

Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів

Факультет управління
Кафедра публічного управління та митного адміністрування

Дипломна робота магістра

на тему: Вплив податкового навантаження на стан економічного розвитку держави: зарубіжний досвід для України

Виконала: студентка групи ПУ22-1м
Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»
Заварзіна А.В.

Керівник к.держ.упр., доцент Шевченко Н.І.

Рецензент Завідувачка кафедри державного управління і місцевого самоврядування
ННІ державного управління
НТУ «Дніпровська політехніка»,
д.держ.упр., професорка І.А.Чикаренко

Дніпро – 2024

АНОТАЦІЯ

Заварзіна. А.В. Вплив податкового навантаження на стан економічного розвитку держави: зарубіжний досвід для України

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування». Університет митної справи та фінансів, Дніпро, 2024.

Метою магістерської роботи є розвиток теоретико-методологічних засад, обґрунтування науково-прикладних рекомендацій щодо сучасного стану і впровадження досвіду зарубіжних країн щодо оптимізації податкового навантаження в Україні та його впливу на економічний розвиток країни.

В дипломній роботі магістра визначено податки як основне джерело наповнення державного бюджету України. Розкрито сутність податкового навантаження та його місце в економічній безпеці країни. Проведено аналіз динаміки структури податкових надходжень доходної частини зведеного бюджету України.

В роботі дано оцінку податковому навантаженню в Україні та вплив надходження до бюджету єдиного соціального внеску, що збільшує загальний рівень податкового навантаження на ряду з загальнодержавними і місцевими податками та зборами. Порівняно рівень мінімальної заробітної плати та податкового навантаження європейських країн та України. Доведено, що відмінності між країнами з високим та низьким рівнем податкового навантаження зумовлені економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і податкових структур.

Визначено основні пріоритети у забезпеченні оптимального рівня податкового навантаження в Україні, використання європейського досвіду прогресивної системи оподаткування.

Ключові слова: податкова політика, податкове навантаження, податкова система, економічний розвиток, оптимізація, досвід

SUMMARY

Zavarzina A. V. Impact of the tax burden on the state of economic development: foreign experience for Ukraine

Thesis for obtaining a master's degree in the specialty 281 "Public management and administration". University of Customs and Finance, Dnipro, 2024.

The purpose of the master's thesis is the development of theoretical and methodological principles, the substantiation of scientific and applied recommendations regarding the current state and the implementation of the experience of foreign countries regarding the optimization of the tax burden in Ukraine and its impact on the economic development of the country.

In the master's thesis, taxes are defined as the main source of filling the state budget of Ukraine. The essence of the tax burden and its place in the country's economic security are revealed. An analysis of the dynamics of the tax revenue structure of the revenue part of the consolidated budget of Ukraine was carried out.

The paper provides an assessment of the tax burden in Ukraine and the impact of the receipt of a single social contribution to the budget, which increases the overall level of the tax burden along with national and local taxes and fees. The level of the minimum wage and tax burden of European countries and Ukraine is compared. It has been proven that the differences between countries with a high and low level of tax burden are determined by the economic policy of each country regarding public expenditures and tax structures.

The main priorities in ensuring the optimal level of the tax burden in Ukraine, the use of the European experience of the progressive taxation system

have been determined.

Keywords: tax policy, tax burden, tax system, economic development, optimization, experience

Публікації: Заварзіна А., Шевченко Н. Податкове навантаження європейських країн: досвід для України. V Міжнародній науково-практичній конференції «Topical aspects of modern scientific research» 25-27.01.2024 р. Токіо, Японія. URL: sci-conf.com.ua

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	5
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА СТАН ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ	9
1.1. Сутність податків та податкового навантаження	9
1.2. Взаємозв'язок між податковим навантаженням і станом економічного розвитку держави	17
1.3. Механізм формування макроекономічної стабільності на основі податкового регулювання	24
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК УКРАЇНИ ТА РЯДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН	32
2.1. Правове та законодавче регулювання податкової політики європейських держав та України	32
2.2. Оцінка податкового навантаження та вплив його на економічний розвиток України	39
2.3. Аналіз податкового навантаження зарубіжних держав	48
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ	55
3.1. Напрямки підвищення ефективності контролю за реалізацією державної податкової політики в Україні	55
3.2. Імплементация законодавства Європейського Союзу при реформуванні податкової політики та оптимізації податкового навантаження в Україні	62
ВИСНОВКИ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	85

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВВП – Валовий внутрішній продукт

ВРУ – Верховна Рада України

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – Єдиний соціальний внесок

НСДУ – Національна стратегія доходів України

ОДВ – Органи державної влади

ОМС – органи місцевого самоврядування,

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку (*англ.*
Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD))

ПДВ – Податок на додану вартість

ПДФО – Податок на доходи фізичних осіб

ПнП – податок на прибуток;

РРО – Реєстратор розрахункових операцій

СНР – Система національних рахунків;

ССО – Спрощена система оподаткування

ФОП – Фізична особа - підприємець

ІЛР – Індекс людського розвитку

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні є вкрай актуальною тема інтеграції України з ЄС, не менш важливим питанням є гармонізація податкової політики в Україні відповідно до норм ЄС. Україна та країни ЄС функціонують за різними принципами, тому і податки збираються по-різному та з різною метою, в залежності від національних пріоритетів. З огляду на це, проаналізувавши податкове навантаження країн ЄС та України, податкову політику необхідно побудувати так, щоб, з одного боку, забезпечити виконання фіскальної функції податків, а з іншого – стимулювати активність підприємницької діяльності, зростання внутрішніх та зовнішніх інвестицій в економіку, підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку.

Зовнішні загрози економічній безпеці – глобальні кризи, гібридні та захватницькі війни, - у поєднанні із внутрішніми конфліктами та суперечностями, зумовлені обмеженістю реформ та нерівномірністю податкового навантаження і його розподілу між учасниками соціально-економічних відносин, спричиняють дисбаланс економічного середовища та актуалізують питання податкового регулювання як запоруки стабілізації економіки країни.

Податкова система в державі є одним із найважливіших регуляторів соціально-економічного розвитку. Здійснюючи податкову політику, держава за допомогою оптимального податкового навантаження на економіку може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створювати сприятливу кон'юнктуру ринку, регулювати тіньові процеси, умови для розвитку пріоритетних галузей економіки.

Проблемам податкового навантаження присвячені праці зарубіжних науковців: К. Вікселя, А. Лаффера, П. Самуельсона, А. Сміта, Дж. Стігліца, Дж. Ходжсона а також українських вчених: В. Андрущенко, А. Бойка, В. Валігури, О. Десятнюк, Т. Єфименко, М.Мельника, А.Соколовської,

О.Фрединського, Н.Ярової та багатьох інших.

Метою дослідження є розвиток теоретико-методологічних засад, обґрунтування науково-прикладних рекомендацій щодо сучасного стану і впровадження досвіду зарубіжних країн щодо оптимізації податкового навантаження в Україні та його впливу на економічний розвиток країни.

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- дослідити та систематизувати теоретичні аспекти податкового навантаження;
- дослідити взаємозв'язок між податковим навантаженням і станом економічного розвитку держави, механізм формування макроекономічної стабільності;
- висвітлити міжнародні підходи до правового регулювання податкової політики порівняти їх з вітчизняним;
- кількісно оцінити особливі взаємозв'язки між податковим навантаженням та показниками макроекономічної стабільності;
- проаналізувати податкове навантаження зарубіжних держав;
- обґрунтувати шляхи оптимізації податкового навантаження, які впливають на стабілізацію діяльності економічних суб'єктів із врахуванням зарубіжного досвіду.

Об'єкт дослідження – процеси становлення та функціонування податкового навантаження та його вплив на стан економічного розвитку держави.

Предмет дослідження – теоретико-методологічні та практичні аспекти впливу податкового навантаження на стан економічного розвитку держави.

Методи дослідження. Для виконання дипломної роботи магістра було застосовано загальнонаукові та специфічні методи дослідження, а саме: системний та інституціональний – при дослідженні сутності податкового навантаження; компоративного аналізу – для визначення особливостей

механізму формування макроекономічної стабільності на основі податкового регулювання; коефіцієнтний і трендовий аналіз та синтез – при кількісній оцінці податкового навантаження та вплив його на економічний розвиток України; аналіз еластичності – при оцінці впливу фіскального інструментарію на макропоказники; логічного узагальнення – при формуванні висновків.

Теоретичною та інформаційною основою дослідження є законодавчі та нормативні акти України та Європейського Союзу, дані Державної податкової служби України, Державної служби статистики, Міністерства фінансів України та Національного банку України, статистика міжнародних економічних організацій і міжнародних фінансових інституцій, праці вітчизняних і зарубіжних науковців з проблематики податкового навантаження, податкового регулювання, фахові періодичні видання, аналітичні матеріали, ресурси Internet, власні результати дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає в узагальненні та розробленні рекомендацій щодо оптимізації рівня податкового навантаження в Україні із використанням зарубіжного досвіду, що може бути використано у навчальному процесі кафедрою «Публічного управління та митного адміністрування» та «Соціального забезпечення та податкової політики».

Апробація матеріалів дипломної роботи. Матеріали дипломної роботи магістра апробовані на V Міжнародній науково-практичній конференції «Topical aspects of modern scientific research» 25-27.01.2024 року в Токіо, Японія у вигляді тез доповіді «Податкове навантаження європейських країн: досвід для України».

Логіка проведеного дослідження зумовила структуру роботи: вступ, три розділи (дев'ять підрозділів), висновки, загальний обсяг яких складає 74 сторінки. Список використаних джерел містить 92 найменування, у тому числі 13 іноземною мовою. У роботі вміщено 8 рисунків та 6 таблиць. Положення основного тексту доповнює матеріал, викладений на 4 сторінках додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВПЛИВУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА СТАН ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

1.1 Сутність податків та податкового навантаження

В сучасних економічних реаліях особлива увага приділяється формуванню ефективної податкової системи, яка сприяє сталому економічному розвитку всіх суб'єктів глобального господарства. Головним завданням держави як суб'єкта економічних відносин є забезпечення соціально-економічного розвитку країни, що потребує бюджетних коштів, які в основному формуються з податків і зборів.

Податки – важливий елемент суспільного життя людства незалежно від моделі економічного розвитку держави чи політичних сил, які перебувають при владі. У сучасних умовах розвитку економічних відносин податки є елементом відносин держави з платниками податків.

Одним із базових показників ефективності процесів оподаткування виступає ступінь втручання держави у діяльність економічних суб'єктів через податки, тобто податкове навантаження. Дослідженню податкового навантаження, його впливу на соціально-економічний розвиток та поведінку суб'єктів господарювання присвячено значну кількість наукових праць. У наукометричній базі Google Scholar за запитом «податкове навантаження» українською та російською мовами знаходиться 34900 джерел. За запитом «tax burden» англійською мовою знаходиться близько півтора мільйона джерел для цитування. Це свідчить про значний науковий інтерес до проблематики податкового навантаження, який пов'язаний переважно з прагматичними аспектами, головним з яких є посилення конкурентної боротьби країн за залучення для розвитку економіки обмеженого та все

більш мобільного капіталу. Це актуалізує дослідження податкової складової в оцінці конкурентоспроможності країн. Незважаючи на значну кількість наукових праць з проблематики податкового навантаження, у наукових колах тривають дискусії як стосовно суті податкового навантаження, так і стосовно обґрунтованості вживання термінів: «податкове навантаження», «податковий тягар» та «податковий тиск». Це вимагає унормування категоріального інструментарію на основі аналізу наукових поглядів щодо суті податкового навантаження та диспутів стосовно обґрунтованості вживання відповідних термінів.

Це відповідає загальновизнаним трактуванням термінів «навантаження», «тиск/утиск», «тягар». Так, термін «навантаження» (англ. *burden*), згідно Оксфордського тлумачного словника, у загальному значенні являє собою тягар, ношу, як правило важку, та трактується як «зобов'язання або неприємність, що тягне за собою турботи, труднощі або утиски» [87].

Згідно словника сучасної економіки Мак-Міллана, навантаження – це «високий або значний обов'язок, який несе деяка особа»; в одному із значень, це також «обов'язок зі сплати деякої суми грошей, особливо якщо ця сума вважається обтяжливою» [81].

Отже, податкове навантаження є породженням зобов'язання/обов'язку зі сплати податків, під якими у Податковому кодексі України розуміються обов'язкові, безумовні сплати [60, ст. 6.1 Розділу I].

Для позначення податкового навантаження на економіку в цілому і соціальну сферу В.Л. Андрущенко вживає термін «поріг/межа висоти податків», виокремлюючи при цьому такі межі висоти податків: економічну, політичну, соціальну, психологічну. На думку вченого, межа сукупного податкового тягаря є релятивним показником, залежним від економічного потенціалу країни, особливостей її політичного режиму, рівня добробуту, морально-етичної зрілості та правової свідомості населення [2, с.86–87].

А.М. Соколовська обґрунтовує, що податкове навантаження (тягар) – це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників,

пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання [67].

Водночас, оскільки у теоретичних дослідженнях щодо податкових ефектів, платниками податків визнаються виключно фізичні особи – споживачі, виробники і постачальники факторів виробництва, то А. М. Соколовська конкретизує визначення податкового навантаження: «це викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу, не компенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) їх платника» [68].

Стосовно податкового навантаження на економіку в цілому, то, на думку А. М. Соколовської, воно об'єднує кілька ефектів: «ефект зменшення виробництва і споживання приватних благ, яке не компенсується зростанням виробництва і споживання суспільних благ внаслідок нераціонального використання державою податкових надходжень; неявний ефект зниження економічної ефективності внаслідок падіння виробництва і споживання оподатковуваних товарів нижче від оптимального рівня; ефект зменшення справедливості у розподілі суспільного багатства внаслідок оподаткування» [66].

Загальновизнаним показником, який застосовується для міжнародного порівняння податкового навантаження на економіку в цілому, є податковий коефіцієнт, що показує співвідношення між сумою сплачених податків (включно з обов'язковими соціальними платежами) та ВВП. В рамках неокласичної економічної теорії набув розвитку підхід до оцінки розподілу податкового навантаження між працею та капіталом як основними факторами виробництва, а також споживанням. Для аналізу розподілу податкового навантаження на фактори виробництва Європейською комісією розроблена класифікація податків за економічними функціями (ESA2010), яка передбачає поділ податків на три групи: податки на працю, податки на

капітал та податки на споживання [84].

Показник податкового навантаження на капітал, згідно зазначеного підходу, розраховується як відношення податкових надходжень від податків на капітал (визначених в рамках статистики державних фінансів) до податкової бази, визначеної за даними СНР, яка включає всі види доходів від капіталу, отримані фінансовими і нефінансовими корпораціями та домогосподарствами. Визначений за цією методикою показник податкового навантаження на капітал не є точним внаслідок відмінностей між базою податків на капітал, розрахованою на основі СНР, та дійсною базою оподаткування, визначеною за національним податковим законодавством [1].

Показники, які розраховуються на основі узагальнених економічних індикаторів і дають широку оцінку податкового впливу, найчастіше використовуються для оцінки податкової конкурентоспроможності країн та міжкраїнових порівнянь. Так, загальний рівень оподаткування вимірюють шляхом віднесення загальної суми податків і зборів та обов'язкових платежів (включаючи внески з обов'язкового соціального страхування) зведеного бюджету до валового внутрішнього продукту (ВВП) у країні за відповідний період (податковий коефіцієнт). Цей показник використовується для оцінки загального рівня оподаткування в економіці та обчислюється на основі агрегованих даних статистики державних фінансів та даних системи національних рахунків.

Єдиний підхід до формування необхідних для аналізу макроекономічних показників та показників статистики державних фінансів забезпечує досить високу достовірність міжнародних порівнянь податкових коефіцієнтів. Водночас, податковому коефіцієнту притаманні окремі недоліки, зумовлені, в першу чергу тим, що ВВП відрізняється від фактичної бази оподаткування. Безпосереднє співвіднесення обсягу податків (включаючи обов'язкові платежі) та ВВП, як правило, дає завищену оцінку загального рівня оподаткування. За таких умов модель оцінки податкового коефіцієнта потребує внесення коректив для більш точного відображення

фактичної бази оподаткування.

Крім того, в перехідних економіках та навіть у деяких розвинених країнах світу, певні викривлення є наслідком податкової заборгованості платників податків, а також наявності тіньової економіки.

Крім податкового коефіцієнта, поширеним індикатором, що застосовується для міжнародних порівнянь, є показник «Оподаткування» (англ. «Paying taxes»), що входить до системи індикаторів, за якими експерти Світового банку оцінюють норми регулювання підприємницької діяльності у 191 країні світу. При визначенні рейтингу країни за показником «Оподаткування» враховуються [81]:

- «Сукупна податкова ставка» (англ. «Total tax rate») – частка у фінансовому результаті підприємств податків, що сплачуються ними (податків з доходу, податків і нарахувань на фонд оплати праці, що відносяться до витрат роботодавця, інші податки);

- кількість платежів – враховуються ті податки, навантаження яких несуть компанії, що здійснюють промислову або торгівельну діяльність загального профілю (наприклад: виробляють керамічні горщики для квітів та продають їх у роздрібній торгівлі), а також не виробляють алкогольну або табачну продукцію. Якщо податок сплачується декілька разів на рік, але використовується електронна подача декларації, вважається, що протягом року здійснюється тільки один платіж податку. Якщо подача звітності й сплата двох або більшої кількості податків здійснюються разом, то кількість платежів також враховується як один платіж;

- витрати часу на дотримання вимог податкового законодавства – загальна кількість годин в рік на підготовку, складання, подачу звітності і здійснення податкових платежів. Слід відзначити, що рейтинг країни за показником «Оподаткування», який віднесений до індикаторів ефективності податкового реформування в Україні, не відображає податкове навантаження на інвестиції [81].

Рейтинг країн за показником «Оподаткування», як підкреслюють

українські вчені, є неінформативним з точки зору оцінки податкового навантаження на інвестиції: «...безпосереднього зв'язку між місцем країни в рейтингу і часткою прямих іноземних інвестицій у її ВВП немає.... інвестиційна активність іноземних інвесторів формується під впливом не лише позиції країни у рейтингах, а й багатьох факторів, вирішальну роль серед яких відіграють макроекономічна стабільність, захист прав власності, рівень корупції» [19, с. 95].

В умовах трансформації економічної системи України були розвинуті авторські підходи до визначення податкового навантаження як показника ступеня втручання фіскальної системи у діяльність суб'єктів на мікро-, мезо- та макрорівнях, що пов'язано з необхідністю пошуку шляхів формування раціональної системи оподаткування на всіх рівнях.

Науковому обґрунтуванню прикладного значення індикаторів податкового навантаження при формуванні цільових показників соціально-економічного розвитку на макрорівні, показників фінансового стану на рівні підприємств та показників добробуту на рівні окремих громадян було відведено значну увагу у дослідженнях вітчизняних науковців на початку 2000-х років.

Як зазначає І. Г. Канцур у дослідженні впливу податкової системи на підвищення рівня ефективності економічного розвитку України «...визначення податкового навантаження є необхідним елементом при розрахунку дохідної частини бюджету, розвитку податкової системи, як елементу державного управління» [35].

Колісніченко П. Т. зазначає, що податкове навантаження є важливим фіскальним показником, який характеризує сукупний вплив всіх податків країни на економіку загалом і на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є комплексним показником ефективності бюджетно-податкової політики [36].

В. О. Білостоцька та В. І. Островецький обґрунтовують, що показник податкового навантаження є важливим прогностичним індикатором впливу змін

у системі оподаткування на економічну активність [4, с. 75].

О. В. Годованець і Т. Я. Маршалок також наголошують на особливій ролі податкового навантаження, як чинника соціально-економічного розвитку України, та вважають, що показник податкового навантаження характеризує рівень втручання держави через податки в діяльність платників і виступає показником ефективності процесів оподаткування [16, с. 85].

Н. В. Ярова підкреслює комплексність індикатора податкового навантаження з позицій відображення ним взаємодії фіскальної та регулюючої функцій податків, які залежать від суб'єктивних дій уряду, прояву об'єктивних ринкових законів, а також від особливостей обраної у конкретній країні моделі розвитку економіки, досягнутого рівня соціально-економічного розвитку та необхідності забезпечення конкурентоспроможності податкової системи в умовах глобалізації [79, с. 3].

Систему оподаткування та державну податкову політику можна охарактеризувати податковим навантаженням. Аналізуючи податкову політику, можна систематизувати рівні податкового навантаження (рис. 1.1).

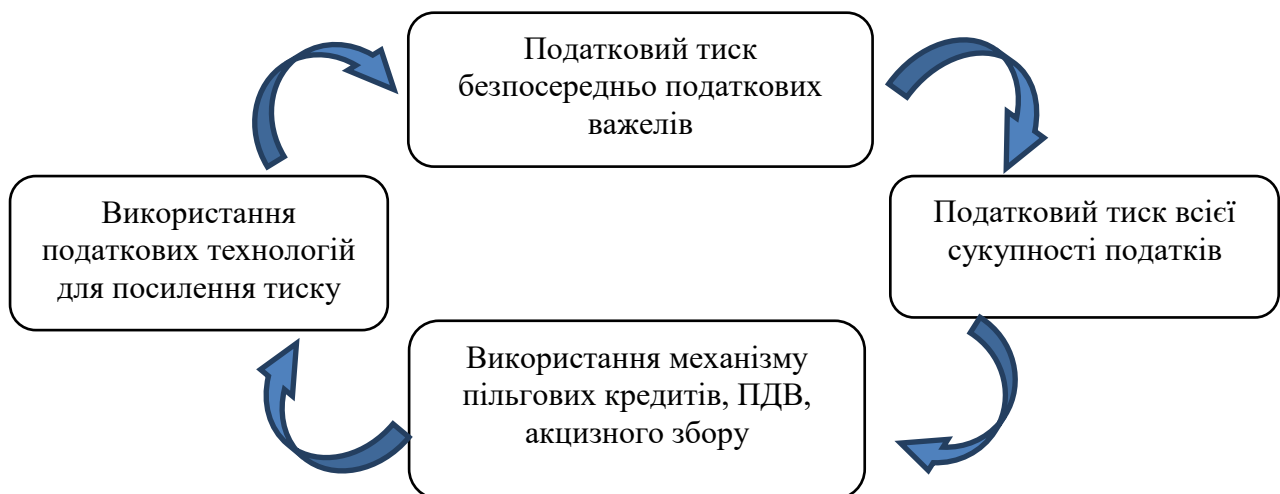


Рис. 1.1 Систематизація рівнів податкового навантаження

Джерело: Побудовано автором на основі [60]

По-перше, власне податковий тиск усієї сукупності податків, який суттєво впливає на зменшення доходів економічних суб'єктів.

По-друге, податковий тиск певних податкових важелів у вигляді самого механізму збору податків та застосування штрафних санкцій. Наприклад, збір податків авансом ще до того, як підприємство отримає фінансовий звіт, або тиск під час нарахування штрафних санкцій під час проведення перевірок, навіть якщо не було порушень, інші незаконні механізми. Перерозподіл податкового тиску з одних платників на інших здійснюється з використанням механізму пільг, пільгових кредитів, дотацій, що приводить до нерівномірної економічної активності господарюючих суб'єктів.

Наступний рівень податкового навантаження – це використання податкових технологій. Наприклад, вимагаючи конкретні суми податків з огляду на діяльність та прибутки підприємства, посилюється тиск на платників податків. На макроекономічному рівні податкове навантаження відображає дієвість податкової політики.

«Вивчення рівня податкового навантаження на економіку держави є досить важливим, оскільки саме від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності й обґрунтованості податкових пільг багато в чому залежать можливості їх стимулювального впливу на суб'єктів економічної діяльності, їхню спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності» [23, с.17].

Зміст і межа податкового навантаження не є чимось незмінним. До чинників, що визначають зміст і мету податкового навантаження (верхню та нижню межі), належать: ступінь розвитку ринкової економіки та масштаби і форми державного регулювання; рівень соціально-економічного розвитку національної економіки та рівень життя населення; напрями використання державних доходів; внутрішня і зовнішня політика держави; соціально-культурні традиції, рівень розвитку податкової культури. Але центральну частину поняття про податкове навантаження становить система соціально-економічних відносин, що виникають між державою і платниками податків з приводу розподілу та перерозподілу частки ВВП.

Податкове навантаження має величезне значення для економіки і полягає у тому, що:

- цей показник використовується при порівнянні з відповідним показником інших країн, за результатами якого приймається рішення про проведення певних реформ в оподаткуванні;

- кількісна оцінка податкового навантаження активно використовується державою в розробці відповідної політики. При введенні нових податків, зміні їх ставок, внесення змін до податкові пільги держава проводить постійний моніторинг результатів, вносить зміни, у разі виникнення негативного впливу на економіку уряд повинен відреагувати відповідним чином;

- цей показник може бути використаний як індикатор поведінки суб'єктів господарювання. Саме від його величини залежить здатність підприємства розширювати своє виробництво або вкладати інвестиції;

- на загальнодержавному рівні податкове навантаження використовується для соціальної політики держави. Саме орієнтуючись на його значення, держава рівномірно може розподілити його між різними соціальними групами.

1.2 Взаємозв'язок між податковим навантаженням і станом економічного розвитку держави

Сучасне суспільство прагне до постійних покращень рівня та умов життя, які можуть забезпечити йому сталий економічний розвиток. Вибір і обґрунтування механізмів, що обумовлюють соціально-економічний розвиток, опираються на зовнішні та внутрішні інтереси країни, які пов'язані з реалізацією пріоритетів розвитку та стратегій [30] .

Економічна політика держави є елементом загальної державної політики, яка включає соціальний, гуманітарний, оборонний, екологічний та

інші напрямки. Якою б не була державна політика за своїми напрямками, характеристиками та пріоритетами, вона має бути комплексною, охоплювати всі сфери суспільного життя. Навіть ті, хто визнає базисний характер економіки, не заперечують великого впливу на неї політичних, соціальних, моральних, духовних, психологічних та інших факторів. Забувати це – значить позбавляти себе можливості ефективно впливати на економічні процеси.

Економічна політика – це система ретельно спланованих, науково обґрунтованих заходів, спрямованих на зміну господарських процесів і явищ, що мають місце в національній економіці, метою яких є досягнення конкретних цілей [39, с 89].

Існує багато визначень поняття «державна економічна політика». Беручи загалом – це є цілеспрямований вплив на економічні процеси на макро- і мікрорівні, створення й удосконалення умов економічного розвитку відповідно до певного суспільного устрою. У багатьох економічних дослідженнях поняття «державна економічна політика» та «державне регулювання економіки» ототожнюються. Однак ближчим до істини буде твердження, що економічна політика є тією засадною основою, на якій базується державне регулювання економіки. Завданнями економічної політики є не лише стабілізація суто економічних процесів, а й захист сфер, які не завжди є вигідними для приватного бізнесу: освіта, наука, медицина, захист навколишнього середовища, оборона, охорона громадського порядку, соціальні суспільні блага тощо. Види економічної політики - додаток Б.

Аналіз наукових джерел дозволяє представити основні постулати теорії соціально-економічного розвитку як незворотний, закономірний процес змін технологічного способу виробництва, які характеризуються поєднанням еволюції з органічним зростанням. Соціально-економічний розвиток одночасно є глобальним та індивідуальним, має регіональний зміст [6]. Розглядаючи соціальну економіку як відкриту систему, науковці під соціально-економічним розвитком суспільства розуміють складний і

багатогранний процес цілеспрямованих змін будь-якої соціальної системи на основі власних механізмів саморозвитку та постійної взаємодії із зовнішнім середовищем через людину та заради людини з метою набуття системою нової якості.

На економічний стан країни в цілому та економічну діяльність суб'єктів господарювання значний вплив має податкова система. Роль податків є визначальною для забезпечення життєдіяльності будь-якої держави, оскільки вони є основним джерелом дохідної частини бюджету й включені в усі ланки фінансової системи.

В умовах воєнного стану та складної економічної ситуації в Україні Урядом вжито першочергові заходів щодо переорієнтування бюджету країни на військові цілі, а також прийнято низку податкових змін. Для забезпечення підтримки громадян та бізнесу в Україні на період воєнного стану 15 березня 2022 р. Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану». Метою внесених змін є дотримання основного принципу податкової системи – оптимальності, яка урівноважує інтереси держави і платників, однаково враховуючи їх потреби та можливості.

До характерних параметрів ефективності податкової системи країни відносять загальний рівень податкового навантаження на економіку та структуру податкових надходжень. Податкове навантаження є мірою податкового тягаря, встановленого урядом, що включає прямі податки у вигляді податкових ставок на доходи фізичних осіб і підприємств, а також податки, включаючи всі форми прямого та непрямого оподаткування на усіх рівнях управління, у відсотках від ВВП.

Зміст і мету податкового навантаження у країні, зокрема його верхню та нижню межі, визначають такі чинники: ступінь розвитку ринкової економіки; масштаби й форми державного регулювання; рівень соціально-економічного розвитку національної економіки; рівень життя населення; напрями

використання державних доходів; внутрішня та зовнішня політика держави; рівень розвитку податкової культури. «Але основну частину поняття про податкове навантаження становить система соціально-економічних відносин, які виникають між державою і платниками податків щодо розподілу та перерозподілу частки ВВП. Отже, межею податкового навантаження є умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається баланс урахування інтересів платників стосовно їх податкостроможності й стимулів для розвитку та інтересів держави щодо достатності наповнення бюджету» [16].

Економічний розвиток країни - це постійний перехід її національної економіки від одних етапів до інших, що супроводжується значними зрушеннями у господарській сфері суспільства. Економіка може розвиватися екстенсивним або інтенсивним шляхом.

Економічний розвиток характеризують різні показники, серед яких:

- обсяги виробництва ВВП чи ВНД на одну особу;
- структура економіки - частка різних видів економічної діяльності (секторів) у виробництві ВВП і насамперед частка прогресивних видів (тих, що базуються на використанні нових технологій);
- рівень зайнятості населення, кількість і якість робочої сили;
- використання природних ресурсів - обсяги залучення до господарської діяльності земельних, енергетичних ресурсів, корисних копалин та ін.;
- рівень енерго- та матеріаломісткості виробництва;
- рівень організації та ефективності виробництва, що виявляється у величині продуктивності праці, якості продукції тощо.

Для порівняння країн за рівнем соціально-економічного розвитку найчастіше використовують показник індексу людського розвитку (ІЛР), який щорічно розраховують в ООН. Залежно від значення ІЛР, розрізняють чотири групи держав світу: з дуже високим (66 країн), високим (53), середнім (36) і низьким (33 країни) людським розвитком (за даними на 2020 р.). Становище України за ІЛР останніми роками дещо покращилося: у 2015 р. вона перебувала на 81-му місці у світі, у 2020 р. - на 74-му (піднялась на 14

позицій проти 2019 року), входячи до групи держав з високим людським розвитком. Щодо окремих складників ІЛР, то найкращий стан з рівнем освіти (Україна входить до перших трьох десятків країн), помітно гірший - з тривалістю життя, а найгірший - рівнем доходів [18].

За умов макроекономічної стабілізації держава застосовує арсенал методів та інструментів формування й мобілізації державних доходів, які охоплюють різноманітні форми розподілу та перерозподілу ВВП. Чинним бюджетно-податковим законодавством України передбачено п'ять основних методів наповнення державної скарбниці: від продуктивної діяльності (державні послуги та підприємницька діяльність державного сектора національної економіки); від майна, майнових прав, а також внаслідок використання державних ресурсів та угідь; податкові надходження до бюджетів різних рівнів управління; позичені державою кошти через систему державного кредиту; емісійний дохід держави. Залежно від механізмів мобілізації цих доходів можна виокремити такі джерела їх формування: ВВП, зовнішні надходження, національне багатство (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Методи, види і джерела формування державних доходів

Методи формування	Види державних доходів	Джерела формування
1. Продуктивна діяльність		
1.1 Підприємницька діяльність	Частка прибутку державних підприємств	ВВП
1.2. Державні послуги	Компенсаційні доходи (відрахування на геологорозвідувальні ,дорожні роботи тощо)	ВВП
2. Державне майно та ресурси:		
2.1. Від майна та майнових прав	Разові (приватизація)	Національне багатство
	Постійні (орендна плата, доходи від корпоративних прав)	ВВП
2.2. Від ресурсів та угідь	Платежі за ресурси	Національне багатство
	Концесії	ВВП
3.Податковий	Податки	ВВП, зовнішні джерела
4.Позичковий	Зовнішні позики	зовнішні джерела
	Внутрішні позики	ВВП, зовнішні джерела
5. Емісійний*	Емісійний дохід	-

*Надходження слід відносити до джерел фінансування дефіциту бюджету

Податкова форма одержання ВВП нині домінує над іншими методами фінансового перерозподілу. Особливої актуальності набуває проблема розбудови економічно ефективної, фіскально достатньої та соціально справедливої податкової системи, яка ґрунтується на комплексному поєднанні гнучких, взаємозумовлених елементів.

Досліджуючи окреслену проблематику, В. Опарін доходить такого висновку: «Формування податкової системи у кожній країні - надзвичайно складний процес. Немає і не може бути однакової податкової системи для всіх часів і народів. Навряд чи можливі досягнення коли-небудь ідеального її варіанта, яким будуть задоволені всі члени суспільства» [58, с. 211].

Інтеграція України в світовий економічний простір на засадах партнерства потребує реформування вітчизняної економічної системи, для якої ефективність функціонування податкової системи має важливе значення.

Податки відіграють значну роль у розвитку ринкової економіки, яка регулюється переважно бюджетно-податковими методами.

Вітчизняна фінансова система перебуває в стані нестабільності, який спричинений світовою економічною кризою, галузевою диспропорцією виробництва, що доводить логічність кейнсіанських тверджень про необхідність державного регулювання економіки, а саме податкового регулювання. Ці чинники зумовлюють необхідність формування науково обґрунтованої та раціональної податкової системи з використанням набутого досвіду та найбільш ефективної моделі оподаткування у власній практиці.

Податковий кодекс України як спеціальний закон регулює відносини, що виникають у сфері стягнення податків і зборів; визначає вичерпний перелік податків і зборів, що стягуються в Україні та порядок їх адміністрування; платників податків і зборів, їх права та обов'язки; компетенцію органів контролю, повноваження та обов'язки їх посадових осіб при здійсненні податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Як свідчить аналіз становлення та розвитку податкової системи в

Україні, цей процес був досить складним і суперечливим. Незважаючи на це, основним напрямом процесів формування податкової системи було встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки.

Окреслилася тенденція до збільшення кількості податків і зборів, які входили до складу системи оподаткування. Це відбувалося насамперед через зниження податкових ставок найбільш ефективних у фіскальному відношенні податків.

Водночас ця система має істотні недоліки, які зумовили значне податкове навантаження на суб'єктів господарювання, що, своєю чергою, призвело до невиправданого зменшення обігових коштів підприємств, великих втрат бюджетних ресурсів через надмірні податкові пільги. У податкове законодавство часто вносяться зміни, що робить його нестабільним і не дає можливості підприємцям оцінювати перспективи своєї господарської діяльності.

Реформування податкової системи не завершено, адже з метою підвищення ефективності її функціонування систему оподаткування необхідно адаптувати до європейських стандартів, зокрема, доцільно запровадити диференційоване оподаткування ПДВ на окремі групи товарів, що рівнозначно наданню податкових пільг певним галузям; звільнити від оподаткування прибутку (повністю або частково) ту частину прибутку, яка буде спрямована на інноваційну діяльність; створити умови, сприятливі для малого бізнесу, який у країнах ЄС становить основу соціально-економічного розвитку.

До найважливіших змін у податковому законодавстві реформаторського типу належать:

- зменшення ставки єдиного соціального внеску, що сплачують роботодавці, від 41% до, в середньому, 22%;
- скасування єдиного соціального внеску, що сплачували працівники (раніше 3,6%);
- запровадження рівної ставки податку на доходи фізичних осіб, що

дорівнює 18% (проти 15%/20% раніше);

- скасування особливого режиму ПДВ для агропідприємств та одночасне поновлення відшкодування ПДВ з експорту зерна із перехідним періодом:

- зниження податків на газовидобування;

- скасування спеціального імпортного збору в розрізі 5-10%,

- підвищення акцизів на пальне, тютюн та алкоголь до 13%, 40% і 50-100% відповідно;

- запровадження більш жорстких критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування та невелике підвищення відповідних податкових ставок [72, 74].

1.3 Механізм формування макроекономічної стабільності на основі податкового регулювання

Зробивши свій вибір на користь соціально орієнтованого курсу державотворення і підтвердивши його у Конституції, Україна долучилась до країн, які обрали оптимально збалансоване ринкове оподаткування, що ґрунтується на принципах соціалізації бюджетно-податкової політики.

Зростання ролі держави в процесі розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту, насамперед через бюджетну систему, має об'єктивний характер. Тут діють закони суспільного розвитку, суть яких полягає в тому, що розвиток суспільства об'єктивно потребує все більшого залучення фінансових ресурсів як для задоволення суспільних потреб, так і для вдосконалення власне відтворювального процесу, тобто ефективності економіки. Досвід розвитку економіки в більшості країн світу доводить, що видатки держави через її бюджетну систему зростають швидше, ніж обсяги виробництва і валового внутрішнього продукту [42, 49, 57].

Основні теоретичні розробки та практичні рекомендації кейнсіанської школи в сфері оподаткування є такими:

1. Система оподаткування має бути прогресивною, адже сама прогресія в оподаткуванні покликана вилучати з господарського циклу зайві заощадження, які за умови неповної зайнятості населення гальмують економічне зростання.

2. Отримані від підвищеного оподаткування заощаджень податкові надходження слугують основним джерелом фінансування державних видатків та інвестицій.

3. Рух податків є невід'ємною складовою макроекономічного циклу, а отже, сума податкових зобов'язань залежить не лише від зміни податкових ставок, а й від коливань доходів. Насамперед це стосується прогресивних прибуткових податків, діапазон змін яких перевищує аналогічні тенденційні співвідношення у розмірі податкової бази.

4. Податки як бюджетоформуючі чинники, мають бути високими.

Зменшення податкових платежів і зумовлене цим скорочення бюджетних асигнувань може дестабілізувати економічну рівновагу.

5. Істотний рівень фіскального навантаження, зумовлений соціально-економічною політикою державного уряду, не повинен суперечити приватнопідприємницькій ініціативі, бути оптимальним, не порушувати економічної збалансованості [47].

Суспільне призначення податків реалізується через функції, які вони виконують. Спочатку податки вводилися з метою виконання фіскальної функції, тобто забезпечення держави джерелами грошових коштів для фінансування державних витрат. З розвитком суспільно-економічних відносин почали виокремлювати регулюючу функцію податків (рис. 1.2).

Тому в рамках фіскальної функції податків варто виділити контрольну підфункцію, яка дає можливість кількісно відобразити податкові надходження та співставити їх з потребами держави у фінансових ресурсах.

Регулююча функція реалізується через вплив податків на різні аспекти діяльності суб'єктів господарювання

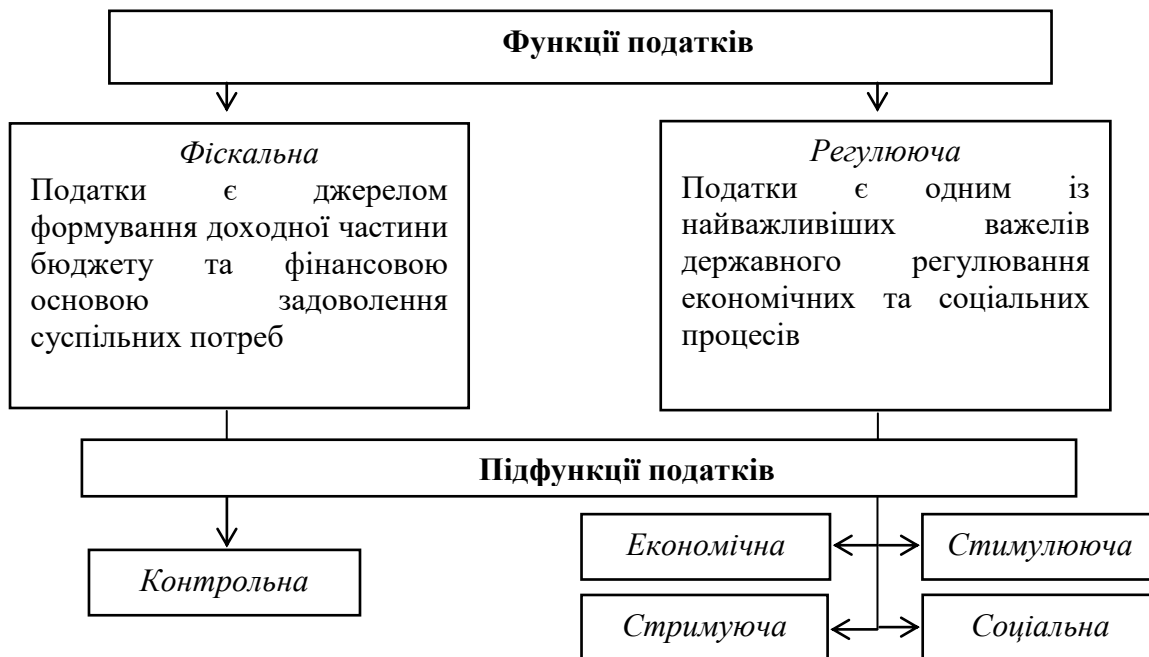


Рис. 1.2. Функції податків [58, с 124]

Використання податків у цій функції є достатньо складним процесом і залежить від правильного вирішення визначених питань (рис. 1.3).

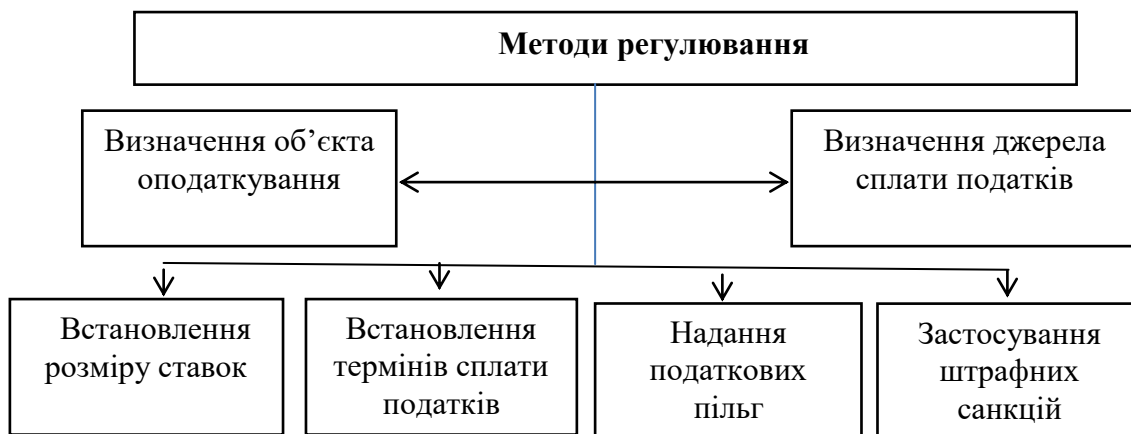


Рис. 1.3. Методи регулюючої функції податків [16, с.141]

У процесі реалізації регулюючої функції податків виявляється її вплив на такі показники фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва: собівартість продукції, прибуток від реалізації, балансовий прибуток, обсяг реалізації, виручка від реалізації, чистий прибуток, швидкість обертання оборотних коштів, платоспроможність, фінансова

стійкість, іммобілізація оборотних коштів, обсяг отриманих кредитів.

Але якщо розглядати податки як фінансову категорію, що впливає на всі соціально-економічні процеси, то доцільно виокремити ряд підфункцій, які властиві податкам в регулюванні сталого розвитку суспільства. А саме:

- економічна - полягає у впливі через податки на суспільне відтворення, тобто охоплює будь-які процеси в економіці країни, а також соціально-економічні процеси в суспільстві;

- стимулююча - за допомогою податків, пільг та санкцій держава стимулює технічний прогрес, збільшення робочих місць, капітальні вкладення та розвиток підприємництва;

- стримуюча - полягає у формуванні певних бар'єрів для розвитку небажаних економічних процесів в країні. Так, підвищуючи ставки податків для окремих видів діяльності або товарів, можна цілеспрямовано обмежити саме їх поширення та вживання;

- соціальна - полягає у підтриманні соціальної рівноваги у суспільстві шляхом зміни співвідношення між доходами різних соціальних груп для зменшення нерівності між ними.

Таким чином, через фіскальну функцію податків задовольняються загальнонаціональні необхідні потреби, а за допомогою регулюючої функції формуються протидії надлишковому фіскальному тиску, тобто створюються спеціальні механізми, які забезпечують баланс економічних інтересів держави, юридичних та фізичних осіб.

Характеристика ставок оподаткування ґрунтується на методах їх формування (рис. 1.4) [39, с.24-25]:

Прогресивне оподаткування пов'язане з поняттям дискреційного доходу, який використовується платниками відповідно до власних потреб і інтересів. Обчислити суму дискреційного доходу можна як різницю між сукупним валовим доходом і законодавчо визначеним неоподатковуваним мінімумом. На практиці дискреційний дохід є об'єктом оподаткування, який реально відображає межі реалізації інтересів платника залежно від розміру

ДОХОДІВ.



Рис. 1.4. Характеристики відсоткових ставок оподаткування

Джерело: побудовано автором.

Оподаткування доходів за пропорційними ставками має певні переваги. По-перше, що більший об'єкт податку, то нижчою може бути податкова ставка, що є важелем зростання економічних стимулів. По-друге, використання підвищених ставок, як це має місце за прогресивного оподаткування, призводить до ухиляння від оподаткування, «тонізації» доходів суб'єктів підприємництва, що, природно, скорочує бюджетні надходження, а нерідко спричиняє дефіцит державних доходів. По-третє, множинність ставок за прогресивного методу оподаткування на певному рівні робить не вигідним отримання високих доходів і підриває стимули до зростання власних фінансових ресурсів [35, 39].

Макроекономічна стабільність розглядається як складна комбінація заходів, які визначають сутнісні особливості соціально-політичних і економічних процесів у конкретний момент розвитку економічної системи.

Макроекономічна стабільність означає:

- по-перше, економічне зростання, яке забезпечується на основі

використання моделі інноваційного розвитку;

- по-друге, соціалізацію економіки, підвищення ефективності ринку праці та якості життя;

- по-третє, досягнення рівноваги у зовнішньоекономічних зв'язках, що відповідно відображається у стабільному курсі національної валюти та активному сальдо платіжного балансу [23, с.153].

Основи макроекономічної стабільності вбачаються у застосуванні соціально-орієнтованих заходів макроекономічного впливу. На сьогоднішній день, в Україні спостерігається стан макроекономічної нестабільності, причинений насамперед значним податковим тиском, зростаючим дефіцитом платіжного балансу та зовнішньої торгівлі, наявністю несприятливого середовища для розвитку підприємництва. низьким рівнем конкурентоспроможності та інноваційності економіки.

У найбільш загальному визначенні політика макроекономічної стабільності - це частина загальної економічної політики держави або створених нею спеціальних інститутів влади, які здійснюють підготовку системотворчих регуляторів для досягнення тих чи тих стратегічних цілей.

Податкове регулювання як механізм застосування інвестиційного інструментарію, за допомогою якого держава створює умови для мобілізації необхідного обсягу фінансових ресурсів, їх ефективного використання, раціонального перетікання фінансових ресурсів між секторами економіки та регіонами.

Дослідження податкового регулювання як цілісної системи, виявлення його інституціональних ознак, типології та особливостей податків як об'єктів фіскального регулювання дали змогу сформулювати об'єкт, мету, завдання, функції податкового регулювання та систематизувати інструментарій регулювання фінансових потоків (рис.1.5).

Ефективність фіскального регулювання досягається, коли існують ефективні формальні інститути (закріплені правила поведінки та механізми їх реалізації), які функціонують на засадах кооперації з неформальними

інститутами.



Рис. 1.5. Податкове регулювання як механізм стабілізації економіки

Якщо в суспільстві наявне протистояння формальних і неформальних інститутів, то виникають інституціональні деформації (неефективні неформальні інститути), до яких належать тіньова економіка, корупція, бюрократія тощо, у результаті чого знижується ефективність державного регулювання економіки.

Регулювання макроекономічної стабільності як діяльності суб'єктів економіки, передбачає забезпечення інтенсифікації процесів обміну-перерозподілу різних видів ресурсів і сировини, досягнення високої

ефективності й конкурентоспроможності національної економіки на основі запровадження фінансового моніторингу й прогнозування макроекономічних показників [23, 32, 47,72].

До категорії завдань, що впливають із системної природи регульованих відносин, належить і мета - досягти синергетичних ефектів податкового регулювання як інструменту макроекономічної стабілізації.

Такими завданнями слід вважати визначення національних економічних інтересів у контексті глобалізації світової економіки і безпосередньо світових ринків товарів, послуг, інвестицій, інноваційних послуг, інформації тощо; визначення параметрів моделі економічного розвитку України, що має бути складною формулою поєднання рис «народного капіталізму» та необхідних форм концентрації національного капіталу, який міг би бути конкурентоспроможним порівняно зі світовими ТНК; установлення пріоритетів та місця власне державного регулювання економічних відносин у межах обраної моделі національної динаміки та визначених національних економічних інтересів з метою прогнозованості та прозорості стосунків держави з бізнесом; визначення сфер інвестування та параметрів іноземних інвестицій, бажаних для України, що забезпечили б можливості саме інноваційного розвитку національної економіки.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАНУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНИЙ РОЗВИТОК УКРАЇНИ ТА РЯДУ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

2.1 Правове та законодавче регулювання податкової політики європейських держав та України

Податкове право є доволі складною системою правових норм, що містяться у різних зовнішніх формах (джерелах) з різною ієрархічністю. Намір України інтегруватися в європейський простір зумовлює необхідність не тільки адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, але й його гармонізації та уніфікації. Сьогодні податкова система України охоплює і досить широкий спектр процесуальних відносин щодо встановлення, зміни, скасування податків, зборів, обов'язкових платежів, забезпечення їх сплати, організації контролю і встановлення відповідальності за порушення податкового законодавства.

Податкове право Європейського Союзу є сукупністю правових норм, податкових положень Договору про Європейське Співтовариство (первинне право), нормативно-правових актів інститутів ЄС, прийнятих в рамках їх компетенції і повноважень (вторинне право), загальних принципів європейського права, що застосовуються до податкових відносин, а також - практики суду Європейського Союзу та Спільного суду з податкових питань.

Податкове право ЄС займає місце між національним податковим правом і міжнародним податковим правом. Податкові питання знаходяться як в компетенції ЄС, так і в компетенції держав-членів. До компетенції ЄС у сфері податків, які безпосередньо впливають на функціонування єдиного ринку, входять, наприклад, податок на додану вартість (ПДВ) і акцизи. При цьому національні уряди зберегли відповідальність за прямі податки, до яких

відносяться податок на доходи фізичних осіб та податок на доходи компаній.

До джерел податкового права держав-членів Європейського Союзу належать:

1. Джерела в рамках ЄС (положення Договору про заснування Європейської Спільноти, нормативно-правові акти інститутів ЄС, загальні принципи європейського права, що застосовуються до податкових відносин, а також практика Суду Європейського Союзу з податкових питань)[26].

2. Національні джерела податкового права (конституція, закони, інші акти законодавства, прецеденти).

Зупинимося на окремих джерелах податкового права в рамках ЄС. Договір про заснування Європейської Спільноти від 25 березня 1957 року у розділі VI «Спільні правила щодо конкуренції, оподаткування та зближення законодавства» містить окремий підрозділ, присвячений податковим положенням. Зокрема, встановлено, що:

1) не допускається державі-члену ЄС, прямо чи опосередковано накладати на продукцію інших держав-членів будь-які внутрішні податки будь-якого типу, що перевищують податки на подібну продукцію національного виробництва (стаття 90);

2) заборонено державі-членові ЄС накладати на продукцію інших держав-членів внутрішні податки, які за своєю суттю надають непрямий захист іншій продукції (стаття 90);

3) якщо продукцію експортовано на територію будь-якої держави-члена, будь-яке відшкодування внутрішнього податку не може перевищувати внутрішнього податку, прямо чи опосередковано накладеного на цю продукцію (стаття 91) [11].

Директиви та Регламенти є важливими джерелами податкового права в рамках ЄС, які також забезпечують функціонування єдиного ринку. Серед актів ЄС у сфері оподаткування слід вказати:

- Директива Ради від 17 листопада 1986 року щодо гармонізації законодавства держав-членів, що стосуються податків з обороту;

- Заходи щодо відшкодування податку на додану вартість платникам податків, не зареєстрованим на території Співтовариства (86/560/ЄЕС);
- Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про єдину систему податку на додану вартість та інші Директиви Ради 2007- 2018 років;
- Регламент (ЄС) 2021/847 Європейського парламенту і Ради від 20 травня 2021 року «Створення програми «Fiscalis» для співробітництва у сфері оподаткування та скасування Регламенту (ЄС) № 1286/2013» [82, 83, 85].

Крім того, джерелами податкового права кожної держави-члена ЄС є внутрішні національні акти, а саме: конституція (наприклад, у статті 47 Конституції Франції визначено, що саме парламент приймає фінансові закони, у тому числі і щодо оподаткування, стаття 23 Конституції Італії також передбачає, що податки можуть встановлюватися тільки законом), кодекси, закони та інші акти законодавства. Наприклад, у Німеччині Податковий кодекс був прийнятий 16 березня 1976 р., останні зміни були внесені 3 грудня 2020 року, і він визначає основні засади оподаткування, порядок встановлення та стягнення податків, відповідальність за порушення податкового законодавства, містить норми податкового процесуального права, а також визначає позасудові засоби правового захисту.

Законодавчі акти країн ЄС на відміну від ПК України є більш-менш стабільними. Найбільші зміни в 2021 році зазнала прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб як за рахунок зміни граничних меж бази оподаткування, так і за рахунок ставок оподаткування (Франція, Німеччина, Іспанія та ін.). Як в Україна, так і в країнах ЄС постійно змінюються місцеві податки, в основному, за рахунок зміни ставок податків.

В Україні найбільші зміни до ПК України внесені в 2011, 2014, 2015, 2016 та 2020 роках. Вказаними змінами кількість податкових зборів зменшилась вдвічі (із 22 до 11).

В 2021 році на базі податкової міліції, підрозділів інших правоохоронних органів по боротьбі з економічними злочинами створено

єдиний правоохоронний орган – Бюро економічної безпеки, який запрацював із 01.09.2021 року.

Отже, до компетенції ЄС у сфері податків належать насамперед регулювання податку на додану вартість (ПДВ) та акцизів, а національним законодавством визначається податкова система, ставки і порядок сплати прямих податків.

В Україні джерелами податкового права насамперед є нормативно-правові акти. Основним джерелом податкового права є Конституція України. Зокрема, ст. 67 визначає, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. За ст. 92 Конституції України, виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Крім того, територіальні громади села, селища, міста, відповідно до ст. 143 Конституції України, безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.

Одним із джерел податкового права є міжнародні договори з питань оподаткування, зокрема врегулювання подвійного оподаткування, адже чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Державна податкова служба повідомила, що станом на 1 січня 2020 року є чинними міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування між Україною та 70-тма іноземними державами.

Визначальне місце в системі джерел податкового права займає Податковий кодекс України, прийнятий 2 грудня 2010 р., який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Останні зміни на

момент написання роботи відбулись 13 січня 2024 року і стосувались особливостей ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки і оборони. Взагалі за період війни з росією з 24 лютого 2022 року відбулося 47 змін до Податкового Кодексу України. 17 березня 2022 року набув чинності перший пакет поправок до Податкового, Митного кодексу та 13 інших пов'язаних законів. Ключовою зміною стало поширення можливості переходу на Спрощену систему оподаткування (ССО) на середні та більшість великих підприємств:

- збільшили річний ліміт доходу для 3 групи з 7,5 млн до 10 млрд гривень. Пізніше, у другому пакеті (див. нижче), ліміти прибрали повністю, і тепер будь-яка компанія може перейти на ССО;
- ставку єдиного податку зменшили з 5% до 2%;
- зняли обмеження на види економічної діяльності (окрім підакцизних товарів та грального бізнесу).

Важливе місце в системі джерел податкового права займають також закони, укази Президента України, постанови Верховної Ради України, уряду та ін.

Серед Законів України, що вносили зміни до Податкового Кодексу в період військової агресії були:

- Закон України від 12.05.2022 № 2260-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану»;
- Закон України від 21.06.2022 № 2330-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності індустріальних парків в Україні»;
- Закон України від 20.09.2022 № 2606-IX «Про внесення змін до підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування природного газу»;

- Закон України від 16.11.2022 № 2747-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами»;

- Закон України від 11.04.2023 № 3050-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно»;

- Закон України від 29.06.2023 року № 3193-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо спрощення умов виробництва дистилатів суб'єктами малого підприємництва»;

- Закон України від 30.06.2023 № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану»;

- Закон України від 20.12.2023 № 3522-IX «Про внесення змін до пункту 32 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей ввезення на митну територію України товарів для потреб безпеки і оборони» та інші.

Крім того, особливе значення у системі джерел податкового права займають рішення Конституційного Суду України, що мають обов'язкову силу. Зокрема: рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням Кабінету міністрів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 5 Закону України «Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження» та частини першої статті 19 Закону України «Про інвестиційну діяльність»; рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України та інші.

Восени 2022 року Офіс президента анонсував нову податкову модель під назвою «10-10-10». Основна ідея – знизити ставку податку на прибуток від підприємницької діяльності, а також податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) (зараз 18 відсотків) до 10 відсотків, ПДВ до 10 відсотків (зараз 20 відсотків). ЄСВ та військовий збір пропонують скасувати. Нова модель також скасовує майже всі пільги та посилює відповідальність за порушення податкового законодавства. Податкові зміни також можуть включати норму щодо доступу податкових органів до даних про банківські рахунки платників податків. Інша ідея – податкове стимулювання розвитку переробної промисловості шляхом скасування відшкодування ПДВ на товари. Станом на грудень, реформа ще обговорюється, у парламенті створена міжфракційна група. Офіційний документ не був представлений, але, згідно з відкритою інформацією, концепція реформи дещо змістилася з акценту на податкові ставки на усунення корупції в податкових органах, боротьбу з ухиленням від сплати податків та зі схемами мінімізації податків. Восени від цих змін відмовились через необхідність наповнення бюджету, відповідності законодавству ЄС. 14-15 грудня 2023 року Європейська Рада ухвалила рішення розпочати переговори з Україною про членство в ЄС, та доручила Раді ЄС розробити рамкові умови для таких переговорів, щойно Україна виконає всі рекомендації для членства в ЄС, що були визначені Європейською комісією [78].

Скорочення видатків завжди актуальне в наш час. Питання в тому, за рахунок чого скорочувати видатки. Видатки на ЗСУ зменшити не можемо, видатки на війну становлять половину державного бюджету. За рахунок оптимізації державних органів – можливо. Цим шляхом треба рухатися, але потрібно впроваджувати технології, які дадуть змогу вивільнити людей і замінити їх цифровими рішеннями.

Євроінтеграційна політика України передбачає необхідність внесення змін до національного податкового законодавства з метою його гармонізації з європейським, тому важливим є дослідження та вивчення джерел

податкового права в ЄС.

2.2 Оцінка податкового навантаження в Україні та вплив його на економічний розвиток країни

У теорії і практиці оподаткування оцінка податкового навантаження здійснюється на рівні держави (макрорівні) та на рівні окремих платників податків (мікрорівні).

Послідовність визначення податкового навантаження є наступною:

- аналіз чинного законодавства щодо суб'єктів і об'єктів оподаткування та їх систематизація;
- аналіз та класифікація податків із визначенням їх платників;
- класифікація суми сплачених податків за суб'єктами оподаткування;
- аналіз та визначення загальної суми податкових платежів, що сплачуються різними суб'єктами оподаткування»;
- аналіз та визначення рівня податкового навантаження на економіку країни та доходи юридичних осіб і фізичних осіб [60].

В Україні діють 7 загальнодержавних податків (Податок на прибуток підприємств, Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), Податок на додану вартість (далі – ПДВ), Акцизний податок, Екологічний податок, Плата за землю (фізичні особи), Рентна плата) 8 загальнодержавних зборів (Збір за першу реєстрацію транспортного засобу, Збір за користування радіочастотним ресурсом України, Збір за спеціальне використання води, Збір за спеціальне використання лісових ресурсів, Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, Плата за використання інших природних ресурсів) та 2 місцевих податки: Податок на майно (який складається в свою чергу із

Податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, Транспортний податок, Плата за землю) та Єдиний податок і 2 місцеві збори (Збір за місяць для паркування транспортних засобів, Туристичний збір) [60].

«Вивчення рівня податкового навантаження на економіку держави є досить важливим, оскільки саме від кількості податків, їх видів і ставок, диференційованості, наявності й обґрунтованості податкових пільг багато в чому залежать можливості їх стимулювального впливу на суб'єктів економічної діяльності, їхню спроможність до нагромадження й інвестування, що обумовлює міру структурних перетворень в економіці та зростання її ефективності» [56, с.108].

Потреби держави визначають рівень оподаткування та податкове навантаження на економіку країни. Дослідження обсягу, структури та ефективності державних витрат, джерелом фінансування яких є податки, які дозволяють отримати більш об'єктивну оцінку рівня податкового навантаження.

За даними Міністерства фінансів України, ВВП у 2022 р. знизився на 29,1 %, що є найбільшим падінням за роки незалежності [3]- рис.2.1.

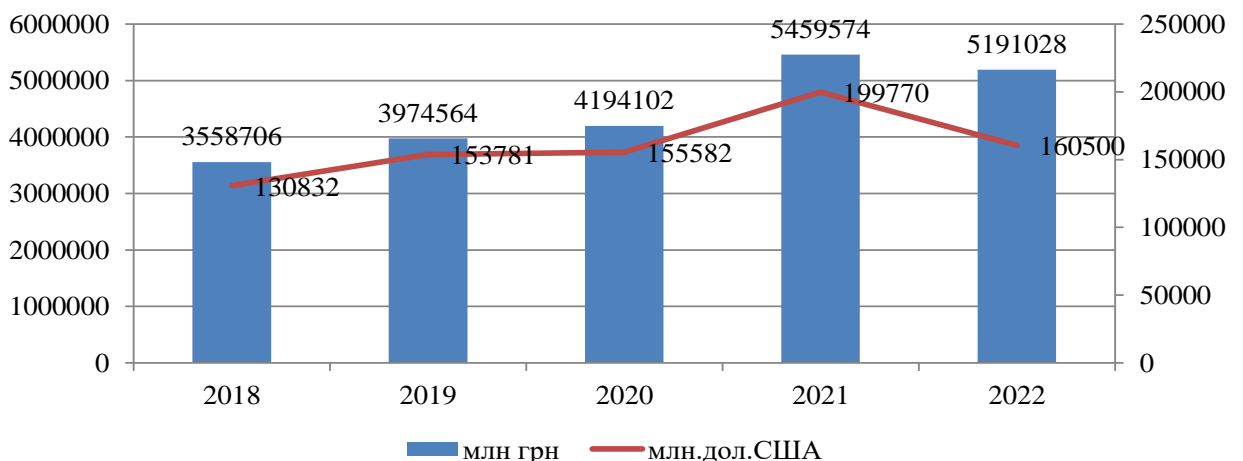


Рис. 2.1. Динаміка ВВП України за 2018-2022 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [50]

Український ВВП за підсумком 2022 року знизився на 4,9% у гривневому еквіваленті та на 19,7% у доларовому, за даними Мінекономіки – впав на 29,2%. Проте все ще спостерігаються негативні тенденції, які не дають економіці почати відновлюватись.

До Державного бюджету України у 2023 р. надійшло 2794,5 млрд грн, що на 598,2 млрд. грн, або на 27,2 % більше ніж у 2022 р. Водночас 405,2 млрд. грн із зазначеної суми становили гранти від міжнародних партнерів (МФО, Європейського Союзу та окремих країн), які надійшли до українського бюджету в 2023 році (14,5 % від усіх доходів державного бюджету за рік), проти 481,1 млрд грн. (21,9 %) у 2022 році.

Видатки державного бюджету у 2022 р. порівняно з 2021 р. зросли на 1214,2 млрд грн, або на 81,4 % й становили 2705,7 млрд грн.

Такий приріст значною мірою пояснюється суттєвим зростанням фінансування сектору оборони та безпеки. Видатки на оборону держави займали найбільшу частку від усіх видатків державного бюджету, а саме 42,2 %. У результаті дефіцит бюджету України у 2022 р. є найвищим за всі роки незалежності й становить 918 млрд грн.

Основним джерелом дохідної частини бюджету країни є податки, доцільно розглянути структуру податкових надходжень та інших статей доходів зведеного бюджету України за 2019–2022 рр. (табл. 2.1).

За даними таблиці 2.1, за аналізовані роки доходи зведеного бюджету України зросли. Відповідно протягом 2019–2021 рр. спостерігається зростання податкових надходжень та їх питомої ваги у доходах, яка коливається від 83,0 % до 53,2 %. Однак у 2022 р. податкові надходження знизилися на 110,6 млрд грн, їх частка у доходах – становить 61,2 %. Значні зміни у структурі доходів держави відбулися через збільшення надходження коштів від закордонних країн і міжнародних організацій, їх частка у доходах у 2022 р. становила майже 22 %. Саме завдяки значним обсягам зовнішньої допомоги від міжнародних партнерів країна мала змогу профінансувати всі пріоритетні видатки вчасно та у повному обсязі: пенсії та соціальні виплати,

зарплати медиків і вчителів, видатки на безпеку й оборону, на охорону здоров'я, освіту тощо.

Таблиця 2.1

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за 2019– 2022 рр., %

Показники	Роки				
	2019	2020	2021	2022	2023(11міс)
Доходи, млрд. грн. , 100%	1289,8	1376,7	1662,2	2196,3	2794,5
Податкові надходження, млрд. грн.	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2	1486,2
Питома вага податкових надходжень у доходах,% зокрема:	83,0	82,6	87,5	61,2	53,2
Загальнодержавні податки та збори, %, з них	77,3	76,6	81,7	55,8	47,9
податок на доходи фізичних осіб	21,4	21,4	21,0	19,2	15,6
податок на прибуток підприємств	9,1	8,6	9,9	5,9	5,5
рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	4,0	4,2	5,4	4,3	2,3
податок на додану вартість	29,4	29,1	32,3	21,3	18,6
акцизний податок	10,6	10,7	10,4	4,8	5,7
Місцеві податки та збори, з них:	5,7	5,5	5,4	3,8	3,3
Єдиний податок	2,7	2,8	2,8	2,2	1,9
Неподаткові надходження	16,5	17,0	12,2	16,8	32,2
Доходи від операцій з капіталом	0,2	0,3	0,2	0,1	0,1
Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	0,09	0,09	0,08	21,92	14,5

Джерело складено автором за даними [50]

Єдиний податок - податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок. Первісно планувався та був єдиним відрахуванням, передбаченим у рамках спрощеної системи оподаткування, та поєднував у собі відрахування до місцевого податкового бюджету, Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування. Зараз єдиний податок сплачується тільки до місцевого бюджету, а решта відрахувань включені до єдиного соціального внеску.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

(єдиний соціальний внесок) - консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (соціальні гарантії на випадок безробіття, нещасних випадків чи професійних захворювань, пенсійне забезпечення та інші виплати).

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» встановлено розмір мінімального страхового внеску, який підлягає сплаті щомісяця.

Мінімальний страховий внесок - сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід).

Для оцінки загального рівня податкового навантаження на макrorівні вітчизняними науковцями пропонуються такі методики його визначення:

1) враховувати частину ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету. Податкове навантаження на рівні держави ($K_{пн}$) розраховується за формулою:

$$K_{пн} = П / ВВП$$

де П – податкові надходження до бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт [27].

Ця методика розрахунку значно занижує реальний рівень податкового тиску на платників податків;

2) враховувати частину ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів. Податкове навантаження на рівні держави ($K_{пн}$) розраховується за формулою:

$$K_{пн} = (П + ВПФ) / ВВП ,$$

де ВПФ – внески до позабюджетних фондів.

Така методика визначення податкового навантаження відображає більш реальний податковий тягар, що несуть платники податків та зборів. Для порівняння визначимо рівень податкового навантаження в Україні різними способами за статистичними даними (табл.. 2.2).

Таблиця 2.2.

Рівень податкового навантаження в Україні за 2019–2022 рр.

Показники	Роки			
	2019	2020	2021	2022
Податкові надходження до Зведеного бюджету, млрд. грн.	1070,3	1136,7	1453,8	1343,2
Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах), млрд. грн.	3974,6	4194,1	5459,6	5191,0
Рівень податкового навантаження (без ЄСВ), %	26,93	27,10	26,62	25,88
Надходження ЄСВ, млрд. грн.	273,5	294,4	349,0	425,3
Загальний рівень податкового навантаження (з ЄСВ), %	33,8	34,1	33,0	34,1

Джерело: розраховано автором за даними[50]

У 2022 р. порівняно з 2021 р. спостерігаємо зменшення рівня податкового навантаження на 0,74 %, його значення становить 25,88 %. На відміну від нього, загальний рівень податкового навантаження зріс на 1,1 % й становить 34,1 %. За цей період відбулося значне зменшення валового внутрішнього продукту та податкових надходжень. Однак при цьому в 2022 р. надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становили 425,3 млрд. грн, що на 76,2 млрд. грн, або 21,8 % більше порівняно з 2021 р.

Єдиний соціальний внесок напряму пов'язаний із заробітною платою. При незмінній ставці в 22% від розміру мінімальної зарплати, маємо зростаючу динаміку середньої зарплати на 01січня: 2019 р. – 9 223 грн., 2020 р. – 10 727 грн., 2021 р. – 12 337 грн., 2022 р.- 14 577 грн. [1], що підвищує надходження до бюджету ЄСВ та збільшує загальний рівень податкового навантаження на ряду з загальнодержавними і місцевими податками та

зборами.

Поступове зниження податкового навантаження на фізичних осіб сприятиме збільшенню заощаджень домогосподарств, підвищенню платоспроможного попиту населення, а отже розвитку виробництва та збільшенню реальних доходів платників податків і, як наслідок, – зростання податкової бази.

Слід зауважити, що на загальний рівень податкового навантаження, окрім загальнодержавних і місцевих податків та зборів, значний вплив має надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. У підприємницькій діяльності ЄСВ спричиняє суттєвий фіскальний тиск на фонд оплати праці. Хоча ЄСВ не належить до податкових платежів, вважаємо доцільним враховувати його при розрахунку рівня податкового навантаження. Значна різниця між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ відображено на рис.2.2.

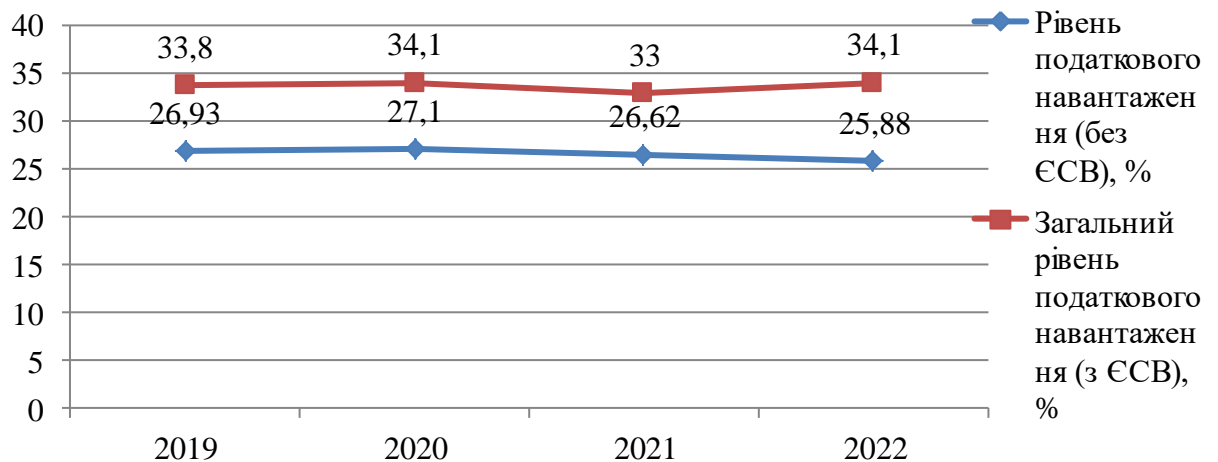


Рис.2.2 Динаміка рівня податкового навантаження в Україні за 2019–2022 рр.

Джерело: складено авторами за даними [50]

Аналіз податкового навантаження в Україні, проведений графічним способом, показав, що динаміка має стабільний характер. Найменший діапазон між значеннями загального рівня податкового навантаження та рівня без урахування ЄСВ спостерігається у 2019 р., найбільший – у 2022 р.

За інформацією Міністерства фінансів України, внаслідок широкомасштабного вторгнення російських військ на виконання дохідної частини державного бюджету у 2022 р. мали вплив такі фактори:

- зупинка усіх зовнішньоекономічних операцій через ділянки українсько-російського та українсько-білоруського кордонів, зокрема транзитних, повна зупинка авіаперевезень та блокування роботи морських портів, що, за даними Держкомстату, позначилося на зниженні обсягів імпорту та експорту товарів відповідно на 24,1 % та на 35,1 % порівняно з 2021 р.;

- суттєве падіння економіки та ділової активності платників податків;

- масштабна міграція населення – як внутрішня, так і за межі України;

- руйнація нафтопереробних заводів, металургійних комбінатів, інфраструктурних та енергетичних об'єктів;

- тимчасове призупинення роботи системи автоматичного відшкодування ПДВ;

- надання права фізичним особам-підприємцям та юридичним особам перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку за ставкою 2 %;

- тимчасове запровадження ставки ПДВ у розмірі 7 % та зниження ставки акцизного податку на основні види пального;

- «тимчасове звільнення у квітні-червні від оподаткування товарів, що ввозились на митну територію України платниками єдиного податку, транспортних засобів, що ввозились громадянами, а також ввізного мита під час імпорту товарів підприємствами;

- звільнення від оподаткування операцій з ввезення на митну територію України товарів оборонного призначення;

- по рентній платі за користування надрами для видобування природного газу: запровадження диференційованих розмірів ставок; тимчасове визначення податкових зобов'язань, виходячи із реалізованих обсягів газу природного, а не видобутих; зміна підходу до визначення

фактичної ціни реалізації природного газу для розрахунку податкових зобов'язань;

- збільшення з 01 січня 2022 р. на 20 % специфічних ставок та мінімального акцизного податкового зобов'язання з тютюнових виробів;

- збільшення з 01 березня 2022 р. ставки на спирт та алкогольні напої на 5%;

- збільшення грошового забезпечення військовослужбовців;

- перерахування грантів до державного бюджету міжнародними партнерами» [78].

З переліку вищезазначених факторів більшість із них пов'язані зі змінами у системі оподаткування, зокрема зміна ставок оподаткування, звільнення від оподаткування тощо.

Отже, якщо ви отримуєте зарплату офіційно, то з цієї суми роботодавець платить 22% ЄСВ, з якого формується пенсійний фонд і різноманітні виплати за лікарняний, наприклад, чи декретні. Також ви сплачуєте 18% податку на доходи фізичних осіб, 1,5% військового збору. Загалом 41,5%. Також у нас, як і в інших країнах, є «податок на споживання». Це 20% ПДВ, який платить кожен, хто купує товар чи послугу у фірмах, які працюють повністю легально.

Щорічне дослідження «Податковий індекс» від Європейської Бізнес Асоціації (ЄБА) показало, що лише 8% бізнесу в Україні вважають, що податкова система країни є сприятливою для розвитку справи, 52% опитаних оцінили поточний податковий режим в Україні як задовільний, 40% вважають, що він перешкоджає розвитку бізнесу та залученню інвестицій [34].

Оцінка фіскального тиску отримала найкраще значення – 3,07 балів. Втім учасники опитування повідомили про збільшення фіскального тиску порівняно з минулим роком. Кількість респондентів, що не відчули жодних проявів тиску по відношенню до своєї компанії залишається низькою – лише 7% відзначили відсутність тиску (для порівняння – 4% у 2022 році та 36% у 2021 році). Чверть опитуваних повідомляють про відчутний фіскальний тиск,

40% – про помірний.

Серед проявів фіскального тиску бізнес виділив необґрунтовані трактування податкового законодавства контролюючими органами – про це повідомляють 64% опитаних. Суттєво зросла кількість скарг на необґрунтовані інформаційні запити (55%) та штучне блокування податкових накладних (41%). Минулого року таких було 27% та 23% відповідно [34].

Зростання податкового навантаження на платників податків у 2022 р. відбулося переважно за рахунок збільшення надходження ЄСВ. До значних економічних втрат призвели руйнування виробничих потужностей та інфраструктури, порушення логістичних ланцюгів постачання та збуту продукції, тимчасова окупація окремих територій, міграція та внутрішнє переміщення населення України. Проте, незважаючи на зростання безробіття і зниження реальних доходів населення, у складний воєнний час платники податків продовжують підтримувати нашу державу, сумлінно сплачуючи податки до бюджету.

2.3 Аналіз податкового навантаження зарубіжних держав

За результатами розділу 2.2 визначено, що до основних бюджетоутворюючих платежів, які контролюються ДПС України, найбільшу питому вагу у 2022 році надходження до загального фонду державного бюджету становлять податок на додану вартість (30,8 %), податок та збір на доходи фізичних осіб (21,4 %), податок на прибуток (16,9 %).

Вибірка щодо поточних ставок податків у країнах Європи підготовлена за результатом аналізу інформації з відкритих джерел, зокрема веб-порталу Європейської Комісії станом на березень 2023 року надано в додатку В.

Одним із фундаментальних механізмів прогресивної системи оподаткування (тобто тієї, де відсоток податку відповідний до росту доходів платника) є так звана гранична податкова ставка (marginal tax rate). Її

застосовують щодо доходів, які перевищують доходи, отримані особою в попередній податковий період. Умовно кажучи, якщо працівник у 2020 році отримував 1000 євро зарплатні, а у 2021-му – 1200, то гранична ставка буде застосована саме щодо цих 200 євро [32].

Ідея запровадження максимально високих граничних податкових ставок на доходи фізичних осіб у нещодавні роки знову почала викликати підвищену увагу. Отже, ситуація з оподаткуванням осіб з вищим доходом є показовою для загального стану перерозподілу коштів у податковій системі та для величини диспропорцій, які створює ця система. Відповідно, вона є гарним прикладом конфлікту – центрального конфлікту в економіці публічного сектору – між ефективністю та справедливістю у податкових системах.

Політична дискусія навколо оподаткування осіб з вищим доходом зазвичай ведеться щодо податку на доходи, але задля отримання повної картини податкового навантаження цих осіб важливо взяти до уваги граничні податкові ставки, що застосовуються зараз. Це дає відповідь на запитання: «Якщо робітник отримує підвищення платні, і всі пов'язані з цим витрати працедавця зростають на один долар, яка частина цього підвищення присвоюється урядом у формі податку на дохід, соціального внеску та податків на споживання?» У принципі, тут нема значення, як податковий тягар розподіляється між різними податками: до уваги беруться всі податки, пов'язані з трудовою діяльністю.

23 червня 2022 р. Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС, що ухвалено рішенням лідерами 27 країн-членів ЄС. 17 січня 2024 року почався скринінг українського законодавства, тобто ЄК сама просканує українське законодавство на відповідність праву ЄС. Країна-кандидат, перш ніж приєднатися до ЄС, повинна узгодити своє законодавство з європейським, Києву потрібно прийняти європейське право і зробити його частиною свого національного законодавства. Відповідно, Україні вивчення європейського досвіду трансформації систем оподаткування для пошуку

ефективних інструментів удосконалення податкової системи країни, оптимізації рівня податкового навантаження є конче необхідним [21].

За останніми даними Eurofound, за рівнем мінімальної заробітної плати європейські країни можна умовно поділити на 3 групи. До групи 1 входять країни, де місячна зарплата коливається від 399 євро до 840 євро (до цієї групи входить Польща). У 2-й групі заробляють від 887 до 1304 євро на місяць, а в країнах 3-ї групи можна отримати понад 1700 євро на місяць [21]. Країнами-лідерами в 3-й групі у 2023 році є Швейцарія – 5542 євро, Люксембург – 4358 євро, Данія - 3233 євро, Німеччина – 2738 євро, Швеція – 2470 євро, Франція – 2285 євро. Мінімальні зарплати в країнах ЄС часом дуже відрізняються. Різниця між мінімальними ставками іноді навіть перевищує 1000 євро. Найвища мінімальна зарплата в Європі майже в 7 разів перевищує найнижчу (Болгарія – 399 євро, Люксембург – 2387 євро).

Системи оподаткування в усьому світі неймовірно різноманітні, у різних країнах існують різні структури оподаткування. Податки, які сплачують фізичні особи та підприємства, значно відрізняються від країни до країни, починаючи від надзвичайно низького рівня оподаткування до дуже високого (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Податкові ставки в країнах Європи та в Україні у 2023 році

Місце в рейтингу	Країна	Податкове навантаження	Ставка корпоративного податку	Податок на прибуток	Податок з продажу
1	Данія	46,34%	22%	56%	25%
2	Франція	45,4%	28,41%	45%	20%
3	Бельгія	42,92%	25%	50%	21%
4	Швеція	42,91%	20,6%	57%	25%
5	Італія	42,45%	27,81%	43%	22%
12	Німеччина	38,81%	29,9%	48%	19%
20	Польща	35,38%	19%	32%	23%
21	Чеська Республіка	34,93%	19%	23%	21%
28	Естонія	33,07%	20%	20%	20%
36	Латвія	31,2%	20%	31%	21%
65	Грузія	22,22%	15%	20%	18%
75	Болгарія	20,3%	10%	10%	20%
83	Україна	19,2%	18%	20%	20%
94	Молдова	17,3%	12%	12%	20%

119	Румунія	14,6%	16%	10%	19%
-----	---------	-------	-----	-----	-----

Джерело: побудовано автором на матеріалах[86]

За даними табл. 2.3, перші 5 місць із найвищим податковим навантаженням в світі, що перевищують 40% мають європейські країни. Деякі з цих країн також стягують відносно високі податки на додану вартість – до 21% у деяких випадках. Крім того, деякі європейські країни, такі як Німеччина та Франція, відомі своїми порівняно високими корпоративними податками. В деяких країнах світу ПДФО взагалі відсутній, а в інших він може досягати 50%, а Швеція – 57%. Навіть у межах однієї країни податки можуть значно відрізнитися залежно від типу товарів і послуг, що купуються.

Данія має найвищу ставку податку в світі з податковим тягарем 46,34%. Це пояснюється їхньою розгалуженою системою соціального забезпечення, яка надає щедри пільги сім'ям та окремим особам, а також інвестиціями в інфраструктуру та послуги, такі як охорона здоров'я, освіта та громадський транспорт.

Результати дослідження Paying Taxes, проведене PwC і Групою Світового банку, та порівняльний аналіз податкових систем у 191 країні допомагають урядам та компаніям визначити місце у рейтингу легкості сплати податків їхніх податкових систем на світовій арені та дозволяють податковим адміністраціям використовувати досвід країн з кращими показниками [37].

З метою оцінки ефективності податкової системи України порівняємо показники, що характеризують легкість сплати податків, з аналогічними показниками країн ЄС (табл. 2.4).

Оцінка ефективності податкової системи країн ЄС та України

Країна	Загальний рейтинг (місце у рейтингу)	Загальна оцінка легкості сплати податків	Загальна ставка податків і внесків, %	Витрати часу на адміністрування податків, годин	Кількість податків
1	2	3	4	5	6
Данія	8	91,1	23,8	132	10
Естонія	12	89,9	47,8	50	8
Латвія	16	89,0	38,1	168.5	7
Люксембург	23	87,5	20,4	55	23
Швеція	31	85,3	49,1	122	6
Румунія	32	85.2	20,0	163	14
Норвегія	34	85,1	36,2	79	5
Іспанія	35	84,7	47,0	143	9
Німеччина	46	82,2	48,8	218	9
Чеська Республіка	53	81,4	46,1	230	8
Франція	61	79,2	60,7	139	9
Україна	65	78,1	45,2	327.5	7
Греція	72	77,1	51,9	193	8
Польща	77	76,4	40,8	334	7
Болгарія	97	72,3	28,3	441	14

Джерело: складено авторами за даними PwC [37]

У рейтингу легкості сплати податків Paying Taxes 2020 Україна посідає 65-е місце серед 191 економік світу. За загальною оцінкою легкості сплати податків Україна (78,1) знаходиться в одній групі з такими країнами-членами ЄС, як Франція (79,2), Греція (77,1), Польща (76,4). За основними показниками, що формують загальну оцінку, ситуація наступна.

Так, загальна ставка податків і внесків у розмірі 45,2 % об'єднує Україну в одну групу з Чехією (46,1 %), Іспанією (47,0 %), Естонією (47,8 %). Витрати часу на адміністрування податків в Україні в середньому становлять 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година. Разом з тим треба врахувати, що Естонія має 50 годин на адміністрування податків - у 6,5

разів менше, ніж в Україні. Однакову кількість податків мають Україна, Польща і Латвія (7). Це серед країн ЄС низький показник, найвищий має Люксембург (23). Отже, податкова система в Україні залишається досить складною, зокрема в частині підготовки та подання податкової звітності, що ускладнює ведення бізнесу.

У багатьох країнах діють прогресивні системи оподаткування, за якими люди з вищими доходами сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податків, ніж люди з нижчими доходами (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

Диференціація ставок ПДФО в деяких європейських країнах

Країна	Податок на доходи фізичних осіб Personal income tax (річний дохід)
Данія	до DKK 549 900 - 8%, від DKK 549 901 до DKK 849 000 - 22%, понад DKK 849 000 - 52,06%
Греція	до €10 000 - 9%, від €10 001 до €30 000 - 22%, понад €30 000 - 28%
Польща	до €26 146,6391 - 12%, понад €26 146,6391 - 35%
Португалія	до €7 479 - 14,5%, від €7 479 до €11 284 - 21%, від €11 284 до €15 992 - 26,5%, від €15 992 до €20 700 - 28,5%, від €20 700 до €26 335 - 35%, від €26 335 до €38 632 - 37%, від €38 632 до €50 483 - 43,5%, від €50 483 до €78 834 - 45%, понад €78 834 - 48%
Латвія	до €20 004 - 20%, від €20 004 до €78 100 - 23%, понад €78 100 - 31%

Джерело: побудовано автором на матеріалах[32]

Досвід розвинених країн може стати дороговказом для українського законодавства, що дасть можливість наповнити державну скарбницю, не порушуючи економічної справедливості, знизивши тиск на малий бізнес,

особливо ФОПи, обмеживши тіньовий аспект бізнесу та корупційні схеми завдяки прогресивній системі оподаткування. Данці сплачують податки на свої доходи, споживання та придбання майна, а більш високооплачувані громадяни сплачують більше податків завдяки прогресивній системі оподаткування. Крім того, Данія також стягує податок на спадщину в розмірі до 15% на маєтки вартістю понад 155 000 євро. На додаток до цього, ставка податку на прибуток підприємств у Данії постійно зростає протягом багатьох років, досягнувши 22% у 2020 році [32].

Завдяки цим високим податкам громадяни Данії отримують переваги від розгалуженої мережі соціального захисту, яка включає безкоштовну освіту від початкової школи до університетського рівня, щедрі відпустку по вагітності та пологах і батьківську відпустку, доступні варіанти охорони здоров'я для всіх громадян і жителів Данії незалежно від рівня доходу, або статус громадянства, а також щедрі пенсійні схеми для пенсіонерів. Метою всіх цих податків є створення соціальної рівності серед населення шляхом надання спільного доступу до ресурсів, які вважаються необхідними для суспільного блага.

Порівняння податкового навантаження на економіку в Україні та країнах ЄС показало, що значні відмінності між країнами з високим та низьким рівнем значною мірою зумовлені економічною політикою кожної країни щодо державних видатків і структур оподаткування. Тому для об'єктивної оцінки ефективності податкової системи показник податкового навантаження на економіку країни слід зіставляти з обсягом видатків, фінансованих державою. Зважаючи на складну податкову систему, можна стверджувати, що основними пріоритетами у забезпеченні оптимального рівня податкового навантаження в Україні мають бути: підвищення ефективності податкового адміністрування, нейтралізація негативного впливу на ведення бізнесу та сприяння його економічного розвитку, а також поступова адаптація податкової системи до норм та правил Європейського Союзу.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1 Напрямки підвищення ефективності контролю за реалізацією державної податкової політики в Україні

Реалізація державної політики, зокрема податкової, неможлива без управлінських процесів: завдяки їм стає можливим: правильно організувати таку діяльність; визначити оптимальну мету та оптимальні проміжні цілі; раціонально розподілити ролі між суб'єктами в залежності від їх професійного напрямку та контролювати їх діяльність – усе це, в сукупності надасть можливість провести грамотну та ефективну податкову політику, яка дозволить не тільки збільшити суми надходжень до бюджетів країни, а й створити сприятливі умови для економічного та соціально-культурного розвитку суспільства. У свою чергу, практично всі стадії управлінського процесу супроводжуються контролем, що гарантує втілення управлінських дій і процесів належним чином, відповідно до певних норм і правил [25, с. 251]. Натомість, відсутність контролю, як елементу управління, призведе до порушення правил, нівелювання необхідності суворого дотримання настанов, директив, вказівок, і як наслідок, призведе до хаосу в конкретній сфері чи напрямі діяльності. Більш того, саме контроль дає можливість провести адекватну оцінку управлінських, економічних, соціальних і фінансових заходів, які реалізуються в межах реформаційних процесів, у тому числі під час реалізації державної податкової реформи, визначити рівень їх ефективності та актуальні проблеми, з метою оперативного вирішення останніх.

Контроль в державному управлінні, на думку Н. М. Дєєвої, Н. І. Редіної, Т. О. Дулік дає можливість: «порівняти фактичний стан у тій чи іншій галузі

з вимогами, які поставлені перед нею; виявити недоліки та помилки в роботі і попередити їх; попередити можливі помилки, суб'єктивні неправомірні дії та небажані результати в діяльності учасників управлінських відносин; оцінити відповідність здійснення інших функцій управління завданням, що поставлені перед ним; виявити резерви та можливості удосконалення функціонування елементів державно-управлінської системи» [23, с. 317].

Етимологічно контроль визначається як: «перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимось, чимось» [27]. Звернемо увагу, що в даному випадку зміст поняття «контроль» розкривається за допомогою близького йому за значенням слова «нагляд» [23, с. 349]. Вважаємо, що саме цей факт дає підстави науковцям і законодавцю в окремих випадках ототожнювати вказані поняття. Співвідношення змістовного обсягу категорій «контролю» та «нагляду» буде більше детально висвітлено нами надалі, а наразі зосередимо увагу на характеристики контролю. Так, на думку В.Я. Малиновського, контроль являє собою «процес забезпечення досягнення організацією своєї мети, що складається з установлення критеріїв, визначення фактично досягнутих результатів і запровадження корективів у тому випадку, якщо досягнуті результати суттєво відрізняються від установлених критеріїв» [46, с. 293].

Більш специфічне визначення контролю наводить Н.В. Дикань: «це сукупність дій, спрямованих на спостереження за функціонуванням відповідного об'єкта контролю з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про стан справ на ньому; вжиття заходів щодо запобігання правопорушенням; надання допомоги підконтрольній структурі в поновленні законності і дисципліни; встановлення причин та умов, що сприяють порушенню вимог правових норм; вжиття заходів для притягнення до правової відповідальності винних осіб» [24, с. 208].

Відповідно до точки зору А. І.Крисоватого, В. М. Мельника, Т. В. Кощука контролем є: «1) отримання оперативної інформації про підлеглі органи (підрозділи); 2) відображення фактичного (об'єктивного)

стану справ на підконтрольних об'єктах; 3) виявлення позитивного досвіду та прорахунків у прийнятих управлінських рішеннях, в організації та стилі роботи підлеглих органів» [39, с.195].

Для потреб даного дослідження ми будемо використовувати термін «державний контроль» як основний вид контролю, що здійснюється під час реалізації державної податкової політики, при чому ми впевнені, що в даному випадку доцільно вважати державний і президентський контроль єдиним цілим, тому, що в даному випадку вони мають спільну мету, а також схожі методи і форми контролю. На підтвердження зазначеного наведемо низку дефініцій поняття «державний контроль», які утвердились у сучасній науці. Так, Н. М. Назукова під державним контролем розуміє як «самостійно чи зовнішньо ініційовану діяльність уповноважених на те суб'єктів, що спрямована на встановлення фактичних даних щодо об'єктів цього контролю для визначення її відповідності або невідповідності тим правомірним критеріям, котрі передбачають застосування адекватних отриманому результатів заходів реагування в унормованому порядку» [51, с. 25].

На думку Х. З Махмудова, В. Є. Тараненко «контроль у державному управлінні – це сукупність дій, які суб'єкти контролю вживають стосовно підконтрольних об'єктів для досягнення цілей контролю з метою запобігання стагнації та руйнування системи державного управління під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників. Він має комплексний характер, що дає змогу підтримувати 331 стабільність та життєздатність системи державного управління на всіх її рівнях» [49].

Поряд із державним контролем прийнято виокремлювати й громадський контроль, засади реалізації якого закріплені в ч. 1 ст. 38 Основного закону держави, а саме право кожного громадянина на прийняття участі в управлінні державними справами [20]. Громадський контроль може здійснюватись: колективно – об'єднаннями громадян, і одноосібно громадянами. Об'єкт громадського контролю є ідентичним об'єкту іншого виду контролю – державного, але за допомогою даного виду контролю

виявлення правопорушення здійснюється за допомогою специфічних методів, серед яких: інформаційний і метод суспільного впливу. У свою чергу, відмінність методів і способів державного та громадського контролю стала підставою для їх диференціації в доктрині права та формулювання таких понять як «державний контроль» і «громадський нагляд», попри той факт, що «громадський контроль» – це термін, який активно використовується в чинному законодавстві.

На нашу думку, в межах даного підрозділу важливо вирішити питання про сутність і зміст нагляду та контролю, обґрунтувати необхідність їх розмежування, насамперед, з метою окреслення належних суб'єктів контролю за реалізацією державної податкової політики та подальшого удосконалення такого процесу. Зважаючи на те, що сутність понять «контроль» і «державний контроль» було розкрито вище, зосередимо увагу на близьких їм за змістом категоріям «нагляд» і «державний нагляд», відповідно.

В чинному законодавстві існує визначення податкового контролю як «системи заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» (п. 61.1. Податкового кодексу України) [50]. Таке тлумачення наведеної дефініції дає можливість зробити висновок про звужене розуміння податкового контролю виключно як спеціалізованої діяльності податкових і митних органів в частині ведення обліку платників податків, а також здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення, перевірок, звірок, моніторингу і опитувань (п. 61.1. Податкового кодексу України) [50]. Таке розуміння суттєво відрізняється від теоретичних

положень, які розкривають зміст контрольної діяльності в цілому та контролю за реалізацією державної податкової політики в Україні зокрема. Зазначене, в свою чергу, суттєво впливає на ефективність описаної контрольної діяльності, оскільки фактично лише окремий напрям такої діяльності має законодавчу регламентацію.

За останні роки номінальне податкове навантаження було істотно скорочено за рахунок зниження ставки ЄСВ до 22%, скасовано необхідність утримання ЄСВ з фізичної особи та з ФОП «сумісників»; було запроваджено прозорі та захищені від зловживань механізми адміністрування ПДВ й електронний кабінет платника податків; скасовано контроль зв'язку з господарською діяльністю в адмініструванні податку на прибуток підприємств; упорядковано надання податкових роз'яснень та користування ними; запроваджено механізми для деофшоризації економіки (план дії BEPS), значно спрощено користування касовими фіскальними реєстраторами і запроваджено програмні РРО третього покоління; створено механізм сплати податків та зборів на один рахунок, запроваджено механізм реалізації FATCA, запроваджено режим спільного транзиту та низку інших позитивних новацій. Також наряду із створенням Державної податкової служби України та Державної митної служби України, було створено єдиний орган по боротьбі із економічними злочинами (БЕБ), на заміну різним органам та підрозділам [33].

Тому, з метою підвищення ефективності контролю за реалізацією державної податкової політики вважаємо за необхідне здійснити наступні кроки:

- 1) розмежувати контроль і нагляд за реалізацією державної податкової політики;
- 2) узгодити загальне розуміння контролю за реалізацією державної податкової політики та визначення податкового контролю, що міститься в Податковому кодексі України;
- 3) забезпечити текстуальне закріплення контролю за реалізацією

державної податкової політики в Україні у стратегії, що декларуватиме розвиток податкової системи на певний період.

Основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності в Україні регулює Закон від 04.04.2007 №877-V «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності».

Заходами державного нагляду (контролю) є:

- планові заходи;
- позапланові заходи, які здійснюються у формі перевірок, ревізій, оглядів, обстежень та в інших, визначених законодавством, формах.

Останньою редакцією Постанови КМУ від 13.03.2022 №303 «Про припинення заходів державного нагляду (контролю) і державного ринкового нагляду в умовах воєнного стану», яка вступила в силу 10.12.2022, припинено проведення планових та позапланових заходів на період воєнного стану, введеного Указом Президента України від 24.02.2022 №64 «Про введення воєнного стану в Україні».

В той же час у 2023 році дозволено здійснення позапланових заходів державного нагляду (контролю) на підставі рішень центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування державної політики протягом періоду воєнного стану за наявності загрози, що має негативний вплив:

- на права, законні інтереси, життя та здоров'я людини;
- захист навколишнього природного середовища;
- забезпечення безпеки держави;
- для виконання міжнародних зобов'язань України.

За оцінками НБУ, номінальний ВВП становить 4.8 трлн грн (очікували 6.5 трлн), тобто 1.5–1.7 трлн грн не дорахувалися. На сайті «Економічної правди» є ця цифра, яка, на жаль, постійно зростає. Це збитки української інфраструктури, економіки, завдані впродовж уже повних 11 місяців воєнної повномасштабної агресії проти України. Збитки сягають близько 130 млрд дол. США, але потенційні втрати ВВП 1,5–1,7 трлн грн. Якщо виходити з

розрахунку податкового коефіцієнта, то це ненарахованих податкових надходжень щонайменше 525 млрд грн, максимально – 600 млрд грн.

6 грудня 2023 року Президент України підписав закон № 10016-д «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок» яким розширюється перелік платників податків, щодо яких можуть бути призначені документальні податкові перевірки вже у 2024 році [34].

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок на 2024 рік можуть бути включені:

1.Платники-нерезиденти, які здійснюють в Україні діяльність через відокремлені підрозділи, якщо 1) рівень зростання податку на прибуток на 50% менший, ніж рівень зростання доходів платника податків; або 2) компанією нараховувалась заробітна плата за відсутності декларування об'єкта оподаткування податком на прибуток/декларування доходу, звільненого від оподаткування.

2.Всі платники, які за підсумками 2021 року відповідають хоча б одному з наступних критеріїв:

- Мали рівень сплати податку на прибуток або податку на додану вартість (з певними виключеннями) на 50% менший ніж рівень сплату податку у відповідній галузі

- Мали дебіторську заборгованість у два рази більшу за кредиторську

- Мали загальну суму витрат в розмірі 75% від суми річного доходу (за умови, що річний дохід складає 10 млн. грн.. і більше)

- Нараховували дохід у вигляді заробітної плати (як юридичні особи - податкові агенти), в розмірі меншому за середню заробітну плату (у відповідній галузі та регіоні)

Таким чином, якісна реалізація державної податкової політики не може відбуватись без виваженої та раціональної контрольної та наглядової діяльності за реалізацією державної податкової політики в Україні, засади яких в обов'язковому порядку повинні бути закріплені в актуальній

податковій стратегії.

3.2 Імплементация законодавства Європейського Союзу при реформуванні податкової політики та оптимізації податкового навантаження в Україні

Сталий розвиток економіки країни залежить від ефективного використання основних факторів, таких як земля, праця і капітал, управління якими на рівні державного регулювання здійснюється за допомогою таких важелів:

- інвестиційно-інноваційна політика, спрямована на відновлення і розвиток матеріально-технічної бази та підвищення її ефективності;
- бюджетна політика на основі програм розвитку, спрямованих на сталий розвиток і стратегічне зростання галузей сільського господарства й підвищення якості життя людини на сільських територіях, підвищення рівня та якості виробництва харчових продуктів, забезпечення продовольчої безпеки;
- фінансово-кредитна політика, яка забезпечує оптимальне формування та перерозподіл фінансових ресурсів з метою забезпечення його розширеного відтворення;
- політика держави у галузі оподаткування, що є важливим механізмом впливу на економічне зростання, оскільки від нього залежить рівень заощадження, мотивація праці й підвищення інвестиційної активності.

Для ефективного функціонування економіки держави ключова роль має відводитись удосконаленню існуючого інструментарію регулювання сільськогосподарського виробництва через систему оподаткування.

Податкова оптимізація – це передусім використання законних методів зменшення податкового навантаження на суб'єкта господарювання.

При оптимізації задіюють пільги, що надані законодавством, зокрема, застосування спрощеної системи оподаткування, сплата ПДВ за пільговою

ставкою, податкові послаблення тощо. Це може бути, наприклад, дії коли прибуток компанії у вигляді витрат виводиться на фізичних осіб-підприємців з оподаткуванням за системою єдиного податку. Такий метод дозволяє зменшити базу оподаткування податком на прибуток в підприємстві на загальній системі оподаткування.

Також варіантом є формування прибутку в компаніях, зареєстрованих в юрисдикціях з більш вигідною системою оподаткування, ніж українська, при міжнародних операціях за умови побудови власником ланцюга з контрольованих операцій. Це те, що було відомо широкому загалу під спільною назвою «офшори». Але дана схема є або дорогою, або дуже ризиковою з огляду на те, що ДПС України може зробити донарахування податків.

Ще один метод, який широко застосовується це метод економії на сплаті податків за працевлаштованих робітників шляхом оформлення таких робітників, як суб'єктів підприємницької діяльності на спрощеній системі оподаткування.

Така схема широко використовується на ринку ІТ-послуг в Україні.

Для оптимізації податків доцільним також є використання податкових пільг. За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору

Платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги (крім податкових пільг з податку на додану вартість) чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено Податковим Кодексом. Податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або

відшкодовані з бюджету.

Контролюючі органи здійснюють контроль за правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі.

Міністерство фінансів активно запроваджує кращі світові практики боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS), а також веде постійну роботу щодо вдосконалення умов конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. План дій BEPS – це масштабна реорганізація діючої системи міжнародного оподаткування.

Для України імплементація плану дій BEPS покликана підтримати фінансову стабільність в умовах переходу до вільного руху капіталу, підвищити ефективність податкового регулювання та запровадити єдині вимоги до прозорості ведення бізнесу за міжнародними стандартами.

На шляху до імплементації плану протидії BEPS наша країна з 23.07.2018 приєдналась до Багатосторонньої конвенції щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування – Конвенцію MLI. Конвенція MLI дає Україні можливість одночасного внесення змін в усі або деякі діючі Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, що значно скорочує тривалі двосторонні переговори з кожною конкретною державою[77].

27 грудня 2023 року Уряд затвердив Національну стратегію доходів на 2024-2030 роки, чим виконав один зі структурних маяків програми співпраці з Міжнародним валютним фондом[78].

Поштовхом до змін в політиці доходів стали негативні показники економічного розвитку країни:

- Війна призвела до міграції та внутрішнього переміщення близько 11–12 мільйонів українців.

- Дефіцит державного бюджету у 2022 році збільшився на 602 млрд грн, порівняно з 2021 роком (близько 15,7% ВВП), і становив 817,9 млрд грн.
- Згідно з оцінками Світового Банку, прямі збитки в Україні у перший рік війни сягнули щонайменше понад 135 млрд доларів США.
- Станом на 24 лютого 2023 року, довгострокові потреби, пов'язані з відбудовою, сягають суми у 411 млрд доларів США.
- Податкові надходження у 2022 році скоротилися на 14,2%, тоді як видатки зросли на 81,4%.

«Мета стратегії - посилити фіскальну спроможність держави, адаптувати податкове і митне законодавство до стандартів ЄС, створити стимули для післявоєнного відновлення та економічного зростання», - наголосив Прем'єр-міністр Денис Шмигаль.

За словами міністра фінансів Сергія Марченка «нацстратегію доходів Мінфін розробляв спільно з іншими міністерствами та відомствами, за участю представників бізнесу, а також у консультаціях із міжнародними партнерами, зокрема МВФ, Світового банку, ОЕСР.

У Міністерстві фінансів пояснюють, що реалізація НСДУ відбуватиметься послідовно. Спочатку заплановано внутрішню реформу податкових та митних органів, яка полягає в обмеженні втручання контролюючих органів у діяльність бізнесу через консолідацію даних і перехід на роботу із знеособленою інформацією [50].

Далі має відбутися відновлення рівня довіри платників податків до органів, що є критичним для успішності нових податкових ініціатив.

Лише після цього буде запроваджено заходи податкової та митної політик.

Як зазначено у самому документі, Національна стратегія доходів України (далі - НСДУ) - це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі. Це бачення майбутньої

системи доходів України.

Уряд планує забезпечити конфіденційність та захист даних в системах ДПС, зокрема, шляхом переходу на аналітичну роботу із знеособленими масивами даних (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).

Щодо оподаткування доходів (рис.3.1)



Рис 3.1 Реформування податкової політики[78]

Реєстрація і закриття ФОПа буде автоматично з відкриттям/закриттям банківського рахунку. Без окремої процедури реєстрації. Позитивними змінами мають стати:

- Підвищення ставки позитивно вплине на надходження Єдиного податку в перші роки реформи ССО.

- Буде значно зменшено обсяги зловживань ССО.

1. Відновити прогресивну шкалу ставок ПДФО у поєднанні з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів. Реформа буде спрямована на імплементацію наступних змін, у порівнянні з чинною моделлю ПДФО:

- відновлення прогресивної шкали ставок з однією або двома значно вищими ставками ПДФО для частини доходу осіб з високими доходами, що перевищують встановлений Законом рівень;

- заміна мінімального неоподаткованого доходу на надання персональної соціальної допомоги особам з низьким рівнем доходу;

- перегляд пільг з ПДФО, спеціальних умов оподаткування та виключень з податкової бази з метою їх раціоналізації та впорядкування;

- впровадження ефективної стимулюючої системи податкових вирахувань (повернень сплачених податків) пов'язаних із витратами платників податків офіційно отриманого доходу, або його частини на заходи пов'язані з розвитком особистого трудового потенціалу, навчанням дітей, створення або розширенням власного бізнесу, самостійне поліпшення житлових та побутових умов, лікування та інше.

3. Переглянути/раціоналізувати чинні режими інвестиційного стимулювання в межах податку на прибуток підприємств та визначити новий підхід, що базується на витратах, зосередившись на негайних витратах (миттєвій амортизації).

4. Привести ПДВ у відповідність до законодавства ЄС, скасувавши при цьому знижені ставки та пільги, які не передбачені директивою ЄС про ПДВ.

5. Підвищити акцизи на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних ставок ЄС.

6. Підвищити ставки оподаткування екологічним податком викидів вуглецю.

7. Зміни щодо оподаткування нерухомості. Діюча система оподаткування базується на площі об'єктів нерухомості, виходячи з

мінімального розміру заробітної плати. Пропонується запровадження оподаткування нерухомого майна, виходячи з його оціночної вартості. Нову модель буде розроблено протягом 2027-2028 років.

Враховуючи зазначене, по-перше, виникне ризик того, що разом із недоцільністю використання ССО суб'єкти господарювання переходитимуть на загальну систему оподаткування та відобразатимуть мінімальний прибуток, збільшивши витрати на ведення своєї діяльності, що в кінцевому результаті суттєво зменшить надходження до бюджету.

По-друге, такий вимушений примус переходу суттєво змінить систему надходження Єдиного податку до бюджетів місцевого самоврядування, адже якщо суб'єкти господарювання вимушено переходитимуть на загальну систему оподаткування, місцеві бюджети можуть втратити значний ресурс, адже тільки частина ПнП (10%) зараховується до обласних бюджетів та бюджету м. Києва, податок на прибуток не зараховується до бюджетів ОМС, при цьому 100% єдиного податку зараховується до сільських, селищних, міських бюджетів.

Щодо податку на прибуток: У періоді післявоєнної відбудови в Україні будуть підприємства, які отримають можливості отримати значні прибутки, тому перегляд податку на прибуток повинен забезпечити зростання цього джерела доходу.

Ставка ПнП в Україні у розмірі 18 % є вищою за узгоджену Глобальну мінімальну ставку податку у розмірі 15 %.

Застосування податкових стимулів, що базуються на витратах дозволить краще спрямувати обмежені ресурси бюджету та забезпечити збереження пільг з ПнП в Україні у світлі нового глобального мінімального податку. Це також матиме позитивний ефект для всіх платників ПнП та узгоджується із цілями та принципами НСДУ.

1. В НСДУ значний акцент зроблений на відновленні довіри платників податків до контролюючих органів, впровадження ІТ-рішень.

2. Планується об'єднання багатьох баз даних на рівні Мінфіну та

побудова єдиної інформаційно-комунікаційної системи для суб'єктів системи управління державними фінансами.

3. Планується протягом 2025–2027 років розкриття для органів ДПС банківської таємниці про наявність та рух коштів на рахунках платників податків.

4. Приділено значну увагу наданні повноважень ОМС в частині адміністрування місцевих податків та зборів. Але відсутні чіткі інструменти впливу на платників податків з боку ОМС, виключно інформування територіальних підрозділів ДПС для відповідного реагування. Доцільним є надання повноважень контролю сплати не тільки місцевих податків та зборів, але й загальнодержавних, наявності РРО, дотримання податкового законодавства тощо, адже це тільки наповнить державний та місцеві бюджети і дасть змогу надавати додаткові кошти з державного бюджету місцевим бюджетам.

5. Мало уваги приділено середньо- та довгостроковому плануванню доходів на місцевому рівні.

6. Багато нововведень щодо податку на майно (ПнП) в частині імплементації вимог директив ЄС.

7. До кінця червня 2024 року планується провести інвентаризацію наявних в Україні податкових пільг та стимулів із залученням профільних міністерств, надати оцінку їх ефективності та обґрунтованості часових рамок їх дії.

8. Втрати державного та місцевих бюджетів від надання податкових пільг збільшились з 41,9 млрд грн у 2019 році до понад 76,3 млрд грн у 2022 році. Найбільше пільг по ПДВ.

9. ОМС не мають можливості впливати на процес адміністрування бюджетоутворюючих для них податків, який повністю на сьогодні знаходиться у сфері повноважень податкових органів. Це потребує змін, які і визначені в НСДУ.

10. Зважаючи на якість виконання документів, затверджених на

національному рівні, існують великі сумніви щодо повноцінної реалізації задекларованих цілей. Чимало планів та пропозицій залишаються лише на папері та в «Планах, Указах, Розпорядженнях».

Підготовка такого документу (НСДУ) зі стратегічним баченням та задекларованими довго- та середньостроковими цілями – це значний та вагомий крок вперед, виконання структурного маяку міжнародних партнерів, можливість для бізнесу поступової адаптації до змін та орієнтації на задекларовані плани, а також можливість для громадськості обговорення стратегічних напрямів у галузі фінансів.

ВИСНОВКИ

Метою дипломної роботи магістра було дослідження розвитку теоретико-методологічних засад, обґрунтування науково-прикладних рекомендацій щодо сучасного стану і впровадження досвіду зарубіжних країн щодо оптимізації податкового навантаження в Україні та його впливу на економічний розвиток країни.

У сучасних умовах господарювання, вивчення проблеми оптимізації податкового навантаження є пріоритетним для його економічного зростання держави та досягнення цілей сталого розвитку.

За результатами дослідження визначено наступні положення:

1. Податки – важливий елемент суспільного життя людства незалежно від моделі економічного розвитку держави чи політичних сил, які перебувають при владі. У сучасних умовах розвитку економічних відносин податки є елементом відносин держави з платниками податків. Одним із базових показників ефективності процесів оподаткування виступає ступінь втручання держави у діяльність економічних суб'єктів через податки, тобто податкове навантаження. Загальновизнаним показником, який застосовується для міжнародного порівняння податкового навантаження на економіку в цілому, є податковий коефіцієнт, що показує співвідношення між сумою сплачених податків (включно з обов'язковими соціальними платежами) та ВВП. Водночас податковому коефіцієнту притаманні окремі недоліки, зумовлені, в першу чергу, тим, що ВВП відрізняється від фактичної бази оподаткування. Крім податкового коефіцієнта, поширеним індикатором, що застосовується для міжнародних порівнянь, є показник «Оподаткування» (англ. «Paying taxes»), що входить до системи індикаторів, за якими експерти Світового банку оцінюють норми регулювання підприємницької діяльності у 191 країні світу, який безпосередньо і використовувався в роботі.

2. На економічний стан країни в цілому та економічну діяльність

суб'єктів господарювання значний вплив має податкова система. Межею податкового навантаження є умовна точка в оподаткуванні, за якої досягається баланс урахування інтересів платників стосовно їх податкостроможності й стимулів для розвитку та інтересів держави щодо достатності наповнення бюджету. До категорії завдань, що випливають із системної природи регульованих відносин, належить і мета - досягти синергетичних ефектів податкового регулювання як інструменту макроекономічної стабілізації.

3. В роботі дано характеристику правовому та законодавчому регулюванню податкового регулювання в Україні порівняно із європейським. Скорочення видатків завжди актуальне в наш час. Разом з тим, євроінтеграційна політика України передбачає необхідність внесення змін до національного податкового законодавства з метою його гармонізації з європейським, відповідності вимогам часу щодо наповнення державного бюджету та захисту вітчизняного бізнесу.

4. Для визначення рівня податкового навантаження в роботі дано характеристику динаміки ВВП (відмічено негативні зміни) та джерел формування дохідної частини бюджету країни, де основним джерелом є податки. У 2022 р. порівняно з 2021 р. спостерігаємо зменшення рівня податкового навантаження на 0,74 %, його значення становить 25,88 %. Також визначено, що при врахуванні ЄСВ, загальний рівень податкового навантаження зріс на 1,1% й становить 34,1 %. , найбільшу питому вагу у 2022 році в надходженнях до загального фонду державного бюджету становлять податок на додану вартість (30,8 %), податок та збір на доходи фізичних осіб (21,4 %), податок на прибуток (16,9 %). Поступове зниження податкового навантаження на фізичних осіб сприятиме збільшенню заощаджень домогосподарств, підвищенню платоспроможного попиту населення, а отже розвитку виробництва та збільшенню реальних доходів платників податків і, як наслідок, – зростання податкової бази. Визначено фактори, що вплинули на виконання дохідної частини державного бюджету у

2022 р.

5. Порівняння податкових ставок України з країнами ЄС дозволило констатувати, що перші 5 місць із найвищими податками в світі, що перевищують 40% мають європейські країни. Деякі з цих країн також стягують відносно високі податки на додану вартість – до 21% у деяких випадках. Крім того, деякі європейські країни, такі як Німеччина та Франція, відомі своїми порівняно високими корпоративними податками. В деяких країнах світу ПДФО взагалі відсутній, а в інших він може досягати 50%, а Швеція – 57%. Навіть у межах однієї країни податки можуть значно відрізнятися залежно від типу товарів і послуг, що купуються. Данія має найвищу ставку податку в світі з податковим тягарем 46,34%.

У рейтингу легкості сплати податків Paying Taxes 2020 Україна посідає 65-е місце серед 191 економік світу. За загальною оцінкою легкості сплати податків Україна (78,1) знаходиться в одній групі з такими країнами-членами ЄС, як Франція (79,2), Греція (77,1), Польща (76,4). За основними показниками, що формують загальну оцінку, ситуація наступна. Так, загальна ставка податків і внесків у розмірі 45,2 % об'єднує Україну в одну групу з Чехією (46,1 %), Іспанією (47,0 %), Естонією (47,8 %). Витрати часу на адміністрування податків в Україні в середньому становлять 327,5 години на рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година. Разом з тим треба врахувати, що Естонія має 50 годин на адміністрування податків - у 6,5 разів менше, ніж в Україні.

У багатьох країнах діють прогресивні системи оподаткування, за якими люди з вищими доходами сплачують більшу частку своїх доходів у вигляді податків, ніж люди з нижчими доходами. Цей факт отримав відображення при формуванні проектного розділу роботи.

6. Визначено, що якісна реалізація державної податкової політики не може відбуватись без виваженої та раціональної контрольної та наглядової діяльності за реалізацією державної податкової політики в Україні.

7. Законними формами податкової оптимізації є застосування

спрощеної системи оподаткування, сплата ПДВ за пільговою ставкою (податкове вирахування – знижка, зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору) , податкові послаблення тощо.

8. Основними цілями податкової реформи є:

- Проста, прозора та передбачувана податкова система, що вимагає мінімальних затрат часу для розрахунку та сплати податків;
- Знижено рівень перерозподілу ВВП через публічні фінанси до 35% для забезпечення швидкого економічного зростання (після завершення воєнного стану);
- Інституційна реформа контролюючих органів, покращення адміністрування та регулювання

9. Національна стратегія доходів на 2024-2030 роки, яку затвердив Уряд 27 грудня 2023 року є одним зі структурних маяків програми співпраці з Міжнародним валютним фондом. Мета стратегії - посилити фіскальну спроможність держави, адаптувати податкове і митне законодавство до стандартів ЄС, створити стимули для післявоєнного відновлення та економічного зростання. Вона стосується оподаткування доходів, Особливостей непрямих податків, екологічного оподаткування та ресурсних платежів. Підготовка такого документу зі стратегічним баченням та задекларованими довго- та середньостроковими цілями – це значний та вагомий крок вперед, виконання структурного маяку міжнародних партнерів, можливість для бізнесу поступової адаптації до змін та орієнтації на задекларовані плани, а також можливість для громадськості обговорення стратегічних напрямів у галузі фінансів. Все це податкове навантаження до Європейських стандартів, оптимізуючи його розмір.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амоша, О. Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні. *Економіка України*. 2007. № 6. С. 11-19.
2. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). К., 2013. 384 с.
3. Берч Н.Я. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку. *Наукові праці НДФІ*. 2008. № 2(43). С. 111–118.
4. Білостоцька В.О., Островецький В.І. Податкове навантаження в Україні. *Фінанси України*. 2002. № 12. С. 75–79.
5. Благун І.Г. Когут М.І., Склярська Л.А. Передумови виникнення і тенденції становлення податкового механізму ринкової економіки. *Наукові записки [Української академії друкарства]*. 2013. № 4. С. 8–24.
6. Бойко А.А. Податкове навантаження як критерій ефективності податкової політики. *Збірник студентських наукових праць*. Одеса. 2013. № 2. С. 334–341.
7. Вагилевич А. А. Структурна податкова політика – пріоритетний шлях збалансування податкового навантаження. *Економіка та держава*. 2017. №3. С.86–88.
8. Валігура В. Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків. *Світ фінансів*. 2008. №4(18). С.46
9. Верховна Рада України Офіційний веб-портал. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=65528.
10. Від 5,5 тисяч євро на місяць. В яких країнах Європи найвищі зарплати. РБК-Україна - URL:<https://www.rbc.ua/rus/travel/vid-5-5-tisyach-evro-misyats-kih-krayinah-1689601041.html>
11. Волощук М. Г., Петріченко О. О., та ін. Податкове право країн ЄС: посібник. Ужгород: видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с. - <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/36800/1/.pdf>

12. Гавриленко В.О., Демиденко С.Л. Податкове навантаження як показник ефективності податкової системи в Україні. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки.* 2023 Випуск 68. С.46-55

13. Гайдуцький П. Податкова реформа – виклик для України. Режим доступу: <https://dt.ua/macrolevel/podatкова-reforma-viklik-dlya-ukrayini-.html>

14. Галамай Р. Я. Шляхи підвищення ефективності справляння податків до бюджетів територіальних громад на основі податкового менеджменту. *Регіональна економіка.* 2020. №4. С. 86-92

15. Галуцак І. Є., Кохан І. В., Дмитровська В. С. Формування податкової політики в контексті євроінтеграції. *Ефективна економіка.* 2021. 348 № 2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8629>. <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.2.6>.

16. Годованець О.В., Маршалок Т.Я. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави. Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. 2008. № 3. С. 85– 89. URL: http://www.econa.at.ua/Vypusk_3/godovanets-marshalok.pdf

17. Голіков С. С. Проблеми забезпечення податкової безпеки України. *Економічна наука.* 2017. № 15. С. 62–64.

18. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Актуальні проблеми економіки та управління.* 2019. №13 <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/157499>

19. Горобей К.Д., Цимбаленко Я.Ю., Аналіз податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Актуальні проблеми економіки та управління.* №13. 2019. <http://ape.fmm.kpi.ua/article/view/157499>

20. Державна казначейська служба України. URL: treasury.gov.ua/ Офіційний веб-сайт (дата звернення: 12.12.2023)

21. Державна податкова служба України. Офіційний веб-сайт URL: <https://www.tax.gov.ua/mediatsentr/novini/407585.html> (дата звернення: 23.12.2023).

22. Державна служби статистики України. Офіційний сайт

<http://www.ukrstat.gov.ua/>. (дата звернення 21.03.2023)

23. Дєєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
[http://www.dit.edukit.zp.ua/Files/downloads_\(2009\).pdf](http://www.dit.edukit.zp.ua/Files/downloads_(2009).pdf)

24. Дикань Н.В. Менеджмент: [підручник] / Н.В. Дикань, І.І. Борисенко.. К.: Знання, 2008. 367 с.

25. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи: монографія / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 494 с.
https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=5

26. Договір про заснування Європейської Спільноти (Договір про заснування Європейського економічного співтовариства) від 25 березня 1957 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text

27. Долженко І. І. Методичні підходи до формування податкового поля та визначення податкового навантаження підприємств. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2013. Вип. 181(4). С. 146_153. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_con_2013_181\(4\)_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_con_2013_181(4)_23)

28. Дутова Н.В., Лесік Є.С. Оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: проблема та вдосконалення на базі досвіду зарубіжних країн. *Економіка і організація управління*. 2019. № 1(33). С. 43–52.

29. Єфименко, Т. І. Соколовська А. М. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи. К : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. 492 с.

30. Желєзнова Д. С., Юрчишена Р. В. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. *Фінанси, облік, банки*. 2018. № 1(23). С. 73–83.

31. Живко З. Б., Родченко С. С. Податкове навантаження: сутність, методи вимірювання та оцінка рівня. *Економічний простір* № 158, 2020
<http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/592/578>

32. Заяць О. І., Теплова Л. І. Диференціація ставок ПДФО в країнах-членах ЄС. *Науковий вісник ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. http://visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/42_2022ua/12.pdf DOI: <https://doi.org/10.32782/2413-9971/2022-42-10>
33. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8775> (дата звернення: 12.05.2023). DOI: 10.32702/2307-2105-2021.4.75
34. Іщенко Лія. Бізнес в Україні опитали про податкове законодавство: 8% оцінили позитивно. *Українська правда*. 14 грудня 2023 р. - URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2023/12/15/707750/>
35. Каницур І.Г. Теоретичні засади податкового навантаження. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. № 3(50). С. 77–82.
36. Колісніченко П.Т. Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження на мікроекономічному рівні. *Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії : зб. наук. праць. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 1(18). С. 49–55.
37. Команда PwC Ukraine коментує результати сплати податків 2020, спільного проекту з групою Word Bank PwC Офіційний веб-сайт URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2019/paying-taxes-2020.html>
38. Крилов Д. В. Правове регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. *Прикарпатський юридичний вісник*. Випуск 3(28) том 2, 2019 http://www.pjv.nuoua.od.ua/v3-2_2019/15.pdf
39. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 236 с. URL:

http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/23006/1/Податкови_transformatsii.pdf

40. *Кучерова Г.Ю.* Стратегія формування свідомого оподаткування як фактор сталого розвитку національної економіки: монографія. Запоріжжя: КПУ, 2016. 416 с.

41. *Кучерявенко М.П.* Податкове право України: Академічний курс: підручник . К.: Правова єдність. 2016. 701 с.

42. *Кушнірчук Ю.М.* Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2010. Вип. 20.11. С.161-169

43. *Линник О. І.* Збалансована система обліку та адміністрування податків як основний чинник легкості ведення бізнесу в країнах світу. *Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. фахове вид.* 2018. Вип. 21. С. 168–171.

44. *Лободіна З.М.* Податок на доходи фізичних осіб як інструмент впливу на соціально-економічний розвиток держави. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка.* 2017. № 6(34). С. 52

45. *Макогон В.Д.* Особливості становлення та розвитку податкової системи України. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування та міжнародних економічних відносин: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Харків, 31 травня 2019 р. Харків : ХНАДУ, 2019. С. 39–41.

46. *Малиновський В. Я.* Державне управління : навчальний посібник. 3-тє вид., переробл. та допов. К. : Атіка, 2009. 608 с.

47. *Маршалок Т.Я.* Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження: автореф. дис....Канд.ек.наук:08.00.08.Терноп.нац.ек.ун-т.Т.2011.С14

48. *Матвійчук Л., Олійник Л.* Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану: методичний аспект *Вісник Хмельницького національного університету* 2022, № 3

<https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-306-3-28>

49. Махмудов Х. З., Тараненко В. Є. Оптимізація податкового навантаження у системі заходів державного регулювання економіки. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2011. № 2(3). С. 233–239.

URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/233.pdf>

50. Міністерство фінансів України. Офіційний сайт - URL: <https://www.minfn.gov.ua/>

51. Назукова Н. М. Податкове навантаження на інвестиції в основний капітал: Дис. ... кандидата економічних наук 08.00.08. Київ – 2018. 245с. http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/DISER_NAZUKOVA_FIN.pdf

52. Національна стратегія доходів: аналіз впливу на органи місцевого самоврядування. Веб-портал «Децентралізація». 22.01.2024. <https://decentralization.gov.ua/news/17741>

53. Непочатенко О.О., Боровик П.М., Парій Д.Ю. Оновлений механізм справляння податку на доходи фізичних осіб: проблеми та перспективи. *Економіка. Управління. Інновації*. 2016. № 1(16).

54. Нікітішин А.О. Податкове регулювання як складова соціального розвитку суспільства. *Бізнес Інформ*. 2017. № 9. С. 240–250. URL: <http://ir.vtei.edu.ua/card.php?id=27198> (дата звернення: 14.01.2024).

55. Новік О.І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі – URL: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/155.pdf>

56. Новіков М.А, Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. №2. С.284

57. Одінцов О.М., Березюк-Рибак І.Р., Манн Р.В., Слинько М.Ю., Модель оптимізації податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства у контексті сталого розвитку. *Академічний огляд*. 2023. № 1 (58) DOI 10.32342/2074-5354-2023-1-58-5

58. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні

аспекти) : Монографія. К. : КНЕУ, 2005. 239 с.

59. Податкове право Європейського Союзу. Українське право. Веб-портал 18.07.2016. - URL: https://ukrainepravo.com/international_law/european_union_law/podatkove-pravo-evropeys%60kogo-soyuzu/

60. Податковий кодекс. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755–VI - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 28.12.2023)

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID–19): Закон України № 533–IX від 17 березня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/591-20#Text> (дата звернення: 26.11.2023).

62. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо скасування мораторію на проведення податкових перевірок. Закон України № 3453-IX від 07 грудня 2023 р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3453-20#Text> (дата звернення: 26.12.2023).

63. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України № 786-IX від 08.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 26.11.2023).

64. Проблеми та перспективи зміцнення стійкості фінансової системи України: аналіт. доп. / Шемаєва Л. Г., Жаліло Я. А., Юрків Н. Я. та ін. ; за наук. ред. Я. А. Жаліла. Київ : НІСД, 2021. 104 с.

65. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєвої ; ред. Є. Литвин. К. : Port-Royal. 594 с.

66. *Соколовська А. М.* Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання. *Фінанси України*. 2008. № 1. С. 65–76;

67. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. №7.С

68. Соколовська А.М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування. *Фінанси України*. 2013. №9. С. 28–44.

69. Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність упровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8086>

70. Федосова В. Е. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України. *Економіка і регіон*. 2015. № 2 (51). С. 90–93.

71. Фрадинський О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 1. Т. 1. 80 с.

72. Цимбалюк І.О. Вишневська Н.В. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podatkove-navantazhennya-yak-kriteriy-efektivnosti-vedennya-podatkovoyi-politiki/viewer>

73. Чинчик А. А. Кількісно–динамічний аналіз справляння податків, зборів і платежів в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2022. № 3. С. 107-116.

74. Чинчик А. А., Голубка С. М. Євроінтеграційні впливи на формування та реалізацію податкової політики України . *Економічний вісник Дніпровської політехніки*. 2022. № 2. С. 52-61.

75. Шарікова О.В. Податкове навантаження як фактор тінізації економіки: URL: www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23354.doc.htm

76. Щодо ставок основних податків в Україні порівняно зі ставками податків в країнах ЄС. Державна податкова служба України. Веб-сайт. - URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685400.html>

77. Яковець Т. Оптимізація податкового навантаження підприємства:

законодавчі передумови в контексті європейського досвіду. *Економіка та суспільство*. 2021. №31. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-60>

78. Якою буде податкова політика у 2024 році. Данило Гетманцев – про альтернативу іноземній допомозі бюджету, посилення перевірок РРО та штраф для Pornhub. Майже оптимістичне інтерв'ю. Журнал Forbes Ukraine. 21.12.2023. <https://forbes.ua/money/getmantsev-21122023-18041>

79. Ярова Н.В. Податкове навантаження та його оцінка розвитку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец.08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит»; Інститут економіки та прогнозування національної академії наук України. К., 2010. 21 с

80. Alberto Alesina & Silvia Ardagna, Large changes in fiscal policy: taxes versus spending, in *Tax Policy and the Economy*, Vol. 24 (Univ. of Chicago Press, 2010)

81. Christina Romer & David Romer, The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks, *100 American Economic Review* 763-801 (2010)

82. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. - URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>

83. Council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union. Brussels, 22.12.2021. COM(2021) 823 final. 2021/0433 (CNS). URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf.

84. European Commission. Taxation and Customs. Taxes in Europe Database v3.- URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=EDU_ENERGY) (дата звернення: 14.01.2024).

85. European system of accounts. ESA-2010. Luxembourg, 2013. URL: 189 <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5925693/KS-02-13-269->

EN.PDF/44cd9d01-bc64-40e5-bd40-d17df0c69334

86. Highest Taxed Countries. Wisevoter. - URL:
<https://wisevoter.com/country-rankings/highest-taxed-countries/>

87. Oxford dictionaries. URL: <http://www.oxforddictionaries.com>

88. Regulation (EU) 2021/847 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2021 establishing the ‘Fiscalis’ programme for cooperation in the field of taxation and repealing Regulation (EU) No 1286/2013. - URL:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021R0847>

89. Regulation (EU) 2021/847 of the European parliament and of the Council of 20 May 2021 establishing the ‘Fiscalis’ programme for cooperation in the field of taxation and repealing Regulation (EU) No 1286/2013. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32021R0847&qid=1628623156458>

90. The Word Bank Group. Doing business. Methodology. URL:
<http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>

91. Trading economics List of Countries by Personal Income Tax Rate. URL:
<https://tradingeconomics.com/country-list/personal-income-tax-rate?continent=europe> (дата звернення: 08.12.2023).

92. William McBride, The Great Recession and Volatility in the Sources of Personal Income, Tax Foundation Fiscal Fact No 316 (2012)

ДОДАТКИ

до дипломної роботи магістра на тему: «Вплив податкового навантаження на стан економічного розвитку держави: зарубіжний досвід для України»

Заварзіної Альони Вікторівни

CERTIFICATE

is awarded to

Zavarzina Alona

for being an active participant in
V International Scientific and Practical Conference

**“TOPICAL ASPECTS OF MODERN
SCIENTIFIC RESEARCH”**

24 Hours of Participation

(0,8 ECTS credits)



TOKYO

25-27 January 2024

sci-conf.com.ua



Види економічної політики держави	
Грошово-кредитна або монетарна політика	система заходів, спрямованих на управління кількістю грошей в обігу. Головним її суб'єктом є Центральний банк країни.
Фіскальна або фінансово-бюджетна політика	система управління податками, бюджетними надходженнями та бюджетними витратами
Митна політика	регулювання обсягів і структури експорту та імпорту.
Валютна політика	управління курсами валют та методологією їх встановлення
Інноваційна політика	поєднує в собі науково-технічну та інвестиційну політики, тобто розробку нових технологій і товарів та їх впровадження у виробництво
Цінова політика	методологія формування цін в окремих галузях та на певні товари
Політика доходів	управління рівнем доходів населення
Регіональна політика	напрями соціально-економічного розвитку окремих територій
Структурна політика	це дії держави, спрямовані на структурні перетворення (зміни) в економіці, визначення її пріоритетних ланок та оптимального співвідношення між ними (промисловістю і сільським господарством, експортом і імпортом, виробництвом і споживанням, ринковим і неринковим секторами економіки тощо).
Соціальна політика	це діяльність держави щодо створення та регулювання соціально-економічних умов життя суспільства з метою підвищення добробуту його членів, усунення негативних наслідків функціонування ринкових процесів, забезпечення соціальної справедливості та соціально-політичної стабільності в країні

Рис.1 Види економічної політики держави

Додаток В

Таблиця 1

Ставки найбільших податків в країнах ЄС

№	Країна	ПДВ (VAT)	Податок прибуток (юридичні особи)	Податок на доходи фізичних осіб Personal income tax (річний дохід)
1	2	3	4	5
1	Угорщина	27%	9% - 19%	15% - 40%
1	Данія	25%	22%	до DKK 549 900 - 8%, від DKK 549 901 до DKK 849 000 - 22%, понад DKK 849 000 - 52,06%
3	Греція	24%	22%	до €10 000 - 9%, від €10 001 до €30 000 - 22%, понад €30 000 - 28%
4	Польща	23%	19%	до €26 146,6391 - 12%, понад €26 146,6391 - 35%
5	Ірландія	23%	12.5%	До €40 000 - 20%, понад €40 000 - 40% Універсальний соціальний збір (Universal Social Charge) До €12 012 - 0,5%, від €12 012 до €22 920 - 2%, від €22 921 до €70 044 - 4,5%, понад €70 045 - 8%
6	Португалія	23%	21% додатково Central government surcharge 9 % Regional government surcharge Local government surcharge 1,5% Комбінована ставка (all-in rate) 31,5 %	до €7 479 - 14,5%, від €7 479 до €11 284 - 21%, від €11 284 до €15 992 - 26,5%, від €15 992 до €20 700 - 28,5%, від €20 700 до €26 335 - 35%, від €26 335 до €38 632 - 37%, від €38 632 до €50 483 - 43,5%, від €50 483 до €78 834 - 45%, понад €78 834 - 48%
7	Італія	22%	24%	до €15 000 - 23%, від €15 001 до €28 000 - 25%, від €28 001 до €50 000 - 35%, понад €50 001 - 43%
8	Іспанія	21%	25%	До €12 450 - 9,5%, від €12 450 до €20 200 - 12%, від €20 200 до €35 200 - 15%, від €35 200 до €60 000 - 18,5%, від €60 000 до €300 000 - 22,5% понад €300 000 - 24,5% для нерезидентів 24%

Додаток В1
Продовження табл.. 1

1	2	3	4	5
9	Латвія	21%	20%	до €20 004 - 20%, від €20 004 до €78 100 - 23%, понад €78 100 - 31%
10	Литва	21%	15%	до €101 094 - 20%, понад €101 094 - 32%
11	Бельгія	21%	25%	до €15 200 - 25%, від €15 200,01 до €26 830 - 40%, від €26 830,01 до €46 440 - 45%, понад €46 440,01 - 50%
12	Нідерланди	21%	25,80%	до €37 149 - 9,28%, від €37 149 до €73 031 - 36,93%, понад €73 031 - 49,5%
13	Чехія	21%	19%	до €77 989,8461 - 15%, понад €77 989,8461 - 23%
14	Франція	20%	28% Minimum annual corporation tax 3,3 %	до €10 777 - 0%, від €10 777 до €27 478 - 11%, від €27 478 до €78 570 - 30%, від €78 570 до €168 994 - 41%, понад €168 994 - 45%
15	Словачина	20%	21%	19%
16	Естонія	20%	20%	20%
17	Австрія	20%	24%	до €11 000 - 0%, від €11 001 до €18 000 - 20%, від €18 001 до €31 000 - 32,5%, від €31 001 до €60 000 - 42%, від €60 001 до €90 000 - 48%, від €90 001 до €1 000 000 - 50%, понад €1 000 000 - 55%
18	Болгарія	20%	10%	до €6 000 - 10%, понад €6 000 - 15%
19	Німеччина	19%	15% додатково Central government surcharge 0,825 % Regional government surcharge Local government surcharge 14,116% комбінована ставка (all-in rate) 29,941 %	до €9 408 - 0%, від €9 409 до €57 051 - 14%, від €57 052 до €270 500 - 42%, понад €270 500 - 45%
20	Румунія	19%	16%	до RON 28 790 - 10%, від RON 28 791 до RON 171 000 - 16%, понад RON 171 001 - 25%

