

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
Кафедра фінансово-економічної безпеки та інтелектуальної власності

**Кушней Наталія Миколаївна**

**Проблеми забезпечення податкових надходжень у контексті  
фінансової безпеки України / Problems of tax revenues providing in  
the context of financial security of Ukraine**

спеціальність: 8.18010014 – Управління фінансово-економічною безпекою  
магістерська програма – Управління фінансово-економічною безпекою

Магістерська програма

Виконала студентка групи ФЕБзм-21  
Н.М. Кушней

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, О.В. Баранецька

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ Н.Б. Москалюк

**ТЕРНОПІЛЬ – 2017**

## ЗМІСТ

|  |    |
|--|----|
| ВСТУП.....   | 3  |
| РОЗДІЛ 1. Характеристика податкових надходжень як джерела дохідної бази бюджетів.....                                  | 7  |
| 1.1. Податкові надходження: сутність та призначення.....   | 7  |
| 1.2. Наукові підходи до класифікації податкових надходжень та їх характеристика.....                                   | 15 |
| 1.3. Нормативно-правове забезпечення формування податкових надходжень в Україні.....                                   | 23 |
| Висновки до розділу 1.....   | 29 |
| РОЗДІЛ 2. Аналіз податкових надходжень Зведеного бюджету України.....  | 31 |
| 2.1. Планування та прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету України.....                                  | 31 |
| 2.2. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень Зведеного бюджету України.....                                 | 39 |
| 2.3. Характеристика впливу податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави.....                             | 48 |
| Висновки до розділу 2.....   | 57 |
| РОЗДІЛ 3. Оптимізація податкових надходжень як фактор зміцнення фінансової безпеки України.....                        | 59 |
| 3.1. Проблеми формування доходів Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень.....                       | 59 |
| 3.2. Шляхи зростання податкових надходжень як стратегічний орієнтир максимізації рівня фінансової безпеки України..... | 67 |
| Висновки до розділу 3.....   | 76 |
| ВИСНОВКИ.....  | 78 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....  | 83 |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** На сьогоднішній день бюджет являється важливим інструментом управління і формування фінансової політики держави, а також виступає основним джерелом фінансування суспільних благ і послуг: оборона країни, національна безпека й правопорядок, благоустрій, захист довкілля, освіта, охорона здоров'я, наука, культура.

За допомогою бюджету здійснюється розподіл і перерозподіл валового внутрішнього продукту між галузями економіки, територіями й верствами населення з метою підвищення ефективності економіки та добробуту громадян. Тому, оптимальне наповнення бюджету створює сприятливі умови для забезпечення соціально-економічного розвитку держави та належного рівня її фінансової безпеки.

Основним джерелом формування дохідної частини Зведеного бюджету України виступають податкові надходження. Вони є однією з найважливіших фінансових категорій, а також виступають ваговою ланкою економічних відносин у суспільстві.

Проте, проблеми наповнення бюджету за рахунок податкових надходжень продовжують існувати. Відтак, податкова компонента перетворилася на ризикове джерело формування бюджетних ресурсів держави, що зумовлює активізацію пошуку наукового і практичного вирішення даного проблематичного аспекту та підсилює актуальність обраної теми.

**Метою дослідження** є визначення проблем забезпечення податкових надходжень у контексті фінансової безпеки України та конкретизація пропозицій щодо її зміцнення за рахунок зростання податкових надходжень Зведеного бюджету.

Для досягнення визначеної мети були поставлені такі **завдання**:

- з'ясувати сутність та призначення податкових надходжень;
- визначити наукові підходи до класифікації податкових надходжень та охарактеризувати їх;

- дослідити нормативно-правове забезпечення формування податкових надходжень в Україні;
- охарактеризувати процеси планування та прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету України;
- проаналізувати динаміку та структуру податкових надходжень Зведеного бюджету України;
- оцінити вплив податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави;
- узагальнити проблеми формування доходів Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень;
- виявити шляхи зростання податкових надходжень Зведеного бюджету для максимізації рівня фінансової безпеки України.

**Об'єктом дослідження** є податкові надходження Зведеного бюджету України.

**Предметом дослідження** є економічні відносини щодо формування доходної частини Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень у контексті її фінансової безпеки.

**Методи дослідження.** Для дослідження процесу становлення і розвитку оподаткування використано історичний метод; для визначення наукових підходів до класифікації податкових надходжень – метод класифікації та групувань; метод аналізу використаний для дослідження процесів планування, прогнозування та, безпосередньо, діючої практики формування податкових надходжень Зведеного бюджету України; метод синтезу – для визначення структури податкових надходжень Зведеного бюджету України; графічний метод – для відображення на рисунках динаміки обсягу податкових надходжень Зведеного бюджету України та показників податкової безпеки протягом 2011-2015 рр.

**Інформаційно-теоретичною основою дослідження** є нормативно-правова база з питань формування доходів бюджетів за рахунок податкових надходжень, зокрема, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України,

Закони України «Про Державний бюджет України», Положення про Державну фіскальну службу України; аналітичні дані, узагальнені Державною казначейською службою України, Державною службою статистики України, Державною фіскальною службою України, Міністерством фінансів України, Міністерством економічного розвитку і торгівлі, Національним банком України; наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів.

**Наукова новизна одержаних результатів.** У роботі здійснено комплексне дослідження оптимізації податкових надходжень Зведеного бюджету України та запропоновано шляхи їх зростання як стратегічного орієнтира максимізації рівня фінансової безпеки України.

**Практичне значення** роботи полягає в тому, що запропоновані автором напрями максимізації податкових надходжень як фактору зміцнення фінансової безпеки України можуть бути взяті до уваги виконавчими органами державної влади та реалізовані у їх практичній діяльності.

**Апробація результатів дослідження.** Результати дослідження оприлюднені на двох всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Управління фінансами держави, регіону, підприємства: погляди студентської молоді» (м. Тернопіль, 2015 р.); «Тактичні та стратегічні пріоритети зміцнення фінансово-економічної безпеки держави» (м. Тернопіль, 2016 р.).

**Структура й обсяг роботи.** Магістерська робота складається зі вступу, основної частини, висновків та списку використаних джерел.

У першому розділі магістерської роботи охарактеризовано податкові надходження як основне джерело наповнення бюджетів, зокрема, визначено сутність та необхідність податкових надходжень, описано наукові підходи до класифікації податків, здійснено характеристику їх видів, досліджено нормативно-правове забезпечення формування податкових надходжень в Україні.

У другому розділі магістерської роботи описано діючу практику формування податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років, зокрема, охарактеризовано процеси планування та

прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету України, проаналізовано динаміку та структуру податкових надходжень, оцінено вплив податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави.

У третьому розділі магістерської роботи виявлено проблеми формування доходів Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень та запропоновано шляхи їх зростання як стратегічного орієнтира максимізації рівня фінансової безпеки України.

Загальний обсяг роботи – 90 сторінок. Робота містить 6 таблиць, 12 рисунків, список використаних джерел становить 79 позицій.

# РОЗДІЛ 1

## ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЯК ДЖЕРЕЛА ДОХІДНОЇ БАЗИ БЮДЖЕТІВ

### 1.1. Податкові надходження: сутність та призначення

Податкові надходження – головне джерело фінансових ресурсів, які централізуються державою для забезпечення суспільно необхідних та законодавчо встановлених потреб. Податкові надходження являються складною фінансовою категорією, яка впливає на всі економічні явища та процеси. Вони є обов’язковим елементом економічної системи, оскільки виступають джерелом дохідної бази бюджетів будь-якої держави.

Історія свідчить, що залежно від періоду розвитку суспільства існували різноманітні податки, які відповідали особливостям того чи іншого історичного періоду. Основними передумовами створення податків вважається виникнення держави та перехід від натурального господарства до грошового.

Початковою формою оподаткування було жертвоприношення, що мало не тільки добровільний характер, а й ставало примусовою виплатою.

Найдавнішим джерелом доходів держави були домени. Державне майно, землі, ліси перебували у власності монарха, а доходи, які він отримував, одночасно були й доходами держави.

Іншим джерелом виступали регалії – дохідні прерогативи казни, певні галузі виробництва, види діяльності, які приймалися у виключне її користування і виключалися зі сфери діяльності населення. Регалії були перехідним етапом до податків [74, с. 108].

З поступовим розвитком держави виникла «світська» десятина, яка разом із церковною десятиною утримувались на користь князів. Така практика існувала від Стародавнього Єгипту до середньовічної Європи. В VII – VI ст. до н. е. у Стародавній Греції представники знаті ввели податки на доходи. Вони сплачувались у розмірі однієї десятої чи однієї двадцятої частини доходів.

Отримані кошти використовувались на утримання армій, побудову укріплень навколо міст-держав, храмів, доріг, водопроводів та на інші суспільні потреби.

За часів Київської Русі основним джерелом доходів казни була данина. Спочатку нерегулярний, а з часом більш систематичний прямий податок. Непряме оподаткування проявлялося у формі торгових і судових мит. Торгові мита сплачували за перевезення товарів через гірські застави, річку, за право мати склади, за право працювати на ринку, за зважування і вимірювання товарів, що було досить складною справою в ті часи, а судові мита утримувались за вбивство та інші злочини.

Протягом ХІХ ст. основними державними прямими податками були подушна подать, яка згодом була замінена податком з будівель, та оброк – плата селян за користування землею. Крім того існували земські (місцеві) збори, які стягувались із земель, заводів, фабрик, торговельних закладів. Також високі доходи державі приносили акцизи на тютюн, цукор, сірники, пресовані дріжджі, сіль, освітлювальні і нафтові масла. Значні надходження були від виробництва і торгівлі алкогольними напоями. Як і митні збори, система акцизів мала фіскальний характер, але крім того забезпечувала державну підтримку вітчизняних підприємців, а також захищала їх у конкурентній боротьбі з іноземцями [74, с. 109].

У другій половині 80-х – на початку 90-х років ХХ ст. провідні країни світу, такі як США, Велика Британія, Німеччина, Франція, Японія, Швеція та деякі інші, здійснили податкові реформи, які були спрямовані на прискорення нагромадження капіталу та стимулювання ділової активності, шляхом зниження ставки податку на прибуток корпорацій [74, с. 110].

Початок 90-х років став періодом відродження і формування податкових систем держав, які утворилися на території колишнього Радянського Союзу. Вони здійснювали ринкові реформи, зосереджуючи увагу на приватизацію підприємств державного сектору.

З розвитком ринкової економіки податки стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними й фізичними особами.



Формується завершена модель податкової системи кожної держави. Змінюються види, форми справляння податків, а також саме ставлення до їх сплати [74, с. 110]. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному, галузевому аспектах та між різними соціальними групами, що створює додаткові стимули для ділової активності, мотивації праці, підтримання рівня зайнятості населення.

Для визначення сутності податкових надходжень необхідно звернути увагу на погляди вітчизняних та зарубіжних науковців.

Наприклад, Ж. Сей, Л. Клеманс та Е. Россі вважають, що податок являє собою обов'язкову плату за надані державою послуги. І. Юсті та Г. Гок визначають податки, як збори держави з майна та прибутків громадян, при недостатній кількості власних доходів для покриття державних витрат. Дж. Локк вбачає в податках результат договірних відносин, Е. Пар'є вважає їх атрибутом суверенітету. І. Гарн'є визначає податок як частку участі кожного громадянина у суспільних витратах. С. Монтеск'є називає податок страховою премією, К. Рау та П. Леруа-Бол'є – платежем, який стягується державою на постійній основі для покриття державних витрат [50, с. 181]. Л. Штейн вважає, що податок – правильний внесок, що визначається законом, стягується державою та віддає приватне господарство на потреби суспільства [30, с. 275].

Як бачимо, всі наведені визначення характеризують податок як обов'язковий платіж, який використовується для покриття державних витрат на потреби суспільства, тобто виступає своерідною платою за державні послуги. Таким чином акцент робиться на політико-економічній складовій податків.

Е. Селігман розглядав податок як примусовий збір, що сплачується окремою особою для покриття видатків, спричинених загальнодержавними потребами без відношення до вигід платника [61, с. 53]. У даному визначенні можна звернути увагу на словосполучення «що сплачується окремою особою...без відношення до вигід платника», де автор робить наголос на індивідуальність податкового тягара для кожного платника податків, а також вказує на односторонній характер встановлення податку без задоволення

персональної потреби особи, яка сплатила його. Саме це і є відмінністю у визначенні сутності податку за Е. Селігманом.

Відомий американський економіст М. Фрідмен трактує податки як примусові збори, що стягуються на користь держави чи суспільства [70, с. 157]. Даючи власне визначення, автор наголошує на обов'язковому та безумовному характері податку, що має юридичне регламентування та передбачає відповідальність за його несплату.

Радянські вчені М. Орлов та А. Олександров, на погляди яких вплинула марксистська ідеологія, визначають податок, як примусове відчуження частини національного доходу пригноблених трудящих мас на утримання буржуазного апарату [45, с. 212].

Вітчизняні науковці В. Андрущенко та Ю. Ляшенко вивчали податок як фінансове явище, розглядаючи його як примусовий, добровільний, обов'язковий платіж щодо платника [1, с. 36].

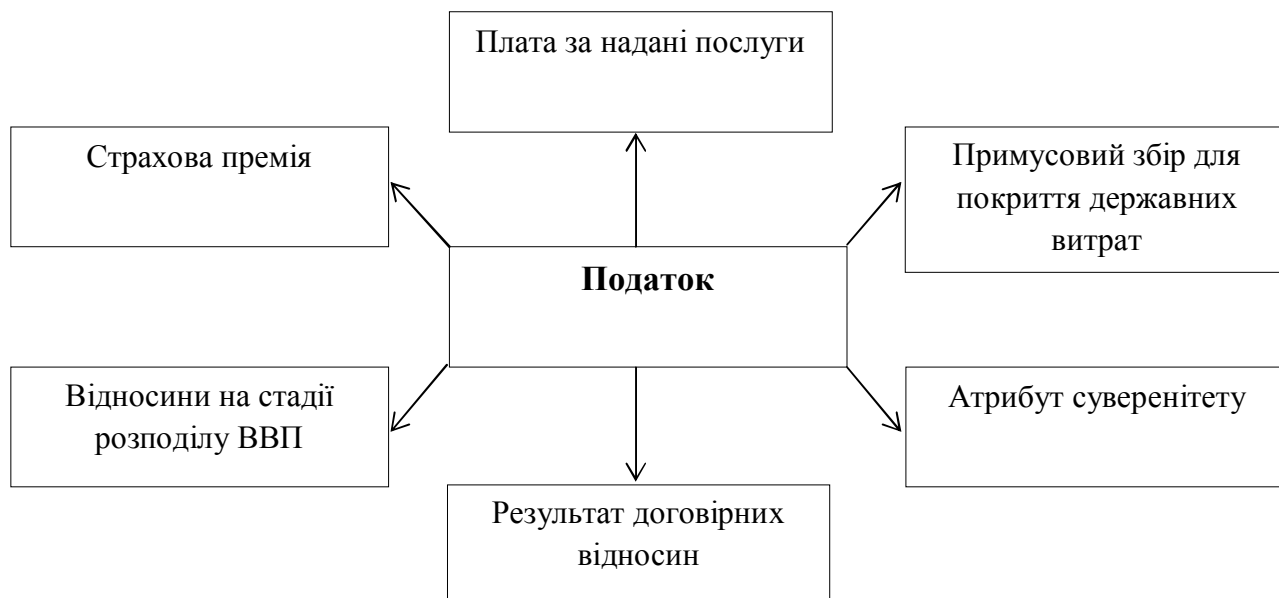
В. Федосов досліджував податки з погляду суспільної ролі і звертає увагу на те, що податки – підсистема виробничих відносин, відносин економічного базису. Податки виражають частину відносин, які виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільний характер [69, с. 16].

А. Соколов розглядав податок з функціональної точки зору. Він зазначає, що податок виступає збором, який вилучається державою для покриття витрат чи досягнення цілей економічної політики [66, с. 11]. Такі ж погляди можна простежити в працях П. Самуельсона та Ю. Галкіна.

В. Опарін стверджує, що за фінансовою формою прояву податки являються обов'язковими, нееквівалентними, неповоротними, нецільовими, регулярними платежами юридичних та фізичних осіб державі, які призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій [44, с. 206].

Отже, на основі усіх розглянутих вище дефініцій даного поняття різними науковцями, можна виділити істотні властивості, специфічні ознаки трактування цього економічного явища, що відрізнятиме його від усіх інших.

Усю різноманітність трактувань поняття «податок» для легкості сприйняття і порівняння зображено на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Різноманітність трактувань поняття «податок»\***

\*Складено автором самостійно.

Як видно з рис. 1.1, запропоновані визначення сутності податків досить ґрунтовно передають їхню природу, але в жодному із них не вказується на регулятивну силу податків, що робить їх потужним інструментом в руках держави для побудови та реалізації економічної і податкової політики уряду. Держава шляхом збільшення або зменшення обсягу податкових надходжень, зміни форм оподаткування чи податкових ставок, звільнення окремих галузей народного господарства, регіонів чи груп населення від оподаткування, може сприяти зростанню чи спаданню ділової активності, формуванню сприятливої кон'юнктури ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики.

Тому, розглянувши та проаналізувавши теоретичні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності податків, врахувавши їх важливу роль, як інструменту щодо вирішення певних проблем і досягнення поставлених перед державою цілей та завдань, ми пропонуємо власне визначення, яке найбільш точно розкриває суть податкових надходжень.

Податки – обов’язкові платежі, які встановлюються державою на законодавчому рівні, сплачуються фізичними і юридичними особами для фінансового забезпечення реалізації державних функцій та задоволення суспільних потреб, являються частиною вартості валового внутрішнього продукту, а також виступають потужним інструментом в руках держави для регулювання економічних пропорцій.

Отже, сутність податкових надходжень полягає у стягненні державою певної частини вартості валового внутрішнього продукту на користь суспільства у вигляді обов’язкового внеску.

Податкові надходження включають податки, збори та плати. Податковий кодекс України визначає зміст кожного з них [54].

Податок – це обов’язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу.

Збір (плата, внесок) – обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Податкові надходження, як джерело дохідної бази бюджету, порівняно з іншими обов’язковими платежами, характеризуються такими особливостями:

- справляння на умовах безповоротності. Можливість повернення податку є тільки у разі його переплати або якщо застосовуються пільги щодо сплати такого податку;
- односторонній характер встановлення. Податок сплачується для задоволення суспільних потреб, тому держава не зобов’язана задовольняти потреби конкретного платника;
- зарахування тільки до бюджету, а не до іншого грошового централізованого чи децентралізованого фонду;
- відсутність цільового призначення;
- виключно є атрибутом держави і має юридичний характер [74, с. 111].

Суспільна ціна податків характеризується втратою конкретними платниками частини їх особистого прибутку, яку перерозподіляють між членами суспільства через бюджет, тобто, реальні доходи через сплату податків понижуються, але при отриманні суспільних благ та трансфертних платежів від держави реальний добробут покращується.

Для визначення ролі податків у соціально-економічному розвитку суспільства потрібно дослідити їхні функції. Як зазначає С. Юрій, функції податків являють собою прояв їх сутності в дії, спосіб вираження їх властивостей [74, с. 112]. В економічній літературі спостерігаються наявність різних наукових поглядів щодо кількості та виконання податками своїх функцій.

Так, наприклад, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, С. Юрій виділяють дві функції податків: фіскальну і розподільно-регулюючу, які мають об'єктивний характер та існують з моменту виникнення податків [29, с. 38].

Як зазначає А. Поддєрьогін, зміст фіскальної функції полягає в мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання державою її функцій [55].

Розподільно-регулююча функція, на погляд С. Юрія, полягає в перерозподілі вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами, а через елементи податку держава регулює вартісні пропорції такого розподілу, тим самим здійснює суттєвий вплив на процес виробництва, інвестування, нагромадження капіталу, платоспроможний попит і пропозицію. За допомогою податків держава регулює різноманітні аспекти соціально-економічного життя на макрорівні, а також впливає на конкретну поведінку платника податків на мікрорівні [74, с. 113] .

Вчені Е. Алісов, Т. Калінеску, М. Кучерявенко виділяють шість функцій податків: фіскальну, регулюючу, розподільчу, стимулюючу, контрольну, накопичувальну [29, с. 39].

Стимулююча функція знаходить своє відображення через систему податкових пільг. Її також виділяють такі вчені як А. Балабанов, А. Бризгалін,

О. Василик, А. Зюнькін, В. Мельник, М. Мисляков, В. Новицький, О. Романенко, М. Свердан.

Контрольна функція полягає у здійсненні державою контролю за фінансово-господарською діяльністю організацій і громадян, а також за джерелами доходів і витратами. Контрольну функцію виокремлює досить велика група таких науковців, як: В. Баликін, А. Бризгалін, Є. Євстігнєєв, В. Калюжний, М. Куцин, М. Мисляков, О. Мозенко, О. Романенко.

Крім згаданих функцій Т. Воїнова та Л. Дікань виділяють також економічну та соціальну функції податків.

Сутність економічної функції податків полягає у їх здатності впливати на соціально-економічні процеси в суспільстві. Податки в даній функції відіграють стимулюючу, обмежуючу та контролюючу роль.

Соціальна функція податків відображає підтримування соціальної рівноваги через зменшення розривів реальних доходів різних соціальних груп населення.

Аналізуючи вищесказане, ми вважаємо, що доцільним буде виокремити дві функції податків: фіскальну та розподільно-регулюючу. Можна вважати, що накопичувальна функція за своєю сутністю відповідає фіскальній функції, а стимулююча, контрольна, економічна та соціальна функції є близькими до розподільно-регулюючої.

Особливе суспільне призначення податків виражається через єдність їх функцій, а саме, одночасне існування податку як фіскального інструменту формування доходів бюджету та як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту.

Отже, необхідність податкових надходжень полягає у максимальному наповненні бюджету держави для її ефективного функціонування, задоволення суспільних потреб: оборони країни, національної безпеки й правопорядку, благоустрою, захисту довкілля, освіти, охорони здоров'я, науки, культури, що в кінцевому підсумку спричинить підвищення соціально-економічного розвитку країни та добробуту громадян.

## **1.2. Наукові підходи до класифікації податкових надходжень та їх характеристика**

Важливим моментом для з'ясування місця та ролі кожного податку в суспільному виробництві є ознайомлення із їхньою класифікацією, яка здатна сприяти досконалому відображенню специфічних особливостей окремих груп податків. Кожний вид податків має певні особливі риси й функціональне призначення, а також посідає окреме місце у податковій системі.

Важливість кожного податку характеризується його належністю до певної групи залежно від чинної класифікації податків. Класифікація надає можливість повніше висвітлити сутність і функції податків, покращити їх роль у податковій політиці держави, напрями й характер впливу на соціально-економічний розвиток суспільства.

Під класифікацією податкових надходжень розуміється їх угруповання, зумовлені певними цілями і завданнями.

На даний час не існує єдиної, або загально визнаної економічної класифікації податків. Вченими, практиками та державними діячами в минулому застосовувались різні угруповання податків, в залежності від цілей податкової політики і завдань, які вони перед собою ставили.

Іноді податки поділялись на внутрішні і зовнішні (на місцеву і зовнішню торгівлю), податки на майно, податки на споживання, податки на виробництво і т.д. Довгий час податки взагалі відносили до категорії надзвичайних доходів держави (на випадки війн, ліквідації наслідків природних катастроф та інше). В середині XVI ст. французький економіст Ж. Боден з податків визнавав лише митні збори (правда, при цьому він допускав стягнення данини з підкорених народів). Фізіократи основними вважали податки на земельну власність, а всі інші були додатковими, малозначущими з точки зору економічної політики [2, с. 89].

В літературі, а також у податковому законодавстві окремих держав використовується поділ податків на прямі і непрямі, так звана традиційна

класифікація, яка існує вже протягом трьох століть. Прямі і непрямі податки класифікуються вітчизняними науковцями за формою оподаткування.

Відповідно до неї, прямі податки – це обов’язкові платежі, які сплачуються платником до бюджету держави і напряду залежать від розміру об’єкта оподаткування. До них відносять: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, плату за землю, транспортний податок. Натомість, непрямі податки – це обов’язкові платежі, які сплачуються опосередковано через цінові механізми платниками за рахунок цінової надбавки, а їх розмір не залежить від доходів окремого платника (податок на додану вартість, акцизний податок, мито) [74, с. 115].

До недоліків традиційної класифікації слід віднести плутанину, яка виникає внаслідок включення або виключення з числа податків внесків на соціальне страхування та інших внесків і зборів обов’язкового характеру. Частка внесків соціального характеру в загальному розмірі обов’язкових платежів в більшості країн становить від 25 до 40%. Іншими словами, в сучасних умовах суми надходжень від таких платежів часто перевищують сукупне надходження від усіх видів податків на доходи і майно.

В одних країнах згадані обов’язкові відрахування зараховуються в позабюджетні фонди, в інших – безпосередньо до державного бюджету, в третіх країнах зустрічається змішаний варіант.

Прихильники включення таких внесків до числа податків відзначають їх обов’язковий характер, жорстку законодавчу регламентацію, пояснюючи це тим, що платнику в принципі все одно куди зараховуються сплачені ним внески – до бюджету чи позабюджетного фонду.

Прихильники виключення внесків на соціальне страхування з числа податків, безсумнівно, мають рацію, коли нагадують про поворотний (у перспективі) характер таких відрахувань, особливо для зайнятого населення. Також, вказують на те, що в багатьох країнах внески на соціальне страхування характеризуються добровільністю вибору, що несумісне з платежами податкового характеру [53, с. 60].



Варто підкреслити, що вчені-економісти, які займаються таксономією у своїх податкових дослідженнях, так і не прийшли до єдиної точки зору щодо обґрунтування класифікаційних ознак та розробки уніфікованої класифікації податків.

Для прикладу, П. Мельник та В. Опарін виокремлюють чотири класифікаційні ознаки податків: за формою оподаткування, залежно від рівня державних структур, які встановлюють податки, за економічним змістом об'єкта оподаткування та за способом стягнення [36, с. 124; 43, с. 203]. Дана класифікація містить в собі ряд структурних складових, що дає змогу ширше висвітлити сутність податків, проте, не розкриває її залежно від інших класифікаційних ознак, які репрезентує С. Юрій, а також не дає повного системного уявлення про існуючі податки, що зменшує можливість її практичного застосування.

С. Юрій пропонує класифікацію податків, яка складається з дванадцяти класифікаційних ознак. Крім перерахованих він також виділяє такі ознаки класифікації: за суб'єктом оподаткування, за сферою використання податкових надходжень, за повнотою використання податкових надходжень, за способом справляння, за джерелом сплати, за формою оподаткування, за методом встановлення ставок, за періодичністю сплати [74, с. 116]. Класифікація С. Юрія дозволяє повніше і змістовніше розглянути податки з різних сторін.

С. Лучковська пропонує класифікувати податки за одинадцятьма ознаками, більшість з яких є повторенням вищезгаданого вченого. В даній класифікації існує ознака, яка не була згадана попередніми авторами і розрізняє податки за обліком податкового платежу. Проте, класифікаційні ознаки за способом справляння та за джерелом сплати, які виокремлює С. Юрій, у класифікації С. Лучковської відсутні [33, с. 148].

Враховуючи дослідження П. Мельника, В. Опаріна, С. Юрія, С. Лучковської та інших економістів щодо класифікації податків, ми пропонуємо класифікацію, яка включає дев'ять класифікаційних ознак і на даний час найбільш вдало характеризує можливі види податків. (табл. 1.1)

**Класифікація податків\***

| <b>Класифікаційні ознаки</b>                               | <b>Види податків</b>                 |
|--|--------------------------------------|
| 1. За рівнем державних структур, які встановлюють податки: | 1.1. загальнодержавні;               |
|  | 1.2. місцеві.                        |
| 2. За видом фонду до якого надходять податки:              | 2.1. закріплені;                     |
|  | 2.2. регулюючі.                      |
| 3. За видом платника податку:                              | 3.1. податки з фізичних осіб;        |
|  | 3.2. податки з юридичних осіб;       |
|  | 3.3. змішані.                        |
| 4. За формою оподаткування:                                | 4.1. прями;                          |
|  | 4.2. непрямі.                        |
| 5. За економічним змістом:                                 | 5.1. податки на доходи та прибуток;  |
|  | 5.2. податки на споживання;          |
|  | 5.3. податки на майно.               |
| 6. За характером використання:                             | 6.1. податки загального призначення; |
|  | 6.2. спеціальні податки.             |
| 7. За періодичністю стягнення:                             | 7.1. разові;                         |
|  | 7.2. регулярні.                      |
| 8. За способом стягнення:                                  | 8.1. розкладні;                      |
|  | 8.2. окладні.                        |
| 9. За методом оподаткування:                               | 9.1. прогресивні;                    |
|  | 9.2. пропорційні;                    |
|  | 9.3. регресивні.                     |

\*Складено автором самостійно.

Дана класифікація відображає всі основні історичні види податків. Отож, розглянемо детальніше характеристику кожного виду податкових надходжень.

За рівнем державних структур, які встановлюють податки, розрізняють:

- загальнодержавні податки – обов’язкові платежі, які встановлюються Верховною Радою України і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України.
- місцеві податки та збори – обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території. Місцеві податки та збори надходять виключно до місцевих бюджетів [64, с. 24].

За видом фонду, до якого надходять податки:

- закріплені – обов’язкові платежі, які зараховуються до конкретного бюджету;

- регулюючі (різномірні) – обов’язкові платежі, які надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства.

За видом платника:

- податки з фізичних осіб – платниками є лише фізичні особи;
- податки з юридичних осіб – платниками є лише юридичні особи;
- змішані – платниками є як юридичні, так і фізичні особи [33, с. 148].

За економічним змістом об’єкта оподаткування:

- податки на доходи та прибуток – обов’язкові платежі, які сплачують фізичні і юридичні особи з чистого доходу в момент його отримання. Об’єктами оподаткування виступають заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток чи валовий дохід підприємства;
- податки на споживання – обов’язкові платежі, розмір яких залежить від розміру споживання товарів, робіт та послуг. Вони справляються у вигляді непрямих податків;
- податки на майно – обов’язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що знаходиться в приватній, колективній та державній формах власності (податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, транспортний податок) [74, с. 115].

За характером використання:

- загального призначення – податкові надходження, які використовуються на загальні цілі без визначення конкретних заходів або витрат, на які вони витрачаються;
- спеціальні податки – обов’язкові платежі, які використовуються на фінансування конкретного напрямку публічних видатків.

За періодичністю стягнення податкові надходження поділяються на:

- разові – податки, які сплачуються протягом певного часу один раз при здійсненні певних дій;
- систематичні (регулярні) – сплачуються регулярно через певні проміжки часу (щомісячно, поквартально, щорічно).

За способом стягнення:

- розкладні – спочатку встановлюються в загальній сумі відповідно до потреб держави й місцевого самоврядування в доходах, потім цю суму розкладають на окремі частини за територіальними одиницями, а на низовому рівні – між платниками;
- окладні – передбачають встановлення ставок, а відтак і розміру податку для кожного платника окремо, а загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників.

За методом оподаткування:

- прогресивні – податки, зі збільшенням величини об'єкта оподаткування яких, зростають ставки;
- пропорційні – податки, розмір об'єкта оподаткування яких не впливає на їхні ставки;
- регресивні – податки, ставки яких зменшуються зі зростанням величини об'єкта оподаткування [33, ст. 149].

Наведена класифікація угруповує податки, що мають однакову природу та сприяє розумній побудові податкової системи.

Варто зауважити те, що на відміну від науковців, у Податковому кодексі України наводиться лише одна класифікація податків, яка поділяє їх на загальнодержавні та місцеві податки і збори.

Відповідно до ст. 9 Податкового кодексу, до загальнодержавних податків належать: податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, мито, рентна плата, екологічний податок.

Згідно ст. 10 Податкового кодексу, до місцевих податків належать: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плата за землю, єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір [54].

Відповідно до бюджетної класифікації, податкові надходження, які зараховуються до Зведеного бюджету України, включають [19]: податки на

доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (податок та збір на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств); рентну плату та плату за використання інших природних ресурсів (рентну плату за спеціальне використання лісових ресурсів, рентну плату за спеціальне використання води, рентну плату за користування надрами, рентну плату за користування радіочастотним ресурсом України); внутрішні податки на товари та послуги (податок на додану вартість, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів(продукції), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)); податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (ввізне мито, вивізне мито); рентну плату за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси; місцеві податки; інші податки та збори (екологічний податок і податки та збори, не віднесені до інших категорій).

Також, варто звернути увагу на міжнародні класифікації податків і зборів, які розширюють уявлення про можливі варіанти їх угруповання, що в кінцевому підсумку сприяє вирішенню завдань теоретичного характеру та може бути використане для практичних цілей.

Так, в сучасних умовах найбільш широко для міжнародних зіставлень застосовується система податкової класифікації Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Класифікація ОЕСР є найбільш детальною і в той же час найпростішою. Кожен податок, в залежності від об'єкта оподаткування, віднесено до певної групи та підгрупи. Всередині груп податки поділяються на періодичні і неперіодичні, на такі, що стягуються з фізичних та юридичних осіб, а також за іншими істотними ознаками [53, с. 62].

ОЕСР було запропоновано класифікацію податків, в рамках якої всі існуючі податки в державах – членах ОЕСР об'єднані в шість груп: податки на доходи, прибуток і приріст капіталу, внески на соціальне страхування, податки на заробітну плату і робочу силу, податки на майно, податки на товари та послуги, інші податки [23, с. 98]. В даній класифікації внески на соціальне страхування умовно віднесені до податків, але виділені в окрему групу.

З класифікацією ОЕСР схожа класифікація, яка застосовується Міжнародним валютним фондом (МВФ). При практично повному збігу принципів формування і назв основних груп (розділів) податків, класифікація МВФ менш детальна (особливо щодо оподаткування товарів і послуг). Крім того, існує ряд відмінностей у групуваннях і назвах окремих рубрик [53, с. 63].

У Системі національних рахунків (СНР) податки класифікуються на: поточні податки (податки на продукти – ПДВ, акцизи, мито, податки з продажу; податки на виробництво – податки на землю, споруди, будівлі, фонд оплати праці, транспортні засоби; податки на дохід і власність – податки на прибуток, прибутковий податок з громадян, податки на власність, яка не використовується у виробництві) та капітальні податки (податки на спадщину, податки на дарування та інші податки на операції з капіталом) [35, с. 191].

Європейська система економічних інтегрованих рахунків (ЄСЕІР) виділяє наступні податкові групи: податки на доходи та імпорт (тобто об'єднує в одну групу внутрішні непрямі податки і митні збори, що не характерно для жодної з вищезгаданих податкових класифікацій), податки на капітал, реєстраційні збори і мита [53, с. 63].

Відмінності між класифікаціями ОЕСР і МВФ та класифікаціями СНР і ЄСЕІР визначаються їх завданнями: дві перші системи підпорядковані необхідності систематизації та міжнародного зіставлення податкових надходжень, а дві останні спрямовані на вирішення проблем бухгалтерського обліку при використанні методики національних рахунків.

Отже, класифікація податкових надходжень має не тільки теоретичне, а й важливе практичне значення.

В теоретичному аспекті, погляди вчених надто відрізняються між собою, а вибір тієї чи іншої класифікації податків залежить виключно від цілей та завдань податкової політики держави. На практиці, та чи інша класифікація податків дозволяє проводити аналіз податкової системи, здійснювати оцінювання та зіставлення по групах податків, особливо в динаміці за довгостроковий період.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення формування податкових надходжень в Україні**

Система державних фінансів України була випробувана кризою на стійкість, проте найбільш негативний вплив був здійснений на податкову систему. Це пояснюється значною часткою тіньової економіки, яка з'явилась під час кризового періоду. Розв'язання проблем податкової сфери без участі науковців та без використання позитивного зарубіжного досвіду є складним, але необхідним процесом. Це сприятиме забезпеченню комплексного підходу до регулювання податкових відносин, оптимізації структури дохідної частини бюджету та створенню відповідної податкової системи.

Враховуючи важливість наповнення бюджету, а також джерел його формування, особливу увагу варто приділити дослідженню нормативно-правового забезпечення формування податкових надходжень. Правові норми формування податкових надходжень встановлюють сукупність податків і зборів, основоположні принципи їх побудови, також забезпечують моделювання систем управління справами, формування та формалізацію їх функціональних, організаційних та інформаційних структур, регламентують відносини, що виникають в процесі оподаткування.

Правовому регламентуванню підлягають відносини, які виникають між:

- державою і платниками стосовно визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення і сплати, функціональних прав та обов'язків платників, їх відповідальності за податкові правопорушення;
- державою і контролюючими органами, які забезпечують справляння податків стосовно визначення прав та обов'язків цих органів, державного контролю за їх діяльністю;
- контролюючими органами щодо розмежування їх повноважень при здійсненні податкового контролю;
- контролюючими органами і платниками податків щодо взаємних прав та обов'язків і механізму їх реалізації [41].

Вітчизняне податкове законодавство формувалось в умовах переходу від командно-адміністративної економіки до відкритої ринкової. Коли Україна здобула незалежність, то законодавство сфери оподаткування, яке існувало за часів планово-директивного розвитку економіки, не відповідало тим реаліям, що відкривались перед Україною у 90-х роках минулого століття.

За період незалежності України податкові правовідносини знайшли своє відображення близько у 5000 нормативно-правових актів, серед яких: 528 законів, 153 укази Президента, 453 постанови Верховної Ради, 19 Декретів Кабінету Міністрів, більше 1000 постанов та розпоряджень Кабінету Міністрів, близько 2000 нормативно-правових актів міністерств і відомств України. Як бачимо, значна кількість нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини, не створила відповідної правової бази у сфері оподаткування, а тільки призвела до неоднозначності окремих тлумачень, наявності неузгодженостей та суперечностей [24, с. 211].

На сьогоднішній день основою правового регулювання в процесі оподаткування виступає податкове законодавство. Відповідно до ст. 3 Податкового кодексу України, податкове законодавство складається з Конституції України, Податкового кодексу України, Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів з питань митної справи, рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом [54].

Конституція України – Основний Закон України, який має найвищу юридичну силу. Згідно ст. 67 Конституції України, «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі



громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [26].

Звернемо увагу на те, що в Конституції України не використовується термін «юридична особа». Виходячи з частини першої ст. 67 можна вважати, що суб'єктами сплати податків є фізичні і юридичні особи, оскільки вживається слово «кожен». З іншого боку, розміщення даної статті у розділі II «Права, свободи та обов'язки людини й громадянина» Конституції України вказує, що її суб'єктами є лише фізичні особи. Також зауважимо про відсутність норми, яка проголошує рівність прав і обов'язків фізичних і юридичних осіб. Наприклад, у ст. 45 Конституції Грузії визначено: «Зазначені у Конституції права і свободи людини, з урахуванням їх змісту, поширюються також на юридичних осіб».

Проте це не означає, що дія основних принципів оподаткування поширюється тільки на фізичних осіб – платників податків. Аналіз норм Конституції України дає право дійти висновку: конституційні права людини і громадянина, закріплені у ст. 67 Основного Закону держави, поширюються на юридичних осіб настільки, наскільки це право за юридичною природою може бути до них застосоване [63].

Стабільність бюджетної системи, максимальне наповнення бюджету, реалізація завдань та функцій держави напряму залежать від ефективного виконання суб'єктами господарювання податкового обов'язку.

Ключову роль під час цього процесу відіграє Державна фіскальна служба України – центральний орган виконавчої влади України, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, що реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного, а також законодавства з питання сплати єдиного внеску [56]. Державна фіскальна служба України здійснює адміністрування податків і

зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, а також забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати їх до бюджету.

Податковий кодекс України регулює відносини, які 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 [54]. Прийняття Податкового кодексу України, безумовно, позитивний момент, оскільки з введенням його в дію виключається плутанина в різних законах та підзаконних актах. Цей кодифікований акт, на відміну від великої кількості раніше чинних законодавчих і нормативних документів у сфері оподаткування, дає змогу краще орієнтуватися у податкових нормах як посадовим особам фіскальних органів, так і платникам податків.

Підприємцю-початківцю, як і потенційному інвестору, тепер не потрібно вивчати десятки законів та сотні підзаконних нормативних актів, а достатньо проаналізувати відповідні положення Податкового кодексу задля прийняття рішення про доцільність відкриття бізнесу чи інвестування капіталу [51, с. 186].

Однак з прийняттям Податкового кодексу України на практиці мало що змінилося, оскільки спірні питання та нестабільність законодавчих норм і досі притаманні податковому законодавству. Податковий кодекс запроваджувався поспіхом, що призвело до необізнаності з положеннями та нормами цього законодавчого акта і неготовності до його запровадження.

Підприємцям, наприклад, потрібен час на адаптацію до нових умов оподаткування (впровадження нових податкових накладних, нових форм податкової звітності, оновлення програмних продуктів, навчання персоналу, внесення коректив у бізнес-процеси з урахуванням зміни баз, об'єктів, ставок, порядку оподаткування тощо), а це відволікає їх від безпосереднього провадження бізнесу [52, с. 86].

Для успішного реформування податкової системи необхідним було проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків та посадовими особами фіскальних органів на підготовчому етапі імплементації норм Податкового кодексу України.

Крім цього, текст Податкового кодексу України містить багато посилань, а це свідчить про те, що документ не є остаточно завершеним. У тексті часто трапляються фрази: «у порядку, затвердженому Державною фіскальною службою України», «у порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України», «у порядку, затвердженому Міністерством фінансів України» тощо. Це означає, що окремі положення Кодексу можна коригувати, вносячи до нього зміни постановами Кабміну, наказами Мінфіну та ДФС.

Не менш важливим в системі правового забезпечення формування податкових надходжень в Україні є бюджетне законодавство, зокрема Бюджетний Кодекс України та закон про Державний бюджет України.

Бюджетний кодекс України регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначає правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу [5]. Стаття 29 Бюджетного кодексу України визначає склад доходів Державного бюджету України. Зокрема, пунктами 1-16 частини другої статті 29 цього Кодексу визначено розмір податкових надходжень, які зараховуються до загального фонду Державного бюджету України.

Закон про Державний бюджет України затверджує Державний бюджет України та містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду.

Дуже часто можна спостерігати неоднозначне розуміння законодавчих норм під час формування податкових надходжень в Україні, що є причиною виникнення спорів між суб'єктами господарювання та органами державної влади. Наприклад, фіскальні органи застосовують законодавчі норми таким

чином, щоб максимізувати податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Платники, в свою чергу, на законних засадах намагаються мінімізувати обсяги податків, які необхідно сплатити. А судові органи роз'яснюють неоднозначні норми податкового законодавства, видаючи постанови за позовами платників податків чи податкових органів.

Недосконалість і нестабільність податкового законодавства негативно впливає на формування податкових надходжень, що сприяє збільшенню впливу політичних, корпоративних та інших факторів на цей процес. Крім того, при формуванні видаткової частини бюджету часто приймаються популістські рішення, які вимагають відповідних джерел фінансування. У цих суперечностях криються витoki таких явищ [60]:

- неузгодженість податкової і бюджетної політик;
- прагнення парламентських комітетів завищувати планові показники доходів бюджету, а уряду – їх занижувати;
- перевищення державними зобов'язаннями, що впливають із чинного законодавства, фінансових можливостей економіки;
- ухвалення рішень щодо зниження податкових ставок і гальмування ухвалення рішення з розширення податкової бази, необхідного для збереження рівня бюджетних надходжень на незмінному рівні;
- ланцюгова реакція боротьби за податкові пільги і преференції і, як наслідок – загострення корупції;
- вибір податкових пільг, що підлягатимуть першочерговому скасуванню, залежно не від їх соціально-економічної значущості, а від міцності позицій тієї групи депутатів, які лобіюють у парламенті інтереси певної категорії платників.

Отож, вдосконалення нормативно-правового забезпечення формування податкових надходжень в Україні повинне здійснюватись на основі глибокого системного вивчення діючого вітчизняного законодавства та практичних аспектів його застосування, ретельно аналізуючи слабкі його сторони та переваги зарубіжних країн у сфері оподаткування.

## Висновки до розділу 1

Історія свідчить, що залежно від періоду розвитку суспільства існували різноманітні податки, які відповідали особливостям того чи іншого історичного періоду, визначення сутності яких постійно змінювались. На даному етапі розвитку фінансової науки не існує однастайності у з'ясуванні сутності податків. Трактуються вітчизняними та зарубіжними вченими цього феномену ґрунтовно передають їхню природу, але в жодному із них не вказується на регулятивну силу податків, що робить їх потужним державним інструментом.

Тому, розглянувши та проаналізувавши теоретичні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності податків, врахувавши їх важливу роль, як інструменту щодо вирішення певних проблем і досягнення поставлених перед державою цілей та завдань, ми пропонуємо власне визначення, яке найбільш точно розкриває суть податкових надходжень.

Податки – обов'язкові платежі, які встановлюються державою на законодавчому рівні, сплачуються фізичними і юридичними особами для фінансового забезпечення реалізації державних функцій та задоволення суспільних потреб, являються частиною вартості валового внутрішнього продукту, а також виступають потужним інструментом в руках держави для регулювання економічних пропорцій.

Особливе суспільне призначення податків виражається через єдність їх функцій, а саме, одночасне існування податку як фіскального інструменту формування доходів бюджету та як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту.

Необхідність податкових надходжень полягає у максимальному наповненні бюджету держави, що призведе до її ефективного функціонування, задоволення суспільних потреб, а також підвищення соціально-економічного розвитку країни.

Важливість кожного податку характеризується його належністю до певної групи залежно від чинної класифікації податків. Класифікація податкових

надходжень має не тільки теоретичне, а й важливе практичне значення. В теоретичному аспекті, погляди науковців надто відрізняються між собою, а вибір тієї чи іншої класифікації залежить виключно від цілей та завдань податкової політики держави. На практиці, та чи інша класифікація податків дозволяє проводити аналіз податкової системи, здійснювати оцінювання та зіставлення по групах податків, особливо в динаміці за довгостроковий період.

Особливу увагу, також, приділяють нормативно-правовому забезпеченню формування податкових надходжень в Україні, основу якого складають Конституція України, Податковий кодекс, Митний кодекс, Бюджетний кодекс, закон про Державний бюджет України та інші нормативно-правові акти. Проте, в сучасних умовах воно характеризується недосконалістю та нестабільністю, що здійснює негативний вплив на економіку держави.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

#### **2.1. Планування та прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету України**

Наповнення дохідної частини бюджету держави, а відтак рівень соціально-економічного розвитку країни залежать не тільки від належного процесу адміністрування податків і зборів, а й від наявності науково-обґрунтованих, реальних планів і прогнозів, дієвості та ефективності прийнятих на їх основі управлінських рішень, прозорості механізмів формування, розподілу і використання валового внутрішнього продукту. Прогнозування доходів бюджету – важлива складова у системі бюджетного і податкового менеджменту, роль якого довгий час недооцінювалась науковцями і практиками. Недооцінка ролі планування та прогнозування податкових надходжень в системі державних фінансів при визначенні доходів бюджету призвела до виникнення дисбалансів в податковій політиці та управлінні бюджетними коштами.

Зміни, пов'язані з прийняттям Податкового кодексу, неможливість передбачити поведінку суб'єктів господарювання в нових умовах оподаткування ускладнюють процес прогнозування податкових надходжень та виконання вже запланованих показників на поточний бюджетний період. Це може призвести до неодноразового перегляду бюджету протягом року. Враховуючи те, що держава може розширювати існуючі зобов'язання лише за наявності реальних оцінок щодо очікуваних сум доходів бюджету, роль планування та прогнозування податкових надходжень підвищується. Саме від ефективності планування, обґрунтованості та якості прогнозних розрахунків залежить своєчасність та повнота мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, і, відповідно, належне виконання державою покладених на неї функцій.

Прогнозування та планування поєднуються між собою наступним чином: прогнозування передує процесу планування; прогножуються наслідки вже прийнятих під час планування рішень; прогнозується хід виконання планових завдань [14, с. 21].

Прогнозування податкових надходжень бюджету передбачає визначення тенденції очікуваного рівня податкових надходжень бюджету з урахуванням впливу макроекономічних показників і податкового законодавства (податкових ризиків) з метою підвищення фіскальної достатності податкових доходів бюджету та формування основ оптимізації тактики і стратегії податкової політики [75, с. 176].

Прогнозування дохідної частини бюджету є необхідним і важливим етапом бюджетного процесу, який певним чином дозволяє визначити стратегічні напрями розвитку бюджетно-податкового регулювання, особливості формування бюджетних доходів у територіальному та галузевому аспектах, показник кореляції між рівнем оподаткування за окремими податками і обсягом податкових доходів, що сприятиме підвищенню дієвості бюджетної політики.

Ефективність бюджетного прогнозування та планування, що охоплює такі стадії бюджетного процесу, як складання, розгляд і затвердження бюджету, об'єктивно вимагає органічної взаємодії органів влади, особливо, на стадії формування показників дохідної частини бюджету, адже від неї напряму залежить його видаткова частина. Розрахунок бюджетних показників здійснюється на основі прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України на відповідний бюджетний період, а саме показників номінального та реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, офіційного обмінного курсу гривні в середньому за рік та на кінець року, рівня безробіття і т. д., що розробляються Міністерством економічного розвитку і торгівлі України. Зазначені показники доводяться іншим учасникам бюджетного процесу та є свого роду цільовими орієнтирами можливих параметрів розвитку країни, що повинні враховуватись у процесі формування проектів бюджетів різних рівнів [14, с. 22].



Бюджетні показники є не просто технічними параметрами процесу формування проекту бюджету, а виступають базою для всебічного і ґрунтовного аналізу територіальних, галузевих особливостей здійснення тих чи інших видів діяльності. З одного боку, цей аналіз дає змогу забезпечити недопущення диспропорцій у розподілі податкового навантаження між суб'єктами бюджетних взаємовідносин, а з іншого – його результати нерідко дозволяють виявити додаткові ресурси чи втрати бюджетних доходів та своєчасно прийняти відповідні управлінські рішення.

В умовах економічних перетворень важливим є формування прогнозних показників податкових надходжень на коротко - і середньострокову перспективу, виходячи з принципів макроекономічної стабільності, достатнього рівня науково-економічної обґрунтованості та узгодженості з бюджетною стратегією держави.

Прогнозування доходів бюджету регулюється Бюджетним кодексом України. Зокрема, ст. 21 Бюджетного кодексу передбачає складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Відповідно до цього, Міністерство фінансів України за участю центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного і соціального розвитку, Національного банку України, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди, який ґрунтується на щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозних та програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах. Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди подається до Верховної Ради України разом з проектом закону про Державний бюджет України, уточнюється на підставі прийнятого закону про Державний бюджет України та схвалюється Кабінетом Міністрів України у місячний строк з дня опублікування закону про Державний бюджет України [5].

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди включає індикативні прогностичні показники: основних макропоказників економічного і соціального розвитку України; зведеного бюджету України за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування; державного бюджету України за основними видами доходів, фінансування, видатків і кредитування; державного боргу; за бюджетними програмами; взаємовідносин державного бюджету з місцевими бюджетами [5].

Для оцінки процесу прогнозування варто розглянути прогностичні показники податкових надходжень зведеного бюджету, схвалені постановами Кабінету Міністрів України на 2012-2013 роки та 2013-2014 роки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Прогностичні показники податкових надходжень Зведеного бюджету України на 2012-2014 рр., млрд. грн.\***

| <b>Доходи Зведеного бюджету України</b> |             |             |             |
|---|-------------|-------------|-------------|
| <b>Прогноз на період</b>                | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> |
| <b>2012-2013</b>                        | 385,35      | 436,49      |             |
| <b>2013-2014</b>                        |             | 429,10      | 453,30      |
| <b>Фактично</b>                         | 360,57      | 353,97      | 367,51      |
| <b>Відхилення, %</b>                    | -6,43       | -17,51      | -18,93      |
| <b>Податок на доходи фізичних осіб</b>  |             |             |             |
| <b>2012-2013</b>                        | 60,14       | 69,02       |             |
| <b>2013-2014</b>                        |             | 83,70       | 97,30       |
| <b>Фактично</b>                         | 68,09       | 72,15       | 75,19       |
| <b>Відхилення, %</b>                    | 13,22       | -13,8       | -22,72      |
| <b>Податок на прибуток підприємств</b>  |             |             |             |
| <b>2012-2013</b>                        | 53,16       | 61,27       |             |
| <b>2013-2014</b>                        |             | 60,60       | 65,40       |
| <b>Фактично</b>                         | 55,79       | 54,99       | 40,19       |
| <b>Відхилення, %</b>                    | 4,95        | -9,26       | -38,55      |
| <b>Податок на додану вартість</b>       |             |             |             |
| <b>2012-2013</b>                        | 128,20      | 144,38      |             |
| <b>2013-2014</b>                        |             | 175,00      | 174,20      |
| <b>Фактично</b>                         | 138,83      | 128,27      | 139,02      |
| <b>Відхилення, %</b>                    | 8,29        | -26,7       | -20,2       |
| <b>Акцизний податок</b>                 |             |             |             |
| <b>2012-2013</b>                        | 45,48       | 49,08       |             |
| <b>2013-2014</b>                        |             | 44,90       | 48,70       |
| <b>Фактично</b>                         | 38,43       | 36,67       | 45,1        |
| <b>Відхилення, %</b>                    | -15,5       | -18,33      | -7,39       |

\*Складено та розраховано автором на основі [16, 17, 18, 57, 58].

Згідно даних табл. 2.1 спостерігаються значні відхилення між прогнозними показниками податкових надходжень зведеного бюджету, які розраховувались два роки поспіль на один і той же рік, а також між фактичними їх значеннями, що свідчить про недосконалість середньострокового прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету України.

Якщо ж порівнювати відхилення у середньостроковому періоді між прогнозними та фактичними показниками в зарубіжних країнах, варто зауважити, що вони не перевищують 3-5%. Це в свою чергу гарантує стабільне виконання дохідної та видаткової частин бюджетів цих країн [13].

При цьому слід врахувати те, що за умов нестійкого характеру економічних процесів – а саме це сьогодні має місце в економіці України – ефективно можуть бути реалізовані лише оперативний (до 1 місяця) і короткостроковий (до 1 року) прогнози. Розроблення та вдосконалення науково-обґрунтованих прогнозів, які лежать в основі програми соціально-економічного розвитку країни, належать до найважливіших завдань, що реалізуються у процесі взаємодії органів державної влади на сучасному етапі.

Поряд із прогнозуванням важливе місце в системі державних фінансів займає також і процес планування податкових надходжень.

При плануванні податкових надходжень на державному рівні здійснюються наступні заходи [31, с. 94]:

- визначення економічних тенденцій, що склалися в державі та пошук варіантів податкового режиму, найсприятливіших для цих змін;
- ранжирування обраних варіантів податкового режиму, а також їх оцінка;
- визначення пріоритетності варіантів майбутнього податкового режиму;
- аналіз виконання бюджету попереднього (звітнього) року та здійснення планування податкових надходжень на наступний період;
- обговорення проекту податкових надходжень, бюджету держави, внесення корективів у окремі його статті, прийняття бюджету як закону та здійснення відповідних змін у чинному законодавстві.

Основними вимогами під час планування податкових надходжень зведеного бюджету являються [31, с. 95]:

- аналіз взаємовідносин між платником податків і контролюючими органами – вивчення позитивних і негативних тенденцій у цих взаємовідносинах та виявлення закономірностей їх розвитку;
- аналіз чинників впливу на податкові надходження – визначення чинників, які діють в системі податкових відносин, їх впливу на систему оподаткування в цілому та на окремі її елементи, на показники фінансово-господарської діяльності держави або окремого регіону.
- визначення можливостей появи та впливу непередбачених ситуацій на процес планування податкових надходжень – визначення можливих форс-мажорних ситуацій в економічній, фінансовій, податковій, бюджетній сферах, які важко передбачити в період планування податкових надходжень.

Планування податкових надходжень – комплексний багатогранний процес щодо формування податкових надходжень бюджету держави з метою фінансового забезпечення соціального та економічного розвитку як окремих адміністративно-територіальних одиниць, так і країни в цілому [73, с. 2].

Формування податкових надходжень Зведеного бюджету України залежить від якості їх планових показників, які щороку затверджуються законом Про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період. Для оцінки ефективності планування податкових надходжень зведеного бюджету протягом 2011-2015 років потрібно звернути увагу на показники відносних відхилень між їх фактичними і плановими обсягами (табл. 2.2).

Аналізуючи табл. 2.2, можна простежити недовиконання планових показників обсягу податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2012-2014 років. У 2012 р. недовиконання плану податкових надходжень зведеного бюджету склало 9,29%, у 2013 р. – 6,6%, у 2014 р. – 5,08%. Натомість, у 2015 році зафіксовано перевиконання планових показників податкових надходжень Зведеного бюджету України, яке склало 2,21%.

**Відносні відхилення між фактичними і плановими обсягами  
податкових надходжень Зведеного бюджету України на 2011-2015 рр., %\***

| Показники                            | 2011  | 2012   | 2013   | 2014  | 2015  |
|--------------------------------------|-------|--------|--------|-------|-------|
| <b>Податкові надходження, з них:</b> | 1,23  | -9,29  | -6,60  | -5,08 | 2,21  |
| Податок на доходи фізичних осіб      | -1,55 | -3,01  | -7,70  | -6,99 | 9,57  |
| Податок на прибуток підприємств      | 14,94 | -4,84  | -5,92  | -1,03 | -4,27 |
| Податок на додану вартість           | 1,27  | -15,41 | -5,46  | -2,76 | -0,86 |
| Акцизний податок                     | -9,76 | -10,36 | -12,84 | -2,34 | 4,64  |

\*Розраховано автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Незважаючи на перевиконання планового обсягу податкових надходжень у 2011 році на 1,23%, в розрізі окремих податків відбулось недовиконання плану, а саме з податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку, що становило 1,55% і 9,76% відповідно. Протягом 2012-2014 років також спостерігалось недовиконання планових показників в розрізі основних бюджетоутворюючих податків, що коливалось в межах 3-15%. Що стосується 2015 року, то недовиконання планових показників відбулось з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, що становило 4,27% і 0,86% відповідно, а обсяги надходжень податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку перевищували планові показники на 9,57% та 4,64% відповідно.

Як бачимо, показник недовиконання планового обсягу податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2012-2014 років постійно зменшується. А в 2015 році відбулось перевиконання плану, яке становило 2,21%, що свідчить про підвищення якості процесу планування податкових надходжень Зведеного бюджету України.

На результативність здійснення планування податкових надходжень, як і на будь-які інші процеси, впливає велика кількість різних чинників, без вивчення та врахування яких не можна робити висновок про ефективність складеного плану.

Серед основних чинників, які здійснюють позитивний вплив на даний процес, можна виокремити:

- модернізацію існуючих і затвердження нових методів планування;
- розробку та затвердження методологічних рекомендацій із планування податкових надходжень;
- стабілізацію нормативно-правового забезпечення, зокрема у прийнятті Податкового кодексу України тощо.

Чинники, які мають негативний вплив на якість планування податкових надходжень, включають [73, с. 113]:

- відсутність належної методологічної основи планування податкових надходжень;
- відсутність належного інституційного забезпечення процесу планування;
- мінливість і недосконалість податкового законодавства;
- нестабільність політичної, економічної та соціальної ситуації в державі;
- недосконалість інформаційно-аналітичної бази для розрахунку планових показників;
- відсутність податкової дисципліни платників податків тощо.

Серед завдань, які стоять перед державними органами влади в процесі планування податкових надходжень, потрібно виділити [73, с. 112]:

- вдосконалення нормативно-правового забезпечення у сфері оподаткування;
- встановлення суспільно-ефективних пропорцій розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів;
- оптимізацію податкових надходжень;
- підвищення рівня контролю за надходженням податків і зборів;
- визначення обсягів податкових надходжень у межах регіону (території), виходячи з потужності податкового потенціалу та можливостей його розширення в перспективі;
- забезпечення збалансованого економічного і соціального розвитку по всій території країни.

Планування та прогнозування податкових надходжень Зведеного бюджету доцільно розглядати як комплексний адаптивний процес реалізації регуляторного механізму фінансової політики, у межах якої здійснюється сукупність відповідних заходів щодо формування, коригування, контролю і моніторингу системи бюджетних показників з урахуванням тенденцій соціально-економічного розвитку країни та сукупного впливу зовнішніх чинників на збалансованість і стійкість бюджетної системи.

Отже, підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що прогнозування та планування податкових доходів зведеного бюджету відіграють дуже важливу роль у бюджетному механізмі. Адже, саме в процесі їх здійснення дається всебічна оцінка того, який обсяг фінансових ресурсів достатньою мірою забезпечить виконання покладених на державу функцій та завдань.

Від якісного рівня обґрунтованості планування і прогнозування податкових надходжень значною мірою залежить результативність фінансової політики держави у сфері формування доходів бюджету, що в свою чергу впливає на структуру та обсяги бюджетних видатків, дефіциту бюджету і пріоритети соціально-економічного розвитку країни в цілому.

## **2.2. Аналіз динаміки та структури податкових надходжень Зведеного бюджету України**

Як відомо, податкові надходження являються не тільки фіскальним джерелом, а й здатні чинити значний вплив, практично, на усі сфери господарського життя держави, тобто наділені регулюючою силою. Тому, уміле їх використання та підбір правильних пропорцій визначатиме рівень фінансово-економічної безпеки, ріст економіки та добробут населення. Але прийняття будь-яких фінансово-управлінських та регуляторних рішень неможливе без попереднього аналізу минулої та поточної ситуації щодо об'єкта управління, а саме дослідження показників динаміки та структури.

Для здійснення аналітичної оцінки податкових надходжень Зведеного бюджету України насамперед необхідно розглянути їх частку в загальній структурі доходів бюджету, що дасть змогу визначити, яку роль вони відіграють у наповненні основного фонду фінансових ресурсів держави.

Станом на 2015 рік частка податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України становила 61,23% (рис. 2.1). Друге місце посідають офіційні трансферти, що у відсотковому вираженні становлять 21,36%. На третьому місці перебувають неподаткові надходження і становлять 16,9%. Найменше значення у структурі державних доходів складають такі надходження як: доходи від операцій з капіталом, від цільових фондів та від урядів зарубіжних країн і міжнародних організацій, що становлять менше 1%.



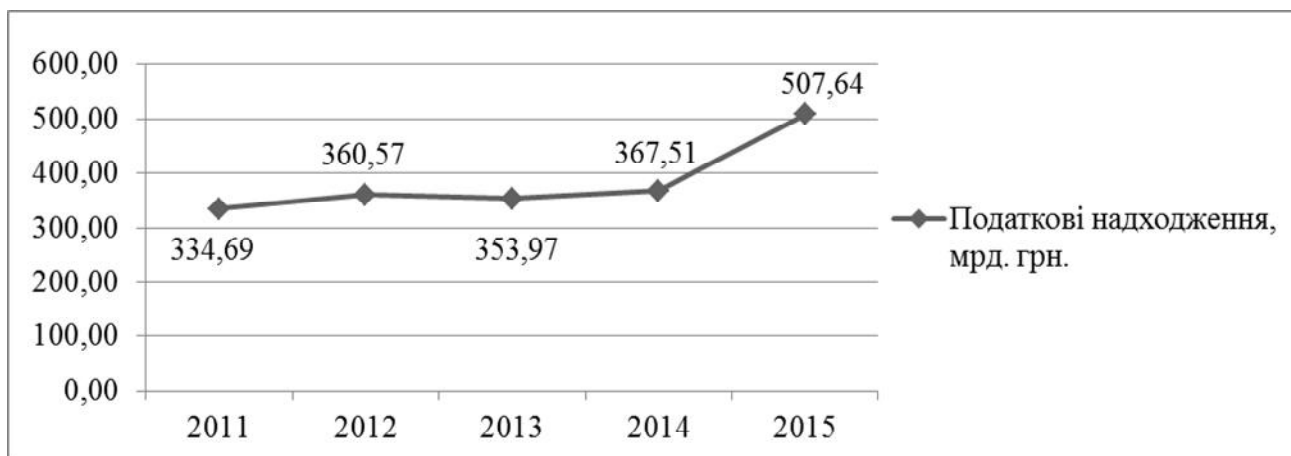
**Рис. 2.1. Структура доходів Зведеного бюджету України за 2015 рік, %.\***

\*Складено автором на основі [19].

З огляду на такі масштаби, можна стверджувати, що податкові надходження виступають домінуючим джерелом наповнення бюджету держави. Хоча, не можна нехтувати значенням неподаткових надходжень, оскільки їх основною функцією є збалансування бюджету та заповнення недоотриманої частини доходів за рахунок податків.

Для визначення закономірностей зміни обсягів податкових надходжень та оцінки їх тенденції варто звернути увагу на динаміку податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років (рис. 2.2).





**Рис. 2.2. Динаміка податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 рр.\***

\*Складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

У 2011 році податкові надходження Зведеного бюджету України становили 334,69 млрд. грн., у 2012 році відбулося зростання податкових надходжень на суму 25,88 млрд. грн. за рахунок збільшення обсягів податку на додану вартість, а загальний обсяг становив 360,57 млрд. грн. У 2013 році податкові надходження зменшились на 6,6 млрд. грн., у зв'язку із зниженням доходів від податку на додану вартість, а також рентної плати за транспортування, зборів на паливно-енергетичні ресурси. Натомість, у 2014 році податкові надходження збільшились на 13,54 млрд. грн., а в 2015 році – на 140,13 млрд. грн. в порівнянні з попереднім періодом, що спричинено зростанням низки податків.

Загалом, динаміка податкових надходжень Зведеного бюджету України є позитивною, із незначними коливаннями. Проте, варто звернути увагу на обсяг податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2015 році, який склав 507,64 млрд. грн., що на 38,13% більше, ніж у 2014 році.

До податкових надходжень, які формують доходи Зведеного бюджету України відносять: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), ввізне та вивізне мито,

рентну плату та плату за використання інших природних ресурсів, рентну плату за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси, місцеві податки та інші податки і збори (табл. 2.3) [54].

Таблиця 2.3

**Структурно-динамічний аналіз податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років\***

| Податкові надходження  | 2011       |            | 2012           |            | 2013           |            | 2014           |            | 2015           |  |
|--|------------|------------|----------------|------------|----------------|------------|----------------|------------|----------------|--|
|  | млрд. грн. | млрд. грн. | темп зрост., % | млрд. грн. | темп зрост., % | млрд. грн. | темп зрост., % | млрд. грн. | темп зрост., % |  |
| <b>ВСЬОГО:</b>   | 334,69     | 360,57     | 107,73         | 353,97     | 98,17          | 367,51     | 103,83         | 507,64     | 138,13         |  |
| Податок та збір на доходи фізичних осіб  | 60,22      | 68,09      | 113,07         | 72,15      | 105,96         | 75,19      | 104,21         | 99,98      | 132,97         |  |
| Податок на прибуток підприємств  | 55,10      | 55,79      | 101,25         | 54,99      | 98,57          | 40,19      | 73,09          | 39,05      | 97,16          |  |
| Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів                         | 14,83      | 17,54      | 118,27         | 28,86      | 164,54         | 33,60      | 116,42         | 41,96      | 124,88         |  |
| Податок на додану вартість   | 130,09     | 138,83     | 106,71         | 128,27     | 92,40          | 139,02     | 108,38         | 178,45     | 128,36         |  |
| Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та             | 26,10      | 28,66      | 109,81         | 27,72      | 96,72          | 28,24      | 101,88         | 38,78      | 137,32         |  |
| Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) | 7,82       | 9,77       | 124,94         | 8,95       | 91,61          | 16,86      | 188,38         | 24,32      | 144,25         |  |
| Ввізне мито  | 10,46      | 12,99      | 124,19         | 13,26      | 102,08         | 12,39      | 93,439         | 39,88      | 321,87         |  |
| Вивізне мито   | 1,31       | 0,20       | 15,267         | 0,78       | 390            | 0,22       | 28,205         | 0,42       | 190,91         |  |
| Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси                  | 21,19      | 17,65      | 83,31          | 5,70       | 32,29          | 5,98       | 104,91         | 7,25       | 121,16         |  |
| Місцеві податки  | 2,50       | 5,46       | 218,40         | 7,32       | 134,07         | 8,10       | 110,66         | 27,04      | 333,83         |  |
| Інші податки та збори  | 4,39       | 4,90       | 111,62         | 6,09       | 124,29         | 7,34       | 120,53         | 2,80       | 38,15          |  |

\*Складено та розраховано автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Згідно даних табл. 2.3 спостерігається значне зростання практично по кожному із податкових надходжень за 2015 рік в порівнянні з попереднім роком. Наприклад, надходження податку на доходи фізичних осіб включаючи

військовий збір зросли на 32,97%; надходження податку на додану вартість – на 28,36%; рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів – на 24,88%; акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – на 37,32%, акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – на 44,25%, ввізне мито – на 221,87%; вивізне мито – на 90,91%, рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси – на 21,16%; місцеві податки – на 233,83%. А надходження податку на прибуток у 2015 році зменшились на 2,84%.

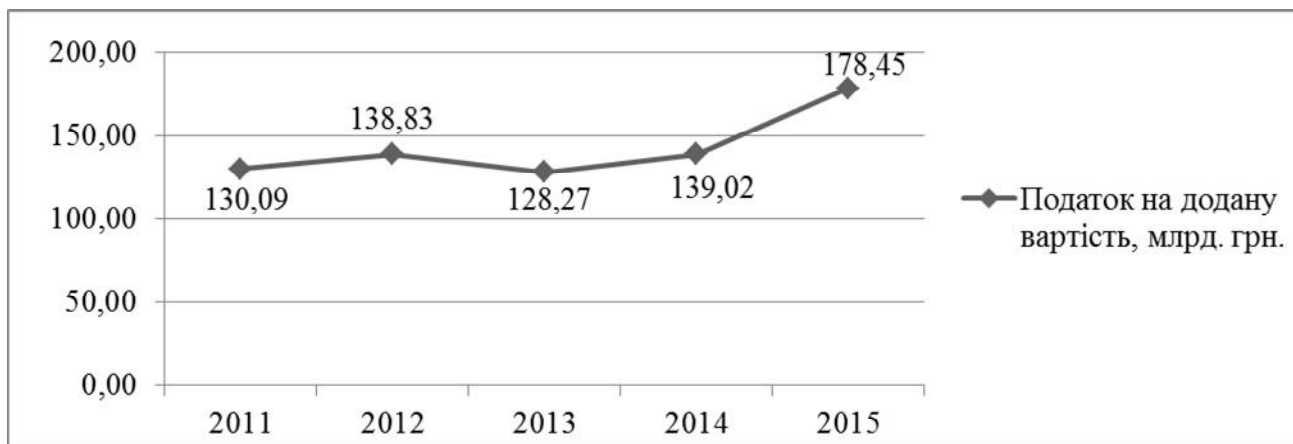
Основними бюджетоутворюючими податками у 2015 році були: податок на додану вартість (35,15%), податок на доходи фізичних осіб (19,7%) та рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів (8,27%), оскільки вони займають найбільшу питому вагу серед податкових надходжень Зведеного бюджету України. (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2015 році, %.\***

\*Складено автором на основі [19].

Отож, для більш детального аналізу впливу окремих бюджетоутворюючих податків на загальний обсяг доходів держави, варто розглянути їх динаміку протягом 2011-2015 років (рис. 2.4, рис. 2.5, рис. 2.6).



**Рис. 2.4. Динаміка податку на додану вартість Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років\***

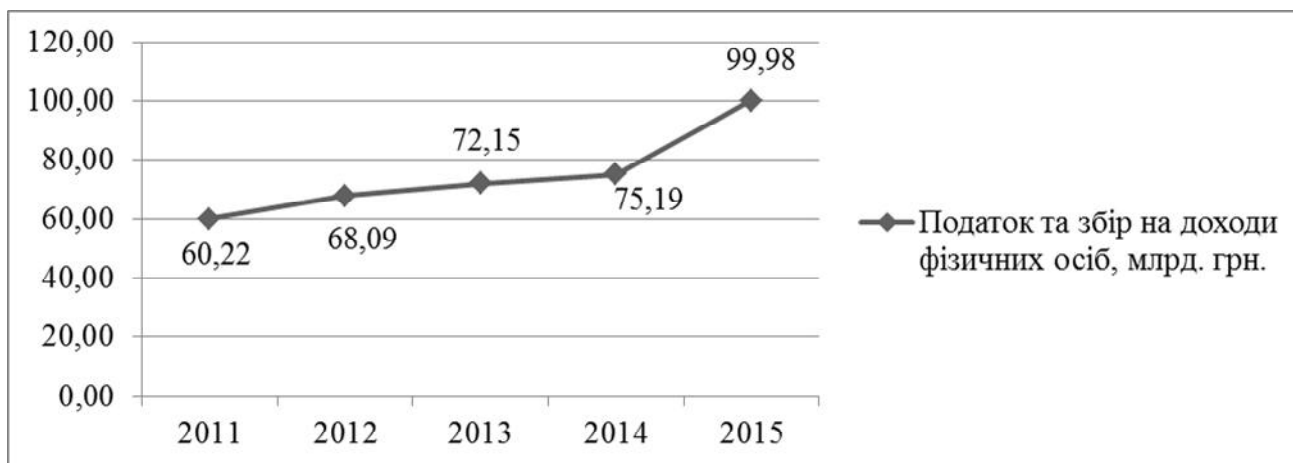
\*Складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Загалом спостерігається позитивна динаміка надходжень податку на додану вартість до Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 рр.

У 2011 році обсяг податку на додану вартість становив 130,09 млрд. грн., у 2012 році збільшився на 8,74 млрд. грн., у 2013 році відбулось зменшення на 10,56 млрд. грн. У 2014 році знову відбулось зростання податку на додану вартість на 10,75 млрд. грн., а в 2015 році – на 39,43 млрд. грн. (28,36%) і становив 178,45 млрд. грн.

За даними Державної служби статистики України у 2015 році відбулось значне падіння обсягу імпорту товарів в порівнянні з попереднім роком – на 31,1%, але через значне зростання курсу гривні до долара США це було компенсовано [46]. За даними Національного банку України середньорічний курс гривні до долара США за 2015 рік збільшився на 83,8% [49].

Наступним податком, що посідає друге місце в структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України є податок на доходи фізичних осіб (рис. 2.5).

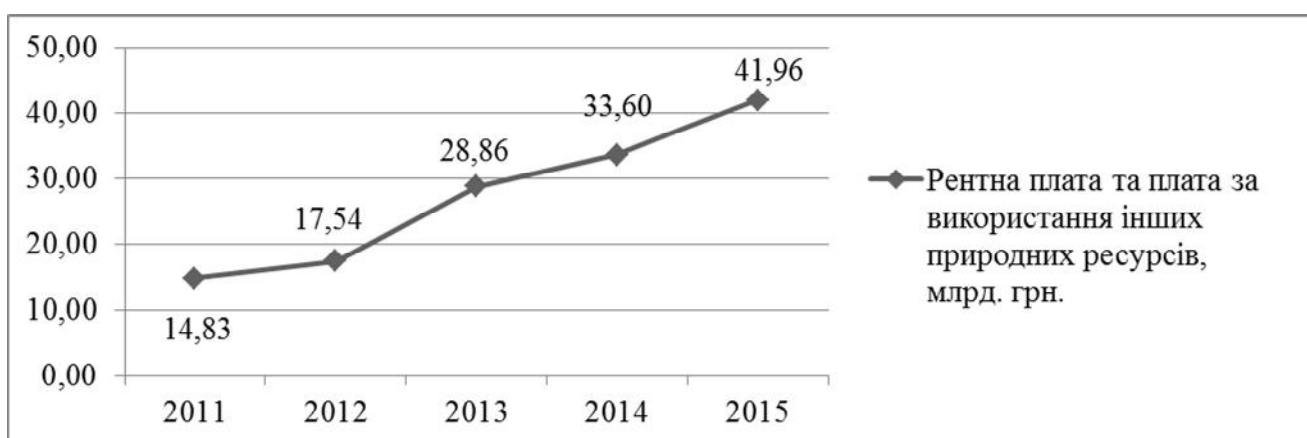


**Рис. 2.5. Динаміка податку на доходи фізичних осіб Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років\***

\*Складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

На рис. 2.5 спостерігається постійне зростання податку на доходи фізичних осіб протягом 2011-2015 років. У 2015 році відбувся скачок цього податку. Його надходження до бюджету становили 99,98 млрд. грн., що на 24,79 млрд. грн. (32,97%) більше, ніж у минулому році. Це пов'язано із тим, що з серпня 2014 року було введено військовий збір та податок на доходи фізичних осіб у вигляді процентів.

На третьому місці перебуває рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, динаміка якого представлена на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Динаміка рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 рр.\***

\*Складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Протягом 2011-2015 років спостерігається позитивна динаміка. У 2011 році надходження цієї плати до бюджету становили 14,83 млрд. грн., у 2012 році відбулось її зростання на 2,71 млрд. грн., у 2013 році – на 11,32 млрд. грн., у 2014 році – на 4,74 млрд. грн., а в 2015 році – на 8,36 млрд. грн.

Також вагому частку податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2015 році займали: ввізне мито (7,86%), податок на прибуток підприємств (7,69%), акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (7,64%), місцеві податки (5,33%), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (4,79%) (рис.2.3).

Обсяги ввізного мита зросли в 3,2 рази порівняно з 2014 роком. Це пояснюється зростанням курсу гривні в залежності до долара США. Також від лютого 2015 року було встановлено додатковий імпорتنний збір з метою стабілізації платіжного балансу України. Надходження від даного збору склали 25,2 млрд. гривень [21].

Надходження податку на прибуток підприємств до бюджету зменшились на 2,84% в порівнянні з 2014 роком.

Причиною зростання акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) в 1,4 рази стало збільшення виробництва деяких підакцизних товарів протягом 2015 року. За даними Державної служби статистики України відбулось зростання виробництва тютюнових виробів на 8,1% та виноробної продукції на 17,3% [46]. Було підвищено специфічні ставки акцизу на сигарети без фільтру в 2,2 рази, бензин та дизпаливо – на 2%, транспортні засоби від 0,4% до 33% та введено акцизний податок на автобуси, вантажні автомобілі та електроенергію.

За даними Державної фіскальної служби збільшився обсяг реалізації нафтопродуктів вітчизняного виробництва всередині країни на 17% в порівнянні з 2014 роком [47].

Також у 2015 році відбулось зростання доходів бюджету від місцевих податків і зборів у 3,34 рази в порівнянні з минулим періодом. Причиною

такого зростання були внесені зміни до Податкового Кодексу в частині місцевого оподаткування. Було розширено базу оподаткування для податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, шляхом оподаткування як житлової, так і нежитлової нерухомості, а базою оподаткування з 1 квітня 2014 року визначено загальну площу об'єкта оподаткування. Також розширено перелік платників плати за землю та з 1 січня 2015 року запроваджено акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів у розмірі 5% від їх вартості [5].

Надходження від акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) у 2015 році зросли на 44,25%, оскільки відбулось підвищення ставок акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів і збільшення обсягу імпорту скрапленого газу на 34% та імпортованих легкових автомобілів, що були у використанні, в 5 разів [21].

На основі проведеного аналізу можна підсумувати, що податкові надходження виступають домінуючим джерелом наповнення Зведеного бюджету України, частка яких становить 60% усіх доходів. Протягом аналізованого періоду спостерігається їх позитивна динаміка.

У 2015 році відбулось зростання податкових надходжень в 1,4 рази порівняно з попереднім роком. Такому зростанню посприяло збільшення у 2015 році обсягів податку на додану вартість на 28,36%, податку на доходи фізичних осіб на 32,97%, рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів на 24,88%, акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) на 37,32%, акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) на 44,25%, ввізного мита на 221,87%, вивізного мита на 90,91% та місцевих податків на 233,83%. А основними бюджетоутворюючими податками стали податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, ввізне мито, податок на прибуток підприємств та акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції).

### **2.3. Характеристика впливу податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави**

На сьогоднішній день будь-яка держава стикається із низкою загроз, що перешкоджають її поступальному розвитку. Особливо небезпечними є загрози в економічній сфері, які визначають стан соціально-економічного розвитку держави. Потужним механізмом, який здатний регулювати більшість економічних процесів у країні та забезпечити збалансований і оптимальний розвиток господарського середовища, є фінансова система та, відповідно, стан її безпеки.

Фінансова безпека, як складна та багатогранна система, включає в себе ряд складових, фундаментальною з яких являється податкова безпека держави, що відображає ефективність податкової системи, визначає синхронність надходжень бюджету та баланс інтересів суспільства, держави та суб'єктів господарювання в процесі їх економічного відтворення.

Податкові надходження можуть по-різному впливати на рівень фінансової безпеки держави. Позитивний вплив податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави характеризується оптимальним рівнем оподаткування, який забезпечує достатнє наповнення бюджету, захищеністю інтересів суб'єктів податкових відносин, стійкістю та економічною незалежністю податкової системи, що проявляється у стабільності податкового законодавства, здатністю її до розвитку і вдосконалення, спроможністю своєчасного виявлення та запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування, а також можливістю захищати національні економічні інтереси [72, с. 13]. Крім сприятливих умов податки можуть спричинити формування непривабливого інвестиційного клімату та стримувати підприємницьку ініціативу суб'єктів господарювання, що матиме негативний вплив на фінансову безпеку держави.

Для побудови адекватної системи фінансової безпеки держави, а зокрема, її податкової складової, необхідні відповідні показники оцінки її стану,



відповідно до яких, державні органи можуть приймати обґрунтовані управлінські рішення тим реаліям, які склалися у конкретному періоді розвитку економіки. Досягнення певних параметрів фінансової безпеки держави визначається системою індикаторів податкової безпеки, які являються реальними статистичними показниками розвитку економіки країни та найбільш повно характеризують явища і тенденції в господарській сфері.

За допомогою індикаторів можна оперативно аналізувати стан податкової безпеки різних об'єктів, запобігати розвитку негативних тенденцій, вносити необхідні корективи у поточну та перспективну діяльність, прогнозувати розвиток подій [27, с. 83].

Ступінь впливу загроз визначається на підставі розрахунків і моніторингу системи індикаторів податкової безпеки та порівняння їх із «пороговими» значеннями. Порогові значення – це граничні значення індикаторів податкової безпеки. Відхилення фактичного значення індикатора від порогового свідчить про необхідність профілактики або усунення причин, що викликають ці відхилення [27, с. 84].

Роль податкових надходжень як фактору фінансової безпеки або загрози залежить від конкретної соціально-економічної ситуації в країні, особливостей етапу економічного розвитку, характеру економічної політики, стабільності державної влади та наявності чи відсутності кризових явищ розвитку світової фінансової системи. Кризовий стан держави та економіки, помилки фінансової політики та загальна слабкість державного управління призводять до кризи податкової системи тим самим перетворюючи її в реальну або потенційну загрозу фінансовій безпеці держави [22, с. 38].

Для визначення впливу податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави варто проаналізувати декілька індикаторів податкової безпеки України в динаміці протягом 2011-2015 років, а саме: податковий коефіцієнт, частку податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, співвідношення прямих і непрямих податків, динаміку податкового боргу та відношення обсягу податкового боргу до ВВП.

Податковий коефіцієнт відображає перерозподіл валового внутрішнього продукту через податки і розраховується за формулою 2.1 [27, с. 85].

$$\Pi_1 = \frac{\text{ПН}}{\text{ВВП}} \times 100, \quad (2.1)$$

де ПН – податкові надходження зведеного бюджету;

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Порогове значення не більше 40%.

Розрахунок податкового коефіцієнта протягом аналізованого періоду 2011-2015 років представлений у табл. 2.4.

*Таблиця 2.4*

**Динаміка податкового коефіцієнта протягом 2011-2015 років\***

| <b>Показники</b>                  | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Податкові надходження, млрд. грн. | 334,69      | 360,57      | 353,97      | 367,51      | 507,64      |
| ВВП, млрд. грн.                   | 1316,60     | 1408,89     | 1454,93     | 1566,73     | 1979,46     |
| Податковий коефіцієнт, %          | 25,42       | 25,59       | 24,33       | 23,46       | 25,65       |

\*Розраховано автором на основі [6, 15, 16, 17, 18, 19].

Згідно значень податкового коефіцієнта розрахованого у табл. 2.4, можна зробити висновок про те, що протягом аналізованого періоду показники даного індикатора знаходиться в безпечних межах і не перевищують граничної позначки, що становить 40%. Тенденція розвитку даного коефіцієнта до 2014 року є спадаючою, але у 2015 році він збільшився у порівнянні з попереднім періодом на 2,19% та становить 25,65%.

Незважаючи на те, що податкові надходження формують 60% усіх доходів бюджету України, розподіл ВВП через податкові надходження коливається в межах 23-25%. Це свідчить про незначне податкове навантаження на економіку країни, при цьому забезпечуючи виконання більшості державних зобов'язань.

Дані значення податкового коефіцієнта відображають позитивний стан фінансової безпеки України.

Для розрахунку наступного індикатора податкової безпеки, а саме, частки податкових надходжень у доходах зведеного бюджету використовують формулу 2.2 [27, с. 85].

$$P_2 = \frac{ПН}{ДДБ} \times 100, \quad (2.2)$$

де ДДБ – доходи зведеного бюджету.

Зміна частки податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років зображена в табл. 2.5.

*Таблиця 2.5*

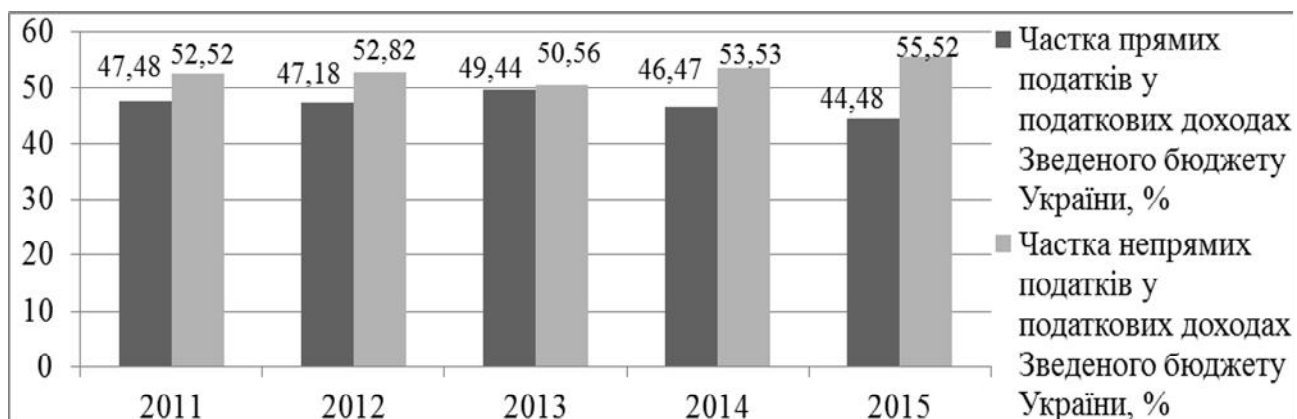
**Динаміка частки податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету  
України протягом 2011-2015 років\***

| <b>Показники</b>                     | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Доходи зведеного бюджету, млрд. грн. | 496,15      | 571,32      | 560,25      | 588,78      | 829,09      |
| Податкові надходження, млрд. грн.    | 334,69      | 360,57      | 353,97      | 367,51      | 507,64      |
| Частка податкових надходжень, %      | 67,46       | 63,11       | 63,18       | 62,42       | 61,23       |

\*Розраховано автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

На основі табл. 2.5 спостерігається спадаюча тенденція частки податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років, яка коливається в межах 61-67%. Це свідчить, що податкові надходження виступають домінуючим джерелом наповнення бюджету держави. У 2015 році їх частка скоротилась на 6,23% в порівнянні з 2011 роком, що є позитивним моментом, оскільки, це спричинило зниження податкового «тягаря» на платників та сприяло їх економічному зростанню. Іншою позитивною стороною стало збільшення доходів від неподаткових надходжень та доходів від операцій з капіталом, які є ринковими методами формування фінансових ресурсів та більш прийнятними із соціальної сторони.

Для оцінки рівня податкової безпеки також використовують показник співвідношення прямих і непрямих податків (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Співвідношення прямих і непрямих податків, %\***

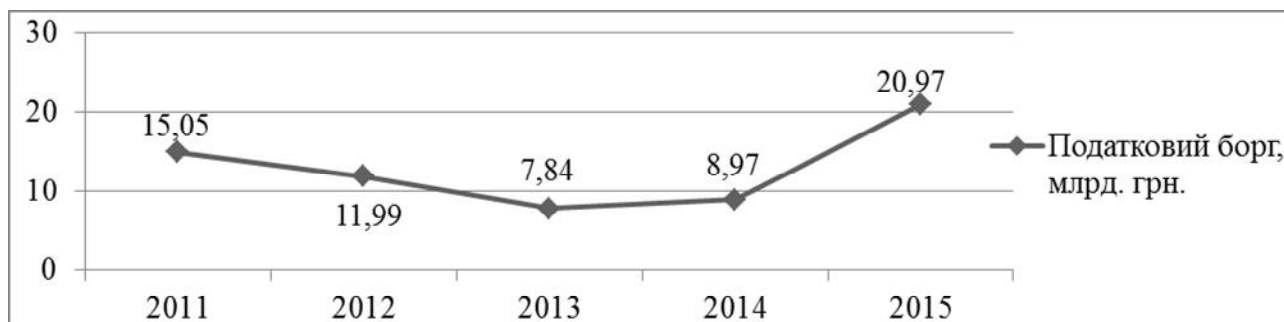
\*Складено автором на основі [15, 16, 17, 18, 19].

Аналізуючи рис. 2.7, варто зауважити характерну особливість у формуванні податкових надходжень Зведеного бюджету України, де домінуюча роль відводиться непрямим податкам, частка яких коливається в межах 50-55%, натомість частка прямих податків становить 44-49%.

На сьогоднішній день непряме оподаткування є одним із основних способів наповнення бюджету України. Ефективність непрямих податків у фіскальному аспекті полягає в тому, що вони оподатковують споживання. Тому, використовуючи ці податки, можна дещо впливати на структуру попиту, оскільки від них важко ухилитись.

Перевищення непрямих податків у податкових доходах бюджету країн, які розвиваються зумовлено низьким рівнем доходів громадян, що об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Хоча, виходячи з практики функціонування податкових систем розвинених зарубіжних країн, превалювання прямих податків у структурі податкових надходжень держави має більше переваг у порівнянні з непрямими, насамперед, це пов'язано із стимулюючими та відтворювальними можливостями.

Не менш важливим індикатором податкової безпеки є динаміка податкового боргу, яка зображена на рис. 2.8.



**Рис. 2.8.** Динаміка податкового боргу протягом 2011-2015 рр.\*

\*Складено автором на основі [8, 9, 10, 11].

Наведені показники характеризують податковий борг за податковими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків, і за результатами контрольної роботи, без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанова) про зупинення провадження у справі.

На рис. 2.8 можна побачити зниження розміру податкового боргу протягом 2011-2013 років із 15,05 млрд. грн. до 7,84 млрд. грн., що позитивно впливає на фінансову безпеку України. Але починаючи з 2014 року відбувається зростання даного показника. У 2015 році податковий борг збільшився до 20,97 млрд. грн., що в 2,3 рази перевищує аналогічний показник попереднього періоду. Відповідно, це призвело до зниження фінансування соціально важливих програм, поглиблення трансформаційної кризи та загального зубожіння громадян, що негативно позначається на фінансово-економічній безпеці держави.

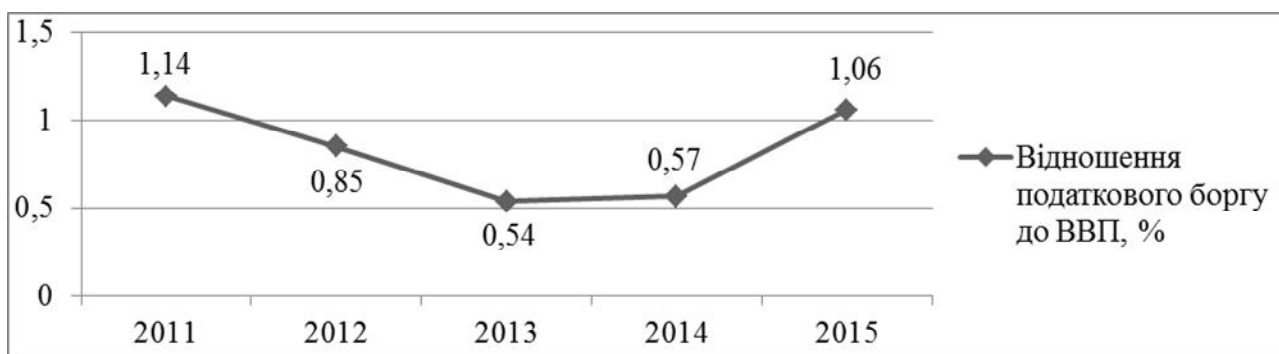
Ще одним важливим індикатором оцінки рівня фінансової безпеки держави, зокрема, її податкової складової, є відношення обсягу податкового боргу до ВВП, що розраховується за формулою 2.3 [27, с. 86].

$$P_3 = \frac{ПБ}{ВВП} \times 100, \quad (2.3)$$

де ПБ – розмір податкового боргу.

Порогове значення – не більше 3%.

Розраховані значення даного індикатора представлені на рис. 2.9.



**Рис. 2.9. Відношення податкового боргу до ВВП протягом 2011-2015рр.\***

\*Складено автором на основі [6, 8, 9, 10, 11].

Аналізуючи рис. 2.9, варто звернути увагу, що розрахований індикатор податкової безпеки не перевищує порогового значення та коливається в межах 0,54-1,14% протягом 2011-2015 років, що свідчить про відсутність загрози для фінансової та податкової безпеки України.

Незважаючи на те, що проаналізовані індикатори податкової безпеки України знаходяться в безпечних межах, все таки існують загрози та ризики як для фінансової безпеки держави так і для фінансової безпеки платників податків.

Найбільш вагомими загрозами фінансовій безпеці України зі сторони впливу податкових надходжень є:

- існування суперечностей у законодавстві по відношенню до регулювання податкових відносин;
- часта зміна податкової політики та правового податкового поля;
- зростання податкового боргу;
- ухилення від сплати податків;
- наявність корупційних проявів у фіскальній сфері;
- низький рівень податкової культури.

До загроз фінансовій безпеці України, пов'язаними з платниками податків належать:

- нерівномірне податкове навантаження на платників податків;

- приховування і зниження об'єктів оподаткування;
- функціонування високої частки суб'єктів господарювання у тіньовому секторі;
- відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн;
- надмірне втручання контролюючих органів в господарську діяльність підприємств.

Основні ризики для України щодо забезпечення фінансової безпеки, зокрема, її податкової складової полягають у:

- недоотриманні коштів бюджетом, внаслідок скорочення податкових платежів;
- недофінансуванні державних програм;
- обмеженні щодо виконання державою своїх функцій;
- постійному зростанні бюджетного дефіциту;
- підвищенні злочинності у сфері оподаткування [67, с. 78].

До ризиків пов'язаних з платниками податків щодо забезпечення фінансової безпеки України належать:

- збільшення податкового тиску на платників податків, а відтак, зростання податкових зобов'язань;
- можливість донарахувань і необґрунтованих платежів та штрафів за ненавмисне порушення законодавства;
- помилки та недоліки при складанні податкової звітності, плануванні та організації господарської діяльності;
- можливість потенційного банкрутства [7, с. 245].

Для ліквідації перелічених загроз та ризиків як для фінансової безпеки держави так і для фінансової безпеки платників податків необхідно здійснити наступні заходи:

- спрощення процедури адміністрування податків;
- забезпечення прозорості податкового обліку суб'єктів господарювання;
- створення належних умов ведення бізнесу та його оптимального оподаткування;

- формування обґрунтованих податкових пільг;
- підвищення компетентності податкових працівників та проведення ними роз'яснювальної роботи серед платників податків;
- проведення заходів щодо справедливого вирішення спорів між платниками податків та контролюючими органами;
- запобігання та попередження злочинів у сфері оподаткування.

Тому, для підтримання належного рівня фінансової безпеки держави необхідно створити такі умови господарювання, за яких було б неможливе зловживання бюджетними коштами і переорієнтація руху капіталів у тіньову економіку. Разом з цим податкова система повинна функціонувати так, щоб забезпечити державу необхідними обсягами фінансових ресурсів для реалізації покладених на неї функцій.



## Висновки до розділу 2

Податкові надходження – головне джерело фінансових ресурсів, які централізуються державою для забезпечення суспільно необхідних та законодавчо встановлених потреб. Вони являються складною фінансовою категорією, що здійснює вплив на всі економічні явища та процеси. Податкові надходження є обов'язковим елементом економічної системи, оскільки виступають джерелом дохідної бази бюджетів будь-якої держави.

Наповнення дохідної частини зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень залежить від ефективності їх прогнозування та планування, які відіграють дуже важливу роль у бюджетному механізмі. Адже, саме в процесі їх здійснення дається всебічна оцінка того, який обсяг фінансових ресурсів достатньою мірою забезпечить виконання покладених на державу функцій та завдань.

На даний час процес прогнозування податкових надходжень характеризується недосконалістю. Якщо ж порівнювати відхилення у середньостроковому періоді між прогнозними та фактичними показниками в зарубіжних країнах, варто зауважити, що вони не перевищують 3-5%, натомість в Україні ці показники значно вищі.

Що стосується планування податкових надходжень, то протягом 2012-2014 років відбувається недовиконання плану, яке поступово зменшується. Натомість, у 2015 році зафіксовано перевиконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України, яке становило 2,21%, що свідчить про підвищення якості процесу планування.

За результатами аналітичної оцінки податкових надходжень Зведеного бюджету України простежується їх позитивна динаміка протягом аналізованого періоду. Податкові надходження виступають домінуючим джерелом наповнення бюджету України, частка яких становить 60% усіх доходів. Збільшення обсягів низки податків у 2015 році в порівнянні з попереднім періодом спричинило зростання податкових надходжень Зведеного бюджету

України в 1,4 рази, а основними бюджетоутворюючими податками стали податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів.

Актуальним залишається і питання впливу податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави.

Незважаючи на те, що проаналізовані індикатори податкової безпеки України протягом 2011-2015 років знаходились в безпечних межах, все таки загрози та ризики як для фінансової безпеки держави так і для фінансової безпеки платників податків продовжують існувати.

Несприятливі відносини у фінансовій сфері обмежують можливості росту економіки, перешкоджають ринковим трансформаціям та негативно впливають на фінансову політику України. Внаслідок цього необхідним є підвищення рівня фінансової безпеки країни, особливо в умовах кризи та нестабільності, а також складної воєнно-політичної ситуації, в якій опинилася наша держава.

## РОЗДІЛ 3

### ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЯК ФАКТОР ЗМІЦНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

#### **3.1. Проблеми формування доходів Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень**

Сучасний стан вітчизняної економіки вимагає від держави значної фінансової підтримки, що об'єктивно неможливо без наявності надійних та стабільних податкових джерел формування дохідної частини Зведеного бюджету України. Податки є першоосною функціонування та стабілізації державних фінансів у нестабільному фіскальному просторі. Ефективне використання податкових форм фінансування державних потреб дозволяє забезпечити широкий спектр соціально-економічних відносин, у тому числі фінансування суспільних функцій та регулювання економічного розвитку.

Податкові надходження як основне джерело доходів бюджету відіграють важливу роль у забезпеченні повноцінного соціально-економічного розвитку держави. Проте, в сучасних умовах відчутно зросла волатильність податкових доходів, що створює загрозу зростання дефіциту державного бюджету.

Відтак податкова компонента перетворилася на ризикове джерело формування бюджетних ресурсів держави, що зумовлює активізацію пошуку наукового вирішення проблем податкового забезпечення функціонування держави.

Діюча податкова система України сформувалась ще на старті трансформаційного процесу. Це відіграло позитивну роль під час становлення України як незалежної держави. Однак, перехід української економіки на ринкові відносини потребує вдосконалення податкової системи для оптимального виконання нею своїх завдань і функцій [59, с. 32].

Податкова система України була всесвітньо визнана як одна з найбільш складних і найменш ефективних. За результатами дослідження податкових

систем світу, яке щорічно проводиться Світовим банком спільно з аудиторською компанією Price Waterhouse Coopers, Україна зайняла 181 місце із 183 держав у рейтингу податкових систем Paying Taxes 2010 [77]. Основні фундаментальні причини такого стану полягали у прискореній побудові податкової системи на основі політичної волі, а не на економічній теорії та розрахунках, невиправданих сподіваннях ринкової самоорганізації та переважанні правового зразка для подолання кризових явищ над науково виваженим формуванням податкової політики [39, с. 144]. Однак, за результатами рейтингу податкових систем Paying Taxes 2016 Україна піднялася у рейтинговому списку на 74 пункти і посідає 107 місце зі 189 держав, що свідчить про позитивні зрушення у податковій системі [78].

Незважаючи на це, залишається багато невирішених проблем, які негативно впливають на формування податкових доходів бюджету держави і створюють загрозу для фінансової безпеки України. Основними серед них є: недосконалість та нестабільність податкового законодавства, ухилення від оподаткування, низький рівень податкової свідомості суб'єктів господарювання, надмірне втручання податкових органів у господарську діяльність підприємств, наявність корупційних проявів у фіскальній сфері, нерівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами господарювання, зростання податкового боргу, функціонування високої частки суб'єктів господарювання у тіньовому секторі, відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн. Детальніше охарактеризуємо кожен з них:

1. Недосконалість податкового законодавства вже досліджено нами в питанні 3 Розділу 1. Нагадаємо, що існує суперечність Конституції України із нормами Податкового Кодексу. В Конституції України не використовується термін «юридична особа». Виходячи з частини першої ст. 67 можна вважати, що суб'єктами сплати податків є фізичні і юридичні особи, оскільки вживається слово «кожен». З іншого боку, розміщення даної статті у розділі II «Права, свободи та обов'язки людини й громадянина» Конституції України вказує, що її суб'єктами є лише фізичні особи. Також зауважимо про відсутність норми, яка

проголошує рівність прав і обов'язків фізичних і юридичних осіб. Наприклад, у ст. 45 Конституції Грузії визначено: «Зазначені у Конституції права і свободи людини, з урахуванням їх змісту, поширюються також на юридичних осіб».

Крім цього, текст Податкового кодексу України містить багато посилань, а це свідчить про те, що документ не є остаточно завершеним. У тексті часто трапляються фрази: «у порядку, затвердженому Державною фіскальною службою України», «у порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України», «у порядку, затвердженому Міністерством фінансів України» тощо. Це означає, що окремі положення Кодексу можна коригувати, вносячи до нього зміни постановами Кабміну, наказами Мінфіну та ДФС.

Станом на 1 січня 2017 року до Податкового кодексу України було внесено 106 змін та доповнень з моменту його прийняття, тобто від 2 грудня 2010 року. Це свідчить про нестабільність вітчизняного податкового законодавства [54].

2. Ухилення від оподаткування. Недосконалість і нестабільність податкового законодавства може стати причиною для ухилення суб'єктами господарювання від оподаткування. Згідно з традиційними економічними поглядами податкові ухилення – це «форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням норм чинного законодавства» [34, с. 385].

З цього визначення випливає, що до виникнення податкових ухилень призводять порушення податкового законодавства, зумовлені не лише навмисними, а й ненавмисними діями платників. Ідеться насамперед про те, що недоліки самої системи оподаткування, як непрозорість податкових норм, часті та непередбачувані зміни у податковому законодавстві, що ускладнюють правильне розуміння податкових норм, можуть викликати непорозуміння при заповненні податкових декларацій та похибки при проведенні відповідних розрахунків, а отже, стати причиною виникнення ненавмисних податкових ухилень [79, с. 6, 17].

Дані явища призводять до значних втрат доходів бюджету та завдають руйнівних наслідків для фінансово-економічної безпеки України.

В Україні ухилення від оподаткування поширене не тільки серед заможних, а й серед малозабезпечених верств населення, причина цього полягає в тому, що для останніх дохід має високу граничну корисність і податкові ухилення є їхнім способом виживання в скрутних економічних умовах [32, с. 29].

3. Низький рівень податкової свідомості. Як пояснює відомий американський економіст, лауреат Нобелівської премії Д. Норт, ключем до розуміння існуючої в сучасному світі дивергенції рівня податкових ухилень є міждержавна дивергенція траєкторій попереднього інституціонального розвитку. Свою теорію Д. Норт обґрунтовує тим, що уряди країн, які впродовж тривалого періоду не мали економічної стабільності, не забезпечували захист прав своїх громадян, сьогодні не користуються довірою у них. Ось чому податкова свідомість у таких країнах є низькою. Водночас у країнах, де політична та економічна ситуація певний період була стабільною, у громадян сформувалося відчуття впевненості у захисті власних інтересів, що позитивно вплинуло на високий рівень добровільної податкової свідомості. Зважаючи на інституціональну теорію Д. Нортона, можна зробити кілька важливих висновків. По-перше, податкова свідомість громадян формується впродовж тривалого періоду, а отже, вплинути на неї та змінити її у короткостроковий період неможливо. По-друге, досягти позитивних зрушень у податковій свідомості платників однієї країни за рахунок запозичення досвіду іншої, навіть більш успішної, країни неможливо, якщо при цьому не враховується траєкторія попереднього інституціонального розвитку країни, тобто не відбувається їх адаптація до соціально-економічних умов самої країни [42, с. 132-133].

4. Посилення контролю податкових органів. Існують заходи, які позитивно впливають на податкову свідомість платників і таким чином протидіють поширенню податкових ухилень, а отже забезпечують надходження встановлених податків та зборів у повній мірі та у встановлений

законодавством термін їх сплати. Одним із важливих заходів протидії податковим порушенням у сфері оподаткування є встановлення високих штрафів і проведення регулярних аудиторських перевірок з метою виявлення та покарання платників податків, які приховують свої доходи від оподаткування. Однак слід враховувати, що посилення контролю податкових органів за діяльністю суб'єктів господарювання з метою виявлення платників, які ухиляються від сплати податків, з одного боку, дозволяє збільшити доходи бюджету за рахунок податків та штрафів, а з іншого – потребує додаткових бюджетних видатків, пов'язаних із фінансуванням заходів податкового контролю. Це призводить до потреби збільшувати ставки оподаткування та/або розширювати податкову базу, а отже, рівень оподаткування, який забезпечує достатній обсяг податкових надходжень, за наявності податкових ухилень буде вищим, ніж за їхньої відсутності. Крім того, у відповідь на зменшення податкових надходжень уряд може вдатися до скорочення фінансування з бюджету суспільних благ та послуг. Очевидно, що це негативно впливає на якість життя та добробут населення, яке користується цими суспільними послугами [76, с. 34].

5. Корупція у фіскальній сфері. В. Вишневський та А. Веткін до основних чинників, що заважають виявленню податкових ухилень у корпоративному секторі України, відносять корупцію чиновників і політиків, а також активну діяльність посередників (наприклад конвертаційних центрів), спрямовану на приховування від оподаткування реального доходу вітчизняних підприємців. Це актуальна проблема сьогодення, яка перешкоджає оптимальному наповненню бюджету за рахунок податкових надходжень. В. Вишневський та А. Веткін відзначають, що для протидії податковим ухиленням покарання за податкові порушення мають нести не лише самі платники податків, а й посередники. Крім того, вони обґрунтовують доцільність скасування податку на прибуток підприємств з метою зменшення зацікавленості суб'єктів господарювання занижувати свій реальний дохід в цілях ухилення від оподаткування [40, с. 342-367].

6. Нерівномірність податкового навантаження. Роль податкової системи як інструменту економічного зростання значною мірою залежить від адекватності оподаткування умовам, що склалися в економічному середовищі. Значний позитивний вплив на темпи економічного зростання справляє така податкова система, котра відповідає принципу соціальної справедливості оподаткування, згідно з яким розмір податкових зобов'язань платників встановлюється відповідно до рівня їхньої платоспроможності. Так, відповідно до принципу вертикальної справедливості оподаткування платники з меншим доходом мають нести менше податкове навантаження, а платники з вищими доходами, відповідно, більше. Саме такий підхід дозволяє забезпечити справедливий розподіл податкового навантаження, що відповідає платоспроможності різних за рівнем доходів верств населення.

Однак те, наскільки справедливо розподіляється податкове навантаження, залежить не лише від податкового законодавства, а й від податкової свідомості самих платників податків. Як відомо, на практиці не всі платники податків достовірно звітують про свої доходи і не в повному обсязі сплачують податкові зобов'язання. В результаті виникають диспропорції у розподілі податкового навантаження між сумлінними та несумлінними платниками, оскільки його лєвова частка перекладається на більш сумлінних платників податків. Таким чином, податкові ухилення не лише негативно впливають на доходи бюджету, а й зумовлюють викривлення розподілу податкового навантаження та ведуть до порушення справедливості податкової системи.

Вигоди від податкових ухилень одержують переважно економічні суб'єкти, які діють у неформальному секторі економіки (насамперед малі підприємства, а також самозайняте населення), тоді як, наприклад, наймані працівники такими вигодами практично не користуються. В результаті цього податкове навантаження розподіляється між економічними суб'єктами не відповідно рівню їхніх доходів чи споживання, як це має відбуватися згідно з принципом вертикальної та горизонтальної справедливості оподаткування, а залежно від бажання та здатності економічних суб'єктів порушувати податкове



законодавство та використовувати податкові лазівки. Такий стан справ загострює проблему соціальної нерівності і, відповідно, викривлює спроможність податкової системи здійснювати перерозподіл доходів між різними верствами населення [71, с. 152].

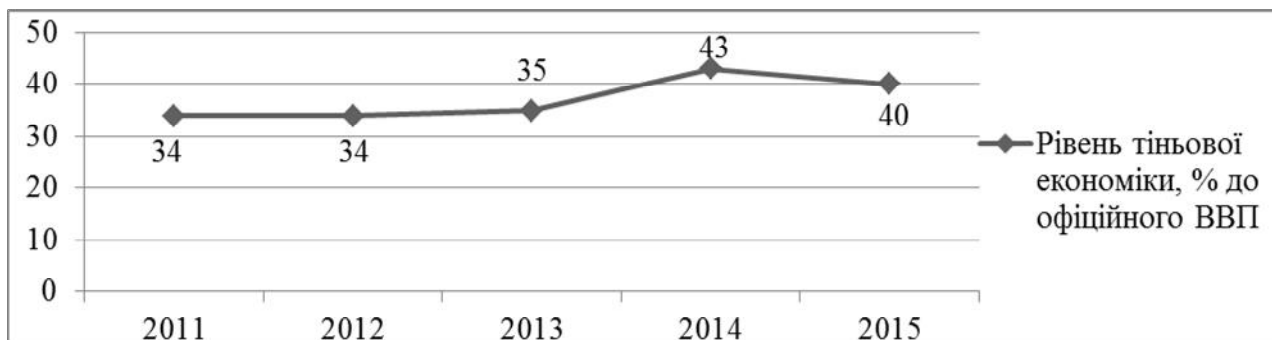
Отже, недосконалий перерозподіл доходів у суспільстві є серйозною проблемою, яку спричинюють, знову ж таки, податкові ухилення. Це пов'язано з тим, що через приховування доходів від оподаткування податковий тягар, який несе заможний індивід, може виявитись меншим порівняно з податковим тягарем, який несе малозабезпечений індивід. Таким чином, податкові ухилення ведуть до зменшення прогресивності податкової системи, що в свою чергу породжує соціальну несправедливість у розподілі податкового тягаря між верствами населення з різним рівнем доходів.

7. Зростання податкового боргу. Хронічна заборгованість зі сплати податків та зборів стала постійним атрибутом державних фінансів України. Значні обсяги несплачених податків гальмують процеси фінансової стабілізації й економічного зростання в країні. Низький рівень фінансової дисципліни платників, приховування і зниження об'єктів оподаткування та ухилення від сплати податків нарощують дефіцит державного бюджету. В умовах фінансової кризи проблема податкової заборгованості стає все більш небезпечною для України, загрожуючи невиконанням економічних і соціальних програм. Морально-етичний аспект цієї проблеми відображає нехтування конституційних обов'язків платників сплачувати податки, що негативно позначається на забезпеченості держави фінансовими ресурсами [28, с. 119].

8. Тіньова економіка. Основними причинами, які сприяють зростанню тіньового сектора економіки, на сучасному етапі є згадані вище проблеми – нерівномірний розподіл податкового навантаження, складність і нестабільність податкового законодавства, корупційні прояви у фіскальній сфері, відсутність повноцінного ринкового середовища, непрозора приватизація, втручання владних структур в господарську діяльність підприємств, неефективність захисту прав власності. Всі вони взаємопов'язані – виникнення однієї проблеми

спричиняє появу іншої, і, як наслідок, все це призводить до податкових ухилень, в результаті чого і утворюється тіньова економіка.

Економіка України вже протягом багатьох років характеризується наявністю досить значного обсягу тіньового сектору, який «підриває» ефективність державних механізмів стимулювання економіки, спотворюючи умови ведення господарської діяльності (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні протягом 2011-2015 років\***

\*Складено автором на основі [68].

Згідно даних, які зображені на рис. 3.1, можна зробити висновок, що протягом аналізованого періоду рівень тіньової економіки перевищував критичну межу, яка становить 30% від ВВП. Факт перевищення критичного рівня засвідчує посилення її негативного, руйнуючого впливу на економічну систему. Значні обсяги тіньової економіки є фактором посилення наявних дисбалансів в економіці, залишаючись одним з найбільших викликів фінансовій безпеці країни, зміни тенденцій яких у подальшому визначатимуть наповненість бюджету держави за рахунок податкових надходжень.

9. Відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн. Дане явище спричиняє значні втрати продуктивного потенціалу держави, суттєве зниження бази оподаткування та контролю над грошовими агрегатами, відповідно, створюючи загрозу фінансово-економічній безпеці держави та здійснюючи негативний вплив на її подальший розвиток. Необхідно відзначити й те, що процес відтоку капіталу з України відбувався не лише в 90-х роках

минулого століття, а безперервно триває й до цього часу, що відчутно гальмує процес економічного розвитку нашої держави [4, с. 52].

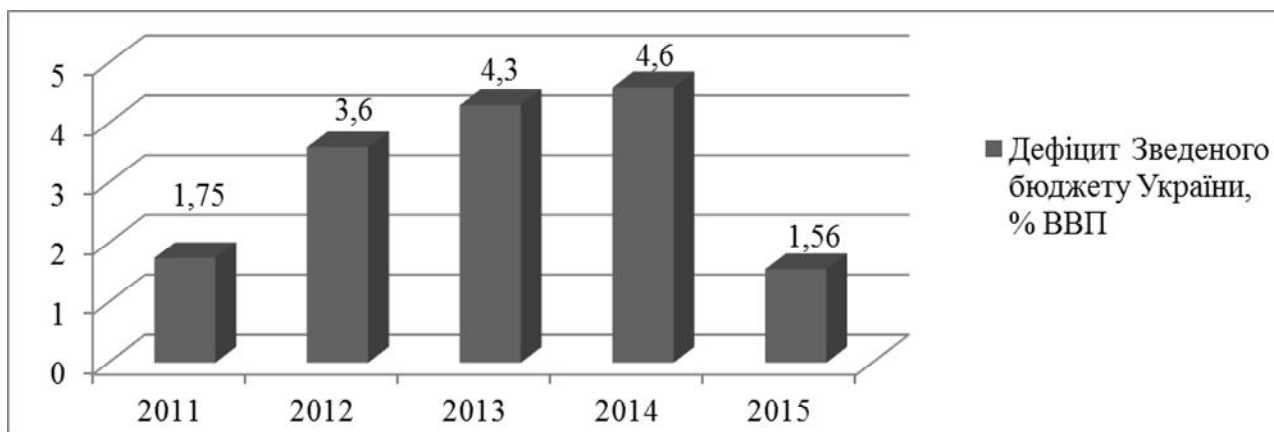
Отже, незважаючи на певні зрушення, які відбуваються у податковій системі протягом останніх років, а саме, в контексті наповнення Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень, залишається ряд проблем, які перешкоджають оптимальному функціонуванню даного процесу, стримують загальний економічний розвиток країни, обмежують обсяги фінансових ресурсів державного бюджету, призводять до зменшення фінансування державних програм і заходів та загрожують фінансовій безпеці України. Зважаючи на це, та враховуючи військово-політичний, економічний і напружений соціальний стан в державі, потрібно розробляти шляхи для подальшого зростання податкових надходжень Зведеного бюджету України, що дозволить покращити економічний «клімат» у державі та посприє зростанню благополуччя її громадян.

### **3.2. Шляхи зростання податкових надходжень як стратегічний орієнтир максимізації рівня фінансової безпеки України**

В умовах сьогодення гостро постає проблема обмеженого обсягу податкових надходжень, що призводить до недоотримання бюджетом коштів, недофінансування загальнодержавних програм, неналежного виконання державою її функціональних обов'язків й, загалом, до негативних змін в економіці.

Недоотримання доходів бюджетом України спричиняє появу бюджетного дефіциту і, як наслідок, зростання загального обсягу державного боргу, що негативно позначається на фінансовій безпеці держави (рис. 3.1).

Як зображено на рис. 3.1 протягом 2011-2014 років спостерігається зростання дефіциту Зведеного бюджету України, але в 2015 році ситуація покращилася і показник дефіциту скоротився до позначки 2,3% ВВП країни, що вдвічі менше ніж у попередньому році.



**Рис. 3.2. Динаміка дефіциту Зведеного бюджету України протягом 2011-2015 років, % ВВП. \***

\*Складено автором на основі [48].

Наявність дефіциту в державі свідчить про недостатність доходів Зведеного бюджету України. Однак, потрібно пам'ятати, що пошук шляхів збільшення доходів бюджету необхідно поєднувати, в першу чергу, з упорядкуванням державних видатків, створенням дієвого механізму стимулювання економіки, ефективним управлінням та використанням бюджетних ресурсів.

Таким чином, для досягнення зростання темпів економічного розвитку та добробуту населення, необхідно:

- або забезпечити зростання податкових надходжень;
- або переглянути структуру і обсяг державних видатків.

Перегляд структури і обсягу державних видатків – надто складний процес, враховуючи, що Адам Сміт зауважував: «... урядові агенти вважають державні ресурси невичерпними, ... вони не надають значення тому, за якою ціною купують і продають...» [65, с. 583]. Тому, яке б досконале і ефективне не було управління з теоретичної точки зору, як би повно не мобілізувалися кошти до бюджету, при неефективному і нецілеспрямованому витрачання їх завжди не вистачатиме. До того ж «безрезультативним є прагнення реалізувати принцип справедливості щодо дохідної частини бюджету, якщо цьому протидіють різного роду маніпуляції з його видатковою частиною» [3, с. 26].

Отже, уряд повинен приймати жорсткі і непопулярні інноваційні рішення, що дуже складно зробити, враховуючи, що «політики мають у своїх руках необмежені повноваження в бюджетних питаннях і не зацікавлені у скороченні витрат», а за висловом А. Ісаєва: «...збагачення є єдиною метою людей при владі» [20, с. 4].

Сучасний процес прийняття бюджету Верховною радою України нагадує фінансове господарство в стародавніх класичних країнах, про які проф. М. Мітіліно зауважував: «... фінансове господарство в стародавніх класичних країнах не являло собою спеціальної планової та систематизованої діяльності, а більш-менш випадково загальний державний уряд використовував ті чи інші можливості збільшити засоби на видатки, а вони щоразу зростали без жодної оцінки джерела, звідки їх здобувати, і без жодного критерію про взаємозалежність цих джерел і наслідків від використання тих чи інших із них» [38, с. 40].

Якщо ж перегляд структури видатків бюджету – надзвичайно складне питання, яке потребує додаткового дослідження, необхідно визначити можливі джерела зростання податкових надходжень. Зростання податкових надходжень бюджету необхідно забезпечити таким чином, щоб, з одного боку, не збільшити фіскальний тиск на платників та стимулювати їх фінансово-господарську діяльність, а з іншого – забезпечити державу необхідними фінансовими ресурсами для виконання її функцій.

З наукової точки зору є декілька варіантів вирішення цієї проблеми.

Ю. Сибірянська пропонує наступні шляхи для зростання податкових надходжень бюджету [62, с. 78]:

по-перше, в структурі податкових надходжень мають переважати податки, від яких складно ухилитись, сплату яких можна легко проконтролювати, до того ж вони мають залежати від майнового стану платників, тобто податки на майно та податки на споживання;

по-друге, стимулювання зростання ВВП – основного макропоказника, який прямо або опосередковано впливає на податкові доходи бюджету.

Здійснити стимулювання росту офіційного ВВП можна за рахунок інвестування в економіку та у розширене відтворення при умові, що залучені державою кошти у зовнішніх і внутрішніх кредиторів спрямовуються на інвестиції, а не на покриття бюджетного дефіциту; а також заходів щодо зниження тіньового сектору економіки.

Аналітик агентства «МРР Consulting» Павло Мельник вважає, що збільшити податкові надходження до бюджету України можна двома шляхами: створенням в Україні вільних економічних зон та зниженням ставок. Пояснюючи це наступним чином: «якщо в країні з'являться зони, підприємства яких не платитимуть податки, інвестори будуть активніше реалізовувати у нас бізнес-проекти, а бізнесмени – платити більше податків. А, наприклад, зниження ставки ПДВ на 1-2% спричинить зростання надходжень до бюджету на 1-2%, адже бізнесу буде вигідніше працювати легально [25].

Однак, за наявної ситуації в державі, створення вільних економічних зон є недоцільним, оскільки в Україні інвестиційний клімат є непривабливим.

Науковці Всеукраїнської спілки вчених-економістів вважають, що необхідно повністю відмінити податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та єдиний податок, тобто повністю вивільнити бізнес від податків, пов'язаних з отриманням підприємницького доходу. Обґрунтовуючи це тим, що повна відміна цих податків та введення замість скасованих податків податку на покупку в розмірі 2,5-4%, який платить споживач, призведе до створення ідеальних умов для інвестиційного буму. Неминуча детінізація економіки, оскільки немає сенсу приховувати ті податки, яких не існує. Відповідно, при ставці податку на покупку в 4% в бюджет повинно додатково поступати на 60-70 млрд. грн. більше існуючого рівня річних податкових надходжень [12].

На нашу думку відміна податку на додану вартість є недоцільною для України, оскільки євроінтеграція є пріоритетним напрямом державної політики, а ПДВ обов'язковим податком Європейського Союзу.

Також непотрібною є і відміна податку на прибуток підприємств. Скасовувати податок керуючись тим, що це дасть змогу збільшити інвестиції є

неправильним. Оскільки, не податок на прибуток робить непривабливими підприємства України, а ряд інших факторів. Відтак, скасування цього податку не дасть належного ефекту, а лише зменшить доходи до Зведеного бюджету України.

Відділ економічної стратегії Національного інституту стратегічних досліджень пропонує наступні шляхи зростання податкових доходів Зведеного бюджету України [37]:

1. Підвищення податкового навантаження на споживання, а не на капітал. В умовах, коли система державних фінансів України перебуває у критичному дисбалансі потрібно адекватно та раціонально сприймати варіант підвищення деяких податків. Проте, варто підкреслити, що підвищення ставок прямих податків дестимулює інноваційні та інвестиційні можливості господарюючих суб'єктів та зменшує їх фінансовий результат. Саме тому, багато розвинених країн, прагнучи розв'язати проблему дефіциту бюджету, зосереджують свою увагу на підвищенні непрямих податків, зокрема, податків на споживання. Податки на споживання є фіскально-ефективнішими тому, що при оподаткуванні споживання, кошти від їх сплати надходять не лише з офіційних доходів населення, але із тих, які отримані в тіньовому секторі економіки. Через це, потрібно змістити акценти з оподаткування капіталу на оподаткування споживання, де є значний потенціал для податкових надходжень.

2. Відмова від подальшого зниження ставки податку на прибуток підприємств. Подальше зниження ставки податку на прибуток підприємств не є доцільним, оскільки в Україні така ставка є однією з найнижчих в порівнянні з країнами Європейського Союзу. Обґрунтування цього полягає в тому, що зменшення фіскального тиску на прибуток автоматично не приведе ні до розширення поточної діяльності, ні до збільшення інвестицій. Для прикладу, у період фінансово-економічної кризи 2008 року європейські країни прийняли рішення про зниження ставки податку на прибуток та впровадження єдиної ставки прибуткового податку. Таке рішення було ефективним під час

інтенсивного зростання прямих іноземних інвестицій. Коли надходження від прямих іноземних інвестицій призупинилися, виявилось, що світова фінансово-економічна криза нанесла найбільшого удару, зокрема, на країни з найнижчими податковими ставками. Це пояснюється тим, що зниження ставки податку на прибуток не призвело до відповідного збільшення залучення інвестицій до країни, а більша частка додаткового прибутку використовувалась на інші потреби, а саме, на дивіденди.

3. Відмова від подальшого зниження основної ставки податку на додану вартість. Якщо врахувати досвід країн Європейського Союзу, то він свідчить про підвищення, насамперед, ставки податку на додану вартість, з метою збільшення розміру податкових надходжень до бюджету держави. Таке рішення впродовж 2012-2013 років прийняли такі країни, як Ірландія, Іспанія, Чехія, Угорщина та Італія. Якщо припустити, що за рахунок зниження ставки податку на додану вартість досягатиметься економія бюджетного відшкодування протягом певного періоду часу, ставка ПДВ в Україні буде найменшою порівняно з іншими постсоціалістичними країнами Центральної та Східної Європи, що в майбутньому приведе до зменшення частки непрямих податків, а це є невласливим для країн з ринковою економікою.

4. Оптимізація системи податкових пільг. Податкові пільги повинні спрямовуватись на розвиток тих секторів економіки, які в подальшому забезпечать зростання доходів або скорочення видатків внаслідок модернізації виробництва, виготовлення нової продукції або покращення її якості та конкурентоздатності. Окрім цього, також важливо:

1. переглянути перелік галузей, яким надання податкових пільг на теперішній час є найбільш доцільним. Перевага в отриманні пільг буде надаватися підприємствам з високотехнологічним виробництвом, адже саме від них у майбутньому очікується досягнення високих результатів їхньої діяльності, а, отже, і додаткові надходження до бюджету держави;

2. визначити критерії надання податкових пільг. Неефективне надання пільг призводить до значних втрат бюджетних надходжень, тому необхідно:



- враховувати вид діяльності підприємств, актуальність застосування пільг, оцінювати втрати бюджету та їх вплив на економічний розвиток країни;
- визначити стратегічні цілі податкових пільг;
- встановити обов'язкове завершення інвестиційного проекту основною умовою при наданні податкових пільг;

3. підвищити контроль при використанні податкових пільг. Оскільки, в українських реаліях ухилення від оподаткування є дуже поширеним явищем, необхідним є пошук методів, які б забезпечували ефективний контроль за використанням податкових пільг. Через це, потрібно:

- забезпечити відповідний контроль з боку держави та посилити відповідальність за нецільове використання вивільнених коштів;
- запровадити систематичне звітування КМУ перед ВРУ щодо наданих пільг, а також показників економічної та соціальної ефективності використаних податкових пільг протягом відповідного періоду.

Проаналізувавши існуючі проблеми наповнення дохідної частини Зведеного бюджету України та врахувавши думки вчених щодо шляхів зростання її вагомості складової – податкових надходжень, можна виокремити ряд власних варіантів щодо вирішення даної проблематики. Отож, наступними шляхами для зростання податкових надходжень є:

1. Перегляд існуючої нормативно-правової бази у сфері формування податкових надходжень Зведеного бюджету України. З огляду на те, що більшість науковців, практиків, журналістів та урядовців відзначають серйозною проблемою існуюче податкове законодавство, реальний стан функціонування якого підтверджує це, його вдосконалення займає першочергове значення у списку реформ для країни, що дозволить забезпечити надійність та стабільність податкових надходжень до зведеного бюджету. Перегляд та чітке тлумачення неоднозначних норм податкового законодавства унеможливить подвійне їх розуміння, зведе до мінімуму суперечності між платниками та контролюючими органами, а стабільність податкового законодавства ліквідує ненавмисні податкові ухилення.

2. Лібералізація системи державного контролю, а саме з боку контролюючих органів. Тобто, формування такої системи контролю, у якій буде запроваджений принцип, за яким податкові органи орієнтуються на попередження податкових правопорушень, а не на застосуванні покарань. Таким, чином це призведе до низки позитивних морально-етичних зрушень у свідомості платників, щодо обов'язку сплати податків та інших обов'язкових платежів і в кінцевому результаті посприє розвитку податкової культури, а отже і зростанню податкових надходжень у бюджет держави.

3. Забезпечити стимулювання росту ВВП, який безпосередньо впливає на обсяги податкових надходжень. Одним із напрямів зростання ВВП може бути заохочувальна політика держави, щодо здійснення інвестування суб'єктами господарювання. Вона полягатиме у формуванні системи інвестиційних резервів, що дозволить підприємствам спрямовувати до 40% комерційних доходів, які не підлягатимуть оподаткуванню, до інвестиційного фонду. Насамперед, це посприє частковій детінізації економіки, оскільки, в цьому випадку, економічним суб'єктам вигідніше працювати легально, а також призведе до модернізації виробництва, розширення існуючої номенклатури та покращення фінансових результатів діяльності підприємств, що, очевидно, спричинить розширення податкової бази та збільшення надходжень до бюджету.

4. Підвищення ефективності електронної податкової звітності є одним із напрямків, що дозволить збільшити обсяги податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Це проявляється з одного боку через зниження витрат на адміністрування та підвищення ефективності податків, а з іншого – неможливість ухилення від сплати податків. Ефективність електронної звітності можна пояснити тим, що вона вміщує програми, які автоматично оновлюються із врахуванням змін Податкового кодексу України, а також, з її допомогою органи фіскальної служби зможуть оперативно передавати звітні показники іншим контролюючим органам, що значно знизить ймовірність податкових ухилень.

5. Оптимізація системи податкових пільг. Як вже було визначено Національним інститутом стратегічних досліджень, оптимізація системи податкових пільг здатна призвести до зростання податкових надходжень бюджету держави. Даний напрям щодо зростання податкових надходжень в повній мірі відображає наше бачення.

Як бачимо, запропоновані шляхи зростання податкових надходжень, покликані вирішити основні проблеми: недосконалість нормативного поля, жорсткий контроль, тінізацію економіки, податкові ухилення та недоліки звітності, які перешкоджають ефективному його здійсненню. Відповідно, впровадження у дію наведених варіантів, що здатні покращити фінансове забезпечення бюджету, призведуть до надходження податків у максимальному обсязі без створення додаткового фіскального тиску на суб'єктів господарської діяльності, а в кінцевому підсумку посприяють зміцненню фінансової безпеки, розширеному відтворенню економіки та зростання добробуту громадян нашої держави.

### Висновки до розділу 3

Податкові надходження як основне джерело доходів бюджету відіграють важливу роль у забезпеченні повноцінного соціально-економічного розвитку держави. Проте, в сучасних умовах відчутно зросла волатильність податкових доходів, що створює загрозу фінансовій безпеці.

Незважаючи на певні зрушення, які відбуваються у податковій системі протягом останніх років, а саме, в контексті наповнення Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень, залишається ряд проблем, які перешкоджають оптимальному функціонуванню даного процесу, стримують загальний економічний розвиток країни, обмежують обсяги фінансових ресурсів державного бюджету, призводять до зменшення фінансування державних програм і заходів та загрожують фінансовій безпеці України.

Відтак податкова компонента перетворилася на ризикове джерело формування бюджетних ресурсів держави, що зумовлює активізацію пошуку наукового вирішення проблем податкового забезпечення функціонування держави. Основними серед них є: недосконалість та нестабільність податкового законодавства, ухилення від оподаткування, низький рівень податкової свідомості суб'єктів господарювання, надмірне втручання податкових органів у господарську діяльність підприємств, наявність корупційних проявів у фіскальній сфері, нерівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами господарювання, зростання податкового боргу, функціонування високої частки суб'єктів господарювання у тіньовому секторі, відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн.

Незважаючи на збільшення податкових надходжень протягом останніх років, питання пошуку шляхів їх зростання залишається актуальним. Це питання досліджується вченими у науковій літературі та широко обговорюється на науково-практичних конференціях. Однак, потрібно пам'ятати, що пошук шляхів збільшення доходів бюджету необхідно поєднувати, в першу чергу, з упорядкуванням державних видатків, створенням дієвого механізму

стимулювання економіки, ефективним управлінням та використанням бюджетних ресурсів.

Проаналізувавши існуючі проблеми наповнення дохідної частини Зведеного бюджету України та врахувавши думки вчених щодо їх вирішення, можна виокремити ряд власних варіантів щодо вирішення даної проблематики, а саме: перегляд існуючої нормативно-правової бази у сфері формування податкових надходжень Зведеного бюджету України; лібералізація системи державного контролю, а саме з боку контролюючих органів; забезпечення стимулювання росту ВВП, який безпосередньо впливає на обсяги податкових надходжень; підвищення ефективності електронної податкової звітності; оптимізація системи податкових пільг.

## ВИСНОВКИ

Дослідивши проблеми забезпечення податкових надходжень у контексті фінансової безпеки України, ми дійшли таких висновків.

Історія свідчить, що залежно від періоду розвитку суспільства існували різноманітні податки, які відповідали особливостям того чи іншого історичного періоду, визначення сутності яких постійно змінювались. На даному етапі розвитку фінансової науки не існує однастайності у з'ясуванні сутності податків. Трагування вітчизняними та зарубіжними вченими цього феномену ґрунтовно передають їхню природу, але в жодному із них не вказується на регулятивну силу податків, що робить їх потужним державним інструментом.

Тому, розглянувши та проаналізувавши теоретичні підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності податків, врахувавши їх важливу роль, як інструменту щодо вирішення певних проблем і досягнення поставлених перед державою цілей та завдань, ми пропонуємо власне визначення, яке найбільш точно розкриває суть податкових надходжень.

Податки – обов'язкові платежі, які встановлюються державою на законодавчому рівні, сплачуються фізичними і юридичними особами для фінансового забезпечення реалізації державних функцій та задоволення суспільних потреб, являються частиною вартості валового внутрішнього продукту, а також виступають потужним інструментом в руках держави для регулювання економічних пропорцій.

Особливе суспільне призначення податків виражається через єдність їх функцій, а саме, одночасне існування податку як фіскального інструменту формування доходів бюджету та як інструменту економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту.

Необхідність податкових надходжень полягає у максимальному наповненні бюджету держави, що призведе до її ефективного функціонування, задоволення суспільних потреб, а також підвищення соціально-економічного розвитку країни.

Важливість кожного податку характеризується його належністю до певної групи залежно від чинної класифікації податків. Класифікація податкових надходжень має не тільки теоретичне, а й важливе практичне значення. В теоретичному аспекті, погляди науковців надто відрізняються між собою, а вибір тієї чи іншої класифікації залежить виключно від цілей та завдань податкової політики держави. На практиці, та чи інша класифікація податків дозволяє проводити аналіз податкової системи, здійснювати оцінювання та зіставлення по групах податків, особливо в динаміці за довгостроковий період.

Особливу увагу, також, приділяють нормативно-правовому забезпеченню формування податкових надходжень в Україні, основу якого складають Конституція України, Податковий кодекс, Митний кодекс, Бюджетний кодекс, закон про Державний бюджет України та інші нормативно-правові акти. Проте, в сучасних умовах воно характеризується недосконалістю та нестабільністю, що здійснює негативний вплив на економіку держави.

Податкові надходження – головне джерело фінансових ресурсів, які централізуються державою для забезпечення суспільно необхідних та законодавчо встановлених потреб. Вони являються складною фінансовою категорією, що здійснює вплив на всі економічні явища та процеси. Податкові надходження є обов'язковим елементом економічної системи, оскільки виступають джерелом дохідної бази бюджетів будь-якої держави.

Наповнення дохідної частини зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень залежить від ефективності їх прогнозування та планування, які відіграють дуже важливу роль у бюджетному механізмі. Адже, саме в процесі їх здійснення дається всебічна оцінка того, який обсяг фінансових ресурсів достатньою мірою забезпечить виконання покладених на державу функцій.

На даний час процес прогнозування податкових надходжень характеризується недосконалістю. Якщо ж порівнювати відхилення у середньостроковому періоді між прогнозними та фактичними показниками в зарубіжних країнах, варто зауважити, що вони не перевищують 3-5%, натомість в Україні ці показники значно вищі.

Що стосується планування податкових надходжень, то протягом 2012-2014 років відбувається недовиконання плану, яке поступово зменшується. Натомість, у 2015 році зафіксовано перевиконання плану податкових надходжень Зведеного бюджету України, яке становило 2,21%, що свідчить про підвищення якості процесу планування.

За результатами аналітичної оцінки податкових надходжень Зведеного бюджету України простежується їх позитивна динаміка протягом аналізованого періоду. Податкові надходження виступають домінуючим джерелом наповнення бюджету України, частка яких становить 60% усіх доходів. Збільшення обсягів низки податків у 2015 році в порівнянні з попереднім періодом спричинило зростання податкових надходжень Зведеного бюджету України в 1,4 рази, а основними бюджетоутворюючими податками стали податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів.

Актуальним залишається і питання впливу податкових надходжень на рівень фінансової безпеки держави.

Незважаючи на те, що проаналізовані індикатори податкової безпеки України протягом 2011-2015 років знаходились в безпечних межах, все таки загрози та ризики як для фінансової безпеки держави так і для фінансової безпеки платників податків продовжують існувати.

Несприятливі відносини у фінансовій сфері обмежують можливості росту економіки, перешкоджають ринковим трансформаціям та негативно впливають на фінансову політику України. Внаслідок цього необхідним є підвищення рівня фінансової безпеки країни, особливо в умовах кризи та нестабільності, а також складної воєнно-політичної ситуації, в якій опинилася наша держава.

Податкові надходження як основне джерело доходів бюджету відіграють важливу роль у забезпеченні повноцінного соціально-економічного розвитку держави. Проте, в сучасних умовах відчутно зросла волатильність податкових доходів, що створює загрозу фінансовій безпеці.



Незважаючи на певні зрушення, які відбуваються у податковій системі протягом останніх років, а саме, в контексті наповнення Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень, залишається ряд проблем, які перешкоджають оптимальному функціонуванню даного процесу, стримують загальний економічний розвиток країни, обмежують обсяги фінансових ресурсів державного бюджету, призводять до зменшення фінансування державних програм і заходів та загрожують фінансовій безпеці України.

Відтак податкова компонента перетворилася на ризикове джерело формування бюджетних ресурсів держави, що зумовлює активізацію пошуку наукового вирішення проблем податкового забезпечення функціонування держави. Основними серед них є:

- недосконалість та нестабільність податкового законодавства;
- ухилення від оподаткування;
- низький рівень податкової свідомості суб'єктів господарювання;
- надмірне втручання податкових органів у господарську діяльність підприємств;
- наявність корупційних проявів у фіскальній сфері;
- нерівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами господарювання, зростання податкового боргу;
- функціонування високої частки суб'єктів господарювання у тіньовому секторі;
- відтік національного капіталу в економіку зарубіжних країн.

Незважаючи на збільшення податкових надходжень протягом останніх років, питання пошуку шляхів їх зростання залишається актуальним. Це питання досліджується вченими у науковій літературі та широко обговорюється на науково-практичних конференціях. Однак, потрібно пам'ятати, що пошук шляхів збільшення доходів бюджету необхідно поєднувати, в першу чергу, з упорядкуванням державних видатків, створенням дієвого механізму стимулювання економіки, ефективним управлінням та використанням бюджетних ресурсів.

Проаналізувавши існуючі проблеми наповнення дохідної частини Зведеного бюджету України та врахувавши думки вчених щодо їх вирішення, можна виокремити ряд власних варіантів щодо вирішення даної проблематики, а саме:

- перегляд існуючої нормативно-правової бази у сфері формування податкових надходжень Зведеного бюджету України;
- лібералізація системи державного контролю, а саме з боку контролюючих органів;
- забезпечення стимулювання росту ВВП, який безпосередньо впливає на обсяги податкових надходжень;
- підвищення ефективності електронної податкової звітності;
- оптимізація системи податкових пільг.

Таким чином, впровадження у дію наведених варіантів, що здатні покращити фінансове забезпечення бюджету, призведуть до надходження податків у максимальному обсязі без створення додаткового фіскального тиску на суб'єктів господарювання, а в кінцевому підсумку посприяють зміцненню фінансової безпеки, розширеному відтворенню економіки та зростання добробуту громадян нашої держави.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36–43.
2. Аронов А. В. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М.: Магистр, 2009. – 576 с.
3. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Шарль Бланкарт; [пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенка; передмова та наук. редак. В. М. Федосова]. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.
4. Буркальцева Д. Д. Непродуктивний відтік капіталу як загроза економічній безпеці України / Д. Д. Буркальцева // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2012. - № 2. – С. 52-59.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
6. Валовий внутрішній продукт України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>.
7. Виклюк М. І., Гресик В. В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик / М. І. Виклюк, В. В. Гресик // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 43. – С. 242 – 246.
8. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2011 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buletен\\_vykon\\_budg\\_2011.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740923/Buletен_vykon_budg_2011.pdf).
9. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2012 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok\\_2012.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf).
10. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2013 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok\\_2013.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2013.pdf).

- rada.gov.ua/doccatalog/document/16749549/Bul\_DBU\_2013.pdf?subportal=main.
11. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16745880/Bulet\\_vykon\\_DBU\\_2014.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16745880/Bulet_vykon_DBU_2014.pdf).
  12. Всеукраїнська спілка вчених-економістів. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.vsve.ho.ua](http://www.vsve.ho.ua).
  13. Дем'янчук О. Економічна оцінка запровадження середньострокового бюджетного планування в Україні. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.oa.edu.ua/ua/info/news/2014/01-04-05>.
  14. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія / О.В. Зварич. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 444 с.
  15. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2011 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.
  16. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2012 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.
  17. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2013 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.
  18. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2014 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.
  19. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2015 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>.
  20. Исаев А. А. Настоящее и будущее русского общественного хозяйства / Исаев А. А. – СПб.: Тип. М. М. Стасюлевича, 1896 г. – 205 с.
  21. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України за 2015 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-ukrayini>.
  22. Іщенко В. В. Податкова складова фінансової безпеки держави / В. В. Іщенко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. - № 37. – С. 35-40.

23. Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалаврата и магистратуры. М.: Юрайт, 2014. 353 с.
24. Кміть В. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення / В.М. Кміть // Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1 (48). – С. 209-215.
25. Консалтингове агентство MPP Consulting. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.mppconsulting.com.ua](http://www.mppconsulting.com.ua).
26. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
27. Користін О. Є. Економічна безпека [Текст]: навч. посіб. / О. Є. Користін, О. І. Барановський, Л. В. Герасименко та ін.- К.: Алерта; КНТ; Центр; Центр учбової літератури, 2010. – 368 с.
28. Крупа О. В. Економічна сутність та природа виникнення податкового боргу / О. В. Крупа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015. - № 3, Т. 3. – С. 117-119.
29. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції / Н. С. Крупей // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер.: Економіка. - 2012. - Вип. 19. - С. 36-40.
30. Кулишер И. М. Основные вопросы международной торговой политики. 5-е изд., стеретип. – Челябинск: Социум, 2008. – 479 с.
31. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посіб. / Я. В. Литвиненко – К.: МАУП, 2003. — 224 с.
32. Луніна І. О. Визначальні фактори динаміки доходів бюджетів України у 1997–2002 рр. та шляхи подолання негативних тенденцій // Бюджетна політика та боргова стратегія України у 2003 році / за ред. д. е. н. Луніної І. О. – К.: Ін-т економічного прогнозування НАН України, 2002. – 96 с.
33. Лучковська С. І. Фінансове право: навч. посібник / С. І. Лучковська. - К.: КНТ, 2010. - 296 с.

34. Майбуров, И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. – (Серия «Magister»).
35. Мельник А. Ф. Національна економіка [Текст]: навч. посібник / А. Ф. Мельник, А. Ю. Васіна, Т. Л. Желюк, Т. М. Попович; за ред. А. Ф. Мельник. – К.: Знання, 2011. – 463 с.
36. Мельник П. В. Развитие податкової системи в перехідній економіці [Текст]: [мон.] / П.В. Мельник. – Ірпінь, Академія ДПС України, 2001. – 362 с.
37. Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.niss.gov.ua/articles/1491/](http://www.niss.gov.ua/articles/1491/).
38. Мітіліно М. І. Елементи фінансової науки / Мітіліно М. І. – К.: Державне видавництво України, 1926. – 206 с.
39. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. - №2(27). – С. 140-152.
40. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.]; под общ. ред. В. П.Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
41. Нормативно-правове забезпечення фіскального адміністрування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://helpiks.org/7-56889.html>.
42. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А. Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с. – (Современная институционально-эволюционная теория).
43. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): [навч. посіб.] / Опарін В.М. – [2-ге вид., перероб. і доп.] – К.: КНЕУ, 2002. – 240 с.

44. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – К.: КНЕУ, 2005. – 240 с.
45. Орлов В. Н. Финансы капиталистических государств / В. Н. Орлов, А. М. Александров. – М.: Госфиниздат, 1938. – 396 с.
46. Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
47. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
48. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
49. Офіційний сайт Національного банку України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/control/uk/index>.
50. Панура Ю. В. Узагальнення наукових підходів до визначення сутності податків та їх систематизації / Ю. В. Панура // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер.: Економіка. - 2013. - Вип. 21. - С. 181-184.
51. Паславська Р. Реалії та перспективи запровадження Податкового кодексу України / Р. Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні: науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2011. – Вип. 23. – С. 186-192.
52. Паславська Р. Стабільне податкове законодавство як критерій ефективної системи адміністрування податків в Україні / Р. Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні: науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2012. – Вип. 26. – Ч. 2. – С.83-88.
53. Перов А. В. Налоги и налогообложение: [учеб. пособие] / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – М.: Юрайт-М, 2002. – 555 с.
54. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

55. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: підручник / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. - [6-те вид., перероб. та допов.]. – К.: КНЕУ, 2006. – 552 с.
56. Положення про Державну фіскальну службу України від 21.05.2014 р. №236 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [zakon5.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-n](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-n).
57. Постанова Кабінету Міністрів України від 05.04.2012 р. № 318 Про схвалення Прогнозу Державного бюджету України на 2013 і 2014 роки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/318-2012-%D0%BF>.
58. Прогноз Державного бюджету України на 2012-2013 роки. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=39205&pf35401=179663>.
59. Ревун В. І. Про реформування й модернізацію податкової системи / В. Ревун // Фінанси України. – 2008. - № 6. – С. 33.
60. Руденко В. В., Лукашук Д. М. Проблеми формування податкових доходів державного бюджету України та шляхи їх вирішення. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/rudenko-vv-lukashuk-dm-problemi-formuvannya-podatkovih-dohodiv-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-ta-shlyahi-yih-virishennya>.
61. Селигман Э. Очерки по теории обложения: (Финансовые проблемы военного и послевоенного периода): пер. с англ. – П.: Издательство Северо-западного промбюро ВСНХ, 1924. – 127 с.
62. Сибірянська Ю. В. Інноваційні підходи до прогнозування і планування доходів бюджету / Ю. В. Сибірянська, Г. М. Котіна // Фінанси України. – 2011. – № 2. – С. 72-85.
63. Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків: досвід України і зарубіжних держав. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3014>.



64. Сідельникова Л. П. Оподаткування суб'єктів підприємництва [Текст]: Навчальний посібник / Л. П. Сідельникова, Т. В. Чижова, Я. В. Якуша. - Київ: Видавництво Ліра-К, 2012. - 424 с.
65. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу і причини добробуту націй / Адам Сміт; [пер. с англ. О. Васильєва; наук. ред. Є. Литвин]. – К.: Port-Royal, 2001. – 594 с.
66. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1928. – 258 с.
67. Сухоруков А. І. Проблеми фінансової безпеки України: Монографія / А. І. Сухоруков. – К.: НІПМБ, 2005. – 140 с.
68. Тенденції тіньової економіки в Україні у I півріччі 2016 року. Міністерство економічного розвитку і торгівлі. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
69. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вищ. шк., 1987. – 128 с.
70. Фридман М. Современные косвенные налоги. – С. Пб., 1908. – 627 с.
71. Фролова Н. Б. Порівняльний аналіз факторів ухилення від сплати податків в Україні та США [Текст] / Н. Б. Фролова // Економіка і прогнозування. – 2014. – № 3. – С. 148-157.
72. Цимбалюк І. О. Податкова безпека в системі фінансової безпеки держави / І. О. Цимбалюк // Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. – 2013. – С. 13 – 23.
73. Шевченко А. В. Теоретичні аспекти планування податкових надходжень / А. В. Шевченко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. - № 2(49). – С. 108-114.
74. Юрій С. І. Фінанси: Підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. К.: Знання, 2008. - 611с.

75. Ярема Б. П. Податковий менеджмент: підручник [Текст] / Б. П. Ярема, В. П. Маринець, Н. В. Савчук, Я. Р. Ярема, О. М. Шевчук, О. П. Буряк, Р. С. Филипів. - Львів: «Магнолія 2006», 2013. - 352 с.
76. Alm J., Martinez-Vazquez J., Schneider F. «Sizing» the Problem of the Hard-To-Tax // Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice. (Contributions to Economic Analysis; 268) / edit. by J. Alm, S. Wallace, J. Martinez-Vazquez. – Emerald Group Publishing, 2004. – 359 p.
77. Paying Taxes 2010. World bank Group and Price Waterhouse Coopers. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>.
78. Paying Taxes 2016. World bank Group and Price Waterhouse Coopers. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>.
79. Reducing the Federal Tax Gap. A Report on Improving Voluntary Compliance, Internal Revenue Service. – U. S. Department of the Treasury, August 2007. – 98 p.