсягах податкових надходжень від прямих податків також можна прослідкувати певні тенденції. Якщо частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб у 2016-2020 рр. залишається відносно стабільною і полягає у діапазоні 15,0 % – 21,3 %, то питома вага податку на прибуток у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету має стійку тенденцію до збільшення. Якщо в 2016 р. частка податку на прибуток підприємств становила 6 %, то у 2020 р. цей показник збільшився до 9,3 %, що в меншій мірі впливає на загальну структуру і наповненість зведеного бюджету. Необхідно також зазначити, що питома вага місцевих податків і зборів у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету

України збільшилась з 4,1 % у 2016 р. до 5,7 % у 2020 р., тобто майже у 1,5 рази, що, на нашу думку, пов'язано з реформою бюджетної і податкової систем в напрямі фіскальної децентралізації [36].

Обсяги податкових надходжень від рентної плати та інших відрахувань за використання природних ресурсів за 2016-2020 рр. Збільшилась в абсолютних показниках (з 41,9 млрд. грн. у 2016 р. до 52 млрд. грн. у 2020 р.), проте зменшилась у відносних показників структури податкових надходжень місцевих бюджетів України (з 6,4 % у 2016р. до 4 % у 2020 р.).

Зазначимо, що протягом 2016-2020 рр. зміцнено ресурсну базу місцевих бюджетів України та розроблено передумови ефективного добровільного об'єднання територіальних громад (далі – ОТГ). Система балансування видатків і доходів місцевих бюджетів за принципом горизонтального вирівнювання, запроваджена у процесі фіскальної децентралізації, показала відносно позитивні

результати, хоча, на нашу думку, існують недоліки діючої бюджетної системи, які потребують вирішення. Можна також звернути увагу на те, що місцеві органи влади у процесі трансформації бюджетно-податкових відносин стали більш зацікавленими в розширенні бази оподаткування і залученні додаткових надходжень, а також нарощуванні власної дохідної бази.

Проте все-таки, значне місце в системі доходів держави велика роль відводиться централізованому бюджету. Як система економічних розподільчих відносин він охоплює все суспільство, на відміну від інших фінансових ланок, які мають вузькі рамки. Це пов'язано з тим, що централізований бюджет має забезпечувати існування держави, її економічний та соціальний розвиток. Державний бюджет показує бюджетний потенціал, який фактично спроможна сформувати країна, і виступає вихідною базою для розробки поточної фінансової політики.

В той же час зменшилась допомога Україні від країн Європейського союзу, урядів інших держав та міжнародних фінансових організацій (на 62,76%). В 2016 р. така допомога надійшла в розмірі 1,88 млрд грн, а в 2020 р. - лише 1,18 млрд. грн.

Цільові фонди як найменш значимі джерела наповнення бюджету суттєво не збільшили свій вплив на структуру Зведеного бюджету у відносних показниках, але збільшились вдвічі в абсолютних. Таким чином у 2016 році вони займали частку 0,09% або 0,55 млрд. грн., а в 2020 році цей показник становив 0,18% або 1,18 млрд. грн.. Найбільшою статтею є надходження до фонду забезпечення оборони і безпеки держави з причин зазначених вище. Цей приклад яскраво демонструє як впливають сторонні фактори на процес та ступінь наповненості бюджету.

## **2.2.Результативність податкового контролю як складової податкової політики**

Фіскальна ефективність може бути визначена як відношення абсолютного обсягу надходжень податків до витрат на їх адміністрування. Економічний зміст отриманого результату показує, яку суму коштів витрачає держава на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків. Ефективність фіскальної функції податкової системи полягає в максимізації податкових надходжень та мінімізації витрат на їх одержання. Виходячи з наведеного, цей підхід не враховує циклічну компоненту економічного розвитку, на стадії піднесення фіскальна ефективність постійно зростатиме навіть без відчутних інституційних змін адміністрування податків та високого рівня тіньової економіки. Зазначений факт стане приводом для владних інституцій наголошувати на відчутному покращанні ситуації у бюджетній сфері та вдосконаленні фіскального механізму без реальних на це підстав. Існує також думка, що одним з критеріїв фіскальної ефективності є рівень фактичного виконання плану податкових надходжень до бюджету.

Ефективність фіскальної функції податкової системи є багатоаспектною категорією, яка поєднує критерії обсягу мобілізованих податкових надходжень до бюджету (в абсолютних та відносних показниках) та частки прихованої бази оподаткування, що є складовою тіньової економіки. Як наслідок відбувається завищення відношення сплачених податків до ВВП. Тіньова економіка знижує ефективність фіскальної політики країни, здійснює перерозподіл податкового навантаження, що уповільнює темпи економічного зростання та стримує зростання зайнятості. Рівень оподаткування багато в чому залежить від задіяної державними інституціями податкової бази, а ефективність податкової системи – від сформованої структури оподаткування в контексті оподаткування факторів виробництва (праця та капітал) і споживання.

Для країн з диферентною моделлю економіки та залежно від ступеня розвитку інститутів фіскальна ефективність ідентичної структури оподаткування значно



відрізнятиметься. Міжнародні фінансові інституції для країн з трансформаційною економікою рекомендують використовувати податки з широкою податковою базою та помірними ставками, оскільки це має найбільш нейтральний ефект.

Циклічність, особливо для відкритої моделі економіки, на кшталт вітчизняної, також є фактором, який вносить корективи у структуру оподаткування на етапах рецесії та економічного відновлення, що впливає на загальний рівень фіскальної ефективності. Загальна фіскальна ефективність податкової системи може бути визначена як сума фіскальної ефективності кожного податку та збору. Важливими індикаторами виміру фіскальної ефективності у міжнародній практиці є ефективні ставки оподаткування, які розраховуються шляхом співвідношення податкових надходжень до податкової бази, обрахованої за інформацією системи національних рахунків. У світовій практиці прийнято розраховувати імпліцитні ставки податків за класифікацією оподаткування факторів виробництва, що надає можливість оцінити чистий ефект впливу функціонування податків на працю, капітал і споживання з урахуванням діючих податкових пільг, кредитів. Ця ставка для категорії податків на споживання розрахована за методологією Європейської комісії як співвідношення податків на споживання до кінцевого споживання домогосподарств для адекватної компаративної оцінки зазначеного показника з країнами-членами ЄС (табл. 2.4). До податків на споживання віднесено ПДВ, акцизний податок, ввізне мито, інші податки та збори відповідно до діючої методики (енергетичні збори, за забруднення навколишнього середовища, додаткові збори на виплату пенсій тощо). Аналогічної позиції щодо складу групи податків на споживання.

Таблиця 2.4

**Імпліцитна ставка податків на споживання в Україні та країнах ЄС, %**

Період, роки	Україна	Країни ЄС-27	Країни Балтії	Польща
2006–2010	17.7	19.1	18.5	19.0
2011–2015	20.9	19.2	19.7	20.5

2016–2020	20.5	20.0	20.9	19.4
-----------	------	------	------	------

Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання.

Чинна система формування державних доходів відбиває недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер.

У 2020 р. територіальними органами ДФСУ було забезпечене надходження єдиного внеску у сумі 273,48 млрд грн, що на 45,46 млрд грн, або на 19,94%, більше, ніж у 2019 р. Як наслідок, Україна погіршила свої позиції з 43 місця зі 190 в рейтингу “Оподаткування-2019” (“Paying Taxes 2018”) до 54 у 2020 році, що складається Світовим банком та консалтинговою компанією PwC.

Міжнародний валютний фонд (МВФ) вважає систему оподаткування в Україні складною і такою, що дає можливість по-різному тлумачити закони й ухилятися від податків: Це створює сприятливий ґрунт для антагонізму між платниками податків і ДФСУ, а відсутність дієвих механізмів урегулювання суперечок – адміністративних або судових – лише загострюють їх. Тому, на думку МВФ, потрібно внести істотні зміни в державну податкову політику.

Таким чином, до реформування податкової системи України в цілому та внесення змін до Податкового кодексу України зокрема необхідно підходити системно та комплексно, із запровадженням мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, окрім змін, що стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів, після проведення відповідної податкової реформи. Україна повинна розпочати системну роботу над удосконаленням податкових відносин на підставі чіткої і зрозумілої дорожньої карти, заявленої на кілька років уперед, і пропонує конкретні кроки.

За цією картою прийняті кроки мали бути такими:

Податкова амністія капіталів.

Реформа оподаткування доходів фізичних осіб:

- введення родинного оподаткування доходів як альтернативи оподаткуванню індивідуальним доходам;
- введення прогресивних ставок податку;
- розширення переліку податкових вирахувань (податкової знижки) і пільг; – удосконалення механізму оподаткування ФОП на загальній системі.

Надання пільг із податку на прибуток для пріоритетних наукомістких галузей вітчизняної економіки, які передбачають зростання віддачі з одночасним збільшенням ставок податку для галузей, що видобувають (використовують) природні ресурси.

Збільшення ставок ренти, акцизного податку та ПДВ.

“Осучаснення” зелених податків відповідно до європейських практик.

Гармонізація кримінальної, адміністративної та фінансової відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням європейського досвіду.

Те, що слід провести:

Введення загального декларування доходів фізичних осіб.

Зведення до мінімуму єдиного податку (тільки для мікробізнесу) і поширення обліку операцій через реєстратори розрахункових операцій (РРО) (і аналоги) на весь обіг товарів та послуг. Реформування системи пільг та субсидування сільгоспвиробників.

Введення непрямих методів оподаткування з одночасним зниженням максимальної межі розрахунків готівкою.

Імплементация заходів анти-BEPS на підставі застосування на практиці відповідної директиви ЄС.

Одним із важливих завдань податкової політики є забезпечення повноти сплати платниками податків і зборів, нарахованих податкових зобов'язань.

Рівень податкового боргу, відображаючи ефективність діяльності державних інституцій, на яких покладений обов'язок адміністрування податків і зборів,



негативно впливає на стан виконання бюджету країни, зменшує дієвість бюджетно-податкової політики та становить певну загрозу податковій безпеці держави.

Ступінь дієвості заходів по недопущенню новоствореного та стягнення вже існуючого податкового боргу залежить від своєчасності моніторингу загроз по його виникненню та оцінки ефективності даних заходів. Від повноти сплати нарахованих податкових зобов'язань залежить податкова безпека держави, довгострокова збалансованість бюджетної системи, рівень добробуту громадян. Сучасний етап розвитку податкових відносин характеризується посиленням деструктивного впливу податкового боргу до Державного бюджету України на стан податкової безпеки держави. За останні роки розмір податкового боргу до Державного бюджету України мав стійку тенденцію до збільшення: протягом 2011-2020 років відбулося збільшення його показника з 20,48 млрд грн до 104,10 млрд гривень. Частка податкового боргу до Державного бюджету України у ВВП зросла з 1,83 % у 2011 році до 2,62 % у 2020 році, доходах Державного бюджету України з 8,51 % до 10,43 %, його податкових надходженнях з 12,27 % до 13,02 %, дефіциті з 31,87 % до 128,20 % (табл.2.5).

Таблиця 2.5

**Динаміка та частка податкового боргу до Державного бюджету України за 2011-2020 роки**

	Сума, млрд грн	Частка у:			
		ВВП, %	доходах Державного бюджету України, %	податкових надходженнях Державного бюджету України, %	дефіциті Державного бюджету України, %
2011	20,48	1,83	8,51	12,27	31,87
2012	17,96	1,33	5,71	6,87	76,23
2013	15,20	1,04	4,39	5,53	28,44

2014	9,02	0,59	2,66	3,43	13,94
2015	20,97	1,32	5,87	7,48	26,87
2016	36,38	1,83	6,80	8,89	80,54
2017	45,69	1,92	7,41	9,07	65,03
2018	77,79	2,61	9,80	12,40	162,47
2019	85,65	2,41	9,23	11,36	144,56
2020	104,1	2,62	10,43	13,02	128,20
2011-2020	43,32	1,75	7,08	9,03	75,81

Частка податкового боргу до Державного бюджету України у ВВП за 2011-2020 роки складає 1,75 %, доходах Державного бюджету України – 7,08 %, його податкових надходженнях – 9,03 %, дефіциті - 75,81 %.

Управління у сфері податкової безпеки держави через формування дохідної частини бюджету країни впливає на його дефіцит. Необхідним є подальше посилення системності та послідовності у реалізації бюджетноподаткової політики. Для забезпечення податкової безпеки держави важливо уникати суттєвих змін у податковій політиці, вона має сприяти дотриманню критерію валютно-фінансової конвергенції, визначеного Маастрихтським договором в частині прийнятного рівня дефіциту Державного бюджету України - не більше 3 % від ВВП.

Необхідним є посилення взаємозв'язків між фіскальними органами та платниками податків і зборів за рахунок створення системи попереднього інформування останніх про суми і терміни сплати податків і зборів (SMS, електронна пошта, мобільні додатки тощо), що дозволить зменшити витрати на адміністрування за рахунок збільшення показника своєчасної сплати податкових зобов'язань, зменшити кількість випадків та суму податкової заборгованості.

За прикладом роботи податкових адміністрацій високорозвинених країн-членів ОЕСР на процедури стягнення податкового боргу необхідно витрачати не більше 10 %, а на процедури судового та апеляційного оскарження не більше 5 % операційного часу по адмініструванню податків.

Необхідно розглянути можливість збільшення повноважень фіскальних органів у напрямі обмеження прав платників податків і зборів які систематично не звітують, мають значні суми податкового боргу тощо: обмеження поїздок за кордон, скасування державних ліцензій, дозволів, обмеження на отримання певних державних послуг, обмеження права участі у державних тендерних процедурах. Робота по упередженню виникнення податкового боргу має базуватися на розробленні прогнозних моделей, які визначали б ймовірні ризики не сплати податкових зобов'язань платниками податків і зборів на основі визначення їх платоспроможності. Необхідно змінити підходи до роботи з податковим боргом: акцентувати увагу на впровадженні системи попереднього управління та запобігання його виникнення.

Система адміністрування податків і зборів має бути побудована таким чином, щоб створити якомога більше можливостей для самообслуговування платників податків і зборів, що створюватиме підґрунтя для збільшення їх задоволеності від співпраці з фіскальними органами.

За підсумками 2020 року сума переплати податків і зборів до Державного бюджету України становила 65,30 млрд грн (найбільша сума по податку на прибуток підприємств – 18,67 млрд грн або 28,59 % від загальної суми, акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – 7,64 млрд грн або 11,70 %), а її частка у ВВП – 1,64 %, доходах Державного бюджету України – 6,35 %, його податкових надходженнях – 8,16 %. Частка переплати податків і зборів до Державного бюджету України у ВВП за 2011-2020 роки складає 1,53 %, доходах Державного бюджету України – 6,35 %, його податкових надходженнях – 8,12% (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Динаміка та частка переплати податків і зборів до Державного бюджету України за 2011-2020 роки**

	Сума, млрд грн	Частка переплати податків і зборів до Державного бюджету України у:
--	-------------------	--



		ВВП, %	доходах Державного бюджету України, %	податкових надходженнях Державного бюджету України, %
2011	14,88	1,33	6,18	8,92
2012	18,73	1,39	5,95	7,16
2013	21,07	1,44	6,09	7,67
2014	27,50	1,81	8,11	10,47
2015	35,44	2,23	9,92	12,65
2016	36,37	1,83	6,80	8,88
2017	31,83	1,33	5,16	6,32
2018	38,00	1,27	4,79	6,06
2019	37,06	1,04	3,99	4,92
2020	65,30	1,64	6,54	8,16
2011-2020	32,62	1,53	6,35	8,12

Важливо враховувати, що переплата по податках і зборах, сприяючи забезпеченню податкової безпеки держави у короткостроковій перспективі, матиме негативні наслідки у середньо- та довгостроковій перспективі через деструктивний вплив на економічну безпеку платників податків і зборів, вилучаючи їхні обігові кошти.

Податкові надходження бюджету країни, механізми їх формування, є важливими елементами сучасної системи бюджетно-податкової політики держави. Необхідно підвищувати роль та покращувати результативність податкового контролю як вагомій складовій загального механізму адміністрування податків і зборів, що дозволить посилити вплив податкової політики на формування доходів бюджету країни.

На сьогодні податкові адміністрації високо розвинутих країн світу мають внутрішню організаційну побудову на основі функціонального підходу. Такий підхід базується на побудові організаційної структури та процесів адміністрування, виходячи із податкових функцій обліку платників податків, обслуговування платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів, перевірок та звірок тощо. Це дозволяє забезпечити стандартизацію процесів адміністрування, підвищувати їх ефективність та взаємодію з платниками податків і зборів. Необхідно в

подальшому розвивати такий підхід поряд із сегментованою моделлю, яка враховує потреби різних груп платників податків і зборів.

З метою покращення якісного рівня адміністрування, як складової формування дохідної частини бюджету, необхідно забезпечувати мінімізацію податкового розриву як різниці між потенційною сумою усіх нарахованих платниками податків і зборів та фактично зібраною їх сумою. Результати роботи системи органів, що реалізують податкову та митну політику, засвідчують недостатню результативність заходів контрольно-перевірочної роботи, зумовлюють необхідність проведення дієвих змін у податковому контролі, удосконалення механізмів доперевірочного аналізу, підвищення якості реалізації матеріалів документальних, камеральних та фактичних перевірок, поліпшення взаємодії між посадовими особами контролюючих органів та платниками податків і зборів. Встановлено, що за 2016-2020 роки рівень узгодження донарахованих сум, за результатами контрольноперевірочної роботи підрозділів аудиту, становив лише 33,98 %, а рівень стягнення донарахованих узгоджених сум - 41,71 % (табл.2.7).

Таблиця 2.7

### Ефективність заходів з контрольно-перевірочної роботи органів ДФС України за 2016-2020 роки

	Донараховано, млрд грн	Узгоджено, млрд грн	Рівень узгодження, %	Надійшло до бюджету, млрд грн	Рівень стягнення, %	Коефіцієнт фіскальної ефективності
2016	23,20	8,00	34,48	3,30	41,25	0,14
2017	36,50	4,60	12,60	2,90	63,04	0,08
2018	28,40	6,30	22,18	3,20	50,79	0,11
2019	26,60	16,40	61,65	5,10	31,10	0,19
2020	34,40	13,40	38,95	3,00	22,39	0,09
2016-2020	29,82	9,74	33,98	3,50	41,71	0,12

Вагомим завданням є підвищення коефіцієнту фіскальної ефективності заходів з контрольно-перевірочної роботи як співвідношення суми податкових надходжень до бюджету країни та суми донарахованих податків і зборів: за

2016-2020 роки його значення становить лише 0,12, тобто тільки кожна восьма гривня податків і зборів донарахованих підрозділами аудиту сплачувалася до бюджету країни.

Важливо відмітити, що середня результативність контрольноперевірочної роботи підрозділів аудиту ДФС України у розрізі регіонів є значно нижчою від середнього показника по Україні. Таким чином, не забезпечується ефективність реалізації заходів податкового контролю, як складового елемента системи адміністрування податків і зборів, при формуванні доходів бюджету країни. Найнижчий середній показник донарахованих грошових зобов'язань, які підлягають погашенню на 1 податкову перевірку у 2020 році, спостерігається в Тернопільській і Закарпатській – 0,12 млн грн, Запорізькій і Рівненській – 0,15 млн грн, Черкаській і Харківській – 0,17 млн грн областях. В середньому за 2020 рік по Україні даний показник склав 0,72 млн гривень. Найнижчий середній показник донарахованих грошових зобов'язань, які підлягають погашенню на 1 планову податкову перевірку у 2020 році, спостерігається в Закарпатській – 0,15 млн грн, Тернопільській – 0,28 млн грн, Полтавській і Харківській – 0,17 млн грн, Сумській – 0,30 млн грн областях. В середньому за 2020 рік по Україні даний показник склав 0,71 млн грн. [21].

Виходячи із зазначеного, для посилення результативності контрольноперевірочної роботи, важливим є забезпечення використання системи аналізу ризиків при виборі платників податків і зборів до плану-графіку податкових перевірок. Необхідно, щоб скорочення контрольно-перевірочних заходів органів, що реалізують податкову та митну політику, не мало негативного впливу на бюджетну та податкову безпеку країни. Аналіз показав, що у

2020 році кількість документальних перевірок та зустрічних звірок органів

ДФС України зменшилася, в порівнянні з 2016 роком, на 77696 одиниць, або на 73,95 % (у 2020 році проведено 27363 перевірки, 2016 році – 105059).



При позитивній динаміці зменшення документальних перевірок та зустрічних звірок органів, що реалізують податкову та митну політику, доцільно підвищувати їх результативність за рахунок покращення рівня узгодженості донарахованих сум, а також збільшення показника фіскальної ефективності однієї перевірки та звірки як співвідношення донарахованих узгоджених сум та їх сплатою до бюджету країни.

Доцільно розвивати підходи до підвищення фіскальної ефективності майнового оподаткування, насамперед податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, за рахунок створення єдиної інформаційної бази даних щодо об'єктів майнового оподаткування, врахування територіального розташування та ринкової вартості нерухомості для цілей оподаткування[44].

Системний підхід до удосконалення адміністрування податків і зборів на основі активної співпраці із державними і недержавними органами і установами дозволить краще виявляти ризики ухилення від оподаткування. Адміністрування податків і зборів має враховувати ризикові сектори економіки з високою ймовірністю ухилення від оподаткування: будівництво, туризм, транспортні перевезення, онлайн-торгівля тощо. Розвиток системи податкового адміністрування має здійснюватися на основі усестороннього обміну інформацією між фіскальними органами та іншими державними і недержавними установами. Для виявлення незадекларованих доходів необхідно використовувати метод співставлення доходів та витрат. Для прикладу, особи, які отримують значні кредити у банківських установах і не декларують джерела доходів, які необхідні для погашення таких фінансових зобов'язань можуть розглядатися як такі, що потенційно ухиляються від оподаткування. Віднесення платників податків до групи ризику може відбуватися на основі співставлення доходів та витрат на придбання рухомого та нерухомого майна, дороговартісних речей, сплату комунальних платежів, значних витрат на навчання в т.ч. за кордоном тощо.

Доцільно, щоб підходи до удосконалення адміністрування податків і зборів, як складової формування доходів бюджету країни, базувалися на перебудові співвідношень кількості персоналу за функціональним критерієм роботи фіскальних органів на користь процесів аудиту, розслідувань та інших перевірок, функціональної підтримки платників податків і зборів, реєстрації та надання послуг платникам податків і зборів, повернення та розрахунку податкових платежів. Сучасний передовий зарубіжний досвід роботи фіскальних органів свідчить, що третина часу процесів адміністрування податків і зборів має бути відведена таким процедурам податкового контролю як проведення податкового аудиту, податковим розслідуванням та іншим перевіркам. Необхідно забезпечити дієвість заходів податкового адміністрування, які передують виникненню податкового боргу, а також оскарженню рішень контролюючих органів.

Удосконалення адміністрування податків і зборів у середньо- та довгостроковій перспективі має бути забезпечено за рахунок заходів податкового контролю за незадекларованими доходами громадян, що дозволить підвищити роль податків з доходів фізичних осіб у формуванні доходів бюджету країни. Зазначеному сприятиме розбудова дієвого механізму отримання інформації про об'єкти оподаткування від третіх сторін. Таким чином, удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення процесів адміністрування податків і зборів, як вагомого елемента заходів превентивного податкового контролю, має відбуватися за рахунок покращення обміну інформацією між фіскальними органами та банками, іншими фінансовими установами, органами місцевого самоврядування, роботодавцями, правоохоронними та іншими контролюючими державними органами, державними установами, інвестиційними фондами, агентствами нерухомості, страховими компаніями тощо.

Важливим напрямом забезпечення дієвості механізмів податкового адміністрування має стати удосконалення кадрового забезпечення діяльності фіскальних органів України. Переважну частину персоналу повинні складати

фахівці віком від 45 років до 54 років з досвідом роботи, а вагому – від 35 років до 44 років та від 55 років до 64 років. В усіх країнах-членах ОЕСР середня частка працівників, задіяних в процесах адміністрування податків і зборів, молодших 25 років і старших 64 років становить близько по 2 % відповідно.

Податкове адміністрування при формуванні доходів бюджету повинно забезпечувати максимізацію бюджетних доходів за рахунок повного визначення та стягнення податків, згідно чинних законодавчих вимог, мінімізацію податкового тиску на платників податків, шляхом своєчасного та якісного надання податкових послуг, сприяння виконання ними податкового обов'язку, повного та своєчасного відшкодування ПДВ із Державного бюджету України, повернення помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань, максимізацію добровільного погашення платниками податків податкових зобов'язань шляхом сприяння роботі із податковою звітністю, надання податкових консультацій, визначення їм суми податкових зобов'язань, здійснення податкового обліку та інформаційно-аналітичного забезпечення, звірок та перевірок, оптимізацію трансакційних витрат платників податків і зборів за рахунок якісного надання податкових послуг.

Для того, щоб податкове адміністрування відповідало сучасним соціально-економічним умовам розвитку, потрібно постійно удосконалювати процеси стягнення податків і зборів шляхом максимізації самообслуговування їх платників - це дозволить зменшити трансакційні витрати фіскальних органів та самих платників, збільшивши таким чином бюджетні ресурси. Система адміністрування податків і зборів має надавати можливість їх платникам виконувати податковий обов'язок з якомога меншими витратами трудових, фінансових і часових ресурсів.

Удосконалення податкової політики має супроводжуватися розвитком системи адміністрування податків і зборів, який має бути забезпечений за рахунок покращення законодавчих правил, стану економічного розвитку, структури податкової системи, міжнародної співпраці в податковій сфері,



розвитку технологій збору податків, наявної інфраструктури органів ДПС України, якості персоналу, податкової культури, довіри платників податків до ДПС України.

Одним із основних структурних складових економічної безпеки держави є податкова безпека – це такий стан національного податкового простору, при якому досягається збалансування фіскальних потреб держави та економічних інтересів платників податків і зборів у коротко- середньо- та довгостроковій перспективі. Сутність податкової безпеки держави полягає у достатньому фінансовому забезпеченні податковими надходженнями виконання державою основних і додаткових функцій на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівні на базі виваженої податкової політики, яка не перешкоджає розвитку і покращенню бізнес-середовища, що дозволяє створювати умови для стабільного та збалансованого соціально-економічного розвитку країни [38].

Дискреційна податкова політика має скорочувати розриви між реальними та номінальними податковими надходженнями, а монетарна політика, через посилення інституційної спроможності НБУ, реалізуючи режим інфляційного таргетування, повинна сприяти їх скороченню. Зазначене дозволить мінімізувати негативні наслідки ефекту Олівера - Танзі, максимально наблизити показники номінальної вартості податкових надходжень бюджету країни до реальної, посилити дієвість монетарних, бюджетних та податкових інструментів в системі економічного регулювання, що сприятиме соціально-економічному розвитку країни.

Посилення координації між монетарними та податковими механізмами в частині забезпечення економічно обґрунтованих податкових надходжень бюджету, сприятиме підвищенню ефективності видаткової частини бюджетів усіх рівнів. Зміцнення податкової безпеки держави закладе підґрунтя для посилення інституційної спроможності вітчизняної податкової системи, підвищить її роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку країни.

Для посилення результативності системи адміністрування податків і зборів як складової формування доходів бюджету, важливим є: комплексний моніторинг процесів та організації діяльності фіскальних органів на усіх рівнях, з метою визначення типових проблем та запровадження якнайкращого досвіду їх вирішення; спрощення механізмів стягнення податків і зборів з метою зменшення трансакційних витрат фіскальних органів та платників податків і зборів; підвищення довіри до податкових та митних органів та податкової і митної системи в цілому; адаптування процесів адміністрування до нових технологій та видів бізнесу; підвищення безпеки відомчої інформації та даних платників податків і зборів; оперативне впровадження у практику адміністрування нових змін у міжнародному податковому середовищі; розвиток і підтримка процесів і механізмів самообслуговування платників податків і зборів; посилення боротьби із незаконним обігом підакцизних товарів, у тому числі запровадження електронної акцизної марки; активне використання ризикоорієнтовного підходу при роботі з платниками податків і зборів, які допускають податковий борг; покращення використання інформації з податкових питань від іноземних фіскальних та інших органів; постійний діалог із неурядовими організаціями щодо проблемних питань податкового адміністрування; управління трудовими ресурсами, відповідно до найкращих зарубіжних практик; об'єднання спільних зусиль із зарубіжними партнерами у напрямі ліквідації загроз по ухиленню від оподаткування та розмиття бази оподаткування; зменшення втручання у роботу бізнесу на основі використання дистанційних технологій адміністрування.

### **2.3. Вплив податкових інструментів на динаміку економічного розвитку країни**

Запровадження в Україні європейських стандартів життя та перетворення її на провідну країну світу вимагає обов'язкового використання регулюючого потенціалу

оподаткування для забезпечення соціального розвитку суспільства. Сучасна податкова система глибоко інтегрована у державні механізми досягнення багатьох соціально-економічних цілей на шляху розвитку суспільства. Ігнорування соціального регулюючого потенціалу оподаткування ускладнює побудову демократичного суспільства, знижує ефективність соціально-економічних реформ, підриває довіру до інституту оподаткування з боку платників податків. Уряди багатьох країн світу роблять системні помилки, фрагментарно застосовуючи потужний регулюючий потенціал сучасного оподаткування, не звертаючи уваги на його соціальний зміст. Зважаючи на зазначене, теоретичної та практичної актуальності набувають питання розкриття сучасного механізму податкового регулювання, обґрунтування напрямів його використання в процесі забезпечення соціального розвитку суспільства. Серед сучасних інструментів податкового регулювання соціальних відносин, які досить широко і успішно використовуються в розвинених країнах світу, можемо виділити наступні:

Особисті і залежні від сімейного статусу, наявності дітей, утриманців, їх кількості податкові пільги. Уряд, реалізуючи податкову політику, враховує що платники які мають дітей мають більші витрати. Батьки, маючи право на власні податкові знижки, можуть претендувати на податковий кредит на дітей, освітні податкові пільги. Платник податків може зменшувати об'єкт оподаткування на певні медичні витрати, на особисте лікування, лікування дитини або родича.

Стандартні відрахування з оподаткованого доходу. Іноді податкове законодавство деяких країн, наприклад США, дозволяє застосовувати до оподаткованого доходу стандартне відрахування. В деяких випадках сума такого відрахування може дорівнювати рівню бідності, проте,

враховуючи дефіцити фінансових ресурсів, вона є значно нижчою від такого рівня.

Метою таких відрахувань є збереження доходів бідних верств населення - платників податків, які, як правило, несуть найбільше податкове навантаження. Стандартне відрахування є чітко визначеною сумою, яка щорічно коригується, із урахуванням інфляції, та може бути основним чи додатковим.



Деталізовані відрахування. Певні особисті витрати платника податків можуть бути включенні до деталізованих відрахувань. До таких особистих витрат можуть бути віднесені: відсотки за іпотечним кредитом по нерухомості, яке є основним місцем проживання; відсотки за кредитом під заставу нерухомості; певні кваліфіковані медичні та стоматологічні витрати; благодійні внески зроблені на користь благодійних, релігійних, освітніх та інших організацій; деякі сплачені податки (державні та місцеві прибуткові податки або загальні податки з продажів, податки, що сплачуються на нові транспортні засоби, особисте майно, або податок на майно, сплачений у США чи іншій державі; втрати в наслідок крадіжок; витрати на волонтерську роботу. Пільгові елементи податкового регулювання дозволяють платникам податків фінансувати (додатково до урядової підтримки) і таким чином розвивати соціальні послуги, які затребувані суспільством (освіта, медицина, спорт, культура тощо).

Різні та пов'язанні з роботою відрахування. Вони надають змогу платникам податків віднімати від оподаткованого доходу витрати на: робочий одяг (в деяких випадках на комп'ютер, стільниковий телефон); пошук нової роботи; підготовку податкових декларацій.

Розглянемо вплив пільгового оподаткування непрямих податків на прикладі ПДВ. Країни, що розвиваються, зі слабкими податковими адміністраціями, можуть акумулювати значні доходи від ПДВ. Велика частина його стягується через зовнішньоекономічну діяльність, а решта - акумулюється у внутрішньому споживанні. ПДВ є вагомим інструментом, здатним стимулювати або стримувати економічні цикли. Впливаючи на ціну продукції, через регулювання ставки, ПДВ обумовлює рівень інфляції, попит та пропозицію. В умовах макроекономічної нестабільності значне підвищення ставки ПДВ призводить до спаду попиту на продукцію. Тому підвищення ставки бачиться доцільним в межах превентивної функції регулювання волатильності податкових надходжень, а у період кризи має забезпечуватися її стабілізація із подальшим зниженням у період поживлення. Пільгове оподаткування з ПДВ у період макроекономічної нестабільності має бути

обмеженим через необхідність акумуляції ресурсів до бюджету, але при цьому пильна увага має приділятися механізму відшкодування податку, посиленню податкового контролю за цими процесами. Очевидно, що обсяг реалізації продукції є фактором, який впливає на ВВП, проте для прогнозування ПДВ бачиться доцільним вирішення зворотної задачі – виходячи з прогнозного номінального ВВП визначити обсяг реалізації продукції, що його забезпечує. Побудоване за ретроспективними даними 2005-2016 рр. рівняння регресії для темпів приросту обсягу реалізації продукції (товарів, послуг) від темпів приросту номінального ВВП має вигляд:  $D1 = -0,02544 + 0,864 * \Delta GDP$ , (2.2) де  $D1$  – темп приросту обсягу реалізованої продукції (товарів, послуг);

$\Delta GDP$  – темп приросту номінального ВВП.

Коефіцієнт детермінації з даною моделлю складає  $R^2 = 0,7462$ , що свідчить про її адекватність. Прогнозні дані відносно темпів приросту ПДВ розрахуємо на основі його лагової залежності від темпів приросту обсягу реалізації продукції. В результаті отримано функцію:  $g1t = 0,093 + 0,559 * D1t + 0,350 * D1t-1 - 0,47 * D1t-2 - 0,03 * D1t-3 - 0,08 * D1t-4$ . (2.3)

Коефіцієнт детермінації з даною моделлю складає  $R^2 = 0,999$ , що свідчить про її адекватність. У Табл. 2.5 представимо зміну приросту ПДВ у 2020 році відносно 2017 на основі темпів приросту обсягів реалізації продукції та порівняємо розраховані за моделлю показники з фактичними у минулі періоди.

Також для прогнозування обсягу надходжень з ПДВ врахуємо інструменти регулювання волатильності податкових надходжень, згідно з якими у період кризи задля виконання фіскальної функції ставка ПДВ у має бути фіксованою, а для стимулюючої – знижуватися у період поживлення економіки.

Таблиця 2.8

**Зміна приросту ПДВ у 2020 році відносно 2017 на основі темпів приросту обсягів реалізації продукції**

Рік	Тприросту ПДВ	$D1t$	$D1t-1$	$D1t-2$	$D1t-3$	$D1t-4$
2017	0,1093	0,0967	0,2046	0,2370	0,0297	-0,0364
2018	0,0937	0,1297	0,0967	0,2046	0,2370	0,0297

2019	0,1414	0,1315	0,1297	0,0967	0,2046	0,2370
2020	0,1321	0,1311	0,1315	0,1297	0,0967	0,2046

Отже, для 2017-2018 рр. передбачимо незмінну частку надходжень ПДВ у загальній структурі, а у 2019-2020 рр. – її щорічне зниження на 2%, тобто на 2020 р. ставка з ПДВ складатиме 16%. Прогноз ПДВ у відповідності з означеними аспектами зведемо у Табл. 2.6 та визначимо фіскальні індикатори першого та другого порядку для ПДВ.

Таблиця 2.9

**Розрахункові дані які відображають фіскальні індикатори типу  
крапок Лаффера для ПДВ в період 2017-2020 рр.**

Показник	2016 (факт)	2017	2018	2019	2020
$Y$	2383,10	2719,94	3208,41	3791,04	4478,06
$TI$	329,911	366,089	400,522	456,146	515,348
$Q$	0,138	0,135	0,125	0,120	0,115
$Q2$	0,019	0,018	0,016	0,014	0,013
$\Delta Q$	0,014	-0,004	-0,010	-0,005	-0,005
$\Delta Y$	403,700	336,838	488,472	582,630	687,023
$?$	5013,276	128061,828	101453,051	192118,347	208954,14
$\gamma$	88133,180	-801321,083	-606815,799	-1334841,401	-1477565,64
$?/\gamma$	0,057	-0,160	-0,167	-0,144	-0,141
$Q^*$	-0,028	0,080	0,084	0,072	0,071
$Q^{**}$	-0,038	0,107	0,111	0,096	0,094

Розраховані дані свідчать про те, що умова  $? > 0$  та  $\gamma < 0$  додержується на протязі всього досліджуваного періоду 2017-2020 рр. Рівень податкового навантаження з ПДВ наближається до фіскального індикатору другого порядку, який свідчить про найбільш прийнятну фіскальну політику, яка сприяє максимальному збиранню податків.

З додатку Б ми бачимо, що кількість населення, що має доходи нижчі від прожиткового мінімуму за 5 років скоротилась з 3,2 млн., до 0,5 млн. чоловік. Разом з тим збільшився загальнодержавний прожитковий мінімум, що станом на



2014 рік становив 1176,0 гривні. При цьому порівняємо ці дані з січнем-лютим 2020 року. Наразі ми маємо мінімальну заробітну плату 4723 гривень.

За даними таблиці Дод.А ми бачимо, що разом з мінімальною заробітною платою зросли і ціни на товари та послуги, що в свою чергу свідчить, про збільшення рівня непрямих податків та зборів таких як ПДВ та акцизний збір. Також за даними з попереднього пункту про надходження, знайдемо кількість коштів, що акумулюються на рахунках місцевих фондів грошових коштів: у 2014 році - 79990,8 млн. грн., у 2015 році - 89407 млн. грн., у 2016 році - 131343,3 млн. грн., за 2017 рік до загального фонду місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) надійшло 191,9 млрд.грн., що складає 107% від річного обсягу надходжень із змінами, затвердженого місцевими радами, у 2018 році 233 930,3 млн. гривень та у 2019 році 275,016 млрд. гривень. Ми бачимо що від року до року сума доходів від податків збільшується. Дані кошти призначені на нужди місцевих громад, а саме: забезпечення розбудови інфраструктури, захист малозабезпечених та безробітних і виконання загальнодержавних завдань розвитку. В той час як кошти Центрального бюджету в основному направлені на розбудову виробництва, вдосконалення систем управління та погашення державного боргу. У підсумку можна зазначити, що загальне фінансове навантаження в системі соціального забезпечення припадає саме на місцеві бюджети України, за даними яких, частка соціальних видатків у кілька разів перевищує обсяги податкових надходжень. Такі результати зумовлені відсутністю значущих джерел власних доходів місцевих бюджетів та, як наслідок, їх фінансовою залежністю від державної політики [21].

Розрахунок соціальної віддачі податків ми можемо розрахувати за такою формулою:

$$I_{svp} = (V_0 + V_{zh} + V_{dfr} + V_{os} + V_{sz}) / (T_d + T_{vf} + T_{res} + T_{vn} + T_{mizh} + T_{misc} + T_i) = V_{soc} / T \quad (2.4)$$

де  $V_0$  - видатки Зведеного бюджету на охорону навколишнього природного середовища;

$V_{zh}$  - видатки Зведеного бюджету на житлово - комунальне господарство;

- Vdfr - видатки Зведеного бюджету на духовний та фізичний розвиток;
- Vos - видатки Зведеного бюджету на охорону здоров'я;
- Vsz - видатки Зведеного бюджету на соціальний захист та соціальне забезпечення;
- Td - податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості;
- Tvf - податки на власність;
- Tres - збори та плата за спеціальне використання ресурсів;
- Tvn - внутрішні податки на товари та послуги;
- Tmizh - податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції;
- Tmisc - місцеві податки та збори;
- Ti - інші податки та збори;
- Vsoc - соціальні видатки бюджету; T
- податкові надходження.

Дослідження аспектів соціальної віддачі податків дає змогу розкрити суть цього поняття як показника, що одночасно характеризує принцип соціальної відповідальності та додану частку до грошової одиниці податків, що за певних обставин у межах чинного правового поля повертається через соціальні механізми забезпечення добробуту суспільства. Оцінку рівня соціальної віддачі податків запропоновано здійснити шляхом розрахунку відношення соціальних видатків та податкових надходжень за всіма рівнями бюджету держави. Загалом в підсумку місцеві бюджети виявили значну фінансову залежність соціального забезпечення від державної підтримки.

### **РОЗДІЛ 3 Напрями удосконалення податкового контролю в системі податкового регулювання фінансово-економічних відносин**

#### **3.1. Розвиток податкових інструментів в умовах економічних перетворень**

Податки є дієвим інструментом регулювання соціально-економічного розвитку країни, збалансованість їх структури та розміру є необхідною умовою для

забезпечення підтримки стійких темпів економічного зростання. Державна політика у сфері податкового регулювання має постійно досліджуватися як вагома складова дієвої системи регулювання економіки. Підвищення фінансової спроможності місцевого самоврядування, залучення інвестицій, створення сприятливого середовища для розвитку малого та середнього підприємництва обумовлюють доцільність інституційних змін у вітчизняній податковій системі, посилення ролі податкової політики в регулюванні соціальних та економічних процесів. Важливими пріоритетами податкової політики має стати формування інституційного середовища, яке б стимулювало економічний розвиток на основі структурно-інноваційних перебудов.

Американський професор С. Фішер економічну глобалізацією розглядає як безперервний процес підвищення рівня фінансово-економічної взаємодії між суверенними країнами, посилення їх інтегрованості у світову економіку, що виявляється, в тому числі, активізацією обсягів торгівлі товарами та послугами, збільшенням потоків фінансових ресурсів та людського капіталу.

Інтеграція технологічного та фінансового секторів стала підґрунтям виникнення *FinTech*, що обумовило потужну модернізацію ринків платіжних, страхових, банківських, інвестиційних послуг. Протягом останніх років посилилася активізація впровадження інструментів фінансових технологій у сферу державного управління. Зокрема, спостерігаються суттєві інституційні перетворення сфер надання адміністративних послуг та соціальної допомоги, здійснення державних закупівель, отримання гуманітарної допомоги.

Водночас застосування досягнень *FinTech* трансформує й сферу оподаткування, надаючи нові можливості та створюючи певні виклики для податкових органів, платників податків, урядів на національному та глобальному рівнях.

Завданням податкової політики є забезпечення формування доходів бюджету з урахуванням цілей та завдань економічної моделі держави, зовнішнього і внутрішнього економічного середовища та інтересів суспільства. Податкова політика має адаптивно реагувати на економічну циклічність за необхідності утримання індикативних значень дефіциту бюджету. Збільшення



податкових надходжень має відбуватися з мінімізацією деструктивного впливу на економічну активність. Процеси уніфікації оподаткування з країнами ЄС, у тому числі у сфері адміністрування та регулювання податків на споживання та майнових податків мають відбуватися прогнозовано для держави і платників, що посилять керованість бюджетним процесом та протидіятиме тінзації економіки.

На етапі економічних трансформацій важливим є реформування податкової системи країни в контексті її переорієнтації з виконання виключно фіскальної функції на забезпечення зростання конкурентоспроможності вітчизняної промисловості та розробку дієвих заходів податкового регулювання для розширення експорту високотехнологічної промислової продукції. Необхідно впровадити механізм "*drawback*", який дає змогу експортерам товарів повертати вартість митних платежів, сплачених при імпорті продукції, яку згодом використано при виробництві промислових товарів, виготовлених на експорт. Застосування такого режиму можливо в межах часового періоду, що не перевищує одного року з моменту фактичного експорту високотехнологічної промислової продукції за межі митної території держави. Значну роль при експорті промислової продукції, яка визначає конкурентоспроможність товаровиробників, відіграє механізм бюджетного відшкодування ПДВ. Доцільним є спрощення цього механізму для сумлінних платників податків – експортерів промислової продукції.

Аналізуючи сукупну ставку податку як відсоток до комерційного прибутку, можна дійти висновку, що цей показник у середньому по країнах – членах ЄС та України значно наблизився за період 2006–2020 рр., що можна вважати результатом реформування системи податкових ставок в Україні. Так, у 2020 р. підприємці в середньому по 28 країнах – членах ЄС платять податків від комерційного прибутку практично стільки (40,6%), скільки й підприємці в Україні (37,8%). Водночас можна зауважити значні відхилення ставок окремих країн – членів ЄС від середнього значення інтеграційного об'єднання. Традиційно високі ставки податків

по відношенню до комерційного прибутку залишаються у Франції (62,2%), Бельгії (57,1%), Німеччині (48,9%), Італії (48%), поряд із досить поміркованими сукупними ставками податків в Об'єднаному Королівстві (30,7%), Данії (24,2%), Хорватії (20,6%). Практично в усіх країнах – членах ЄС спостерігається тенденція до зменшення сукупної ставки податку (із 46,3% у 2005 р. до 40,6% у 2019 р.). За період нашого дослідження найбільш помітним є різке скорочення сукупної ставки податку від комерційного прибутку для Італії – на 28,7%, так само і для України – на 19,5%.

Всередині ЄС спостерігається певний дисонанс у питанні простоти адміністрування сплати податків. Так, час на підготовку та сплату податків у 2020р. варіює від 260 годин у Польщі до 50 годин в Естонії. Проте очевидним є тренд до скорочення часу на адміністрування податків практично в усіх країнах – членах ЄС у середньому на 18% за останні вісім років, а в Україні – майже на 50% за цей самий період. Проаналізуємо показник державного боргу по відношенню до ВВП. Ми припускаємо, що цей показник обернено пропорційно показує дієвість фіскальної політики щодо поповнення бюджету з внутрішніх ресурсів країни. Також ми спостерігаємо майже однакові значення державного боргу по відношенню до ВВП у 2020 р. країн – членів ЄС (70,4%) та України (70,26%). При цьому спостерігається тенденція до зростання зовнішнього боргу як країн ЄС, так і України за період 2016-2020 рр. Це є ще одним свідченням конвергенції у сфері зовнішньої заборгованості нашої країни та європейських країн [38].

Епідемія коронавірусу виявилася суттєвим дестабілізуючим фактором для бюджетних систем більшості країн світу. Один із ризиків – невиконання бюджетів практично всіх країн. За таких умов цілком вірогідні дефолти – як корпоративні, так і державні. Обмежувальні заходи та призупинення роботи через коронавірус призведуть до збитків багатьох компаній світу. Розуміючи можливий негативний ефект на економіку, деякі країни запровадили програми з підтримки бізнесу. Так, Данія надасть відстрочку із сплати ПДВ, Британія знизить податки і виділить кредити малому бізнесу, у Франції підприємці можуть отримати відстрочку при сплаті податків і зборів до соціальних фондів. В Україні теж розробляються заходи

щодо послаблення податкового тиску та допомоги соціально незахищеним верствам населення. Оголошений по Україні 11.03.2020 р. карантин ще більше загальмує економічні процеси. Сильно постраждає сфера послуг і торгівля. Тому з великою ймовірністю Україні у 2020 р. слід готуватися до рецесії економіки. Така ситуація вимагає консолідації всіх державних інститутів і формування антикризового плану дій на найближчі три роки.

У Великій Британії важливим урядовим органом контролю над державним бюджетом є так званий фіскальний сторож (UK fiscal watchdog). Функції цього «сторожового пса» полягають у недопущенні незаконних і безвідповідальних бюджетних операцій, у стримуванні державних витрат і зловживань в оподаткуванні. В період пандемії додатково запроваджено coronavirus tax watch. Він гарантує допомогу лише тим компаніям, які належним чином платять податки і закриває доступ до державної підтримки тим, що вивозять прибутки в податкові сховища або причетні до ухилення від сплати податків іншими способами. Відповідно tax watch містить перелік компаній, недопущених до державної підтримки, а також має мандат на публікацію доступних для громадськості даних про умови і схеми підтримки. Так, уряд Франції оголосив, що компанії та самозайняті платники податків мають право, не побоюючись штрафних санкцій, відкласти майбутні податкові платежі впродовж особливого періоду. Підприємства, котрі вже сплатили податки, можуть подавати заявки про відстрочку майбутніх платежів та відшкодування деяких уже понесених затрат. Платникам, які працюють не за наймом, дозволяється відкласти виплату податку на прибуток і на професійний дохід від одного місяця до трьох місяців, а тим, хто платить податок щокварталу, – відкласти податкові платежі до наступного кварталу.

Розглянемо глобалізаційні процеси податкової політики на основі реформування адміністрування ПДВ, як одного з бюджетоутворюючих податків в контексті входження України до ЄС. Адміністрування. Україна прагне максимально гармонізувати ПДВ відповідно до вимог європейського законодавства, тому одним з етапів реформування адміністрування ПДВ було



запровадження СЕА ПДВ (система електронного адміністрування ПДВ). З 1 січня 2015 р. було впроваджено електронне адміністрування ПДВ, змінено правила обліку і сплати ПДВ та введено спеціальні ПДВ рахунки. З того моменту всі податкові накладні та податкову звітність із ПДВ повністю переведено в електронну форму. Головною метою впровадження СЕА ПДВ було запобігання зловживанням через незаконне отримання відшкодування ПДВ із бюджету країни. З упровадженням системи електронного адміністрування ПДВ Україна стала на крок ближче до європейських стандартів, адже більшість країн Заходу використовують електронну форму документообігу та звітності.

У дод.Б приведено приклад найбільш удалих країн, які запровадили та згодом вдосконалили електронну форму звітності. Завдяки електронному адмініструванню ПДВ інформація про обсяги бюджетних ресурсів із ПДВ доступна цілодобово. До того ж СЕА ПДВ дає можливість оперативно регулювати процес формування зобов'язань та податкового кредиту кожного платника так, щоб у цілому в країні сума відшкодування ПДВ не перевищувала суми надходжень цього податку до бюджету країни.

Одним із трендів глобалізаційних процесів є уніфікація податків та їх видів для спрощення їх адміністрування за кордоном. Передовий досвід уніфікації податкової системи, зокрема, демонструє Швеція. Це країна, в якій податки є інструментом справедливого перерозподілу доходів. Тож реформування податкової системи ведеться під лозунгом «єдина декларація — єдиний рахунок, єдиний платіж — єдина адреса (платежу)». Кожному громадянину Швеції присвоюється єдиний фіскальний номер (ID), який є уніфікованою формою державного обліку населення. Міжнародний досвід пропонує і такий вид збирання податків, який здійснюється за принципом національної належності платника податку. Розподіл платників податків за цим принципом дає можливість уникнути подвійного оподаткування, але тут стикаються часто національні інтереси різних країн. Так, держави, у яких підприємства та громадяни отримують більшість прибутків від діяльності за кордоном та від капіталів, які також розташовані за межами держави, зацікавлені у розмежуванні юрисдикцій за критерієм

резидентства. Країни, в економіці яких найбільша питома вага належить іноземним капіталам, зацікавлені натомість у критерії юрисдикції на принципах нерезидентства. Разом з тим питома вага податків, зборів та обов'язкових платежів у ВВП багатьох країн є досить суттєвою. Так, від 40 до 50 % становить питома вага зазначених платежів у таких європейських країнах, як Італія, Австрія, Франція, Бельгія, Норвегія, Фінляндія, Нідерланди, Люксембург, Швеція, Данія. При вивченні сучасних податкових систем розвинених країн світу важливим є дослідження їх структури. Передусім це стосується розподілу податкових платежів на прямі та непрямі. Так, наприклад, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі, а у Франції — непрямі податки [28].

З огляду на досвід країн із розвинутою економікою, які теж здебільшого методом проб і помилок впроваджували податкове законодавство на своїх територіях, наша держава, зокрема, вимагає нетрадиційного підходу до кодифікації наявної податкової системи. Результатом такого підходу може бути передусім стабілізація основ оподаткування, закладення підвалин цілісної податкової бази, з іншого – створення сприятливих умов для вдосконалення механізму нарахування і стягнення податків. Нині можна стверджувати, що в Україні створено податкову систему, яка дає змогу мобілізувати кошти в розпорядження держави, здійснювати їхній розподіл та перерозподіл на цілі економічного і соціального розвитку.

### **3.2. Напрями удосконалення механізмів податкового контролю у системі фінансово-економічного регулювання**

Практика функціонування податкової системи нашої країни свідчить про незадовільну якість, низку суперечностей та проблем. Основними недоліками, на наш погляд, є:

високий рівень податкового навантаження; нераціональний і неефективний розподіл податкового тиску між галузями виробництва; низька оцінка

функціонування податкової системи; необґрунтована система надання податкових пільг.

З огляду на це динаміка активності середнього та малого бізнесу скорочується при цьому частка тіньової економіки зростає пропорційно, оплата праці перестає бути прозорою, прибуток має високі ставки оподаткування, що обумовлює низку негативних явищ, таких як погіршення інноваційно- інвестиційної діяльності, слабкий розвиток людських ресурсів, високий рівень навантаження на фонд оплати праці, зменшення прибутку суб'єктів господарювання. Неєфективність роботи податкової служб у п'ять разів вище, ніж аналогічний показник у країнах Європейського Союзу. Як наслідок, держава втрачає щорічно близько 30% податкових надходжень до бюджету, що свідчить про непродуктивність та неефективність податкової системи.

Згідно з рейтингом Paying Taxes -2020, Україні вдалося знизити податкове навантаження до 41,7 % (рейтинг "Paying Taxes 2016" – 51,9 %), що менше, ніж в Євросоюзі – 40,5 % і в середньому в світі – 39,6 %, втім гірше ніж у 2018 році з показником 37,8%. Відобразимо результат України порівняно з країнами Європи в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

### Рейтинг Paying Taxes у 2020 році серед країн Європи

Країна	Місце в рейтингу	Індекс простоти сплати податків	Загальна ставка податків та зборів, %	Час на адміністрування	Кількість платежів	Індекс після адміністрування
Велика Британія	27	86.2	30.6	114	9.0	71.0
Німеччина	46	82.2	48.8	218	9.0	97.7
Хорватія	49	81.8	20.5	206	12.0	66.7
Франція	61	79.2	60.7	139	9.0	92.4
Бельгія	63	78.4	55.4	136	11.0	83.5
Україна	65	78.1	45.2	327.5	5.0	86.0



Данія	8	91.1	23.8	132	10.0	89.1
-------	---	------	------	-----	------	------

Послаблення податкового навантаження на бізнес стало наслідком зменшення ставки єдиного соціального внеску в Україні до 22 %. За даними “Paying Taxes 2020”, в Україні відбувається позитивна динаміка щодо кількості податкових платежів на рік – їх п’ять, при середньому показнику в світі – 24, в ЄС – 12. Водночас на підготовку їх витрачається 327,5 год/рік, тоді як цей показник в Євросоюзі становить 161 год/рік, у середньому у світі – 240 год/рік. Порівняно з іншими країнами в Україні відносно прості процедури внесення виправлень у податкові декларації та відшкодування ПДВ за експортними операціями.

Міжнародна практика розвинутих країн особливу увагу приділяє питанням детінізації податків шляхом непрямого визначення податкових зобов’язань, що сприяє реалізації принципів податкової системи, виконанню функцій оподаткування, встановленню симетрії між ставкою податку та реальними доходами громадян. Так, у Франції здійснюється оцінка доходу “taxation d’office”. Вона передбачає застосування до платника податку примусових дій, зокрема за відсутності податкової декларації та протягом 30 днів відсутності будь-якої реакції на вимоги податкові органи на базі власної податкової інформації доводять до відома платника податків розмір та строки сплати податку.

Для України на шляху економічного зростання доречно використати досвід країн, що вже успішно імплементували реформи податкової політики, такі як Франція, Німеччина та ін.

Особливістю оподаткування Франції є те, що податковий тягар перш за все лягає на споживання, а не на виробництво. Податок на додану вартість є одним з основних джерел формування дохідної частини французького бюджету, складаючи до 41,5% усіх надходжень. При цьому уряд держави через податкову систему країни здійснює регулювання товарів споживання. Це відбувається за допомогою диференціації ставки податку. Так, основна ставка на додану вартість складає 18,6%, на товари й послуги першої необхідності – 5,56%, на товари

побуту – 7%, а найвища ставка сягає 22%. Від обкладання податком на додану вартість звільнено медицину, освіту, приватну викладацьку діяльність, лікувальну практику, літературу, мистецтво, а також усі експортні товари. Разом з універсальним акцизом, а саме податком на додану вартість, у Франції застосовуються також специфічні акцизи. Другим за значенням під час формування дохідної частини бюджету Франції є податок на доходи фізичних осіб, частка якого серед усіх бюджетних доходів становить понад 18%. Прибуток суб'єктів підприємницької діяльності обкладається за ставкою 34%, а прибуток підприємств, зайнятих у сфері сільськогосподарського виробництва та на ринку цінних паперів, – за ставкою, яка коливається від 10% до 24%, чим держава може стимулювати розвиток певних видів економічної діяльності.

Характерними рисами податкової системи Німеччини є оптимальний розподіл податкового навантаження, дотримання соціальної справедливості, захист власного виробника. Структура податкової системи відповідає федеральному адміністративно-територіальному устрою Німеччини. Розподіл фінансових ресурсів ґрунтується на принципі від багатших територій до бідніших. Більшу частку доходів німецького бюджету становить податок на доходи фізичних осіб. Він є диференційованим, його ставка коливається від 19% до 53%, а також має шість податкових класів. Відрахування з фонду заробітної плати здійснюються за ставкою 6,8%, причому зобов'язання зі сплати рівномірно розподіляються між роботодавцем та найманим працівником. Значна частка у доходах бюджету припадає на податок на прибуток корпорацій, який справляється за двома ставками. Прибуток, що перерозподіляється, оподатковується за ставкою 50%, а той, що розподіляється у вигляді дивідендів, – 36%. Задля стимулювання розвитку виробництва та технічного переоснащення товаровиробників у Німеччині великі податкові пільги надаються завдяки прискореній амортизації. Так, сільськогосподарським товаровиробникам у першій рік дозволяється списати до 50% вартості устаткування, а за наступні три роки – до 80%. Податок на додану вартість у Німеччині забезпечує формування майже 28% бюджетних надходжень. Основна ставка цього податку складає 15%, проте

законодавством дозволено обкладати за заниженою ставкою основні продовольчі товари та товари й послуги соціально-культурного призначення, що є характерним також для інших європейських країн [49].

Великобританія в разі ненадання в повному обсязі достовірної інформації застосовує непрямий метод визначення податкових зобов'язань. Податкова система Великобританії має два рівні, а податки поділяються на загальнодержавні та місцеві. Основним джерелом дохідної частини бюджету є прибутковий податок з громадян, який становить 2/3 доходу бюджету. Оподаткування доходів громадян відбувається за ставками 20%, 25%, 40%, тобто ставки є диференційованими. Оподаткування прибутку підприємств здійснюється за єдиною ставкою, яка становить 33%, що значно менше за ставку, яка діяла понад 10 років тому, становлячи 52% та стимулюючи розвиток бізнесу. Одним з основних джерел надходжень до бюджету є податок на спадщину, який не сплачується з майна, яке оцінено на суму менше 150 тис. фунтів стерлінгів, а спадщина на більшу суму оподатковується за ставкою 40%. Таким чином, у податковій системі країни закладено механізм унеможливлення невинного збагачення громадян та стимулювання їх активної участі в суспільному виробництві.

Корисним для України буде досвід Грузії, як пострадянської країни, що перебудувала економіку на рівні з провідними країнами світу.

В основу податкової реформи Грузії було закладено тотальне зменшення податків. Як наслідок, з 20 видів податків, що стягувалися в країні, залишилось п'ять загальнодержавних (ПДФО, ПДВ, податок на прибуток, соціальний податок, акцизи) та два місцевих (майновий податок та податок на гральний бізнес). Імпортних мит в Грузії немає, що є результатом одностороннього рішення, яке покликане максимально відкрити ринок для закордонних товарів, отже, створити умови для гідної конкуренції місцевій продукції. Квотування на ввезення імпортової продукції також немає. На безмитному режимі втрати Грузії, згідно з деякими оцінками, склали близько \$15 млн. щороку. Однак щорічне



подвоєння обсягів прямих іноземних інвестиції у країну з 2005 року до початку війни з Росією та світової економічної кризи впевнено перекрило цю нестачу та недобір від ліквідації решти податків і зборів. Від початку реформування до сьогодні в державі було скорочено велику кількість різних ліцензій та дозволів на ведення господарської діяльності, що позитивно вплинуло на підприємницьку діяльність та сплату податків. В країні покращився інвестиційний клімат, зросли обсяги залучення іноземного капіталу. Отже, Грузія створила сприятливі умови для ведення бізнесу, чого не зробила Україна.

До цього ми розглядали досвід країн з реформування системи оподаткування в цілому. Доцільно було б розглянути досвід країн у спрощеному оподаткуванні.

Система спрощеного оподаткування у Франції має спільні риси з російською системою. Обсяг виторгу для суб'єктів становить приблизно 10,5 млн. дол. зі ставкою податку 15% від суми прибутку. Підприємства можуть мати не більше 50 найманих працівників. У Сполучених Штатах Америки існує розподіл на дві категорії залежно від суми доходу. Першою групою є підприємства малого бізнесу із сумою виторгу 50–70 млн. дол., із ставкою податку 7 500 дол. плюс 25% від суми, що перевищує 50 000 дол. До другої групи входять підприємства із сумою доходу 15 000–18 333 тис. дол. та ставкою податку 5 150 000 дол. плюс 38% від суми, що перевищує 15 000 000 дол. Для переходу на спрощену систему оподаткування підприємства можуть мати не більше 100 найманих працівників. Базою оподаткування є загальна сума доходу.

У Великобританії спрощена система оподаткування можлива для підприємств із сумою доходів до 20 млн. дол. та кількістю найманих працівників не більше 100 осіб. Для такої категорії підприємств ставка податку становить 21% від загальної суми прибутку. Оподатковуваний прибуток має бути менше 100 млн. фунтів стерлінгів. У цій країні немає єдиного визначення малого підприємства. Малі та середні підприємства, як правило, підпорядковуються тим самим правилам розрахунку та декларування доходів, як й інші платники податків, хоча є незначні винятки, серед яких варто виділити

спрощені вимоги до звітності. Згідно із законодавством Великобританії, якщо річний дохід підприємства становить не менше 15 тис. фунтів стерлінгів, то воно зобов'язане лише заповнити просту податкову декларацію без подання докладних про свою діяльність або за активах/зобов'язаннях. Крім того, якщо сумарні зобов'язання підприємства за рік становлять менше 500 фунтів стерлінгів, то воно не платить за рахунками за наступний рік, звільнене від авансових платежів. Це підприємство платить те, що вимагається з нього на дату закриття балансу, а це сприяє збільшенню обігових коштів [4,21].

На початку 2016 року в Україні відбулась низка змін у справлянні податків, зборів та єдиного соціального внеску (як позитивних, так і суперечливих). Втім, залишилось чимало нерозв'язаних проблем. Саме на них має бути орієнтоване подальше комплексне податкове реформування (одночасно з іншими реформами) з урахуванням євроінтеграційних завдань та пріоритетів. Податкова політика країни має бути спрямована на створення сприятливого податкового середовища для економічного зростання на інноваційній основі (спрощення податкового законодавства, введення інвестиційно-інноваційних податкових пільг з огляду на рекомендації Єврокомісії), пошук фіскальних резервів за рахунок усунення диспропорцій в розподілі податкового навантаження та підвищення податкової справедливості (обмеження використання поширених схем ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування, переміщення основного тягаря оподаткування на багатих), адаптацію норм Податкового кодексу до директив ЄС щодо оподаткування відповідно до Угоди про асоціацію (здійснення у встановлені строки низки змін у справлянні ПДВ та акцизного податку), вдосконалення податкового адміністрування (спрощення нарахування та сплати податків, автоматизація податкових процедур, модифікація системи ризик-орієнтованого податкового контролю на основі найкращих європейських практик).

## ВИСНОВКИ

Податковий контроль та податкова політика є основним фактором, що забезпечує соціально- економічний розвиток через балансування фіскальної та стимулюючої функцій. Джерелами нагромадження фінансових ресурсів є податки, що і забезпечується їх фіскальною функцією. Вдосконалення механізму формування доходної частини бюджету в частині оптимізації структури неподаткових і податкових компонентів його наповнення є важливим завданням державного фінансового регулювання. Першочерговим є завдання формування стратегічних цілей податкової політики задля досягнення цілей державного фінансового управління. Необхідним і є удосконалення структури податкових надходжень бюджету. Рівень податкового навантаження в країні відображає суспільний вибір частки перерозподілу внутрішнього валового продукту через систему публічних фінансів. Активізація економічного зростання потребує реалізації комплексу інструментів та механізмів податкового стимулювання пріоритетних галузей економіки, зокрема можливим є запровадження інвестиційного податкового кредиту та інвестиційного вирахування витрат на науково-дослідні роботи, податкового режиму пільгового оподаткування результатів інноваційної діяльності. Потребує розбудови система фіскальних органів в частині підвищення функціональної ефективності. Доцільним є розвиток системи податкового контролю і аудиту, у тому числі діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, які належать до ризикових категорій, правомірності бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повноти нарахування та сплати акцизного податку.

Дослідження досвіду формування і реалізації податкового регулювання у країнах з розвинутою та трансформаційною економікою показало важливість адаптації вітчизняної податкової системи до міжнародних тенденцій податкової політики. Такими є розбудова механізмів оподаткування операцій в цифровій економіці, податкового контролю за доходами іноземних компаній, протидія в розмиванні податкової бази, розширення обов'язкових та чітких правил розкриття



інформації про платників податків і об'єкти оподаткування, підвищення ефективності механізмів вирішення транскордонних податкових спорів, удосконалення діючих механізмів зміни двосторонніх податкових договорів.

Основні тенденції податкової політики в зарубіжних країнах визначають доцільність підвищення інституційної спроможності вітчизняної системи податкового регулювання за рахунок зниження рівня мінімізації податкових зобов'язань, покращення транспарентності в сфері оподаткування, посилення міжнародної співпраці по налагодженню інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності фіскальних органів у рамках контролю діяльності транснаціональних корпорацій, припинення недобросовісних податкових практик, здійснення системного моніторингу податкових ризиків. Важливим є удосконалення правил трансферного ціноутворення, розширення бази оподаткування податками на загальнодержавному та місцевому рівнях, покращення електронних сервісів взаємодії фіскальних органів і платників податків. В умовах економічних перетворень особливої значущості набувають питання підвищення фіскальної ефективності податків і зборів, враховуючи макроекономічну динаміку та структурні зміни системи державних фінансів. Питома вага податкових надходжень зведеного бюджету у валовому внутрішньому продукті збільшилась з 17,78 відсотка у 2001 році до 26,93 відсотка у 2020 році. Середнє значення наведеного показника за період 1999–2018 років становить 22,70 відсотка.

Найбільше зросла частка податку на додану вартість з 5,36 відсотка у 2001 році до 9,53 відсотка у 2020 році за рахунок збільшення обсягів виробництва, споживання та імпорту, зменшення кількості податкових пільг, скасування спеціального режиму оподаткування податком для сільськогосподарських виробників, підвищення фіскальної дисципліни. З метою оптимізації податкового навантаження доцільним є розширення бази

оподаткування, мінімізація впливу податків на інвестиційну активність суб'єктів господарювання, підвищення якісного рівня податкового адміністрування. Інституційна трансформація бюджетно-податкових відносин держави та територіальних громад зумовлює необхідність визначення рівня концентрації доходів бюджету від основних податків, які є вагомим інструментом перерозподілу валового внутрішнього продукту на цілі соціального та економічного розвитку.

Найбільше фіскальне значення належить внутрішнім податкам на товари та послуги, податкам на доходи, податкам на прибуток та податкам на збільшення ринкової вартості. В аналізованому періоді має місце зростання фіскальної значимості податків на споживання та податку на доходи фізичних осіб. Подальший розвиток системи планування та виконання доходів бюджету країни можливий за рахунок покращення регулюючої функції податків. З метою удосконалення податкового регулювання при формуванні доходів бюджету країни доцільно покращити якість прогнозування макроекономічних показників розвитку країни та планування податкових надходжень, підвищити дієвість механізмів стягнення та упередження зростання податкової заборгованості суб'єктів господарювання.

Особливого значення набувають питання зміцнення податкової безпеки держави. Вагомим завданням реалізації інституціоналізації системи податкового регулювання є модернізація органів контролю за додержанням податкового законодавства, підвищення якісного рівня планування та виконання податкових надходжень бюджету країни на основі середньострокової системи бюджетного планування. Необхідним є проведення дієвих змін у податковому контролі, підвищення якості реалізації матеріалів документальних, камеральних та фактичних перевірок, поліпшення взаємодії між контролюючими органами та платниками податків. Важливо забезпечити дієвість заходів податкового адміністрування, які передують виникненню податкового боргу, оскарженню рішень контролюючих органів. Вагомим завданням формування і реалізації податкового регулювання

соціально-економічного розвитку є посилення бюджетно-податкової безпеки країни. Доцільним є підвищення рівня координації бюджетної, податкової політики в частині формування дохідної частини бюджету, забезпечення фінансової стабільності.

Важливо забезпечити розвиток сфери податкової безпеки держави на основі адаптації бази оподаткування відповідно до змін екзогенного та ендогенного середовища, посилення функціональної спроможності податкових органів протидіяти ухиленню від оподаткування. Для подальшого розвитку системи адміністрування податків і зборів доцільно удосконалювати механізми виявлення, оцінки та моніторингу фіскальних ризиків, що дозволить забезпечити упередження виникнення податкового боргу. В умовах обмеженості державних фінансових ресурсів вагомим завданням є упорядкування діючих та надання нових податкових пільг, які сприятимуть становленню інвестиційно-інноваційної моделі економіки, розширення сервісних функцій при здійсненні податкового адміністрування. Подальша розбудова вітчизняної податкової системи має здійснюватися з урахуванням інституційного підходу, що дозволить врахувати взаємовплив інститутів фіскального регулювання. Вагомим є посилення ступеню адаптивності податкової політики до глобалізаційних перетворень економіки, враховуючи лагові ефекти та поведінку суб'єктів підприємництва, за рахунок послідовного удосконалення відповідних механізмів адміністрування податків і зборів. Потребує розбудови система фіскальних органів в частині підвищення функціональної ефективності, доцільним є дієвий розвиток системи податкового контролю і аудиту.

На сучасному етапі економічних перетворень необхідно забезпечити удосконалення чинної податкової системи - це дозволить покращити інвестиційний клімат у країні, спростити дещо складну для бізнесу і громадян



систему оподаткування, підвищити якість діючої системи адміністрування податків і зборів, зменшити податкове навантаження на платників податків.

### Список використаних джерел

1. Волосович С., Василенко А. Фінансові технології податкового адміністрування. Вісник КНТЕУ. 2019. № 4. С. 5-15
2. Гомон М. В. Податкова політика держави та принципи її формування. Глобальні та національні проблеми економіки, 2016. №11. С. 673-677.
3. Городецька Т.Е. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету. Молодий вчений, 2017. Вип. 2 (42). С.243–247.
4. Державне фінансове регулювання економічних перетворень : монографія / І.Я. Чугунов, Т.В. Канєва та ін; за заг. ред. А. А. Мазаракі ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ : КНТЕУ, 2018. 376 с.
5. Думчиков М.О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення оподаткування та доцільність його застосування в Україні. Режим доступу]: [http://www.lj.kherson.ua/2017/pravo04/part\\_1/33.pdf](http://www.lj.kherson.ua/2017/pravo04/part_1/33.pdf)
6. Європейський сайт служби статистики [Електронний ресурс]-[Режим доступу]: <https://appsso.eurostat.ec.europa.eu>
7. Замасло О., Віняр О. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної політики та можливість його використання в Україні. Регіональна економіка та управління. 2015. Ч. 1. С. 61–64.
8. Західна О.Р Аналіз доходів та видатків державного бюджету України. Молодий вчений. 2018. № 2. С. 714-718.
9. Іванов Ю. Б., Тищенко О. М., Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні: монографія, 2012р., Харків, 496 с.

10. Іванов Ю., Чумакова О. Підхід до класифікації податків і зборів в контексті розрахунку імпліцитних ставок в Україні. зб. наук. праць: Теоретичні та прикладні питання економіки. 2010. № 21. С. 106–112.
11. Ілляшенко В. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави. Економіка та держава. 2017р. № 8. С. 22–24.
12. Канєва Т.В., Рубан М.О. Податкова політика як інструмент забезпечення соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць. *Інвестиції: практика та досвід*, 2020 № 17–18. С. 49–56.
13. Луніна І. Концептуальні засади стійкості державних фінансів. Фінанси України. 2019. № 11. С.104-105.
14. Мацедонська Н.В. Світовий досвід функціонування податкової системи та його імплементація в Україні. Східна Європа: Економіка, Бізнес та управління №2, Вінниця 2019 р. с.338-345
15. Мацелюх Н. Податкова реформа як спосіб трансформації парадигми податкової діяльності держави. Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування, 2020р. (4), С. 115-126.
16. Мельник В.М. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом . Фінанси України. 2016р. № 7, С. 7–25
17. Мироненко М. Тенденції формування регіональної бюджетної політики у контексті забезпечення соціально-економічного розвитку. 2017р. №351.С. 46-56.
18. Мороз С. В. Неминуче реформування податкової політики України Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 5. С. 135–139.
19. Москалик Р.Я. Тенденції реалізації фіскальної політики країн ЄС та України: чи є підстави для конвергенції? Глобальні та національні проблеми економіки. №22, Миколаїв 2018р. с.65-70
20. Носіков Д. М. Податкова політика держави: теоретико-правовий аспект. Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2016. № 31. С. 178–192.



21. Нікітішин А.О. Податкова політика в умовах економічних перетворень : монографія. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 480 с.
22. Нікітішин А.О., Сучасний механізм податкового регулювання соціального розвитку суспільства. Економічний вісник університету. № 35/1 2017р. Вінниця С. 251-260.
23. Нікітішин А.О. Адаптивна та когерентна інституційна архітектоніка податкового регулювання. Проблеми економіки. 2018. № 1 (35). С. 300-307.
24. Овсіюк О.Л. Особливості податково-бюджетної політики України в сучасних умовах. Науковий вісник РДГУ. 2016. № 7. С. 114-119.
25. Офіційний сайт ДПС України [Електронний ресурс]-[Режим доступу]: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniydosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/>
26. Офіційний сайт Міністерства фінансів Німеччини. Податкова система Німеччини [Електронний ресурс] [Режим доступу]: <https://kiew.diplo.de/>
27. Офіційний сайт Міністерства фінансів Франції, Податкова система Франції [Електронний ресурс] [Режим доступу] : <https://www.economie.gouv.fr/>
28. Пасічний М.Д. Фіскальна результативність податкової системи України. Вісник КНТЕУ.2018. №3.С.116-130.
29. Податковий кодекс України.//Закон України Редакція від 13.08.2020 № 2755-VI [Електронний ресурс] [Режим доступу]: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
30. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016. [Електронний ресурс] – [Режим доступу]: [www.niss.gov.ua/articles/2299/](http://www.niss.gov.ua/articles/2299/)
31. Поснова Т. В., Циганкова С. Л. Особливості здійснення бюджетно-податкової політики та шляхи її вдосконалення. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 3. С. 71–75.



32. Рейтинг Paying Taxes [Електронний ресурс]-[Режим доступу]:  
<https://www.pwc.com/ua/uk.html>
33. Рекова, Н. Ю. Система інструментів механізму регулювання волатильності податкових надходжень України до 2020 р. Науковий вісник Полісся. – 2018. - № 3 (15). с. 96-103.
34. Римар О. Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 4. С. 224– 227.
35. Сайт Української служби статистики, Інформація про витрати на різні сфери життя суспільства [Електронний ресурс]-[Режим доступу]:  
<http://www.ukrstat.gov.ua/>
36. Сайт статистики Міністерства фінансів [Електронний ресурс] [Режим доступу]:  
<https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2019/>
37. Свешніков С.М. Бюджетно-податкова політика сучасної держави та гармонізація податкових систем країн ЄС. Вектори для України. Київ:Державна фіскальна служба, 2016. 39 с.
38. Чугунов І.Я., Нікітішин А.О. Податкова безпека держави. Вісник КНТЕУ. 2019. № 4. С. 31-41.
39. Тарангул Д.О. Методичні підходи щодо формування податкової політики в Україні. Економіка. фінанси. право 2017р. №7. С. 4-8
40. Швабій К.І. Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави . Фінанси України. 2015р. № 10. С. 90–103.
41. Шевчук І. А. Перспективи розвитку податково-бюджетної політики України в умовах євроінтеграції. Молодий вчений. 2016. № 11. С. 7-11.
42. Chugunov I., Makohon V., Vatulov A., Markuts Y. General government revenue in the system of fiscal regulation. Investment Management and Financial Innovations. Volume17.2020,Issue№1,pp.134-142.  
[http://dx.doi.org/10.21511/imfi.17\(1\).2020.12](http://dx.doi.org/10.21511/imfi.17(1).2020.12).

43. Chugunov I., Makohon V. Fiscal strategy as an instrument of economic growth. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2019. Vol. 5 No. 3. pp. 213-217. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2019-5-3-213-217>
44. Chugunov I.Y., Pasichnyi M.D. Fiscal policy for economic development. *Scientific bulletin of Polissia*. 2018. №1 (13). P.1. pp. 54–61.  
<http://nvp.stu.cn.ua/uk/component/k2/item/928-chugunov-i-ya-pasichnyi-m-d-fiscalpolicy-for-economic-development.html>
45. OECD Revenue Statistics [Електронний ресурс]. Режим доступу:<http://stats.oecd.org>
46. Sales tax institute [Електронний ресурс]-[Режим доступу]: <http://www.salestaxinstitute.com/resources>
47. The New York state. Department of taxation and Finance -. [Електронний ресурс]-[Режим доступу]: [www.tax.ny.gov](http://www.tax.ny.gov)
48. The site of news Tax watch (2020), “Tax havens, tax avoidance, and government support for businesses during the coronavirus pandemic”, available at [Електронний ресурс]-[Режимдоступу]: <https://www.taxwatchuk.org/government>(19 May 2020).
49. World Development Indicators Світового банку [Електронний ресурс]-[Режим доступу]: <http://data.worldbank.org/data-catalog/world-developmentindicators>

### Додатки

*Додаток А*

### Електронна форма звітності у країнах ЄС

Франція	<p>Подання звітності відбувається за допомогою мережі Інтернет, що надає можливості підрахувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– податкові зобов'язання за податками за допомогою вибору потрібного поля,</li> <li>заповнення обов'язкових рядків, відповідаючи на питання;</li> <li>– витрати на сплату податків за поточний період;</li> <li>– спрогнозувати витрати на сплату податків у майбутньому періоді</li> </ul>
Німеччина	<p>Є однією з перших країн, яка прийняла закон про електронний цифровий підпис (1997 р.).</p> <p>Подання податкової декларації електронною поштою можна за необхідності дублювати звичайною поштою</p>

Естонія	Закон про систему оподаткування надає можливість платникам податків вибирати спосіб подання електронних декларацій. Міністерство фінансів зобов'язало всі установи державного сектору, які мають доступ до мережі Інтернет, подавати податкові декларації виключно в електронній формі
Словенія	Система електронної податкової звітності використовується для заповнення заявок на відшкодування ПДВ під час обміну товарами серед країн ЄС. Директиви ЄС про електронну торгівлю дають змогу фірмам із країн, що не є членами ЄС, зареєструвати і сплачувати ПДВ з онлайн-продажу для будь-якої країни ЄС
Словаччина	Існує офіс електронного прийняття документів, який: <ul style="list-style-type: none"> <li>– забезпечує ведення обліку всіх електронних документів, які заповнюються і надсилаються;</li> <li>– видає підтвердження про отримання електронних документів;</li> <li>– містить інструмент для створення та перевірки захищених електронних цифрових підписів</li> </ul>

Додаток Б

### Сучасні податкові інструменти регулювання інноваційної, науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності в Україні

Назва податку	Регулюючий податковий елемент	Умови застосування механізму
Податок на прибуток	Звільнення від оподаткування прибутку (до 01.01.2025 р.) підприємств - суб'єктів літакобудування	Вивільнені кошти використовуються на НДДКР з літакобудування, створення чи переоснащення матеріальнотехнічної бази, збільшення обсягу виробництва, запровадження новітніх технологій.
	Звільнення від оподаткування прибутку (до 01.01.2020 р.) підприємств – при використанні газу та похідної сировини газу	Вивільнені кошти використовуються на переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій, пов'язаних з видобуванням, дегазацією та використанням газу (метану) вугільних родовищ та/або похідну сировину газу (метану) вугільних родовищ.
	Звільнення від оподаткування операцій	Оплати вартості фундаментальних досліджень, НДДКР особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунка органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів.
		Безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III - IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави.
		Безоплатної передачі майна ДК "Укроборонпром" та державними підприємствами, які включені до його складу, якщо така передача здійснюється підприємствам, установам чи організаціям з метою підтримки НДДКР державних підприємств, установ та організацій.



	Звільнення від оподаткування операцій (до 1 січня 2019 р.)	Постачання на митній території України результатів НДДКР, які виконуються для потреб космічної діяльності.
	Звільнення від оподаткування операцій (до 1 січня 2025 р.)	Постачання на митній території України результатів НДДКР, які виконуються для потреб літакобудівної промисловості.
ПДФО	Не включення до оподаткованого доходу	Цільова благодійна допомога, що надається у будь-якій сумі платнику податку, який проводить наукове дослідження або розробку, для відшкодування вартості обладнання, матеріалів, інших витрат.
	Не включення до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу	Суми коштів з Державного бюджету України дійсним членам (академікам) та членам-кореспондентам Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України та Академії мистецтв України як щомісячна довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента.
Земельний податок	Звільнення від сплати податку	Заклади науки, освіти, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.
Рентна плата за спеціальне використання води	Не включення до об'єкту оподаткування	Вода, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується КМУ, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису.
Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	Включення до об'єкту оподаткування	Використання корисних властивостей лісів для проведення науково-дослідних робіт.

Додаток С

### Основні інструменти податкового стимулювання НДДКР у зарубіжних країнах

Назва країни	Податковий кредит на НДДКР (R&D Tax credit)	Збільшене вирахування з податкової бази на НДДКР («R&D Super deduction»)	Спеціальний податковий режим пільгового оподаткування результатів інноваційної діяльності (Patent or Innovation Box)
Австралія	+		
Австрія	+		
Бельгія	+	+	+
Бразилія		+	
Канада	+		
Китай		+	
Чеська Республіка		+	
Данія	+		
Франція	+		+
Угорщина	+	+	+
Індія		+	
Ірландія	+		+

Ізраїль		+	+
Італія	+		+
Японія	+		
Казахстан		+	
Корея	+		+
Латвія		+	
Литва		+	
Люксембург			+
Мальта	+	+	+
Нідерланди	+		+
Польща		+	
Португалія	+		+
Румунія		+	
Росія		+	
Сінгапур		+	
Словацька Республіка		+	Нове законодавство в стадії обговорення
Південно-Африканська Республіка		+	
Іспанія	+		+
Швейцарія			+
Туреччина	+	+	+
Великобританія	+	+	+
США	+		

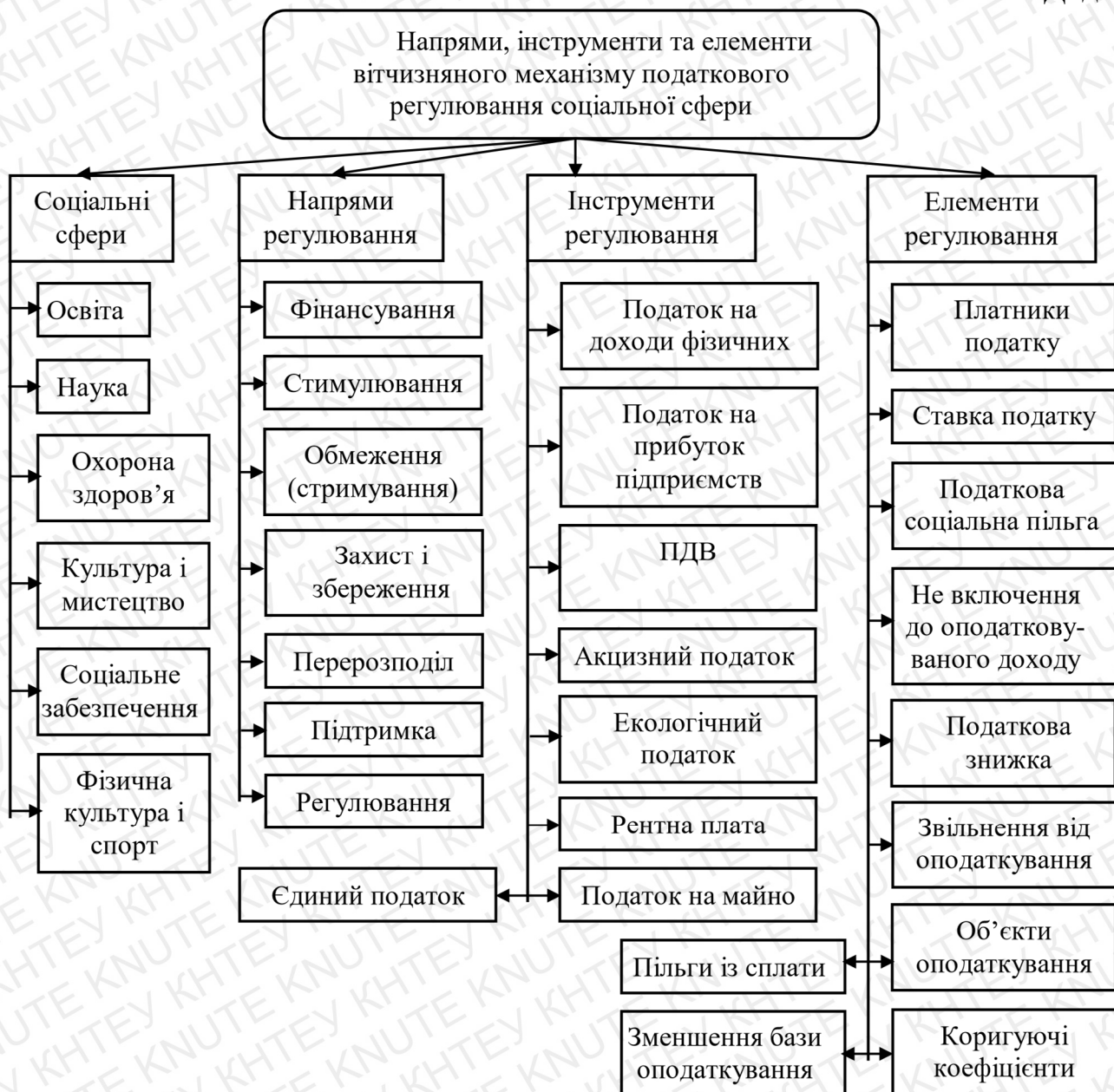
Додаток Д

**Частка валової доданої вартості за видами економічної діяльності у ВВП  
(виробничим методом у фактичних цінах), %<sup>1</sup>**

Назва виду економічної діяльності	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	14,36	14,87	14,29	14,48	14,73	13,78	13,33	13,74	13,25
Переробна промисловість	13,22	11,90	12,38	11,27	12,23	11,90	12,22	12,06	11,56
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	7,45	8,20	7,82	8,79	10,15	12,06	11,73	10,19	10,14
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	7,69	7,94	7,04	7,13	6,36	6,79	6,57	6,41	6,38
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	5,88	6,53	5,81	5,55	4,99	4,78	5,52	5,94	6,02
Операції з нерухомим майном	5,35	5,31	5,94	6,50	6,25	6,19	6,12	5,75	5,79

Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	4,62	4,11	4,25	4,66	4,96	4,78	5,16	5,49	5,98
Освіта	4,95	4,57	5,11	5,32	4,79	4,16	3,73	4,46	4,45
Інформація та телекомунікації	3,06	2,95	3,09	3,30	3,32	3,65	3,74	3,70	3,90
Професійна, наукова та технічна діяльність	2,53	2,34	2,99	3,26	2,97	2,81	2,87	2,90	3,18
Інші види діяльності	30,89	31,28	31,28	29,74	29,25	29,1	29,01	29,36	29,35

## Додаток Е





## Механізм податкового регулювання соціальної сфери

Додаток

Ж

### Податок на доходи фізичних осіб як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Ставка податку	0 % - застосовується до: вартості власності, що успадковується або приймається у дарунок членами сім'ї спадкодавця або дарувальника 1-го ступеня споріднення; особою, яка є інвалідом 1 групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування; дитиною-інвалідом; грошових заощаджень, поміщених в установи Ощадбанку СРСР та Держстраху СРСР.
Податкова соціальна пільга	Зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (100 %, 150 %, 200 %).
Не включення до оподаткованого доходу	Сума державної та соціальної матеріальної допомоги, субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат; сума відшкодування розміру шкоди внаслідок Чорнобильської катастрофи; сума внесків на обов'язкове страхування; вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, а також спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту; аліменти; допомога на лікування та медичне обслуговування; вартість безоплатно наданих вугілля та вугільних або торф'яних брикетів; сума, сплачена на користь навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку; допомога на поховання; вартість майна і сума грошової допомоги дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування; доходи від продажу власної сільськогосподарської продукції; стипендії; страхові виплати, страхові відшкодування; сума, отримана за здавання крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства; вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності; вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, реабілітацію; сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою); вартість дарунків; благодійної допомоги; сума коштів у зв'язку із здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження.

Податкова знижка	Частина суми процентів, сплачених за користування іпотечним житловим кредитом; суму коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям; сума коштів, сплачених на користь вітчизняних навчальних закладів для компенсації вартості здобуття освіти; сума коштів, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування; сума витрат на сплату страхових платежів та пенсійних внесків; сума витрат на оплату допоміжних репродуктивних технологій; оплата вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини; сума коштів, сплачених у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива; сума витрат на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту та процентів.
------------------	---

Додаток 3

### **Податок на прибуток підприємств як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни**

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Платники податку	Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації.
Ставка податку	Ставки податку на дохід від страхової діяльності юридичних осіб - резидентів: 3 % за договорами страхування; 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування та страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.
Звільнення від оподаткування	Прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю; прибуток Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта "Укриття" на екологічно безпечну систему; прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду "Укриття".

### **Єдиний податок як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни**

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Ставка податку	Для 1 групи - у межах до 10 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи
	Для 2 групи - у межах до 20 % від розміру мінімальної заробітної плати.
	Для 3 групи 3 % доходу - у разі сплати ПДВ, або 5 % - у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

Для 4 групи розмір загальних ставок податку з 1 гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у % бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ - 0,95, для багаторічних насаджень - 0,57, для земель водного фонду - 2,43, для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту - 6,33.

## Додаток К

### Податок на додану вартість як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Ставка податку	7 % по операціях з лікарськими засобами, а також медичними виробами.
Не включення до об'єкту оподаткування	Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування, недержавного пенсійного забезпечення; виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування; постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.



Звільнення від оподаткування операцій	<p>Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят; послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках; постачання засобів реабілітації, легкових автомобілів для інвалідів; постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню; постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, послуг реабілітаційними установами; постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються; постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення; постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами; безоплатної приватизації житлового фонду, присадибних земельних ділянок; постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання; надання благодійної допомоги; надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами; постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я; створення, постачання, просування, реставрація і розповсюдження національного культурного продукту; постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти; ввезення на митну територію України: устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії; надання телекомунікаційних послуг у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі.</p>
---------------------------------------	---

Додаток Л

### **Акцизний податок як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни**

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Звільнення від оподаткування операцій	<p>Реалізації легкових автомобілів для інвалідів, а також легкових автомобілів спеціального призначення, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування; ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) як міжнародної технічної допомоги; реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення.</p>
Ставка податку	<p>Підвищенні ставки оподаткування на: продукти із вмістом спирту етилового неденатурованого та з вмістом спирту етилового 8,5% об'ємних одиниць та більше; особливо шкідливі продукти які використовуються при виготовленні підакцизних товарів (для прикладу - тетраетилсвінець); вживанні транспортні засоби; транспортні засоби із великим робочим об'ємом циліндрів, значною вантажопідйомністю, масою.</p>

Об'єкти оподаткування	Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.
-----------------------	--

## Додаток Н

### **Екологічний податок як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку країни**

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Платники податку	Суб'єкти під час провадження діяльності яких здійснюються: викиди забруднюючих речовин; скиди забруднюючих речовин; розміщення відходів; утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Об'єкти оподаткування	Забруднюючі речовини, які викидаються в атмосферне повітря; забруднюючі речовини, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; відходи, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; радіоактивні відходи, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк; електрична енергія, вироблена експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).
-----------------------	--

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Коригуючі коефіцієнти	Збільшення основних ставок оподаткування: у 1,5 рази за скиди забруднюючих речовин у ставки та озера; у 3 рази - за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів; у 3 рази якщо місце (зона) розміщення відходів в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж; у 50 разів для експлуатуючих організацій ядерних установок для високоактивних радіоактивних відходів; у 2 рази для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) для середньоактивних та низькоактивних радіоактивних відходів.
Ставка податку	Ставки податку диференційовані в залежності від: найменування забруднюючої речовини; класу небезпечності; рівня небезпечності; орієнтовного безпечного рівня впливу речовин (сполук); гранично допустимої концентрації забруднюючих речовин; активності радіоактивних відходів.