

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра податків та фіскальної політики

СІНОТРУСОВ Іван Олександрович

**Оптимізація сплати податків та шляхи її
досягнення / Tax Optimization and Ways to Achieve
It**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма - Фіскальне адміністрування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФАм-21
І. О. Сінотрусов

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, В. А. Валігура

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

" ___ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **А. І. Луцик**

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

Вступ.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ.....	6
1.1. Сутність та теоретичний зміст оптимізації сплати податків.....	6
1.2. Теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту та податкового планування.....	11
<i>Висновки до розділу 1</i>	22
РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ОПТИМАЛЬНОЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	25
2.1. Оптимізація податкового навантаження в частині вибору системи оподаткування.....	25
2.2. Аналіз способів оптимізації сплати податків шляхом їх уникнення.....	31
<i>Висновки до розділу 2</i>	38
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	41
3.1. Податкове навантаження в країнах ЄС та Україні в контексті оптимізації сплати податків.....	41
3.2. Напрями використання підходів щодо оптимізації сплати податкових платежів.....	48
<i>Висновки до розділу 3</i>	58
Висновки.....	59
Перелік використаних джерел.....	63
Додатки.....	70

ВСТУП

Актуальність теми. Випускна кваліфікаційна робота присвячена актуальній проблемі усіх суб'єктів господарювання, які вступають у податкові правовідносини. Оптимізація оподаткування, а в першу чергу, вибір системи оподаткування є досить вагомою проблемою, адже це матиме значний вплив на зручність відображення операцій у звітних документах, обчисленню податкових зобов'язань та їх сплати. Діюча в Україні податкова система постійно зазнає змін та вдосконалень, що свідчить про намагання запровадити ефективно діючі відносини між державою і підприємствами, які поряд із формуванням бюджету, забезпечували б розвиток і стимулювання виробництва. Завдяки можливості використання підприємствами малого бізнесу різних систем оподаткування робить мале підприємництво популярною організаційно-правовою формою.

Успіх від здійснення підприємницької діяльності залежить від багатьох чинників. Умовою досягнення високих результатів, практично у будь-якій підприємницькій діяльності, є правильний та обґрунтований вибір системи оподаткування.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження діючих механізмів оптимізації оподаткування та формування напрямів удосконалення цього процесу в Україні.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішено наступні **завдання**:

- визначено сутності та теоретичний зміст оптимізації сплати податків;
- досліджено теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту та податкового планування;
- проаналізовано оптимізацію податкового навантаження в частині вибору системи оподаткування;
- розкрито способи оптимізації сплати податків шляхом їх

уникнення;

- здійснено порівняння податкового навантаження в Україні та країнах ЄС;
- запропоновано напрями використання підходів щодо оптимізації сплати податкових платежів.

Об'єктом дослідження є процес оптимізації сплати податків.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні засади податкової оптимізації.

Методи дослідження: у ході написання випускної кваліфікаційної роботи використано наступні методи дослідження: аналізу і синтезу, історичний, методи статистичного аналізу, порівнянь, графічний метод. В літературі значна увага приділяється питанням оподаткування.

Інформаційною базою дослідження є Податковий кодекс України, постанови Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України з питань оподаткування. Використано статистичні і аналітичні матеріали Державної податкової служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України. Інформаційним забезпеченням дослідження стали також монографічні дослідження і наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає у систематизації теоретичних підходів та формуванні практичних рекомендацій щодо застосування ефективніших механізмів оптимальної сплати податків.

Практична значущість отриманих результатів. Сформульовані у даній роботі теоретичні узагальнення, практичний аналіз та пропозиції можуть стати основою для удосконалення процесів оптимізації сплати податків.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження були висвітлені на XVIII та XIX Всеукраїнських науково-практичних конференціях студентів і молодих вчених «Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів» (назви тез доповідей: «Вибір системи оподаткування в контексті оптимізації сплати податків» і «Податкове

навантаження в країнах ЄС та Україні в контексті оптимізації сплати податків»).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків до них та загальних висновків і списку використаної літератури.

Обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 70 сторінок. Робота містить 8 таблиць та 4 рисунки. Список використаних джерел містить 61 найменування, розміщених на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність та теоретичний зміст оптимізації сплати податків

Серед усіх економічних явищ і процесів оподаткування є складною і дуже впливовою фінансовою категорією. З одного боку, оподаткування є фінансовою основою існування країни і вимірює здатність країни розвивати науку, освіту, культуру у світовому економічному просторі, забезпечувати економічну безпеку, покращувати соціальний добробут громадян. З іншого боку, оподаткування є інструментом перерозподілу доходів юридичних осіб та фізичних осіб. Мобілізація та використання оподаткування зачіпає не лише інтереси кожного підприємця чи громадянина, а й інтереси всього населення та соціальних груп.

Оптимізація оподаткування є одним із суттєвих аспектів особистих фінансів, для оптимізації оподаткування є необхідним належне податкове планування. Більшість громадян не оцінюють свої податкові зобов'язання і не планують економію податків до останньої хвилини. Багато людей часто стикаються з проблемами при оцінці своїх фактичних податкових зобов'язань. Через ці фактори платник податків в кінцевому підсумку сплачує непотрібні податки або вибирає непотрібну економію податків. Податкове планування існує для того щоб допомогти суб'єктам господарювання оптимізувати стратегії своєї податкової політики.

Сучасні експерти зосереджуються на таких загальних особливостях належного податкового управління:

- класичний метод, який показує, що всі дії платника податків відповідають чинному законодавству;
- метод мінімальної оптимізації, який передбачає оптимізацію податків у припустимих випадках;

- умисні лазівки які формують оподаткування, завдяки чому фіскальні платежі зменшуються.

Беручи до уваги фундаментальні цілі оптимізації оподаткування можна виділити такі основні завдання:

1) Зменшення податкових зобов'язань.

2) Мінімізація судових розглядів. Дана ціль є важливою при плануванні податків. Для платників податків було б рекомендовано проконсультуватися з юридичним радником та прийняти відповідні положення, що стосуються законодавства про оподаткування прибутку, щоб мінімізувати ймовірність судових розглядів, в свою чергу зведення їх до мінімуму позбавить платника від юридичних переслідувань.

3) Стабілізація економіки країни.

Податки, які сплачує фізична особа, спрямовуються на розвиток країни. Сплачуючи всі податки, що підлягають сплаті за законом, окрема особа може внести свій внесок у створення продуктивної економіки. Отже, планування податків вигідно як для окремої людини, так і для економіки країни. Для збільшення продуктивності та фінансового зростання, розсудливе планування податків може сприяти економічному зростанню. Визначення чітких і точних фінансових цілей з інвестицій за конкретні часові рамки, а потім інвестування у відповідні інструменти заощадження податків може допомогти людині створити хороший фінансовий плацдарм, сприяючи тим самим власному економічному зростанню [35].

На податкові платежі припадає значна частина фінансових витрат суб'єктів господарювання. Від грамотного, професійного рішення, прийнятого ними з урахуванням податкових наслідків залежить подальший розвиток бізнесу та можливості для його зростання. Недооцінка цього аспекту фінансової діяльності підприємств, допущення помилки в розрахунках при оподаткуванні призводять до значних фінансових втрат. Реальна ситуація суб'єктів господарювання в Україні (надмірне оподаткування бізнесу, нестабільність податкового законодавства тощо), є чітко організованими результатами

корпоративного управління, які набагато важливіші за загальні результати економічного і навіть фінансового менеджменту. На сьогоднішній день вести підприємницьку діяльність, не піддавши розрахунку, який обсяг прибутків принесе та чи інша операція і скільки потрібно буде при цьому заплатити податків, практично неможливо. Проблеми оподаткування, обліку і важливість управління податками можна лише порівняти з проблемами, які виникають безпосередньо в процесі виробництва або будь-якої іншої підприємницької діяльності. Ця значимість виражається у конкретних сумах, виплачених державі. Податкові платежі, що охоплюють всю виробничу та господарську діяльність підприємств, визначають склад цін, впливають на ефективність виробництва, а також є важливим фактором при прийнятті бізнес-рішень [36].

Що стосується шляхів та методів оптимізації оподаткування, то серед них виділяють:

- Зміну особливостей власності на реалізовані товари.
- Переоцінку та зменшення витрат за додатковими статтями.

Застосування можливостей регіонального зниження ставок.

- Спрощений підрозділ бізнесу.
- Перенесення об'єкта оподаткування на частину доходи-витрати.
- Об'єднану процедуру спрощеного оподаткування з передбачуваним

прибутком до оподаткування.

- Створення пільгового оподаткування.
- Перерозподіл відсотків всередині холдингу для вирахування відсотків

за кредитами та позиками.

- Придбання майна частково.
- Контролювання та регулювання сплати податків [3].

В свою чергу, оптимізація оподаткування також включає в себе декілька видів, які детально описані у табл. 1.1

Види оптимізації оподаткування [35]

<i>Види податкової оптимізації</i>			
<i>Оптимізація доходів і витрат залежно від суми</i>	<i>Використання посередницької схеми</i>	<i>Відрахування з рахунку заробітної плати</i>	<i>Перевірка пріоритетів компанії</i>
Платник може використовувати суму податку на прибуток, щоб вплинути на об'єкт оподаткування. Також слід враховувати торгові потоки, час та обсяги відвантаження.	Для компаній, які працюють над продажами, послугами, прямими контрактами або доставкою. Це рішення є дуже ефективним для впливу на формування об'єкта оподаткування. Однак важливо також пам'ятати про незаконне шахрайство чи штрафні санкції.	Цей тип процедури працює для виплат премій та відряджень, а також для будь-яких інших витрат, які класифікуються як витрати подвійного призначення.	Компанія повинна перевірити свої пріоритети у різних формах оподаткування. Грамотне структурування схеми оподаткування деяких компаній дозволяє значно зменшити податковий тягар.

Важливість оптимізації оподаткування заключається з декількох причин, а саме:

1) Пошук капіталу із зовнішніх джерел може стати проблемою для малих компаній або приватних осіб. Ось чому заощадження податку часто є першою лінією захисту для них.

2) Оптимізація податків може призвести до додаткових джерел готівки. Чим нижче загальна ставка податку, тим більше грошей залишається в кінці кожного фінансового року або для реінвестування або для розгляду як прибуток.

3) Приватний бізнес повинен враховувати позиції як компанії, так і власника при вивченні стратегій зниження їх загальних ставок податків. Це також означає, що він використовує методи, які знижують як корпоративний, так і приватний податок [29, с. 926].

Оптимізація податків являє собою набір методів та підходів до ефективного планування (мінімізації) податків, зазначених у бюджеті. Іншими

словами, оптимізація оподаткування відноситься до зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом здійснення законних дій, що передбачають використання всіх існуючих пільг, передбачених законодавством, звільнення від оподаткування та інших методів у рамках чинного законодавства. Метою оптимізації оподаткування є зменшення розміру всіх податків, щодо яких платник податків несе відповідальність, мінімізація можливих штрафів, а також зменшення податкових ризиків [29, с. 927].

Більш того, метою оптимізації оподаткування може бути відстрочка сплати податків. Важливо відзначити, що в деяких випадках прихована мета оптимізації оподаткування – це не тільки відстрочка сплати податків, а й ухилення від їх сплати, тобто вчинення податкових злочинів. Податок на прибуток є одним із податків компаній, які важко розрахувати. Прагнучи зменшити тиск податкового навантаження, платники податків використовують різні методи оптимізації оподаткування, що ґрунтуються на законних та незаконних положеннях. Необхідно враховувати загальну стратегію компанії при оптимізації податку на прибуток, коли оптимізація спрямована на задоволення інтересів засновників. Це досягається шляхом максимізації чистого прибутку, або інакше, шляхом оцінки впливу вартості податку і, відповідно, суми чистого прибутку на суму показників ефективності фінансової діяльності організації [4, с. 93].

В ідеалі податки не повинні впливати на економічний вибір прийняття корпоративних рішень та істотно змінювати філософію бізнесу. Хоча на практиці податки виступають як найпотужніший інструмент економічного регулювання, що втручається у сферу стратегічних рішень, які часто змушують до радикальних змін тактики компанії. Важливі рішення ніколи не приймаються без урахування розмірів податків та їх управління. На підприємствах завжди повинні бути фахівці, основні функції яких є аналіз та підтримка підприємства з податкової точки зору. Навіть якщо податки не визначають нову стратегію підприємства, хтось повинен своєчасно і правильно розрахувати та вжити заходів для їх оптимізації. Управління податком на

прибуток підприємств як вид управління все більше стає практикою економічного життя України, а податковий менеджер в свою чергу (експерт, податковий консультант) стає все більш важливим працівником. Нещодавно в Україні управління корпоративними податками стало предметом багатьох аудиторських та консультаційних послуг консалтингових фірм, які працюють на довірчих засадах з платниками податків.

Управління податком на прибуток підприємств – це система управління податковими потоками підприємства способом використання науково обґрунтованих ринкових методів, форм та управлінських рішень у сфері податкових надходжень та витрат на мікрорівні. Управління податком на прибуток підприємств як цілісна ланка має таку ж функціональність як система елементів податкового менеджменту, але має свої особливості, а саме:

- організацію процесу управління податковими потоками на підприємство;
- планування корпоративного податку;
- регулювання корпоративного податку;
- корпоративний податковий контроль (самоконтроль) [16,с. 216].

1.2. Теоретичні основи корпоративного податкового менеджменту та податкового планування

Податкове планування або оптимізація оподаткування насамперед обертається скороченням податкових зобов'язань. Кожен платник податків хоче зменшити свій податковий тягар, заощаджуючи свої гроші на майбутні цілі. На щастя, уряд пропонує багато різних інвестиційних схем, за допомогою яких зобов'язання можна значно зменшити. Проте важливо не залишати податкове планування на останній момент. Фізична особа повинна планувати інвестиції в інструменти заощадження податків з початку кожного фінансового

року, а також користуватися усіма перевагами зменшення податкових платежів.

Одним з основних завдань фінансово-господарської діяльності підприємства є отримання прибутку, який залишається у його розпорядженні після сплати податків та інших обов'язкових платежів. Тому в центрі уваги управління підприємством має бути збільшення доходів, скорочення витрат та мінімізація податкових платежів. Для ефективної роботи підприємства щодо мінімізації податкових платежів пропонується використовувати системний підхід до організації податкового планування на підприємстві, що є новою концепцією податкового планування.

Податкове планування на рівні підприємства – це вибір між різними варіантами фінансової та господарської діяльності та активів підприємства з ціллю досягнення найнижчого допустимого рівня податкових зобов'язань, що виникають.

Податкове планування реалізується лише в межах рамок чинного податкового законодавства та є основою максимального використання всіх передбачених законом податкових пільг та можливих способів мінімізації податкових виплат [6, с. 310].

Поняття податкового планування – це організована система дій платників податків щодо максимального використання чинного законодавства з метою зменшення податкових виплат або затримки їх оплати, і відповідно збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання. Поняття податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах та реалізується за допомогою методів, засобів і схем мінімізації податкових платежів, які дають змогу контролювати за виконанням податкових зобов'язань, покращують ефективність планування податків, затримують або мінімізують податкові платежі. Відносини між компонентами реалізації концепції податкового планування на підприємстві показано на рис.1.1



Рис. 1.1. Компоненти реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Джерело: [6].

Найважливіша частина концепції податкового планування, це його принципи – основні теоретичні висловлювання, що визначають природу та основу податкового планування та їх теоретичного обґрунтування. В даний час немає однастайності серед вчених щодо принципів податкового планування. Враховуючи розмір і різноманітність тлумачень принципів податкового планування, їх можна класифікувати на загальні та спеціальні [6, с. 311].

Загальні принципи податкового планування характеризують відносини внутрішньо-фірмового планування та управління з податковим плануванням. Ці принципи притаманні будь-яким видам планування бізнесу, включаючи податкове планування як підсистему внутрішньо-фірмового планування та менеджмент (управління підприємством). Вони включають такі принципи: систематичність, участь (колегіальну), безперервність, гнучкість і точність. Водночас існують спеціальні принципи притаманні лише податковому плануванню. Вони визначають специфіку процесу податкового планування, його відмінні риси в системі управління підприємством, включаючи в себе принципи законності, оптимальності, альтернативності, складності,

перспективності та природності.

Методи податкового планування є індивідуальними методами або системою прийомів, що використовуються в податковому плануванні. Щодо методів податкового планування, то в економічній літературі в галузі податкового планування, вчені виділяють дві групи методів: загальні і спеціальні.

Загальні методи податкового планування включають:

- розрахунково-аналітичний;
- нормативний;
- графічної і аналітичної залежностей;
- статистичний;
- економіко-математичного моделювання.

Особливі методи податкового планування в свою чергу, поділяють на:

- методи, засновані на податкових пільгах;
- методи, використання яких обумовлено прогалинами у податковому законодавстві.

Загальні методи податкового планування включають методи, що мають широку сферу застосування, і можуть використовуватися в цілому для складання бюджету та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, а також для податкового планування. Ці методи податкового планування використовуються для оцінки доцільності податкового планування та вирішення питань, пов'язаних із впровадженням концепції податкового планування [6, с. 312].

Завжди існують можливості планування податків для компаній і корпорацій, незалежно від їх розміру або юрисдикції, в якій вони працюють. На місцевому рівні планування корпоративного податку здійснюється шляхом перегляду діяльності компанії щодо отримання доходу, витрат, пільг та інших відрахувань, розподілу прибутку, податкових ставок та будь-якої іншої змінної, яка може вплинути на кінцевий результат. На додаток до стратегій місцевого планування, багатонаціональні підприємства можуть використовувати

міжнародне податкове планування, щоб скористатися відмінностями у ставках від однієї юрисдикції до іншої та різними податковими пільгами, які можуть бути запропоновані між юрисдикціями. Тим не менш, важливо відзначити, що більшість країн вводять в дію нормативні акти для запобігання ерозії бази оподаткування або переходу прибутку з однієї юрисдикції на іншу, натомість наголошуючи на більш жорсткому регулюванні операцій, які передбачають юрисдикції з нижчим оподаткуванням [6, с. 313].

Завдяки обґрунтованому процесу планування корпоративного податку компанії можуть зрозуміти свої вимоги щодо дотримання місцевого законодавства в країнах, де вони працюють. Крім того, знання про різноманітні стимули та переваги, доступні для них із комплексним плануванням корпоративного податку, також дозволить компанії підвищити свою прибутковість. При повному усвідомленні та використанні наявних переваг компанії можуть мінімізувати податковий тягар та оптимізувати наявний прибуток [14].

Організація управління корпоративними податком у широкому розумінні – це сукупність організаційних форм і методів податкового планування, оптимізація податків та податковий контроль; у вузькому розумінні – це підготовка та створення умов для оптимізації податкових потоків. Для організації управління додаткових потоків на підприємствах використовується національна структура фінансового менеджменту.

Управлінням податковими платежами в більшості українських підприємств займаються або спеціаліст фінансового відділу (служби), або (що небажано) бухгалтерія. Раціонально, коли на підприємстві, зокрема у фінансовій службі (а у великих холдингових структурах – у спеціально створеній податковій службі) податковими потоками займаються спеціалісти – податкові менеджери.

До їх обов'язків входить:

- участь у розробці документів підприємства його діяльність, статуту та різних положень;

- розробка та обґрунтування застосування ефективного податкового режиму;
- створення та ведення інформаційної бази відповідно до податкового законодавства;
- участь у обґрунтуванні системи угод та контрактів;
- розвиток корпоративної податкової політики та податкового бюджету;
- здійснення корпоративного податкового планування, прогнозування та складання бюджету;
- розвиток корпоративного податкового регулювання;
- впровадження внутрішнього податкового контролю, аналіз оподаткування компанії;
- забезпечення здійснення зовнішнього податкового контролю (своєчасне та повне подання податкової документації);
- дотримання податкової дисципліни
- здійснення організаційно-методичної роботи у сфері оподаткування на підприємстві;
- інші питання [17].

Розглядаючи процеси податкового менеджменту на підприємстві, досить складно відокремити процеси планування та регулювання, тому що вони тісно пов'язані між собою. Тому основні методологічні напрямки податкового планування та нормативні акти розглядаються в цілому як податкова оптимізація, тобто оптимізація корпоративного податку на доходи, витрати та прибуток за рахунок податкового бюджетування та інші форми та методи планування корпоративного податку та регулювання. Корпоративний податковий контроль – це систематичні дії спрямовані на організацію самоконтролю (спостереження за управлінням, перевірка менеджерами правильності нарахування та своєчасності сплати податків, рух вхідного та вихідного податкового потоку, ефективність податкового прибутку а також виявлення та усунення податкових помилок до перевірки податкових органів). Організація та впровадження елементів повноцінного корпоративного

податкового менеджменту створює можливість для бізнес-рішень багатьох проблем.

Термін корпоративний податковий менеджмент на відміну від державного податкового менеджменту вчені досліджують як термін, вже існуючий в практиці господарювання суб'єктів підприємництва. Цей термін з'явився у вітчизняній літературі, починаючи з 1990-х років. Аналіз робіт зарубіжних і вітчизняних фахівців в сфері податкового менеджменту показав, що до сих пір так і не сформовано єдиний підхід до визначення основних понять корпоративного податкового менеджменту, зіставлення його функцій, форм податкової політики на підприємстві і т.п.

Оскільки в сучасних умовах розрахунок та сплата податків є дуже складною та відповідальною процедурою, окрім податкових витрат, власники підприємств також змушені витратити багато грошей на формування та реалізацію податкової політики, включаючи організацію податкового обліку на підприємствах. Управління податком на прибуток підприємств та управління податками з фізичних осіб об'єднані в систему малого та мікроподаткового менеджменту. Основна відмінність цих видів податкового менеджменту відображена у складі основного органу: основним органом управління податком на прибуток підприємств є юридична особа, а основним органом управління податком з фізичних осіб – фізична особа. Об'єктом управління оподаткування підприємств є процес, за допомогою якого підприємства формують та реалізують політику оподаткування. Предмет корпоративного податкового менеджменту – це організаційне та методичне забезпечення процесу розробки та реалізації податкової політики підприємства.

Суб'єктом корпоративного податкового менеджменту є податковий менеджер, основною функцією якого є впровадження політики оподаткування корпорацій та максимізація чистого прибутку підприємства за рахунок зменшення податків та витрат (рис. 1.2).

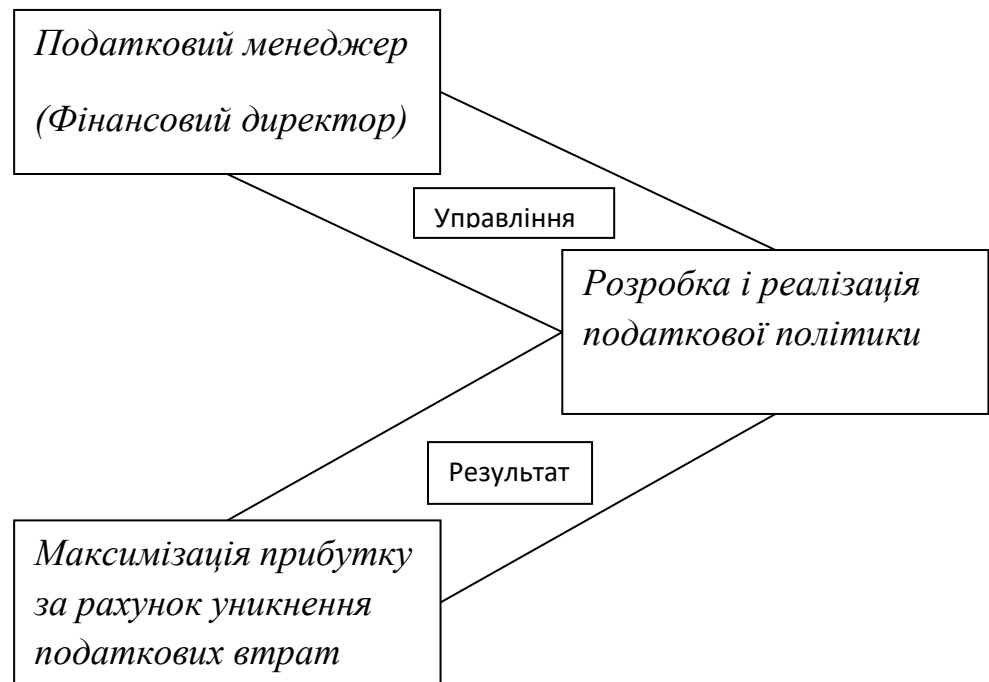


Рис. 1.2. Процес розробки і реалізації податкової політики на підприємстві.

Джерело: [37].

На практиці заходи з управління корпоративними податками, як правило, впроваджують фінансові директори та головні бухгалтери, а не податкові менеджери. Функції фінансового директора іноді включають лише вибір та контроль головного бухгалтера, який надалі формує та реалізує податкову політику. Однак реалізація цієї податкової політики є прийнятною не для всіх підприємств, оскільки в деяких випадках вона не може повною мірою реалізувати всі переваги управління корпоративними податками. В основному це пояснюється кваліфікацією податкових менеджерів, які надають знання та навички у плануванні, організації, контролі, координації та нагляді за системами управління корпоративними податками. Щоб реалізувати ці можливості, податкові менеджери повинні детально вивчити податковий облік, менеджмент та фінансовий менеджмент компанії та мати достатньо часу, а фінансові директори не завжди його мають. У малих підприємствах, де керівництво не має наміру використовувати бюджети чи політику податкового

планування, функції податкового менеджера можуть бути розподілені між фінансовим директором та головним бухгалтером. Однак управління податками особливо складне для великих та середніх підприємств, які сплачують великі суми податку в процесі впровадження податкового планування[37, с. 60].

У суб'єктів корпоративного податкового менеджменту цілі можна поділити на загальні та приватні. Приватна мета управління корпоративними податками – мінімізувати необхідні податкові платежі та максимально збільшити доходи. Загальною метою управління оподаткуванням підприємств є вдосконалення системи оподаткування, підвищення економічної ефективності та забезпечення соціального та економічного розвитку різних суб'єктів господарювання. Загальні завдання податкового менеджменту компанії включають:

1) Дослідження особи платника податків (види господарських операцій, систему оподаткування, зовнішньоекономічну діяльність, чи є підстави для податкових пільг).

2) Впровадження податкового планування в практику управління компанією;

3) Формування обґрунтованої системи облікової політики для суб'єктів господарювання та визначення податкових наслідків відбору їх змінних елементів;

4) Мінімізація податкових ризиків;

5) Мінімізація вихідних та максимізація вхідних потоків податку.

Чисельність податкового управлінського персоналу підприємства визначається різними факторами, які залежать від індивідуальних особливостей підприємства, особливо його фінансового стану, складу та структури. У процесі виконання покладених на податкових менеджерів обов'язків вони визначають склад інформаційно-ресурсного забезпечення податкового планування [11].

Функції податкового менеджменту компанії забезпечують:

- аналіз зовнішнього податкового середовища, чинного законодавства та передбачуваних регуляторних змін у міжнародних податкових конвенціях;

- формулювання стратегій оподаткування підприємств (податкові прогнози), які ґрунтуються на загальній стратегії економічного розвитку та зовнішніх податкових умовах та перевагах;

- Розроблення системи корпоративного планування, яка враховує податкове навантаження та її перерозподіл у ринковому середовищі для оптимізації виробничих альтернатив;

- Податковий моніторинг комерційних операцій. Управління податком на прибуток підприємств є дуже важливим у корпоративній діяльності, оскільки оподаткування є важливим інструментом економічної перебудови на практиці, ефективним важелем, який впливає на більшість бізнес-рішень, і часто змушує менеджерів докорінно змінювати стратегію компанії.

Корпоративний податковий менеджмент є специфічною підсистемою внутрішньо фірмового управління, на організацію якої впливає ряд факторів, зокрема такі:

- 1) більшість вітчизняних податкових реалій не є особистим винаходом, автоматичне запозичення зарубіжних способів і прийомів у вітчизняну практику оподаткування підприємств без наукового обґрунтування не сприяє підвищенню ефективності корпоративного податкового менеджменту;

- 2) податкові реалії, які склались в нашій економіці, не сприяють стабільності підприємницької діяльності і, в той же час, створюють велике поле діяльності для корпоративного податкового менеджменту;

- 3) парадокси вітчизняної ділової культури зумовлюють суперечності податкового менеджменту (з одного боку, метою бізнесу є отримання прибутку, а з іншого – підприємствами витрачається багато зусиль для зменшення прибутку з метою мінімізації податкових платежів);

- 4) офіційна статистика не відрізняється особливою достовірністю внаслідок значної питомої ваги тіньових операцій, які в ній не відображені;

- 5) нестабільність податкового законодавства, часті коригування нормативно-правової бази;

- 6) неточність формулювань законодавчих актів, в результаті чого на

практиці відбувається їх двояке тлумачення;

7) відсутність координації між окремими положеннями податкового законодавства і положень, що регулюють окремі види діяльності;

8) відсутність (або недостатня кількість) фахівців з питань оподаткування і недосконала організаційно-управлінська структура підприємства;

9) недостатня увага керівництва суб'єкта підприємницької діяльності щодо питань функціонування корпоративного податкового менеджменту, не розуміння його суті і значення[11].

Перш за все, корпоративний податковий менеджмент відноситься до процесу управління корпоративним оподаткуванням для оптимізації податкового тягаря.

По-друге, характеристика управління корпоративними податками полягає у проведенні податкового менеджменту щодо платників податків та регулюванні фіскальних відносин між платниками податків та державою у процесі перерозподілу доходів суб'єктів господарювання та формуванні доходів бюджету.

По-третє, він характеризується процесом управління системою оподаткування корпорацій, яка регулює фінансові відносини між компанією та країною в процесі перерозподілу корпоративного доходу та формуванні доходу держави.

По-четверте, корпоративний податковий менеджмент часто описується як процес управління шляхом використання методів, які впливають на механізми оподаткування.

По-п'яте, корпоративний податковий менеджмент розглядається як система податкового менеджменту: певна соціальна категорія людей, що займаються податковим менеджментом; як форма підприємства, пов'язана з корпоративним та індивідуальним податковим менеджментом.

По-шосте, корпоративний податковий менеджмент також розглядається як сукупність прийомів та методів організації податкових відносин для забезпечення формування частини доходів бюджету та її впливу на розвиток та

соціальну сферу.

По-сьоме, податковий менеджмент також включає розвиток податкової правової бази, сучасний прогрес науки та практики та забезпечення умов для функціонування елементів податкового механізму (таких як планування, нагляд та контроль)[37, с. 61-62].

С. Барулін визначає корпоративний податковий менеджмент як: «...систему, в якій підприємства керують податковими потоками шляхом використання наукових та обґрунтованих ринкових форм і методів, прийняття управлінських рішень на макрорівні у сфері податкових надходжень та витрат» [33, с. 758].

А. Подкопаєв характеризує корпоративний податковий менеджмент як: «...сукупність виникаючих за участю господарюючого суб'єкта економічних відносин з приводу здійснення ним законних дій, спрямованих на зміну або підтримання розміру своїх податкових зобов'язань з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності та забезпечення інтересів держави» [33, с. 760].

А. Крисоватий корпоративний податковий менеджмент розглядає як: «...процес управління податками суб'єктів підприємницької діяльності, регулюючий їх фінансові взаємовідносини з державою в процесі перерозподілу своїх доходів і формуванні доходів бюджету. Менеджмент передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу та підвищення його ефективності. До складових корпоративного податкового менеджменту відносяться: організація податкового обліку, податкове планування, управління фінансовими потоками і внутрішній податковий контроль» [33, с. 761].

Висновки до розділу 1

1. Податкова оптимізація є достатньо широким поняттям, вона передбачає збільшення фінансових результатів при економії податкових витрат,

а також вирішує завдання не допустити більшої динаміки зростання податкових платежів в порівнянні з динамікою зростання виручки підприємства. При оптимізації податків можуть вирішуватися і інші фінансові завдання.

Основна відмінність між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків полягає в тому, що платники використовують дозволені чи не заборонені законом методи зменшення податкових платежів без порушення законодавства. У цьому випадку, така поведінка платників податків не є податковим правопорушенням чи злочином, тому не спричинить для платників несприятливих наслідків як донарахування податків, застосування штрафних санкцій, або нарахування пені.

2. Аналіз точок зору на сутність корпоративного податкового менеджменту дозволяє зробити висновок, що в більшості публікацій вона зведена до податкового планування, процесу мінімізації оподаткування, пошуку способів відходу від податків, що, на загальний погляд, значно звужує сферу його застосування. Така ситуація викликана порівняно малим проміжком часу існування цієї теоретичної і практичної галузі знань, а також специфікою вітчизняного податкового законодавства і обумовленої цим складності трансформації в національну економіку іноземного досвіду з питань корпоративного податкового менеджменту, недоліком економічної літератури з його проблематикою єдиного підходу до сутності корпоративного податкового менеджменту і тим, що до цих пір не складений понятійний апарат дисципліни. Узагальнення поглядів зарубіжних і вітчизняних вчених на зміст поняття «корпоративний податковий менеджмент», проблем його функціонування в ринкових умовах господарювання, дозволяє зробити ряд висновків про корпоративний податковий менеджмент, який доцільно розглядати в наступних аспектах:

- як процес управління ресурсами і людьми, який передбачає визначення мети, планування, організацію, лідерство і контроль, які направляються на досягнення кінцевої мети;
- як вид діяльності, спрямованої на координацію зусиль людей, з

використанням їх праці, інтелекту, урахуванням мотивів поведінки для досягнення поставленої мети;

- як певний соціальний прошарок людей, які професійно займаються управлінською діяльністю і зосереджені в апараті управління податковими відносинами підприємства;

- як мистецтво управління;

- як систему взаємообумовлених і взаємопов'язаних прийомів, форм і методів, що відповідають вимогам ринкової економіки;

- як форму підприємництва.

Податкове планування в свою чергу є однією з провідних складових частин фінансового планування організації. Суть податкового планування полягає в тому, що кожен платник податків має право користуватись усіма допустимими законом засобами, прийомами і способами для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань. Податкове планування можна охарактеризувати як планування фінансово-господарської діяльності організації з ціллю мінімізації податкових платежів. Воно може бути як індивідуально спрямованим і носити адресний характер, так і використовуватися в фінансово-господарській діяльності широкого кола господарюючих суб'єктів.

РОЗДІЛ 2

ПРАГМАТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ОПТИМАЛЬНОЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Оптимізація податкового навантаження в частині вибору системи оподаткування

Різноманітність сучасних українських компаній вимагає сучасних методів вирішення проблеми вибору систем оподаткування, обліку та звітності. Тому, що це вплине на зручність відображення операцій у звітних документах, а також нарахування податку та його сплату [47, с. 246]. Українська податкова система постійно вдосконалюється, що свідчить про те, що держава і суб'єкти господарювання наполегливо працюють над налагодженням ефективних відносин, які стимулюватимуть і розвиватимуть виробництво при формуванні бюджету. Можливість малого бізнесу використовувати різні системи оподаткування робить малий бізнес популярною організаційно-правовою формою. У більшості країн світу вона займає важливе місце у валовому національному продукті, виробляє товари, продукцію та надає послуги, які дозволяють краще задовольняти попит, підвищувати зайнятість, перераховувати кошти до бюджету за рахунок оподаткування.

Проте розвитку малого бізнесу перешкоджає багато економічних та організаційних перешкод, серед яких особливу роль відіграє механізм оподаткування [33, с. 761]. Успіх ведення бізнесу залежить від багатьох факторів. Умовою досягнення високої ефективності практично всієї комерційної діяльності є правильний і обґрунтований вибір системи оподаткування. Згідно з положеннями Господарського кодексу України суб'єктом господарювання може бути мале, середнє та велике підприємство залежно від кількості працівників та доходу від будь-якої діяльності за рік. Отже, суб'єктами господарювання є фізичні та юридичні особи, зареєстровані у

встановленому законодавством порядку, і можуть бути класифіковані за певними стандартами. У цій класифікації використовуються два критерії: кількість працівників і розмір річного доходу, який компанія отримує від будь-якої діяльності [47, с. 252]. Успішний бізнес повинен враховувати всі важливі аспекти управління. З огляду на це, першим кроком у виборі ефективної системи оподаткування, обліку та звітності є визначення розміру суб'єкта господарювання за категоріями. Наступним кроком є вибір простої або спрощеної форми бухгалтерського обліку, під час якої необхідно враховувати обрану вами систему оподаткування. Важливість цього етапу полягає в тому, що для прибуткового бізнесу необхідно вибрати найбільш оптимізовану форму господарської діяльності, яка повинна враховувати можливість використання простих або спрощених форм обліку. Проста форма бухгалтерського обліку підходить для малих підприємств, які мають меншу кількість документів (кількість господарських операцій) і займаються нематеріальною роботою та послугами. Для малих підприємств, які займаються виробничою діяльністю та здійснюють велику кількість комерційних операцій, більш доцільною є спрощена форма обліку. Ця форма використовується для узагальнення інформації про господарські операції в певних облікових регістрах [33, с. 759]. Одним із наступних кроків є вибір системи оподаткування, яка є базовим елементом бухгалтерського обліку і водночас регулює фінансові та правові відносини. За правовим методом податкова система – це низка податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються до державного та місцевих бюджетів у порядку, встановленому законодавством України; Загалом система оподаткування України складається з трьох основних підсистем: підсистеми оподаткування юридичних осіб, підсистеми оподаткування фізичних осіб та підсистеми зборів в державні цільові фонди.

Водночас у практиці оподаткування юридичних та фізичних осіб в Україні можна визначити загальну та спрощену систему оподаткування.

Для характеристики загальної податкової системи можна сказати, що вона враховує економічні показники підприємства – у більшості випадків

платники з низьким рівнем доходу не мають великого податкового зобов'язання. Підприємства, які зазнали збитків протягом звітного періоду, часто взагалі не сплачували основні податки (наприклад: якщо таке підприємство знаходиться на єдиному податку, воно нестиме зобов'язання незалежно від того, має воно збитки чи ні, але це залежить від суми доходу. Юридичні та фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування мають певні обмеження на діяльність (наприклад, обмін валют, продаж дорогоцінних металів і дорогоцінних каменів, діяльність у сфері фінансового посередництва тощо), а також закон обмежує кількість найманих працівників та доходи таких суб'єктів підприємницької діяльності. Особливості оподаткування фізичних осіб-підприємців, які належать до загальної системи оподаткування, регулюються Податковим кодексом України, відповідно до якого підприємці повинні реєструвати свої доходи та витрати у книзі доходів і витрат та мати документи, що підтверджують походження товарів. За класичною схемою об'єкт оподаткування підприємця визначається як: чистий прибуток (об'єкт оподаткування) = оподатковуваний дохід (готівкові та безготівкові доходи)-витрати (зафіксовані, безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємця та пов'язаними з ними доходами), тобто через готівку, в свою чергу, витрати визначаються таким же чином. Крім того, якщо підприємець є платником податку на додану вартість, ПДВ не враховується до доходів і витрат [33, с. 760]. Загалом, до переваг загальної системи оподаткування для юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців можна віднести:

- необмеженість у видах діяльності;
- необмеженість щодо доходу та кількості працівників;
- податкове планування та оптимізація більш імовірні (через вплив витрат на податкову базу);
- для фізичних осіб – можливість не сплачувати ЄСВ без чистого доходу;
- сума сплаченого податку безпосередньо залежить від суми доходу у звітному періоді.

Особливості перебування на загальній та спрощеній системі оподаткування також описані на рис. 2.1



Рис. 2.1. Вибір системи оподаткування в Україні.

Джерело:[15, с. 15].

У той же час загальна система оподаткування також має певні недоліки:

- складність управління (більш жорсткі вимоги до обліку та звітності);
- дуже високе податкове навантаження, особливо якщо є працівники;
- якщо оборот перевищує 1000000 грн за 12 місяців реєстрація платником

ПДВ є обов'язковою.

Перевагами спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців є:

- простіший порядок розрахунку єдиного податку;
- спрощений облік і відносна легкість заповнення звітів;
- звільнення від багатьох податкових зобов'язань.
- можливість роботи без реєстратора розрахунків (для ФОП);
- у разі перевищення обороту, встановленого ПКУ, можливість бути платником ПДВ за власною вимогою.

В той же час недоліками спрощеної системи оподаткування є:

- обмеження щодо діяльності, доходів та кількості працівників;
- відсутність можливості добровільної реєстрації як фізичної особи-підприємця платника податку на додану вартість;
- деякі неприємні моменти співпраці ФОП з юридичними особами на загальній системі;
- сума податку першої та другої груп платників єдиного податку не залежить від результату діяльності. (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Умови перебування на спрощеній системі оподаткування[14]

Група платників єдиного податку	Наймани працівники	Види діяльності	Обсяг доходу
1 група	Не використовують працю найманих осіб	Виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або господарська діяльність з надання побутових послуг населенню	Протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної зарплати
2 група	0 – 10 осіб	Здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів,	Не перевищує 834 розміри мінімальної зарплати

		діяльність у сфері ресторанного господарства	
3 група	Кількість не обмежена	-	Не перевищує 1167 розмірів мінімальної зарплати
4 група	Не використовують працю найманих осіб, членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї	Проводять діяльність виключно в межах фермерського господарства. При цьому площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше 2 гектарів, але не більше 20 гектарів	-

Незалежно від результату діяльності, платники першої та другої групи єдиного податку повинні сплачувати ЄСВ у мінімальній сумі. Загалом, вищезазначені характеристики, переваги та недоліки загальної та спрощеної системи оподаткування юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, безумовно, допомагають визначитися з вибором системи оподаткування при створенні суб'єкта господарювання чи прийнятті рішення про її модифікацію, але діяльність у кожному конкретному випадку у характеристиках і цілях має багато нюансів і моментів, які можуть зрозуміти лише кваліфіковані експерти. Порівнюючи загальну та спрощену систему оподаткування, слід зазначити, що загальна система передбачає сплату всіх видів податків і зборів, передбачених податковим законодавством України залежно від наявності певних об'єктів оподаткування. Основними податками та зборами, які сплачують підприємці як юридичні чи фізичні особи, є податок на прибуток, податок на додану вартість, податки на споживання та інші податки [35]. Слід зазначити, що при загальній системі оподаткування платник не має обмежень щодо видів дозволеної діяльності чи максимального дозволеного доходу, а також більш здатний до планування та оптимізації податків (через вплив витрат на базу оподаткування);

для фізичних осіб –можливість несплати ЄСВ у разі відсутності доходу, для юридичних осіб можна вибрати мінімізацію податкового навантаження через механізм виведення капіталу в офшорні юрисдикції. Тому питання оподаткування є одним із найважливіших у діловому житті українських суб'єктів господарювання. Спочатку керівники компаній контролюють правильність, повноту та своєчасність оподаткування, щоб не допустити штрафів, пені та інших санкцій, а потім визначають можливість законного зниження податків.

Незалежно від внутрішньої структури та системи управління підприємством інформація, необхідна для податкового планування та прийняття рішень, представлена в даних податкового, управлінського та бухгалтерського обліку. Тому вибір системи оподаткування безпосередньо впливає на податкове навантаження платників податків. Динамізм податкових змін, властивий фіскальній політиці України, змушує платників податків слідкувати за оновленням податкового законодавства. У цьому контексті варто зазначити, що нововведення щодо спрощення системи оподаткування змінило природу єдиного податку, який для підприємців із відносно однаковими стандартами перестає бути «єдиним». Зміна розміру ставки податку в загальній системі оподаткування має оптимізувати податкову стратегію платника податків, але цей ефект ще не реалізований. Порівняльний аналіз показує, що нововведення податкового законодавства у спрощенні податкової системи є певною мірою позитивним і частково негативним. Але в цьому чи іншому випадку, всі нововведення загальної чи спрощеної системи оподаткування в Україні мають вплив на розвиток суб'єктів господарювання, тому їх потрібно знати та досліджувати хід їхніх оновлень, щоб оптимізувати податкове навантаження, в тому числі завдяки прийомам податкового консультування.

2.2. Аналіз способів оптимізації сплати податків шляхом їх уникнення

У сучасному світі діяльність компаній спрямована на отримання прибутку. Він є показником успішності господарської діяльності і залежить від багатьох факторів, одним із яких є сплачений до бюджету податок. Оптимізація податкового навантаження є одним із завдань бухгалтерського обліку корпоративних менеджерів, що дозволяє мінімізувати збитки, підвищити ефективність та протистояти майбутнім фінансовим труднощам [33, с. 762]. Крім того, необхідно визначити оптимальний рівень оподаткування для забезпечення стабільного та адекватного надходження до державного бюджету України. Щоб задовольнити інтереси обох сторін, сьогодні першочерговим питанням є врегулювання податкового навантаження на економіку, адже воно стосується всіх суб'єктів. Зважаючи на це, дуже важливо визначити, як оптимізувати податкове навантаження вітчизняних та іноземних компаній [54, с. 253]. Тому, доцільно виділити фактори які впливають на податкову оптимізацію (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Фактори податкової оптимізації [24]

Фактори податкової оптимізації	
<i>Зовнішні</i>	<i>Внутрішні</i>
Вибір юрисдикції	Вибір елементів облікової політики для цілей оподаткування
Вибір організаційно-правової форми	Цінова політика
Вибір виду діяльності	Визначення структури активів, які підлягають оподаткуванню і порядку використання капіталу
Розробка стратегії розвитку бізнесу	Розробка конкретних схем при здійсненні угод (договірна політика)
Визначення статусу організації	Вибір системи матеріального заохочення робітників
Вибір системи оподаткування	

Що стосується підприємств, то оподаткування також має значний вплив

на їх фінансово-господарську діяльність. Оподаткування призвело до вилучення корпоративного економічного оборотного капіталу та зниження ліквідності активів, що призводить до погіршення фінансового стану. Основний показник, що відображає податкове навантаження, можна визначити як відносний показник, виражений для відношення податкових платежів підприємств та фізичних осіб до ВВП. Оптимізація оподаткування – в основному являє собою зменшення податку, що підлягає сплаті, шляхом цілеспрямованих юридичних дій платників податків, включаючи повне використання всіх пільг, звільнення від податків та інших правових пільг, передбачених законодавством[40]. Оптимізація оподаткування полягає у відборі платників податків у найвигіднішій формі легальної діяльності з метою розрахунку найкращої суми податку за конкретних умов господарювання відповідно до чинного законодавства. Правова форма означає вибір поведінки, передбаченої законом: організація діяльності та вибір організаційно-правових форм, систем оподаткування, облікової політики, видів та умов цивільно-правових договорів, використання пільг. У ринковій економіці управлінські рішення, спрямовані на мінімізацію зобов'язань щодо обов'язкових платежів, є характерною сферою податкової політики суб'єктів господарювання. Основна відмінність оптимізації оподаткування від ухилення від сплати податків полягає в тому, що платники використовують дозволені або не заборонені законом методи зменшення суми податку без порушення законодавства. У зв'язку з цим така поведінка платників податків не є податковим правопорушенням чи злочином, тому не спричинить негативних наслідків для платників податків, таких як додаткові податки, застосування економічних санкцій чи штрафних санкцій. Чинний податковий закон не передбачає нормативів які би дозволили чітко розмежовувати законне зниження податків (оптимізацію податків) та ухилення від сплати податків. У зв'язку з цим актуальним є питання так званої «сірої схеми», коли платник податків формально не порушував жодних норм податкового законодавства, але застосовує певні плани, його податкові зобов'язання значно зменшуються в порівнянні з іншими платниками податків,

які не використовують подібні схеми. Наприклад, за допомогою так званого зворотного аутсорсингу компанія переводить працівників в інші організації, переходить на спрощену систему оподаткування, а потім здає їх в оренду [35]. Уряд час від часу вносять відповідні зміни до податкового кодексу, щоб заповнити «лазівки» в податковому законодавстві, зменшуючи тим самим суму податкових відрахувань для платників, які ухиляються від сплати податків. Такі поправки здебільшого приймаються за результатами практичної діяльності податкових та інших контролюючих органів внаслідок виявлених ними випадків легального уникнення від сплати податків, що відбувається через нечіткість та недосконалість податкових законів [10, с. 32].

На макроекономічному рівні процес оптимізації податкового навантаження – це процес вибору найкращої форми державної податкової політики, яка враховуватиме особливості функціонування вітчизняних підприємств для стимулювання їх діяльності та збільшення доходів. Крім того, процес оптимізації має на меті вирішення деяких проблем, таких як: створення умов для фінансового компромісу між потребами держави в доходах та інтересами платників податків, а його реалізація має сприяти соціально-економічному розвитку країни; забезпеченню диференційованого оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб; з часом забезпечення синхронності позитивного впливу форм і методів оподаткування на доходи юридичних та фізичних осіб; стимулювання платників до збільшення своїх доходів та забезпечення їх правового нагляду [50, с. 85]. Оптимізація оподаткування полягає у виборі найбільш підходящої форми юридичної діяльності суб'єкта господарювання для розрахунку найкращої суми податку за конкретних умов господарювання відповідно до чинного законодавства. Загалом, методи оптимізації оподаткування включають усі легальні та незаконні методи та методи зменшення сплачуваного податку. Відповідно до мети діяльності вчені узагальнили три методи зниження податків, які можна охарактеризувати як легальні та незаконні [40]. Ухилення від сплати податків є протиправною діяльністю і має каратися відповідно до статті 212

Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» [21].

Ухиленням від сплати податків є неподання або неповне подання платниками податків документів, необхідних для обчислення податку, або подання недостовірних документів шляхом зменшення доходних чи інших об'єктів оподаткування, незаконного отримання податкових пільг та інших пільг, а також інші порушення законодавства. Неправомірне зменшення податку може бути обумовлено заниженням податкової бази окремої категорії оподаткування. У цьому випадку нарахований податок буде нижчим за фактично нарахований податок. Нарешті, платники податків свідомо використовували неправдиву інформацію для подання звітності до податкових органів. За такі дії передбачена податкова, адміністративна та кримінальна відповідальність. Тому не рекомендується розглядати ухилення від сплати податків як спосіб оптимізації оподаткування, оскільки при застосуванні цього методу суб'єкти господарювання будуть нести все більше ризиків. Причини по яких платники застосовують ухилення від сплати податків, описані в табл. 2.3

Таблиця 2.3

Причини ухилення від сплати податків [26]

Причини ухилення від сплати податків	
організаційно-управлінські	нормативно-правові
незадовільна організація податкового обліку у платників податків	Законодавча неврегульованість окремих питань у сфері оподаткування
некомпетентність органів державної влади та їх посадових осіб, що здійснюють організаційно-управлінські функції в сфері оподаткування	Нестабільність податкового законодавства
недостатній рівень юридичної та економічної підготовки працівників органів податкової служби	Складність форм податкової звітності
недосконалість обліку платників і податкового контролю в органах ДПС	Відсутність чіткої визначеності відповідальності у сфері оподаткування
можливість створення фіктивних фірм через недосконалий порядок державної реєстрації	
відсутність механізмів належної взаємодії банків та інших фінансових установи між собою та з правоохоронними органами	

Крім того, основна відмінність податкової оптимізації від ухилення від сплати податків полягає в тому, що платники податків, не порушуючи закону, використовують дозволені чи не заборонені законом методи зменшення суми податку. Отже, така поведінка платників податків не є податковими порушеннями чи злочинами, тому вони не спричинять для платників несприятливих наслідків, таких як додаткові податки, застосування економічних санкцій та штрафних санкцій [24]. Порівняно з попереднім методом уникнення оподаткування ґрунтується на використанні законодавчо наданих можливостей у сфері податкового законодавства. Найбільша можливість ухилення від сплати податків в Україні надається завдяки використанню наступних переваг: перенесення збитків балансу на наступні податкові періоди, стягнення податку на додану вартість за нульовою ставкою податку, застосування ліберальних правил списання безнадійних боргів, вкладання коштів у благодійну діяльність тощо. Девізом даного способу є правило «що не заборонено законом – то дозволено». Проте ризиком цієї оптимізації є те, що зі зміною податкового законодавства деякі способи уникнення зайвого оподаткування стають незаконними, або втрачають свою ефективність [14].

Податкові пастки, як другий спосіб ухилення від сплати податків, поділяються на перерахування доходів, відстрочення доходів і податковий арбітраж. Перерахування доходу – це переведення платником податку доходу до нижчої граничної ставки податку в структурі податку при зростанні його граничних ставок. Цей тип податкової пастки не є поширеним, оскільки існують інші більш радикальні методи ухилення від сплати податків, наприклад, відстрочення доходу або відстрочення сплати податку. Податковий арбітраж – це ще один різновид податкової лазівки, яка передбачає, що різні об'єкти та платники податків стягують податки за різними ставками [36]. Більшість вчених дійшли висновку, що найбільш прийнятним та ефективним методом податкового планування є вибір між різними варіантами фінансово-економічної діяльності та розподілом активів підприємства з метою досягнення

найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому.

Зокрема, Голяш І.Д., Романов С.Р., Черешнюк О.М. підтвердили доцільність використання податкового планування для зниження рівня оподаткування: «...оскільки воно має багато суттєвих переваг: легітимність, низький ризик, рентабельність. Умовою вибору цього шляху є те, щоб оподаткування було не тільки мінімальним, а й законним. Однак для цього потрібні висококваліфіковані працівники, що може спричинити додаткові витрати на оплату праці» [47, с. 252].

Слід зазначити, що схеми ухилення від сплати податків невіддільні від тіньової економіки та корупції. Таких механізмів багато – використання офшорних зон, центри конвертації, «викривлення», контрабанда, підробка, ФОП замість найму тощо.

Офшорна компанія – це інструмент, який офіційно не заборонений законом і використовується компаніями по всьому світу. Але вони також можуть стати платформою для відвертого ухилення від сплати податків.

Конверсійні центри – «центри відмивання грошей» або фіктивні компанії, які допомагають ухилитися від сплати податків.

Контрабанда товарів – процес незаконного перетину державних кордонів, в результаті чого не сплачуються податки.

Фальсифікація – незареєстроване підпільне виробництво – алкогольні та тютюнові вироби – комерційні структури (підприємства, фірми). Наприклад, компанія «фікшн» (за документами) закуповує товари у мережі «художніх» та «транспортних» підприємств. Потім ця «фіктивна» компанія також продає отриманий товар за адресою з «транзитною» чи «фіктивною» структурою, але ціна в кілька разів нижча за ціну придбання. Результатом є необґрунтоване від'ємне значення податку на додану вартість, що дозволяє підприємству подати заявку на відшкодування з бюджету податку на додану вартість або мінімізувати свої податкові зобов'язання. Що стосується схеми з ФОП – це механізм, коли працівника наймають як фізичну-особу підприємця, завдяки чому заключається контракт з надання певних послуг компанії, і тим самим

чином компанія платить менше податків.

Що стосується забезпечення конкурентоспроможності підприємств, то доцільно застосовувати методи податкової оптимізації з урахуванням рівня ризику, можливих санкцій з боку країни та рівня кваліфікації керівників [47, с. 254]. Беручи до уваги всі ризики які створює ухилення від сплати податків, необхідно використовувати тільки законні методи, щоб не піддавати діяльність компанії більшим небезпекам. Потрібне одночасне використання уникнення від сплати податків та податкового планування, а їх застосування має поступово вдосконалюватися відповідно до змін у законодавстві. З огляду на часті зміни у вітчизняному податковому законодавстві та різні методи визначення податкового навантаження та ефективності податкової оптимізації, необхідно використовувати та вдосконалювати існуючі методи та впроваджувати нові, а також використовувати зарубіжний досвід. Основними напрямками вдосконалення чинної податкової системи в майбутньому мають бути:

- належним чином зменшити та рівномірно розподілити податкове навантаження між платниками податків за видами діяльності;
- посилити ефективність податкового контролю за рівнем собівартості продукції;
- створити умови для посилення інвестиційно-інноваційних процесів у пріоритетних галузях економіки;
- забезпечити контроль за формуванням та використанням фінансових ресурсів, залучених шляхом застосування податкових пільг;
- мінімізувати витрати на податкове адміністрування; а також оптимізувати ставки різних податків та узгодити їх з європейськими стандартами.

Висновки до розділу 2

1. Провівши аналіз оптимізації податкового навантаження в частині вибору системи оподаткування, можна прийти до висновку, що сьогодні зростає роль оподаткування як економічного регулятора. Держава стимулює

або обмежує розвиток окремих галузей чи сфер економіки шляхом встановлення податкових ставок. Для прикладу, держава збільшує потенціал науки і техніки, звільняючи від витрат на розвиток виробничих технологій (тобто на інновації та модернізацію).

Це свідчить про те, що держава може впливати на ефективність та стабільність економічного розвитку через податкове регулювання. Національна податкова політика має забезпечити впровадження найкращої системи оподаткування, яка не перешкоджатиме розвитку підприємництва, а також достатніх коштів, що надходять до бюджету, для забезпечення потреб держави.

Тому податковий тягар є умовною точкою оподаткування, на цьому етапі державна скарбниця та платники податків, що перерозподіляються через державний бюджет, досягли найкращої частки ВВП. Основним інструментом зниження податкового навантаження має стати податкове планування, метою якого є використання всіх не заборонених законодавством засобів для мінімізації податкових зобов'язань платника податків.

2. Проаналізувавши наявні способи оптимізації оподаткування шляхом їх уникнення, доцільним буде висновок, що ухилення від сплати податків являє собою неподання або неповне подання платниками податків документів, необхідних для обчислення податку, або подання недостовірних документів шляхом зменшення доходу тих чи інших об'єктів оподаткування, незаконного отримання податкових пільг та інших пільг, а також інші порушення законодавства. Механізмів які застосовуються задля ухилення від сплати податків багато – серед основних можна виділити використання офшорних зон, центри конвертації, «викривлення», контрабанда, підробка, ФОП замість найму тощо.

Офшорна компанія – це інструмент, який офіційно не заборонений законом і використовується компаніями по всьому світу. Але вони також можуть стати платформою для відвертого ухилення від сплати податків.

Конверсійні центри – це «центри відмивання грошей» або фіктивні компанії, які допомагають ухилитися від сплати податків.

Контрабанда товарів – процес незаконного перетину державних кордонів, в результаті чого не сплачуються податки.

Фальсифікація – незареєстроване підпільне виробництво – алкогольні та тютюнові вироби – комерційні структури (підприємства, фірми).

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Податкове навантаження в країнах ЄС та Україні в контексті оптимізації сплати податків

Одним із найважливіших важелів втручання держави в соціально-економічні процеси є оподаткування. Воно відіграє важливу роль в економічному розвитку країни, оскільки є основним джерелом доходів її бюджету. Відсутність ефективної податкової політики в Україні негативно вплинула на розвиток національної економіки, призвела до зростання тіньової економіки, корупції та недовіри населення. Тому оптимізація рівня податкового навантаження сьогодні має велике значення для України, особливо з використанням зарубіжного досвіду. З точки зору сприяння прискореної інтеграції до ЄС, велике значення має вивчення та використання досвіду країн світу для формування ефективної податкової політики для України.

Для оцінки ефективності податкового режиму України використано показник податкового навантаження, оскільки його оптимальний рівень є важливим чинником розвитку підприємницької та інвестиційної діяльності в економічній системі.

У макроекономічному масштабі податковий тягар відображає ефективність податкової політики, тобто кількісне визначення загального впливу оподаткування на джерело платежу. У міжнародній практиці цей показник визначається як відношення фактичних податкових надходжень до загального бюджету країни та відношення до ВВП [48, с. 24].

Різниця в рівні податкового навантаження між ЄС та Україною зумовлена різними методами визначення виду та масштабу податкових ставок, об'єктів та бази оподаткування, рівня економічного розвитку та ВВП. Проте, незважаючи на високе податкове навантаження, більшість країн Європейського Союзу

мають високорозвинену економіку.

Щорічно в рейтингу DoingBusiness, аудиторська компанія PwC і Група Світового Банку проводять спільне дослідження систем оподаткування 190 країн.

В цьому рейтингу береться до уваги кількість податкових платежів, загальна ставка оподаткування та час, потрібний на підготовку та подачу податкової звітності. Даний рейтинг оцінює простоту ведення бізнесу в державі, оскільки розглядається сегмент середнього бізнесу.

За даними рейтингу у 2015 році Україна посідала лише 112-те місце, але потім поступово стала підніматися: у 2016 р. – 96-те, у 2017 р. – 83-те, у 2018 р. – 80-те, у 2019р. – 76-те, у 2020 р. – 65-те [61].

Таким чином, порівняно з 2019 роком, у 2020 році Україна випередила 11 країн. Посилення статусу податкової політики України відбувається в основному за рахунок автоматизації процесів і скорочення часу адміністрування податків, а також зниження фіскального навантаження на підприємства. Автоматизація та максимальне спрощення процедур стають світовим трендом. Як наслідок, показники деяких країн у рейтингу значно покращилися.

Наприклад, Туреччина піднялася з 80-го на 20-е місце і скасувала податок на додану вартість капітальних інвестицій, тим самим усунувши потребу компаній витрачати час на компенсацію. Минулого року рейтинг Угорщини піднявся з 86-го на 56-е, що значно скоротило тривалість коригувальної перевірки звітів про податок на прибуток. Такі країни, як Португалія, Франція, Польща та Литва, запровадили звітність у режимі реального часу для податкових органів. Україна все ще перебуває на підготовчій стадії і буде плани щодо подальшої роботи з цифровізації податкових органів і внесення реформ податкового адміністрування.

На загальний погляд, основною проблемою, що потребує миттєвої уваги, є значна кількість часу необхідна для ведення податкового обліку. В середньому підприємства затрачають на бухгалтерський облік 327,5 годин на

рік, що у два рази більше, ніж у розвинених країнах. За тривалістю обліку ПДВ Україна посідає 176 –те місце зі 190 країн [31].

У 2021 році Україні потрібно багато працювати, щоб підтримувати покращення тенденції податкової системи в рамках рейтингу DoingBusiness. Зменшення часових затрат підприємства на ведення бухгалтерського обліку та бюджетних платежів має стати основною метою податкової реформи. У цьому можуть допомогти сучасні технології, зокрема популяризація електронного управління файлами, спрощення форм податкових звітів, автоматизація попередньо заповнених звітів та звітів про операції в режимі реального часу. Крім того, заслуговує на увагу вдосконалення електронної системи управління податку на додану вартість. Для вирішення проблеми рівня податкового навантаження в Україні необхідно знизити ПДФО та ЄСВ до 15% або об'єднати ПДФО та ЄСВ із загальною ставкою оподаткування приблизно 25%. Такі дії мають підтримати малі та середні підприємства, які займають найбільшу частку в економіці України, шляхом зменшення податкового навантаження та, відповідно, скорочення легальної зайнятості працівників, оскільки це піде на користь підприємцям та збільшить доходи бюджету.

Нині фактичний податковий тягар України нижчий від середньосвітового та показників розвинених країн, оскільки віддача від системи оподаткування громадян дуже низька. Але проблема податкового адміністрування все ще існує, тобто час, що виділяється на підготовку, подання податкових декларацій та сплату податків, занадто великий, і ця проблема має бути вирішена в найближчі роки.

Відсутність ефективної податкової політики в Україні негативно вплинула на розвиток національної економіки, призвела до зростання тіньової економіки, корупції та недовіри населення. Тому оптимізація рівня податкового навантаження сьогодні має велике значення для України, особливо з використанням зарубіжного досвіду. Вивчення та використання досвіду країн світу щодо формування ефективної податкової політики для України має велике значення для прискорення інтеграції до ЄС.

Сьогодні країни ЄС дотримуються дуже стандартизованої політики оподаткування, яка зафіксована в *Acquis Communautaire*. Документ абсолютно вимагає від усіх держав-членів ЄС діяти відповідно до єдиного набору прав та обов'язків [33, с. 762].

Україна повинна стежити за тим, як змінюється оподаткування інших європейських країн, щоб відповідати на нові виклики соціально-економічного розвитку. Досвід та історія європейської податкової реформи, як позитивної, так і негативної, є дуже корисною для пошуку ефективних податкових інструментів для покращення макроекономічної ситуації, збалансування національного бюджету та забезпечення національної соціальної стабільності [33, с. 762]. Згідно з опитуванням Світового банку серед компаній 121 країни, більшість компаній вважають це першочерговим кроком у зниженні податкових ставок і часу адміністрування податків. Дослідження показують, що високі темпи зростання податку на прибуток (корпоративний податок) негативно впливають на умови інвестицій та бізнесу. Крім того, країни з високими податками мають велику кількість неформальних секторів. Ставка податку на прибуток може мати негативну кореляцію з економічним зростанням. Інше дослідження показало, що на кожний відсотковий пункт збільшення загальної ставки податку рівень ухилення від сплати податків також зростає на 3 відсоткові пункти [47, с. 255]. Тим не менш, оподаткування значно збільшило національні доходи, і уряд може використовувати оподаткування для фінансування соціальних проєктів та державних інвестицій, сприяння економічному зростанню та формування правильного бюджетного балансу. Наразі в ЄС немає єдиного рівня податкового навантаження. Тому розглянемо таблицю податкового навантаження всіх країн-членів ЄС (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Податкове навантаження країн-членів ЄС, % [51]

	Країна ЄС	2013	2014	2015	2016	2017
1.	Австрія	42,7	42,8	43,2	42,3	42,6
2.	Бельгія	45,6	45,5	45,2	44,4	44,5
3.	Болгарія	28,2	28,4	29,1	29,0	29,2
4.	Великобританія	33,2	32,7	33,1	33,7	33,5

5.	Греція	35,5	35,7	36,6	38,8	39,3
6.	Данія	46,3	48,9	46,5	46,4	47,1
7.	Естонія	31,6	32,6	33,7	34,5	34,9
8.	Ірландія	28,7	29,0	23,4	23,3	24,0
9.	Іспанія	33,0	33,6	33,7	33,3	33,5
10.	Італія	43,5	43,2	43,0	42,6	42,6
11.	Кіпр	31,6	33,4	33,2	33,6	33,4
12.	Латвія	29,4	29,8	30,1	31,2	31,5
13.	Литва	27,0	27,5	28,9	29,8	30,2
14.	Люксембург	38,4	37,5	37,2	38,3	38,1
15.	Мальта	32,7	32,6	32,1	32,7	32,9
16.	Нідерланди	36,5	37,5	37,4	38,8	38,5
17.	Німеччина	38,2	38,2	38,4	39,0	39,3
18.	Польща	31,9	31,9	32,4	33,4	33,6
19.	Португалія	34,1	34,2	34,4	34,4	34,3
20.	Румунія	27,2	27,5	28,0	25,9	26,8
21.	Словаччина	30,1	31,0	32,1	32,2	32,5
22.	Словенія	36,7	36,4	36,6	36,6	36,2
23.	Угорщина	37,9	38,1	38,8	39,3	39,3
24.	Фінляндія	43,6	43,8	43,9	44,1	44,7
25.	Франція	45,3	45,6	45,6	45,6	45,5
26.	Чехія	34,8	33,9	34,0	34,7	34,5
27.	Хорватія	36,4	36,6	37,1	37,8	37,8
28.	Швеція	42,9	42,6	43,1	44,1	44,6

Очевидно, що для більшості країн характерним є помірне податкове навантаження та проведення податкової політики націленої на забезпечення стабільного економічного зростання, генерування підходящого клімату для прогресу господарської діяльності та продуктивного вирішення соціальних проблем у державі.

У рейтингу податкових пільг Paying Taxes за 2019 рік, складеному Світовим банком та PricewaterhouseCoopers, Україна посідає 126 місце серед 183 досліджуваних країн [47, с. 256], але з 2020 року різні показники значно покращилися. Таким чином, Україна (35,4%) належить до тієї ж групи (37,8%), що й Великобританія (33,5%), Естонія (34,9%), Португалія (34,3%), Польща (33,6%), Чехія (34,5%) та Хорватія. У міжнародному рейтингу прозорості та простоти ведення бізнесу «Doing Business 2020» [61] Україна посідає 70 місце з 185 країн. Однією із складових рейтингу є показник «оподаткування» (табл. 3.2). Завдяки податковій реформі в Україні поступово зменшується рівень

податкового навантаження, а також розмір і тривалість платежів. Крім того, для платників податків, які є великими платниками, вони подають податкові декларації лише в електронному вигляді до податкових органів та середніх підприємств, тривалість процесу сплати податків в Україні скоротилася на 166 годин.

Таблиця 3.2

Рейтинг Doing business 2020 [61]

	Назва показника оцінки рейтингу Doingbusiness	Місце в рейтингу
1.	Легкість ведення бізнесу	70
2.	Отримання кредитів	29
3.	Захист інвесторів	81
4.	Міжнародна торгівля	119
5.	Забезпечення виконання контрактів	82
6.	Оподаткування	43

За офіційними оцінками Міністерства економіки України, тіньова економіка сягає 35%, а за експертними оцінками – 45%.

За підрахунками консалтингової компанії Boston Consulting Group. Українські компанії щороку недоплачують до 25 мільярдів доларів США до бюджету. Майже 20% прибутків приховуються від сплати податків [35].

Існує дуже тісний зв'язок між податковим тягарем і ВВП. У першому півріччі рейтингу Світового банку та високій оцінці ефективності податкової системи ВВП на душу населення становить 29200 доларів США. У другій половині року країни з низькою оцінкою ефективності податкової системи мали ВВП на душу населення менше 5300 доларів США. Середній рейтинг ефективності податкової системи країни у другому півріччі був утричі гіршим, а ВВП на душу населення – у шість разів [47, с. 259]. Тому, незважаючи на реформи, що проводяться, податкова система України є недосконалою та проблемною. Зокрема стягування податків в Україні є достатньо високим і гальмує розвиток економіки. Важливим завданням є оптимізація податкового навантаження. Необхідно знайти баланс між податковим тягарем і пільгами, а

також між примусовим і свідомим вибором системи оподаткування, тобто забезпечити баланс між потребами і можливостями держави і промисловості, державними та приватними інтересами. Для цього необхідно:

- поступове зниження ставки оподаткування та розширення бази оподаткування для зменшення податкового навантаження на підприємства. Збільшення надходжень до бюджету має бути досягнуто за рахунок збільшення кількості платників податків;

- удосконалення системи збору та управління податками для забезпечення прозорості;

- належним чином зменшити розподіл податкового навантаження між платниками податків за видами діяльності;

- удосконалити систему податкового контролю для запобігання ухилення платників від сплати податків;

- зменшення та ефективне використання податкових стимулів, які зазвичай лобіюють інтереси зацікавлених сторін. Зменшення загальної кількості податкових пільг та ефективна перевірка сприятиме встановленню справедливої податкової системи;

- створення умов для посилення інвестиційно-інноваційних процесів у пріоритетних галузях економіки. Збільшення інвестицій у підприємницьку діяльність підприємств дозволить розширити сферу діяльності та доходи суб'єктів господарювання. Зростання доходів збільшить ВВП і зменшить податковий тягар.

Ці заходи допоможуть вивести значну частину економіки з тіні, зменшити кількість порушень податкового законодавства, посилити підприємницьку діяльність, тобто створити сприятливі умови для економічного розвитку. Зменшення податкового навантаження може збільшити підприємницьку діяльність, тим самим сприявши податковим надходженням до бюджету.

Ці зміни виведуть українську економіку з тіні і водночас створять привабливе інвестиційне середовище для інвесторів. Державі не прийдеться

чекати інвестицій. Іноземні інвестори нададуть кошти в нашу економіку у вигляді вкладів. Зменшення податкового навантаження може бути досягнуто шляхом зниження податкових ставок та збільшення податкових пільг, скорочення бюджетних видатків та державних соціальних фондів, створення гарного інвестиційного середовища. Це дозволить збільшити обсяги інвестицій у діяльність суб'єктів господарювання, збільшуючи тим самим масштаби діяльності та підвищуючи прибуток підприємств. У свою чергу зростання доходів призведе до збільшення ВВП і зниження податкового навантаження.

Для того, щоб український бюджет отримував кращі податкові надходження, держава не повинна підвищувати ставку податку, оскільки це буде стимулювати ухилення підприємців від сплати податків.

Держава має посилити податкові стимули для підприємств, щоб залучити українських підприємців до сплати податків. У нашій країні бюджет податкових надходжень має залежати не від високої ставки податку, а від кількості платників податків.

3.2. Напрями використання підходів щодо оптимізації сплати податкових платежів

На сучасному етапі економічного розвитку забезпечення стабільного розвитку економік різних країн і світового господарства стало першочерговим завданням науковців і практиків. Їх особливо цікавить роль оподаткування у формуванні цієї стратегії зростання. Рекомендується розрізняти два аспекти цієї проблеми: короткострокове та довгострокове зростання. У разі короткострокового зростання головне значення має ефект, досягнутий протягом одного року. Цей аспект дослідницького питання пов'язаний з впливом податків на трудове бажання та психологію виробників. Другий аспект цього питання стосується більш тривалого періоду часу.

Він пов'язаний з відтворенням і технічними характеристиками виробництва та впливом оподаткування на працездатність виробників. Цей

комплекс проблем можна вирішити шляхом визначення ключових особливостей податкового навантаження для простого відтворення.

Довгостроковий характер розглянутого процесу залежить від тривалості коригування інвестиційного режиму циклу відтворення та стабільності характеристик технології виробництва [35; 32].

Розглядаючи механізм податкового регулювання як економічного поняття, слід зазначити, що він пов'язаний з процесом формування та використання валового та чистого внутрішнього продукту (доданої вартості та чистої доданої вартості), а також пропорції його розподілу і перерозподілу.

Таким чином, механізм податкового регулювання «ринку» державних послуг може формуватися стихійно під впливом монополії держави на оподаткування та державну продукцію, а також регулюватись та оптимізуватись в рамках національної податкової політики. З мікроекономічної точки зору, а саме з точки зору окремих підприємств, рівень податкового навантаження є показником доцільності ведення бізнесу в цілому, особливо в правовій сфері. В економіці будь-якої країни, якщо компанія повинна платити податки більше половини свого доходу, компанія не існуватиме. З іншого боку, незначна частина доходу, сплаченого у вигляді податків, не дає компанії відчуття участі у формуванні макроекономічного процвітання країни. Тому здатність розуміти й контролювати податковий тягар будь-якої компанії є важливим інструментом для прийняття фінансових рішень [31]. Оптимізація механізму податкового регулювання – це розумна багатоваріативна мінімізація податку, що забезпечує економію, збільшення оподаткування та ефективно інвестування в розвиток підприємства. В управлінні бізнесом можуть бути використані такі юридичні методи оптимізації оподаткування:

- зміна стосунків. Його суть полягає у заміні певних економічних відносин між підприємством та його партнерами, в результаті чого оподаткування відбувається на основі підвищення податкових ставок, близькості та однорідності[35];

- поділ відносин. В його основі лежить заміна видів господарських

відносин, але в даному випадку це не проста заміна, а поділ комплексного блоку господарських відносин на декілька простих комерційних операцій, що зменшує загальний механізм податкового нагляду;

- відстрочка платежу. Він ґрунтується на припущенні, що термін сплати більшості податкових платежів відзначається виникненням об'єкта оподаткування. Таким чином підприємство може перенести частку реалізації своєї продукції з кінця одного кварталу на початок наступного кварталу[33, с. 762];

- зменшення об'єктів оподаткування. Метою цього методу є звільнення від оподаткування операцій без шкоди для господарської діяльності підприємства. Наприклад, відмова від частини оренди землі або спеціального використання водних ресурсів;

- делегування обов'язків. Його суть полягає в передачі обов'язків по сплаті основних податків спеціально створеній організації. Найчастіше він використовується для зменшення податку на прибуток підприємств[43, с. 65];

- використання пільг. Такий підхід передбачає перехід підприємств до галузей чи виробництва продукції, які запроваджують податкові пільги. Наприклад, учасники, які приєднуються до технологічного парку;

- зміни юрисдикції. Метою зміни юрисдикції є переведення реєстрації підприємства або його філії до пільгової зони оподаткування. Наприклад, в офшорних зонах, де фіксована ставка сільськогосподарського податку є низькою;

- облікова політика. Він включає формування податкового бюджету підприємства таким чином, щоб сума податку, сплаченого в різні податкові періоди, не коливалася [38].

Слід зазначити, що у світовій практиці основними інструментами податкового контролю є [42, с. 25]:

- зменшення ставки податку на прибуток підприємств;
- використання податкових канікул;
- повернення податку на інвестиції;

- прискорена амортизація;
- усунення оподаткування реінвестованого доходу;
- інвестиційний податковий кредит;
- регресивний коефіцієнт податку на прибуток.

Проаналізуємо такий механізм оптимізації податкового регулювання як застосування податкових пільг Україною та іншими країнами для порівняння (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Застосування Україною та іншими країнами податкових пільг [23]

Вид податкових пільг		Держави, які застосовують дану податкову пільгу	Наявність податкової пільги в Україні
Інвестиційний податковий кредит		Японія, Великобританія, Ірландія, Люксембург, Канада, Франція, Росія, Іспанія	Відсутня
Інвестиційна податкова знижка		Японія, Великобританія, США, Німеччина, Бельгія, Данія, Австралія, Франція, Тайвань, Італія, Нідерланди, Португалія, Південна Корея	Відсутня
Податкова амортизація	«Вільна амортизація»	Великобританія, Ірландія, Іспанія	Відсутня
	Прискорена амортизація	Люксембург, Франція, Росія, США, Японія, Німеччина, Швеція, Греція, Австрія, Фінляндія, Бельгія, Португалія	Ефективно не використовується
Неоподатковувані фонди		Швеція, Німеччина, Люксембург, Росія, Іспанія, Греція, Великобританія, Франція, Данія, Ірландія, Бельгія, Фінляндія, Нідерланди, Австрія, Португалія	Ефективно не використовується
Податкові канікули		Великобританія, Франція, Сінгапур, Італія, Португалія	Відсутня
Спеціальні режими		Іспанія, Греція, Великобританія, Франція, Данія, Ірландія, Бельгія, Фінляндія, Нідерланди	Ефективно не використовується

У більшості економічно розвинених країн використання податкових пільг обмежено, оскільки законодавчо закріплено принцип нейтральності податкової системи. Іншими словами, вплив інструментів податкового нагляду на розподіл та перерозподіл ресурсів усередині та між підрозділами має бути мінімальним. Тому використання податкових пільг для окремих галузей обмежено, а

підприємства взагалі не мають права отримувати податкові пільги. Виходячи з цього, використання податкових пільг, спрямованих на підвищення ефективності окремих галузей, обмежується, а законодавство взагалі забороняє надання пільг окремим підприємствам.

Насправді механізм податкового нагляду в Україні несуть законослухняні платники податків, що значно вище, ніж офіційне визначення. Можна дійти висновку що, основні причини такої відмінності полягають у наступному:

1. Відсутність стабільної та послідовної податкової політики, відсутність наукових та обґрунтованих рішень щодо реформування, постійні зміни в податковому законодавстві, які практично неможливо відстежити та виконати.

2. Існує велика кількість податкових пільг для різних платників податків, у багатьох випадках вони передбачені лише додатковими нормативними актами, а не спеціальними законами, відповідно до вимог Конституції України.

3. Існування незаконного механізму тіньового оподаткування ставить підприємства у скрутне становище. Хабарництво та корупція в податкових і митних органах дозволили багатьом підприємцям уникнути повної сплати податків. Серйозна асиметрія в українській податковій системі. Вона займає значну частку в структурі ВВП так званої «бартерної» економіки (до 40% ВВП), бюджет майже не має доходів, а також «пільгової» економіки, яка сплачує тільки окремі непрямі податки, такі як ПДВ та акциз. Тому майже весь податковий тягар має нести лише офіційна економіка, яка сплачує більшу частину доданої вартості. Ці та інші причини ускладнюють питання надмірного податкового регулювання. В результаті вся податкова система мала антистимулюючий вплив на економіку, порушуючи принципи оподаткування, а непосильний податковий тягар змусив їх порушувати закон.

Шукаючи вихід із цієї ситуації, слід зосередитися на двох основних напрямках.

1. Створити відповідні макроекономічні умови та розглядати стимулювання сукупного попиту як вирішальний фактор для відновлення економіки, збільшення виробництва та розширення бази оподаткування. Це

забезпечить зростання доходів бюджету за тією ж шкалою податкової ставки (тобто без посилення механізму податкового контролю). За допомогою останнього механізму держава зможе підвищити та забезпечити своєчасну виплату заробітної плати за рахунок збільшення доходів, тим самим більшою мірою стимулюючи попит пенсій, соціальних виплат тощо, збільшивши видатки на інвестиційно-інноваційну діяльність [43, с. 61]. Цей метод заснований на теорії британського вченого Дж. М. Кейнса та інших у праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936). Основні фактори, що забезпечують стійке економічне зростання, визначають ефективний сукупний попит. Для розширення необхідно збільшити державні витрати, а з іншого боку – зменшити податки. На нашу думку, в сучасних умовах основними недоліками складності використання цього методу в Україні є:

- по-перше, існує тимчасова система між заходами щодо стимулювання сукупного попиту і заходами щодо розширення виробництва та послуг для розширення бази оподаткування та підвищення податків;

- по-друге, фактичне існування дефіциту Державного бюджету України та зростання зовнішнього державного боргу виключають можливість збільшення державних витрат при зменшенні регуляторних механізмів оподаткування.

2. Другий напрям рішення цієї проблеми, який, на нашу думку, є більш допустимим для економіки України, ґрунтується на теорії економіки пропозиції. Інтерпретація аргументів прибічників цієї теорії представлена кривою Лаффера – залежність податкових надходжень у бюджет від розміру податкових ставок. Дана теорія була застосована на практиці адміністрацією президента Рейгана в рамках податкової реформи 80-х років, а потім практично у більшості розвинених країн Європейського Союзу [44, с. 84].

Цілі і завдання податкового планування на макро- і мікрорівні різні. Держава прагне запланувати якомога більше податкових доходів для бюджету і позабюджетних фондів, а підприємство – намітити вже в процесі планування шляхи й методи зниження податкових зобов'язань. Так метою державного податкового планування є оптимальне за обсягом, складом і структурою

фінансове забезпечення витратних повноважень органів влади всіх рівнів в рамках реалізації концепції державної економічної, фінансової, соціальної і податкової політики. Метою корпоративного податкового планування є оптимізація податкових потоків підприємством в рамках реалізації його економічної, фінансової і податкової політики.

Складність використання механізмів податкового контролю полягає в тому, що, з одного боку, є можливість суттєво зменшити податок, що сплачується до бюджету, з іншого – значно більший податковий платіж до бюджету і підприємство на межі банкрутства. Якщо податкова перевірка виявить, що спосіб зниження податку підприємства не відповідає чинному законодавству, тобто є незаконним, може виникнути подібна ситуація. Тому на підприємства були накладені економічні санкції [45, с. 100].

Того ключовою роллю податкового планування (макро- та мікрорівень) має стати етап аналізу прийняття управлінських рішень шляхом збору та обробки інформації від платників податків та країни. Податковий нагляд є важливою частиною національного податкового управління. Як відомо, оподаткування є найефективнішим інструментом непрямого регулювання економічних процесів. Тому держава використовує податкові важелі для нагляду за економікою в сучасних умовах для забезпечення та підтримки збалансованого економічного зростання, ефективного використання ресурсів, стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності.

Податковий моніторинг здійснюється через економічно обґрунтовану систему соціального забезпечення та стимулювання, це комплекс взаємозалежних податкових стимулів для стратегічних дій, компенсує фінансові втрати нової продукції, виробництва конкурентоспроможної продукції та модернізації технологічних процесів, зміцнює основу малого бізнесу і середнього виробництва [48, с. 23]. Процес збору та управління податками має певну організаційну підтримку, включаючи правову базу, адміністративне управління та податкове планування. Нормативна база створює певні правові передумови і знаходить своє відображення у формуванні та

прийнятті відповідного законодавства.

Податковий менеджмент – це правовідносини між Державною податковою службою відповідно до законодавства, іншими відповідними податковими органами та платниками податків щодо погашення податкових зобов'язань, організовує управлінську діяльність юридичних та фізичних осіб у процесі оподаткування. Збирання та управління податками виявляються у встановлених законом правах та обов'язках платників податків, правилах оподаткування та повноваженнях контролюючих органів [39]. Одним із основних факторів, що негативно впливають на ефективність податкового адміністрування, є тіньова економіка, яка стала неодмінною детермінантою суспільного життя в Україні.

Тіньова економіка негативно впливає на всі сфери: економічну, соціальну, політичну, правову, міжнародну, створює реальну загрозу відносно демократизації суспільних відносин та національної безпеки. Важливою частиною тіньової економіки є ухилення від сплати податків. Це явище можна зменшити шляхом встановлення податкової системи, яка спонукає платників податків сумлінно виконувати свої податкові зобов'язання, а не навпаки. Їх розмір важливий для застосування податкових ставок. Якщо ставка податку буде занадто високою, то бажання платників збільшити дохід, діяльність та зменшити базу оподаткування буде зменшуватися, тим самим зменшуючи суму податку. Хоча очевидно, що за низьких податкових ставок країна отримуватиме відносно невеликі доходи, що є не добре для бюджету.

Умови розвитку сучасного суспільства зумовлюють надзвичайно складні вимоги до податкового нагляду – це комплексний, не лише соціальний та економічний компроміс, а й політичний компроміс. В умовах економічної кризи, за відсутності інших ефективних методів стимулювання економіки, цей метод дозволяє значно знизити податки. Проте Україна не має достатніх ресурсів для фіскальної лібералізації, оскільки потребує додаткового зовнішнього фінансування, тому на побудову чи реформу сучасних механізмів регулювання оподаткування впливають зовнішні міжнародні інституції,

зокрема Міжнародний валютний фонд.

За сучасних умов, механізм податкового контролю втрачає ефективність через те, що:

- податкове законодавство змінюється занадто часто, платники податків не довіряють державній фінансовій політиці;
- недоліки переходу від «тіньового сектору» до офіційної економіки, ставка податку вища за ставку податку, передбачену «тіньовим ринком» при перерахуванні неврахованих готівкових коштів в офіційну економіку [50].

Таким чином, ми прийшли до висновку, що немає передумов для суттєвого зниження податків, принаймні в короткостроковій перспективі. Це можуть бути лише серйозні зміни в механізмі оподаткування певних галузей, де ставка податку цих галузей є занадто високою, або ставка оподаткування одного чи кількох інших видів податків зросла, що призвело до значного зниження одного виду податків. Лише шляхом комплексного вирішення невирішених проблем вітчизняної податкової політики з таких аспектів податкового регулювання та контроль може досягти ефективних результатів:

- усунення корупції в основних державних установах;
- проведення ефективних та змістовних податкових реформ;
- зведення до мінімуму змін в реалізації податкової політики;
- вчасне вирішення проблеми повернення ПДВ;
- логічне завершення розпочатих реформ, змін та ініціатив;
- забезпечення чіткості податкового законодавства;
- удосконалення кадрової політики.

Слід зазначити, що систематизація напрямків вдосконалення механізму податкового регулювання повинна враховувати основні пріоритети соціально-економічної Стратегії України та мати комплексний вигляд (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Систематизація напрямків вдосконалення механізму податкового регулювання з урахуванням соціально-економічної стратегії України.

Джерело: [52].

Тому побудова та застосування механізмів регулювання оподаткування мають бути комплексними в рамках стратегії державних фінансів України в поєднанні з інституційними ринковими реформами – для створення стимулюючої системи оподаткування та конкурентної ринкової системи. У сучасних реаліях механізм податкового контролю має поєднуватися зі структурними реформами, політикою бюджетних видатків та політикою державного боргу для досягнення збалансованості бюджету в короткостроковій перспективі. Необхідно забезпечити тісне узгодження заходів податкового контролю з удосконаленням макроекономічного та фінансового нагляду: забезпечити валютну стабільність, національну фінансову відкритість, ефективний макроекономічний контроль та відкритість державного управління.

Висновки до розділу 3

1. Завдяки детальному розгляду системи оподаткування України та держав Європейського Союзу, у висновку можна зазначити, що нині податкова система України за своїм складом і структурою подібна до розвинених європейських країн. При формулюванні податкового законодавства було враховано європейське податкове право, податкову політику ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Податковий тягар є одним із ключових факторів, що впливають на мотивацію бізнесу та виконання податкових зобов'язань. Сьогодні податкове навантаження в Україні нижче, ніж у європейських країнах. Проте платники податків сприймають цей рівень як тягар, а держава не може накопичити достатньо коштів для задоволення суспільних потреб.

2. З огляду на часті зміни у вітчизняному податковому законодавстві та різні методи визначення як податкового навантаження так і ефективності податкової оптимізації, існуючі методи потребують вивчення та вдосконалення за рахунок запозичення зарубіжного досвіду. Основними напрямками реформування чинної податкової системи в майбутньому мають бути: поступове зменшення та рівномірний розподіл податкового навантаження між платниками податків за видами діяльності; приріст ефективності податкового контролю за рівнем витрат виробництва; створення умов для посилення інвестиційно-інноваційних процесів пріоритетних галузей економіки ; Забезпечення контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів, які мобілізовані шляхом застосування податкових пільг, мінімізування витрат на податковий менеджмент, а також рекомендовано оптимізувати податкові ставки різних податків та узгодити їх з європейськими стандартами.

ВИСНОВКИ

У процесі дослідження оптимізації оподаткування та шляхів її досягнення, ми прийшли до таких найважливіших висновків:

1. Поняття податкової оптимізації є досить широким, оскільки вона передбачає збільшення фінансових результатів при економії податкових витрат, а також вирішує завдання не допустити більшої динаміки зростання податкових платежів в порівнянні з динамікою зростання виручки підприємства.

В порівнянні між податковою оптимізацією та ухиленням від сплати податків, відмінність полягає в тому, що платники використовують дозволені чи не заборонені законом методи зменшення податкових платежів без порушення законодавства. У цьому випадку, така поведінка платників податків не є податковим правопорушенням чи злочином, тому не спричинить для платників несприятливих наслідків як донарахування податків, застосування штрафних санкцій, або нарахування пені.

2. Аналіз сутності корпоративного податкового менеджменту дає зрозуміти що в більшості наукових публікацій суть його зведена до податкового планування, процесу мінімізації оподаткування, пошуку способів відходу від податків, що, з основної точки зору, значно звужує сферу його застосування. Подібна ситуація викликана відносно малим проміжком часу існування цієї теоретичної і практичної галузі знань, а також специфікою вітчизняного податкового законодавства.

У свою чергу, податкове планування є однією з найважливіших складових фінансового планування організації (фінансового менеджменту). Суть податкового планування полягає в тому, що кожен платник податків може використовувати дозволені законом засоби, прийоми та методи для зменшення свого податкового зобов'язання. Податкове планування можна визначити як планування фінансово-господарської діяльності організації з метою мінімізації оподаткування. Воно може бути як індивідуально-керованим, так і цільовим, а також використовуватися у фінансово-господарській діяльності широкого кола суб'єктів господарювання.

3. Провівши аналіз оптимізації податкового навантаження в частині вибору системи оподаткування, можна прийти до висновку, що сьогодні зростає роль оподаткування як економічного регулятора. Держава стимулює або обмежує розвиток окремих галузей чи сфер економіки шляхом встановлення податкових ставок. Для прикладу, держава збільшує потенціал науки і техніки, звільняючи від витрат на розвиток виробничих технологій (тобто на інновації та модернізацію).

Це свідчить про те, що держава може впливати на ефективність та стабільність економічного розвитку через податкове регулювання. Національна податкова політика має забезпечити впровадження найкращої системи оподаткування, яка не перешкоджатиме розвитку підприємництва, а також достатніх коштів, що надходять до бюджету, для забезпечення потреб держави.

Тому податковий тягар є умовною точкою оподаткування, на цьому етапі державна скарбниця та платники податків, що перерозподіляються через державний бюджет, досягли найкращої частки ВВП. Основним інструментом зниження податкового навантаження має стати податкове планування, метою якого є використання всіх не заборонених законодавством засобів для мінімізації податкових зобов'язань платника податків.

4. Проаналізувавши наявні способи оптимізації оподаткування шляхом їх уникнення, доцільним буде висновок, що ухилення від сплати податків являє собою неподання або неповне подання платниками податків документів, необхідних для обчислення податку, або подання недостовірних документів шляхом зменшення доходу тих чи інших об'єктів оподаткування, незаконного отримання податкових пільг та інших пільг, а також інші порушення законодавства. Механізмів які застосовуються задля ухилення від сплати податків багато – серед основних можна виділити використання офшорних зон, центри конвертації, «викривлення», контрабанда, підробка, ФОП замість найму тощо.

Офшорна компанія – це інструмент, який офіційно не заборонений законом і використовується компаніями по всьому світу. Але вони також

можуть стати платформою для відвертого ухилення від сплати податків.

Конверсійні центри – це «центри відмивання грошей» або фіктивні компанії, які допомагають ухилитися від сплати податків.

Контрабанда товарів – процес незаконного перетину державних кордонів, в результаті чого не сплачуються податки.

Фальсифікація – незареєстроване підпільне виробництво – алкогольні та тютюнові вироби – комерційні структури (підприємства, фірми).

5. Завдяки детальному розгляду системи оподаткування України та держав Європейського Союзу, у висновку можна зазначити, що нині податкова система України за своїм складом і структурою подібна до розвинених європейських країн. При формулюванні податкового законодавства було враховано європейське податкове право, податкову політику ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Податковий тягар є одним із ключових факторів, що впливають на мотивацію бізнесу та виконання податкових зобов'язань. Сьогодні податкове навантаження в Україні нижче, ніж у європейських країнах. Проте платники податків сприймають цей рівень як тягар, а держава не може накопичити достатньо коштів для задоволення суспільних потреб.

б. Через систематичні зміни у вітчизняному податковому законодавстві та різні методи визначення як податкового навантаження так і ефективності податкової оптимізації, існуючі методи вимагають досконального вивчення та вдосконалення за рахунок запозичення зарубіжного досвіду. Основними напрямками реформування сучасної податкової системи в майбутньому мають бути:

а) поступове зменшення та рівномірний розподіл податкового навантаження між платниками податків за видами діяльності;

б) приріст ефективності податкового контролю за рівнем витрат виробництва;

в) створення умов для посилення інвестиційно-інноваційних процесів пріоритетних галузей економіки;

- г) забезпечення контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів, які мобілізовані шляхом застосування податкових пільг,
- д) мінімізація витрат на податковий менеджмент,
- е) оптимізація податкових ставок різних податків та узгодження їх з європейськими стандартами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Амоша О., Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні. *Економіка України*. 2017. № 6. С. 11-19.
2. Безгубенко Л. М., Безгубенко О. Ю. Синергійні елементи й ефекти податкового менеджменту. *Фінанси України*. 2001. №1. С. 97-101.
3. Вецепура Н.В., До питання оптимізації механізму податкового регулювання. *Проблеми матеріальної культури. Серія: економічні науки*. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/59111/03-Vetsepura.pdf>. (дата звернення: 20.08. 2021)
4. Вишневський В. П., Липницький Д. В. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря. *Фінанси України*. 2000. № 1. С. 93-105.
5. Генеральна прокуратура України. URL: <https://www.gp.gov.ua/> (дата звернення (22.08. 2021)
6. Голяш І.Д., Романів С.Р., Черешнюк О.М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. *Гроші, фінанси та кредит*. 2018. №3. С. 309-313.
7. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/fin/fin_rez/fr_ed/fr__ed_u/fr_ed_1218_u.htm (дата звернення 22.08.2021)
8. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/> (дата звернення 15.09.2021)
9. Доходи - Ціна держави - проект CASE Україна. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/> (дата звернення 15.09. 2021)
10. Дроговоз Ю., Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. *Реанімаційний пакет реформ*. 2015. С.32.
11. Акіншина О.В., Третьякова Л.І. Етапи, способи та інструменти податкового планування на підприємстві. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2012. 54 с.
12. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки :

монографія. Київ: НАН України, 2011. 688 с.

13. Зварич О.В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія. Київ: КНТЕУ, 2013. 444 с.

14. Ільїн В., Кузьмич С. Оптимізація податкового тягаря підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Ірпінь : Університет державної фіскальної служби України, 2020. С. 32-35.

15. Ільяшенко В. А. Податкова система: проблеми оподаткування та шляхи удосконалення. Наука й економіка. 2014. № 1. С. 13-18.

16. Кизилова Л.О. Особливості визначення механізму податкового регулювання підприємств. Научно-технический сборник. Харків: ХДЕУ, 2015. №83. С. 216-221.

17. Клепанчук О.Ю. Організація податкового менеджменту у процесі оподаткування суб'єктів малого бізнесу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. №1.

18. Ковалюк О.М. Важливий крок до зменшення податкового тягаря в Україні. *Фінанси України*. 2014. №1. С. 55-62.

19. Корнус В.Г. Пільги з податку на додану вартість та нерівномірність механізму податкового регулювання . *Фінанси України*. 2014. №11. С. 20-25.

20. Крайник О.П. Реформування системи податкового регулювання в контексті проведення економічних реформ в Україні. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 14-17.

21. Кримінальний кодекс України. Редакція від 16.01.2020 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення 08.09.2021)

22. Крисоватий А.І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія. *Підручники і посібники*. 2010. №1. 248 с.

23. Кучеркова С.О. Окремі аспекти щодо податкового навантаження. *Гроші, фінанси, кредит*. 2019. №4. С. 297-301.

24. Кушнірчук Ю. М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави. *Науковий вісник НЛТУ України*.

2010. №20. С. 161–169.

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

26. Ломака Є. А. Дослідження існуючих систем оподаткування в країнах з розвинутою економікою. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія: Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм*. 2019. № 9. С. 115- 120.

27. Лукова Н. Г. Ефективність податкових пільг, які надаються суб'єктам господарювання. *Вісник ІЕПД НАН України*. 2011. № 2. С. 67 - 73.

28. Макогон В. Д. Податкові надходження у системі формування дохідної частини бюджету. *Економічний вісник університету*. 2019. №41. С. 188-195.

29. Матвійчук М.О., Брехов С.С. Оптимізація рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні. *Молодий вчений*. 2018. Львів. С. 926-929.

30. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA> (дата звернення 22.09.2021)

31. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення. *Галицький економічний вісник*. 2020. № 2(27). С. 140-152.

32. Назаренко Г. В. Комплексна оцінка ефективності податкових пільг. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 10. С. 202 - 208.

33. Назаренко Г.В., Маніна А.С. Аналіз зарубіжного досвіду податкового планування на підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №5 . С. 758–762.

34. Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. №2. С. 284–288.

35. Оптимізація податкового навантаження, мінімізація податків. URL: www.buhuslugi.com.ua (дата звернення 29.09.2021)

36. Полторак А.С., Усенко О.С. Оптимізація податкової політики в умовах фіскальної децентралізації в Україні. Миколаїв: Миколаївський

національний аграрний університет, 2017. С. 5 - 7.

37. Орищин Т.М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 2. С. 58-62.

38. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua> (дата звернення 08.09. 2021)

39. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 08.09. 2021)

40. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/> (дата звернення 08.09. 2021)

41. Офіційний сайт Цивільного кодексу України від 01.01.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення 09.09. 2021)

42. Податки і податкова система. Податковий менеджмент на підприємстві. URL: subject.com.ua/economic/finances (дата звернення 09.09.2021).

43. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02. 12. 2010 (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення 07.09.2021).

44. Податковий менеджмент. Поняття і сутність корпоративного податкового менеджменту. URL: www.info-library.com.ua/books-text-9836 (дата звернення 15.10.2021).

45. Майбуров І.А. Податковий менеджмент. Просунутий курс: підручник для магістрантів, НЗЗ учнів за програмами напряму «Фінанси та кредит» / за ред. Іванова Ю.Б. Москва: ЮНІТІ-ДАНА, 2014. 15 с.

46. Ткачик Ф.П., Кристофович А.В. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. №2. С. 25-29.

47. Єфименко Т.І., Лондар С.Л., Іванов Ю.Б. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування : навч. посіб. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2011. С. 246- 252.

48. Свєрдан М.М. Специфіка податкової системи України та можливості її коректування. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 4. С. 23-28.

49. Сидорович О.Ю. Методики розрахунку та умови підвищення показників ефективності діяльності податкових органів в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. 2012. № 19. С. 61-66.

50. Слепцова Н. В. Зарубіжний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та реалії адміністрування ПДФО в Україні. *Економічна наука*. 2019. № 4. С. 84-92.

51. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС. *Фінанси України*. 2012. №1. С. 94–115.

52. Соф'їн, М. Нерівномірність механізму податкового регулювання в умовах євроінтеграційного курсу України. *Підприємництво, господарство і право: науково-практичний господарсько-правовий*. 2019. № 8. С. 100-104.

53. Сторожко О.О. Вибір системи оподаткування в Україні для фізичних осіб. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2745/1/> (дата звернення 16.09.2021)

54. Ткачик Ф.П. Податкове консультування. Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 252 – 259.

55. Точилма І. В. Розробка методичних підходів до оцінки заходів податкового стимулювання інноваційної діяльності. *Економіка та держава: міжнародний науково-практичний журнал*. 2014. № 10. С. 116-120.

56. Шарван Олена. Загальна чи спрощена система оподаткування? URL: <http://praviva.co/article/view?id=5> (дата звернення 27.09. 2021)

57. Шарікова О.В. Механізм податкового регулювання як фактор тінізації економіки. URL: www.rusnauka.com/19_NNM_2017/Economics/23354.doc.htm (дата звернення 25.09.2021)

58. Main national accounts tax aggregates. URL: http://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/GOV_10A_TAXAG (дата

звернення 30.09.2021)

59. Brian L. F. M. Barrios Spain Tax Alert 4 January 2012: Tax measures introduced to tackle public deficit URL: http://www.deloitte.com/view/nl_NL/nl/7652bd513f9a4310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm. (дата звернення 01.10.2021)

60. BP Statistical Review of World Energy June 2012. URL: http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2011/STAGING/local_assets/spreadsheets/statistical_review_of_world_energy_full_report_2012.xlsx. (дата звернення 01.10. 2021)

61. Doing Business 2020: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2020. – 282 p. URL: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB20-full-report.pdf>. (дата звернення 01.10. 2021)