

## РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

№	Назва поля	Вміст поля
1.	Назва роботи	Магістерська кваліфікаційна робота
2.	УДК	336.221:477
3.	Автор (ПІБ)	Ворона Ангеліна Віталіївна
4.	Дата захисту (рік, місяць, день)	
5.	Факультет (ІНІ)	Економічний
6.	Кафедра (шифр, назва)	11.07 Кафедра фінансів
7.	Спеціальність	Фінанси банківська справа та страхування
8.	Спеціалізація	
9.	Програма підготовки	Фінанси банківська справа та страхування
10.	Форма навчання	Денна
11.	Магістерська програма	
12.	Тема випускної магістерської роботи	Розвиток системи оподаткування в Україні
13.	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання )	Тітенко Зоя Миколаївна, к.е.н., доцент
14.	Консультант	
15.	Ключові слова (до 10 слів)	Податкова система, принципи побудови податкової системи, прямі податки, доходи Зведеного бюджету України.
16.	Анотація (до 300 символів)	У першому розділі представлені аспекти формування принципи побудови податкової системи. В другому розділі здійснюється аналіз динаміки та структури до Зведеного бюджету України, аналіз місця та ролі непрямого оподаткування. Третій розділ присвячено гармонізації та посиленню системи оподаткування в Україні.

Керівник магістерської роботи

Тітенко З.М.

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

11.07 – МР.1699 «С» 2021.10.11. 013. ПЗ

**ВОРОНА АНГЕЛІНА ВІТАЛІЇВНА**

**2022 р.**

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

УДК 336.221:477

ПОГОДЖЕННЯ ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Декан економічного факультету Завідувач кафедри фінансів

\_\_\_\_\_

(підпис)

Діброва А.Д.

\_\_\_\_\_

(підпис)

Давиденко Н.М.

« \_\_\_\_\_ » 2022 р. « \_\_\_\_\_ » 2022 р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему «Розвиток системи оподаткування в Україні»

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування  
(код і назва)  
Освітня програма Фінанси, банківська справа та страхування  
(назва)

Орієнтація освітньої програми  
(освітньо-професійна або освітньо-наукова)

освітньо-професійна

Гарант освітньої програми  
к.е.н., доцент

(підпис)

(ПІБ)

Скрипник Г.О.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи  
к.е.н., доцент

(підпис)

Тітенко З.М.

(ПІБ)

Виконала

(підпис)

Ворона А.В.

(ПІБ студента)

Київ – 2022

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри фінансів

д.е.н., проф. Давиденко Н.М.  
(науковий ступінь, вчене звання) (підпис) (ІПБ)

2021 року

## ЗАВДАННЯ

ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ  
СТУДЕНТУ

Вороні Ангеліні Віталіївні  
(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування  
(код і назва)

Освітня програма Фінанси, банківська справа та страхування  
(назва)

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна  
(освітньо-професійна або освітньо-наукова)

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Розвиток системи оподаткування в Україні»

Затверджена наказом ректора НУБіП України № 1699 «С» від 11.10.2021 р.

Термін подання Завершеної роботи на кафедрі 2022.11.10  
(рік, місяць, число)

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи:

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні основи розвитку податкової системи України.
2. Аналіз механізму функціонування прямого і непрямого оподаткування в податковій системі України
3. Цілі впровадження податкової системи України.

Перелік графічного матеріалу (за потреби)

Дата видачі завдання « 25 » листопада 2021 р.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи

Завдання прийняла до  
виконання

(підпис)

Тітенко В.М.

(прізвище та ініціали)

Ворона А.В.

(підпис)

(прізвище та ініціали студента)

# РЕФЕРАТ

Магістерська робота на тему: «Розвиток системи оподаткування в Україні» виконана на основі статистичних даних Державної податкової служби України складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури, і викладено на 82 сторінках комп'ютерного тексту, що містить 17 таблиць, 12 рисунків.

Метою магістерської роботи є обґрунтування шляхів вдосконалення та оптимізації складу та структури податкової системи України.

Об'єктом дослідження є податкова система України.

Предметом дослідження виступають теоретичні та практичні проблеми чинної системи оподаткування.

Методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, загальні методи наукового пізнання та теорії фінансового аналізу. Для вирішення поставлених завдань використовувалися наступні загальнонаукові методи: аналіз та синтез, індукція та дедукція, аналогія, моделювання, системний аналіз. Також, були використані спеціальні наукові методи серед яких: вибірковий метод, коефіцієнти еластичності, метод ланцюгових підстановок.

У першому розділі розкривається теоретичні аспекти та принципи побудови податкової системи. В другому розділі здійснюється аналіз динамки та структури податкових надходжень, визначається фіскальна та регулююча роль прямого та непрямого оподаткування на основі статистичних даних Державної податкової служби України. Третій розділ присвячено гармонізації системи оподаткування України в умовах сучасних викликів.

Ключові слова: ПОДАТКОВА СИСТЕМА, ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ, ДОХОДИ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ, ПРЯМІ ПОДАТКИ, НЕПРЯМІ ПОДАТКИ, ПДВ, ПДФО, ЄСВ, ВЗ.

## ЗМІСТ

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

1.1 Теоретичні аспекти формування податкової системи

1.2 Принципи побудови податкової системи

1.3 Класифікація та функції податків

### РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПРЯМОГО І НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

2.1 Динаміка та структура податкових надходжень до державного бюджету

2.2 Фіскальна та регулююча роль прямого оподаткування

2.3 Аналіз місця та ролі непрямого оподаткування в податковій системі

України

### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

3.1 Гармонізація системи оподаткування України в умовах сучасних викликів

3.2 Моделювання впливу податкових надходжень на доходи державного бюджету

НУБІП України

НУБІП України

## Вступ

**Актуальність.** Ефективне функціонування податкової системи в Україні є одним з головних передумов забезпечення стабільності економіки.

Податкова система є одним з головних важелів, які регулюють економічні взаємовідносини товаровиробників з державою. Ця система повинна слугувати виходу країни з кризи та діловій активності. У всі часи податки були обов'язковим елементом фінансової системи. Вони є основним важелем формування дохідної частини бюджету. Відсутність податків паралізує нормальне функціонування будь-якої держави. Податкова система потребує тривалого та точного аналізу. Саме ця система, виступаючи базою забезпечення функціонування публічних витратків, являється важливою складовою розвитку економіки і шляхом залучення інвестицій в Україну.

На сучасному етапі розвитку податкової системи важливим є постійне удосконалення ефективності податкового законодавства, пошук нових методів та рішення поставлених задач для збільшення дохідної частини та наповнення бюджету. Проблематика оподаткування була і залишається актуальною темою, так як саме податки є одним з найважливіших складових розвитку суспільства. Саме вони допомагають ефективно здійснювати державну політику з питань соціального та економічного розвитку.

Серед закордонних економістів питання дослідження прямого та непрямого оподаткування з метою ефективного функціонування податкової системи знайшло своє відображення в працях У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, А. Лаффера, С. Фішера, Ш. Бланкарта та інших. Теоретичні та практичні засади функціонування податків були відображені в роботах таких відомих вітчизняних науковців як О.Д. Василик, В.П. Вишиєвський, Т.І. Єфименко, А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, П.В. Мельник, В.М. Опарін, Ю. В. Пасічник та інших.

**Мета і завдання.** Метою магістерської роботи є обґрунтування шляхів вдосконалення та оптимізації складу та структури податкової системи України.

Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання таких завдань:

– дослідити сутність податкової системи як фінансової категорії та ознайомитися з принципами її побудови;

– розглянути становлення та розвиток податкової системи в історичній ретроспективі;

– здійснити оцінку складу та структури податкової системи України;

– відслідкувати динаміку та структуру податкових надходжень до державного бюджету;

– обґрунтувати фіскальну та регулюючу роль прямого оподаткування;

– здійснити аналіз місця та ролі непрямого оподаткування в податковій системі України;

– дослідити шляхи гармонізації системи оподаткування в умовах сучасних викликів;

– провести моделювання впливу податкових надходжень на доходи державного бюджету;

– розробити рекомендації з питань посилення соціальної спрямованості непрямого оподаткування.

**Об'єктом дослідження** є податкова система України.

**Предметом дослідження** виступають теоретичні та практичні проблеми чинної системи оподаткування.

**Методологічною основою дослідження** є фундаментальні положення економічної теорії, загальні методи наукового пізнання та теорії фінансового аналізу.

Для вирішення поставлених завдань використовувалися наступні загальнонаукові методи: аналіз та синтез, індукція та дедукція, аналогія, моделювання, системний аналіз. Також, були використані спеціальні наукові методи серед яких: вибіркового метод, коефіцієнти еластичності, метод ланцюгових підстановок.

**Інформаційною базою** при написанні роботи виступають законодавчі нормативні акти України, дані Державної служби статистики України,



Міністерства фінансів та Державної податкової служби, праці вітчизняних та зарубіжних науковців з теорії оподаткування.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

## 1.1 Теоретичні аспекти формування податкової системи

Виникнення, розвиток та становлення податків і оподаткування тісно пов'язано з соціальним та економічним розвитком суспільства. На сьогодні найбільш поширеним є існування трьох етапів розвитку податків. Перший етап включає епоху стародавнього світу і початок середньовіччя, другий – XVI – XVIII ст., третій етап охоплює XIX ст. і продовжується по наші часи.

Зародження оподаткування припадає саме на перший етап. Перші підґрунтя для виникнення податків було ще за стародавніх часів, коли основним джерелом доходів була здобич, а жертвоприношення – податком.

Первісні люди, з одного боку, намагались задовільнити волю Божу, а з іншого – формували запаси врожаю, здобичі на випадок непередбачуваних обставин.

Однак жертвоприношення було засноване не лише на добровільних засадах і, таким чином, становилось примусовою платою або податком.

У період рабовласництва податки мали зазвичай натуральну форму. Їх прояв можна було побачити у вигляді трудових відпрацювань, оброку, участі у військових походах, змаганнях, тощо. Переважна частина податків запроваджувалася тільки у випадку військових дій, тоді як у мирний та спокійний часи населення майже нічого сплачувало. При цьому, у разі перемоги платнику повертався його внесок частиною отриманої здобичі.

Розвиток та становлення товарно-грошових відносин дає поштовх для формування податків лише у грошовій формі.

Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у Стародавньому Римі. Приватна казна імператора, яка на той час мала назву «фіск», акумулювала в собі всі види доходів, в тому числі специфічні збори та перші прямі реальні податки, так як об'єктами оподаткування були раби, велика рогата худоба, майно, земля, нерухомість [1].

Через деякий час, у зв'язку з переписом населення, прямі податки були доповнені особистими, які стягувались з кожної людини в однаковому розмірі незалежно від обсягу доходу чи майна.

Перші непрямі податки були представлені у вигляді митних платежів, які стягувались з моряків, торговців і купців за здійснення переправ через море або річку, перетин кордону держави, укладання торгівельних угод. Зазвичай ставка коливалась від 1 до 4%, залежно від суми угоди.

Отже, на першому етапі розвитку податків було запроваджено базові стягнення, які не вимагали складних розрахунків. Потрібно врахувати те, що незаможний клас суспільства, який на той час переважав, не сплачував податки та звільнявся від служби, що ще більше спрощувало облік.

Слабкість державної влади породжувала слабкий фінансовий апарат. Як результат цього, право на збирання податків отримали відкупники, які мали за мету внести в казну у певний строк податки в натуральній чи грошовій формі. Неконтрольованість дій та жага до збагачення породжувала постійні недонадходження до казни [2].

Так, за часів правління римського імператора Августа Октавіана було створено окремі фінансові установи для вирішення проблеми стягнення податків та запроваджено обов'язкове декларування майна громадян.

Податки, хоч і не займають вагомій частки у доходах держави, але стають постійним їх джерелом вже на другому етапі еволюції. Різноманітність податків вимагає більш складного обліку і розмежування об'єктів оподаткування, а розширення адміністративного апарату та утримання армії в свою чергу залучення суттєвих фінансових ресурсів.

Русь за часів правління Петра Першого відображає економічний стан держав в період пізнього середньовіччя і слугує яскравим прикладом подальшого становлення оподаткування. Будівництво, флот та воєнні компанії вимагали немалих вкладів, які зазвичай забезпечувала казна. Петро I розумів, що податки — одне з основних джерел надходжень до державного бюджету, тому його галом було: «Вимагай неможливого, щоб отримати найбільше з

можливого». Таким чином, цар намагався оподатковувати майже всі складові господарського життя, наскільки це було можливо. Значних змін зазнали непрямі податки, в той час як прямі залишились майже без змін [3].

Так, вже існуючі на той час прибутковий, подушний та поземельний податок були доповнені іншими. В результаті оновлення податкової політики з'явилися податки на млини, лазні, стайні, пасіки, майданчики для торгу, приватний рибний лов, заїжджі двори. Монопольний продаж солі був створений наказом від 1 січня 1705 року, що стало поштовхом для підняття ціни на неї майже удвічі. Окрім цього, були монополізовані ринки продажу крейди, риб'ячого жиру, алкоголю, сала та щетини.

Податки сплачували за весілля, народження чи похорон, відмови від хрещення. Той, хто не належив до православної церкви, мав платити особливий податок.

Саме під час другого етапу становлення податків, фінансові органи набували все більшої значущості в державному правлінні. На Русі для управління стягненням податків Указом Петра I від 1699 р. в Москві засновується Бурмистерська палата, пізніше перейменована в Ратушу, чиновники якої винаходили нові способи збільшення державних доходів. А у 1711 р. було сформовано Сенат, якому доручався збір державних доходів з приписом «грошей як можливо (більше) збирати ... і ... вчинити фіскалів у всяких справах». У 1717 р. йому на заміну прийшли фінансові колегії, які відали державними доходами і витратами [4].

Результатом зміцнення податкової системи була втрата російського золота та інвестування в такі країни як Англія, Франція, Голландія. Аби зашкодити втечі капіталу та докорінно змінити виниклу ситуацію, Петро видав закони, які передбачали посилення систему митного контролю.

За часів правління Петра I було здійснено немало реформ, які значно посилили податковий тягар на населення за рахунок урізноманітнення як податків, так і груп платників. Однією з вирішальних реформ, яка докорінно змінила перебіг та становлення податків, була зміна прямого оподаткування.

Подушна податок – єдиний грошовий внесок, який замінив безліч незначних зборів та повинностей. Саме ці зміни стали поштовхом до стабілізації фінансів країни та виокремили не тільки фінансову, а й регулюючу функцію податків [5].

Тим часом в Україні прямі податки теж відігравали другорядну роль. Так, у 1796 р. подушної податі збиралося 33 % від усіх доходів, а непрямі податки складали 43 % (майже половину цієї суми приносили питні податки).

Основним джерелом доходів бюджету держави податки стали на третьому етапі еволюції оподаткування. Процеси розширення виробництва, поява нових видів підприємницької діяльності, розвиток фондового ринку вимагали більших видатків та фінансування на утримання державного апарату.

Податок – один із важливих важелів регулювання економічного зростання суспільства. Їх кількість змінюється в меншу сторону, але при цьому, розширюється база оподаткування. Податок на прибуток корпорацій, специфічні акцизи, окремі соціальні та індивідуальні податки, мито – база тих найефективніших податків, які були сформовані у XX столітті. У 1954р. було вперше впроваджено ПДВ у Франції як форму універсального акцизу [6].

Дотримання принципів справедливості та загальності в оподаткуванні – основна мета податкових реформ, що проводяться. Реалізація принципів відбувається за рахунок встановлення прогресивної шкали ставок з індивідуального прибуткового податку, уніфікацію податкових систем світу по основних податках, гармонізацію національних податкових законодавств.

Важливим є створення умов для спрощення підходів до формування національних податкових систем, враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків. Формування конкурентоспроможної, прозорої та несуперечливої податкової системи – шлях до вигоди для держав від зростання масштабів глобалізації.

Базовим інститутом будь-якої економіки є саме податкова служба. На це є декілька причин: одна з перших - регулювання внутрішньодержавного і

зовнішньоторговельного обороту, збору мита та податків; друга – вона являється одним із інструментів, який забезпечує економічну безпеку країни; третя – в період глобальної трансформації чи то політичних, чи то державних чи соціальних, податкова служба відіграє значну роль у реформуванні та розвитку провідних сфер промисловості, аграрного сектору, сфери надання послуг та туризму. Тому саме досконалість, ефективність виконання поставлених задач, відповідна структура податкових органів є одним із важливих факторів дієвої роботи податкової системи та як наслідок – наповнення державного бюджету [7].

Еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. Можна виділити сім етапів формування уявлень про природу оподаткування. Спочатку панівною була ідея дару. В середні століття індивідуум робить подарунок уряду. На другій стадії уряд смиренно благав або просив народ про підтримку. На третій стадії ми зустрічаємося з ідеєю допомоги, що надається державі. На четвертій стадії з'являється ідея про жертву, принесену індивідуумом в інтересах держави. Він тепер відмовляється від будь-чого в інтересах суспільного блага. На п'ятій стадії у платника з'являється почуття обов'язку. Лише на шостій стадії зустрічаємо ідею примусу з боку держави. На сьомій стадії ми бачимо ідею певної частки чи окладу, встановлених або обчислених урядом поза всякою залежністю від волі платника [8].

Паралельно з розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті формувались і окремі концепції, які згодом знайшли своє відображення у теоріях податків.

Податкова теорія – це система наукових знань про сутність і природу податків, їх роль і значення в житті суспільства.

Податкові теорії виступають моделями побудови системи оподаткування держави різного ступеня узагальнення. Виокремлюють як узагальнені розробки, так і дослідження окремих питань оподаткування.

Загальні теорії податків відображають їх суть в цілому та мають всебічний характер. Коротку характеристику найвідоміших з них можна розглянути нижче (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Загальні теорії податків

Назва теорії	Період	Основоположники
<b>Теорії обміну:</b>	Середньовіччя	
– Атомістична теорія	XVIII ст.	С. де Вобан, Ш. Монтеск'є,
– Теорія податку як страхової премії	XIX ст.	Дж. Мак-Куллох, А. Тьер
– Теорія насолоди	XIX ст.	Ж. Сімонд де Сімонді
<b>Теорія фізіократів</b>	XVIII ст.	в Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго
<b>Класична теорія</b>	XVIII – перша половина XIX ст.	в Б. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілль
<b>Теорія економіки суспільного сектору</b>	початок XX ст.	К. Віксель і Е. Ліндаль
<b>Кейнсіанська теорія</b>	початок XX ст.	Дж. Кейнс
<b>Неокласична теорія</b>	70-80 рр. XX ст.	Дж. Мілль
<b>Теорія глобалізації</b>	кінець XX – XXI ст.	Віто Ганзі

Теорії обміну заснована на відшкодувальному характері оподаткування.

Тобто через податок людина як би купує у держави послуги з підтримки правопорядку, охорони здоров'я та ін. Ці теорії відповідали порядкам часів середньовіччя з пануванням договірних стосунків. До різновидів теорій обміну можна віднести атомістичну теорію, теорію податку як страхової премії, теорію насолоди.

Суть атомістичної теорії полягає у тому, що податок виступає результатом договору між державою та громадянином, згідно якого підданий вносить плату за охорону особистого майна та власної безпеки, захист від ворогів та інші послуги, що вимагають кошти на утримання державного апарату. У теорію закладений постулат, що будь-яка держава ефективніше охороняє свій народ, ніж він здійснював би особисту охорону самотійно [9].

Теорія податку як страхової премії не відносилась до поняття страхування у класичному його прояві, коли застрахована особа отримує відшкодування при настанні страхового випадку. Навпаки, громадяни мали сплатити відповідну суму до бюджету держави, щоб вона мала можливість у випадку чого, захистити свій народ.

Засновник теорії насолоди Ж. Сімонд де Сімонді вважав, що платник податку, сплачуючи його, купує для себе насолоду, яка виражалась у безпеці, правосудді та правопорядку. І платник має сплатити податки з чистого доходу, а не з капіталу [10].

Представники теорії фізіократів, до яких відносять Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго, вважали, що в теорії всі податки можна замінити одним єдиним земельним. На думку фізіократів, таким чином був реалізований принцип соціальної справедливості, оскільки обкладалися безпосередньо ті доходи, які були одержані єдиним продуктивним класом у суспільстві [11].

В. Петті, одним з представником класичної теорії, була зроблена спроба систематизувати всі податки і збори. Він досліджував, яким чином можна послабити причини невдоволення платників сплатою податків: «як би не був великий податок, але, якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає через нього якого-небудь багатства. Найбільше дратує людей обкладання їх більш високим податком, ніж їх сусідів. Люди приходять в обурення при думці, що зібрані гроші будуть розтрачені на звеселяння, чудові видовища, триумфальні арки і т. ін.» [12].

В рамках класичної школи політичної економії аксіомою було положення А. Сміта, що кожна людина, переслідуючи власну вигоду, одночасно служить інтересам суспільства (в цьому суть принципу «невидимої руки»).

Д. Рікардо, як і А. Сміт, гостро критикував податки на капітал і вважав, що при збільшенні рівня споживання при незмінних обсягах виробництва податкове навантаження на капітал значно збільшиться, що підірве



виробничий потенціал підприємства та зменшить його потенційні інвестиційні можливості [13].

Роль податків у підвищенні рівня суспільного добробуту визначала теорія економіки суспільного сектору. Податки розглядалися у тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи.

Сплачений податок, згідно теорії, мав повертатись у вигляді різних державних послуг.

Кейнсіанська теорія (початок XX ст.) мала протилежне поняття відносно класицизму, бо базувалася на тому, що податки є головним важелем

регулювання економіки і виступають однією зі складових її ефективного розвитку. Її яскравий представник та засновник англійський економіст Дж. Кейнс у своїй праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.)

зазначав необхідність втручання держави в економіку. Держава має за допомогою бюджетної політики, куруючи податками та державними витратами, здійснити свій керівний вплив на споживання і повну зайнятість населення і таким чином регулювати циклічні коливання економіки [14].

Неокласична теорія оподаткування висвітлює прагнення до рівноваги між інтересами держави та платниками податків. Державний апарат не має

обмежувати ринок, а навпаки створювати умови для усунення перешкод, що заважають безперервному функціонуванню конкуренції. Податки при цьому не повинні мати вплив на господарюючі об'єкти та обмежувати їх свободу.

Задля розширення податкових надходжень та підтримки рівня заощаджень чи інвестицій неокласична теорія пропонує збільшити кількість податкових пільг корпораціям та частині населення, що створить споживчий попит на ринку.

Теорія глобалізації має зародження наприкінці XX – початку ХІ століття. Все складніше підлаштувати та вибрати той шлях оподаткування, який би забезпечив ефективний розвиток економіки на сучасному етапі. Віто Танзі –

відомий американський економіст, який називає вісім «фіскальних термітів», що роз'їдають основи податкової системи країни:

1 електронна комерція,

2 електронні гроші,  
3 внутрішньокорпоративна торгівля,  
4 офшорні фінансові центри,  
5 деривативи і хеджеві фонди,  
6 нездатність оподатковувати фінансовий капітал,  
7 зростаюча зарубіжна діяльність індивідів, включаючи інвестування заощаджень за кордон, покупки за кордоном [15].

За рахунок введення спеціальних податків на іноземні транзакції В. Танзі було запропоновано вирішити наведені проблеми.

У своїй роботі «Чи потрібна світовій спільноті всевітня податкова організація» В. Танзі навіть ставить питання про можливість створення спеціальної всевітньої податкової організації, яка розробляла б подібні питання і контролювала б виконання прийнятих рішень [16].

Не менш важливими для періоду розвитку та становлення податків являються окремі теорії податків. До таких можна віднести теорію співвідношення прямого і непрямого оподаткування, теорію єдиного податку, пропорційного і прогресивного оподаткування, теорію перекладання податків (табл 1.2).

Таблиця 1.2

Окремі теорії податків		
Назва теорії	Період	Суть теорії
Теорія співвідношення прямого і непрямого оподаткування	Раннє середньовіччя	Основний прямий податок - податок на дохід. Непрямий податок вважався шкідливим, обтяжливим для народу. Так, перші податкові системи будуються переважно на прямих податках.
	Кінець середніх віків	З'являється необхідність непрямого оподаткування. Прагнення змусити платити привілейовані класи шляхом встановлення податку на їхні витрати.
Теорія єдиного податку	Кінець XIX ст.	Досягнення балансу між прямими та непрямими податками при формуванні податкової системи.
	Різні часи	Заміна численних різноманітних податком. База оподаткування – капітал, доходи, витрати, але найчастіше це була земля.

Теорія  
пропорційного і  
прогресивного  
оподаткування

Різні часи

Реалізація принципів рівності і справедливості. Податкові ставки встановлюються єдиним процентом або збільшуються в міру росту доходу платника податку.

Теорія  
перекладення  
податків

XVII - XIX ст.

Для визначення різновиду перекладення кожного податкового платежу необхідно враховувати природу податку, а також існуючу економічну і політичну ситуацію.

Загалом, протиріччя, які виникають між різними школами та теоріями полягають у зміні поглядів, методів та інструментів для регулювання економіки. На сучасному етапі розвитку не має однієї вірної теорії податків.

Існують тільки змішані концепції, які дають можливість побудувати ефективну податкову систему.

## 1.2 Принципи побудови податкової системи

Наукове забезпечення побудови теоретичної моделі податкової системи, окрім дослідження сутності і змісту категорії податків як своєї вирішальної передумови, передбачає визначення принципів, на яких має будуватися податкова система, та основних критеріїв оцінки ефективності цієї системи, яка є сукупністю податків, зборів та інших платежів, що стягуються з платників - юридичних та фізичних осіб, і функціонування якої є результатом прояву дій держави у сфері встановлення, правового оформлення та організації збору податків і податкових платежів. Межі цього процесу та його хід визначаються чинним законодавством і досягаються формуванням відповідної податкової системи, тому законодавчі та адміністративні рамки є важливим параметром, який обумовлює ефективність оподаткування.

Отже, податкова система будь-якої з держав зазвичай відображає поєднання об'єктивних та суб'єктивних компонентів. Знайти рівновагу у поєднанні цих засад – одне з основних завдань, які покладені на податкову систему кожної держави при сучасних умовах. Разом з тим, не менш важливим

є творчий підхід до їх конкретного застосування, так як ці кожна конкретна ситуація потребує окремого рішення.

Широкий спектр принципів оптимального оподаткування дозволив зробити значний розвиток наукової думки у даній сфері. Однак, вчені дійшли єдиного висновку, що лише з урахуванням як позицій держави, так і платника податку, може бути доцільним дотримання окремих принципів.

Визначення основних функцій та суті податкової системи було сформоване ще на початку ХХ ст. Фактично це визначення надане А.

Вагнером при формулюванні ним основних принципів, яким повинна

відповідати правильно побудована податкова система. При визначенні народно-господарських (фінансово-політичних) принципів він підкреслив такий з них. «...комбінація сукупності податків у таку систему, яка б

забезпечувала при можливому дотриманні етичних принципів та принципів

управління достатність надходжень і еластичність на випадок надзвичайних державних потреб». Наведене формулювання відповідало основній меті

податкової системи - забезпеченню держави необхідними коштами і знаходилося в повній відповідності з принципами неокласичної школи про

невтручання держави в господарські процеси. Ця модель фактично

використовувалася до періоду кейнсіанства, коли податковій системі була відведена роль автоматичного стабілізатора економічного циклу [17].

Перебудова податкової системи завжди йшла паралельно з розвитком та зміною форм державного устрою. Період формування основ сучасної держави

характеризується активною розробкою та розвитком оподаткування.

Шотландським філософом і економістом А. Смітом в цей час була сформована теорія оподаткування, принципи якої мають вагомє значення і в наш час.

Вони викладені А. Смітом у чотирьох основних правилах:

– справедливості – говорить про загальність оподаткування і

рівномірність його розподілу відповідно до доходів;

– визначеності - час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;

– зручності - кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника;

– економії (раціональності) - будь-який податок повинен стягуватися таким чином, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці [18].

Вагомий внесок у побудову сучасних принципів зробив також А. Вагнер, який не просто доповнив принципи А. Сміта, а й надав їм особливого значення. Перш за все він виділив принципи достатності та еластичності, відповідно до теорії колективних потреб. Саме завдяки цьому в податковій системі виникло завдання збалансувати погляди платників та держави, яке і до нашого часу є головною проблемою формування податкової політики у будь-якій країні світу.

А. Вагнер не лише визначив принципи оподаткування, але й систематизував їх в чотири окремі групи.

1) фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність (рухомість) обкладення;

2) народногосподарські принципи - належний вибір джерела обкладення, правильна комбінація різних податків у таку систему, яка б зважала на наслідки і умови їх перекладення;

3) етичні принципи, принципи справедливості: загальність оподаткування та рівномірність;

4) сукупність адміністративно-технічних правил (принципів) податкового управління: визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення [19].

Принцип справедливості А. Вагнер не виділяв як найголовніший, що ми можемо спостерігати в наведеній класифікації. Їх реалізація вважалася автором доцільною в межах, які надають фінансові принципи в їх сукупності.

Тобто слід підкреслити важливість не лише достатності, але й рухомості (еластичності) обкладення, що відображає здатність адаптуватися до державних потреб. З практичної точки зору, це означає рухомість складу податкової системи, оскільки різні податки володіють неоднаковим рівнем еластичності [20].

Наразі предметом дискусії у сфері оподаткування виступають принципи гнучкості та стабільності. Здобутки минулого мають вагоме значення та використовуються сучасними науковцями задля формування окремих груп податкових принципів. Так, Крисоватий А.І. вказує на те, що оптимальне оподаткування має базуватися на наукових основах побудови фіскальних взаємовідносин платників податків та держави. Їх реалізація базується на встановленні принципів територіальності і резидентства для обґрунтування тактики та стратегії прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження - для непрямого оподаткування [21].

В.П. Вишневецький у монографії "Налогообложение: теории, проблемы, решения" виокремлює сучасні принципи оподаткування, які повинні враховувати:

- роль держави у змішаній економіці;
- нюанси демократичного механізму прийняття рішень;
- зміну податкової бази;
- витрати, які відносяться до організації процесу сплати податків [22].

Враховуючи основи, закладені попередниками та сучасні погляди науковців, можна виокремити класифікацію розглянутих вище принципів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Класифікація принципів побудови податкової системи**

Група принципів	Принципи оподаткування
Фіскально-бюджетні	Достатність, еластичність, здатність до збільшення, рухомість, вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків
Політико-економічні	Спрямованість на економічне зростання, економічна нейтральність, економічна ефективність, стабільність, гнучкість, системність

Соціально-етичні	Загальний характер, соціальна справедливість, відносна рівність зобов'язань, платоспроможність, рівномірність
Організаційні	Наочність, визначеність, адміністративна зручність і зручність для платника, практичність і організаційна простота, контрольованість, максимальне зменшення витрат стягнення, чисельність, єдність

Хотілось би зазначити, що з поміж фіскально-бюджетних принципів, принципи достатності, еластичності та здатності до збільшення характеризують бюджетоутворюючий потенціал податкової системи.

Залучити доходи для фінансування витрат держави – основне її завдання, при цьому не вдаючись до боргового чи інфляційного фінансування.

Ефективність кожного окремого податку в економіці є поштовхом до зростання його нейтральності щодо вибору варіанту ринкової поведінки. Так, до прикладу, інвестиції в сферу промисловості вимагають сплати достатньої кількості податку, що відбиває зацікавленість у суб'єкта економічної

діяльності у розвитку даної сфери. Так, він обирає інше рішення стосовно своїх вкладень. Звідси безперечний зв'язок принципів економічної ефективності та нейтральності.

За здатність податків адекватно реагувати на динаміку макроекономічних процесів відповідає критерій гнучкості, як один з тих, що характеризує вплив податків на економіку в цілому. Так, одним із факторів, що впливає на зміну циклу ділової активності, може бути прогресивний податок, який виконує роль стабілізатора. Податки, які потребують виплати фіксованих сум в обумовлений час, іншими словами, акордні податки, не

мають здатності до гнучкості. Якщо прогресивні податки на прибуток, дохід, споживання, реагуючи на економічний цикл, викликають зміни в бажаному напрямі, то регресивним податкам відповідають протилежні напрями впливу.

Відповідне забезпечення гнучкості податкової системи – необхідність, але в той же час – складне для виконання завдання, так як зумовлює не лише рух в напряму змін, а також і своєчасність їх виконання [23]

Доцільно об'єднати ряд принципів, які входять до групи організаційних, такою характеристикою як транспарентність, що включатиме простоту, чіткість, визначеність, прозорість та наочність оподаткування. Існує можливість ще більш узагальнити та спростити попередньо упорядкований перелік принципів оподаткування. Таким чином, до переліку можна віднести тільки ті позиції, що мають надважливе значення, описуючи оптимальну систему оподаткування.

Сучасними теоретичними та практичними напрацюваннями були сформовані загальні принципи побудови податкових систем:

1. Принцип вигоди - втрата добробуту в результаті сплати податку повинна бути еквівалентною для платників з тими вигодами (суспільними благами і трансфертними платежами), які вони отримують від держави (теорія Ліндаля).

2. Принцип адміністративної зручності - податкова система повинна бути максимально зручною як для держави та її органів, так і для платників податків.

3. Принцип платоспроможності - стягнення податків повинно відповідати рівню доходу або майновому стану платника податків. З даним принципом пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності. Горизонтальна рівність передбачає сплату однакової суми податку за певний період платникам з однаковою платіжною спроможністю. Вертикальна рівність досягається за певних принципів етичності, коли платники з різною платіжною спроможністю сплачують різний обсяг сум податку.

4. Принцип встановлення визначальної бази для затвердження конкретного рівня оподаткування - податкові надходження повинні забезпечувати такий обсяг фінансових ресурсів держави, який необхідний для виконання покладених на неї функцій. Основою для встановлення рівня оподаткування є соціально-економічна доктрина держави (величина суспільних благ і трансфертних платежів, оплату яких гарантує держава) [24].



З точки зору відповідності податкової системи її розподільчій ролі, оцінку ефективності доцільно здійснювати з допомогою відповідних показників:

- коефіцієнт розшарування суспільства, що визначається як співвідношення між доходами багатих та бідних людей в країні;

- показник зубожіння населення - питома вага субсидій та дотацій у структурі доходів населення або частка населення, що одержує соціальну допомогу, в загальній кількості населення;

- питома вага субсидій (пільг), які надані з бюджету, на одиницю виробленої продукції в різних галузях економіки.

Окрім кількісної оцінки, визначення параметрів податкової системи має ще і якісну, яка визначається суб'єктивним фактором, а саме: соціальною позицією, світоглядом, рівнем культури, інтелектуальним і моральним рівнем розвитку людини тощо.

Не менш важливим фактором, який вказує на ефективність роботи податкової системи, є довіра населення до податкових органів та держави в цілому.

Завдання податкової служби – забезпечити формування серед населення усвідомлення позитивної ролі держави шляхом запровадження певних змін, вчасне інформування та створення умов для прозорого механізму справляння податків.

Отож, наведені різноманітні принципи формування податкової системи переконують, що в даному питанні, незважаючи на їх чисельність, існує певна узгодженість серед багатьох економістів. Безумовно, це має своє пояснення, адже в основі їх - не лише значний світовий досвід, але й об'єктивна основа - сутність податків як економічної категорії.

НУБІП України

### 1.3 Класифікація та функції податків

Історичні напрацювання говорять нам про різні форми, методи та принципи застосування оподаткування в житті суспільства. Кожний окремий податок має свою мету та призначення. Виходячи з цього, виникає необхідність в їх класифікації.

Сучасна теорія і практика оподаткування найчастіше класифікує податки за ознаками, які вказані в таблиці (табл. 1.4). Варто відмітити, що в процесі розвитку держави і податків різні наковці пропонували свої класифікаційні ознаки, найчастіше вони поділяли податки в залежності від об'єкта та суб'єкта оподаткування.

Таблиця 1.4

Класифікація податків

Ознака	Податки	Розшифрування
За формою оподаткування	Прямі податки	Встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування. До прямих належать всі прибуткові та майнові податки.
	Непрямі податки	Сплачуються не виробником, а споживачем. Такі податки не зменшують об'єкту оподаткування, а збільшують ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито).
За економічним змістом об'єкта оподаткування	Податки на доходи	Стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб);
	Податки на споживання	Сплачуються не при отриманні доходів, а при їх використанні (непрямі податки);
В залежності від рівня держ. структур, які встановл.	Податки на майно	Встановлюються щодо рухомого та нерухомого майна (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; збір за першу реєстрацію транспортного засобу).
	Загальнодержавні податки та збори	Встановлюються вищими органами влади держави (в Україні - Верховна рада України) і є обов'язковими до сплати за єдиними ставками на всій території країни, незалежно від того, до якого бюджету (державного чи місцевого) вони зараховуються.

НУВБІП	Місцеві податки та збори	Обов'язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади, і є обов'язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів.
НУВБІП	Розкладні податки	Спочатку встановлюються в загальній сумі відповідно до потреб держави в доходах, а потім цю суму розкладають на окремі частини по територіях.
НУВБІП	Окладні (квотарні) податки	Передбачають встановлення спочатку ставок, а відтак і розміру податку для кожного платника окремо. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників.
НУВБІП	Закріплені	Обов'язкові платежі, які на тривалий час повністю чи частково закріплені за певним рівнем бюджетної системи.
НУВБІП	Регулюючі	Обов'язкові платежі, які можуть надходити до різних рівнів бюджетної системи.
НУВБІП	Податки з юридичних осіб	Податок на прибуток підприємств
НУВБІП	Податки з фізичних осіб	Податок на доходи фізичних осіб
НУВБІП	Змішані	Плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортного засобу.
НУВБІП	Податки, що включаються у витрати та собівартість.	
НУВБІП	Податки, що включаються в ціну товару.	
НУВБІП	Податки, що сплачуються з прибутку або капіталу.	

Класифікація сприяє більш повному висвітленню сутності та ролі податків в політиці оподаткування держави, визначенню напрямків та характеру впливу на соціально-економічну сферу діяльності.

Найбільш важливе значення має класифікація податків в залежності від бюджету до якого вони сплачуються. Так, в Україні існує одинадцять податків з них сім є загальнодержавних та 4 місцевих.

До загальнодержавних відносять:

- податок на прибуток
- податок на доходи фізичних осіб
- податок на додану вартість

# НУБІП України

- акцизний податок
- мито
- екологічний податок
- рентні платежі

До місцевих належать:

# НУБІП України

- податок на майно
- єдиний податок
- туристичний збір
- збір за місця для паркування транспортних засобів.

# НУБІП України

Не менш важливими за класифікацію податків є їх функції, у кожній з яких можна побачити той чи інший прояв кожного з них. Так, зазвичай виділяють три основних функції, які виконують податки:

1. Фіскальна функція – основна функція оподаткування. Дана функція має свій початок ще з давніх часів, як тільки податки стали основою доходів бюджету. Реалізація функції здійснюється за рахунок впровадження податкового контролю та відповідних санкцій, які мають забезпечувати етап сплати податків та мінімізувати або створити перешкоди для ухилення від їх сплати. Завдяки фіскальній функції відбувається формування та мобілізація

фінансових ресурсів держави. Всі наступні функції, що будуть розглянуті, являються похідними від даної. У всякому разі, поряд із чисто фінансово-фіскальними цілями податки можуть переслідувати й інші, наприклад економічні або соціальні. Інакше кажучи, фінансові цілі, будучи найістотнішими, не є винятковими.

2. Розподільна (соціальна) функція – має за мету перерозподіл суспільних доходів. Так, кошти, отримані від сплати податків сильнішою категорією населення, розподіляються на користь слабших та незахищених категорій громадян.

3. Регулююча функція оподаткування спрямована на вирішення певних завдань економічної політики держави за допомогою податкових механізмів. На думку видатного англійського економіста Джона Кейнса, податки існують

у суспільстві винятково для регулювання економічних відносин. Під регулюючою функцією розуміємо можливість стимулювати чи дестимулювати економічні процеси в економіці [25].

Система стимулювання охоплює заходи підтримки та розвитку економічних процесів в країні. Зазвичай, це реалізується через систему пільг та звільнень від оподаткування. На сьогоднішній день держава надає широкий набір податкових пільг фізичним особам-підприємцям, власникам малих підприємств, підприємствам інвалідів, сільськогосподарським виробникам, організаціям, що здійснюють капітальні вкладення у виробництво й добродійну діяльність, тощо.

Дестимулювання економіки за допомогою оподаткування встановлюється, навпаки, через перешкоди для розвитку будь-яких економічних процесів та податкове навантаження, тягар. Одним із яскравих прикладів може бути збільшення ставки акцизу, що призведе до підвищення цін на акцизні товари та зменшить їх споживання.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## РОЗДІЛ 2.

# НАУБІП УКРАЇНИ

## АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПРЯМОГО І НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

### 2.1 Динаміка та структура податкових надходжень до державного бюджету

Доходи бюджету - це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі (включаючи трансфери, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ), управління яких передбачено законодавством України [27].

Бюджет характеризує рівень економічного розвитку країни. Саме за ефективного бюджетного процесу забезпечується відповідний рівень життя населення, соціальна та економічна стабільність держави в цілому. Так, через державний бюджет органи виконавчої влади держави здійснюють реалізацію зовнішньої і внутрішньої політики, стимулювання та регулювання економіки, фінансування соціальної політики. Збільшення асигнувань з державного бюджету сприяє зростанню сукупного попиту в економіці і, відповідно, збільшенню випуску продукції та зайнятості. За допомогою статистичних методів контролюються надходження доходів і здійснення видатків, вивчається структура та динаміка бюджетних статей, аналізуються співвідношення між окремими статтями, виявляються закономірності їх розподілу, характеризуються й оцінюються зв'язки між показниками доходів і видатків бюджету. Саме тому важливим етапом роботи є здійснення статистичного аналізу доходів державного бюджету України.

Потрібно зазначити, що на стабільність надходжень та їх розмір вплинула пандемія COVID-19, яка створила суттєве скорочення світової економіки, збільшення рівня безробіття, занепад багатьох галузей промисловості, культури і мистецтва, туризму, переформатування освітнього

процесу тощо. Дану тенденцію можна відслідкувати по динаміці надходжень Зведеного бюджету України за 2019-2021 роки (рис. 2.1)

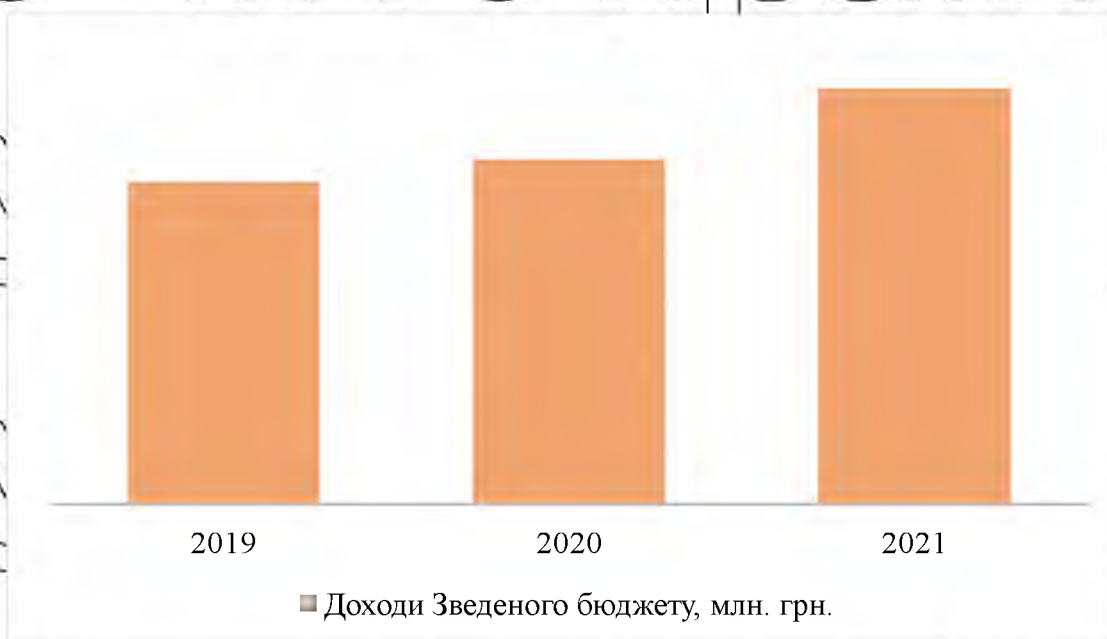


Рис. 2.1. Динаміка доходів Зведеного бюджету України за 2019-2021 рр.

Джерелами доходів державного бюджету являються податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з основним капіталом, кошти від закордонних країн і міжнародних організацій, цільові фонди та трансферти. Аналіз структури доходів Зведеного бюджету України за 2019-2021 роки висвітлено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Структура доходів Зведеного бюджету України за 2018-2021 рр.

Показник	2019р.		2020р.		2021р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Податкові надходження	1070321,8	82,9	1136687,2	82,5	1453804,1	87,4
Неподаткові надходження	212789,2	16,5	234409,5	17,0	202541,0	12,2
Доходи від операцій з капіталом	3111,9	0,2	3552,5	0,3	3790,9	0,2
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	1184,2	0,1	1176,0	0,1	1325,9	0,1
Цільові фонди	2372,8	0,2	836,4	0,1	780,8	0,0
Трансферти	4184,2	0,1	1176,0	0,1	4325,9	0,4
<b>Всього доходів</b>	<b>1290964,1</b>	<b>100,0</b>	<b>1377837,6</b>	<b>100,0</b>	<b>1663568,6</b>	<b>100,0</b>

Кожен із цих складових є вагомим, однак найбільш бюджетоутворюючим компонентом є податкові надходження. Відповідно до структури надходжень вони займають частку, яка сягає понад 80% кожного року. В 2021 році податкові надходження становили 87,4 %, що за досліджуваний період є найбільшим за обсягом показником.

Так, як вагому частку доходів Зведеного бюджету України займають саме податкові надходження. Пропонується до розгляду їх структура за 2017-2021 роки, яка наведена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2019-2021 роки, млн. грн.**

Показники	Роки					
	2019	%	2020	%	2021	%
<b>Податкові надходження, всього</b>	<b>1070321,8</b>	<b>100</b>	<b>1136687,2</b>	<b>100</b>	<b>1453804,1</b>	<b>100</b>
Податок на доходи фізичних осіб	275458,5	25,7	295107,3	26,0	349785,5	24,1
Податок на прибуток підприємств	117316,8	11,0	118471,8	10,4	163844,5	11,3
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	52024,9	4,9	57112,6	5,0	89318,5	6,1
Акцизний податок (з вироблених в Україні та ввезених під акцизних товарів)	137076,5	12,8	153850,9	13,5	180300,7	12,4
ПДВ	378690,2	35,4	400500,1	35,2	536489,2	36,9
Мито (ввізне та вивізне)	30086	2,8	30460,5	2,7	38177,2	2,6
Збори на маливно-енергетичні ресурси	0,3	-	0,7	0,0	0,5	0,0
Місцеві податки та збори	73575,3	6,9	75686,2	6,7	89896,6	6,2
Інші податки та збори	6093,9	0,6	5397,1	0,5	5991,4	0,4

Відповідно до проведених розрахунків, вагому частку податкових надходжень займає податок на додану вартість. Так, у 2021 році частка податку становила 36,9%, що на 383482,3 млн. грн. більше за показник 2018 року. Наступним податком за обсягом надходжень є податок на доходи фізичних осіб, що займає 24,1% у частці надходжень Зведеного бюджету 2021



року. Найменшими за часткою надходжень до бюджету є податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, тобто мито – 2,5% та збори на паливно-енергетичні ресурси.

Для детального дослідження податкових надходжень до Зведеного бюджету України є необхідним зробити аналіз динаміки прямих та непрямих податків, який наведений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2019-2021 роки, млн. грн.**

Види	Податки	Роки		
		2019	2020	2021
Непрямі податки	<b>ПДВ</b>	378690,2	400600,1	536489,2
	Зміна, +/-	-	21909,9	135889,1
	Темп приросту, %	-	5,8	33,9
	<b>Акциз</b>	137076,5	153850,9	180300,70
	Зміна, +/-	-	16774,4	26449,8
	Темп приросту, %	-	12,2	17,2
	<b>Мито</b>	30086,0	30460,5	38177,20
	Зміна, +/-	-	374,5	7716,7
	Темп приросту, %	-	1,2	25,3
Прямі податки	<b>ПДФО</b>	275458,5	295107,3	349785,50
	Зміна, +/-	-	19648,8	54678,2
	Темп приросту, %	-	7,1	18,5
	<b>ППП</b>	117316,8	118471,8	163844,50
	Зміна, +/-	-	1155,0	45372,7
	Темп приросту, %	-	1,0	38,3
	<b>Інші податки</b>	131693,8	138196,6	185207,00
	Зміна, +/-	-	6502,8	47010,4
	Темп приросту, %	-	4,9	34,0
	<b>Всього податків, млн. грн.</b>	<b>1070321,8</b>	<b>1136687,2</b>	<b>1453804,1</b>
Зміна, +/-	-	66365,4	317116,9	
Темп приросту, %	-	6,2	27,9	

Аналізуючи таблицю 2.3, видно тенденцію до зростання. Загалом, податкові надходження збільшились на 27,9%, що становить приріст у 317116,9 млн. грн. Дана тенденція пов'язана з послабленням карантинних обмежень у зв'язку з пандемією COVID-19, позитивною динамікою у роздрібній торгівлі, покращенням зовнішньоекономічної діяльності, ростом середньої митної вартості імпортованого природного газу та середньої ціни реалізації газу, а також зростанням середньомісячної заробітної плати.

На обсяг надходжень до Зведеного бюджету України за 2021 рік мали суттєвий вплив:

надходження податку з доходів фізичних осіб внаслідок зростання середньомісячної заробітної плати. Так, частка податку становила 24,1% (рис. 2.3);

надходження від податку на додану вартість з урахуванням бюджетних відшкодувань, що обумовлено позитивною динамікою у роздрібній торгівлі, поживаленням зовнішньоекономічної діяльності. Так, у 2021 році частка податку становила 36,9% загального податкового надходження до бюджету

(рис. 2.3);

основним фактором більших обсягів оплати податку у 2021 році проти 2020 року був значний ріст світової ціни на залізну руду, що значною мірою вплинуло на збільшення сум декларування та сплати податку на прибуток підприємствами металургійного комплексу (рис. 2.3);

з 1/січня 2021 року на 20% зросли специфічні ставки та мінімальне акцизне податкове зобов'язання з гнітиснових виробів. Зокрема, мінімальне акцизне податкове зобов'язання зросло з 1213,61 до 1456,33 грн за 1000 шт.

Дані зміни скорегували частку надходжень акцизу до 12,4% за 2021 рік (рис. 2.3).



Рис. 2.3 Структура податкових надходжень за 2021 рік, %

низька питома вага доходів бюджету від мита (2,6%) свідчить про незначне рієкальне значення цього платежу. Це пояснюється не досить раціональною структурою експорту та імпорту та відсутністю прямого втручання держави в регулювання даних процесів.

Структура надходжень з боку прямого оподаткування найчастіше є неоднорідною та зазнає змін. Дані коливання у структурі справляння податків тісно пов'язані з рядом проблем: недосконалої системи збору податків, частого ухилення від їх сплати, тінізація економічної діяльності та економіки в цілому, кризовий стан, який спіткає Україну на протязі декількох років.

Чого не скажеш про непряме оподаткування, яке займає вагомую частку надходжень до бюджету. Так, ухилення від сплати непрямого податку майже неможливе, так як частка податку враховується зазвичай в ціну товару, що виробляється та продається на ринку.

Вищезазначені роздуми наштовхують на необхідність відображення співвідношення прямого та непрямого оподаткування у вигляді графіку за 2019-2021 роки (рис. 2.4).



**Рис. 2.4 Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України в розрізі прямих та непрямих податків, %**

Відповідно до здійсненого аналізу, ми можемо нарешті побачити різницю в сплаті прямих та непрямих податків. Так, саме непряме оподаткування

займає більшу частку доходу та є більш ефективним у фінансовому аспекті. Це пояснюється оподаткуванням споживання, яке є більш стабільним та менш гнучким на відміну від оподаткування. Непрямі податки не впливають на процеси нагромадження, але вони регресивні в соціальному аспекті і значно впливають на загальні процеси ціноутворення. Крім того, за допомогою специфічних акцизів можна впливати на структуру споживання.

Ефективність податкової системи визначається тим, наскільки цілеспрямовано вона вирішує комплекс завдань, пов'язаних із скерованістю економіки як системи, розвитком виробництва, підвищенням життєвого рівня населення.

При встановленні ефективності будь-якої податкової системи зазвичай використовують коефіцієнт еластичності.

Еластичність податку характеризує відносну зміну обсягу його надходжень за незмінної податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування. Коефіцієнт еластичності (tax elasticity) показує, на скільки відсотків збільшиться або зменшиться надходження групи податків чи певного окремого при зміні визначального економічного фактора (ВВП, доходів населення тощо) на 1 %.

Зазвичай, еластичною податкова система вважається, якщо коефіцієнт має значення більше за одиницю. Даний показник свідчатиме про зростання надходження податку швидше за базу оподаткування, тобто оподаткування має значний потенціал регулятора. Така ситуація може бути створена завдяки виходу підприємств та економіки в цілому з тінізації, зниження частоти ухилення від сплати податків, підвищення ефективності праці органів державного оподаткування. Якщо ж коефіцієнт має значення менше за одиницю, то податкова система важитиметься навпаки нееластичною.

Аналіз еластичності податкових надходжень виступає одним із ефективних способів зміни податкової система, який сприяє покращенню функціонування податків в системі, збільшення частоти їх сплати при відповідному рівні податкового навантаження або мінімізації податкового

тиску при заданому рівні податкових надходжень. В сучасних кризових умовах такі дослідження є максимально доречними та актуальними, адже допомагають визначити напрямок розвитку економіки у сферах споживання та виробництва, що наприкінці забезпечить достатній рівень фінансування видатків без залучення додаткових державних позик.

Отож, задля розрахування коефіцієнту використовують відповідну формулу:

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

де E – коефіцієнт еластичності податкових надходжень;

$\Delta \text{ПН}$  – відсоткова зміна величини доходу за відповідний період часу;

$\Delta \text{ВВП}$  – відсоткова зміна валового внутрішнього продукту за відповідний період часу.

Таблиця 2.4 висвітлює показники коефіцієнту еластичності податкових надходжень в цілому та окремих податків за досліджуваний період з 2019 по 2021 рік.

Таблиця 2.4

**Динаміка коефіцієнту еластичності податкових надходжень зведеного бюджету по ВВП у 2019-2021 рр.**

Показники	Роки			Темп приросту, %
	2019	2020	2021	
Податкові надходження	0,75	1,12	0,94	25,3
ПДВ	0,11	1,04	1,09	890,9
ПДФО	0,91	0,19	1,19	30,8
Акциз	1,55	1,34	0,67	-56,8
Мито	0,72	2,08	0,63	-12,5
Мито	0,96	0,23	0,87	-9,4

Аналізуючи отримані результати по коефіцієнту еластичності податків та податкових надходжень в цілому, можна звернути увагу на відсутність тренду і хаотичність показників. Так, за останні 3 роки коефіцієнт еластичності податкових надходжень коливається в межах від 0,75 до 1,04. Зменшення коефіцієнту до 0,94 у 2021 є наслідком кризових явищ, які зазнала країна протягом даного періоду.

## Розрахунок коефіцієнта еластичності податкових доходів Державного бюджету України

№ п/п	Показник	Рік					
		2016	2017	2018	2019	2020	2021
<b>Податкові надходження Державного бюджету</b>							
1	Валовий внутрішній продукт, млрд грн (V)	1979458	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
2	Приріст/зниження ВВП, млрд грн ( $\Delta V$ )	-	403724	599738	575786	415858	219538
3	Податкові доходи Зведеного бюджету, млрд грн (T)	507635,9	650781,7	828158,8	986348,5	1070321,8	1136687,2
4	Приріст/зниження суми податкових доходів, млрд. грн. ( $\Delta T$ )	-	143145,8	177377,1	158189,7	83973,3	66365,4
5	Коефіцієнт еластичності податкових надходжень	-	1,30	1,07	0,99	0,75	1,12
<b>ПДВ</b>							
1	Валовий внутрішній продукт, млрд грн (V)	1979458	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
2	Приріст/зниження ВВП, млрд грн ( $\Delta V$ )	-	403724	599738	575786	415858	219538
3	ПДВ, млрд грн (T)	178452,3	235506	313980,6	374508,2	378690,2	400600,1
4	Приріст/зниження суми ПДВ, млрд. грн. ( $\Delta T$ )	-	57053,7	78474,6	60527,6	4182	21909,9
5	Коефіцієнт еластичності ПДВ	-	1,43	1,24	1,00	0,11	1,04
<b>Податок на прибуток підприємств</b>							
1	Валовий внутрішній продукт, млрд грн (V)	1979458	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
2	Приріст/зниження ВВП, млрд грн ( $\Delta V$ )	-	403724	599738	575786	415858	219538
3	ППП, млрд грн (T)	39053,2	60223,2	73396,8	106182,3	117316,8	118471,8
4	Приріст/зниження суми ППП, млрд. грн. ( $\Delta T$ )	-	21170	13173,6	32785,5	11134,5	1155
5	Коефіцієнт еластичності ППП	-	2,08	0,89	1,91	0,91	0,19
<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>							
1	Валовий внутрішній продукт, млрд грн (V)	1979458	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
2	Приріст/зниження ВВП, млрд грн ( $\Delta V$ )	-	403724	599738	575786	415858	219538
3	ПДФО, млрд грн (T)	99983,2	138781,8	185686,1	229900,6	275458,5	295107,3
4	Приріст/зниження суми ПДФО, млрд. грн. ( $\Delta T$ )	-	38798,6	46904,3	44214,5	45557,9	20648,8
5	Коефіцієнт еластичності ПДФО	-	1,65	1,26	1,19	1,58	1,34

# НУБІП України

Коефіцієнт еластичності ПДВ коливається в межах від 0,11 до 1,09. Середнє значення даного показника за досліджуваний період становить 0,74, що свідчить про зменшення питомої ваги доходів ПДВ і про те що ВВП України зростало швидше ніж доходи від цього податку.

Загалом, аналізуючи дані показники, можна помітити, що податкові органи приділяють більшу увагу прямому оподаткуванню, аніж непрямому. Так, до прикладу, коефіцієнти еластичності мита та акцизу в 2021 році бажають мати кращі показники, аніж мають в даний період часу.

Однією з проблем оподаткування є недостатній рівень гнучкості податкової системи і її висока залежність від доходів фізичних осіб в цілому, і від надходжень ПДВ і ППП.

Підсумовуючи викладене, можна дійти висновку, що для нашої держави характерний процес відмови від системи автоматичного податкового регулювання, з чим і пов'язано постійне втручанням органів законодавчої та виконавчої влади. Тільки якщо подолати ці недоліки, непрямі податки зможуть претендувати на роль інструментів автоматичного регулювання як «вбудовані стабілізатори».

## 2.2 Фіскальна та регулююча роль прямого оподаткування

Одним із основних джерел формування доходної частини бюджету є податкові надходження, важливу роль яких займають саме прямі податки. Так, у структурі податкових надходжень зведеного бюджету України такі податки займають меншу частку на відміну від прямих, але саме вони дозволяють перекласти основний податковий тягар на платоспроможну групу населення та мають пряму залежність від рівня доходу платника.

Використання прямого оподаткування є одним із методів керування економікою та забезпечення взаємозв'язку загальнодержавних інтересів із інтересами населення, але при цьому низький рівень податкової культури, неідеальний механізм фіскального законодавства та механізм стягнення

податків призводять до зменшення надходжень бюджет, який і без того є дефіцитним. Тому, беручи до уваги сучасні виклики, особливо увагу слід приділити проблемі побудови досконалої й ефективної системи прямого оподаткування.

Пряме оподаткування зазвичай встановлюється на дохід або майно та розподіляється таким чином, що особи з вищими доходами платять більшу суму податку і навпаки. Переважна частина науковців вважає даний спосіб розподілу справедливим. Так, у більшості розвинених країн світу, особливо таких як Японія, США, ФРН, Великобританія, пряме оподаткування займає 40-90% загальних податкових надходжень.

Прямі податки в залежності від співвідношення платника та об'єкта оподаткування ділять на дві групи: реальні та особисті. Так, реальне оподаткування передбачає стягнення податку з майна за його зовнішніми ознаками, тобто первинним виступає об'єкт обкладання, а вторинним – платник. За особистого оподаткування все відбувається навпаки: платник є первинним і особисто для нього встановлюються сума податку, а вторинним є об'єкт обкладання.

Пряме оподаткування являється одним із головних інструментів державного впливу за допомогою якого можна легко керувати процесами економіки країни. Так, наприклад, податок на прибуток, який займає не велику частку в бюджеті, можна використовувати як важіль регулювання економічних процесів; принцип справедливості легко можна помітити у залежності доходів платника та сумі стягнення податку з доходів до бюджету; податковий тягар розподіляється відповідно до отриманих доходів саме завдяки прямому оподаткуванню.

Основним серед прямих податків вважається податок на прибуток підприємств. Оподаткування прибутку, з одного боку, забезпечує залежність державного бюджету від процесів, які відбуваються в матеріальному виробництві, а з іншого – надає широкі можливості здійснення заходів з державного регулювання економіки.



Податок на прибуток підприємств є одним із бюджетоутворюючих податків. Так, його частка у доходах Зведеного бюджету України та ВВП є коливаючою, але різниця коливань є невеликою та загальна тенденція є позитивною (рис. 2.5).

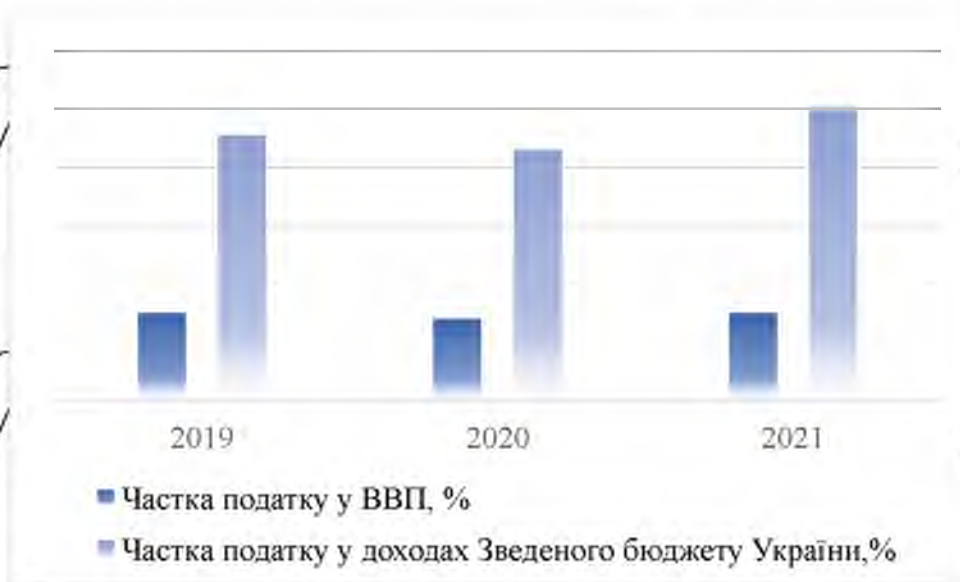


Рис. 2.5. Динаміка частки податку на прибуток у ВВП і в доходах Зведеного бюджету України за 2019-2021 рр.

Відповідно до рис. 2.5 у 2020 році частка податку на прибуток у ВВП країни становила 2,8%, а частка у доходах зведеного бюджету – 8,6%. В 2021 році відбулись незначні покращення – частка у ВВП становила 3,0%; у доходах 9,9%. Такі коливання пов'язані з кризовими проявами, нестабільними економічною політичною ситуацією в країні.

Гарну динаміку помітно у розрізі підприємств різних форм власності за 20019-2021 роки (рис.2.6).



Проведені дослідження свідчать що найбільше зросли надходження до бюджету від підприємств державної форми власності на 11,5 млрд грн та склали 64611,2 млн грн; щодо підприємств з іноземним то їх надходження зросли теж більше ніж у два рази; досить суттєво зросли надходження від банків та страхових компаній проте сума залишається відносно незначною; приватними підприємствами – на 33,1 млрд грн, або на 204,8%.

Наступним податком з категорії прямих є податок з доходів фізичних осіб. Він є бюджетоутворюючим у дохідній частині місцевих податків, що й складає основу формування міських, селищних і сільських бюджетів. Порядок його сплати, розміри ставок і пільги встановлюються законодавчими актами України, так як даний податок є загальнодержавним. Основними чинниками, які впливають на частоту та обсяг сплат є: підвищення заробітної плати, як мінімальної, так і реальної; вихід із тінізації та сплати заробітної плати в конвертах; створення нових робочих місць.

Показники надходжень податку на доходи фізичних осіб за період з 2019 по 2021 рік розглянуто в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Аналіз динаміки надходжень до Зведеного бюджету податку на доходи фізичних осіб за 2019–2021 рр.**

Показники	Роки			Зміна, +/-	Темп приросту, %
	2019	2020	2021		
<b>Всього доходів</b>	1289779,8	1376661,6	1662242,7	372462,9	28,9
<b>Податкові надходження, всього</b>	1070321,8	1136687,2	1453804,1	383482,3	35,8
<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>	275458,5	295107,3	349785,5	74327,0	27,0
<b>Питома вага податку на доходи фізичних осіб у податкових надходженнях, %</b>	25,7	26,0	24,1	-1,7	-6,5
<b>Питома вага податку на доходи фізичних осіб у загальних доходах, %</b>	21,4	21,4	21,0	-0,3	-1,5

Відповідно до отриманих результатів, помітно, що податок на доходи фізичних осіб займає 1/5 зальних доходів зведеного бюджету України. Отримані показники за 2021 рік показують приріст в 27%, що на 383482,3 млн. грн. більше за показник отриманий в 2019 році.

Загалом можна виділити 5 основних чинників, які позитивно впливають на надходження податку [1]:

- 1) зростання номінального ВВП;
- 2) зростання витрат на оплату праці;
- 3) легалізація виплати заробітної плати;
- 4) позитивні тенденції до зростання доходів низкооплачуваних верств населення через державне підвищення мінімальних соціальних гарантій;
- 5) зростання змішаних доходів домашніх господарств за рахунок індивідуальної підприємницької діяльності.

Таблиця 2.6

**Показники впливу на податок на доходи фізичних осіб**

Показники	Роки			Зміна, +/-	Темп приросту, %
	2019	2020	2021		
Мінімальна заробітна плата, грн.	5000	6000	6500	1500	30,0
Середня заробітна плата, грн.	12264	14179	17453	5189	42,3
Середня кількість штатних працівників, тис.	7350,1	7300	7060,6	-289,5	-3,9

Підвищення таких показників як мінімальна заробітна плата та прожитковий мінімум прямо впливають на рівень життя населення та відповідно на надходження податку на доходи фізичних осіб. Так, за підсумками 2021 року надходження податку та збору на доходи фізичних осіб зросли, що обумовлено падінням середньооблікової кількості штатних працівників (яка у січні-грудні 2021 року, за даними Держстату, становила 7060,6 тис. осіб і зменшилася порівняно з відповідним періодом попереднього року на 3,9%, або на 289,5 тис. осіб), тоді як середньомісячна заробітна плата

зросла на 42,3% порівняно з попереднім 2019 роком і становила 17 453 гривень (таблиця 2.6).

Ставки оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором на 2021 рік не змінювалися і становили відповідно 18% та 1,5%.

Незважаючи на суттєвий ріст середньомісячної заробітної плати та відповідно податку і збору на доходи фізичних осіб, частка цього податку у ВВП зменшилася з 7,0% ВВП у 2020 році до 6,4% ВВП у 2021 році. Частка військового збору також зазнала незначного зменшення на 0,1% та становила 0,5% ВВП у 2021 році (рис. 2.7).

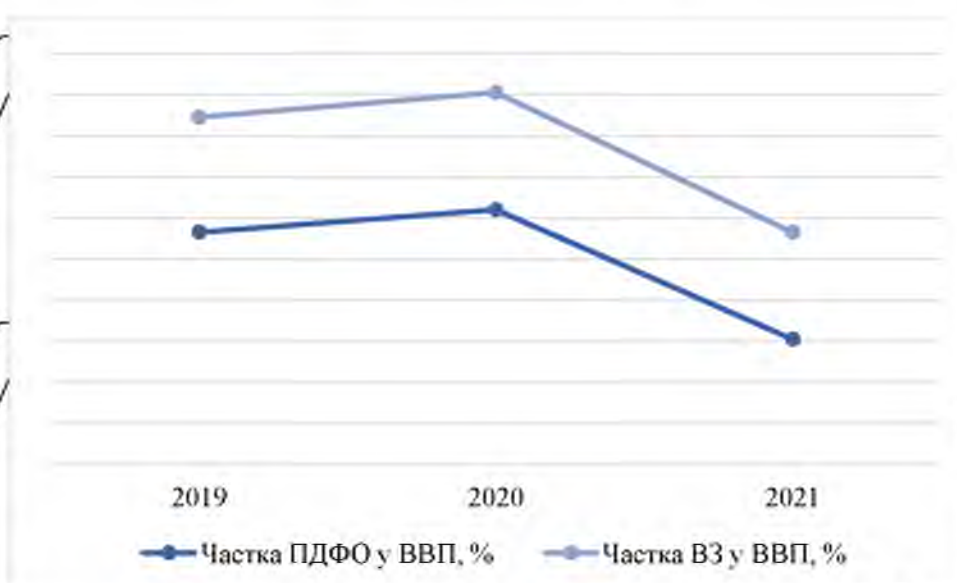


Рис. 2.7. Частка ПДФО та військового збору у ВВП за 2019-2021 рр.

Верстви населення, що мають низькі ставки у структурі власних витрат, сплачують значно більший обсяг коштів, ніж заможні. Це обумовлено тим, що для більшості громадян єдиним джерелом доходу є зарплата. Ставки, що сплачуються з зарплати протягом 2019-2021 років залишалися незмінними (рис. 2.8). Тому, незалежно від об'єму отриманої заробітної плати, кожен індивід сплачує з неї 18% ПДФО та 1,5% військового збору.

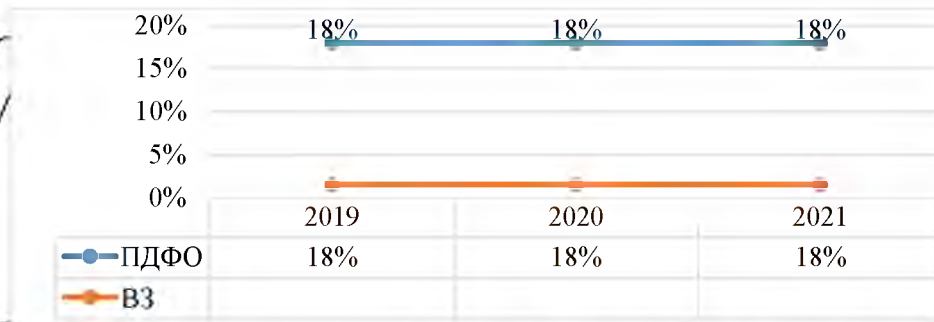


Рис. 2.8. Ставки оподаткування ПДФО та військовим збором, %

Податок на доходи фізичних осіб має і помітну соціальну спрямованість, оскільки за допомогою прогресивних ставок і пільг в оподаткуванні можна зменшувати податковий тягар для малозабезпечених верств населення і посилювати для осіб з високими доходами.

Доречно буде розглянути та оцінити вплив податку на доходи фізичних осіб на матеріальне забезпечення населення, оцінивши частку податку в доходах (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

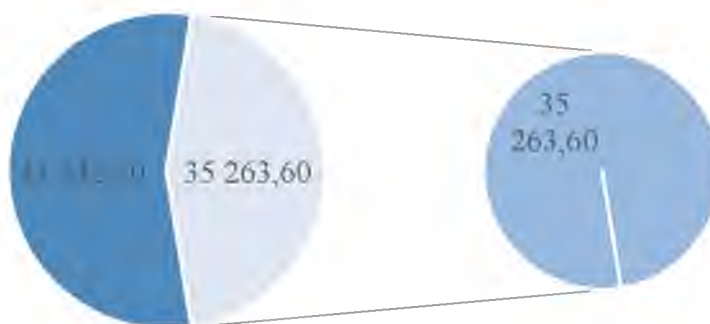
Частка ПДФО в доходах населення України за 2019-2021 роки

Показник	Роки			Зміна, +/-	Темп приросту, %
	2019	2020	2021		
Доходи населення, млн. грн.	3744060	4045191	4698611	954551	25,50
ПДФО, млн. грн.	275458,5	295107,3	349785,5	74327	26,98
Частка податку в доходах населення, %	7,36	7,30	7,44	0,09	1,19

Відповідно до отриманих результатів з таблиці 2.7, частка податку на доходи фізичних осіб в доходах населення незначно зростає. Так, за досліджуваний період з 2019 року по 2021 рік вона зросла на 1,19%, що становить 0,09. При цьому, доходи населення, як і відповідно надходження податку зросли на 25,5% та 26,98 відповідно. Якщо брати досвід ринкових

економік, така тенденція може трактуватись як позитивна, якщо вона підкріплюється зростанням реальних доходів громадян.

Не менш важливим для розгляду та аналізу є податок на майно, який включає в себе земельний податок та орендну плату за землю. Так, за 2021 рік було отримано 43 242,70 млн. грн. податку відповідно зведеного бюджету України, з яких 35 263,60 млн. грн. становили земельний податок та орендна плата за землю (рис. 2.9).



■ Податок на майно, з них: ■ земельний податок та орендна плата за землю

**Рис. 2.9. Надходження податку на майно до Зведеного бюджету України за 2021 рік, млн. грн.**

Одним із вагомих податків в структурі місцевих податків і зборів є єдиний податок. Він є представником спрощеної системи оподаткування, що передбачає за собою спрощений облік як витрат, так і доходів, а також заміщає собою сплату і розрахунок певної кількості обов'язкових податків і зборів, які сплачуються в Україні.

За період з 2019 по 2021 рік надходження єдиного податку до зведеного бюджету України збільшились на 31,2%, що становить 11012,2 млн. грн. Дана тенденція пояснюється збільшенням кількості платників єдиного податку.

Крім цього, на збільшення надходжень єдиного податку у 2021 р. в порівнянні з 2019 р. вплинули ріст мінімальної зарплати та індекс споживчих цін. Таке зростання відбулося, в основному, через збільшення кількості платників

податку фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва. Динаміка надходжень єдиного податку представлена на рис. 2.10.

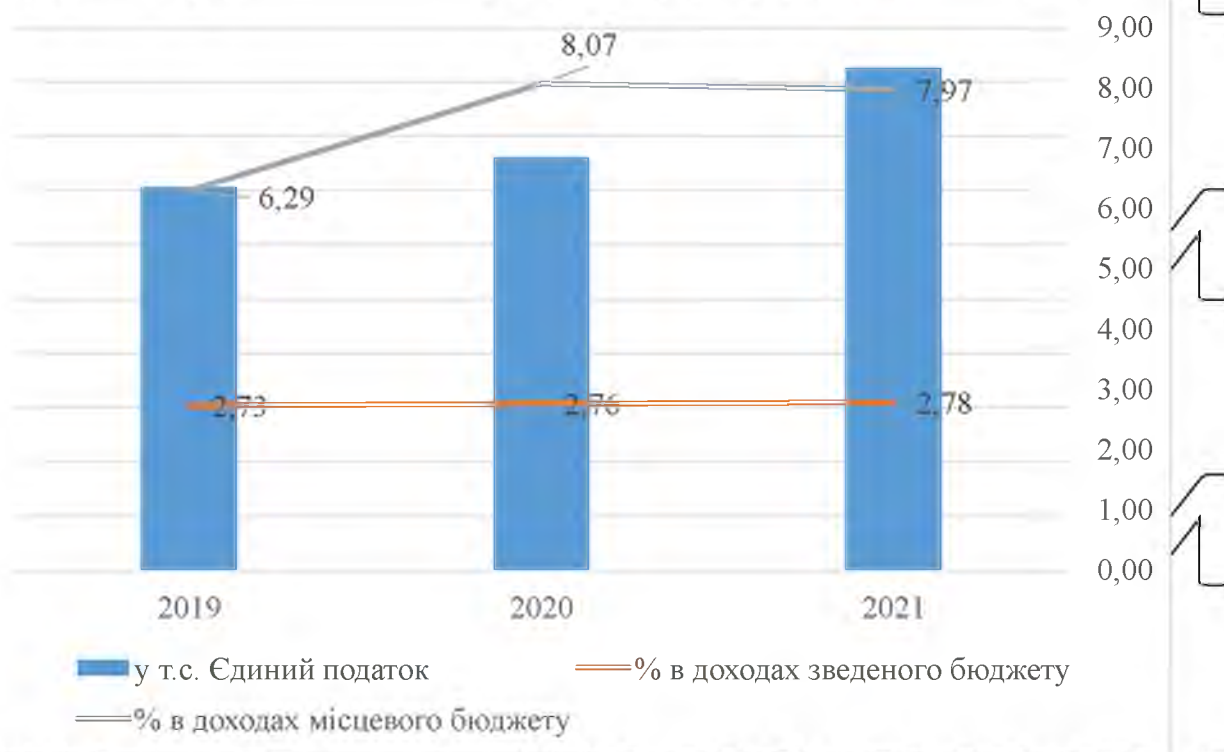


Рис. 2.10. Динаміка надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва за 2019-2021 роки

В структурі доходів зведеного бюджету України єдиний податок протягом досліджуваного періоду має майже однакову частку – 2,7%. В доходах місцевого бюджету є незначні коливання. Так, частка єдиного податку в доходах місцевого бюджету за 2021 рік є вищою за частку 2019 року на 1,68%.

Загалом, система пряме оподаткування забезпечує виконання одного з найважливіших принципів – принцип справедливості. По при цьому, не менш важливим завданням системи залишаються забезпечення оптимальних умов для здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання з метою зміцнення позицій національної економіки на світовому ринку. Особливо в умовах кризи, пандемії чи на фоні інших політичних та економічних загострень, коли потреба у фінансових ресурсах зростає. Забезпечення дохідної частини бюджету, обмеження інфляційних процесів, зростання рівня

цін та стимулювання розвитку інновацій в державі слугують пріоритетним завданнями на даний момент часу.

### 2.3 Аналіз місця та ролі непрямого оподаткування в податковій системі України

Податки на споживання є податками навколо яких ведеться велика кількість дискусій. Зважаючи на це, в країні виникає об'єктивна необхідність оцінки фіскальної ефективності та регулюючого потенціалу непрямих податків та усунення наявних проблем з метою підвищення їх значення.

У системі непрямих податків найбільшу фіскальну роль відіграють ПДВ та специфічні акцизи, однак всім без винятку непрямим податкам належить одна з провідних ролей у регулюванні товарообороту. У науковому середовищі ПДВ розглядають з наступних позицій:

- податок, який стимулює експорт;
- податок, який не створює перешкоди для зовнішньої торгівлі;
- як податок, який негативно впливає на товарооборот, у тому числі на товарооборот зовнішньої торгівлі [4].

Основна ставка податку на додану вартість у 2021 році не змінювалась і становила 20%.

З 1 березня 2021 року Законом України від 17.12.20 № 1115-IX встановлено ставку 14 відсотків по операціях з постачання на території України та з ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції.

Обсяг надходжень від податку на додану вартість за 2021 рік збільшився порівняно з 2020 роком на 33,9% і становив 536489,2 млн. гривень (рис. 2.11).

Збільшення надходжень у 2021 році передусім обумовлено поступовим відновленням економіки, продовженням позитивної динаміки у роздрібній торгівлі, поживленням зовнішньоекономічної діяльності, а саме:

- суттєвим зростанням імпорту товарів у гривневому еквіваленті у 2021



році на 36,0% порівняно з 2020 роком;

- надходження податку від розмитнення природного газу, який в попередніх періодах був поміщений у митний режим митного складу, а також від часткового завершення митного оформлення природного газу, що ввезений

ПАТ «НАК Нафтогаз України» протягом 2014 - 2015 років відповідно до зовнішньоекономічного договору з ВАТ «Газпром»;

- збільшення обсягів роздрібного товарообороту підприємств роздрібною торгівлю на 10,9% р/р у порівнянних цінах;

- ростом тарифів та цін на споживчому ринку (індекс споживчих цін за 2021 рік склав 109,4%).



**Рис. 2.11. Динаміка надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2019-2021 роках**

Приріст збору податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у 2021 році до 2020 року склав 17,0%, податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів – 38,9%.

Пожвавлення економічної активності, ріст цін виробників промислової продукції та цін на споживчому ринку, сприятлива зовнішня кон'юнктура у 2021 року позитивно вплинули на надходження до бюджету.

Значна частина товарів і послуг ввозиться із-за кордону через відсутність власного виробництва, поряд із експортно-орієнтованою економікою в Україні наявна висока залежність від імпортованих товарів.

Хоча прямий вплив на фіскальну ефективність ПДВ від такої ситуації мало відчутний, але опосередкований вплив є досить суттєвим, бо відсутність виробництва у власній країні й необхідність здійснення операцій імпорту виводить кошти із країни, на які можна розвивати власну економіку й тим самим створювати передумови для більшого нарощування сум ПДВ, у тому

числі за рахунок його відшкодування та скорочення експорту. Так, відповідно до даних в таблиці ми можемо прослідкувати, що частка ПДВ з імпортованих товарів за досліджуваний період з 2019 по 2021 рік є досить значною і в середньому становить понад 70%.

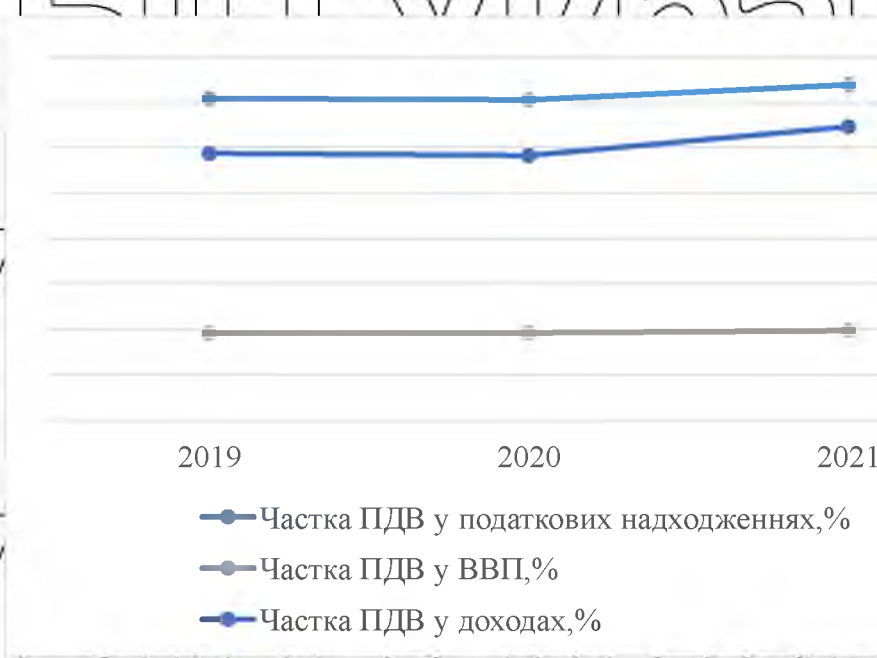
Таблиця 2.8

**Динаміка структури податку на додану вартість за 2019-2021 рр.**

Показники	Роки		
	2019	2020	2021
Всього надходжень ПДВ, млн. грн.	378690,2	400600,1	536489,2
ПДВ із вироблених в Україні товарів, млн. грн.	240831,0	269595,2	315475,9
Бюджетне відшкодування, млн. грн.	151901,2	143108,6	159701,1
Податок на додану вартість з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування), млн. грн.	88929,8	126486,6	155774,8
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів, яка була відшкодована, %	63,1	53,1	50,6
Податок на додану вартість з імпортованих товарів, млн. грн.	289760,4	274113,5	380714,4
Частка ПДВ із вироблених в Україні товарів (за вирахуванням бюджетного відшкодування) у загальних надходженнях від ПДВ, %	23,5	31,6	29,0
Частка ПДВ із ввезених товарів у загальних надходженнях від ПДВ, %	76,5	68,4	71,0

Обсяг сум податку на додану вартість, заявлених до відшкодування з бюджету, за 2021 рік збільшився на 21,4% при збільшенні обсягів експорту товарів та послуг у гривневому еквіваленті на 35,9% р/р.

Основними показниками, які відображають фіскальну ефективність ПДВ є частка податку у ВВП, загальних доходах і податкових надходженнях Державного бюджету України, які відображені на рис. 2.12.



**Рис. 2.12. Питома вага ПДВ у ВВП, доходах та податкових надходженнях Державного Бюджету України, %**

З рисунка 2.12 бачимо, що показники, які відображають фіскальну ефективність ПДВ в аналізованому періоді, свідчать про те, що не зважаючи на наявність дестабілізуючих факторів, які були присутні за період 2019-2021 рр., частка податку зростає. Так, за рахунок податку на додану вартість в 2021 році було сформовано 32,3% дохідної частини державного бюджету України. Фіскальна значимість ПДВ у ВВП держави протягом досліджуваного періоду знаходиться має середнє значення 9,6%.

Як ми бачимо, саме податок на додану вартість є основним джерелом наповнення бюджету реалізуючи свою фіскальну функцію. Стимулююча функція ПДВ проявляється за допомогою системи податкових пільг та варіації

відсоткових ставок, як наприклад, у зовнішньоекономічній діяльності, шляхом застосування нульової ставки ПДВ на експортну продукцію.

Акцизний податок – це непрямий податок, який виступає надбавкою до ціни підакцизних товарів. Акцизний податок є специфічним акцизом.

Специфічні акцизи також мають як фіскальні, так і регулюючі властивості, оскільки, в першу чергу, покликані регулювати споживання підакцизних товарів (зменшувати), що відповідним чином позначається на їхніх цінах у сфері виробництва та імпорту.

За 2021 рік надходження акцизного податку до зведеного бюджету становили 180300,7 млн. грн, що на 17,2% більше, ніж за 2020 рік:

надходження до державного бюджету зросли на 17,5% р/р, до 162 451,20 млн. грн;

- надходження до місцевих бюджетів збільшились на 14,8% р/р, до 17 849,10 млн. гривень (рис.2.13).



**Рис. 2.13. Надходження акцизного податку до державного та місцевих бюджетів за 2019-2021 рр., млн. грн.**

Підвищення ставок на акцизні товари пояснюють зростання надходжень по акцизному податку до бюджету країни. Також, у 2021 зростання зумовлено збільшенням надходжень з транспортних засобів через приріст їх імпорту та

тютюнових виробів за рахунок зростання ставки акцизного податку на тютюновмісні вироби для електричного нагрівання.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## РОЗДІЛ 3.

# ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

### 3.1. Гармонізація системи оподаткування України в умовах сучасних викликів

Дохідна частина будь-якої держави наповнюється завдяки податкових надходжень. Так, з періоду як Україна стала незалежною система оподаткування зазнала змін: від високого рівня податкових ставок та значного податкового тягаря до скорочення основної кількості податкових стягнень і оптимізації пільг. Сьогодні саме завдяки податковим платежам наповнюється бюджет України більш ніж на 80%. Важливим чинником наповнення державного бюджету було і залишається оподаткування. Саме тому реформи податкової системи являються пріоритетними для розвитку нашої країни.

Слід зазначити, що податкова реформа в Україні відбувається під впливом міжнародної податкової конкуренції, необхідності європейської податкової гармонізації та координації національної податкової політики в напрямі досягнення стратегічної мети, що полягає в інтеграції країни до ЄС. Тому реформування податкової системи України здійснюється з урахуванням сучасних тенденцій розвитку систем оподаткування зарубіжних країн, зокрема країн-членів ЄС. Для податкової системи України характерне переважаєння непрямих податків, що певним чином нівелює втрати бюджету внаслідок ухиляння від оподаткування.

У країнах з ринковою економікою це співвідношення має певні особливості. Наприклад, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі податки (зокрема, у США вони становлять 54,7%), у Франції – непрямі (56,6%), серед яких слід назвати податки на споживання (на додану вартість, продаж та обіг), акцизи, внески підприємців у фонди соціального страхування. Німеччина та Італія мають

більш урівноважену структуру податків (частка непрямих податків у Німеччині становить 45,2%, в Італії – 48,9%) [4; 8].

Податкові системи зарубіжних країн також змінюються, хоча більш повільно, ніж в Україні. Так, останніми роками основними змінами в оподаткуванні прибутку корпорацій стало зниження податкових ставок.

Наприклад, за останні десять років знижено ставки корпоративного податку в Бельгії (із 45% до 39%), Канаді (з 36% до 29%), Данії (з 50% до 34%), Франції (із 45% до 33%), Німеччині (з 56% до 45%), Японії (із 43% до 37%), Швеції (із 52% до 28%), США (із 45% до 39,6%). Водночас відбувався процес

розширення податкових баз з цього податку. Його частка в структурі податкових надходжень в економічно розвинених країнах залишається стабільною на рівні 8–9% [2]. Слід зазначити, що податок на прибуток, на який

глобальні та європейські процеси координації та гармонізації мають незначний вплив, сьогодні набув особливої значимості, а способи оподаткування доходів у різних країнах стають істотними чинниками міжнародної податкової конкуренції [3].

Світова криза, спричинена пандемією COVID–19, стимулювала держави у короткі терміни розробляти та реалізовувати пакети фіскальних і монетарних рішень для мінімізації негативних наслідків для економік і бюджетів країн. Такі ж невідкладні завдання достали і для України. У зв'язку з чим доцільно враховувати кращий досвід розвинених держав, зважаючи при цьому на фінансово-ресурсний потенціал України.

За прогнозами МВФ, у 2020 р. розбалансованість державних фінансів суттєво посилиться і загальносвітовий бюджетний баланс (General Government Fiscal Overall Balance) становитиме –9,9% ВВП (для розвинених економік цей прогноз становить –10,7% ВВП, для держав, що розвиваються, та з середнім рівнем доходів –9,1% ВВП, а для держав-виробників нафти –7,6% ВВП) [1].

Світова спільнота немає достовірних оцінок глобальних наслідків для

економіки, до яких може призвести пандемія. Однак, кожна країна нині спрямовує свої зусилля на підтримку населення й бізнесу<sup>17</sup>.

Згідно з даними МВФ, усі держави світу вжили пакети фіскальних заходів у відповідь на пандемію, які були скеровані на пом'якшення раптового падіння економічної активності фірм і домогосподарств, а також на збереження виробничого потенціалу. Більша частина заходів мають макроекономічний характер і зосереджені на підтримці ліквідності економіки.

Основними напрямками фокусування антикризової політики сьогодні є ліквідність і платоспроможність – відповідність наявного навантаження можливостям функціонування в умовах скорочення ресурсів, а також забезпечення адаптивності та гнучкого реагування на зростаючу невизначеність<sup>18</sup>. Інші заходи включають в себе зменшення або відстрочку податків, пільгові позики, субсидії на виплату зарплат працівникам, одноразові і/або регулярні допомоги громадянам.

Аналіз заходів протидії пандемії за групами країн<sup>20</sup> дозволяє оцінити суттєву різницю у масштабі та фінансуванні запроваджених фіскальних заходів. Зокрема, у державах із високим доходом вони є комплексними і часто

більші 10 % ВВП (у Австралії – 10,2 %, Бельгії – 14,7 %, Чехії – 18 %, Німеччині – 27,9 %, Італії – 26,4 %, Японії – 21,1 %, Польщі – 12 %, Швеції

8,1–13,8 %, США – 14,5 %). Важливо, що усі держави із високим доходом чітко оцінюють витрати на боротьбу із кризою, тоді як лише половина держав із доходом нижче середнього надає оцінки витрат як частку ВВП (зокрема,

Єгипет – 1,8 %, Індонезія – 2,8 %, Індія – 0,9 %, Кенія – 0,4 %, Марокко – 2,7 %, Філіппіни – 0,15 %, Сенегал – 7 %, Туніс – 1,8 %, В'єтнам – 1 %, Замбія –

3,5 %). Основні витрати спрямовані на підтримку тимчасово безробітних, посилення спроможності сфери охорони здоров'я та забезпечення ліквідності бізнесу (як малих і середніх підприємств, так і великих компаній у т.ч. й

банків).

Крім того, низка держав із високим рівнем доходу спрямовує частину коштів на допомогу іншим державам через МВФ, Світовий банк тощо, тоді як



держави із доходом нижче середнього найчастіше є реципієнтами такої допомоги. Точний розмір допомоги значно варіює та залежить від терміну її надання. Уряди багатьох країн заявили, що мають намір продовжувати реалізовувати заходи допомоги по безробіттю або підтримки доходу доти, поки це буде необхідним або, навіть, додатково розширювати їх.

Таблиця 3.1  
Зміна системи адміністрування податків у різних країнах світу в зв'язку із пандемією COVID-19

Податок	Зміни в адмініструванні
ПДВ / податок з обороту	відстрочення сплати ПДВ (Бельгія, Колумбія, Коста-Ріка, ЄС, Фінляндія, Греція, Італія, Мальта, Нідерланди, Велика Британія);
	відшкодування ПДВ і ненарахування пені для підприємств, які безпосередньо постраждали (Австрія, Естонія, Німеччина) або здійснюють заходи для боротьби з наслідками COVID-19 (Бельгія, Китай, Чехія, Угорщина);
	надання податкового кредиту за податком на товари та послуги (Австралія, Індонезія), або відшкодування ПДВ на товари та послуги (Данія, Канада, Грузія);
	зниження ставок ПДВ (Індонезія, Японія, Ямайка, Південна Корея)
Податок на прибуток / корпоративний податок	– відстрочення платежів податку на прибуток підприємств на термін 2–3 місяці (Бельгія, Бразилія, Франція, США);
	– відстрочення платежів з податку на прибуток підприємств на більш тривалий термін від 4-х до 6-ти місяців (Канада, Чилі, Люксембург, Швейцарія);
	– відстрочення платежів на невизначений термін (Коста-Ріка, Сальвадор, Італія, Нідерланди, Болівія);
Податок на доходи фізичних осіб	встановлення знижених ставок податків (Сінгапур, Південна Корея, Франція).
	– відстрочка подання декларації про доходи фізичних осіб (Кіпр, Фінляндія, Греція, Італія, Казахстан, Португалія, Словаччина, Словенія, Швейцарія, Болгарія, Данія);
	відстрочка сплати податку на доходи фізичних осіб (Бельгія, Хорватія, Франція, Латвія, Польща, Словенія, Швеція, Австрія);
	зменшення ставок оподаткування (Сінгапур, Австрія, Азербайджан, Німеччина, Норвегія);
	податкові канікули (США, Азербайджан, Німеччина);
	відтермінування податкових перевірок (Франція, Італія, Албанія, Швейцарія, Австрія);
відміна штрафів і пені за несвоєчасне подання декларацій та несвоєчасну сплату податку (Литва, Нідерланди, Сербія, Об'єднане Королівство, Австрія, Фінляндія)	

Як показав огляд світової практики, більшість країн впроваджують податкові стимули, які полягають у зниженні рівнів податкових ставок, відтермінуванні їх сплати або передбачають повне звільнення від сплати податків. Такі дії, звичайно, забезпечують базову підтримку для бізнесу й громадян і у майбутньому можуть прискорити економічне відновлення країни. Втім, надання податкових пільг і державної допомоги може істотно виснажити

державні фінанси, збільшити дефіцити бюджетів і розміри державного боргу країн. Відповідно, перед урядами країн постають питання проведення податкових реформ з метою пом'якшення наслідків кризи та швидшого виходу економіки з неї.

Як зазначає ОЕСР, слід очікувати посилення прогресивної складової оподаткування, напрацьовувати єдині підходи до оподаткування в умовах цифрової економіки, включно із запровадженням цифрового податку, посилення податкової дисципліни і вжиття додаткових заходів для боротьби з ухиленнями від сплати податків. ОЕСР дає рекомендації щодо максимізації корисності заходів протидії наслідкам кризи, а саме: – обмеження їх у часі; – спрямування на найбільш постраждалі від економічного шоку сектори економіки; – адресування підтримки мікро-, малим і середнім підприємствам; – недопущення дискримінації та встановлення прозорих критеріїв для набуття права на отримання підтримки.

Податкові стимули спрямовані на забезпечення балансу між фіскальною та регулятивною функціями податкової системи й використовуються з метою активізації важливих соціально-економічних процесів. Пропонується їхнє застосування шляхом:

1. Стимулювання споживчого попиту на окремі соціально значущі товари та послуги завдяки розширенню дії зниженої ставки ПДВ (7%), що дозволить покращити захист незахищених верств населення (через зниження вартості соціальних продуктів харчування – хліб, молочні продукти, овочі, м'ясо) та надати підтримку суспільно-значимих видів діяльності (наприклад – переробка відходів, комунальні послуги, проведення видовищних заходів). Запровадження цих змін відповідає Директиві ЄС 112/2006 та зробить вітчизняні продукти харчування більш конкурентоспроможними через те, що за рахунок мита частка непрямих податків у складі імпортованих товарів буде вищою майже у 2 рази.

2. Дозвіл перенесення до 50% від'ємного значення фінансового результату поточного звітного періоду на зменшення фінансового результату

попереднього, з можливістю повернення сум переplat з податку на прибуток підприємств, що утворилися внаслідок такого зарахування збитків і передбачення права контролюючого органу проводити позапланову перевірку у разі, якщо до повернення з бюджету підлягає 100 і більше тис. грн.

3. Уточнення форми податкової декларації податку на прибуток підприємств, що передбачає розкриття фінансових результатів за видами економічної діяльності, що дозволить уряду у разі настання у майбутньому форсмажорних обставин в економіці оперативно надавати адресну допомогу платникам податків, що найбільше постраждали та контролювати правомірність її надання (якщо, наприклад, державна допомога надається за конкретною галуззю) через зіставлення інформації з різних баз ДПС (щодо обсягів реалізації через РРО, номенклатури поставок за зареєстрованими в Єдиному реєстрі ПН).

4. Інвентаризація та систематизація податкових пільг, здійснення моніторингу та аналізу їхньої ефективності в контексті економічної, соціальної, екологічної безпекової складової державної політики, контролю їхньої правомірності та цільового використання.

5. Зменшення вимивання оборотних коштів при адмініструванні ПДВ за рахунок зміни формульного розрахунку визначення сум ПДВ, на які платники ПДВ можуть реєструвати ПН/ПК в єдиному реєстрі податкових накладних.

6. Дозвіл зарахування збитків, одержаних фізичними особами – суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність на загальній системі оподаткування та особами, які займаються незалежною професійною діяльністю, у період карантину, у деклараціях наступних податкових періодів.

7. Удосконалення адміністрування податкового боргу, надання розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу для платників податків, що постраждали від наслідків пандемії як від дії форсмажорних обставин (обставини непереборної сили).

8. Заохочення інвестування в економіку України шляхом звільнення від оподаткування тієї частки прибутку, яка реінвестується суб'єктом

господарювання у його розвиток через придбання нових основних засобів, об'єктів нематеріальних активів, виконання ІДДКР, що у подальшому будуть використовуватися у господарській діяльності цих підприємств.

9. Повне або часткове звільнення новостворених експортоорієнтованих виробничих підприємств (із вартісною часткою експорту понад 50 % виручки) від сплати податку на прибуток і плати за землю терміном до 3 років.

10. Запровадження з 2022 року ВЕЗ та ТПР на територіях з низькими показниками економічної активності для стимулювання реальних інвестицій, реалізації пріоритетних інвестиційних програм і проектів, стимулювання територіального розвитку, створення робочих місць у суміжних галузях економіки.

11. Удосконалення законодавства щодо функціонування та оподаткування технологічних парків як найбільш ефективної організаційної форми інтеграції науки і виробництва, що дозволяє найшвидше впроваджувати результати науково-дослідних, пошукових робіт, винаходів у промисловість і бізнес в усьому світі та, на відміну від ВЕЗ та ТПР, стимулює створення інноваційно-виробничих структур на всій території України.

12. Проведення урядом широкої інформативної кампанії щодо державної підтримки економічної діяльності платників податків, у т.ч. податкових пільг і стимулів, підстав та порядку їх отримання.

13. Забезпечити, щоб відсотки, рента та інші збори, від яких платники податків були звільнені у зв'язку з форс-мажорними обставинами економічного характеру через пандемію COVID-19, не розглядалися як оподатковуваний дохід, а також передбачити випадки у яких кредитори / орендодавці мають право на зменшення оподатковуваних доходів відповідних сум.

14. Розширити перелік витрат, що включаються до податкової знижки, на яку дозволяється зменшення загального річного оподаткованого доходу фізичних осіб, для захисту незахищених верств населення, стимулювання декларування доходів громадян, активізації економічної діяльності,

стимулювання використання енергоощадних технологій на суму: – прожиткового мінімуму, встановленому на 1 січня звітного року – для осіб з низьким рівнем річного загального оподаткованого доходу (наприклад – 50 000 грн); – внесків і відсотків, сплачених за іпотечними кредитами за придбання об’єкта нерухомості, що визначене як основне місце проживання; – витрат, понесених на придбання та встановлення енергоощадного обладнання для особистих потреб (наприклад, теплові насоси, сонячні електростанції, вітрогенератори); – витрат, понесених при сплаті внесків і відсотків за кредитами, що сплачені за придбання електромобілів.

### 3.2 Моделювання впливу податкових надходжень на доходи державного бюджету

Сутністю прогнозування доходів державного бюджету є наукове обґрунтування мети його розвитку і знаходження шляхів і засобів для її реалізації. Підвищення наукового рівня прогнозу дозволяє вибирати правильні напрямки та ресурси ефективного розвитку процесу в майбутньому, пройти зони ризику з мінімальними втратами. І навпаки, недостатньо аргументовані прогнози можуть привести до дуже негативних наслідків.

Як зазначають науковці [23-25], економічне прогнозування характеризує майбутній розвиток, виходячи з гіпотези, що основні фактори і тенденції минулого періоду зберуться на період прогнозу, або що можна обґрунтувати і врахувати напрямки їх змін в розглянутій перспективі.

Для цієї мети використаємо багатфакторний регресійний аналіз, який застосовується для знаходження функціональної залежності між залежною змінною – функцією і незалежними змінними – факторами, визначенні параметрів, що характеризують залежність і їх статистичну стійкість [26, 28-30]. В процесі дослідження передбачено визначити вплив основних видів податків на доходи бюджету (кількісно оцінити). Спрогнозувати податкові надходження за видами та оцінити доходи бюджету на 2021-2023 роки.

Проведено дослідження залежності доходів державного бюджету ( $Y$ ) від факторів (табл. 3.):  $X_1$  – податок на доходи фізичних осіб;  $X_2$  – податок на прибуток підприємств;  $X_3$  – рентна плата;  $X_4$  – інші податки і збори;  $X_5$  – податок на додану вартість;  $X_6$  – акцизний податок;  $X_7$  – мито.

Таблиця 3.3

**Вихідні дані для визначення впливу основних видів податків на доходи бюджету**

	Доходи держбюджету	Податок на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток підприємств	Рентна плата	Інші податки та збори	Податок на додану вартість	Акцизний податок	Мито
	$y$	$x_1$	$x_2$	$x_3$	$x_4$	$x_5$	$x_6$	$x_7$
<b>Фактичні дані</b>								
2015	372932	12645,8	39941,9	25023,6	5993,1	139024,3	44940,9	12608,7
2016	475939	45062	34776,3	47049,2	666,7	178452,4	63110,6	40300,8
2017	595463	59810,5	54344,1	44371,2	702,3	235506	90122,5	20371
2018	731031	75033,4	66911,9	48649	695,1	313980,6	108293,4	24541,8
2019	917879	91741,8	96882,3	45265,7	505,1	374508,2	118852,4	27076,6
2020	1026132	109954	107086,3	46746,9	3855	378690,2	123357,9	30086
<b>Відношення до попереднього року, %</b>								
2016	127,6	356,3	87,1	188,0	11,1	128,4	140,4	319,6
2017	125,1	132,7	136,3	94,3	105,4	132,0	142,8	50,5
2018	122,8	125,5	123,1	109,6	99,7	133,3	120,2	120,3
2019	125,6	122,3	144,8	93,0	72,7	119,3	109,8	110,3
2020	111,8	119,9	110,5	103,3	763,2	101,1	103,8	111,1
<b>Відношення до попереднього року з урахуванням індексу інфляції, %</b>								
2016	89,1	248,7	60,8	131,2	7,8	89,6	98,0	223,0
2017	111,3	118,1	139,0	83,9	93,8	117,4	127,0	45,0
2018	108,0	110,3	108,3	96,4	87,0	117,3	105,7	106,0
2019	114,4	111,4	131,9	84,7	66,2	108,6	100,0	100,3
2020	107,4	115,1	106,2	95,2	733,2	97,1	99,7	106,7
<b>Перераховані дані за умов 2019 року (з урахуванням індексу інфляції)</b>								
2015	780648	26471	83609	52381	12545	291016	94074	26393
2016	695235	65825	50800	68728	973	260677	92190	58870
2017	773481	77730	70626	57665	913	306066	117124	26474
2018	835582	85765	76482	55607	795	358885	123781	28052
2019	955512	95503	100854	47122	526	389863	123725	28187
2020	1026132	109954	107086	46747	3855	378690	123358	30086

Джерело: розраховано автором

Крім того при розрахунках потрібно враховувати індекс інфляції, який за досліджуваний період (накопичувальний) зріс майже вдвічі.

Наступний етап дослідження є визначення найвагоміших факторів (види податків) впливу за допомогою кореляційної матриці.

Аналіз залежності показав наявність сильного зв'язку між доходами державного бюджету (Y1) та податком на доходи фізичних осіб (X1), податком на прибуток підприємств (X2), податком на додану вартість (X5), акцизний податок (X6), вплив решти факторів є несуттєвим.

Таблиця 3.1

**Матриця кореляційного зв'язку між показниками динаміки обсягів надходження окремих податків та доходами Державного бюджету.**

	Y	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
Y	1							
x1	0,71433	1						
x2	0,94532	0,46540	1					
x3	-0,38077	-0,36613	0,97983	1				
x4	-0,08852	-0,73112	0,18564	0,24386	1			
x5	0,91835	0,75246	0,84773	-0,82886	0,2868	1		
x6	0,74638	0,83434	0,62464	-0,6317	0,5265	0,895276	1	
x7	-0,50611	-0,10229	-0,67099	0,79705	-0,2719	-0,58596	-0,59696	1

Джерело: сформовано автором за даними

За допомогою регресійної залежності визначимо кількісний вплив достовірних факторів на результативну ознаку, та, використовуючи рівняння регресії, розрахуємо прогнозні значення доходу бюджету на 2021-2023 роки. Акцентуємо увагу на змістовній інтерпретації статистичних характеристик моделі.

Рівень щільності зв'язку між досліджуваними факторами оцінюють за значенням коефіцієнта множинної кореляції. В результаті кореляційно-регресійного аналізу встановлено, що ступінь тісноти зв'язку є достатньо високим  $R = 0,998$ .

Одиницею виміру одночасного впливу, зумовленого варіацією усіх включених у дослідження факторів є коефіцієнт множинної детермінації. В нашому випадку  $R^2$  дорівнює 0,996. Це означає, що варіація доходів державного бюджету на 99,62 % залежить від зміни досліджуваних чинників.

За критерієм Фішера рівняння залежності доходів державного бюджету є статистично значимими: одержані при розрахунку значення  $F$ -критерію 66,27 перевищують табличне 2,41.

Таблиця 3.2  
Кореляційна модель залежності доходів Державного бюджету від досліджуваних факторів

Регресійна статистика							
Множинний R	0,998119						
R-квадрат	0,996242						
Нормований R-квадрат	0,98121						
Стандартна помилка	16988,08						
Спостереження	6						
Дисперсійний аналіз							
		<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимість F</i>	
Регресія		4	7,65E+10	1,91E+10	66,27436	0,091839	
Залишок		1	2,89E+08	2,89E+08			
Разом		5	7,68E+10				
		<i>Коефіцієнти</i>	<i>Стандартна помилка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-значення</i>	<i>Діагностичне 95%</i>	<i>Верхня 95%</i>
Y-пересечення		418362,3	76966,92	5,437612	0,015825	-559591	1396315
x1		1,871201	0,494255	3,785898	0,164401	-4,40888	8,151285
x2		4,530846	0,876911	5,166828	0,121708	-6,61131	15,673
x5		0,364768	0,600033	3,607913	0,652267	-7,25934	7,988881
x6		-1,85163	1,476614	-2,25397	0,428569	-20,6137	16,91044

Джерело: розраховано автором за даними

Істотність коефіцієнтів регресії перевіряються за допомогою  $t$ -критерію Стьюдента, табличне значення якого  $T_{gr} = 1,96$ . Фактичні значення  $t$ -критерію Стьюдента порівнюється з табличним. Якщо фактичні значення перевищують табличне, то коефіцієнт рівняння регресії вважається статистично значимим. Значення  $t$ -статистики усіх факторів перевищують табличне значення  $t$ -критерію Стьюдента. Це підтверджує достовірність впливу відібраних факторів на результат. Отже, можна приступати до економічної інтерпретації результатів дослідження.

Рівняння залежності доходу бюджету від відібраних (достовірних) видів податку має вигляд:

$$Y = 418362,3 + 1,871X_1 + 4,531X_2 + 0,365X_5 - 1,852X_6$$



Спрогнозувати значення факторних ознак, включених у рівняння, можна за допомогою ліній тренда.

Для вибору оптимальної моделі особливу увагу приділено таким основним показникам, як коефіцієнт детермінації та середню помилку апроксимації. Для визначення достовірності прогнозу можна використати значення похибки апроксимації ( $R^2$ ). Чим ближче значення ( $R^2$ ) до одиниці тим точніше обрана модель відбиває тенденцію розвитку, тобто, тим більше можна довіряти результатам прогнозування. Для опису даної залежності найбільш оптимальною є лінійна та експоненційна модель.

Таблиця 3.3

**Результат вирівнювання за аналітичними функціями**

Фактор	Показник (фактор)	Вид апроксимації	Прогнозна модель	$R^2$
X1	Податок на доходи фізичних осіб	Експоненційна	$y = 70566e^{0,0685x}$	0,7848
X2	Податок на прибуток підприємств	Лінійна	$y = 6173,2x + 66518$	0,7974
X3	Податок на додану вартість	Лінійна	$y = 21830x + 235229$	0,7974
X4	Акцизний податок	Експоненційна	$y = 79168e^{0,0685x}$	0,7858

Джерело: розраховано автором за даними

Нами було здійснено прогноз надходження податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку до 2023 р. з використанням експоненційної моделі.

Проведені дослідження свідчать, що прогнозне значення доходів фізичних осіб у 2023 р. складе 140 млн. грн., що на 27% більше в порівнянні з 2019 роком, величина достовірності апроксимації – 0,79 (рис. 3.1).

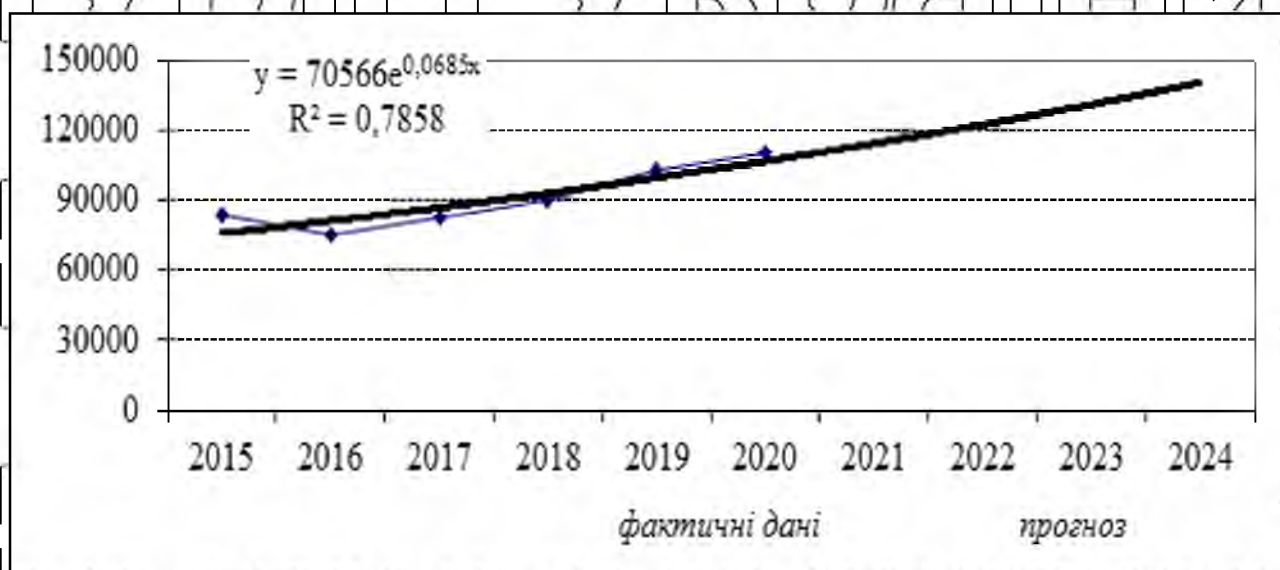


Рис. 3.1 Прогноз надходження податку на доходи фізичних осіб до 2024р.

Джерело: сформовано автором за даними

Однак, слід підкреслити, що прогнозування не зводиться тільки до пасивної ролі передбачення розвитку процесів у майбутньому. Розробляються і цільові прогнози із зазначенням можливих шляхів і ресурсів їх реалізації. У основі прогнозування доходів державного бюджету лежить облік взаємодії факторів і їх вплив на процеси в наступні періоди, а також світові розвитку.

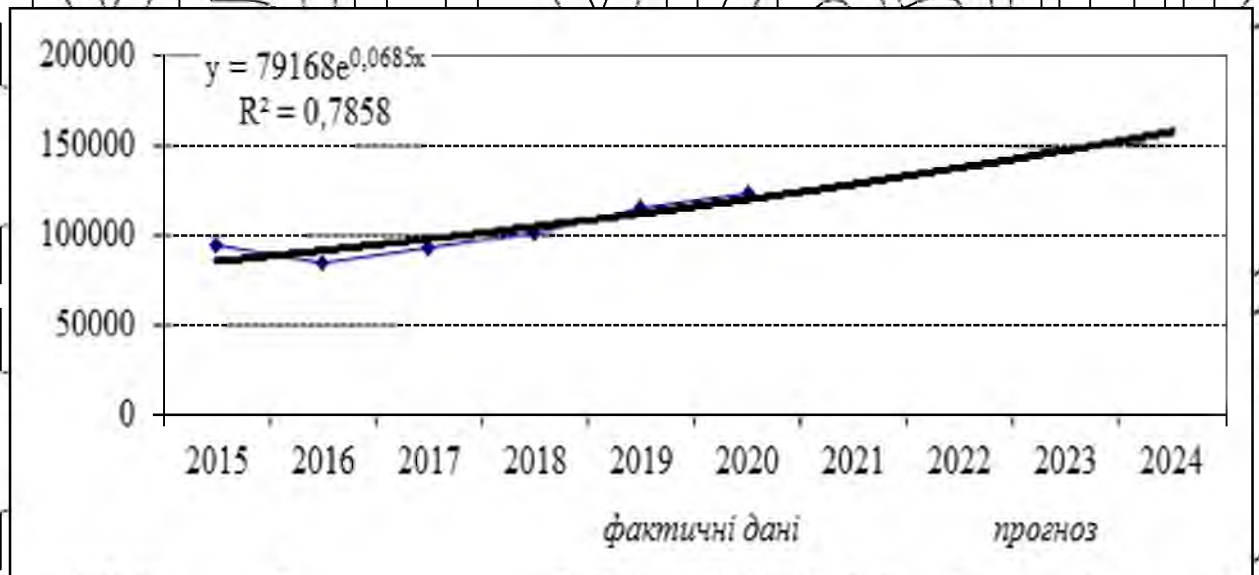
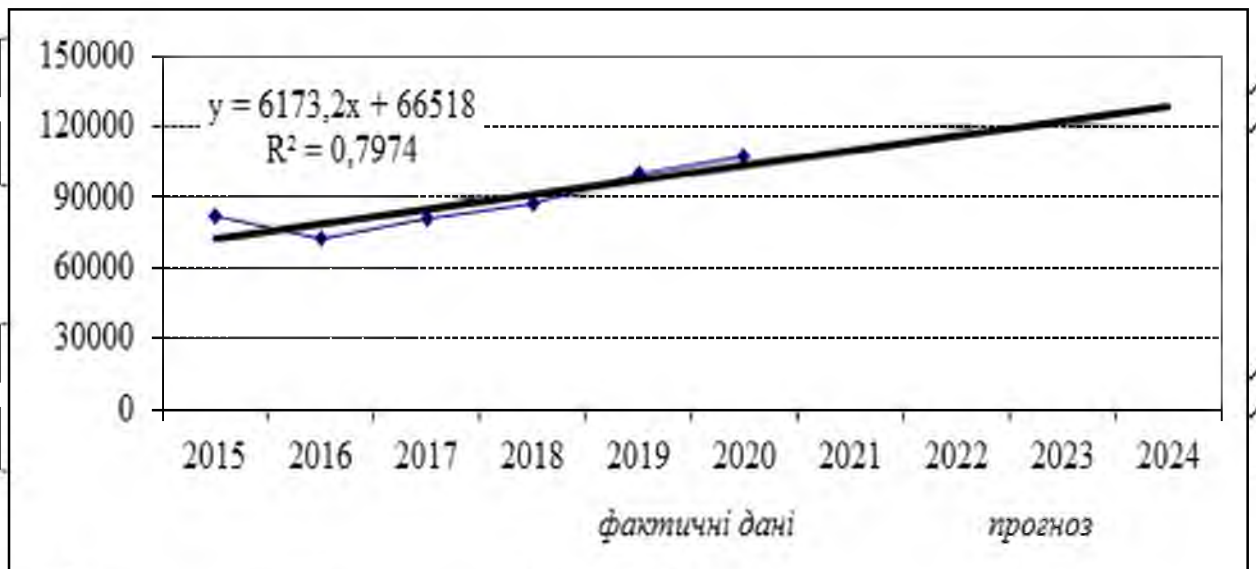


Рис. 3.2 Прогноз надходження акцизного податку до 2024р.

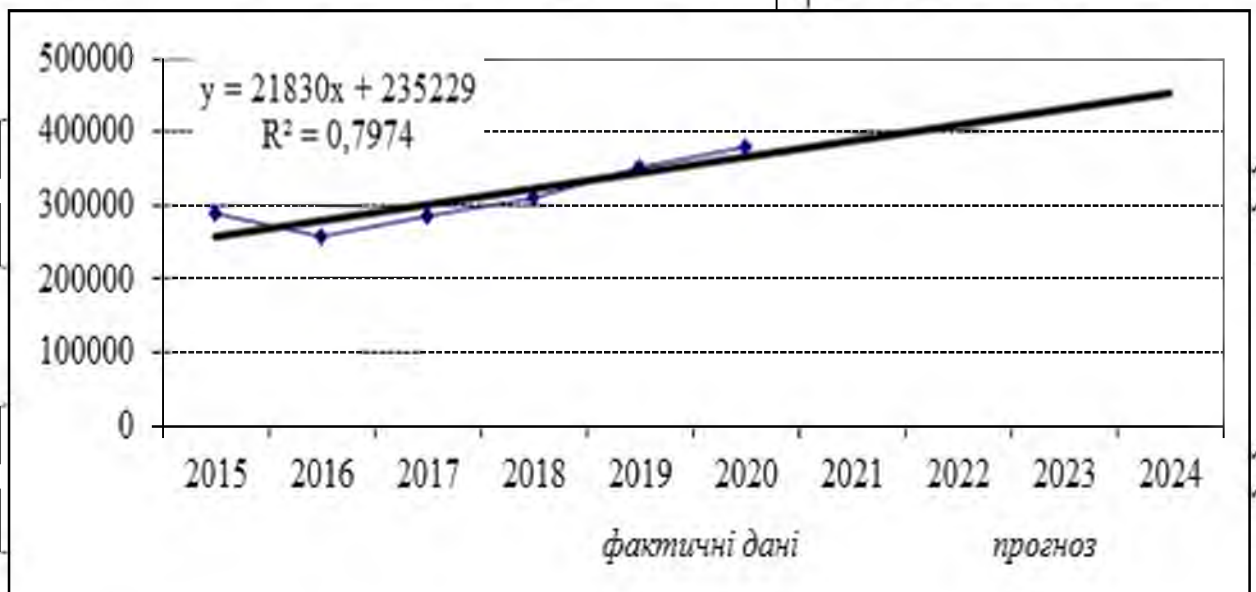
Джерело: сформовано автором за даними

Враховуючи щорічні темпи зростання надходжень від сплати акцизного податку, щороку прослідковується збільшення сплати в середньому на 3,7 відсотки, хоча по окремих роках спостерігається суттєве коливання. Тому, враховуючи вищеписані тенденції, здійснено прогноз надходжень даного податку на період до 2023 року. Зазначений показник зростає до 157 млн. грн., величина достовірності апроксимації – 0,79 (рис. 3.2).



**Рис. 3.3 Прогноз надходження податку на прибуток підприємств до 2024р.**

Джерело: сформовано автором за даними



**Рис. 3.4 Прогноз надходження податку на додану вартість до 2024р.**

Джерело: сформовано автором за даними

Для встановлення вигляду математичного рівняння, згідно з яким слід здійснювати вирівнювання, потрібно графічно представити рівні динамічного ряду, прийнятого за основу здійснення прогнозу. Для вибору математичної моделі, яка найкраще описує ряд динаміки, часто застосовують лінійну модель. Обов'язковою умовою встановлення вірогідності прогнозу, побудованого за таким методом, слід вважати перевірку на щільність зв'язку,

яку найчастіше здійснюють за коефіцієнтом кореляції чи апроксимації.

Таблиця 3.4

Прогнозні значення значенні окремих видів податків на 2021-2024 рр.

	Показник (фактор)	Рік			
		2021 розрах.	2022	2023	2024
X1	Податок на доходи фізичних осіб	113983	122064	130719	139987
X2	Податок на прибуток підприємств	109730	115074	122077	128250
X3	Податок на подану вартість	388039	409869	431699	453329
X4	Акцизний податок	127877	136944	146653	157051

Джерело: розраховано автором за даними

Здійснивши прогноз надходжень податку на прибуток до Державного бюджету, можна відмітити поступове збільшення даного показника, це пояснюється тенденціями, що склалися в останні роки, так за прогнозами у

2023 році надходження даного податку становитимуть 128,3 млн. грн.,

спостерігається зростання майже на 20%, хоча в порівнянні з іншими податками зазначене зростання є найнижчим.

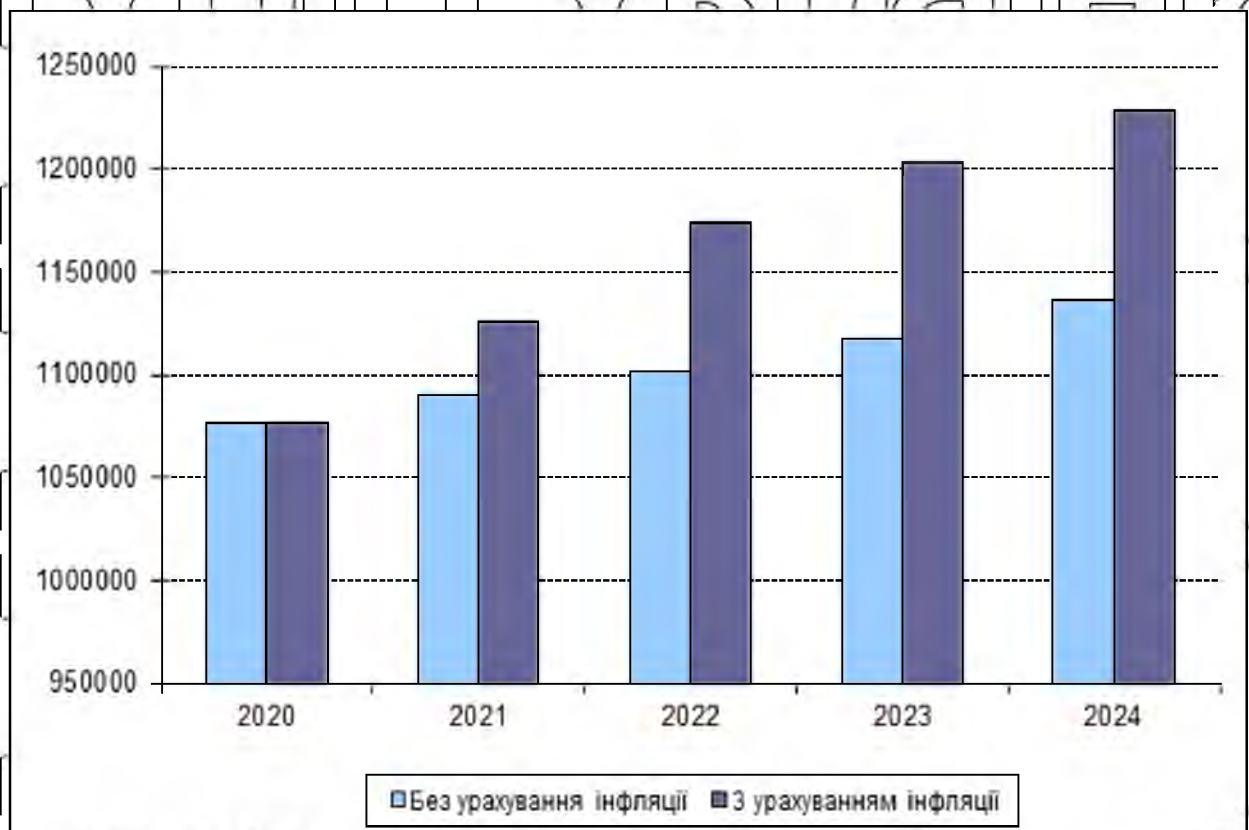


Рис. 3.5 Прогноз доходів Державного бюджету України

Джерело: сформовано автором за даними

За прогнозами до 2023р. найбільш суттєво зростуть надходження податку на додану вартість до Державного бюджету і складуть 453,5 млн.грн, достовірності апроксимації – 0,79.

Прогнозні значення основних податків свідчать про суттєве їх зростання. Так, варто відмітити, що за прогнозами у 2023 році надходження податку на додану вартість складатиме 453529, що в порівнянні з 2019 роком зросте на 21,3%, податок на прибуток складе 128250 млн. грн., що на 19,8% більше 2019 року по інших досліджуваних податках спостерігається аналогічна ситуація.

При прогнозуванні доходів Державного бюджету було враховано індекс інфляції. Враховуючи прогнозні значенні індексу інфляції, які визначені Постановою Кабінету Міністрів України від 29.07.2020 р. № 671 «Основні прогнозні макропоказники економічного і соціального розвитку України на 2021-2023 роки» визначено, що доходи Державного бюджету до 2023 року суттєво зростуть.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## ВИСНОВКИ

Зважаючи на підходи до визначення змісту податкової системи в науковій літературі та наявні зауваження, ми пропонуємо розглядати податкову систему як сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів, установлених чинним законодавством у країні, а також прийнятний порядок оподаткування, котрим визначено перелік суб'єктів, на яких покладається виконання функцій у сфері оподаткування та вимоги щодо податкового адміністрування.

Комплексне поєднання фундаментальних постулатів і врахування сучасної практики оподаткування дозволяє сформувати чотири основні групи принципів оподаткування: фінансово-бюджетні (достатність, еластичність, здатність до збільшення); політико-економічні (економічна нейтральність, економічна ефективність, стабільність, гнучкість); соціально-етичні (соціальна справедливість, платоспроможність, рівномірність); організаційні (наочність, визначеність, організаційна простота). Податкове законодавство повинне базуватися на принципах загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, фінансової достатності, соціальної справедливості та інших.

Фактично в основу розмежування прямих і непрямих податків покладено сукупність критеріїв: наміри законодавця щодо перекладання податків; об'єкт оподаткування; спосіб визначення платоспроможності платника; форма взаємовідносин між платниками і органами фіску.

Фінансова функція полягає у забезпеченні доходів державної бюджетної системи та перебуває під особливим контролем і впливом держави, в центрі його фінансової політики. У 2021 р. доходи зведеного бюджету України становили 1662242,7 млн грн та зросли порівняно з 2019 р. на 285581,1 млн грн. Податкові надходження до зведеного бюджету за 2021 р. зросли на 27 % до 1453804,1 млн гривень. Поширення пандемії коронавірусу та обмеження, введені для боротьби з нею, визначали ситуацію на світових ринках та

розвиток національної економіки, що суттєво вплинуло на розмір і стабільність податкових надходжень до бюджету.

Варто зазначити, що фіскальний метод мобілізації бюджетних ресурсів займає провідне місце серед різних інструментів державного регулювання економіки, він є найбільш адекватним і об'єктивним відображенням стану

національної економіки. Аналіз динаміки та структури прямих та непрямих податків дозволяє зробити висновок, що найбільший обсяг доходів отримано від податку на додану вартість, який є непрямим. Така ситуація складається

через те, що він створюється на всіх стадіях виробництва та обігу, включається

у вигляді надбавки на ціну товару і повністю сплачується кінцевим споживачем, але його облік та перерахування до Державного бюджету

України здійснює податковий агент. Друге місце посідає акцизний податок,

хоча його обсяги надходжень значно менші. Власне, зі структури податкових

надходжень видно, що частка кожного із податків постійно змінюється,

незначні зміни має значення питомої ваги податку на додану вартість, частка якого у доходах бюджету протягом аналізованого періоду не зазнавала суттєвих змін.

Також значну частку формування доходів Держбюджету України

складає податок на прибуток підприємств. Низька питома вага доходів бюджету від мита свідчить про незначне фіскальне значення цього платежу.

Це пояснюється не досить раціональною структурою експорту та імпорту та

відсутністю прямого втручання держави в регулювання цих процесів. Треба

зазначити, що структура податкових надходжень з прямих податків є

неоднорідною і постійно зазнавала змін.

Регулюючу роль прямих податків можна оцінити шляхом аналізу їх зв'язку з основними показниками розвитку економіки. Загалом в 2021 р.

спостерігається збільшення обсягу прямих податків у доходах бюджету на 21,7

% порівняно з 2017 роком. Переважно такі зміни спричинені збільшенням

надходжень податку на прибуток підприємств у звітному році та збільшення надходжень податку на доходи фізичних осіб.

Отже, прями податки є одним з найбільш стабільніших і надійних видів бюджетних доходів, підвищення їх питомої ваги зможе стабілізувати дохідну частину бюджету, також вони є важливим інструментом регулювання підприємницької діяльності в країні. Пряме оподаткування в Україні базується на двох основних видах податку: податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб.

Непрямі податки займають провідне місце в надходженнях до бюджету, так як вони є податками на споживання та охоплюють широке коло операцій.

Важоме місце вони займають і у вартості валової продукції. В сумі непрямих податків в 2021 р. спостерігається збільшення на 9,4 %, та їх обсяг становить 569,4 млрд грн. В доходах Зведеного бюджету непрямі податки займають 41,4

%, а безпосередньо в податкових надходженнях понад 50%. Непрямі податки становлять 15,5% по відношенню до валового внутрішнього продукту, що свідчить про їх значний вплив на виробничу діяльність господарських суб'єктів. Так як непрямі податки займають більшу часту в надходженнях до

бюджету, вони сповна виконують своє фіскальне призначення та мають значний вплив на економіку країни. Через акцизний податок, оподатковуючи відносно більшим акцизом низькосортний товар, держава стимулює виробника переходити на виробництво більш якісної продукції. Мито виконує захисну функцію, впливаючи на рівень цін імпортованих товарів та стимулюючи підвищення ефективності роботи вітчизняних товаровиробників.

Світова криза, спричинена пандемією COVID-19, стимулювала держави у короткі терміни розробляти та реалізовувати пакети фіскальних і монетарних рішень для мінімізації негативних наслідків для економік і бюджетів країн. Такі ж невідкладні завдання постали і для України. Податкові

стимули спрямовані на забезпечення балансу між фіскальною та регулятивною функціями податкової системи й використовуються з метою активізації важливих соціально-економічних процесів і полягають у зниженні



рівнів податкових ставок, відтермінуванні їх сплати або передбачають повне звільнення від сплати податків. Такі дії, звичайно, забезпечують базову підтримку для бізнесу й громадян і у майбутньому можуть прискорити економічне відновлення країни. Втім, надання податкових пільг і державної

допомоги може істотно виснажити державні фінанси, збільшити дефіцити бюджетів і розміри державного боргу країн. Відповідно, перед урядами країн

постають питання проведення податкових реформ з метою пом'якшення наслідків кризи та швидшого виходу економіки з неї.

Система оподаткування України потребує значного вдосконалення, має

базуватися на обґрунтованій адаптації передового зарубіжного досвіду до умов, що склалися в країні. Основними напрямками реформування системи оподаткування будуть: удосконалення податкового законодавства та

забезпечення його стабільності; оптимізація співвідношення прямих і непрямих податків та забезпечення переважання прямого оподаткування в

країні; модернізація процедур адміністрування податків; податкове стимулювання експортоорієнтованих галузей; перегляд неоподаткованого мінімуму доходів громадян та інші. Основними напрямками вдосконалення

непрямого оподаткування є ліквідація неефективних пільг, запровадження диференційованих ставок ПДВ та забезпечення своєчасного відшкодування, посилення екологічної спрямованості акцизного оподаткування тощо.

Запровадження ефективних заходів перебудови та удосконалення діючої системи оподаткування та податкового законодавства сприятиме розвитку податкової системи та підвищення економічного потенціалу та рівня соціального добробуту в країні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фінансова угода між Україною та Європейським інвестиційним банком (Проект «Розвиток транс'європейської транспортної мережі»). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971\\_005-19/e420191122#n314](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971_005-19/e420191122#n314)
2. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
3. Аксюков С. М. Оптимізація податкової системи України на шляху до економічного розвитку. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 10
4. Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкова політика України в умовах імплементації угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Фінанси України. 2016. № 7. С. 126-132
5. Андрущенко В.Л. Податкова система: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2015. 365с.
6. Нікітішин А. Сучасні принципи побудови податкової системи: реалізації податкової. URL: <http://dspace.tnau.edu.ua/bitstream/>
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів. URL: <https://minfin.com.ua/ua/>
8. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. Січні-березні 2020 року, Держстат, розрахунки Мінекономіки, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
9. Doing Business 2018, World Bank, URL: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>
10. Офіційний сайт Державної статистики України, URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
11. Коцюрба О.М., Тітенко З.М., Особливості оподаткування малого бізнесу, 2018. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/20366.pdf>
12. Козинень І.Г., Кравченко О.В., Simplified taxation system in ukraine: advantages and disadvantages, 2020 №3. URL: <http://www.isci.org.ua/3-2020/60.pdf>

13. Коба О.В., Шинкар Ю.Л. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування: особливості застосування, проблеми та напрями їх вирішення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. №25. С.116-123

14. Мікроекономіка в питаннях і відповідях, Коефіцієнт еластичності та методи його підрахунку, URL: <https://cutt.ly/XhB2z61>

15. Ковальчук К., Рева Т. Функції податків та їх реалізація в податковій системі України. Вища школа. 2008. № 3. С. 70-83.

16. Тітенко З.М., Ворона А.В. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету України. Економіка і суспільство. 2021. №33

17. Тулай О. Державні фінанси і сталий людський розвиток: концептуальні домінанти та діалектична єдність: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 416 с.

18. Святенко І. Спрощення оподаткування як метод податкового стимулювання малого підприємництва. Економічний простір. 2014. № 83. С.113-120

19. Черепанин, М. І. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу: сучасний стан та напрями реформування. «Молодий вчений». 2016. № 12.1 (40). С. 996–1001.

20. Belz, T. Taxes and firm size: Political cost or political power? Journal of Accounting Literature. 2019. Vol. 42. P. 1–28.

21. Miller, G. Taxes and the location of U.S. business activity abroad. National Tax Journal. 2019. Vol. 72. Iss. 1. P. 165–192.

22. Виклик М.І. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. Інноваційна економіка 2013. № 5. С. 242–246.

23. Williams, C. C. Cross-country variations in the participation of small businesses in the informal economy: An institutional asymmetry explanation. Journal of Small Business and Enterprise Development. 2016. Vol. 23. Iss. 1. P.