

РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

	Назва поля	Вміст поля
1.	Назва роботи	Магістерська кваліфікаційна робота
2.	УДК	336.22(477)
3.	Автор (ПІБ)	Корнієнко Микола Дмитрович
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	Фінанси банківська справа та страхування
12.	Тема випускної магістерської роботи	ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА І ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ УКРАЇНИ
13.	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)	Скрипник Галина Олександрівна, к.е.н., доцент
14.	Консультант	
15.	Ключові слова (до 10 слів)	Податковий потенціал, фіскальна політика, тіньова економіка, податок на додану вартість, податкова політика, податкове навантаження.
16.	Анотація (до 300 символів)	У першому розділі визначені теоретичні основи податкової політики та її потенціалу, сутність, структура та етапи формування податків. У другому розділі досліджені аналіз сучасного стану податкової політики України та аналіз податкового навантаження, динаміка та структура. У третьому розділі визначено основні напрямки удосконалення податкової політики України та заходи по зменшенню рівня тіньової економіки.

Керівник магістерської роботи

Скрипник Г.О.

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

11.07 – МР.251 «С» 2020.11.12 016 ПЗ

КОРНІЄНКО МИКОЛА ДМИТРОВИЧ

2021

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

НУБІП України

УДК 336.22(477)

ПОГОДЖЕНО

Декан економічного факультету

(назва факультету (ННІ))

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри фінансів

(назва кафедри)

НУБІП України

Діброва А.Д.

(підпис)

(ПІБ)

« »

20

р.

Давиденко Н.М.

(підпис)

(ПІБ)

« »

20

р.

НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему «Податкової політика України та її фінансовий потенціал»

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)

Гарант освітньої програми

д.е.н., професор

(науковий ступінь та вчене звання)

(підпис)

Худолій Л.М.

(ПІБ)

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

к.е.н., доцент

(науковий ступінь та вчене звання)

(підпис)

Скрипник Г.О.

(ПІБ)

Виконав

(підпис)

Корнієнко М.Д.

(ПІБ студента)

НУБІП України

КИЇВ – 2021

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

НУБІП України

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри фінансів
д.е.н., професор Давиденко Н.М.
(науковий ступінь, вчене звання) (підпис) (ПБ)

« » _____ 20 року

ЗАВДАННЯ ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТУ Корнієнку Миколі Дмитровичу (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 «Податкова політика і фінансовий потенціал України»
затверджена наказом ректора НУБіП України від «12» листопада 2020 р. № 1739 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2021.11.01
(рік, місяць, число)

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: дані Зведеного бюджету України та статистика за останні роки

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні основи податкової політики.
2. Аналіз сучасного стану податкової політики України.
3. Основні напрямки удосконалення податкової політики України.

Дата видачі завдання «25» грудня 2020 р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

Завдання прийняв до виконання

Скрипник Г.О.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Корнієнко М.Д.
(підпис) (прізвище та ініціали студента)

НУБІП України

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ТА ЇЇ ПОТЕНЦІАЛ	8

1.1 Сутнісна характеристика податкової політики та її фіскального потенціалу.....	8
1.2 Етапи формування податкової системи України.....	24
1.3 Формування і розвиток фіскального потенціалу ПДВ.....	27

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

2.1 Динаміка та структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України.....	36
2.2 Аналіз податкового навантаження в Україні.....	40
2.3. Оцінка фіскального потенціалу податкової системи України.....	46

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІСНУЮЧОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.1. Оцінка впливу системи оподаткування на економіку України.....	54
3.2. Резерви щодо повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України.....	59
3.3. Шляхи ефективного реалізації фіскального потенціалу податкової системи України.....	67

ВИСНОВКИ	74
-----------------------	----

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	77
---------------------------------------------	----

НУБІП України

РЕФЕРАТ

Магістерська робота на тему: «Податкової політика України та її фінансовий потенціал», складається з 80 сторінок., 15 рис., 13 табл., 42 джерел.

Мета дослідження – узагальнення теоретичних аспектів податкової політики України та її етапів реформування, визначення її проблем, а також пошук шляхів вдосконалення цього процесу.

Об'єкт дослідження є податкова політика України.

Предмет дослідження – суспільні та фінансові відносини, які виникають у процесі реформування податкової політики України та її фінансового потенціалу.

Методи дослідження – теоретичного узагальнення, класифікації, аналізу та синтезу, формалізації, індукції та дедукції, системний, абстрагування та інші.

Структура роботи. Основна частина дипломної роботи складається з трьох розділів. Перший розділ є суто теоретичним, у ньому розкрито основні поняття податкової політики, розглянуто етапи формування податків в Україні та її фінансовий потенціал. Другий розділ є аналітично-дослідницьким, у ньому проведено аналіз наявної податкової політики України. Третій розділ є рекомендаційний, у ньому містяться конкретні пропозиції щодо поліпшення податкової політики України та розкриття фінансового потенціалу податків.

Ключові слова: ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА, ОПОДАТКУВАННЯ, РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ, ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ, ДЕРЖАВНІ ДОХОДИ.

ВСТУП

Податкова система є основою економіки будь-якої держави. Завдяки їй функціонує вся економіка, вона забезпечує надходження до державного бюджету, перерозподіл доходів. Від ефективності її побудови залежить рівень економічного розвитку держави, інвестиційна привабливість, прогрес підприємництва. Важливо, щоб податкова система була ефективною та забезпечувала як надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів, так і стимулювала підприємництво.

Високо розвинуті країни світу вирізняє з поміж інших ефективна податкова система.

Що стосується України, то наша держава лише перебуває на етапі її реформування та становлення. Основною проблемою є те, що це відбувається уже протягом тривалого часу, а точніше з моменту проголошення незалежності України. За цей період часу наші політики так і не змогли створити дієву податкову

систему. З приходом до влади нового «молодого» уряду в громадськості з'явилася надія на її докорінне реформування та становлення справедливої податкової системи. Досвід передових країн світу свідчить, що перетворити існуючу

податкову систему в більш ефективну можливо лише на основі глибоких та докорінних перетворень, що передбачає її реформування. Дослідженням податкової системи України та її реформуванням займається велика когорта вчених, зокрема: М.Ю. Абрамчук [21], С.М. Аксюков [3], В.Л. Андрущенко [4], А.В. Безкревна [6], Є.М. Богатирьова [7], О.Я. Бойко [8], О.В. Гушан [10], М.В. Диха

[12], А.Ю. Лаврешов [16] О.А. Магопець [17], С.В. Майстро [18] та інші, а також зарубіжні науковці [28-36, 41, 42]. Попри великий доробок вчених зданого питання тема для дослідження не втрачає своєї актуальності. Особливого значення дослідження її набуває у період активних євроінтеграційних процесах.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних аспектів податкової системи України та її реформування, визначення її проблем, а також пошук шляхів вдосконалення цього процесу.

Основними завданнями дослідження є:

НУБІП України

- дослідити сутнісну характеристику податкової системи;
- розглянути етапи формування податкової системи України;
- здійснити аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України;

НУБІП України

- провести аналіз податкового навантаження в Україні;
- оцінити вплив системи оподаткування на економіку України;
- визначити проблеми існуючої податкової системи України та запропонувати шляхи їх вирішення.

НУБІП України

Об'єктом дослідження є податкова система України.

Предметом дослідження є суспільні та фінансові відносини, які виникають у процесі реформування податкової системи України.

Інформаційною базою для дослідження слугує нормативно-правова база України, праці вітчизняних та зарубіжних фахівців, які займалися дослідження податкової системи, матеріали конференцій та мережі Інтернет.

НУБІП України

Методологічну базу дослідження складають такі методи: теоретичного узагальнення, класифікації, аналізу та синтезу, формалізації, індукції та дедукції, системний, абстрагування та інші.

НУБІП України

Структура роботи. Основна частина дипломної роботи складається з трьох розділів. Перший розділ є суто теоретичним, у ньому розкрито основні поняття податкової системи, розглянуто етапи її формування в Україні. Другий розділ є аналітично-дослідницьким, у ньому проведено аналіз наявної податкової системи України. Третій розділ є рекомендаційний, у ньому містяться конкретні пропозиції щодо поліпшення податкової системи України.

НУБІП України

НУБІП України

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ТА ЇЇ ПОТЕНЦІАЛ

1.1 Сутнісна характеристика податкової політики та її фінансового потенціалу.

Важливим важелем перерозподілу доходів на наповнювачем Державного бюджету виступає податкова політика. У значній мірі саме від ефективності побудови податкової політики залежить економічне процвітання цілої держави. У даному випадку вона виступає тим дієвим інструментом щодо акумулювання коштів у бюджеті, активізації підприємницької діяльності та сприяє реалізації державою своїх соціальних завдань та функцій. Створення та функціонування дієвої податкової політики є фундаментом щодо економічного благополуччя суспільства та держави.

Податкова політика має важливе економічне та стратегічне значення для забезпечення стабільного розвитку держави. Оскільки вона виступає в ролі головного генератора наповнення Державного бюджету, забезпечує виконання державою покладених на неї соціальних функцій та завдань. Розвиток держави не можливий без налагодженої податкової політики.

При цьому, в кожній країні сформувалася власна індивідуальна податкова політика. Об'єднує лише те, що в усіх державах чим більш ефективна податкова політика, тим більш прогресивною є економіка цих країн. Це підтверджує виняткове значення податкової системи для економіки держави.

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

Значення податків проявляється через її основні функції, а саме: фінансову, стимулюючу, соціальну та регулюючу. Їх детальну характеристику наведемо на

рис. 1.1

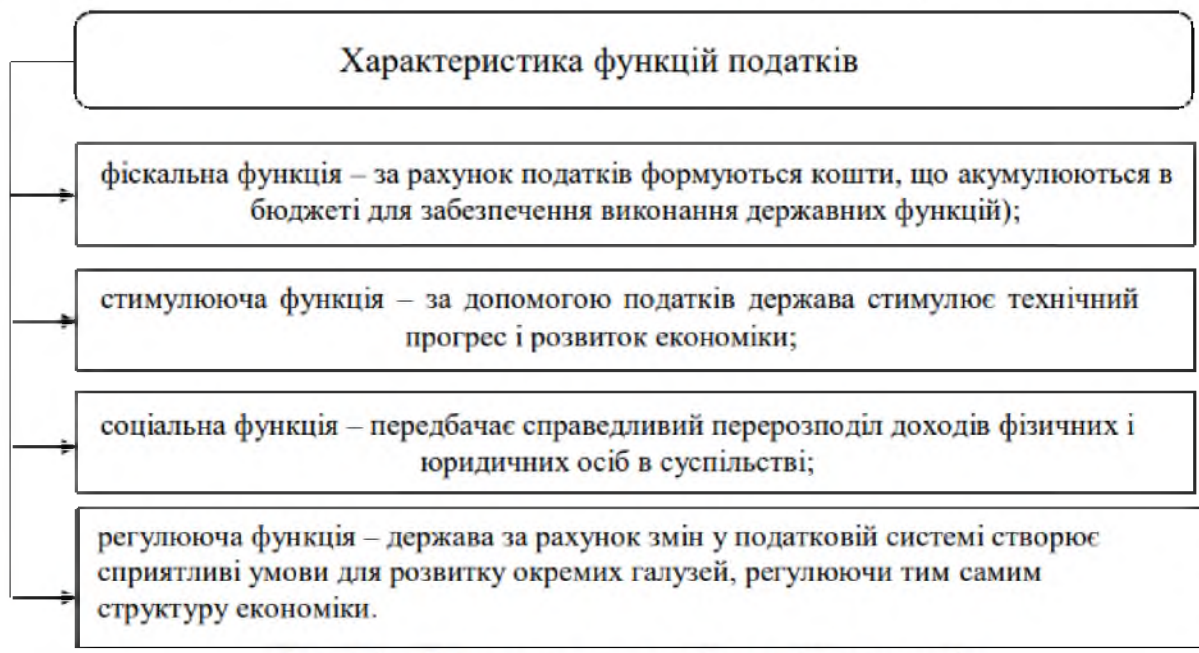


Рис.1.1 – Характеристика функцій податків

З визначених функцій можемо зробити висновок, що вона виконує ряд важливих завдань для забезпечення економічного благополуччя в країні. Податки одночасно виступають як регуляторний, стимулюючий та фіскальний інструмент. В економічній політиці держави саме на податкову політику покладено усі головні завдання. Від ефективності побудови якої повністю залежить успіх виконання державою основних соціальних функцій.

Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів, у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формування податкової політики держави шляхом збільшення або скорочення маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню необхідної кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки. Вся історія податкової політики зводиться до пошуків ідеалів оптимального оподаткування. З одного боку, податки мають забезпечити сталу фінансову базу держави, з іншого – залишити достатньо коштів підприємствам і громадянам з метою збереження максимальної заінтересованості в результатах діяльності. При цьому держава не може задовільнити лише загальними пропорціями розподілу валового національного продукту. Вона повинна враховувати інтереси кожного

підприємства, кожного члена суспільства. Податкова політика повинна забезпечити вирішення двоєдиного завдання. З одного боку – це встановлення

оптимальних податків, які не стримуватимуть розвиток підприємництва, а з іншого

– забезпечити надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення

державних потреб. Тому основне завдання держави і її органів полягає в тому, щоб

створити настроюваний податковий механізм впливу на господарську поведінку

юридичних і фізичних осіб. У широкому плані податкова політика охоплює

питання формування державних доходів за рахунок постійних джерел (податків) і

тимчасових (позик). Оскільки кожна держава не може встановлювати надто

високий рівень оподаткування, бо цьому протидіє суспільство, то вона змушена

використовувати державні позики для покриття державних видатків. Податкова

політика ведеться з огляду на певні принципи, що відображають її завдання.

Основне завдання полягає у встановленні такого рівня оподаткування в державі, за

якого розвиватиметься підприємницька діяльність, і надходження до бюджету

коштів буде достатнє для задоволення державних потреб. А ефективність

проведення податкової політики, у свою чергу, залежить від ступеня її

відповідності потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам

широкого загалу. Тому основні принципи податкової політики полягають у

наступному

1. Рівень податкової ставки повинен установлюватися з урахуванням

можливостей платника податку, тобто рівня його доходів. Оскільки можливості

різних фізичних і юридичних осіб неоднакові, в ідеалі у них мають бути

встановлені диференційовані податкові ставки. Це насамперед повинно

стосуватися прибуткового і майнового оподаткування. При оподаткуванні доходів

фізичних і юридичних осіб необхідно враховувати майновий стан платника

податку.

2. Оподаткування доходів повинно мати однократний характер.

Багатократне обкладення доходу або капіталу є недопустимим.

3. Сплата податків має бути обов'язковою. Податкова система не повинна

захищати сумнівів у платника податків у неминучості платежу. Система штрафів,

санкцій і громадська думка в країні повинні бути сформовані таким чином, щоб несплата або невчасна сплата податків були ще менш вигідні платникам, ніж вчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

4. Система і процедура сплати податків повинні бути простими, зрозумілими і зручними для платників податків і податкової адміністрації. Тобто оподаткування повинно проводитись з мінімальними адміністративними витратами, а законодачі акти з податків і податкових платежів повинні бути прості і зрозумілі як для податку платників, так і для контролюючих органів.

5. Податкова система має бути гнучкою і такою, що швидко адаптується до мінливих економічних і суспільно-політичних потреб.

На реалізацію фіскального потенціалу ПДВ фактично впливають обставини, в яких функціонує цей податок. Серед цих обставин виділяють законодавство, яке регулює справляння ПДВ, особливості функціонування податкової системи у країні, податкова дисципліна платників, рівень розвитку економіки країни, рівень життя населення та інші фактори.

Вчені по-різному визначають фактори, які впливають на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ. Так, Ю.Б. Іванов та О.В. Ревенко зазначають, що на податкоспроможність суб'єктів господарювання впливає:

- структура податкового навантаження;
- розподіл податкового тягаря між окремими платниками;
- альтернативні системи оподаткування;
- стимулювання прискореного розвитку окремих територій та видів економічної діяльності [6]

У продовження аналізу впливу різних факторів на формування і розвиток фіскального потенціалу ПДВ можна навести класифікацію, запропоновану Л.Н. Кузнецовою (рис. 1.2).

Фактори впливу на фінансовий потенціал

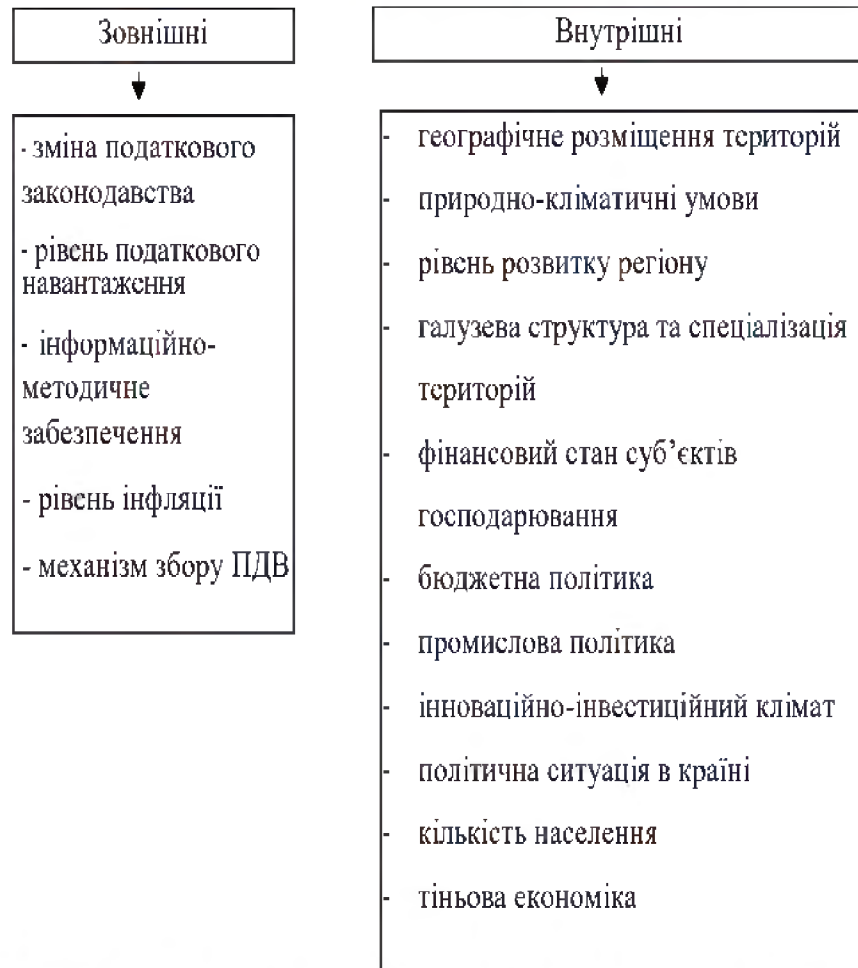


Рис. 1.2. Класифікація факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ

Рис. 1.2 демонструє, що розподіл факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ на групи зовнішніх і внутрішніх досить умовний, оскільки значна частина внутрішніх факторів, за умови їх типової класифікації, може бути також і зовнішніми. Але якщо розглядати цю класифікацію на рівні територій та країн в цілому, то вона може бути справедливою. Це пояснюється тим, що такі фактори, як зміна податкового законодавства; рівень податкового навантаження; інформаційно-методичне забезпечення; рівень інфляції; механізм збору ПДВ є типовими для всієї країни, а тому розглядаються як зовнішні. У свою чергу, решта факторів, віднесені до внутрішніх, характеризують територіальний фінансовий потенціал ПДВ.

Водночас, комплексний підхід до систематизації факторів, що впливають на фінансовий потенціал податку на додану вартість, запропонований Ф.Ф.

Фактори впливу на фінансовий потенціал податку на додану

вартість за Ф.Ф.Ханафєєвим*

Група факторів	Перелік факторів
Економічні	- податкова політика - рівень розвитку економіки та ділової активності - газова структура економіки - інвестиційний клімат - рівень зайнятості населення - рівень інфляції - обсяг і товарна структура зовнішньоекономічної діяльності
Податкового адміністрування	- ефективність податкового контролю - рівень професійної підготовки працівників податкових органів - рівень методичного забезпечення адміністрування
Правові	- податкове законодавство (визначає механізм нарахування ПДВ) - бюджетне законодавство (регулює розподіл зібраного ПДВ за рівнями бюджетної та соціально-економічної систем)
Соціальні	- рівень соціальної відповідальності платника податків - податкова культура

На основі наведеної класифікації можна побачити, що вона містить чотири групи факторів. Порівняно з класифікацією Л.Н. Кузнецової [7], наведеною у табл. 1.1, останню можна вважати більш розгорнутою, тобто такою, що детальніше розкриває сукупність факторів впливу на фінансовий потенціал податку на додану

вартість. На думку автора, доцільно виділяти в окрему групу вплив податкового адміністрування, оскільки податок на додану вартість є досить складним у цьому плані і потребує значної уваги в контексті його нарахування, збору та повернення. Крім того, через значний розмір податкового навантаження через податок на додану вартість суб'єкти господарювання прагнуть всіма можливими шляхами скоротити його, а це знижує фінансовий потенціал. Така ситуація вимагає підвищеної уваги з боку податкових органів.

Цікавою є класифікація факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ, запропонована А.В. Ароновим та В.А. Кашиним [3]. Автори характеризують фактори, що впливають на фінансовий потенціал ПДВ на рівні суб'єкта господарювання. На їх думку, до важливих факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ є такі їх групи: соціально-економічні,

політичні, виробничо-комерційні, фінансові та кадрові (рис. 1.3)

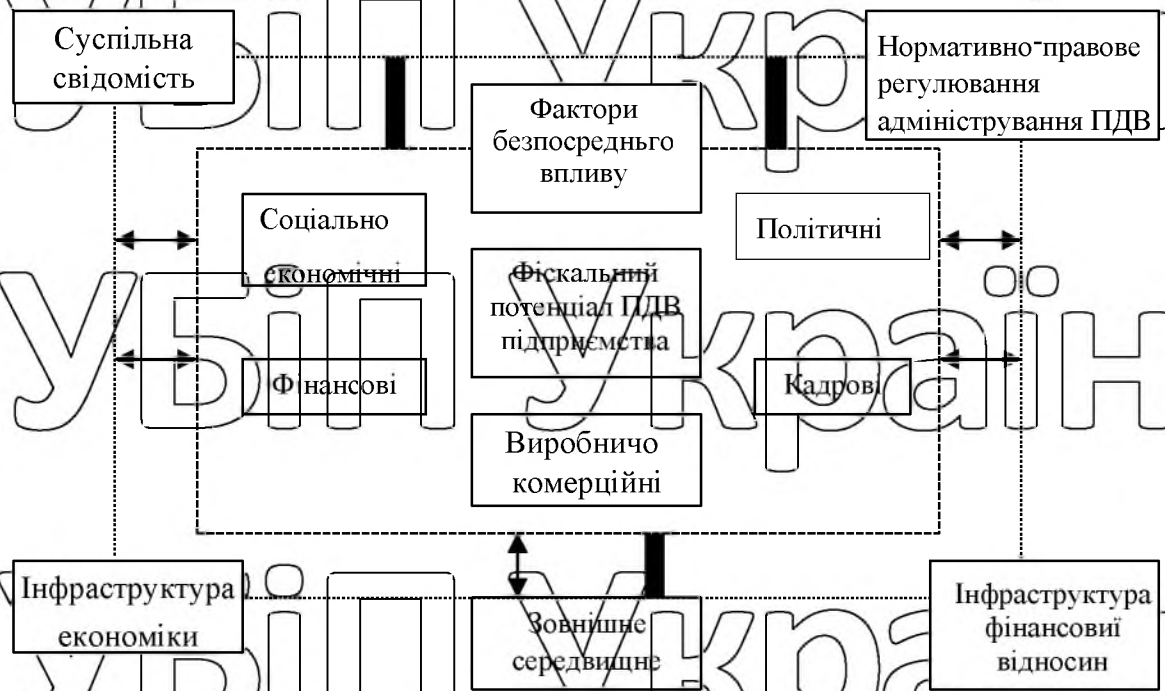


Рис. 1.3 Фактори, що впливають на формування фінансового потенціалу ПДВ на рівні платників податків за А.В. Ароновим та В.А.Кашиним, складено на основі [3]

З зовнішніми проявами властивостей податку на додану вартість в системі соціально-економічних відносин тісно пов'язані соціально-економічні фактори. Ці прояви реалізуються через загальні функції податків.

Досить важливе значення для формування фіскального потенціалу ПДВ мають політичні фактори. Дія податкової політики на стан фіскального потенціалу може бути позитивною або негативною – залежно від того, наскільки цілі і задачі податкової політики відповідають цілям і задачам соціально-економічної політики, що проводиться в країні. Значна частина державних фінансів, у т.ч. й податкова політика, стають об'єктом політичних спекуляцій. Це відображає різного роду вплив на результативність діяльності суб'єктів господарювання, а отже на фіскальний потенціал податку на додану вартість.

Виробничо-комерційні фактори включають елементи, що характеризують стан суб'єктів господарювання, які є платниками ПДВ. До таких елементів належать обсяги виробництва та продажу, цінова політика, збутова політика, маркетингова діяльність та конкурентні дії на ринку і т.д. Ці характеристики можуть бути об'єктивними лише за умови надійної оцінки бізнесу, яка і формує виробничо-комерційні фактори.

Від ефективності прийнятих рішень щодо зниження податку на додану вартість підприємством, контролю податкових органів за відповідністю цих рішень податковому законодавству значною мірою залежить рівень фіскального потенціалу податку на додану вартість, що формується на рівні певної території та країни в цілому.

Характерними ознаками ПДВ як одного з головних джерел реалізації державою своїх функцій є фінансові фактори фіскального потенціалу цього податку. Вплив фінансових факторів на фіскальний потенціал ПДВ на рівні платників податків пояснюється сукупністю економічних відносин між державою і платниками податків (податкові відносини) з приводу вилучення частини коштів у підприємницького сектора на користь держави для забезпечення нею соціально-економічного розвитку територій та населення. Ці відносини також проявляються

17

в розподілі і перерозподілі створеного в суспільстві валового продукту, від способів побудови взаємозв'язків залежить обсяг залученого до державного бюджету ПДВ грошовий еквівалент якого стає джерелом фінансування різних сфер економіки за рахунок виконання державою своїх функцій.

Слід зазначити, що для повної характеристики фіскального потенціалу ПДВ одних даних про обсяги відрахування ПДВ до бюджету недостатньо, оскільки важливо збирати дані про податкову базу ПДВ. Пріоритетною при цьому буде інформація про обсяги виробництва продукції, виконаних робіт, наданих послуг, проданих товарів, про нарощування вартості суб'єкта господарювання тощо. Крім того, економічна інформація про платників податку на додану вартість, що використовується для оцінки фіскального потенціалу ПДВ, повинна містити інформацію про ризики.

Кадрові фактори впливу на фіскальний потенціал ПДВ пов'язані з фінансовими. До них, згідно з концепцією А.В. Аронова та В.А. Кашина [3], належать рівень оплати праці і інших форм матеріального стимулювання, стан соціальної політики підприємств, від якої залежить продуктивність праці та база оподаткування ПДВ. Кадрові фактори таким чином впливають на обсяг ПДВ, що надходить до державного бюджету та у подальшому справляють деякий вплив на розрахунок фіскального потенціалу цього податку.

Вивчаючи наведену у табл. 1.2 класифікацію, можна погодитись з її авторами, але з деякими уточненнями відносно сукупності факторів, які можуть впливати на фіскальний потенціал ПДВ. Доповнення стосуються того, що на досліджуваний параметр має суттєвий вплив територіальне та геополітичне розміщення платників ПДВ, доступ та можливість безперешкодного використання природних ресурсів, структура експорту та імпорту. Наявні в Україні умови господарювання вказують на те, що підприємства, розташовані в регіонах із значним природним потенціалом та наявністю корисних копалин, можуть ефективніше функціонувати в певних галузях, ніж ті підприємства, які в своїй діяльності використовують аналогічні ресурси, але розміщені на відносно бідних територіях. Тобто, на відносно багатих

природними ресурсами територіях існують умови для ефективного функціонування

підприємств, формування податкової бази ПДВ та відповідно фіскального потенціалу цього податку. Це пов'язано з простотою залучення природних ресурсів у виробничий процес та зниженням собівартості виробленої продукції, виконаних робіт, послуг, відповідно до чого зростатиме рівень податкового зобов'язання.

Таблиця 1.2

Класифікація факторів впливу на фіскальний потенціал ПДВ за Б.Х.

Алієвим та Х.М. Мусаєвою*

Групи факторів	Підгрупи факторів	Склад/характеристика факторів
ЗОВНІШНІ	1. Державний законодавчий	Механізм адміністрування ПДВ
	2. Географічні та геополітичні	Територіальне та зовнішньоекономічне розміщення платників ПДВ
	3. Природно-кліматичний	Кліматичні умови господарювання Наявність та доступ до природних ресурсів
	4. Інфляційний	Рівень інфляції та інфляційні очікування
ВНУТРІШНІ	1. Регіональні законодавчі	Зміна ставки податку на додану вартість
		Режим застосування податкових пільг
		Зміна порядку та строків ПДВ
		Застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства
	2. Соціально-економічні	Ресурсно-сировинні та екологічні
		Транспортно-інфраструктурні
		Виробничо - збутові
		Трудові (демографічні)
	3. Управлінські	Фінансово-інвестиційні та інноваційні
		Експортно-імпортна політика
		Інтенсивність тіньового сектора
		Якість управлінської діяльності на рівні суб'єктів господарювання та державних контролюючих органів
4. Соціально-політичні	Рівень суспільної свідомості населення	
	Ступінь реакції на зміну податкового законодавства	
	Присутність в суспільно-політичному житті країни	

НУБІП УКРАЇНИ

Слід зазначити, що значний вплив на фінансовий потенціал ПДВ мають доходи населення багатих на корисні копалини областей. Україна, як держава з багатим природно-ресурсним потенціалом, характеризується нерівномірністю його розміщення, а тому діяльність, пов'язана з видобутком корисних копалин, приносить нерівномірні доходи і зайнятому в цій сфері населенню.

Здійснивши оцінку запропонованої Б.Х. Алієвим та Х.М. Мусасвою [2] класифікації факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ, можна відзначити їх специфічність та узагальненість при вивченні фінансового потенціалу.

Дослідивши наведені класифікації, варто відмітити, що вони не враховують часових обмежень їх дії. Тобто сукупність факторів впливу на фінансовий потенціал податку на додану вартість у різний час може у більшій або меншій мірі проявлятися на розмірах фінансового потенціалу. Наприклад, якщо виробництво певних товарів чи послуг характеризується певною сезонністю або обмеженістю потреби, то фінансовий потенціал ПДВ від такої діяльності буде формуватися нерівномірно. Виходячи з цього, залежно від часу дії факторів впливу на фінансовий потенціал ПДВ їх можна розділити на:

- первинні (незмінні) – геополітичні чинники, система державного управління природні умови;

- фактори, що історично склалися – відносно незмінні елементи регіонального розвитку (екологічна ситуація, характер спеціалізації та рівень диверсифікації економіки регіону, рівень освіти і культури) або швидко змінні, але зафіксовані на певну дату (система пільг по сплаті ПДВ, нормативно-правове регулювання нарахування, сплати та повернення ПДВ);

- поточні – характеризуються впливом на певному тимчасовому проміжку (зазвичай фінансовий рік, півріччя, квартал);

- майбутні – основний вплив фактора проявиться після закінчення або протягом певного терміну (рік, два, три, п'ять років тощо).

У практиці застосування Податкового кодексу України (ПКУ) [1] можна побачити, що розподіл факторів впливу на фіскальний потенціал ПДВ в залежності від чинника часу є доречним. Це можна пояснити зокрема тим, що ПКУ передбачає поетапне зниження ставки податку на додану вартість з 20 до 17% починаючи з 2014 р., тоді як Верховна Рада України перенесла це зниження на 2015 рік. При цьому розрахунки податкових надходжень, виконані до цього, потрібно переробляти, оскільки вони не відображають дійсний стан фіскального потенціалу.

У практичному функціонуванні державних органів, що займаються питаннями оцінки та прогнозування податкових надходжень, також накопичено деякий досвід формування факторів впливу на фіскальний потенціал ПДВ. Так Науково-дослідним фінансовим інститутом при Міністерстві фінансів України при виокремленні чинників, що впливають на надходження ПДВ до бюджету, приділяється увага макроекономічній сутності податку та адміністративним заходам органів виконавчої влади. Наприклад, щодо надходжень податку на додану вартість визначається, що до чинників впливу належать об'єктивні економічні процеси, особливості нормативно-правового регулювання питань стягування ПДВ, а також політика держави щодо виконання зобов'язань з бюджетного відшкодування ПДВ.

Визначення факторів, які впливають на стан реалізації фіскального потенціалу ПДВ, виокремлення та дослідження їх від передбачення сценаріїв макроекономічного розвитку до виділення напрямів реформування податкового законодавства, є основою зростання якості прогнозних робіт та сприяє мінімізації ризиків невиконання затверджених статей доходів бюджету.

Схематично сукупність факторів, що впливають на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ, можна подати наступним чином (рис. 1.4).

Наведена на рис. 1. 4 класифікація факторів не є вичерпною, оскільки подана узагальнено і включає в себе найбільш суттєві макроекономічні та мезоекономічні параметри впливу на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ

Фактори впливу на реалізацію фіскального потенціалу

Фактори впливу на реалізацію фіскального потенціалу
ПДВ



Рис. 1.4 Класифікація факторів впливу на реалізацію фіскального потенціалу податку на додану вартість в Україні

Охарактеризуємо детальніше сукупність можливих факторів. Внутрішні фактори фіскального потенціалу ПДВ формуються безпосередньо в системі податкових органів України, мають вплив на процеси планування надходжень податку на додану вартість як на

макрорівні в країні, так і на мезорівні її організації – у певній області. Вони включають [10]:

- запровадження сучасних інформаційних технологій, створення електронної інформаційної бази адміністрування ПДВ;

- наявність методологічних і методичних нормативних документів розрахунку та стягування ПДВ;

- забезпечення податкових органів усіх рівнів кадровими, фінансовими, матеріально-технічними ресурсами;

- характер взаємовідносин із платниками ПДВ.

Визначені фактори впливають на ефективність реалізації фіскального потенціалу ПДВ і їх необхідно враховувати при виконанні дій щодо планування надходження цього податку.

Вирішальне значення впливу на обсяги реалізованого потенціалу податку на додану вартість в бюджеті має друга група соціально-економічних факторів, яка визначає потужність фіскального потенціалу ПДВ, насамперед базу оподаткування і, відповідно, визначальний для нарахування податкових платежів показник. Для податку на додану вартість цим показником є обсяги сумарної доданої вартості.

Визначений показник є базовим для нарахування податкових платежів показник і залежить від макроекономічних процесів і суспільно-економічних відносин у країні.

І.О. Горленко та Л.Л. Тарангул в своїх дослідженнях до зовнішніх факторів, що впливають в цілому у країні на умови господарювання та формування бази сподаткування ПДВ, відносять економічні, соціальні, екологічні та інші умови життєдіяльності населення, які формуються під впливом процесів, явищ та обставин, що склалися та розвиваються у країні та світі. До внутрішніх факторів впливу (в обласному чи регіональному розрізі) на реалізацію фіскального потенціалу ПДВ відносять особливості та ресурси регіонів, які значною мірою визначають стан систем суспільно-територіальних перетворень та соціально-економічної ситуації, зокрема, податкову базу та можливості регіонів в цілому щодо сплати податку на додану вартість.

У першу чергу, вони об'єднують геополітичний статус регіонів, потужність і структуру їх загального потенціалу розвитку, стан соціально-економічної ситуації, рівні соціально-економічного розвитку, інноваційно-інвестиційну та зовнішньоекономічну активність регіонів, привабливість умов життя і господарювання населення, конкурентоспроможність економіки на внутрішньому та зовнішньому ринках і, відповідно, спроможність територій формувати реалізований обсяг фіскального потенціалу ПДВ [4].

Останнім часом у наукових виданнях та засобах масової інформації широко обговорюється питання інфляційної та макроекономічної складових у факторах впливу на надходження податку на додану вартість до бюджету.

Впливовим фактором впливу на фіскальний потенціал ПДВ можна визнати покращення рівня адміністрування податку на додану вартість, що здійснюється через організацію примусового стягнення ПДВ і підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи.

Для вдосконалення процесу реалізації фіскального потенціалу ПДВ можна проводити зміни у податковому законодавстві, зокрема, через уточнення норми відшкодування з бюджету ПДВ, розширення чи скорочення переліку товарів, звільнених від оподаткування ПДВ, зміна переліку видів діяльності та форм організації бізнесу, які можуть не сплачувати податок на додану вартість, зміна умов оподаткування експортно-імпорتنих операцій, відміна пільг при сподаткуванні податком на додану вартість виробників продукції рослинництва тваринництва та інші положення.

Загалом, визначення факторів впливу на обсяг фіскального потенціалу ПДВ є значно складнішим і більш комплексним, ніж просте порівняння фактичних надходжень з плановими показниками цього податку, оскільки постійно відбувається зміна макроекономічного розвитку країни, удосконалюються законодавчі норми, які впливають на базу оподаткування ПДВ або змінюють порядок адміністрування цих платежів, запроваджуються нові механізми розрахунків з бюджетом тощо.

Однак, іноді не виправдовуються прогнози макро-економічного розвитку національної та світової економіки, не завжди удосконалення законодавства, відміна податкових пільг, зміна ставок ПДВ призводять до запланованого розширення бази оподаткування та відповідної реалізації фіскального потенціалу ПДВ. Тобто, під впливом цієї певних чинників при виконанні затверджених показників доходів не завжди може відбуватися заплановане збільшення надходжень порівняно з минулим періодом.

Проведені дослідження показали, що оцінювання податкового потенціалу є необхідним етапом у системі податкового планування, яка базується на інформації про рівень потенційних доходів. За результатами оцінювання податкового потенціалу регіонів доцільним є розроблення заходів, спрямованих на розширення та покращення структури податкової бази, що може бути перспективами подальших розробок за цим напрямом.

Рис. 1.1 демонструє, що розподіл факторів впливу на фіскальний потенціал ПДВ на групи зовнішніх і внутрішніх досить умовний, оскільки значна частина внутрішніх факторів, за умови їх типової класифікації, може бути також і зовнішніми. Але якщо розглядати цю класифікацію на рівні територій та країни в цілому, то вона може бути справедливою. Це пояснюється тим, що такі фактори, як зміна податкового законодавства; рівень податкового навантаження; інформаційно-методичне забезпечення; рівень інфляції; механізм збору ПДВ є типовими для всієї країни, а тому розглядаються як зовнішні. У свою чергу, решта факторів, віднесені до внутрішніх, характеризують територіальний фіскальний потенціал ПДВ.

Водночас, комплексний підхід до систематизації факторів, що впливають на фіскальний потенціал податку на додану вартість, запропонований

Ф.Ф. Ханафєєвим [11]. Відповідно до запропонованої ним концепції, на фіскальний потенціал ПДВ впливають фактори, представлені в табл.

1.2

Отже, податкова політика є невід'ємним елементом економіки будь-якої країни. Усі високорозвинені в економічному плані держави домоглися свого розвитку завдяки ефективно сформованій податковій політиці.

У зв'язку з обраним курсом України щодо входження в європейський простір та нагальним завданням до економічного зростання уряду нашої країни варто докласти усі можливі зусилля щодо удосконалення податкової політики. В наступному підрозділі роботи доцільно розглянути формування і розвиток фіскального потенціалу ПДВ.

1.2. Етапи формування податкової системи України

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

Загалом становлення вітчизняної податкової системи складає уже майже 30 років і не до кінця не завершено й по нинішній час. Парадоксально складається, що кожен уряд, який призначається президентом, декларує реформування існуючої податкової системи. Водночас її досконалості не було досягнуто за весь період її становлення. Ї сьогодні податкова система України перебуває на стадії подальшого її формування. Метою цих процесів є створення належних умов для ведення підприємництва з одночасним повним задоволенням потреб держави, для виконання її основних завдань [7]. У процесі формування податкової системи прийнято умовно виділяти декілька етапів. При цьому одностайної думки серед науковців в даному питанні не було досягнуто. Одні вчені виділяють 3 етапи, другі – 5 етапів, треті – 6 етапів, а четверті взагалі 8 етапів. Ми притримуємося думки, що формування податкової системи України відбувалося у 5 етапів, кожен з яких характеризується певними результатами. На рис. 1.5 наведемо хронологічні рамки етапів формування податкової системи України.

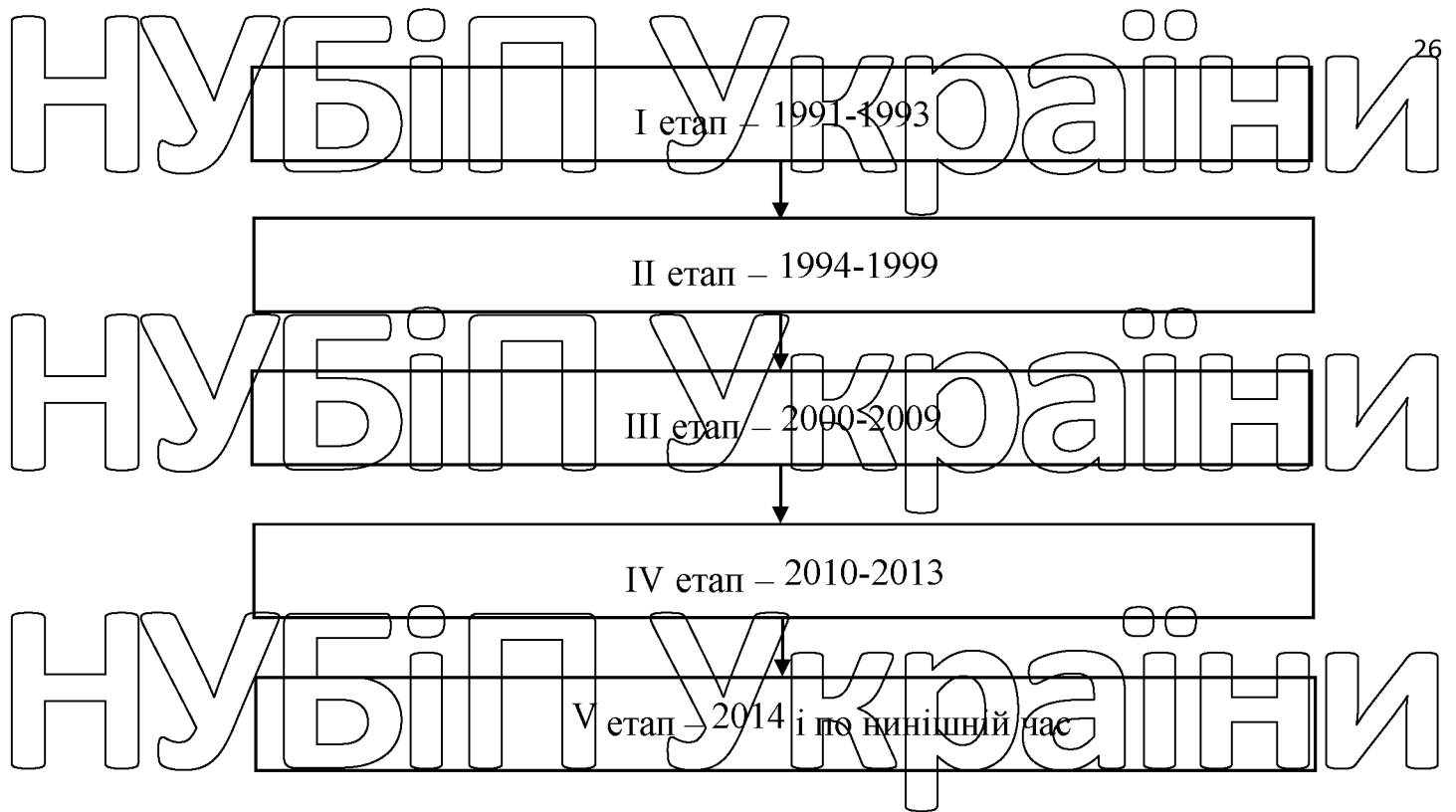


Рисунок 1.5 – Етапи формування податкової системи України [складено на основі 7-8, 10, 25]

Згідно вищенаведеного рисунку формування податкової системи України відбувалося у 5 взаємопов'язаних етапів. Разом з тим, на сьогодні ми знаходимося на порозі 6 етапу формування податкової системи України, що повинно ознаменуватися радикальним її реформування. Водночас про цей етап ще рано говорити, так як дієвих кроків від української влади, крім обіцянок, не було зроблено. Тому при виділенні шостого етапу можна констатувати лише з отримання перших результатів.

Кожен з етапів формування податкової системи України має свої характерні особливості та певні здобутки. Розглянемо їх більш детально.

На першому етапі відбулося формування власної системи оподаткування з часу проголошення незалежності України. На цьому етапі було визначено конкретний перелік податків та зборів, які вводилися з набуттям державності.

Зокрема, першими податками на території України були: податок на прибуток, акцизний збір, податок на експорт та імпорт, податок на доходи, податок

з обороту, плата за природні ресурси, плата за землю тощо. Більшість з них у видозміненому вигляді збереглися й по сьогоднішній час [27].

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

Другий етап характеризується удосконаленням української податкової системи сформованої на попередньому етапі. В основу цього лягло прийняття Закону України «Про систему оподаткування». Цей етап був направлений на пом'якшення податкового тиску, зокрема через зниження податкових ставок або взагалі їх скасування на окремі категорії товарів. Зокрема, податок на додану вартість зменшився з 28 до 20 %, для окремих товарів введена нульова ставка, а податок на прибуток встановлений на рівні 30 % [25].

При цьому другий етап не вирішив проблему щодо високого податкового навантаження. Оскільки, велика кількість громадян ухилялися від сплати податків, підприємства приховували прибутки, почався розвиток тіньового сектору. З метою вирішення цього на третьому етапі відбувалося удосконалення податкової системи завдяки зменшенню податкового навантаження. Зокрема, ставка податку на прибуток зменшилася до 25 %, податок на доходи фізичних осіб до 13 %. Метою такого кардинального пом'якшення податкової системи було викликати інтерес у громадян щодо добровільної сплати податків. Адже, влада зрозуміла, що зростання податкового навантаження лише збільшує тінізацію економіки, а приплив надходжень до бюджету не здійснює [26].

Найбільші результати були отримані в результаті четвертого етапу, коли був прийнятий та введений Податковий кодекс України, який став основним документом у сфері оподаткування. З його прийняттям встановлювалися нові правила розрахунку податків, відображення їх на бухгалтерських рахунках тощо. З прийняттям Податкового кодексу вирішувалося багато проблем у сфері обліку та єдиного механізму нарахування, сплати податків, а також здійснення контролю за неухильним дотриманням податкового законодавства [22].

За попередні 4 етапи формування податкової системи було зроблено багато, але не було досягнуто її ефективності. Однією з головних проблем цих етапів стало ігнорування світового досвіду з цього питання. Урядовці прагнули розробляти власну податкову систему, не орієнтуючись на досвід інших держав. П'ятий етап розпочався з приєднанням до європейського вектору розвитку України та підписанням Угоди про асоціацію з ЄС. У відповідності до чого Україна брала на себе зобов'язання щодо приведення законодавства до європейського. Це стосувалося й податкової системи. Відповідно урядовцями були розроблено ряд заходів направлених на розширення бази оподаткування з одночасним зниженням податкових ставок. Незважаючи на зазначене знову було здійснено ряд прорахунків, а саме: не врахована економічні та політичні реалізації, а також менталітет населення. Внаслідок чого податкова система не принесла необхідних змін та дивідендів. З приходом у 2019 р. нового президента та уряду розпочалася розробка програми щодо подальшого реформування податкової системи, але дієвих кроків поки що не було реалізовано.

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

1.3 Формування і розвиток фіскального потенціалу ПДВ

В Україні податок на додану вартість почав свою історію ще за часів Української Радянської Соціалістичної Республіки, де він існував у вигляді податку з обороту. Податок з обороту був введений в 1931 році, коли Україна була в складі СРСР. В період індустріалізації 1928-1933 років радянська держава потребувала значних фінансових ресурсів для проведення реформ. Найголовнішими

наповнювачів бюджету мали стати два нові податки – податок з обороту та прибутковий податок [4]. Податок з обороту широко застосовувався в СРСР. За ринкових умов цей податок стимулює вертикальну інтеграцію – об'єднання технологічно пов'язаних підприємств, що призводить до монополізації виробництва і ринків.

З початком незалежності України та переходом до ринкової економіки було вирішено відмовитися від податку з обороту, як інструменту планової економіки, та ввести у дію податок на додану вартість у тому вигляді в якому його зараз застосовують у більшості європейських країн.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Законом України від 20 грудня 1991 року, коли країна перейшла від податку з обороту. Його недосконалість зумовила необхідність ухвалення у грудні 1992 року Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» [10,

с. 98]. Згідно Декрету об'єктами оподаткування стали обороти з реалізації товарів (робіт, послуг) для вітчизняних товарів та різниця між цінами реалізації та митною вартістю для митних товарів. Декрет встановлював дві ставки [11]:

- 21,87 відсотка до оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) як базова ставка;
- 16,67 відсотка з оподаткованого обороту з реалізації товарів (робіт, послуг) для розрахунків з країнами СНД.

Сума податку на добавлену вартість зараховувалась як до державного, так і до місцевого бюджетів.

Особливістю податку в період дії Декрету було те, що для його обчислення використовувались розрахунки собівартості продукції та послуг, реалізація яких обкладалась податком. Фактично, підприємства обраховували розмір створеної доданої вартості, який власне обкладався податком. При цьому податок, сплачений поставальникам, йому не відшкодовувався. Натомість, у випадку експорту відповідної продукції, податок відшкодовувався платникам податків, які його

сплатили [3, с. 2]. Такий механізм підходив для експорту продукції з низькою доданою вартістю. По мірі того, як номенклатура експортованих із України товарів стара розширюватись за межі продукції металургії, все гостріше ставало питання про необхідність переходу на класичну модель адміністрування ПДВ [3, с. 2].

За п'ять років дії Декрету до нього було внесено тринадцять змін. Таким чином Декрет незважаючи на багато недоліків, встановив базові принципи оподаткування доданої вартості.

Починаючи з жовтня 1997 року до початку 2011 року питання оподаткування податком на додану вартість регулювались Законом України «Про податок на додану вартість» за № 168/97-ВР. Закон став третім документом, який регулював податок. Закон кардинально змінив тодішню систему та став основою сучасної системи оподаткування. По суті він перший встановив правила застосування податку у тому вигляді в якому він функціонує у більшості країн світу. Закон дав нове визначення платників податку на додану вартість, об'єктів, бази оподаткування, встановив єдину ставку податку 20%; змінив перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, змінив особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій; ввів податкову накладну; змінив та значно ускладнив порядок обліку, звітування та внесення податку до бюджету. Порядок обліку та звітування став дуже деталізованим в Законі в порівнянні з Декларацією, що зробило податок більш важким в адмініструванні. До того ж законодавчу базу постійно змінювали - за чотирнадцять років дії Закону до нього внесли сто п'ятдесят дві поправки.

Серед основних нововведень Закону, які важливо відмітити, стало введення механізму бюджетного відшкодування. Відповідно до Закону: «Бюджетне відшкодування – сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку» [17]. Надавши таке визначення відшкодуванню, Закон не врахував можливих махінацій з ним, що стало початком криміналізації податку.

З 01 січня 2011 року всі правила, які стосуються податку на додану вартість, були систематизовані в Податковому кодексі. За 9 років існування Податкового

31
кодексу до нього внесли близько 450 змін. Податковий кодекс також дав нове визначення бюджетного відшкодування: «Бюджетне відшкодування відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника» [18].

Розглянемо роль податку на додану вартість в основних напрямках бюджетно-податкової політики за останні роки. В 2011 році з прийняттям Податкового Кодексу особлива роль у реформуванні податкової системи була відведена податку на додану вартість. Як видно з табл. 1.3, у списку пріоритетних завдань державної політики довгі роки знаходився пункт щодо удосконалення системи адміністрування ПДВ та вирішення ситуації зі несвоєчасним бюджетним відшкодуванням. Співпраця України з МВФ поставила на порядок денний завдання щодо удосконалення спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств (2015 р.) та запровадження системи електронного адміністрування (2016 р.). З 2016 року постало питання щодо гармонізації податку з законодавством ЄС. На 2018-2020 та 2019-2021 роки реформи ПДВ більше не фігурують в постановах ВРУ. Серед невиконаних напрямів залишилось поступове зниження ставки податку (2011 р.), а також напрям гармонізації українського законодавства з нормативами ЄС, який був досягнутий частково (2016 та 2017 рр.). Так А. М. Соколовська зазначає [19], що попри суттєве наближення розділу 5 НКУ до 112-ї Директиви завдяки багаторічним реформаторським зусиллям вітчизняних фінансистів, залишається чимало положень Кодексу, які більшою чи меншою мірою їй не відповідають.

Роль ПДВ у постановах ВРУ «Про основні напрями бюджетної політики» у 2011 -2017 рр

Рік	ПДВ у постановах Верховної Ради України «Про основні напрями бюджетної політики»
2011	<p><i>Основні напрями бюджетної політики:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - поступове зниження ставки податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість; - удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість та зменшення кількості ухилень від його сплати; - подання в обов'язковому порядку податкової звітності в електронному вигляді
2012	<p><i>Пріоритетні завдання податкової політики:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Розроблення та внесення змін до Податкового кодексу України з метою своєчасного бюджетного відшкодування податку на додану вартість.
2013	<p><i>Пріоритетні завдання податкової політики:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Своєчасне бюджетне відшкодування податку на додану вартість, у тому числі автоматичне відшкодування, згідно з вимогами Податкового кодексу України та недопущення виникнення заборгованості бюджету з відшкодування цього податку.
2015	<p><i>Пріоритетні завдання податкової політики:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Удосконалення спеціальних режимів оподаткування для сільськогосподарських підприємств;

Продовження таблиці 1.3

Рік	ПДВ у постановах Верховної Ради України «Про основні напрями бюджетної політики»

Пріоритетні завдання податкової політики:

Посилення боротьби із схемами ухилення від сплати податків юридичними і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість шляхом:

- впровадження електронних сервісів для платників податків;
- запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу шляхом внесення до Податкового та Митного кодексів України змін, спрямованих на наближення положень національного законодавства до законодавства Європейського Союзу з питань податку на додану вартість, акцизного податку та мита.

Основні завдання бюджетної політики:

Наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС шляхом внесення до Податкового та Митного кодексів України змін у частині податку на додану вартість, акцизного податку та мита.

Також реформування ПДВ стало одним із важливих пунктів у співпраці України з Міжнародним Валютним Фондом (МВФ). Так знаковим подією в історії податку стало запровадження системи електронного адміністрування в 2015 році. Створення цієї системи було пов'язано з необхідністю зупинити діяльність схем по нарахуванню фіктивного ПДВ та подальшого незаконного відшкодування податку. На жаль, незважаючи на зусилля по створенню і впровадженню системи, її поява не змогла повністю викоринити діяльність незаконних схем. Також МВФ став ініціатором відміни пільг для сільськогосподарського сектору. Важливо зазначити, що довгі роки ця галузь користувалась податковими преференціями. Зокрема в Законі України «Про податок на додану вартість» та в Податковому кодексі до 2016 року для сільського господарства діяв спеціальний режим оподаткування, відповідно до якого сума податку на додану вартість залишалася у розпорядженні підприємства і не сплачувалась до бюджету. Експерти фонду підрахували, що загалом пільги для аграріїв обходилися бюджету у 30 млрд. грн., половина яких була пов'язана з ПДВ.

Здійснюючи аналіз цього податку, бачимо, що ставка в період від здобуття незалежності України до сьогодні змінювалась. Так, на початку 90х років ставка ПДВ складала 28% та була знижена до 20%. Також передбачалися зміни в

Податковому кодексі щодо зниження у 2014 році ставки податку до 17%, але у зв'язку з нестабільною економічною ситуацією ставка залишилась на рівні 20% та здійснювалися додаткові пошуки фінансування доходів бюджету. Надходження до бюджету податку на додану вартість тісно взаємопов'язане з курсом іноземної валюти до національної та купівельною спроможністю населення країни. Так, близько 80% надходжень податку з ПДВ припадає на ввезені на територію України товари. Ще одним чинником впливу на надходження ПДВ є його відшкодування з бюджету, що призводить до значних дисбалансів у бюджеті, тому сьогодні залишається не розкритим питання формування ПДВ, а саме становлення оптимальної податкової ставки та збереження фіскальної ефективності цього податку в умовах перехідної економіки.

ПДВ є непрямим податком, який є частиною новоствореної вартості товарів та послуг, який входить до реалізаційної ціни та сплачується споживачем на кожному етапі реалізації до Державного бюджету. Також податок на додану вартість має певну градацію ставок. Так, основна ставка податку, як зазначалось вище, становить 20%. 0% відносять до вивезення товарів за межі митної території

Ключові зміни в системі ПДВ за 2018–2020 роки

розширене звільнює оподаткування медичних виробів, які постачаються на митну територію України

уточнено норму щодо звільнення від оподаткування операцій з постачання (передплати) та доставки дитячих книжкових видань

до 1 січня 2025 року продовжено період оподаткування ПДВ за нульовою ставкою операцій підприємств, власниками яких є особи з інвалідністю

змінено принцип розрахунку суми бюджетної дотації для сільгоспвиробників (розрахування розміру бюджетної дотації на основі обсягу податкових зобов'язань з ПДВ з постачання товарів, а не з позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту з ПДВ)

до 1 січня 2025 року суб'єкти літакобудування

до 31 грудня 2022 року звільняються від оподаткування електромобілі

України для уникнення подвійного оподаткування, 7% відносять до реалізації на

митній території та ввезення на митну територію лікарських засобів, які дозволені для виробництва та застосування в Україні. Порівнюючи ПДВ на законодавчому рівні з іншими податками, можемо сказати, що він є лідером зі змін у законодавчих актах. Так, за 2018–2020 роки відбулися також ключові зміни, що можуть мати вплив у майбутньому на надходження податку.

В таблиці 1.4 зображено ключові зміни в податковому законодавстві щодо ПДВ, які, можуть вплинути на гальмування збільшення надходжень за цим податком, але в майбутньому, згідно з прогнозами розробників, зміни в законодавстві принесуть додатковий дохід за іншими видами податків, яких вони будуть стосуватися, та розвиток економіки загалом. Наприклад, зі збільшенням електромобілів зростає чисельність зарядних станцій, що буде приносити прибуток від спожитої електроенергії у вигляді ПДВ за надані послуги.

Таким чином, після розкриття історії розвитку та формування податку на додану вартість, ми плавно переходимо до аналізу та основної частини дипломної роботи, розділу 2.

НУБІП України ³⁶

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Динаміка та структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України

Для успішного та стабільного розвитку держави необхідні фінансові ресурси, за допомогою яких забезпечується виконання основних функцій державними органами влади та вирішення нагальних проблем суспільства. Документ, який містить план по формуванню та використанню фінансових ресурсів є Зведеним бюджетом України. Він наповнюється з різних джерел фінансування, основним з них є податкові надходження. Так, згідно офіційних статистичних даних на податкові надходження припадає 80 % усіх джерел формування Зведеного бюджету України. Виникає потреба у дослідженні динаміки та структури їх до Державного бюджету України. У табл. 2.1 наведемо склад та динаміку податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2016-2020 рр.

Таблиця 2.1
Склад та динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2016-2020 рр., млрд. грн. [13] (Реалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України)

Іменування податку	Роки					Темпи зростання	
	2016	2017	2018	2019	2020	2020 р. до 2016 р.	2019 р.
Всього податкових надходжень	507	650	798	986	1070	111,05	3,52
податок на доходи фізичних осіб	100	138	186	230	275	175	19,57
податок на прибуток підприємства	39	60	73	107	117	200	9,35
податок на подану вартість	178	235	313	375	378	112,36	0,8
акцизний податок	62	90	114	127	130	109,68	2,36
податки на міжнародну торгівлю	25	3	3	27	30	20,00	11,11
рентна плата	42	47	51	50	52	23,81	4
місцеві податки (у т.ч. єдиний податок)	27	42	53	61	73	170,37	19,67

інші податки	34	33	5	9	15	-54,55	66,67	37
--------------	----	----	---	---	----	--------	-------	----

З наведених даних спостерігається чітке зростання податкових надходжень до Зведеного бюджету України. У 2020 р. загальна сума податкових надходжень складає 1070 млрд. грн., що на 111,05 % більше за 2016 р. та на 8,52 % більше від 2019 р. Спостерігається зростання надходжень майже по усім видам податків. Зокрема, найбільше зростає податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємства. Перший вид податків у 2020 р. складає 275 млрд. грн., що на 175 % більше від 2016 р. та на 19,57 % більше порівняно з 2019 р. На рис.

2.1 наведемо динаміку надходжень податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємства у 2016-2020 рр.

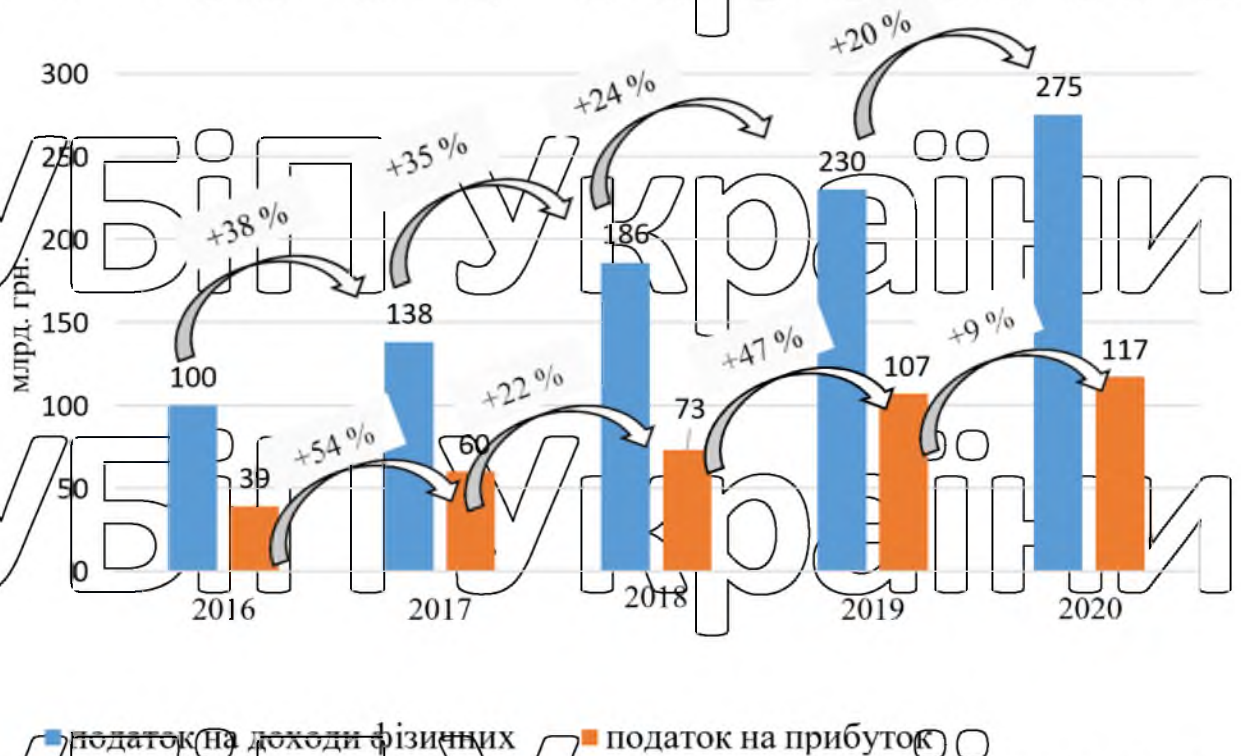


Рисунок 2.1 – Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємства у 2016-2020 рр. [13]

Отже, на сьогодні податок на доходи фізичних осіб, як і податок на прибуток підприємства складає 18 %. Ставка оподаткування в Україні зменшувалася починаючи з 2011 р. з метою зменшення податкового навантаження на бізнес та

виведення частини підприємницьких доходів з тіні. Як наслідок податкові надходження від цих різновидів податків зросли. Тому вважаємо, що державні органи влади правильно зробили, що почали зменшувати ставку оподаткування прибутків підприємства та доходів фізичних осіб.

Також значні податкові надходження складає податок на додану вартість, розмір якого складає 378 млрд. грн., що на 112,36 % більше за 2017 р. та на 0,8 % більше від 2020 р. Цей вид податку є непрямим та сплачується безпосередньо покупцем товару та послуги.

Далі у табл. 2.2 наведемо структуру податкових надходжень за 2016-2020 рр. та зробимо відповідні висновки.

Таблиця 2.2

Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2016-2020 рр., % [13]

іменування податку	Роки					Темпи зростання 2020 р. до	
	2016	2017	2018	2019	2020	2016 р.	2019 р.
Всього податкових надходжень	100	100	100	100	100	x	x
податок на доходи фізичних осіб	19,72	21,23	23,31	23,33	25,7	5,98	2,37
податок на прибуток підприємства	7,69	9,23	9,15	10,85	10,93	3,24	0,08
податок на додану вартість	35,11	36,15	39,22	38,03	35,33	0,22	-2,7
Акцизний податок	12,23	13,85	14,29	12,88	12,15	-0,08	-0,73
податки на міжнародну торгівлю	4,93	0,77	0,38	2,74	2,8	-2,13	0,06
рентна плата	8,28	7,23	6,39	5,07	4,86	-3,42	-0,21
місцеві податки							

(у т.ч. податок	єдиний	5,33	6,46	6,64	6,19	6,82	1,49	0,63
інші податки		6,71	5,08	0,63	0,91	1,4	-5,31	0,49

У структурі податкових надходжень найбільшу питому вагу займає податок на додану вартість. В 2020 р. їх частка складала 35,33 %, що на 0,22 % більше за 2016 р., але на 2,7 % менше від 2019 р. Зменшення їх питомої ваги відбулося внаслідок зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб.

Зокрема, у 2020 р. частка останніх складала 25,7 %, що на 5,98 % більше від 2016р.

та на 2,37 % більше за 2019 р.

Також вагому питому вагу в структурі податкових надходжень займає акцизний податок та податок на прибуток підприємства. Частка перших у 2020

р. складає 12,15 %, що на 0,08 % та 0,73 % менше від 2016 р. та 2019 р. відповідно.

Частка податку на прибуток підприємства у 2020 р. складає 10,93 %, що на 3,24 % більше від 2016 р. та на 0,08 % більше за 2019 р. Незважаючи на зменшення ставки оподаткування прибутку підприємств, надходження від них зросли.

Цього було досягнуто завдяки зменшенню податкового тягаря на підприємців. Вони стали менше приховувати прибутків та сплачувати передбачені законом податки. Всі інші види податків займають частку, що не перевищує 10 %, тому значного впливу на структуру податкових надходжень вони не здійснювали.



Рисунок 2.2 – Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету за 2020 р., % [13]

Наведені дані підтверджують тезу про те, що податкові надходження до Зведеного бюджету формуються переважно з 4 основних видів: податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, акцизний податок та податок на прибуток підприємства. Так, податок на додану вартість складає 35,33 %, податок на доходи фізичних осіб – 25,7 %, акцизний податок – 12,15 %, а податок на прибуток підприємства – 10,93 %. Ця група податків займає близько 87 % усіх податкових надходжень. Тому саме вони у більшій мірі визначають розміри податкових надходжень.

Таким чином, у процесі проведеного аналізу встановлено, що розміри податкових надходжень щорічно зростають. Зведений бюджет України на 80 % формується з податкових надходжень. Примітним є зростання у 2020 р. податку на доходи фізичних осіб з 100 млрд. грн. до 275 млрд. грн. за останні 3 роки. Податок на прибуток також стрімко виріс з 39 млрд. грн. у 2016 р. до 117 млрд. грн. на кінець 2020 р. Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займає податок

НУБІП України

на додану вартість, який складає у 2020 р. 378 млрд. грн., що становить 35,33% від усіх податкових надходжень.

У зв'язку з визначальним впливом податкових надходжень на розміри Зведеного бюджету необхідно постійно удосконалювати податкову систему, розширювати базу оподаткування з одночасним зменшенням податкового тягаря. Щоб цього можна домогтися за умови формування справедливої системи оподаткування. Далі доцільно провести аналіз податкового навантаження в Україні.

2.2 Аналіз податкового навантаження в Україні

Податкова система та податкове навантаження є одними з визначальними факторами, що впливають на економічний розвиток країни. Економічне процвітання нашої держави не можливий без побудови ефективної та справедливої податкової системи. Для визначення шляхів її удосконалення першочергово потрібно провести детальний аналіз її сучасного стану. Першочергово потребує аналіз податкове навантаження, яке існує в країні. Визначається воно співвідношенням розміру податків до ВВП. У табл. 2.3 проведемо розрахунки податкового навантаження в Україні та проаналізуємо його в динаміці.

Таблиця 2.3
Динаміка податкового навантаження України у 2016–2020 рр. [розраховано на основі 9, 13, 15, 29]

Показник	Роки				
	2016	2017	2018	2019	2020
Податкові надходження, млрд. грн.	507	650	828	986	1070
ВВП, млрд. грн.	1988	2385	2983	3560	3974
Рівень податкового навантаження, %	25,5	27,25	27,76	27,7	26,93
Власні доходи пенсійного фонду, млрд. грн.	172	109	161	206	245

Показник	Роки				
	2016	2017	2018	2019	2020
Загальний коефіцієнт податкового навантаження, %	34,15	31,82	33,15	33,48	33,09

Відзначимо, що рівень податкового навантаження в Україні постійно змінювався. Якщо за базу аналізу брати 2016 р., то в наступних роках спостерігається зростання податкового навантаження. Так, у 2018 р. рівень податкового навантаження досяг свого максимуму та склав 27,76 % проти 25,5 % у 2016 р. Однак у 2020 р. податкове навантаження зменшилося до 26,93 %.

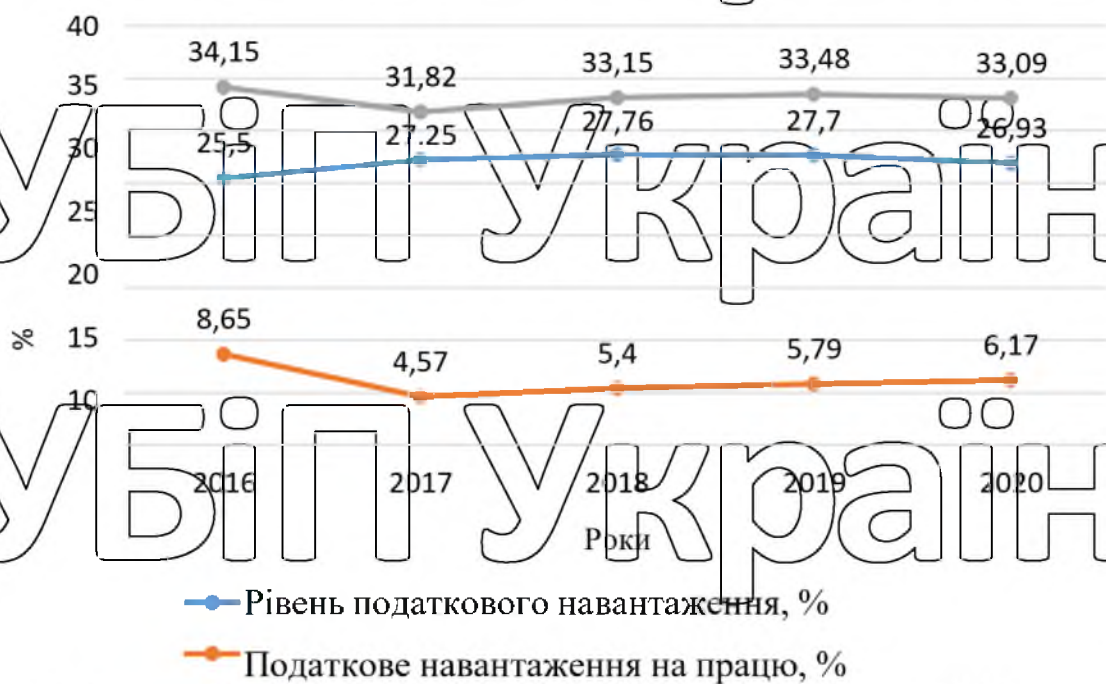
Доповненням до зазначеного показника є показник податкового навантаження на працю. Даний коефіцієнт враховує «податки на працю, які відносять до неподаткових платежів. Відтак, найбільше значення даний коефіцієнт мав у 2016 р. і складав 8,65 %, найменшу у 2017 р. – 4,57 %. Починаючи з 2017 р. податкове навантаження на працю зростає і уже в 2020 р. складає 6,17 %. З метою зниження податкового навантаження на працю в Україні проведено пенсійну реформу, відповідно до якої зріс вік виходу на пенсію населення та необхідний страховий стаж для отримання пенсії.

Загальний коефіцієнт податкового навантаження максимального значення мав у 2016 р. і склав 34,15 %, у 2017 р. мав мінімальне значення – 31,82 %

Протягом 2018-2020 рр. даний коефіцієнт коливався і перебував у межах 33 %, на кінець 2020 р. склав 33,09 %. Динаміку податкового навантаження в Україні графічно відобразимо на рис. 2.3.

Рисунок 2.3 – Динаміка податкового навантаження в Україні за 2016-2020р., [13]

Слід зазначити, що податки є основним джерелом надходження до Державного бюджету України. Тому суттєвий резерв щодо загального зниження рівня податкового навантаження не має. Однак необхідно шукати альтернативні



Загальний коефіцієнт податкового навантаження шляхи та резерви перерозподілу податкового навантаження. Цього можна досягнути, зокрема, через перерозподіл оподаткування як відносно об'єктів, так і суб'єктів.

Необхідно додати, що у міжнародній практиці прийнято проводити розрахунки податкового навантаження не лише загального, але й по кожному виду податку. Це дозволяє визначити ті види податку, які здійснюють найбільше навантаження. Результати розрахунку цих показників наведемо у табл. 2.4.

НУБІП України

44
Таблиця 2.4

Показники вимірювання податкового навантаження в Україні за

2016-2020 рр. [розраховано на основі 9, 13, 15, 29]

Показник	Роки				
	2016	2017	2018	2019	2020
Податок на додану вартість, млрд. грн.	178	235	313	375	378
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	100	138	186	230	275
Податок на прибуток підприємства, млрд. грн.	39	60	73	107	117
Акцизний податок, млрд. грн.	62	90	114	127	130
Податкове навантаження з ПДВ, %	8,95	9,85	10,49	10,53	9,51
Податкове навантаження з ПДФО, %	5,03	5,79	6,24	6,46	6,92
Податкове навантаження з ППІ, %	1,96	2,52	2,45	3,01	2,94
Податкове навантаження з акцизу, %	3,12	3,77	3,82	3,57	3,27

Спостерігається чітка тенденція щодо зростання податкового навантаження з ПДВ та ПДФО протягом 2016-2019 рр., але його зменшення вже в 2020 р. Податкове навантаження з прибутку підприємства має різні коливання. Зокрема, найменше значення має у 2016 р. і складає 1,96 %, у 2017 р. зростає до 2,52 %, у 2018 р. зменшується до 2,45 %, в наступному році знову збільшується до 3,01 %, а у звітному році складає 2,94 %. Тобто динаміка цього показника має синусоїдну тенденцію.

Найбільший податкове навантаження в залежності від виду оподаткування має податок на додану вартість, яку сплачують покупці продукції чи послуг.

Оскільки податок на додану вартість автоматично закладений уже в ціну продукції.

Також значний рівень податкового навантаження має податок з доходів фізичних осіб.

Щоб зрозуміти наявний рівень податкового навантаження в Україні потрібно порівняти його з іншими державами світу. Особливої актуальності це набуває в

умовах євроінтеграційних процесів. Користуючись офіційними даними Євростату

на рис. 2.4 віобразимо податкове навантаження в різних державах світу.

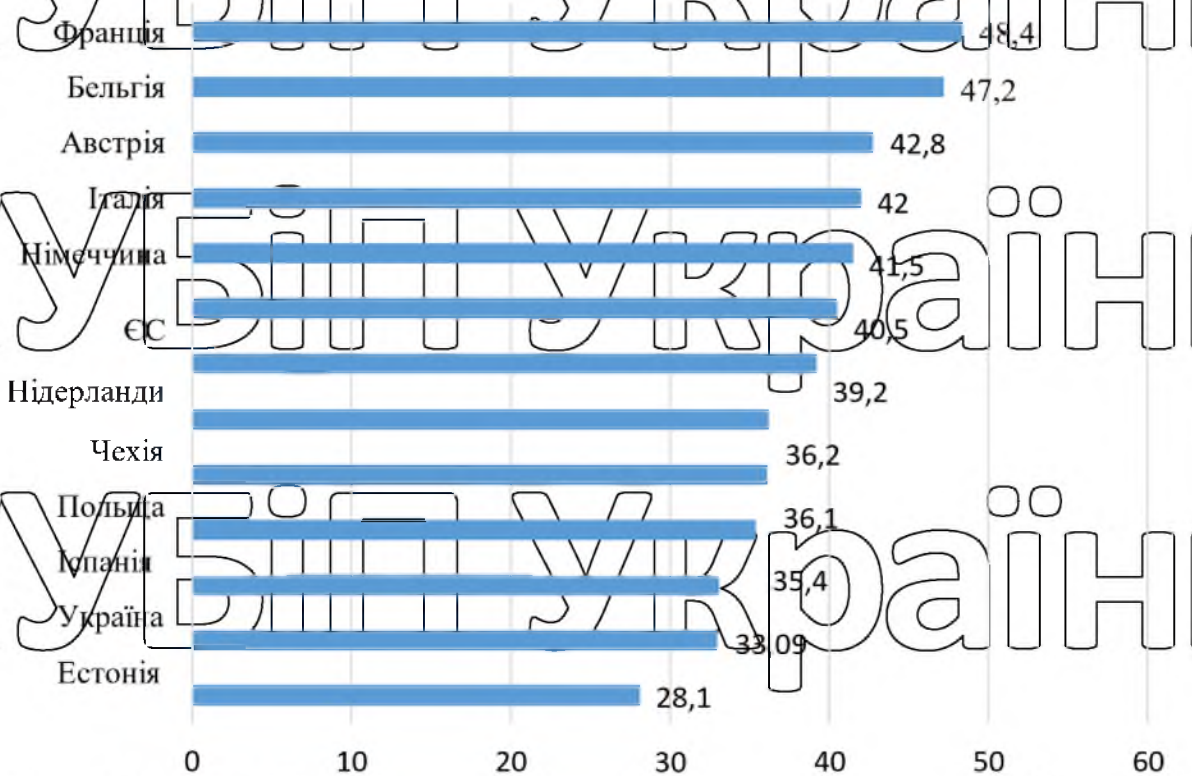


Рисунок 2.4 – Податкове навантаження в країнах ЄС та Україні, % [5]

Для більшості держав світу характерне помірне податкове навантаження.

Вважається, що найбільш оптимальним є рівень податкового навантаження, що складає 40-45 %. Примітно, що у кожній державі ЄС існує різний рівень податкового навантаження. Це насамперед залежить від загальної податкової

політики у конкретній державі, податкових ставок та об'єктів і баз оподаткування. В середньому по державам ЄС рівень податкового

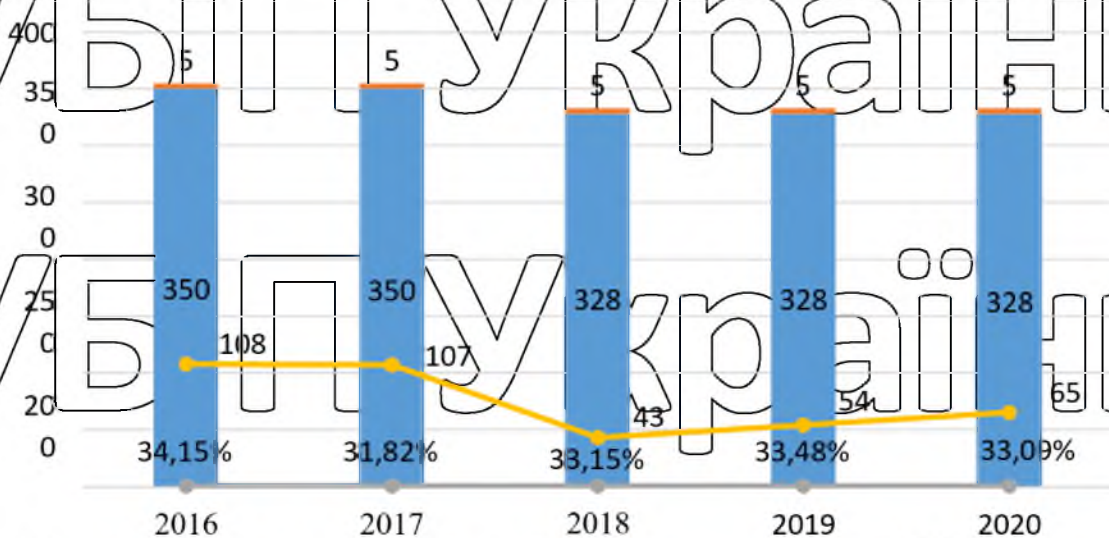
навантаження складає 40,5 %. Україна в наведеному рейтингу має один з найменших рівнів податкового навантаження, при цьому економічний розвиток країни є далеко позаду від інших.

Слід відмітити, що в Україні податкове навантаження оцінюється в 33,09% згідно офіційних даних. Тому вважається, що рівень податкового навантаження в

Україні є не високим. Проте, ефективній системі оподаткування України заважає високий рівень корумпованості окремих контролюючих органів влади, значний рівень тінзації економіки та недосконалість контролю за платниками податків.

Для аналізу та оцінки податкового навантаження прийнято використовувати міжнародний рейтинг Paying Taxes. Він складається міжнародною компанією з консалтингу та аудиту PricewaterhouseCoopers (PwC) при співпраці з Світовим банком. Даний рейтинг враховує три важливих показника: загальний рейтинг податкового навантаження, кількість податкових платежів та час на сплату податків. Відповідно до світової практики це саме ті показники, які визначають ефективність всієї податкової системи. На рис. 2.5

наведено основні елементи рейтингу Paying Taxes щодо України в 2016-2020 рр.



Час, годин
Кількість платежів
Податкове навантаження, %
Позиція в рейтингу, місце

Рисунок 2.5 – Основні елементи рейтингу Paying Taxes щодо України в

2016–2020 рр. [побудовано автором на основі даних 37–40]

47

Позиція України в рейтингу Paying Taxes у 2020 р. [40] погіршилася на 11 позицій. При цьому загальна ситуація у податковій системі нашої держави майже не змінилася. Навпаки рівень податкового навантаження знизився, а час адміністрування податків залишився на минулорічному рівні. Зміна позиції відбулася внаслідок прогресу податкових систем інших держав світу. Зокрема, Туреччина піднялася з 80 позиції на 20 завдяки скасуванню ПДВ на капітальні інвестиції. В Україні подібних кроків не було здійснено, тому вона й втратила декілька позицій.

Слід відмітити, що протягом аналізованого періоду часу значно скоротилася кількість годин необхідних на сплату податків з 350 до 328 годин. У значній мірі це відбулося завдяки розвитку інтернет технологій та впровадження електронного кабінету платників податків. Інших суттєвих покращень у вітчизняній системі оподаткування не спостерігалось.

Таким чином, проведений аналіз дозволив визначити, що протягом останніх років податкове навантаження в Україні коливається і у 2020 р. складає 33,09%. Його значення є одним з найнижчих серед держав ЄС. Водночас наша держава не така економічно розвинута як інші держави. Тому таке податкове навантаження для підприємств є також значним. Крім того, існує низка супутніх проблем, таких як корупція, тиск владних структур на окремі категорії підприємців, тінізація економіки, які створюють додаткові перешкоди вітчизняній податковій системі. До того ж за останні три роки значних податкових перетворень не відбулося. У зв'язку з майбутньою повноцінною євроінтеграцією нашої держави необхідне приведення податкової системи до стандартів ЄС.

У наступному розділі роботи доцільно виявити існуючі проблеми податкової системи та запропонувати шляхи їх вирішення.

2.3. Оцінка фіскального потенціалу податкової системи України

Стійке функціонування інститутів сучасної економіки неможливе без якісної системи оподаткування й досконалого механізму податкового регулювання процесів суспільного відтворення, що є найважливішим елементом реалізації функцій держави щодо забезпечення соціальної стабільності та інтенсивного

економічного зростання в умовах циклічного відтворення ринкового господарства. Ефективна податкова система створює передумови для формування конкурентоспроможної економіки на принципах рівності платників податків перед законом, сталого соціального розвитку суспільства, зростання обсягу суспільних благ, що надаються державою, підвищення добробуту населення. Ефективність фіскального регулювання економічного розвитку значною мірою залежить від повноти реалізації фіскального потенціалу податкової системи у цілому та окремих податків зокрема, здатності податкового механізму своєчасно та в повному обсязі трансформувати податковий потенціал у бюджетні ресурси.

Якщо податковий потенціал являє собою частину фінансових ресурсів, які, відповідно до податкового законодавства, є потенційно можливою сумою податкових баз, то фіскальний потенціал податкової системи – це реалізована та потенційно можлива податкова компонента бюджетних ресурсів держави, оптимальне і раціональне використання якої сприятиме реалізації стратегії суспільного розвитку.

Спираючись на думку І. Таранова, доцента кафедри міжнародної економіки Тернопільського національного економічного університета, на доповіді якого я спирався, який розглядає фіскальний потенціал, по-перше, як цілісну характеристику сучасного стану соціально-економічного розвитку держави; по-друге, як можливість мобілізації фінансових ресурсів на користь держави, що використовується сьогодні і може використовуватися у перспективі, під час розроблення податкової стратегії розвитку держави на альтернативній основі з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень; по-третє, як окремий і важливий напрям дослідження економічного розвитку.

На його думку, для логічної аргументації сутності фіскального потенціалу податкової системи як концептуального базису для розрахунку потенційних можливостей системи оподаткування України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів можемо виділити три його складники:

- реалізований – фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів;
- нереалізований – втрати податкових надходжень держави внаслідок

надання податкових пільг, нарахування податкового боргу та функціонування тіньової економіки, у тому числі офіційно зареєстрованих економічних одиниць, які штучно зменшують базу оподаткування шляхом приховування або оптимізації (агресивного податкового планування) чи в інший спосіб ухиляються від сплати належних за законом податків, прогнозований – можливість розширення обсягів фіскального потенціалу податкової системи за рахунок економічного зростання і приросту ВВП.

Реалізований складник фіскального потенціалу податкової системи (суму фактичних податкових надходжень Зведеного бюджету України, які були розглянуті в таблиці 2.1 - 2.3)

Нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи формує втрати бюджетних ресурсів держави внаслідок ненадходження до бюджету податкових платежів в результаті накопичення податкового боргу, надання податкових пільг, умисного ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування (оптимізації оподаткування).

Найвагоміші втраги ресурсів бюджету – продукує тіньова економіка, особливо в період коронакризи, коли підприємства, які недоотримують доходи через введення карантину та обмеження в користуванні послугами. Тіньові операції притаманні практично всім країнам світу. Більше того, за оцінками Всесвітнього економічного форуму, основними глобальними ризиками протягом найближчих 10 років на тлі обмеженості ресурсів визнано саме поширення тіньової діяльності поряд із макроекономічною розбалансованістю.

За рівнем відношення обсягів тіньової економіки до ВВП серед 31 країни Європи, що були досліджені професором Лінцького університету Ф. Іннайдером, у 2017 р. найгірші показники мали Болгарія – 29,6%, Туреччина – 27,2%, Хорватія – 26,5%, Румунія – 26,3%; найкращі показники у Швейцарії – 5,0%, Австрії – 7,1%, Люксембургу – 8,2% та Нідерландів – 8,41%. Середній показник дорівнює 17,1% [4, с. 18].

Натомість інтегральний показник рівня тіньової економіки, визначений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України як середньозважене значення рівнів за окремими методами (а саме монетарним, електричним, «витрати

показник	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
податковий коефіцієнт, %	21,66	25,42	25,59	24,33	23,46	25,65	27,31	27,76	27,72 ⁵¹
Потенційні податкові надходження, млрд грн	323,5	448,5	483,2	477,9	525,5	710,7	878,6	1093,2	1301,9
Податкові втрати від тіньової економіки, млрд грн	89,0	113,8	122,6	123,9	158,0	203,1	227,8	265,0	315,6

* інтегральний показник рівня тіньової економіки, визначений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України у % до обсягу офіційного ВВП)
Джерело: складено за даними [3, 5]

Податкові розриви від тіньової економіки за період 2012-2020 рр. зросли в Україні у 3,5 рази (з 89,0 до 315,6 млрд. грн). При цьому офіційний рівень тіньової економіки, розрахований Міністерством економічного розвитку і торгівлі України у період 2012-2015 рр. поступово знижувався з 38% до 35%; у 2016 р. – стрімко зріс до 43%, що зумовлено загостренню військової та економічної ситуації на Сході.

Останні чотири роки мав тенденцію до спаду – із 43% до 32% офіційного ВВП, що є найнижчим рівнем за досліджуваний період, але на мою думку буде мати місце підвищення рівня тіньової економіки в наступні досліджуванні роки через поширення коронакризи та посилення локдауну. Тіньова економіка істотно знижує фінансовий потенціал податкової системи, порушує один з основних принципів оподаткування (соціальної справедливості й загальності оподаткування) та є засобом ухилення від сплати податків, тому протидія тіньовій економіці – це запорука повної реалізації фінансового потенціалу податкової системи України.

Наступним вагомим складником податкових утрат бюджетних ресурсів держави є втрати у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, який є результатом нехтування платниками податків конституційного обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань. Відповідно до пп. 175 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України, податковий борг –

це сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені [6]. Податковий борг, виникає як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці і свідчить про неузгодженість взаємовідносин контролюючих органів з фізичними та юридичними особами в частині формування податкового складника доходів бюджету держави [7, с. 13].

Загроза накопичення та непогашення податкового боргу тягне за собою збитки, завдані державі платниками податків у зв'язку з неможливістю або небажанням виконання свого податкового обов'язку. Обсяги нереалізованого складника фінансового потенціалу податкової системи України внаслідок існування податкового боргу протягом 2012-

2020 рр. наведено на рис. 2.6

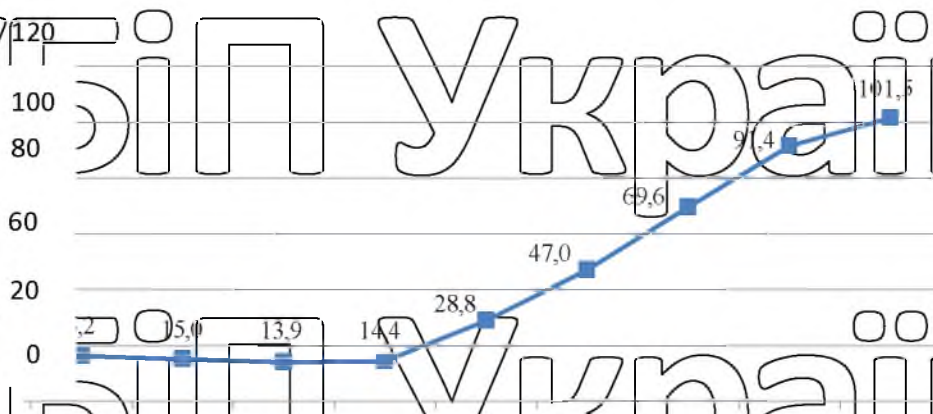


Рис. 2.6. Нерезалізований складник фінансового потенціалу податкової системи України внаслідок існування податкового боргу протягом 2012-2020 рр., млрд. грн.

Джерело: складено зі даними [8]

Спостерігаємо перманентне збільшення обсягу податкового боргу суб'єктів господарювання в Україні: протягом 2012-2020 рр. загальна сума заборгованості зросла з 16,2 до 101,5 млрд. грн (більше ніж у шість разів).

Однією з причин накопичення податкового боргу господарюючих суб'єктів, окрім реальних форс-мажорних обставин у фінансово-господарській діяльності, є поширена в Україні практика переїлат податків до бюджету, значні обсяги яких

призводять до виникнення обігових коштів, як наслідок, до виникнення податкового боргу за іншими податковими платежами

Розглянемо загальний розмір утрат Зведеного бюджету від нереалізованого складника фіскального потенціалу податкової системи України протягом 2012-2020 рр. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Податкові втрати Зведеного бюджету від нереалізованого складника фіскального потенціалу податкової системи України в 2012–2020 рр.

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Податковий розрив від тіньової економіки, млрд грн	89,0	113,8	122,6	123,9	158,0	203,1	227,8	265,0	315,6
Питома вага, %	62,55	47,53	52,85	54,15	55,32	54,57	48,95	48,47	48,89
Податкові втрати від наданих податкових пільг, млрд грн	37,1	110,6	95,5	90,5	98,8	122,0	167,9	196,4	228,4
Питома вага, %	26,07	46,21	41,16	39,56	34,59	32,79	36,08	34,81	35,39
Загальна сума податкового боргу, млрд грн	16,2	15,0	13,9	14,4	28,8	47,0	69,6	91,4	101,5
Питома вага, %	11,38	6,26	5,99	6,29	10,08	12,63	14,97	16,72	15,72
Всього, млрд грн	142,3	239,4	232,0	228,8	285,6	372,1	465,3	546,8	645,5

Джерело: складено за даними [3; 5; 8]

Дані табл. 2.6 засвідчують колосальні втрати бюджетних ресурсів в Україні внаслідок недосконалості податкової політики, поширення тіньових операцій, ухилення від оподаткування, неефективної реалізації податкової політики.

Загальний обсяг податкових розривів збільшився зі 142,3 млрд. грн у 2012 р. до 645,5 млрд. грн у 2020 р. (у 4,5 рази).

НУБІП України

Сума податкових утрат бюджетних ресурсів держави в 2020 р. (645,5 млрд грн) перевищила сумарні фактичні видатки Зведеного бюджету

України на освіту (210,0 млрд. грн), охорону здоров'я (115,9 млрд. грн), соціальний захист та соціальне забезпечення (309,4 млрд. грн).

НУБІП України

У цілому нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України за розміром перевищує половину фактичних податкових надходжень, які надійшли до Зведеного бюджету, тобто його реалізований складник.

НУБІП України

Основним джерелом цих утрат є тіньова економіка, через що значна частка ВВП залишається прихованою. У середньому за період 2012-2020 рр

52,59% податкових утрат бюджетних ресурсів держави завдала тіньова економіка, 36,30% – податкові пільги, 11,11% – накопичений податковий борг.

НУБІП України

Висновки з проведеного аналізу другого розділу і перспективи ефективної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України буде висвітлено в наступному розділі.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІСНУЮЧОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.1. Оцінка впливу системи оподаткування на економіку України

Для України, яка стала на європейський вектор руху необхідне забезпечення економічного зростання, що особливо важливо в сьогоденних складних умовах. Сучасний етап розвитку нашої держави характеризується низкою негативних факторів, зокрема: ескалацією конфлікту на сході України, хронічним дефіцитом бюджету, введенням карантину внаслідок поширення пандемії коронавірусу [2], високим рівнем корумпованості державних органів влади. Все це в сукупному негативно впливає на економіку України та її інвестиційну привабливість. У таких умовах необхідне вжиття заходів щодо удосконалення та доведення до досконалості основних елементів економічної політики нашої держави. Важливою складовою економічної політики України та умовою досягнення економічної стабільності є її система оподаткування. Для доведення зазначеного проведемо оцінку впливу системи оподаткування на економіку України. Спочатку в табл. 3.1 наведемо основні макроекономічні показники України за 2016-2020 рр.

Таблиця 3.1

Основні макроекономічні показники України за 2016-2020 рр. [9]

Показники	2016	2017	2018	2019	2020
Податкові надходження, млрд. грн.	507	650	828	986	1070
Доходи зведеного бюджету, млрд. грн.	652	782	1016	1184	1289
Питома вага податкових надходжень у зведеному бюджеті, %	77,85	83,14	81,45	83,29	82,98
ВВП, млрд. грн.	1988	2385	2983	3560	3974

З наведених даних спостерігається зростання усіх найбільш важливих макроекономічних показників України за аналізований період. Зокрема, податкові надходження мають щорічний приріст і у 2020 р. складають 1070 млрд. грн., що удвічі більше за показник 2016р. Це було забезпечено завдяки розширенню бази оподаткування, збільшення податкових ставок, а також більш детальний контроль за платниками податків з початку карантину в 2019 році. Саме податкові надходження складають основну частку надходжень до зведеного бюджету. Протягом 2017-2020 рр. на їх частку стабільно припадає більше 80 % і у звітному періоді складають 82,98 % від усіх надходжень.

Доходи зведеного бюджету України щорічно зростають і як у випадку з податковими надходженнями у 2020 р. вони зросли удвічі порівняно з 2016 р.

Примітно, що доходи зведеного бюджету України, як і розміри податків у звітному році збільшуються вдвічі відносно 2016 р. В основному зростання доходів зведеного бюджету відбулося за рахунок збільшення податкових надходжень.

Валовий внутрішній продукт в Україні також стабільно зростають з 1988 млрд. грн. у 2016 р. до 3974 млрд. грн. на кінець 2020 р. Його зростання є позитивним та свідчить про розширення виробництва в нашій державі та збільшення доходів.

Доцільно скориставшись прийомами економіко-математичного моделювання визначити вплив податкових надходжень на величину доходів Зведеного бюджету України. Для цього у середовищі MS Excel проводимо необхідні розрахунки та будуюмо лінійну модель. Спочатку визначається залежність доходів Зведеного бюджету від податкових надходжень. Розрахунки представимо у додатку А.

Коефіцієнт детермінації показує, що 99% загальної зміни доходів зведеного бюджету пояснюється зміною податкових надходжень, в той час, як на інші фактори доводиться лише 1% зміни. Графік залежності доходів Зведеного бюджету від податкових надходжень наведемо на рис. 3.1.

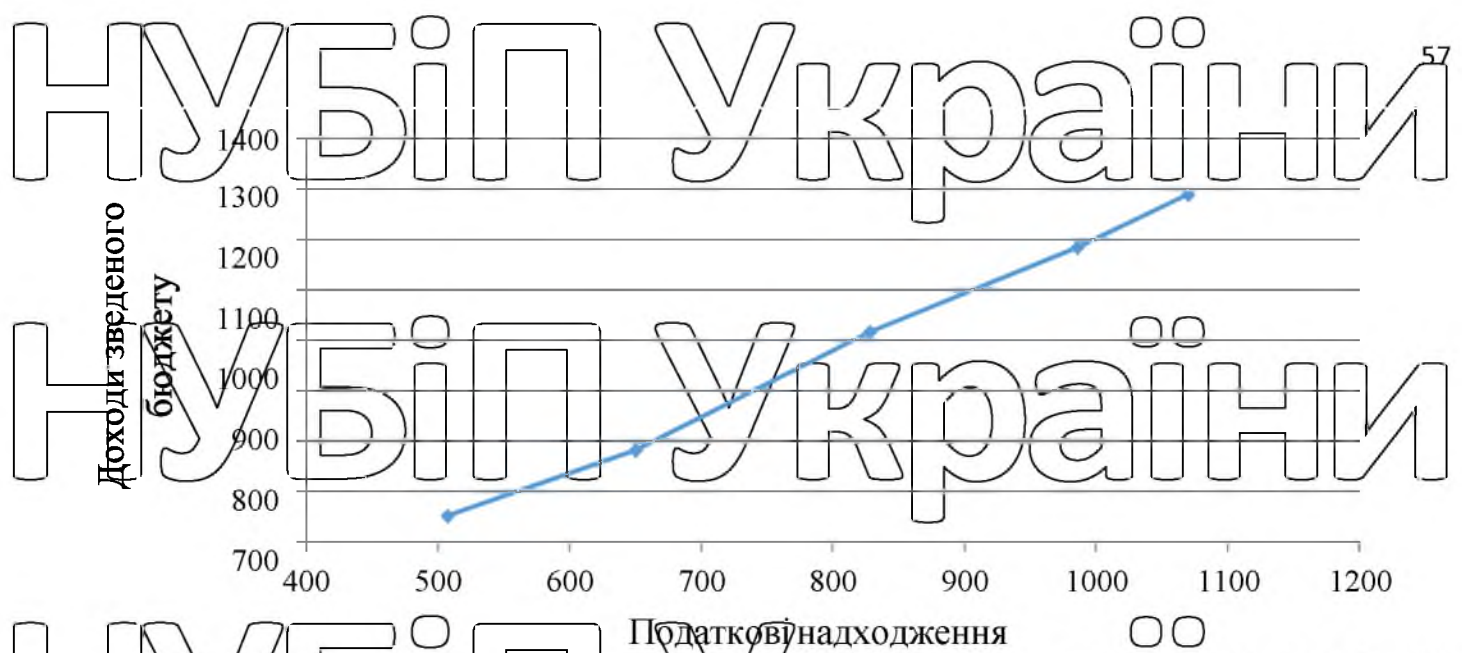


Рисунок 3.1 – Графік залежності доходів Зведеного бюджету від податкових надходжень за 2016-2020 рр., млрд. грн.

З наведених вище даних видно, що темпи зростання усіх 3 аналізованих показників є подібними за змінами. Зниження темпів зростання податкових надходжень призводить до зниження темпів зростання Зведеного бюджету та загального ВВП. Це свідчить про значний вплив податкових надходжень на основні макроекономічні показники України. Можемо констатувати, що загальний економічний розвиток нашої країни в значній мірі залежить від наявної системи оподаткування. Існує тісний взаємозв'язок між податковими надходженнями та загальним економічним зростанням держави.

Доцільно скориставшись прийомами економіко-математичного моделювання визначити вплив податкових надходжень на величину доходів Зведеного бюджету України.

Коефіцієнт детермінації показує, що 99% загальної зміни доходів зведеного бюджету пояснюється зміною податкових надходжень, в той час, як на інші фактори доводиться лише 1% зміни. Графік залежності доходів

Зведеного бюджету від податкових надходжень наведемо на рис. 3.2. надходжень за 2015-2019 рр., млрд. грн.

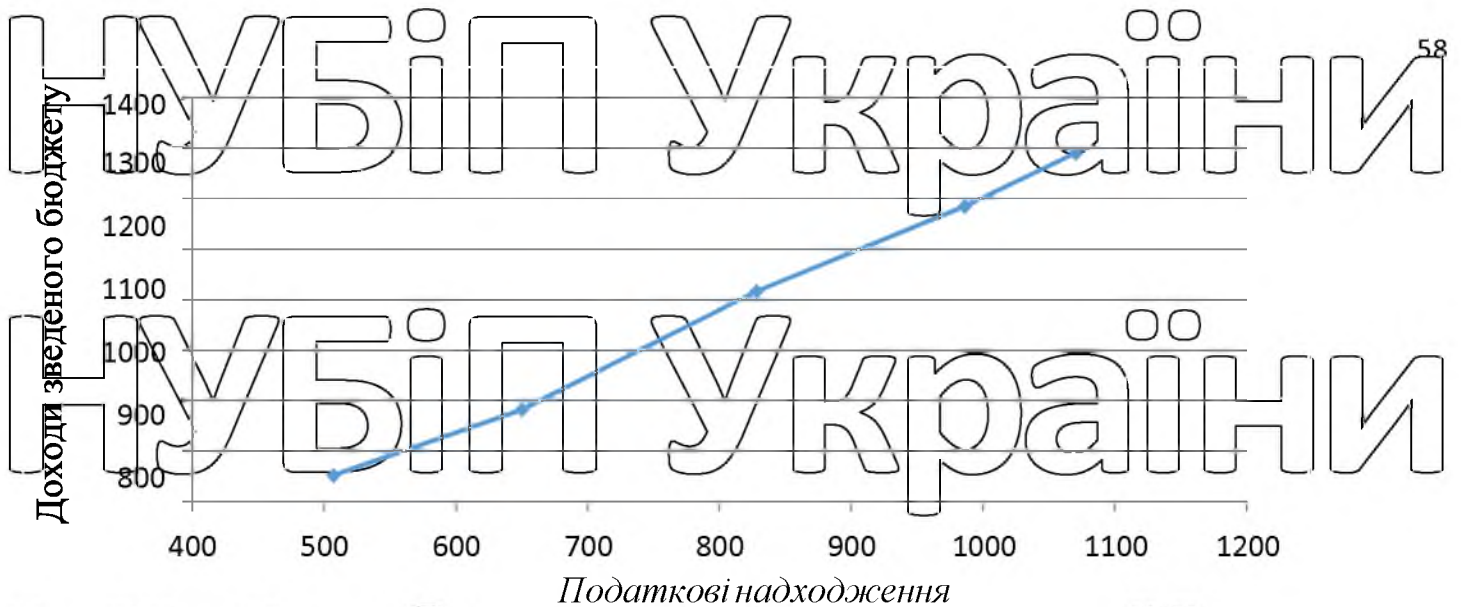


Рисунок 3.2 – Графік залежності доходів Зведеного бюджету від податкових надходжень. Із побудованої лінійної моделі (рівняння залежності має вигляду $1,15x + 57,93$) можна зробити висновок, що між доходами зведеного бюджету (млн. грн.) та податковими надходженнями (млн. грн.) існує дуже тісний лінійний зв'язок. Про це свідчить досить високе значення коефіцієнта кореляції ($R=0,9987$).

Можемо зробити висновок, що розміри доходів Зведеного бюджету повністю залежать від податкових надходжень. За допомогою функції прогнозування встановлено, що на наступний рік, тобто 2021 р., податкові надходження повинні скласти 1180 млрд. грн. (додаток А). Дані розрахунки є орієнтовними та базуються на вивченні останніх статистичних даних. Якщо звернутися до Зведеного бюджету України 2021 р., що уже сформований, то в ньому закладено податкові надходження у розмірі – 916 млрд. грн. Різниця зумовлена тим, що наші розрахунки базуються на статистичній інформації за минулі 5 років. Тоді, як в пресекті Державного бюджету України доходи штучно занижені на випадок подальшого поширення пандемії коронавірусу та як наслідок обмеження окремих видів підприємницької діяльності, а також враховано ризик провалу роботи Державної фіскальної служби.

Здійснюючи прогнозування за допомогою економіко-математичного моделювання ми не можемо врахувати такі фактори. Так, як не володіємо

необхідною доступною інформацією. Саме цього і виникли відхилення при розрахунках.

Відповідно до результатів економіко-математичного моделювання доходи

Зведеного бюджету в плановому році складуть:

$$y = 1,15 * 1180 + 57,93 = 1414,93 \text{ млрд. грн.}$$

За умови зростання податкових надходжень з 1070 млрд. грн. до 1180 млрд.

грн. розміри доходів Зведеного бюджету складуть 1414,93 млрд. грн. Це в чергове

підтверджує значний вплив системи оподаткування на економіку держави. Тому в Україні потрібно постійно працювати над її удосконаленням.

З вищенаведеного можемо зробити висновок про те, що для економічного розвитку держави необхідно забезпечити максимізацію обсягів податкових надходжень. Це досягається завдяки збалансованому та розумному підходу.

Оскільки невиправдане зростання бази оподаткування або ставки податків може забезпечити зворотний ефект. Зокрема, практикою встановлено, що це може призвести до збільшенню рівня тінізації економіки.

Крім того надмірне податкове навантаження призводить до зниження економічної активності в країні. Для оцінки ефективності системи оподаткування в Україні на рис. 3.3 відобразимо динаміку податкового навантаження, інвестиційної та інноваційної активності вітчизняних

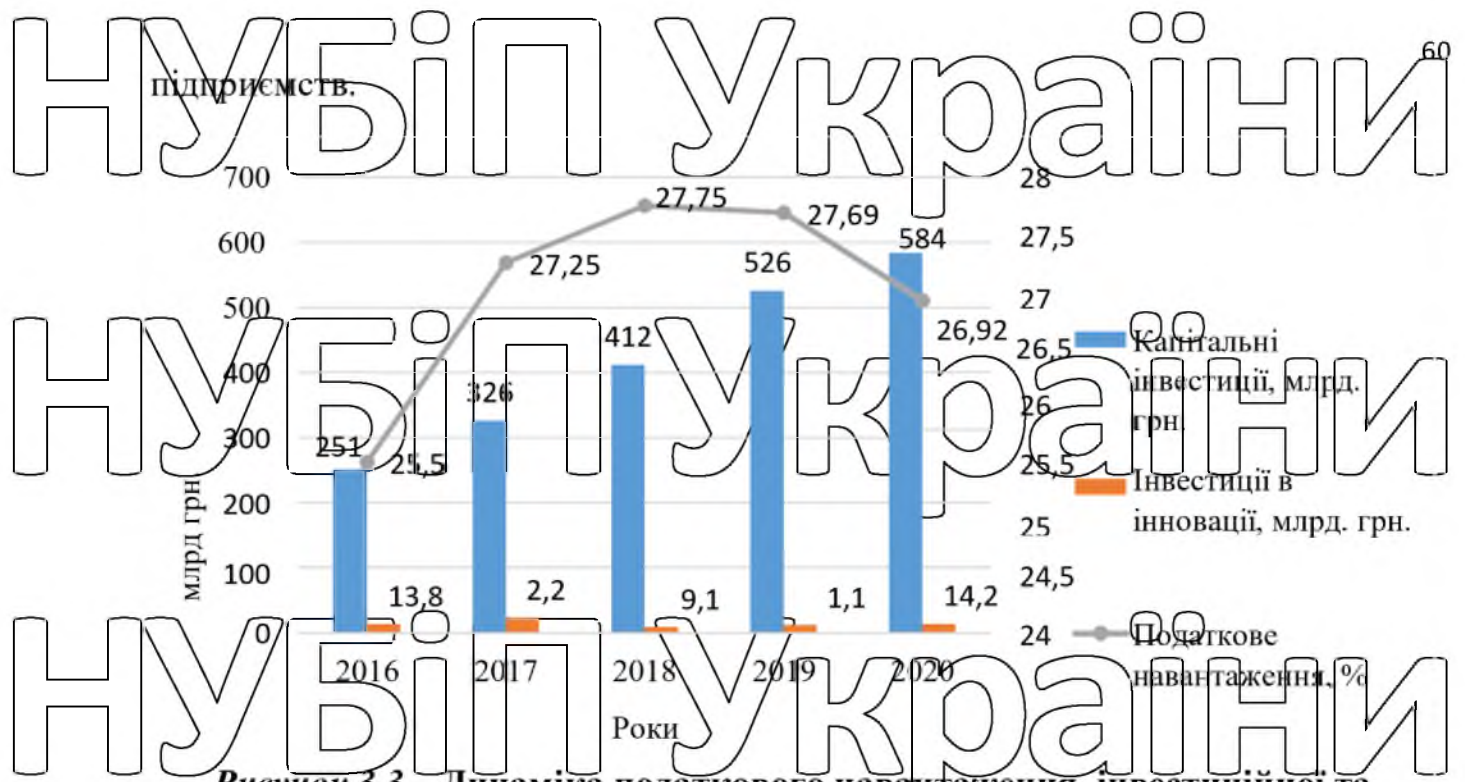


Рисунок 3.3 – Динаміка податкового навантаження, інвестиційної та інноваційної активності у 2016-2020 рр

Загалом рівень податкового навантаження в Україні майже не змінюється і співвідношенні з ВВП знаходиться на рівні 27%. При цьому обсяги капітальних інвестицій щорічно зростають і прямого зв'язку між цими двома факторами не спостерігається.

Водночас існує прямий зв'язок із зменшенням податкового навантаження та зростанням інвестицій в інновації. Зокрема, це чітко видно у 2016-2019 рр.. Зокрема, зростання податкового навантаження з 27,25% до 27,75% призводить до скорочення обсягів інвестицій з 23,2 млрд. грн. до 9,1 млрд. грн. Тоді як зменшення у 2019 р. податкового навантаження з 27,69% до 26,92% забезпечує зростання інвестицій в інновації з 12,1 млрд. грн. до 14,2 млрд. грн.

Таки чином, у ході проведеного дослідження встановлено, що існує чіткий зв'язок між обсягами податкових надходжень та ВВП і доходами Зведеного бюджету. Збільшення податкових надходжень сприяє зростанню інших двох важливих макроекономічних показників. Питома вага першого складає близько 80% у Зведеному бюджеті України. Тому ефективна система оподаткування має вирішальне значення для економіки України. Потрібно працювати над її удосконаленням у відповідності до кращих європейських практик.

НУБІП України⁶¹

3.2. Резерви щодо повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України

Ефективне функціонування податкової системи забезпечується результатом досягнення планових показників податкових надходжень. Для їх реалізації необхідно визначити план з урахуванням максимально можливої бази оподаткування на території країни. Податковий потенціал визначають як максимально можливу суму надходжень (прогнозних чи фактичних) в умовах чинного податкового законодавства, що передбачає внесення до його величини максимально можливих податкових доходів. Під час формування податкового потенціалу необхідно враховувати фактори впливу на нього, основним із яких є тіньова економічна діяльність. За даними міжнародних експертів, Україна належить до країн з найбільшим обсягом тіньових соціально-економічних процесів. Для України тіньовий капітал є потенційно потужним інвестиційним ресурсом для стабілізації функціонування економіки загалом. Тому проблема детінізації економічної діяльності є однією з найактуальніших для країни, вона зумовлена низькою ефективністю структурних трансформацій, які відбувалися в Україні з моменту проголошення незалежності. Водночас структура тіньової економіки в Україні є нетиповою, відповідно до структури самої економіки. На відміну від більшості інших країн, в Україні переважна частина податкових надходжень втрачається не у малому бізнесі і не через діяльність повністю незареєстрованих економічних суб'єктів. Натомість наймасштабніші інструменти ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які домінують у вітчизняній економіці і при цьому завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для ухилення від податків порівняно з тими, що зазвичай приписують малому бізнесу [2].

Підвищення тінізації економіки є суттєвою загрозою економічній безпеці України. За оцінками Мінекономіки, рівень тіньової економіки у 2020 році

становив 28% від обсягу офіційного ВВП. Всі методи, з використанням яких здійснюється оцінка рівня тіньової економіки, зафіксували зменшення рівня порівняно з 2019 роком, але показники досі знаходяться на високому рівні що ідно з аналітичної частини попередніх розділів, що негативно впливає на економіку держави.

Показник тіньової економіки з кожним роком зменшується. Водночас аналізуючи досвід попередніх криз, очікуваним було збільшення рівня тіньової економіки в 2020 році, адже в умовах значної невизначеності бізнес прагне зменшити ризики втрати ресурсів. Суттєво зросли збитки в економіці. Але саме незвичайний характер кризи, спричиненої поширенням пандемії та запровадженням карантинних заходів, визначив нетиповий характер динаміки тіньової економіки із так званими секторальними особливостями. Тому доцільно розглянути рівень тіньової економіки за видами економічної діяльності та простежити тенденцію до збільшення тінізації в 2020 році

(рис.3.4).

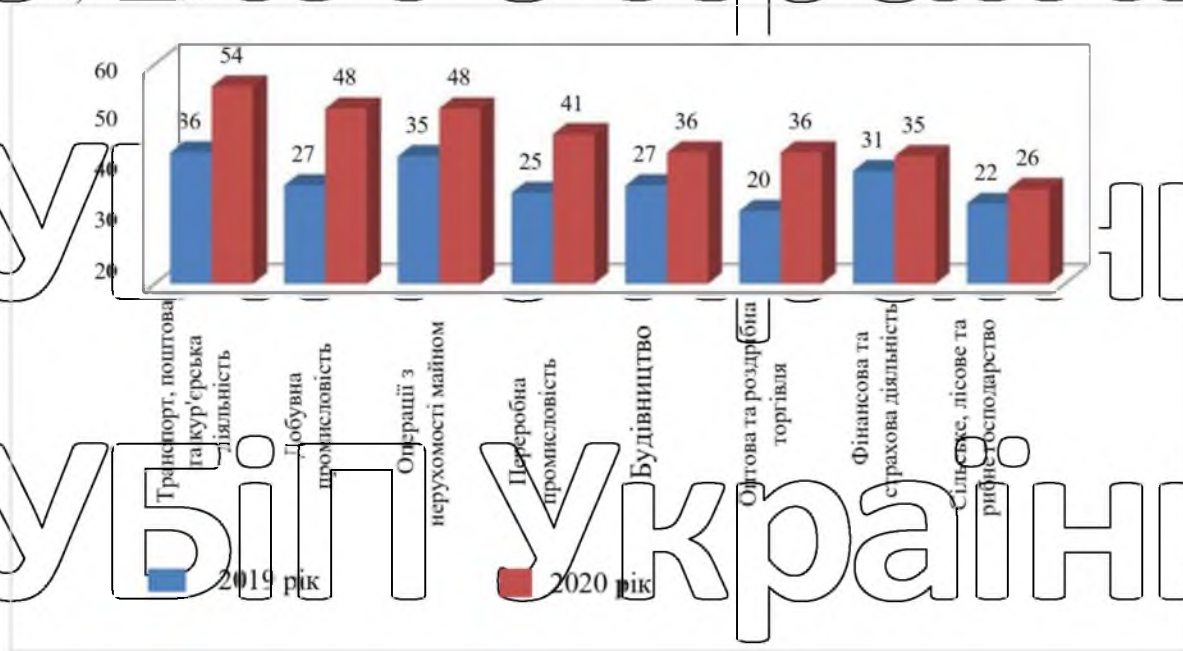


Рис. 3.4. Рівень тіньової економіки за видами економічної діяльності, % від обсягу офіційного ВВП

Аналізуючи дані з рисунку, можна сказати, що тіньова економіка займає значну частину у економіці, велика частка тінізації припадає на бізнес. Найбільш

НУБІП України

63
тінізованими секторами економіки є роздрібна торгівля, поштова діяльність та нерухомість, де масштаби тіньової економіки досягають 50%.

Рівень тіньового сектору у сфері транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності порівняно з I кварталом 2019 року збільшився до 54% від рівня ВДВ галузі. Це було пов'язано з об'єктивним збільшенням збитків підприємства галузі майже у 6 разів, стриманих в умовах зупинених пасажирських та обмежених вантажних перевезень, рішення про які було прийнято у межах карантинних заходів, спрямованих на стримання масштабів поширення епідемії у світі.

НУБІП України

Загалом набір інструментів уникнення податків в Україні не дуже відрізняється від інших країн. До стандартного набору входять:

1. Контрабанда:

НУБІП України

- маніпуляції з митною вартістю товарів;
- перерваний транзит;

пряма контрабанда.

2. Розкрадання податку на додану вартість (ПДВ):

НУБІП України

- незаконне відшкодування з бюджету під час експорту;
- фіктивне підприємництво, зокрема «карусельні» схеми.

3. Переміщення прибутку до «податкових гаваней» («офшорів»).

НУБІП України

- 4. Контрафакт.
- 5. Зловживання податковими пільгами та преференціями.
- 6. Викривлення бази оподаткування (приховування обсягів продажу).

7. Неофіційне підприємництво та індивідуальна економічна діяльність без реєстрації.

НУБІП України

В Україні можна виділити одну із головних особливостей, а саме структуру економіки, яка зумовлює національну специфіку використання інструментів уникнення податків.

В Україні малий бізнес становить менше 16% від ВВП, натомість 20 найбільших підприємств у 2019 р. реалізували продукції більш ніж на 2 трлн грн., що становило 36% від обсягу реалізації усіх підприємств. Але ця статистика не враховує належність практично всіх великих та значної частини середніх підприємств до велетенських бізнес-адміністративних груп, які, своєю чергою, здебільшого належать невеликому колу надбагатих олігархів, тісно пов'язаних із владою.

Отже, концентрація власності та виробництва в Україні є ще більшою, ніж відображено у статистиці. Відповідно до такої структури економіки, навіть якщо малий бізнес є більш схильним до уникнення податків і має більші можливості для цього, кількість малих підприємств набагато більша за інші, але слід счікувати, що найбільші за обсягом порушення спостерігатимуться все ж у середньому та особливо у великому бізнесі, просто завдяки його домінуючій ролі в економіці країни.

Другим фактором є доволі висока зовнішня відкритість, природна для невеликих за розміром економік. При цьому левову частку експорту забезпечують ті самі великі компанії і бізнес-групи. Вони ж залучають кредитні ресурси. Це створює великі можливості для приховування прибутків корпорацій через переміщення їх до офшорів.

Офшорні схеми є однією із основних причин тінізації економіки, через них щороку економіка країни втрачає близько 50–65 млрд грн. Можливість переміщення прибутків за межі України є широкими, але з урахуванням високої вартості обслуговування вони є доступними насамперед великим українським компаніям та заможним українцям, для яких використання «офшорних конструкцій» продовжує залишатися популярним інструментом та який вирішує одразу декілька завдань, а саме:

НУБІП УКРАЇНИ

уникнення оподаткування всередині країни,
зниження ризиків рейдерства і спрощення судового захисту

майнових інтересів (втеча капіталів внаслідок низького рівня захисту інвестицій та заощаджень);

НУБІП УКРАЇНИ

виведення за кордон фінансових результатів політичної корупції

Експортна або імпортна схема має такий вигляд: офшор купує-продає товар за найнижчою ціною, яку тільки можна вказати в договорі, а потім перепродає

НУБІП УКРАЇНИ

цей товар/послугу кінцевому покупцю вже за ринковою ціною, залишаючи у себе неоподатковуваним податком і не підконтрольну місцевій владі різницю

Оформляється це таким чином: підписуються два контракти, перший – між офшором і експортером/імпортером, в якому вантажоодержувачем виступає

НУБІП УКРАЇНИ

кінцевий покупець товару/послуги, і другий –

між офшором, який виступає вже як продавець, і покупцем

(вантажоодержувачем за першим контрактом). Згідно зі статистикою, більшість великих експортерів здійснюють свої експортні операції через посередників, які

НУБІП УКРАЇНИ

знаходяться у низькоподаткових юрисдикціях (Нідерланди, Кіпр, Швейцарія, Люксембург), з якими укладено непрямі експортні контракти, частина яких

становить понад 75%. Таким чином, податки просто випливають з України в країни класичних офшорів або в «гібридні» юрисдикції, де базова ставка податку

НУБІП УКРАЇНИ

на прибуток підприємств на 5 і більше відсоткових пунктів нижча, ніж в Україні (менше 13%). За розрахунками YouControl, до «податкових гаваней» частіше

всього збували зернові культури, чорні метали та різноманітні жири й олії. Лише на ці три категорії припало 57% «офшорного» експорту [5].

Щоб запобігти витоку грошей із країни, потрібно:

- наблизити міжнародні методи та інструменти контролю для захисту

НУБІП УКРАЇНИ

податкової бази від транскордонних схем уникнення від сплати податків, тобто покращення механізму контролю за трансфертним ціноутворенням

запровадження правил оподаткування контрольованих іноземних компаній, щоби стягувати податок із нерозподіленого прибутку іноземних компаній, що контролюються резидентами України;

- для повної валютної лібералізації необхідне прийняття законів для обов'язкового обміну податковою інформацією з іншими країнами та приєднання України до процедур автоматичного обміну фінансової та податкової інформації за міжнародним стандартом Common Reporting Standard (CRS) OECD;

- переглянути двосторонні Угоди про усунення подвійного оподаткування, що включають податкові ставки, що стимулюють «агресивне податкове планування» і схеми уникнення від оподаткування (Кіпр, Нідерланди, Панама);

- посилити кримінальну відповідальність із питань ухилення від сплати податків в одночасним підняттям порогу шкоди з податкових злочинів

[5].

Ще одним варіантом тінізації економіки є ухилення від сплати податку на додану вартість. Найбільш обтяжливими для платників податків є вимоги податкового законодавства та існуючі процедури адміністрування з податку на додану вартість. Запровадження у 2015 році складної для платників податків системи електронного адміністрування податку на додану вартість, непрозорі правила реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі, чисельні зловживання з боку фіскального органу правом на анулювання реєстрації платника податку та недосконалий механізм блокування ризикових податкових накладних генерує додаткові та значні витрати часу й коштів платників податків на адаптацію до нових умов ведення податкового обліку і сплату саме ПДВ. Фактично тягар адміністрування із боротьбою з ухильниками і недобросовісними схемами включно держава повністю переклала на плечі платників податків [2].

Підсумки аналізу представлено у таблиці 3.2

НУБІП України

Таблиця 3.2

Аналіз фіскального ефекту схем ухилення/уникнення оподаткування в Україні

Схема	Податки (платежі), яких вона дозволяє уникати	Приблизні обсяги (млрд грн. на рік)	Приблизні втрати бюджету (млрд грн. на рік)
Офшорні схеми	Податок на прибуток підприємств	260–320	50–65
Фіктивне підприємництво	ПДВ, Податок на прибуток підприємств, ЄСВ, ПДФО	40–50	12–15
Шбурування митних правил та контрабанда	ПДВ, мито	80–230	25–70
ФОП замість найму	ЄСВ, ПДФО	10	2,5–5
загалом втрати			90–155

Співвідношення між наведеними цифрами в основному підтверджують міркування щодо структури уникнення податків в Україні, викладені в роботі. Як можна бачити, основні зловживання з ухиленням від сплати податків та мінімізацією податкових зобов'язань припадають на великомасштабні зовнішньоекономічні операції за участі великих підприємств. Загальні обсяги недоотриманих бюджетом коштів внаслідок таких операцій становлять мільярди доларів.

Головна проблема у боротьбі з уникненням оподаткування полягає в тому, що основні винуватці – власники великих підприємств та надвеликих політикобізнесових груп – мають неабиякий політичний вплив, і тому скорочення можливостей для великомасштабних зловживань потребує політичної волі та широкої народної підтримки. Але ці зловживання залишаються малопомітними на побутовому рівні, на відміну від таких у малому бізнесі. Це відкриває можливість відвертати увагу міжнародних радників та громадськості на

зловживання малого бізнесу, попри незрівнянність масштабів, і відповідно викривлювати пріоритети державної політики та міжнародної допомоги і умов її надання.

Отже, залишається низка неподоланих чинників, які стримують процеси детінізації України, серед них можна виділити основні:

- високий рівень корупції в країні;

- низький рівень захисту прав власності;

- ослаблення системи покарання;

- нездатність держави виконувати свої функції;

- наявність територій, не підконтрольних уряду, утворених у процесі збройного конфлікту на території країни, та, як наслідок, зростання «потенційних можливостей» для виникнення нових схем контрабанди товарами.

Складниками тіньової економіки є три види ухиляння від податків, а саме:

- приховування доходу від бізнесу;

- приховування реальної кількості найманих працівників;

- приховування реальних розмірів виплаченої зарплати, або ж

зарплата «у конвертах» (рис. 3.5).

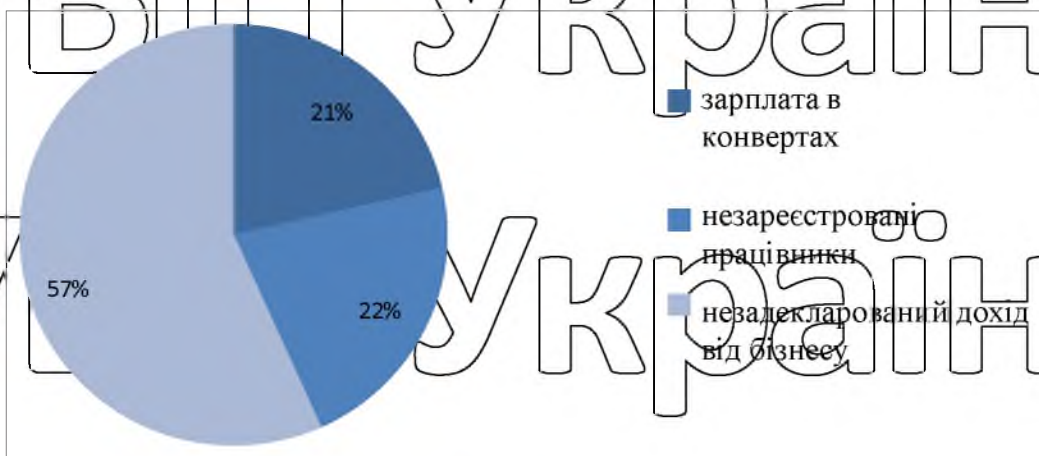


Рис. 3.5. Компоненти тіньової економіки, %

Розвиток тіньової економіки призводить до негативних наслідків в офіційному економічному секторі, серед яких доцільно виокремити такі, як:

1. Втрата податкових надходжень до бюджету і, як результат ускладнення виконання фінансових зобов'язань держави.

2. Недієвість управлінських рішень внаслідок відсутності повної та об'єктивної офіційної інформації про розвиток економічних процесів в Україні.

3. Скорочення внутрішніх інвестиційних ресурсів в Україні через ускладнення відкритого витрачання тіньовими структурами прихованих від оподаткування доходів та їх відтік за кордон.

4. Зменшення інтересу потенційних стратегічних інвесторів до українських підприємств, що значно гальмує процес приватизації та фінансового оздоровлення виробництва [6].

Отже, ключовою проблемою сучасного світу є фінансова безпека, у забезпеченні якої особливу роль відіграє сталий розвиток економіки та її найважливішої ланки – фінансової системи. У зв'язку з цим до числа надзвичайно актуальних проблем треба віднести формування моделі стійкої фінансової системи. У такому разі пошук критеріїв, індикаторів, інструментів, що дають змогу виявити приховані дестабілізаційні процеси, визначити шляхи подолання кризових явищ, зміцнення стійкості фінансової системи, стає найважливішим завданням.

3.3. Шляхи ефективного реалізації фіскального потенціалу податкової системи України

Проведений аналіз засвідчив, що нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи, що формується внаслідок функціонування тіньової економіки, надання платникам податків податкових пільг та преференцій, нарощування ними значних обсягів податкового боргу, щороку завдає державі величезних збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів бюджету для достатнього фінансування бюджетних витрат. Значний

резерв щодо повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України полягає у зменшенні обсягів тіньової економіки. Водночас слід ураховувати, що повернення до бюджету всієї суми, втраченої внаслідок існування тіньового сектору, є неможливим. Так, на переконання зарубіжних

дослідників, запровадження заходів, які «закриють» податкові розриви певного розміру, не обов'язково призведуть до збільшення податкових надходжень на таку ж суму – «лише близько 1/3 від рівня активності тіньової економіки триватиме в офіційній економіці», отже, «передбачається, що тільки 1/3 податкового розриву в кожній державі-члені може бути переведена у фактичні податкові надходження».

Для ефективної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України пропонуємо такі заходи:

- нейтралізація виявлених у процесі суспільного діалогу чинників зниження рівня добровільності сплати податків, пов'язаних із негативним сприйняттям суспільством податків;

- посилення протидії схемам ухилення від оподаткування за допомогою підвищення відповідальності за несплату податків, що зробить корупційні схеми не вигідними порівняно з добровільним виконанням свого податкового

- наукове обґрунтування та практичне встановлення оптимального рівня податкового навантаження, який призведе до поступової детінізації економіки та підвищення обсягів податкових надходжень за рахунок розширення бази оподаткування;

- впровадження комплексної оцінки виміру доцільності застосування податкових пільг та преференцій;

- прискорення інвестиційної активності населення з метою активізації фінансування об'єктів пільгового оподаткування;

– удосконалення механізму застосування контролюючими органами примусових заходів до платників, які протермінували погашення податкового боргу;

– посилення фіскального потенціалу податків, об'єктом оподаткування яких є вартість товарів або майно власників, оскільки ухилення від оподаткування цими податками є складним через неможливість приховати об'єкт. Перспектива подальших розвідок у цьому напрямі полягає у поглибленні практичного аспекту дослідження, спрямованого на вдосконалення реалізації фіскального потенціалу податкової системи України з використанням усіх його складників як одного із найважливіших важелів максимізації бюджетних можливостей держави у механізмі регулювання економічного розвитку;

Визначення шляхів підвищення фіскальної ефективності національної податкової системи є одним з пріоритетних напрямів формування та реалізації податкової політики. Від дієвості таких заходів залежить можливість фінансувати бюджетні видатки на прийнятному рівні, а також бути резервом компенсації застосування податкових інструментів у стимулюванні розвитку пріоритетних видів економічної діяльності. У свою чергу, на показники мобілізації окремих податків до бюджету впливає рівень використання бази оподаткування, величина ставок оподаткування, дієвість податкового адміністрування, ефективність реалізації заходів, спрямованих на руйнування схем ухилення від сплати податків, рівень застосування в податковій системі різних вилучень з загальних правил оподаткування у вигляді податкових пільг, альтернативних систем оподаткування та ін.

Також на нашу думку одним із пріоритетних шляхів розкриття повного потенціалу податкової системи є забезпечення стабільного розвитку малого і середнього бізнесу в умовах погіршення ситуації у зв'язку з поширенням нової коронавірусної інфекції

Поширення нової коронавірусної інфекції не тільки загрожуює здоров'ю нації, а й створює великі економічні перешкоди для розвитку малого і середнього бізнесу (МСБ). В умовах оголошення неробочих днів, введення режиму

підвищеної готовності та самоізоляції в ряді регіонів, що зумовили зниження споживчого попиту, відсутність умов для нормальної діяльності, зменшення доходів підприємств, представники бізнесу відчувають значні труднощі. Малі та середні підприємства є одним з найбільш уразливих секторів економіки в умовах пандемії. Спеціальна програма рефінансування НБУ, поряд з регуляторними послабленнями, може допомогти суб'єктам зберегти доступ до банківського кредитування й уникнути неплатоспроможності в умовах скорочення доходів у результаті пандемії. У зв'язку з цим можна запропонувати на державному рівні вжити заходів для підтримки суб'єктів таких бізнесів, які найбільше постраждали від пандемії. Наприклад.

1) ввести мораторій на перевірку суб'єктів, у тому числі податкові, за винятком питань, що мають ризики для життя і здоров'я населення та приділити більшу увагу до суб'єктів, які можуть уникати сплати податків та сприяють

розвитку гнъової економіки;

2) введення відстрочення на декілька місяців зі сплати страхових внесків, включаючи найманих працівників, для мікропідприємств;

3) надання кредитним організаціям можливості тимчасового непогіршення оцінки якості обслуговування боргу, незалежно від оцінки фінансового становища позичальника – суб'єкта малого бізнесу за позиками, реструктурованими у зв'язку з поширенням нової коронавірусної інфекції;

4) введення заходів фінансової підтримки підприємств АПК, які в умовах пандемії мають ключеві значення, які постраждали від погіршення ситуації у зв'язку з поширенням нової коронавірусної інфекції, включаючи компенсацію збитків;

В умовах розвитку пандемії коронавірусної інфекції доцільна підтримка споживачів фінансових послуг, зниження ризиків для їхнього фінансового добробуту в майбутньому необхідно кредитним організаціям, МФО, кредитним споживчим кооперативам реструктурувати заборгованість, не призначати пені й штрафи за кредитами (позиками), наданими позичальникам – малим селянським

і фермерським господарствам (МСП), у разі надання заяви та офіційного підтвердження наявності коронавірусної інфекції у такого позичальника.

Удосконалення податкової політики ПДВ у контексті запровадження додаткових важелів та стимулів дотримання податкового законодавства платниками податків

Серед негативних чинників ПДВ в Україні варто виділити обтяжливий характер його адміністрування для держави і платників податків через необхідність у веденні ретельного обліку, проведенні звірок, усуненні розбіжностей та відпрацюванні податкових ризиків з ПДВ. Уряд задекларував намір зменшити час та непрямі витрати платників податків на податкове адміністрування ПДВ шляхом спрощення звітності з ПДВ, пом'якшення вимог до реквізитів податкової накладної, а також перегляду критеріїв ризиковості та блокування податкової накладної. Реалізація цих заходів має обмежити кількість ризикових випадків безпідставного припинення реєстрації податкової накладної та зменшити кількість податкових перевірок і запитів щодо сумнішних платників податків. У чинній редакції Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 (далі – Порядок) [2], усе ще містяться норми, що дають змогу контролюючим органам (ДПС, ДФС) чинити додатковий тиск на платників податків. Зокрема, це стосується права податкового контролюючого органу самостійно вносити платників податків до переліку ризикових на основі отриманої в ході їхньої діяльності податкової інформації (п. 8 додатка 1 Порядку). Тут існує ризик неоднозначного визначення контролюючим органом платника податку як ризикового. Деякі критерії позитивної податкової історії мають суперечливий характер і можуть бути відносно легко забезпечені організаторами великих конвертаційних центрів, наприклад, це стосується зазначених у таблиці 1 критеріїв № 2, 3 і 5 додатка 2 Порядку. Через недосконалість моніторингу ПН/РК можна спостерігати, як схеми ухилення від оподаткування за участю підприємств-скруток викристалізуються у коніпомерати транзитних

підприємств з легальними фронт-офісами та з оборотами у сотні мільйонів гривень, що можуть мати свої спеціалізації, включати структури для імітування операцій з видобування/виросування, перевезення, переробки, виробництва, надання послуг тощо. Основними постачальниками схемного кредиту залишаються сірі імпортери та оптовопосередницькі компанії, що легалізують проданий за готівку товар. При цьому суми податків, які сплачуються до бюджету фронт-офісами, можуть становити мільйони гривень, однак це значно менше обсягів коштів, виведених ними з-під оподаткування ПДВ ті ППП та завданих збитків державі. Формування схемного податкового кредиту стає можливим через тіньову складову вітчизняної економіки, яка в Україні є дуже високою, уся система оподаткування ПДВ має бути переглядана на предмет усунення факторів та чинників, що визначають протиправну поведінку платників податків. Потрібно зменшувати ставки ПДВ (актуально в умовах подолання негативних наслідків від пандемії COVID-19), переглядати підстави та критерії блокування виписування податкових накладних з одночасним спрощенням процедур для їхньої реєстрації, посилення відповідальності за податкове шахрайство та легалізацію коштів, отриманих злочинним шляхом, розвитку постмитного аудиту, фіскалізації розрахунків суб'єктів на спрощеній системі оподаткування, посилення аналітичної складової за діяльністю вигодоформуючих та вигодотранспортуючих суб'єктів, координації фіскальних та правоохоронних органів у їхньому оперативному відпрацюванні, встановлення та притягнення до відповідальності їхніх організаторів тощо, зниження ставок ПДВ та зміною підходів в оподаткуванні окремих груп товарів. усунення факторів та чинників, що визначають протиправну поведінку платників податків. Потрібно зменшувати ставки ПДВ (актуально в умовах подолання негативних наслідків від пандемії COVID-19), переглядати підстави та критерії блокування виписування податкових накладних з одночасним спрощенням процедур для їхньої реєстрації, посилення відповідальності за податкове шахрайство та легалізацію коштів, отриманих злочинним шляхом, розвитку постмитного аудиту, фіскалізації розрахунків суб'єктів на спрощеній системі оподаткування, посилення аналітичної складової за діяльністю вигодоформуючих та вигодотранспортуючих

75

суб'єктів, координації фіскальних та правоохоронних органів у їхньому оперативному відпрацюванні, встановленні та притягненні до відповідальності їхніх організаторів тощо, зниженням ставок ПДВ та зміною підходів в оподаткуванні окремих груп товарів.

Отже, на підставі зазначеного вище можна стверджувати, що однією з основних умов ефективного реформування вітчизняної податкової системи залишається вдосконалення чинної системи податкового адміністрування. Розглянуті напрями підвищення фіскального потенціалу вітчизняної податкової системи не можна

вважати вичерпними, однак саме тіткє виконання вже діючих норм є платформою для подальших кроків з трансформації податкових правовідносин, в особливості в період карантину. Розширення бази оподаткування, реалізації проактивного підходу в оподаткуванні, використання сучасних інноваційних інструментів податкового адміністрування, є пріоритетними напрямками реформування

податкової системи України, а формування прозорого та дієвого механізму податкового адміністрування – основою для підвищення фіскального потенціалу вітчизняної податкової системи.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

ВИСНОВОК

76

У процесі виконання даної роботи виконано усі поставлені завдання та досягнута головна мета. За результатами проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки:

1) Досліджено сутнісну характеристику податкової політики.

Встановлено, що податкова політика є невід'ємним елементом економіки будь-якої країни. У загальному під податковою системою слід розуміти сукупність усіх податків та зборів, які діють та законодавчо закріплені на певній території. Вона виступає в якості основного інструменту щодо наповнення бюджету держави, забезпечення виконання державою своїх соціальних функцій, а також перерозподілу доходів. Усі високі розвинені в економічному плані держави домоглися свого розвитку завдяки ефективно сформованій податковій системі.

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

3) Здійснено аналіз динаміки та структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Встановлено, що розміри податкових надходжень щорічно зростають. Зведений бюджет України на 80% формується з податкових надходжень. Примітним є зростання у 2020 р податку на доходи фізичних осіб з 100 млрд грн. до 275 млрд грн. за останні 5 років. Податок на прибуток також стрімко виріс з 39 млрд грн. у 2016 р. до 117 млрд грн. на кінець 2020 р. Найбільшу питому вагу в структурі податкових надходжень займає податок на додану вартість, який складає у 2020 р. 378 млрд грн., що становить 35,33% від усіх податкових надходжень.

4) Проведено аналіз податкового навантаження в Україні. Визначено, що протягом останніх років податкове навантаження в Україні коливається і у 2020 р. Складає 33,09 %. Його значення є одним з найнижчих серед держав ЄС.

Водночас наша держава не така економічно розвинута як інші держави. Тому таке податкове навантаження для підприємців є також значним. Крім того, існує низка супутніх проблем, таких як: корупція, тиск владних структур на окремі категорії підприємців, тінзація економіки, які створюють додаткові перешкоди вітчизняній податковій системі.

5) Оцінено вплив системи оподаткування на економіку України.

Встановлено, що існує чіткий зв'язок між обсягами податкових надходжень та ВВП і доходами Зведеного бюджету. Збільшення податкових надходжень сприяє зростанню інших двох важливих макроекономічних показників. Питома вага першого складає близько 80 % у Зведеному бюджеті України. Тому ефективна система оподаткування має вирішальне значення для економіки України. Потрібно працювати над її удосконаленням у відповідності до кращих європейських практик.

6) Визначено проблеми існуючої податкової політики та причини нерозриття фіскального потенціалу податків та запропоновано шляхи їх вирішення. Для удосконалення податкової системи в Україні доцільно розробити превентивні та активні заходи щодо вирішення існуючих проблем. На сьогодні податкова система України є далекою від ідеалу та має значні проблеми. Головні з них полягають у високому рівні тінзації економіки, приховуванні реальних прибутків підприємств на населення, поширенні корупції, виведення доходів через офшори тощо. В Україні важливо прийняти ряд законодавчих ініціатив, які заборонили виведення вітчизняного капіталу за кордон з метою захисту їх від оподаткування, а також спрямованих на боротьбу з корупцією. Саме в цих двох сферах знаходяться ключові проблеми податкової системи України.

Проведені дослідження показали, що оцінювання податкового потенціалу є необхідним етапом у системі податкового планування, яка базується на інформації про рівень потенційних доходів. За результатами оцінювання

НУБІП України
податкового потенціалу регіонів доцільним є розроблення заходів, спрямованих на розширення та покращення структури податкової бази, що може бути перспективами подальших розробок за цим напрямом.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України від 23.12.2010 № 2856-VI / Верховна Рада

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

2. Про внесення змін до ПКУ та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19):

Закон України в редакції від 29.05.2020 № 533-IX / Верховна Рада України.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20>

3. Аксюков С. М. Оптимізація податкової системи України на шляху до економічного розвитку. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 10. С. 74-82.

4. Андрущенко В.Л. Податкова система: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.

5. База даних Євростату. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/en/data/database>

6. Безкревна А.В. Перспективи розвитку податкової системи: зарубіжний досвід. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. № 1. С. 21-27.

7. Богатирьова Є. М. Генезис податкових реформ в Україні. *Економічний простір*. 2017. № 118. С. 126-142.

8. Бойко О.Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241-247.

9. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах). URL:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2003/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/arh_vvp_kv.html

10. Гушан О. В., Громмова А.Є. Проблеми і перспективи розвитку оподаткування в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 4. С. 651-653.

11. Дежавю державного бюджету-2020. URL: https://dt.ua/macrolevel/dezhavyu-derzhavnogo-byudzhetu-2020-326088_.html

12. Диха М.В., Гончаров Ю.В. Податкова система як складник забезпечення розвитку соціально-економічної системи України. *Сучасні питання економіки і права*. 2018. Вип. 1. С. 86-99.

НУБІП України

13. Доходи зведеного бюджету.

URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/>

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

НУБІП України

14. Загальнодержавні податки та збори. URL:

<https://m.zir.tax.gov.ua/main/index/stavki>

15. Лаврешов А.Ю. Теоретико-методичні основи побудови податкової системи в Україні. *Менеджер*. 2015. № 1. С. 174-180.

НУБІП України

16. Магопечь О. А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2018. Вип. 33. С. 111-119.

НУБІП України

17. Майстро С.В., Майстро Р.Г., Майстро Д.С. Результативність та напрями удосконалення державної податкової політики в умовах економічних трансформацій. *Теорія та практика державного управління*. 2018. Вип. 4. С. 112-118.

НУБІП України

18. Пасічний М. Фіскальна результативність податкової системи України. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2018. № 3. С. 116-130.

НУБІП України

19. Пенсійний фонд України. URL: <https://www.pfu.gov.ua/byudzhet/zvit-pro-vykonannya-byudzhetu-pensijnogo-fondu-ukrayiny/>

20. Податкові механізми регулювання використання біоінновацій: звіт про НДР (заключний) / Кер. М.Ю. Абрамчук. Суми: СумДУ, 2016. 79 с. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/53276>.

НУБІП України

21. Радова О.В. Оподаткування в Україні: нововведення, тенденції та проблеми розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 20(3). С. 11-14.

НУБІП України

22. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2797596-riven-tinovoї-ekonomiki-v-ukraini-stanovit-majze-polovinu-vid-vvp.html>.

23. Федосова В.Е. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України. *Економіка і регіон*. 2015. № 2. С. 90-93.

24. Черба В.М., Сосенкова К.Р., Стасюк А.В. Податок на прибуток: історичний огляд. *Молодий вчений*. 2017. № 5. С. 32-34.

25. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток.

Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. 2014. № 3. С. 286-292.

26. Ярема Я.Р. Аналіз податкового навантаження на ведення бізнесу в Україні.

Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 30. С. 466-471.

27. Bhowmik D. Decoupling CO2 Emissions in Nordic countries: Panel Data

Analysis. SocioEconomic Challenges. 2019. № 3(2). P. 15-30. URL:

[http://doi.org/10.21272/sec.3\(2\).15-30.2019](http://doi.org/10.21272/sec.3(2).15-30.2019).

28. Boiko A., Samusevych I. The role of tax competition between the countries of the world and the features of determining the main tax competitors of Ukraine among

the European countries. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2017. № 1(1).

P. 72-79. URL: [http://doi.org/10.21272/fmir.1\(1\).72-79.2017](http://doi.org/10.21272/fmir.1(1).72-79.2017).

29. Castro Ed. F. A. O. Taiwan: Reference Of Good Practices For Latin America In Clean Industry. *SocioEconomic Challenges*. 2019. № 3(2). P. 110-125. URL:

[http://doi.org/10.21272/sec.3\(2\).110-125.2019](http://doi.org/10.21272/sec.3(2).110-125.2019).

30. Glants V. Optimization of Bank Expenses on Marketing Communications.

Financial Markets, Institutions and Risks. 2018. № 2(1). P. 37-49. DOI:

[10.21272/fmir.2\(1\).37-49.2018](https://doi.org/10.21272/fmir.2(1).37-49.2018).

31. Kasztelnik K. Causal-Comparative Macroeconomic Behavioral Study:

International Corporate Financial Transfer Pricing in the United States. *Financial*

Markets, Institutions and Risks. 2020. № 4(1). P. 60-75. URL:

[http://doi.org/10.21272/fmir.4\(1\).60-75.2020](http://doi.org/10.21272/fmir.4(1).60-75.2020).

32. Mazlounfard H., Glantz V. The influence of tax burden on the profit of banks in conditions of monopolistic competition: economic-mathematical

modeling. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2017. № 1(4). P. 28-36.

DOI: [10.21272/fmir.1\(4\).28-36.2017](https://doi.org/10.21272/fmir.1(4).28-36.2017).

33. Miller, A.D. Current Mining Taxation Policy Implemented by both Mongolia and

Kazakhstan: The Development Comparatives between Ulaanbaatar and

Astana Business Ethics and Leadership. 2019. № 3(2). P. 39-52. URL:

[http://doi.org/10.21272/bel.3\(2\).39-52.2019](http://doi.org/10.21272/bel.3(2).39-52.2019).

34. Mukherjee S. Cross Country Tax Competition and its Impact on Multinational Corporations – a Theoretical Re-examination. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2018. № 2(1). 97-104. URL: [10.21272/fmir.2\(1\).97-104.2018](http://doi.org/10.21272/fmir.2(1).97-104.2018).

35. Nisa S., Kavya M.S. An Evaluation of Financial Management System in Gulati Institute of Finance and Taxation an Autonomous Institution, Thiruvananthapuram, Kerala. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2018. № 2(2). P. 40-57. DOI: [10.21272/fmir.2\(2\).40-57.2018](http://doi.org/10.21272/fmir.2(2).40-57.2018).

36. Paying Taxes 2016. The World Bank Group, PwC, 2015. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>.

37. Paying Taxes 2017. The World Bank Group, PwC, 2016. URL: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/DB17-PayingTaxes.pdf>

38. Paying Taxes 2018. The World Bank Group, PwC, 2017. URL: https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf

39. Paying Taxes 2019. The World Bank Group, PwC, 2018. URL: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/PwC---Paying-Taxes-2019---Smaller-19112018.pdf>

40. Samusevych I., Shamaelh, A. The Relationship Between the Tax Burden and Financing Public Services: A Comparison of Ukraine and European Countries. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2017. № 1(3). P. 55-64. DOI: [10.21272/fmir.1\(3\).55-64.2017](http://doi.org/10.21272/fmir.1(3).55-64.2017).

41. Singh S.N. Impact of Value Added Tax on Business Enterprises: A Case of Mettu Town. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2019. № 3(4). P. 62-73. URL: [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(4\).62-73.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(4).62-73.2019).

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України