

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

КАЛЮТА Назар Федорович

**Організаційна та контрольо-економічна робота
податкових органів щодо розширення бази оподаткування**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа та страхування
освітньо-професійна програма – Митна справа

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ФФАм - 21
Н. Ф. Калюта

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Сідляр В. В.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри
_____ **О. П. Кириленко**

Тернопіль - 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ БАЗИС ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ.....	6
1.1. Організаційно-правові аспекти функціонування податкових органів...	6
1.2. Розширення бази оподаткування як важливий напрям податкових змін..	13
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ.....	23
2.1. Характеристика організаційної складової роботи податкових органів....	23
2.2. Аналіз контрольно-економічної роботи податкових органів.....	32
Висновок до розділу 2.....	39
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ.....	42
Висновок до розділу 3.....	42
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	57

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних умовах війни та обмеженості фінансових можливостей країни зростає актуальність проблем розширення бази оподаткування як важливого потенційного джерела збільшення доходів державного бюджету.

Постійні зміни в структурі й розподілі функціональних обов'язків вітчизняних податкових органів, відсутність в арсеналі новітніх прийомів і способів податкової роботи значною мірою зумовлює низьку ефективність системи оподаткування, що вимагає вивчення та узагальнення проблемних аспектів діяльності податкових органів, аналізу й можливостей використання **закордонного досвіду у національній практиці.**

Перед податковими органами стоять завдання подолання нерівномірного розподілу податкового навантаження, вдосконалення системи податкових пільг, зменшення податкового боргу, сприяння розробці й запровадженню стабільного прозорого податкового законодавства з метою детінізації української економіки, легалізації доходів платників податків. В складних сучасних умовах роль податкових органів особливо зростає з огляду на суттєвий спад економіки та руйнування бази оподаткування. Зазначене вище визначає наукову актуальність й практичну **значущість** цієї проблеми та зумовлює необхідність її розв'язання.

Різні аспекти дослідження проблем діяльності податкових органів знайшли **свій відбиток** у низці **наукових** праць українських і **закордонних** дослідників. Зокрема, концептуальні основи дослідження розвитку, організації здійснення й ефективності податкової роботи представлені в роботах В. Андрущенка, О. Бандурки, З. Варналія, В. Валігури, О. Василика, В. Геєця, Д. Деми, В. Завгородного, Ю. Іванова, А. Крисоватого, М. Крупки, І. Луніної, І. Лютого, Н. Прокопенко, А. Соколовської, В. Суторміної, Л. Тарангул, О. Тимченко, В. Угриня, В. Федосова, К. Швабія, С. Юрія та ін.

Відаючи належне високому науковому рівню й практичній значущості результатів досліджень, що сформували вагому теоретико-методологічну основу оподаткування, сучасні наукові розробки проблематики діяльності податкових органів щодо розширення бази оподаткування не є завершеними. Тому постає необхідність

подальших наукових пошуків напрямів удосконалення діяльності податкових органів щодо розширення бази оподаткування, що зумовило вибір теми магістерського дослідження.

Мета та завдання роботи. Метою роботи є наукове обґрунтування теоретичних засад організаційної та контрольної-економічної роботи податкових органів та практичних рекомендацій щодо її розвитку й удосконалення в напрямку розширення бази оподаткування.

Відповідно до поставленої мети у роботі передбачено вирішити такі теоретичні та прикладні завдання:

- дослідити організаційно-правові аспекти функціонування податкових органів;
- схарактеризувати розширення бази оподаткування як важливий напрям податкових змін;
- проаналізувати організаційну складову роботи податкових органів;
- визначити результативність контрольної-економічної роботи податкових органів;
- визначити напрямки удосконалення роботи податкових органів щодо розширення бази оподаткування.

Об'єктом дослідження є організаційна та контрольна-економічна робота податкових органів України.

Предметом дослідження є теоретико-прикладні аспекти та пріоритети розвитку організаційної та контрольної-економічної роботи податкових органів України щодо розширення бази оподаткування.

Методи дослідження. Теоретико-методологічну базу дослідження становлять методи наукового пізнання, як-от: діалектичний, аналізу, синтезу, наукової абстракції, спостереження, вимірювання, порівняння, логічного узагальнення та екстраполяції тощо.

Інформаційну базу дослідження складають законодавчо-нормативні акти з питань оподаткування, наукові праці провідних вітчизняних і закордонних вчених та практиків з податкової тематики, статистичні матеріали та звітні дані Державної

податкової служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, матеріали інформаційно-аналітичних організацій та агенцій тощо.

Наукова новизна полягає у розвитку теоретичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення окремих аспектів діяльності податкових органів України в напрямку розширення бази оподаткування.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в даній роботі теоретичні висновки та пропозиції можуть виступити основою для удосконалення діяльності податкових органів в Україні.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення кваліфікаційної роботи відображені у наукових публікаціях автора:

1. Сідляр В.В., Калюта Н.Ф. Діяльність податкових органів щодо розширення бази оподаткування в сучасних умовах. Актуальні питання фінансової теорії та практики: збірн. матер. Дев'ятої заоч.-дистанц. конф. студентів і молодих вчених (м. Тернопіль. 15 квітня 2022 р.). Ч. 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2022

2. Сідляр В.В., Калюта Н.Ф. Протидія розмиванню податкової бази: митний аспект. Фінансове забезпечення сталого розвитку: збірник наукових праць кафедри фінансів ім. С.І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

Структура й обсяг роботи. Відповідно до мети, завдань та логіки дослідження визначено структуру роботи, яка складається із вступу, трьох розділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 62 сторінки. У роботі наведено 3 таблиці та 14 рисунків. Список використаних джерел містить 59 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНИЙ БАЗИС ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Організаційно-правові аспекти функціонування податкових органів

Податкові платежі є одним з основних джерел, які забезпечують виконання державою покладених на неї функцій. Адміністрування цих платежів – це відносини, які спрямовані на забезпечення грошових надходжень податкового та іншого обов’язкового характеру до державного та місцевих бюджетів країни. Контролюючі органи й платники податків, зборів, платежів є учасниками таких відносин.

Центральним органом виконавчої влади є Державна податкова служба України, діяльність якої спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [35].

Ключовими завданнями податкових органів є формування ефективної системи оподаткування та забезпечення належного рівня сплати податків. Від набуття незалежності Україною контролюючі органи у сфері оподаткування піддаються постійним змінам та реформуванню, що деструктивно впливає на їх становлення як державної структури, яка спроможна забезпечити справляння податків у повному обсязі й забезпечувати їх стале надходження до бюджету.

Постійні трансформації та реструктуризації фіскальних органів з однієї сторони свідчить про реалізацію прагнення до розвитку, а з іншої – про відсутність чіткого бачення напрямів й стратегії такого розвитку. Еволюція податкових органів відбувається протягом трьох десятиків років, які можна умовно поділити на декілька періодів. Треба зауважити, що система податкових органів в Україні сформувалась значно пізніше, аніж у провідних країнах світу.

В табл. 1.1. показано ретроспективу розвитку податкових органів в Україні згідно з ЧИННИМ законодавством.

Таблиця 1.1

Хронологія розвитку податкових органів України

Роки функціонування	Назва	Нормативне забезпечення
1990-1995 рр.	Державна податкова служба	Постанови Ради Міністрів Української РСР від 12.04 1990 року №74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР».
1996-2010 рр.	Державна податкова адміністрація України	Указ Президента України від 22.08.1996 року №760/96 «Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій». Постанова КМУ від 15.11 1996 року №1385 «Про забезпечення діяльності ДПА України». Закон України від.21.12. 2000 року «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та іншими державними цільовими фондами».
2011-2012 рр.	Державна податкова служба України	Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12. 2010 року.
2013 р.	Міністерство доходів та зборів України	Указ Президента України №141/2013 від 18.03.2013 року «Про Міністерство доходів і зборів України».
2014-2018 рр.	Державна фіскальна служба	Постанова КМУ від 21.05.2014 року №236 «Про Державну фіскальну службу України».
З кінця 2018 р. і до сьогодні	Державна податкова служба	Постанова КМУ України від 18.12.2018 року №1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України». Постанова КМУ України від 06.03.2019 року №227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України».

Примітка. Складено автором на основі моніторингу податкового законодавства.

Перший період охопив 1990 – 1995 рр., що пов'язаний зі становленням й початком розвитку податкових органів України. Протягом цього періоду розпочалася активна їх діяльність. Так, впродовж 1990 р. було утворено систему державних податкових органів в структурі Міністерства фінансів УРСР, що відповідали за адміністрування податкових платежів до бюджету. Структура податкової служби була сформована на основі постанови Ради Міністрів УРСР від 12.04.1990 р. №74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» [37].

Організація роботи покладалася на Міністерство фінансів УРСР й виконкоми обласних, Київської та Севастопольської міських рад. Державна податкова служба складалась з Державної податкової інспекції Міністерства фінансів Української РСР і податкових інспекцій в областях, містах й районах. Вони підпорядковувались інспекціям вищого рівня.

Утворена відразу після проголошення у 1991 році незалежності України, податкова система невпинно трансформувалась з метою пошуку оптимальної структури, яка б відповідала перехідній економіці й зіграла свою позитивну роль на початку становлення незалежності держави. В 1995 р. було частково налагоджено функціонування податкового механізму й вдосконалено роботу, спрямовану на забезпечення стабільних податкових надходжень до бюджетної системи. Окрім того, з метою забезпечення прозорості діяльності податкових органів й підвищення податкової культури населення було створено науково-практичний журнал «Вісник податкової служби України» [8].

За період 1996 – 2000 рр. Державна податкова адміністрація формувалася як самостійний орган виконавчої влади на основі указу Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних адміністрацій». Згідно з цим указом податкові органи набули статус органу виконавчої влади з спеціальними повноваженнями. В цей час сформовано трирівневу структуру, яка включала Державну податкову адміністрацію України, Державні податкові адміністрації в АРК, областях, м. Києві і м. Севастополі, Державні податкові інспекції в містах, районах, районах у містах. В 1996 р. на базі підрозділів боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України й працівників підрозділів податкових розслідувань створено податкову поліцію в складі ДПА [8].

Впродовж 2000-2010 рр. відбулася низка важливих змін у функціонуванні податкових органів. У 2000 р. створено Департамент розвитку та модернізації ДПС, а у 2007 р. – Інформаційно-довідковий Департамент ДПС. У 2002 р. з метою налагодження

партнерських відносин між податковою службою і платниками податків створено Громадську колегію ДПС.

Крім того, між Україною й Міжнародним банком реконструкції та розвитку було вкладено Угоду про позику в розмірі 40 млн доларів США на втілення масштабного проєкту Модернізації державної податкової служби. Метою даного проєкту було «... підвищення рівня добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків, налагодження партнерських взаємовідносин органів ДПС України з платниками податків, впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників, автоматизація процесів адміністрування податків» [26].

У 2010 р. в цілях зменшення кількості управлінського апарату, усунення дублювання повноважень центральних органів влади і підвищення ефективності функціонування Державну податкову адміністрацію трансформовано в Державну податкову службу на основі положень Указу Президента України «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади». З 2012 року податкові органи функціонують зі статусом служби сервісного типу.

Вагомою подією у функціонуванні податкових органів було прийняття Податкового кодексу України у 2010 році, що стало фундаментом нової податкової політики держави.

У 2013 р. створено Міністерства доходів і зборів шляхом об'єднання органів митної й податкової служб. Міністерству також було передано повноваження щодо адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Згідно з розпорядженням Президента України, основним завданням міністерства стало надання послуг підприємствам, фізичним особам та бізнесу натомість акцентування на контролі.

За даними самих контролюючих органів, «... до створення Міністерства загальна гранична чисельність працівників Державної податкової та Державної митної служб складала 71,2 тис. осіб. Після створення Міндоходів гранична чисельність працівників відомства та його територіальних органів склала 65,4 тис. осіб. Таким чином, було

проведено скорочення загальної чисельності працівників двох відомств на 8,2% (5,8 тис. штатних одиниць). Такого скорочення вдалося досягти за рахунок оптимізації організаційної структури новоствореного відомства, об'єднання підрозділів, функції яких дублювалися (виконувалися декількома підрозділами). Структура Міндоходів була побудована з урахуванням об'єднання двох служб та покладання функції з адміністрування єдиного соціального внеску. У кожному регіоні утворено як юридичні особи публічного права Головні управління та митниці Міндоходів, а також державні податкові інспекції ГУ Міндоходів. В процесі перебудови кількість податкових інспекцій було зменшено на 37 одиниць, або на 10%. Це призвело до зменшення витрат на утримання, створення ефективної системи обслуговування, впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків, забезпечення умов для партнерських взаємовідносин з платниками податків» [11].

Однією з основних подій наступного періоду, що охоплює 2014 – 2018 рр., є ліквідація 1.03.2014 р. Міністерства доходів і зборів та відновлення діяльності податкової та митної служб. Проте 21.05.2014 р. КМУ визнав такою, що втратила чинність, постанову «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів» від 1.03.2014 р. № 67 і прийняв постанову «Про утворення Державної фіскальної служби» № 160. Тобто відбулося перейменування установи на Державну фіскальну службу України.

Вже у 2018 р. КМУ ухвалив постанову, згідно з якою ДФС знову реорганізовано у дві служби – митну й податкову, попри попередні вагомі аргументи на користь об'єднання цих служб. З початку 2019 р. розпочалася реорганізація, а у травні службу перевели у статус припинення. Однак, ДФС буде продовжувала виконувати свої повноваження до початку повноцінного функціонування Державної митної служби та Державної податкової служби.

Сьогодні Державна податкова служба України – це «... центральний орган виконавчої влади..., який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [35].

Основні завдання та функції ДПС регламентовані Постановою КМУ «Про Державну податкову службу» від 6.03.2019 р. № 227 і представлені на рис. 1.1.

Завдання Державної податкової служби України	реалізація державної податкової політики;
	здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів;
	реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального;
	реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску,
	здійснення державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;
внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо формування забезпечення завдань, що перераховані вище.	

Рис. 1.1. Завдання Державної податкової служби України

Примітка. Складено автором на основі [35].

Відповідно до оприлюдненої на офіційному сайті інформації, сьогодні Державна податкова служба має наступну структуру [42]:

- 1) апарат, який включає 24 департаменти відповідно до функціонального
- 2) територіальні органи, до складу яких входять Головні управління ДПС в областях, Головне управління ДПС у м. Київ, а також міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків (Центральне, Східне, Західне, Південне та Північне). При чому, у Херсонській області територіальний орган ДПС має назву Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі.

Зауважимо, що нова структура ДПС передбачила ліквідацію ГУ внутрішньої безпеки з передачею функцій до інших департаментів. Крім того, здійснено об'єднання

департаментів податків і зборів юридичних та фізичних осіб шляхом створення Департаменту адміністрування податків. Департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення і міжнародного оподаткування об'єднав Департамент аудиту та Департамент трансфертного ціноутворення і міжнародного оподаткування. Натомість Департаменту моніторингу ризикових операцій і Департаменту моніторингу прибутків і обліково-звітних систем створено Департамент моніторингу ризикових операцій та доходів. Як зазначають аналітики, «... в основу організаційної структури центрального апарату ДПС покладено тип виконуваної податковим органом функції, а не вид податку або категорія платника податків» [10].

Таким чином, проаналізувавши еволюцію системи національних податкових органів, робимо висновок про її постійні трансформації від років незалежності до сьогодення. У процесі становлення Державної податкової служби України відомство неодноразово змінювало свою організаційну структуру. Однак, на нашу думку, ефективне функціонування ДПС залежить передусім від оптимального урахування й балансу інтересів усіх учасників податкової роботи, а також від обґрунтованого планування та визначення стратегічних завдань й від уміння управлінських кадрів мінімізувати ризики. Варто також врахувати зауваження В. Кирильчука, що «... ефективність діяльності того чи іншого органу залежить не від його структури та підпорядкованості, а від кадрового та матеріально-технічного забезпечення, а також компетентності осіб, які працюють в органі» [21]. Таким чином, цілком обґрунтованим є завдання проаналізувати не лише організаційний, а й контрольний-економічний аспект діяльності податкових органів щодо розширення бази оподаткування.

1.2. Розширення бази оподаткування як важливий напрям податкових змін

Податкові системи країн світу містять різні види податків, які встановлюються урядами у різних пропорціях залежно від того, яку соціально-економічну доктрину розвитку вибрано за основу. Уряди використовують податки як інструмент наповнення бюджетів для фінансування своїх видатків та для регулювання поведінки економічних

агентів. Усі відомі податки за об'єктом оподаткування можна розділити на окремі категорії (табл. 1.2).

Як бачимо, об'єктом оподаткування може виступати прибуток, дохід, приріст капіталу, заробітна плата, власність, споживання товарів та послуг, міжнародна торгівля і транзакції тощо. Оскільки внески на соціальне страхування мають характер обов'язкових платежів, то їх, як правило, також враховують при визначенні загального рівня податкового навантаження попри те, що вони мають чітке цільове призначення.

Часто поняття «об'єкт оподаткування» та «база оподаткування» ототожнюються. Однак, база оподаткування визначається як загальна вартість активів, майна, доходу тощо, на які нараховується податок [57, 58].

Таблиця 1.2

Класифікація податків за об'єктом оподаткування [51].

Об'єкт оподаткування	Податки
Дохід Прибуток Приріст капіталу	<ul style="list-style-type: none"> • податок на доходи (зарплата, чайові, премії) • податки на процентний дохід, дивіденди, ренту та роялті • податки на приріст капіталу, розподілені доходи від інвестицій • податки на прибуток корпорацій, акціонерних товариств
Фонд оплати праці та робоча сила	<ul style="list-style-type: none"> • податки з роботодавців чи самозайнятих як частка фонду оплати праці або фіксована сума з особи, які не є внесками на соціальне страхування
Власність	<ul style="list-style-type: none"> • податки на використання, володіння чи передавання активів • податки на нерухомість (земля, житло) • податки на спадщину та подарунки
Товари та послуги	<ul style="list-style-type: none"> • податок на додану вартість, продажі, податок з обороту • акцизи • податки, які дозволяють використовувати певні товари чи займатися певною діяльністю (податки на забруднення, на транспортні засоби)
Міжнародні торгівля і транзакції	<ul style="list-style-type: none"> • мито, податки на імпорт • податки на експорт • податки на торгівлю валютою
Інші	<ul style="list-style-type: none"> • подушний податок • збори, які не можна віднести до певних видів товарів чи послуг (гербовий збір)

Податковим кодексом України (ст. 23) визначено, що «база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об’єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов’язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ... для кожного податку окремо» [29].

На розширення чи звуження бази оподаткування безпосередньо впливають загальноекономічна ситуація у державі, рівень тіньової економіки, сукупне податкове навантаження й податкове навантаження за окремими податками або рівень ставок податків. Натомість рівень використання бази оподаткування залежить більшою мірою від суб’єктивних факторів, як-от: особливості вимог до реєстрації платником податку, обсяг платників, податкові пільги тощо.

У економічній науці дослідженням щодо розширення бази оподаткування вагоме місце відводили американські економісти, представники теорії економіки пропозиції: М. Бернс, М. Уейденбаум, Г. Стайн, А.Лаффер та ін. (поч. 80-х років ХХ ст.). Згідно з даною теорією високий рівень оподаткування негативно впливає на підприємницьку активність та інвестиційну діяльність, гальмує оновлення та розширення виробництва, що своєю чергою, призводить до скорочення податкової бази. Натомість зниження ставок оподаткування призводить до збільшення доходів, зростання заощаджень та нагромадження капіталу у суб’єктів господарювання, а в кінцевому підсумку – до росту національного виробництва й доходу, а відтак – податкових надходжень в бюджет. Наочно показує залежність податкових надходжень (T) від рівня оподаткування (t) крива Лаффера (рис. 1.2).

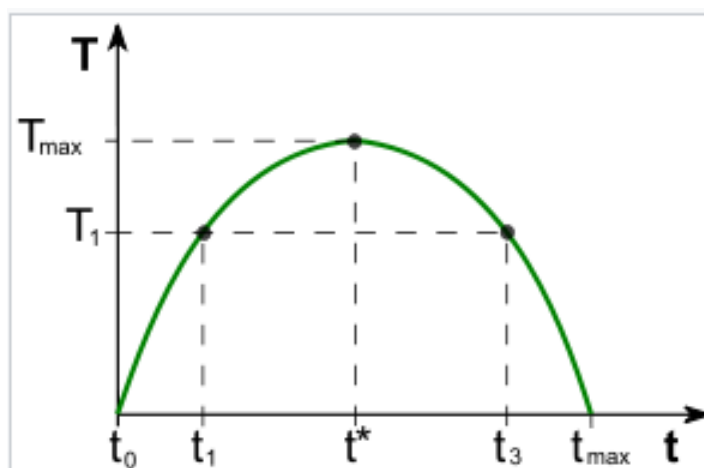
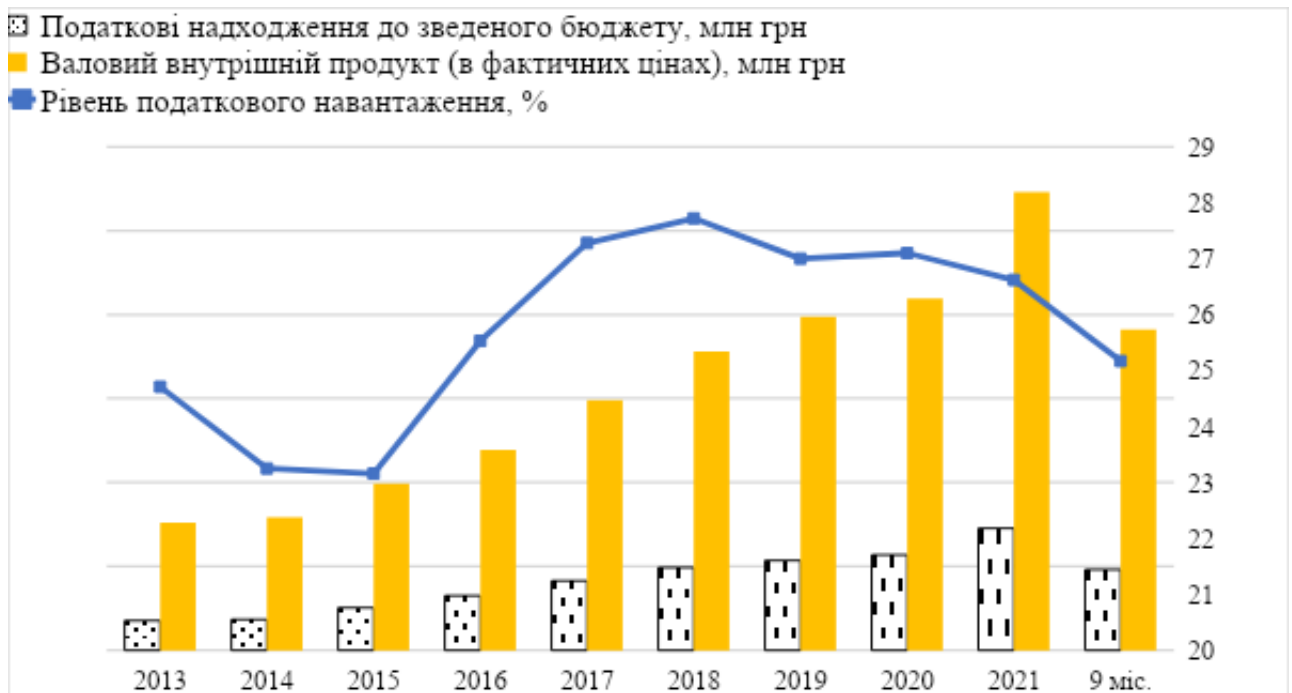


Рис. 1.3. Крива Лаффера [24].

Згідно з теорією А. Лаффера, існує оптимальний рівень оподаткування, за якого платники податків, погоджуючись сплачувати податки, здійснюють активну господарську діяльність, а держава від цього отримує максимум податкових доходів (t^*). Намагання збільшити податкові ставки, наприклад до величини t_3 , зменшать податкові надходження до скарбниці держави. Так А. Лаффер продемонстрував, що підвищення рівня оподаткування до певної межі призводить до зростання бюджетних доходів. Якщо понад цю межу збільшувати податкові ставки, то це призведе до значного скорочення бюджетних доходів, оскільки високі податки пригнічують приватну ініціативу та підривають інвестиційну активність, внаслідок чого зростає обсяг тіньової економіки та звужується база оподаткування.

Теорія економіки пропозиції полягає у максимально можливому зниженні граничних ставок податків з одночасним скороченням державних видатків. В різні періоди базові принципи теорії пропозиції слугують основою податкової політики урядів США, Великобританії та інших країн. Подібний підхід став основою економічного дива Сінгапуру й податкової реформи Грузії. Для прикладу, в Грузії у результаті податкової реформи відбулося «... скорочення кількості податків з 22 до 7, спрощення процедур та розширення податкової бази. ... соціальний внесок було об'єднано із податком на доходи фізосіб, а об'єднану ставку знижено з 32% спершу до 25%, а потім до 20% ... було знижено ставку податку на прибуток з 20% до 15%, а ... податок на дивіденди та проценти з 15% до 5%» [1].



Розглянемо динаміку податкового навантаження в Україні (рис. 1.3).

Рис. 1.3. Динаміка податкового навантаження в Україні за період 2013 – 9 міс. 2022 рр.

Примітка 1. Складено автором на основі [2, 12, 28].

Примітка 2. Показник за 9 місяців 2022 року орієнтовний, розрахований на основі попередніх оцінок Міністерства економіки України та оперативних даних щодо податкових надходжень.

Розрахувавши рівень податкового навантаження в Україні за десять останніх років (шляхом ділення податкових надходжень зведеного бюджету до ВВП), спостерігаємо тенденцію до зростання даного показника протягом 2016 – 2018 років. Так, у 2015 р. податкове навантаження становило близько 23%, у 2016 р. цей показник зріс до 25,5%, у 2017 р. – до 27,3%. Надалі значних змін податкового навантаження в Україні не відбувалося.

Зауважимо, що з початку 2022 року внаслідок повномасштабного вторгнення РФ та ведення бойових дій, українська економіка зазнала значних втрат. Зокрема, за попередніми даними Міністерство економіки оцінило зниження ВВП за три квартали на рівні 30%. На основі цього нами розраховано орієнтовний показник податкового навантаження, що сягає близько 25%.

Якщо порівнювати рівень податкового навантаження в Україні з іншими країнами, то він нижчий ніж у багатьох країнах з ринковою економікою, зокрема, США, Канаді, Великобританії та країнах ЄС.

Так, у 2021 році податкові надходження (включно з соціальними внесками) становили 41,7% ВВП у Європейському Союзі та 42,2% ВВП у євроні. Порівняно з 2020 роком зростання коефіцієнта спостерігається як для ЄС, так і для євроні [57]. Однак, треба зауважити суттєву різницю між країнами-членами Європейського Союзу. Співвідношення податкових надходжень до ВВП у 2021 році було найвищим у Данії (48,8%), Франції (47,0%) і Бельгії (46,0%), за якими йдуть Австрія (43,7%), Італія (43,6%), Швеція (43,5%) і Фінляндія (43,1%); найменші значення показника були зафіксовані в Ірландії (21,9%), Румунії (27,3%), Болгарії (30,7%), Латвії (30,8%), Мальті (31,2%) і Литві (32,6%), а також Швейцарії (28,0%) [57].

Поширеною є помилкова думка, що розширення бази оподаткування відбувається внаслідок підвищення податків. Натомість розширення бази оподаткування це розширення обсягу економічної діяльності, що підлягає оподаткуванню, зазвичай шляхом скасування звільнень, виключень та інших преференцій. Вузька податкова база не є нейтральною, надає перевагу окремим продуктам, суб'єктам господарювання чи галузям над іншими, і може підірвати стабільність доходів. Тому важливим є науково обґрунтований підхід при встановленні податкових преференцій.

Іншим шляхом розширення податкової бази є залучення до оподаткування неформального/тіньового сектора економіки. Цей компонент існує як у сегменті праці, так і в сегменті підприємств (нелегальна робоча сила та неформальний бізнес). Доречно зазначити, що представники нелегальної економіки – це суб'єкти господарювання, які не зареєстровані як платники податків, але отримують дохід від виробництва легальних товарів і послуг. Вони мають доступ до того ж ринку, що й платники податків. Роль нелегального бізнесу в економіках, що розвиваються, оцінюється у розмірі 40-60% ВВП [54].

За попередніми оцінками Міністерства економіки України у 2021 р. рівень тіньової економіки становив 32% офіційного ВВП, що на 2% більше ніж показник 2020 р. (рис. 1.4).

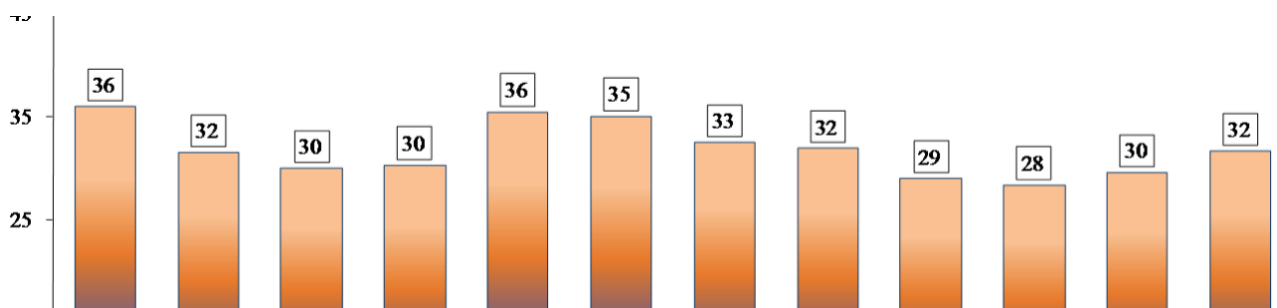


Рис.
1.4.

Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні (у % від обсягу офіційного ВВП) і темпи приросту/зниження рівня реального ВВП (у % до попереднього року) [43].

Мінекономіки пояснює збільшення рівня тіньової економіки стрімким зростанням світових цін на сировину (енергоносії й с/г продукцію), що спонукало бізнес мінімізувати ризики втрати обмежених ресурсів в умовах збільшення витрат виробництва. Водночас карантинні обмеження, хоч і стримували розвиток й темпи відновлення економіки, втім, вже не створювали суттєвих перешкод, оскільки у 2021 році бізнес вже адаптувався до реалій коронавірусних обмежень, налагодив збут і логістику за допомогою цифрових технологій [43].

Для детінізації економіки в Україні необхідно подолати системні чинники, основними серед яких є:

- низький рівень захисту прав власності (у рейтингу Індексу економічної свободи 2022 (Economic Freedom Index) Україна має оцінку 39,7 бала зі 100 можливих, за якою рівень захисту прав власності визначається як неефективний);
- недостатній рівень захисту інтелектуальної власності (зокрема, згідно з Міжнародним індексом прав власності 2022 (International Property Rights Index) позиція України за рівнем піратства у сфері авторського права – 89 місце серед 129 країн);
- низькі рівні ліквідності фондового ринку, захисту прав інвесторів;
- недосконалість судової системи країни, що сприйнятлива до політичного тиску (у рейтингу Індексу економічної свободи 2022 (Economic Freedom Index) – 31,4 бала зі 100 можливих);
- високий рівень корупції в країні (122 місце серед 180 країн, які увійшли до рейтингу Індекс сприйняття корупції 2021);
- наявність територій, невідконтрольних уряду України, що утворились у ході війни росії проти України, та зростання контрабанди.

Згідно з щорічними дослідженнями за участю Світового банку й компанії PwC, у рейтингу Paying Taxes впродовж 2013 – 2020 рр. Україна покращувала свої позиції до

2018 року, піднявшись з 165 на 43 місце. Втім, у 2019 р. та 2020 р. показник у рейтингу погіршився відносно попередніх періодів (рис. 1.5). Зокрема, у 2020 році Україна опустилась з 54 на 65 місце. Втрати позиції відбулися через те, що інші країни активніше автоматизують й скорочують час адміністрування податків.

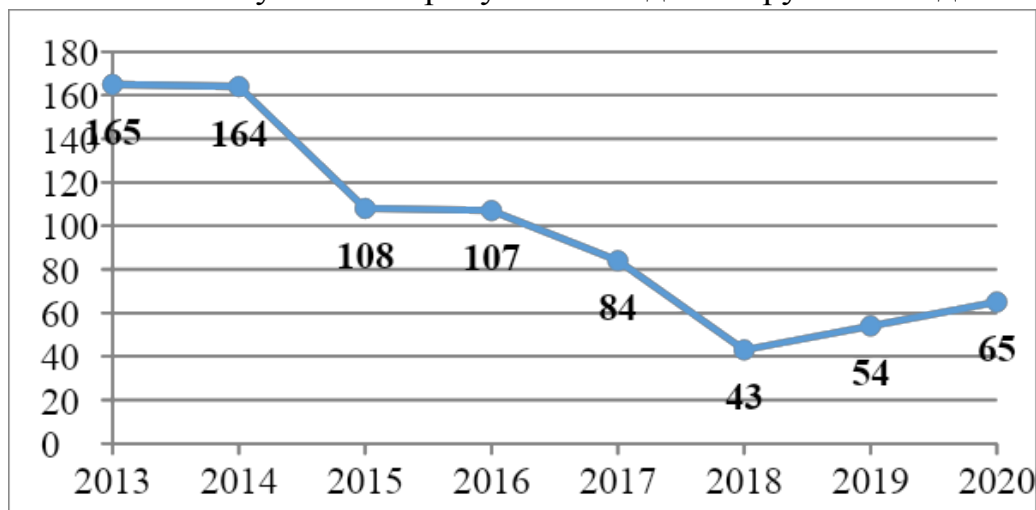


Рис. 1.5. Динаміка позиції України у рейтингу Paying Taxes

Примітка. Складено автором на основі [38].

Зауважимо, що сьогодні податкові адміністрації більшості країн світу спрямовують свої зусилля на спрощення процедур сплати податків, зокрема, шляхом використання цифрових технологій. Так, для прикладу, Туреччина піднялася на 60 сходинок і зайняла 20-ту позицію у рейтингу 2020 року внаслідок скасування ПДВ на капітальні інвестиції, чим звільнила бізнес від необхідності витратити час на його відшкодування. Угорщина піднялася на 30 позицій і зайняла 56-те місце через скорочення тривалості перевірки коригувань звітності з податку на прибуток. Такі країни ЄС, як Португалія, Франція, Польща та Литва, впровадили податкову звітність в режимі реального часу й таким чином позбавили бізнес необхідності разом з декларацією подавати значний обсяг інформації про транзакції [22].

Падіння економіки України у 2022 році, спричинене війною, вимагало від уряду прийняття **безпрецедентних рішень**, що, зокрема, стосувалися адміністрування ПДВ, єдиного податку, кардинальних змін у митному оподаткуванні тощо. Обґрунтовану оцінку таких змін можна буде сформулювати пізніше, коли повною мірою реалізуються їх соціально-економічні ефекти. Зараз зауважимо, що всі **заплановані реформи** у податковій та митній сферах зазнали значних коригувань і, якщо й впроваджуються, то з вагомими обмеженнями й значно повільнішими темпами.

Подальше наше дослідження спрямуємо на аналіз ефективності податкового адміністрування, беручи до уваги зміни в організаційній структурі та акцентуючи на контрольній функції податкових органів, з метою виявлення недоліків у діяльності податкових органів та пошуку шляхів їх усунення задля сприяння розширенню бази оподаткування.

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи дослідження організаційно-правових аспектів функціонування органів податкової служби та теоретичних засад розширення бази оподаткування, можемо резюмувати:

Ключовими завданнями Державної податкової служби, яка займає вагоме місце серед органів виконавчої влади України, є формування ефективної системи оподаткування та забезпечення належного рівня сплати податків. Від набуття незалежності Україною контролюючі органи у сфері оподаткування піддаються постійним змінам та реформам, що деструктивно впливає на їх становлення як державної структури, яка спроможна забезпечити справляння податків у повному обсязі й забезпечувати їх стале надходження до бюджету.

Рівень податкового навантаження в державі демонструє вплив податків на суб'єктів господарювання, виходячи з їх податкової платоспроможності, й характеризує достатність формування дохідної частини бюджету. Сьогодні в Україні рівень податкового навантаження нижчий ніж у більшості розвинених країн світу. За період 2015 – 2018 роки частка податкових надходжень у ВВП зросла на тлі зменшення кількості податків та зниження ставок. Надалі суттєвого коливання податкового навантаження не спостерігалось. Станом на 2021 рік питома вага податкових надходжень у ВВП становила 26,6%, водночас у ЄС цей показник становив 42,7%. На основі попередніх оцінок Міністерства економіки України щодо зміни обсягів ВВП та оперативних даних Державної казначейської служби України щодо податкових надходжень за 9 місяців 2022 року, нами розраховано орієнтовний показник податкового навантаження, який, за нашими оцінками, зменшиться до 25,2%.

Під розширенням бази оподаткування слід розуміти **передусім** розширення обсягу економічної діяльності, що підлягає оподаткуванню, (шляхом скасування звільнень, виключень, преференцій тощо). Водночас іншим шляхом розширення податкової бази є залучення до оподаткування неформального/тіньового сектора економіки.

За попередніми оцінками Міністерства економіки України у 2021 р. рівень тіньової економіки становив 32% офіційного ВВП, що на 2% більше ніж показник 2020 р. Міжнародні рейтинги засвідчують наявність в Україні вагомих **системних** проблем, що сприяють формуванню тіньової **економіки**, а динаміка рейтингу Paying Taxes вказує на значні втрати позицій у 2019 – 2020 роках.

У 2022 році падіння економіки України, спричинене війною, вимагало від уряду прийняття **безпрецедентних** рішень, що, зокрема, стосувалися адміністрування акцизного податку, ПДВ, єдиного податку, кардинальних змін у митному оподаткуванні тощо. Обґрунтовану оцінку таких змін можна буде сформувати пізніше, коли **повною мірою** реалізуються їх соціально-економічні ефекти. Зараз зауважимо, що всі **заплановані** реформи у податковій та митній сферах зазнали значних коригувань і, якщо й впроваджуються, то з вагомими обмеженнями й значно повільнішими темпами.

РОЗДІЛ 2

ПРАГАМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ ТА КОНТРОЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОЇ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Оцінка організаційної складової роботи податкових органів в Україні

Проаналізуємо детальніше можливість впливу роботи податкових органів на розширення чи підвищення рівня використання податкової бази. Важливим напрямом удосконалення оподаткування є поліпшення структури та організації роботи самих податкових органів.

З розглянутого нами, очевидно, що реорганізація податкових органів здійснювалася за відсутності концепції реформування. Як наслідок, податкові органи провадили діяльність в умовах постійних організаційних і структурних перетворень, що не сприяло належному виконанню покладених завдань і функцій, а також ефективному використанню коштів державного бюджету, які виділялися на забезпечення їх діяльності.

З метою дослідження результативності роботи варто розглянути стан виконання планових показників надходження основних податків, адміністрування яких покладено на податкові органи України (табл. 2.1).

Зауважимо, що з зібраних у табл. 2.1 даних, остаточні висновки щодо виконання індикативних показників Мінфіну із забезпечення надходжень до державного бюджету можемо робити за результатами 2019 – 2020 років. За 2021 – 2022 рр. показники у табл. 2.1 наведені за перше півріччя для того, щоб можна було дослідити відхилення поточного року і проаналізувати як війна вплинула на адміністрування податків.

Таблиця 2.1

Стан виконання завдання ДПС із забезпечення податкових надходжень до Державного бюджету України, млрд грн.

№ з/п	Показники	2019			2020			I півр. 2021			I півр. 2022		
		план	факт	% вик.	план	факт	% вик.	план	факт	% вик.	план	факт	% вик.
	ВСЬОГО ДОХОДІВ:	1 036	998	96,3	1067	1076	100,8	1119	592	52,9	1387	628	45,3
1.	ПДФО	106	110	103,6	111	117	105,4	138	64	46,3	150	65	43,5
2.	Податок на прибуток підприємств	96	107	112,1	110	109	98,4	112	67	60,1	158	65	40,8
3.	Рентна плата за користування надрами	53	41	78,5	49	47	96,6	35	22	63,2	66	42	64,4
4.	Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів	86	70	81,3	75	80	107,0	82	36	43,5	86	23	26,7
5.	ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	95	89	94,0	86	126	146,9	140	72	51,7	76	20	26,6

Примітка. Складено автором на основі даних [3, 4, 5, 6].

Як бачимо, впродовж аналізованого періоду заходи, спрямовані ДПС та її територіальних органів на забезпечення надходжень до державного бюджету, були не завжди ефективними, особливо стосовно окремих податків.

Так, у 2019 р. невиконання планового показника надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) становило 16 млрд грн, або 19%, що, за інформацією податкових органів, передусім спричинено системними недоліками законодавчого регулювання й планування цього податку.

Водночас у звіті Рахункової палати [20] зазначено, що в Україні не сформовано цілісної й ефективної системи держконтролю за виробництвом та обігом тютюну і тютюнових виробів, а також справлянням акцизного податку з цих підакцизних товарів, внаслідок чого не виконувались індикативні показники його надходжень. Зокрема, ДПС та її територіальними органами «... не забезпечено належного контролю за формуванням виробниками та/або імпортерами тютюнових виробів звітних

відомостей про використання та залишки марок акцизного податку, а отже, існують ризики незаконного маркування тютюнових виробів, наявності підробленої і неякісної продукції і, як наслідок, втрат Державного бюджету України з надходжень акцизного податку» [20].

Неналежний контроль призводить до зростання нелегального виробництва тютюнової продукції, наслідком чого є втрати бюджету від недонадходжень цього податку. Так, згідно з даними Асоціації «Укртютюн», в Україні рівень нелегального виробництва тютюнової продукції зріс з 1% у 2016 р. до 4,5% у 2018 р., що, за розрахунками фахівців Рахункової палати, спричинило недонадходження 2 млрд грн акцизного податку у 2018 р. [3].

З даних табл. 2.1 видно, що у 2019 р. значне невиконання плану (майже на 22% або 11 млрд грн) відбулося й по надходженню рентної плати за користування надрами, насамперед у частині рентної плати для видобування природного газу, що зумовлено недоліками методики прогнозування.

У 2020 році головними проблемами, що завадили виконанню податковими органами індикативних показників надходжень бюджету, експерти Рахункової палати називають також неякісне макроекономічне прогнозування та прорахунки й недоліки планування надходжень до бюджету [4].

Зокрема, через низьку якість макропрогнозу значно перевиконано індикатив надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) та не виконано план ПДВ із ввезених товарів. Зауважимо, що адміністрування ПДВ при обігу товарів всередині країни покладено на податкову, а при ввезенні товарів на територію України – на митну службу. Дві складові ПДВ взаємозалежні: якщо обсяг імпортного ПДВ зменшується, то зменшується й заявлена сума податкового кредиту (відповідно й бюджетного відшкодування), тобто збільшується сума ПДВ, який сплачується усередині країни.

У 2020 році ПДВ із вироблених в Україні товарів (враховуючи бюджетне відшкодування) перевищив індикативний показник на 46,9% або 40,4 млрд грн (див. табл. 2.1), водночас план надходжень ПДВ із ввезених на територію України товарів не виконано на 9,8% або на 29,7 млрд грн. Причиною цьому стало насамперед те, що у

розрахунках доходів бюджету на 2020 р. було закладено середній обмінний курс 30,0 грн за дол. США у той час, коли його реальне значення було 26,96 грн за дол. США. Це спричинило недонадходження ПДВ із ввезених на митну територію України товарів у сумі 31 млрд грн. Крім того, у 2020 р. планувалось зменшення імпорту товарів на рівні 9,1% при реальному – 14,2%, що спричинило недонадходження 16 млрд грн імпортного ПДВ. Внаслідок менших обсягів імпорту у грошовому виразі меншою була й сума заявлених відшкодувань імпортного ПДВ (на 23 млрд грн менше, ніж планувалось), що своєю чергою вплинуло на збільшення сум внутрішнього ПДВ. Окрім прорахунків щодо планових обсягів імпорту, на перевиконання плану надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів вплинув надпрогнозований обсяг номінального ВВП, що забезпечило додаткове надходження ПДВ в сумі 9,9 млрд грн [4].

У звітах Рахункової палати з року в рік зазначається, що прорахунки й недоліки планування доходів при складанні проєкту закону про держбюджет та при внесенні змін до нього спричиняють як перевиконання, так і невиконання плану окремих платежів.

У першому півріччі 2022 р. внаслідок російського вторгнення на територію України, за оцінкою Рахункової палати, державний бюджет недоотримав щонайменше 176 млрд грн доходів [6].

Треба відзначити особливість структури дохідної частини бюджету під час війни. Зокрема, в II кварталі питома вага міжнародної фінансової допомоги становила 25,5% всіх доходів. Натомість через вагому лібералізацію митного оподаткування та скорочення імпорту частка митних платежів значно зменшилась, а роль митних органів у наповненні бюджету скоротилась. Водночас податкова служба й надалі забезпечує левову частку надходжень ДБУ.

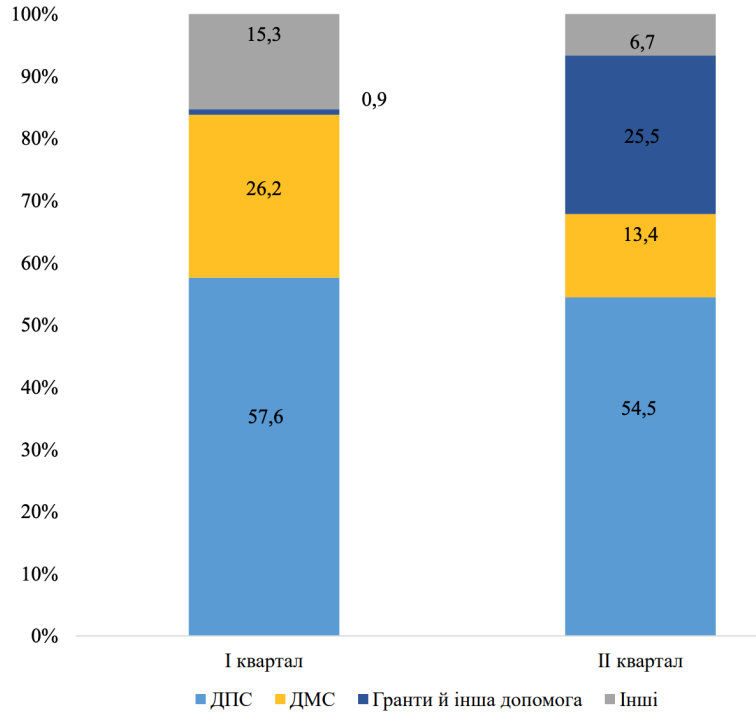


Рис. 2.1. Структура доходів державного бюджету у I і II кварталах 2022 року [6].

На рис. 2.2 показано пере- та недовиконання планових показників окремих складових доходів ДБУ.

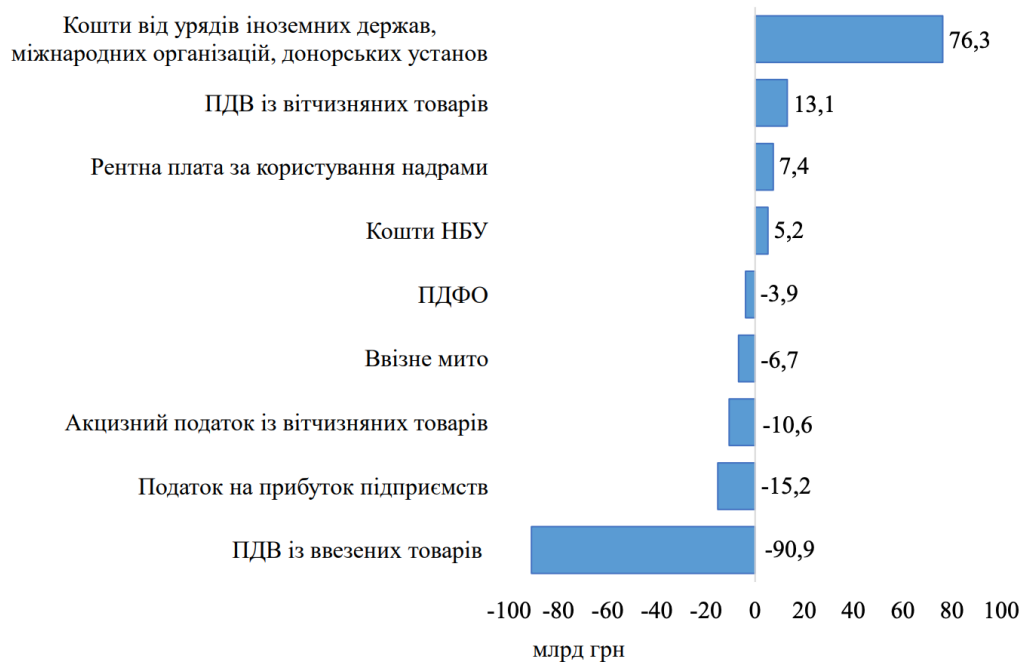


Рис. 2.2. Перевиконання/невиконання плану у січні – червні 2022 року щодо окремих доходів загального фонду [6].

Як бачимо, з тих складових, що забезпечуються податковими органами, перевиконано план з внутрішнього ПДВ (+13,1%) та рентній платі (+7,4%), а не виконано – по ПДФО (-3,9%), акцизному податку із вітчизняних товарів (-10,6%) та податку на прибуток підприємств (-15,2%).

Зменшення ВВП, скорочення імпорту, збитки підприємств та втрата робочих місць внаслідок повномасштабного російського вторгнення в Україну спричинили недонадходження доходів державного бюджету. Зокрема, у січні – червні 2022 р. недонадходження податку на прибуток підприємств становили 41,3 млрд грн з урахуванням динаміки цих надходжень у першому півріччі 2021 р. Недонадходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів внаслідок скорочення виробництва становило 9,2 млрд грн. За інформацією Мінекономіки й Ради підприємців при КМУ, закриття в умовах воєнних дій 2 млн робочих місць призвело втрату в березні – червні 8,8 млрд грн ПДФО [6].

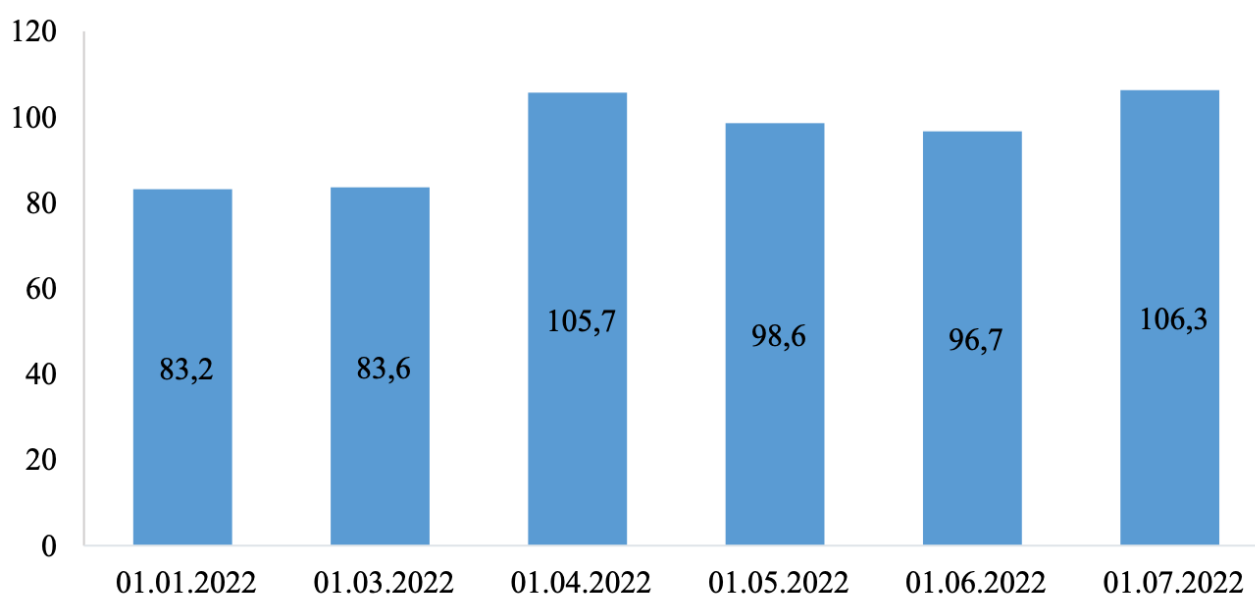
Щодо перевиконання планових надходжень, то з ПДВ із вироблених в Україні товарів вдалося перевищити індикативний показник на 13,1 млрд грн, насамперед внаслідок стримування бюджетного відшкодування. Крім того, внаслідок стрімкого зростання середніх споживчих цін на 15,1% (при прогнозованому показнику 7,2%) додаткові надходження цього податку становили 6,6 млрд грн.

У першому півріччі 2022 р. найбільше, порівняно з аналогічним періодом попереднього року, зросли надходження рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення (див. табл. 2.1) – на 90,3% або 20,1 млрд грн, зокрема, рентної плати для видобування природного газу – більш як удвічі, внаслідок зростання в 4,1 раза фактичної ціни реалізації природного газу [6].

Податковий борг платників податків виникає за платежами, як до державного, так і до місцевих бюджетів. Це обумовлено розподілом окремих податкових надходжень згідно з Бюджетним кодексом України. Оскільки лєвова частка податків спрямовується саме до Державного бюджету України, то закономірно, що обсяги податкового боргу до держбюджету суттєво перевищують його розміри до місцевих бюджетів. Ведення обліку податкового боргу в Україні покладається на контролюючі органи у сфері оподаткування.

Негативний вплив на доходи бюджету чинить збільшення податкового боргу платників податків. З початку 2022 р. він збільшився без урахування митних платежів на 27,7%, передусім внаслідок широкомасштабної війни. На рис. 2.3 видно, що за підсумками квітня й травня борг скоротився, проте, у червні – зріс на 9,6 млрд грн, у тому числі на 8,5 млрд грн – внаслідок росту заборгованості зі сплати дивідендів, нарахованих на акції (частки) господарських товариств з часткою державної власності.

Рис. 2.3. Динаміка податкового боргу в I півріччі 2022 року [6].



Зауважимо, що відповідно до Закону України від 03.03.2022 р. № 2118 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» з початку повномасштабного вторгнення платників податків звільнено від відповідальності за недотримання термінів сплати податків та зборів, якщо немає можливості своєчасно виконати податковий обов'язок. Проте, згідно зі змінами ПКУ, платники, що мають таку можливість, звільняються від відповідальності за недотримання термінів сплати податків у період 24.02.2022 р. – 27.05.2022 р. лише за умови сплати податків не пізніше 31.07.2022 р. Такі зміни повинні сприяти зменшенню податкового боргу.

Водночас у довоєнний період податковий борг України мав тенденцію до зростання. Так, експерти Рахункової палати у «Звіті про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню

погашення податкового боргу та попередження його зростання» резюмували, що вжиті податковими органами (у той час – Міндоходів та ДФС) заходи щодо погашення податкового боргу й запобігання його зростанню були безсистемними та малорезультативними [19]. Таким чином практично визнано неефективність податкових органів у роботі з податковим боргом та виявлено зловживання владою їх посадовими особами щодо вжиття заходів з забезпечення його погашення, попередження та зростання.

З проведеного аналізу, стає зрозуміло, що порівнювати показники динаміки надходжень податків у період до повномасштабного вторгнення та під час війни з метою пошуку шляхів розширення бази оподаткування не зовсім доцільно, оскільки податкова політика держави в умовах війни кардинально відрізняється й потребує не коригування, а абсолютно нових рішень. Цілком очевидно, що сьогодні розв'язувати проблеми наповнення бюджету податковим тиском не дасть позитивного ефекту, й виправданою з цієї позиції зараз є ліберальна податкова політика. Водночас робота державних органів, зокрема й податкових, потребує посиленого нагляду як з боку держави, так і громадськості та міжнародних інституцій, адже сьогодні вкрай важливо забезпечити функціонування економіки й акумулювання власних фінансових ресурсів, не покладаючись лише на міжнародну допомогу. Таким чином, в умовах сьогодення необхідно передусім виправляти вади функціонування податкових органів та усувати проблеми передусім організаційного та нормативно-правового характеру, що стоять на заваді ефективному адмініструванню податків.

Крім того, на нашу думку, необхідно розвивати та впроваджувати у податкову практику сучасні технології та ІТ-рішення. ДПС України декларує, що її стратегічні цілі діяльності включають розвиток цифровізації. З метою покращення обслуговування платників податків й забезпечення ефективності адміністрування податків податковою службою України впроваджено низку електронних сервісів [9]:

1. Електронний кабінет платника – персональне автоматизоване робоче місце платника податків, працювати в якому він може без використання спеціального програмного забезпечення. За допомогою цього сервісу платник може підготувати, заповнити й надіслати податкову звітність в електронному форматі, а також

переглядати інформацію щодо розрахунків із бюджетом, що містяться у картці особових рахунків.

1. Інформація з реєстрів – електронний сервіс, що забезпечує доступ до публічних електронних реєстрів.

2. Дізнайся більше про свого бізнес-партнера. Цей сервіс було створено з метою перевірки надійності бізнес-партнера, наприклад, щодо наявності податкового боргу.

3. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс – це інформаційний сервіс, що дає змогу платникам отримати інформацію щодо оподаткування, ознайомитись з нормативно-правовими документами, змінами в податковому законодавстві, чинними ставками податків й зборів, отримати доступ до податкового календаря, роз'яснень щодо отримання електронних довірчих послуг та ін.

4. «Пульс» ДПС – сервіс, що створений для інформування щодо неправомірних дій чи бездіяльність, можливі корупційні ризики посадових осіб податкових органів.

5. Кваліфікований надавач електронних довірчих послуг – сервіс для надання послуг електронного цифрового підпису.

6. Електронна звітність – це спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування й подання податкової звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності».

Низка послуг платникам податків надається також через державний цифровий портал та за допомогою мобільного застосунку «Дія». Крім того, варто зазначити застосування СЕА ПДВ та СЕАРП СЕ – систем електронного адміністрування ПДВ та реалізації пального та спирту етилового, що є сукупністю організаційних та технічних засобів, що спрямовані на забезпечення обліку адміністрування в електронному форматі.

Можемо стверджувати, що в Україні активно розвиваються новітні цифрові технології та впроваджуються електронні сервіси, зокрема й у сфері оподаткування, що дає змогу скоротити час і витрати, підвищити рівень добровільності сплати податків, збільшити надходження до бюджетів, та зменшити корупційні ризики. Безсумнівно,

сьогодні шлях розвитку податкового адміністрування лежить через цифрові технології, на що вказує досвід інших країн та наукові дослідження. І завдяки розвитку та **впровадженню** новітніх інформаційних технологій можна досягнути розширення бази оподаткування внаслідок **вищезазначених** покращень.

2. Аналіз контрольно-економічної роботи податкових органів

Від рівня розвитку економіки країни, її циклічності й рівня життя населення безпосередньо залежить надходження податків у бюджет. Тому **передусім** необхідно стимулювати розвиток реального сектора економіки, що своєю чергою забезпечить можливість розширення бази оподаткування щодо більшості податків й створить фінансову основу майбутнього соціального розвитку.

Як було зазначено нами у розділі 1, окрім війни, ще однією із найважливіших проблем соціально-економічного поступу України є великі обсяги тіньової економіки, що негативно відбивається на конкурентному середовищі, сприяє зниженню якості виробництва товарів та послуг, формує негативний імідж держави в цілому і, що **важливо** – негативно позначається на доходах бюджету та несе загрозу фіскальній безпеці. Водночас у тіньовому секторі економіки криється потужний потенціал оподаткування.

Тому вкрай важливо забезпечити хоча б частковий вихід із тіні сукупної бази оподаткування. Сприяти цьому може, зокрема, підвищення ефективності податкового та митного контролю з посиленням відповідальності платників за порушення законодавства.

Податковими органами запроваджується низка контрольних заходів, що починаються з реєстрації платників податків й продовжуються за етапами попереднього, поточного і наступного контролю. Прагматизм податкового контролю включає всі три види з відповідними формами й методами. Попередній контроль має суттєве значення для запобігання правопорушенням і забезпечує дотримання фінансової дисципліни платниками податків. Він включає облік платників, збір й

обробку інформації про платників податків. Своєю чергою, поточний контроль проводиться контролюючими органами під час діяльності платників податків. Його суть полягає у контролі первинних документів, веденні касових операцій, що своєю чергою забезпечує стабільність податкових надходжень та запобігає фінансовим втратам держави. Вагоме місце має наступний податковий контроль з огляду на потенційну можливість донарахувань податків платникам та формування додаткових надходжень до бюджету. Наступний контроль полягає в оцінці своєчасності й повноти виконання податкового обов'язку. Його головною метою є виявлення ступеня ефективності діяльності суб'єктів господарювання щодо виконання своїх фіскальних зобов'язань.

Треба зауважити, що усі форми податкового контролю взаємопов'язані й доповнюють одна іншу, відображаючи цим безперервність процесу контрольної діяльності податкових органів.

Актуальною проблемою сьогодення є сприяння ефективності податкових перевірок, зменшення помилок під час їх проведення та прийняття обґрунтованих рішень за їх результатами. Водночас сучасні тенденції вказують на зниження обсягів контрольних-перевірочних заходів з боку податкових органів, що пояснюється зміною пріоритетів у роботі податкових органів в напрямку послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків з одночасним підвищенням щодо ризикових суб'єктів господарювання. Тобто, в сучасних умовах контролююча робота органів податкової служби будується на ризикоорієнтованій системі та передбачає обмеження перевірок сумлінних платників податків. Відбір платників, діяльність яких підлягає перевірці, здійснюється за принципом високої ймовірності ухилення від сплати податків чи використання схем їх мінімізації.

Зауважимо, що пандемія Covid-19 внесла свої корективи й у сферу діяльності податкових органів. Зокрема з 18.03.2020 р. й до завершення дії карантину в Україні було встановлено мораторій на проведення документальних й фактичних перевірок (за виключенням фактичних перевірок щодо обігу підакцизних товарів, документальних перевірок щодо декларування ПДВ, припинення чи ліквідації суб'єктів господарювання, а також на звернення платників податків).

Згодом Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2021 р. №89 [36] скорочено строк дії встановлених обмежень та дозволено проведення окремих видів перевірок юридичних осіб, зокрема, тимчасово зупинених документальних і фактичних перевірок, які розпочаті до 18.03.2020 року та не завершені, а також низки документальних позапланових перевірок.

Таке послаблення обмежень збільшило кількість контрольно-перевірочних заходів, в результаті яких донараховано та узгоджено суми грошових зобов'язань.

У 2021 р. проведено 3092 планові перевірки юридичних та фізичних осіб та 41950 позапланових документальних перевірок, що на 59% (майже в 1,6 раза) й 76% (у 1,8 раза) відповідно більше рівня минулого року. Кількість фактичних перевірок також зросла на 58%, а зустрічних звірок юридичних осіб – на 12% порівняно з 2020 роком (див. рис. 2.4).

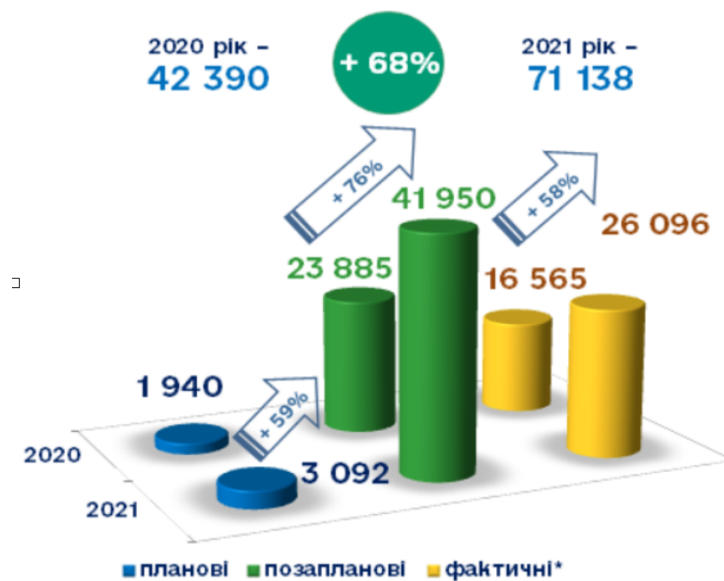


Рис. 2.4. Показники контрольно-перевірочної роботи податкових органів у 2021 році [14].

Якщо простежити динаміку обсягів перевірок впродовж 2014 – 2021 рр., то бачимо тенденцію до скорочення проведення планових перевірок з 2014 р. до 2016 р. (див. рис. 2.5). З 2016 р. по 2019 р. включно відбулося збільшення планових перевірок на 57%.

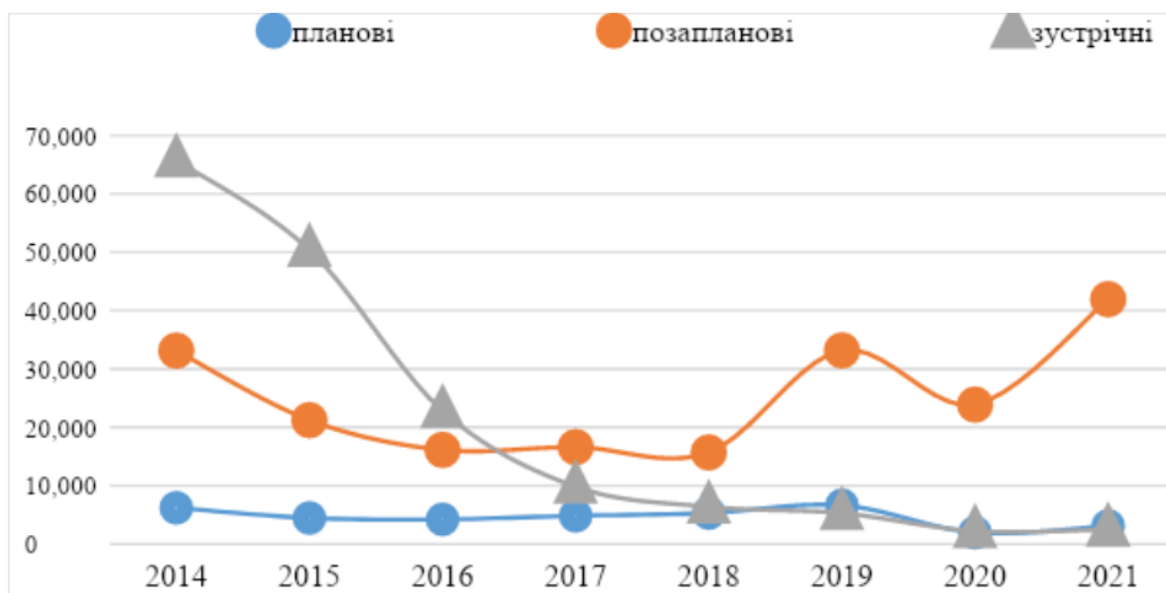


Рис. 2.5. Динаміка кількості проведених податкових перевірок за видами у 2014 – 2021 рр., шт.

Примітка. Складено автором на основі даних [11, 13 – 18].

Щодо позапланових перевірок, то впродовж 2016 – 2018 рр. їх кількість скорочувалась. У 2019 р. цей показник зріс більш як удвічі. Вдесятеро скоротилась кількість зустрічних звірок у 2018 р. порівняно з 2014 р.

До 2017 року найбільше у кількісному вираженні проводилось зустрічних звірок. Надалі, перед коронавірусною пандемією левову частку становили позапланові перевірки (понад 50%).

Поряд з цим доречно зауважити, що з 2014 року зменшилася кількість платників податків, причиною чому стало анексія Криму й частин Донецької та Луганської областей.

Загальне скорочення перевірок у доковідний період передусім відбулося, як вже зазначалося, внаслідок запровадження ризикоорієнтованої системи організації податкового контролю, використання якої сприяло покращенню результатів контрольно-перевірочної роботи.

Крім того, на динаміку перевірок впливало введення мораторіїв. З початку 2015 року з метою легалізації та забезпечення подальшого розвитку малого й середнього бізнесу (з обсягами доходу до 20 млн грн у рік) введено мораторій на проведення

перевірок. Він був встановлений Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. №71-VIII (п. 3 розділу II Прикінцевих положень) [32] та Законом «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України» від 28.12.2014 р. №76-VIII (п. 8 розділу III) [31], якими введено обмеження на проведення всіх видів перевірок. До того ж внесено зміни до податкового законодавства, згідно з якими контролюючим органам забороняється проводити позапланові документальні перевірки, у випадку, якщо питання, що є предметом перевірки, були охоплені при попередніх перевірках платника податків [30]. Скороченню обсягів позапланових перевірок і зустрічних звірок також сприяло удосконалення відбору ризиків в операціях з ПДВ.

Отже, можна зробити висновок про зниження ролі контрольно-перевірочної роботи податкових органів у період до пандемії Covid-19, особливо щодо добросовісних платників податків, що, без сумнівів, стимулює їх розвиток і, таким чином, сприяє розширенню бази оподаткування. Водночас у 2021 році відбулося значне збільшення кількості всіх видів податкових перевірок. Хоча, за 2021 рік документальними перевірками охоплено лише 1% ю. о. та 1,62% ф. о, а лівова частка перевірок проведена у вигляді позапланових.

За результатами податкових перевірок податковими органами донараховуються податки, збори й інші платежі. На рис. 2.6 наведено інформацію щодо донарахованих грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок. Як бачимо, динаміка донарахованих сум різновекторна. Найвищого і рекордного значення показник донарахованих в результаті перевірок податкових платежів досягнув знову ж таки за останній звітний 2021 рік – 63,5 млрд грн.



Рис. 2.6. Динаміка результативності контрольно-перевірочної роботи податкових органів у 2014 – 2021 рр., млрд грн.

Примітка. Складено автором на основі даних [11, 13 – 18].

Можна стверджувати, що зі збільшенням кількості перевірок зросла і їх результативність: якщо у 2019 році за усіма перевітками було донараховано 49,6 млрд грн, то за 2020 рік внаслідок запровадження мораторію на перевірки навантаження на платників перевітками та звітками зменшилося й сума донарахувань відповідно також зменшилась до 17,8 млрд грн або на 64,2%. За 2021 рік за усіма перевітками донарахованих сум грошових зобов'язань було більше як у 3,6 раза порівняно з 2020 роком. Традиційно найбільші суми донараховуються по податку на прибуток та ПДВ.

Щодо ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів, то треба акцентувати на проблемі значного відхилення між показниками додатково нарахованих за результатами перевірок, узгоджених й фактично сплачених до бюджету сум податкових зобов'язань. Їх оцінка дає змогу схарактеризувати ефективність податкового контролю з позиції його дієвості. На рис. 2.7 показано динаміку питомої ваги узгоджених та сплачених податкових зобов'язань у загальному обсязі донарахувань за результатами контролю.



Рис. 2.9. Динаміка частки узгоджених та сплачених податкових зобов'язань, донарахованих у результаті податкових перевірок у 2014 – 2021 рр.

Примітка 1. Звіту про діяльність податкових органів за 2019 рік немає, оскільки у 2019 році функції та повноваження ДФС України перейшли до ДПС України. Дані за 2019 рік взято зі звіту про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік, де зазначено, що у 2019 році узгоджено 0 донарахованих сум.

Примітка 2. Складено автором на основі даних [11, 13 – 18].

Слід відзначити, що чіткої динаміки до росту чи спаду впродовж 2014 – 2021 рр. не спостерігається (рис. 2.7). У 2017 р. суттєво зріс рівень узгодження платниками донарахованих сум: до 61,7% при тому, що у попередньому році цей показник становив лише 22,2%, а у 2015 році – 12,6%. Незначний рівень узгодження впродовж 2015 – 2016 рр., зумовлений активним використанням наданого платникам права на оскарження в адміністративному порядку рішень фіскальних органів, прийнятих за результатами перевірки, шляхом подання скарг органам вищого рівня чи зверненням з позовом до суду. Окрім того, низькі значення даного показника також вказують на необґрунтовані донарахування зі сторони контролюючих органів.

Водночас рівень сплати узгоджених податкових зобов'язань до 2019 року має негативну динаміку: у 2017 р. даний показник знизився з 50,8% до 31,1%, а у 2018 р. – до 22%.

За результатами 2021 р. узгоджено 11,7 млрд грн або 18,5% донарахованих сум проти 45,2% у 2020 р. Зокрема, у розрізі видів перевірок цей показник становить за

плановими перевітками – 12,4%, позаплановими – 47,6%, фактичними – 60,0%. До бюджету надійшло 4,9 млрд грн, а рівень стягнення узгоджених донарахувань становить 41,8%.

Отже, підсумовуючи, треба зауважити, що якість та ефективність податкового контролю, що включає рівень, повноту, прозорість, а також порядок виконання податковими інспекторами роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить ваговою умовою розширення бази оподаткування.

Висновки до розділу 2

У другому розділі кваліфікаційної роботи здійснено аналіз організаційної складової та визначено результативність контрольно-економічної роботи податкових органів.

Діяльність податкових органів впродовж останніх років здійснюється в складному і динамічному середовищі, що потребує швидкої адаптації. Пандемія Covid-19, а потім вторгнення РФ в Україну поставили перед усім низку викликів та загроз.

За оцінкою Рахункової палати, у першому півріччі 2022 р. внаслідок російського вторгнення на територію України, державний бюджет недоотримав щонайменше 176 млрд грн доходів. У другому кварталі питома вага міжнародної фінансової допомоги становила 25,5% всіх доходів державного бюджету. Через вагому лібералізацію митного оподаткування та скорочення імпорту частка митних платежів значно зменшилась. Водночас податкова служба й надалі забезпечує левову частку надходжень ДБУ: 54,5% за підсумками другого кварталу 2022 р.

Впродовж 2019 – першого півріччя 2021 рр. заходи, спрямовані податковими органами на забезпечення надходжень до державного бюджету, не завжди були ефективними, а тому індикативні показники Міністерства фінансів щодо обсягів податкових надходжень виконувались не повною мірою. Серед причин – недоліки макроекономічного прогнозування та прорахунки й недосконалості планування надходжень до бюджету, в результаті чого індикативний показник не відповідає

реальним значенням і формуються значні відхилення. Досліджено, що існує проблема методологічного забезпечення прогнозування та планування податкових надходжень, тому існує необхідність його удосконалення.

Варто зазначити, що справляння акцизного податку з вироблених в Україні товарів характеризується значними недоліками законодавчого характеру. Крім того, не сформовано цілісної й ефективної системи держконтролю за виробництвом та обігом тютюну і тютюнових виробів, що призводить до значних втрат бюджету.

Негативний вплив на доходи бюджету чинить збільшення податкового боргу платників податків. З початку 2022 р. він збільшився без урахування митних платежів на 27,7%, передусім внаслідок широкомасштабної війни.

Аналіз контрольної-економічної роботи податкових органів за період 2014 – 2021 рр., дав змогу визначити роль податкового контролю у розширенні сукупної бази оподаткування та встановити його результативність з позиції отримання додаткових податкових надходжень.

У період до пандемії Covid-19 кількість планових, позапланових і зустрічних звірок скорочувалася, що вказує на покращення роботи завдяки удосконаленню системи управління ризиками. Потім на обсяги податкових перевірок значний вплив мали введення мораторіїв на їх проведення. Роль контрольної-перевірочної роботи податкових органів у цей час зменшилась, особливо щодо добросовісних платників. Водночас у 2021 році відбулося значне збільшення кількості всіх видів податкових перевірок. Хоча, за 2021 рік документальними перевірками охоплено лише 1% ю. о. та 1,6% ф. о, а лівова частка перевірок проведена у вигляді позапланових.

Проведений аналіз вказує на низький рівень надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень бюджету і свідчить про зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення таких контрольних заходів. Однак, протягом 2020 – 2021 років частка сплачених узгоджених донарахувань за результатами контролю значно зросла (до 41,8% у 2021 році).

Обґрунтовано, що шляхи розширення бази оподаткування у період до повномасштабного вторгнення та під час війни різні, оскільки податкова політика

держави в умовах війни кардинально відрізняється й потребує не коригування, а абсолютно нових рішень. Цілком очевидно, що сьогодні розв'язувати проблеми наповнення бюджету внаслідок посилення податкового тиску не дасть позитивного ефекту, й виправданою з цієї позиції зараз є ліберальна податкова політика. Водночас робота державних органів, зокрема й податкових, потребує посиленого нагляду як з боку держави, так і громадськості та міжнародних інституцій, адже сьогодні вкрай важливо забезпечити функціонування економіки і акумулювання власних фінансових ресурсів, не покладаючись лише на міжнародну допомогу.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ РОБОТИ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ ЩОДО РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

Протягом всієї незалежності нашої держави постійно відбувались податкові реформи, від зниження податкового навантаження на господарюючих суб'єктів до боротьби з тіньовою економікою, що сприяло стимулюванню розвитку економіки України. Зміни відбувались як у структурі податкових органів, так і стосовно кількості податків, їх ставок та механізмів оподаткування. З іншої сторони, постійні зміни спричиняли дисбаланс нормального функціонування суб'єктів господарювання, які не встигали реагувати на ці зміни. Все це обумовлює існування проблем оподаткування сьогодні. Прагнення до зміцнення економічної ситуації, збільшення інвестицій, зростання конкурентоздатності національного товаровиробника, підвищення довіри суспільства, створюють передумови до фінансового, економічного, інноваційного та соціального розвитку та процвітання України. У контексті цього, та зважаючи на обраний курс євроінтеграції, зростає необхідність визначення важливих напрямів удосконалення роботи податкових органів щодо розширення бази оподаткування з урахуванням передового досвіду інших держав.

В умовах обмеженості фінансових ресурсів та зростання потреб суспільства вагомим напрямом роботи податкових органів є збільшення джерел фінансових ресурсів бюджету шляхом розширення бази оподаткування внаслідок детінізації економіки. Дана проблема набуває світових масштабів через те, що багатонаціональні компанії, використовуючи прогалини та неузгодженості податкових систем різних країн, зменшують або уникають зобов'язань зі сплати податків. Таким чином, через розмивання податкової бази та виведення прибутку з під оподаткування країни втрачають надходження у бюджет.

Більша залежність країн, що розвиваються, від податку на прибуток корпорацій означає, що вони непропорційно страждають від розмивання податкової бази й виведення прибутку з під оподаткування (від англ. Base Erosion and Profit Shifting –

BEPS). За даними ОЕСР, практика BEPS обходиться країнам в 100-240 млрд дол. США щорічно втрачених доходів. Сьогодні понад 135 країн та юрисдикцій разом співпрацюють в реалізації 15 заходів у боротьбі з ухиленням від сплати податків, підвищення узгодженості міжнародних податкових правил і забезпечення прозорішого податкового середовища в рамках Програми розширеного співробітництва з BEPS [59].

Це глобальний проєкт протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку в країни з низьким рівнем оподаткування, який передбачає системні заходи, що спрямовані, зокрема, на боротьбу зі зловживаннями, пов'язаними з використанням спеціальних режимів оподаткування, та застосуванням конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. План заходів має на меті змусити компанії оподатковувати прибуток там, де створюється додана вартість, та безпосередньо здійснюється економічна діяльність, а не за місцем реєстрації.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР й узяла на себе зобов'язання імплементувати Мінімальний стандарт Плану дій BEPS, що передбачає обов'язкові чотири заходи із п'ятнадцяти запропонованих [50].

Сьогодні Україна спільно з іншими країнами працює над впровадженням міжнародних норм у сфері боротьби з ухиленням від оподаткування та над розробкою нових правил оподаткування цифрової економіки.

У жовтні 2021 року після тривалих переговорів 137 країн та юрисдикцій (серед них і Україна), які представляють 94% світового ВВП, досягли важливої угоди, що заснована на двокомпонентному (Pillar 1 та Pillar 2) плані щодо реформування міжнародних правил оподаткування та забезпечення справедливого оподаткування багатонаціональних компаній [52].

Згідно Pillar 1 передбачено зміну підходу до розподілу прав на оподаткування прибутків найбільших транснаціональних компаній між країнами. Правила будуть застосовуватися лише до груп компаній зі світовим доходом понад 20 млрд євро та прибутковістю до оподаткування понад 10%. Кожна юрисдикція матиме право на оподаткування прибутку міжнародної компанії за умови, що така компанія отримує з цієї юрисдикції дохід у сумі щонайменше 1 млн євро на рік, незалежно від наявності

бізнес-одиниці в цій країні. Для юрисдикцій з обсягом ВВП менше ніж 40 млрд євро, поріг наявності сталого зв'язку буде встановлено на рівні 250 тис. євро. Таким чином, транскордонний бізнес оподатковуватиметься незалежно від наявності класичного постійного представництва. Pillar 1 передбачає наявність механізму запобігання та вирішення спорів щодо подвійного оподаткування [53].

Заходи Pillar 2 спрямовані на обмеження податкової конкуренції шляхом запровадження глобальної мінімальної ставки корпоративного податку, яку країни можуть використовувати для захисту своїх податкових баз. Правила будуть застосовуватися до міжнародних груп компаній, у яких з консолідований прибуток становитиме понад 750 млн євро в рік [53].

Враховуючи вищезазначене, можна резюмувати, що сьогодні дії світової спільноти спрямовані на суттєве обмеження використання бізнесом країн та юрисдикцій з низьким рівнем оподаткування, а також на розробку нових правил оподаткування цифрової економіки. Глобальних досліджень потребують питання потенційних можливостей розширення бази оподаткування з податку на прибуток внаслідок участі України в цих заходах.

Як вже зазначалося, сьогодні в Україні вирішити фіскальні завдання й наповнити бюджет податковими платежами вкрай важко, оскільки в умовах війни економіка зазнає руйнації, а база оподаткування стрімко скорочується. Збільшення податкового тиску на бізнес та громадян з середнім й низьким рівнем достатку може ще більше ускладнити проблему забезпечення бюджетних надходжень. Прийнятнішим варіантом є пошуки резервів розширення бази оподаткування, що дозволить обкладати раніше не залучених суб'єктів господарювання, об'єктів оподаткування або їх частину, а також громадян з високим рівнем доходу.

На думку вітчизняних науковців, в умовах воєнного стану для забезпечення формування фіскального простору, а відповідно й для розширення бази оподаткування, можуть впроваджуватися наступні заходи:

- збільшення ставок податку на майно, відмінне від земельних ділянок;
- збільшення ставки податку на майно фізичних осіб, у власності яких більше одного об'єкта житлової чи нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток;

- введення одноразового податку на майно високої вартості;
- збільшення ставок податку на високі доходи фізичних осіб (що перевищують 20-кратний розмір мінімальної місячної заробітної плати);
- випуск державних цінних паперів, що примусово розповсюджуються серед власників дорогого майна та громадян з високими доходами. Такі позики у післявоєнний період можуть бути погашені або трансформовані в податок на майно або інший податок на багатих;
- збільшення ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- продаж прав на видобуток та експлуатацію природних ресурсів [25].

Окрім того, на нашу думку, важливим кроком у напрямку розширення бази оподаткування має бути удосконалення контролюючої роботи податкової служби, що сприятиме скороченню тіньової економіки. Адже, згідно з положенням КМУ «Про державну податкову службу в Україні» саме на дану службу покладається низка завдань, зокрема, щодо забезпечення податкових надходжень до бюджетів [35].

Сьогодні місія ДПС України передбачає, що це повністю прозора, сучасна та технологічна податкова служба, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі й виявляє нетерпимість до корупції [34]. Відповідно до Стратегічного плану діяльності цілями ДПС на найближчу перспективу є:

- ефективного управління діяльністю;
- ефективного адміністрування податків, зборів, платежів;
- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві;
- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;
- формування кваліфікованої, ефективною та мотивованою команди [34].

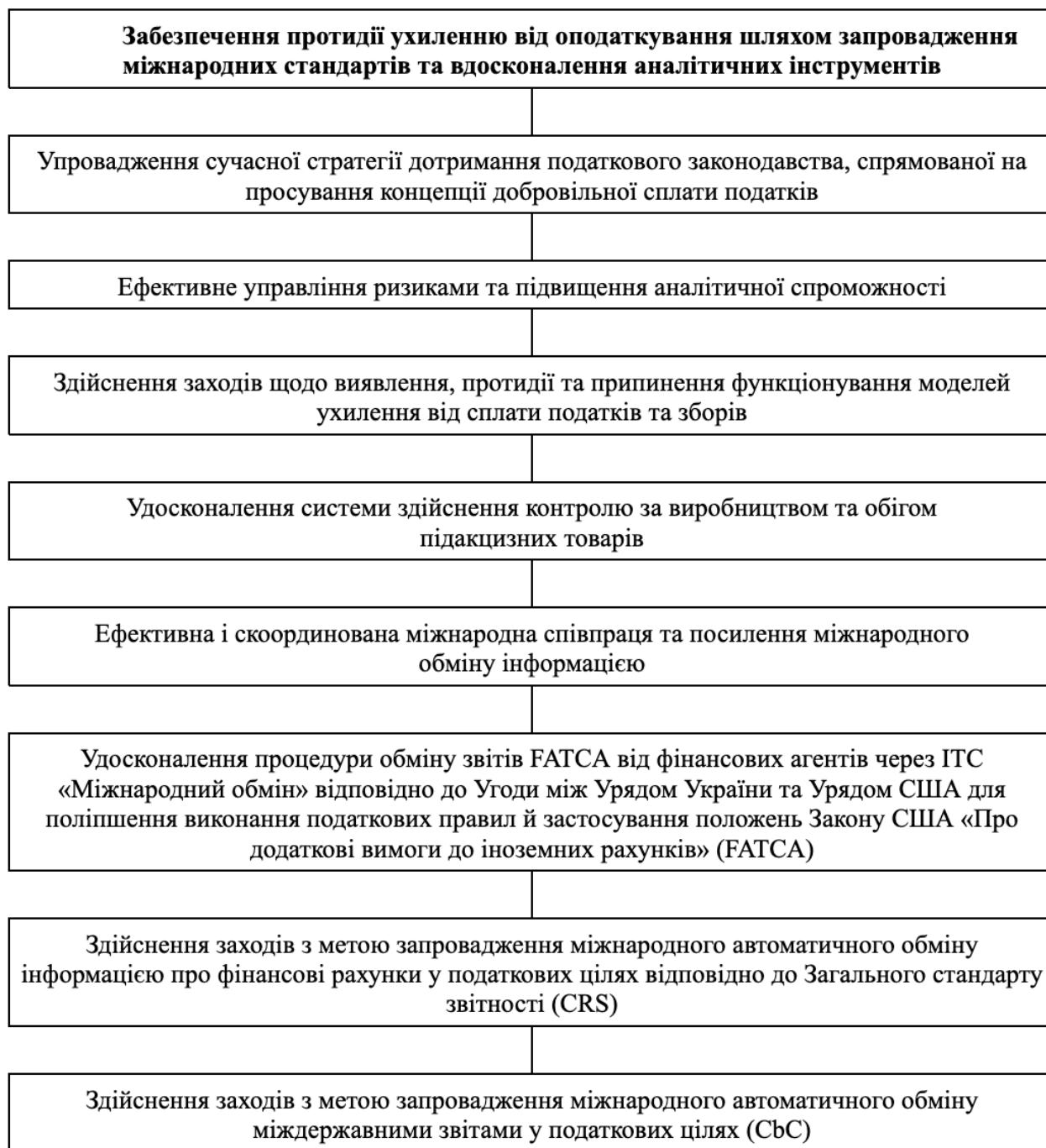


Рис. 3.1. Заходи протидії ухиленню від оподаткування.

Примітка. Складено автором на основі [34].

На шляху до досягнення цих цілей стоять важливі завдання, серед яких й ті, що прямо чи опосередковано стосуються розширення бази оподаткування. Зокрема, Стратегічним планом розвитку ДПС України на 2022 – 2024 рр. передбачено, що для забезпечення протидії ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів необхідно виконати низку завдань (рис. 3.1).

В даному контексті треба зазначити, що, зокрема й через кризу Covid-19, у світі все ширшого використання набуває електронний аудит. За даними ОЕСР, у 2021 році майже 90% податкових адміністрацій перенесли у цифрову площину аудиторську роботу. З них більшість надалі планують вдосконалювати роботу в цьому напрямку [55].

В Україні у 2020 році прийнято Концепцію впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків, метою якої є перехід до якісно нового рівня контрольно-перевірочної роботи. В різних країнах світу запроваджено інструмент електронного аудиту платників і з року в рік він доводить свою ефективність. Цей механізм базується на інформації, що отримана від платників податків у вигляді стандартного аудиторського файлу (SAF-T), стандарт якого розроблений ОЕСР. Файл є легким у використанні й призначений для здійснення податкового контролю із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення. Автоматизована обробка цього файлу надасть можливості для швидкого виявлення найризиковіших суб'єктів (платників податків) та об'єктів (транзакцій) для податкових перевірок. Результати обробки можуть використовуватись для оперативного виправлення виявлених розбіжностей платниками або ж під час відбору платників для проведення податкової перевірки [23].

Згідно з вищезгаданою Концепцією передбачено поетапне впровадження обов'язкового подання стандартного файлу SAF-T UA: спочатку великими платниками податків на запит податкового органу під час проведення перевірки – з 2023 р., потім запровадження обов'язкового подання усіма великими платниками податків – з 2025 року, й надалі обов'язкове подання усіма платниками ПДВ – не раніше 2027 року [23].

Упровадження електронного аудиту в Україні показано на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Основні положення процедури електронного аудиту в Україні [14].

Отже, підвищення рівня дотримання податкового законодавства та боротьба з податковими злочинами є важливими завданнями податкових органів.

Поряд з цим для розширення бази оподаткування необхідно максимально спрощувати адміністративні процедури, робити їх простішими та прозорішими, передусім шляхом автоматизації та переведення у цифровий формат. Тому податковим органам потрібно на постійній основі удосконалювати наявні та запроваджувати нові, прогресивніші електронні сервіси для платників податків, впроваджувати інновації у сфері електронного обміну інформацією, що необхідно для ефективної контрольної-перевірочної роботи. Це сприяє скороченню часу на роботу з документами, зменшенню кількості візитів платників до податкових органів й мінімізації безпосередніх контактів з їх представниками.

За даними ОЕСР, пандемія Covid-19 кинула виклик податковим адміністраціям країн світу й внесла значні зміни у способи їх взаємодії з платниками податків. Наприклад, на 55% зменшилася кількість особистих візитів і на 30% збільшилася кількість цифрових контактів. Податкові органи довели свою стійкість перед цими викликами й продовжують впроваджувати інновації та надавати високоякісні послуги

платникам податків. Водночас багато податкових адміністрацій впровадили нові послуги [55].

Впровадження цифрових технологій у роботу податкових структур вимагає значних витрат, проте, з часом країна отримає від цього позитивний ефект внаслідок економії часу й підвищення ефективності протидії податковим правопорушенням. Заходи протидії ухиленню від сплати податків у країнах з високим рівнем тіньової економіки сприяє значному збільшенню податкових надходжень до бюджетів.

Зауважимо, що впровадження вищезазначених трансформацій в Україні вимагає попереднього вирішення низки проблем, що стосуються, зокрема корупції; навчання, підвищення кваліфікації й підготовку необхідних кадрів податкових органів; розвитку та впровадження сучасних цифрових технологій; фінансування як роботи податкових органів, так і необхідних реформ та інші.

Отже, діяльність податкових органів щодо розширення бази оподаткування, на наше переконання, має **передусім** спрямовуватись на виконання вищенаведених завдань, що сприятиме підвищенню ефективності податкового контролю, забезпечуватиме протидію ухиленню від оподаткування та сприятиме формуванню додаткових джерел податкових надходжень.

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження напрямів покращення роботи податкових органів можна зробити висновки та сформулювати пропозиції щодо розширення бази оподаткування в Україні:

В умовах війни економіка зазнає руйнації, а база оподаткування стрімко скорочується. Збільшення податкового тиску на бізнес та громадян з середнім й низьким рівнем достатку може ще більш ускладнити проблему забезпечення бюджетних надходжень. Прийнятнішим варіантом є пошуки резервів розширення бази

оподаткування, що дозволить обкладати раніше не залучених суб'єктів господарювання, об'єктів оподаткування або їх частину, а також громадян з високим рівнем доходу. Зокрема, з метою розширення бази оподаткування доцільно, зокрема:

- збільшити ставки податку на майно, відмінне від земельних ділянок;
- збільшити ставки податку на майно фізичних осіб, у власності яких більше одного об'єкта нерухомості;
- ввести податок на майно високої вартості;
- збільшити ставки податку на високі доходи фізичних осіб (що перевищують 20-кратний розмір мінімальної місячної заробітної плати);
- збільшити ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Вагомим напрямом роботи податкових органів є розширення бази оподаткування внаслідок детінізації економіки. Дана проблема набуває світових масштабів через те, що багатонаціональні компанії, використовуючи прогалини та неузгодженості податкових систем різних країн, зменшують або уникають зобов'язань зі сплати податків. Таким чином, через розмивання податкової бази та виведення прибутку з під оподаткування країни втрачають надходження у бюджет. Сьогодні Україна, поряд з іншими країнами світу, співпрацює в рамках реалізації заходів боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS – від англ. Base Erosion and Profit Shifting).

Важливим кроком у напрямку розширення бази оподаткування має бути удосконалення контролюючої роботи податкової служби, що сприятиме скороченню тіньової економіки. Зокрема, впровадження заходів, передбачених Стратегічним планом розвитку ДПС України на 2022 – 2024 рр., спрямованих на забезпечення протидії ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів, та реалізація Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків, метою якої є перехід до якісно нового рівня контрольно-перевірочної роботи.

Поряд з цим потрібно спрощувати адміністративні процедури, забезпечувати їх прозорість, передусім шляхом автоматизації та переведення у цифровий формат. Тому

податковим органам потрібно на постійній основі удосконалювати наявні та запроваджувати нові, прогресивні електронні сервіси для платників податків, впроваджувати інновації у сфері формування баз даних про платників податків та електронного обміну інформацією, покращуючи інформаційне забезпечення.

Реалізація вищезначеного вимагає розв'язання проблем корупції; кадрового забезпечення податкових органів; розвитку та впровадження сучасних цифрових технологій; фінансування та інших.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено обґрунтування організаційно-правових основ функціонування податкових органів, теоретичних засад розширення бази оподаткування, досліджено результативність організаційної та контрольно-економічної роботи податкових органів та запропоновано шляхи її вдосконалення в напрямку розширення бази оподаткування.

Результати проведеного дослідження дають змогу сформулювати висновки та пропозиції теоретичного та практичного характеру.

Ключовими завданнями Державної податкової служби є формування ефективної системи оподаткування та забезпечення належного рівня сплати податків. З часів здобуття незалежності України контролюючі органи у сфері оподаткування піддаються постійним змінам та реформам, що деструктивно впливає на їх становлення як державної структури, яка спроможна забезпечити справляння податків у повному обсязі й забезпечувати їх стале надходження до бюджету.

Проведений аналіз показав, що сьогодні в Україні рівень податкового навантаження нижчий, ніж у більшості розвинених країн світу. За період 2015 – 2018 роки частка податкових надходжень у ВВП зростала на тлі зменшення кількості податків та зниження ставок. Надалі суттєвого коливання податкового навантаження не спостерігалось. Станом на 2021 рік питома вага податкових надходжень у ВВП становила 26,6%, водночас у ЄС цей показник становив 42,7%. На основі попередніх оцінок Міністерства економіки України щодо зміни обсягів ВВП та оперативних даних Державної казначейської служби України щодо податкових надходжень за 9 місяців 2022 року, розраховано орієнтовний показник податкового навантаження, який, за узагальненими оцінками, зменшиться до 25,2%.

Під розширенням бази оподаткування слід розуміти передусім розширення обсягу економічної діяльності, що підлягає оподаткуванню, (шляхом скасування звільнень, виключень, преференцій тощо). Водночас іншим шляхом розширення податкової бази є залучення до оподаткування неформального/тіньового сектора економіки.

За попередніми оцінками Міністерства економіки України у 2021 р. рівень тіньової економіки становив 32% офіційного ВВП, що на 2% більше ніж показник попереднього року. Міжнародні рейтинги засвідчують наявність в Україні вагомих системних проблем, що сприяють формуванню тіньової економіки, а динаміка рейтингу Paying Taxes вказує на значні втрати позицій впродовж 2019 – 2020 років.

Діяльність податкових органів впродовж останніх років здійснюється в складному і динамічному середовищі, що потребує швидкої адаптації. Пандемія Covid-19, а потім вторгнення РФ в Україну сформували низку викликів та загроз. Заплановані реформи у податковій та митній сферах зазнали значних коригувань і, якщо й впроваджуються, то з вагомими обмеженнями й значно повільнішими темпами.

У 2022 році падіння економіки України, спричинене війною, вимагало від уряду прийняття безпрецедентних рішень, що, зокрема, стосувалися адміністрування акцизного податку, ПДВ, єдиного податку, кардинальних змін у митному оподаткуванні тощо. Обґрунтовану оцінку таких змін можна буде сформувати пізніше, коли повною мірою реалізуються їх соціально-економічні ефекти.

За оцінкою Рахункової палати, у першому півріччі 2022 р. внаслідок російського вторгнення на територію України, державний бюджет недоотримав щонайменше 176 млрд грн доходів. Структура доходів зазнала значних змін, зокрема у другому кварталі 2022 р. питома вага міжнародної фінансової допомоги становила 25,5% всіх доходів державного бюджету; через вагому лібералізацію митного оподаткування та скорочення імпорту частка митних платежів значно зменшилась; водночас податкова служба й надалі забезпечує понад половину надходжень ДБУ.

Заходи, спрямовані податковими органами на забезпечення надходжень до державного бюджету, не завжди ефективні, а тому індикативні показники Міністерства фінансів щодо обсягів податкових надходжень виконуються не повною мірою. Серед причин – недоліки макроекономічного прогнозування та прорахунки й недосконалості планування надходжень до бюджету, в результаті чого індикативний показник не відповідає реальним значенням і формуються значні відхилення. Досліджено, що існує проблема методологічного забезпечення прогнозування та планування податкових надходжень, тому існує необхідність його удосконалення.

Варто зазначити, що справляння акцизного податку з вироблених в Україні товарів характеризується значними недоліками законодавчого характеру. Крім того, не сформовано цілісної й ефективної системи держконтролю за виробництвом та обігом тютюну і тютюнових виробів, що призводить до значних втрат бюджету.

Негативний вплив на доходи бюджету чинить збільшення податкового боргу платників податків. З початку 2022 р. він збільшився без урахування митних платежів на 27,7%, передусім внаслідок широкомасштабної війни.

Аналіз контрольно-економічної роботи податкових органів за період 2014 – 2021 рр., дав змогу визначити роль податкового контролю у розширенні сукупної бази оподаткування та встановити його результативність з позиції отримання додаткових податкових надходжень.

У період до пандемії Covid-19 кількість планових, позапланових перевірок і зустрічних звірок скорочувалася, що вказує на покращення роботи, завдяки удосконаленню системи управління ризиками. Потім на обсяги податкових перевірок значний вплив мали введення мораторіїв на їх проведення. Роль контрольно-перевірочної роботи податкових органів у цей час зменшилась, особливо щодо добросовісних платників. Водночас у 2021 році відбулося значне збільшення кількості всіх видів податкових перевірок, хоча за цей рік документальними перевірками охоплено лише 1% ю.о. та 1,6% ф.о, а лєвова частка перевірок проведена у вигляді позапланових.

Проведений аналіз вказує на низький рівень надходження донарахованих та узгоджених з платниками податків грошових зобов'язань, що негативно впливає на величину надходжень бюджету і свідчить про зайво витрачені ресурси держави та платників податків на проведення таких контрольних заходів. Однак, протягом 2020 – 2021 років частка сплачених узгоджених донарахувань за результатами контролю значно зросла (до 41,8% у 2021 році).

Обґрунтовано, що шляхи розширення бази оподаткування у період до повномасштабного вторгнення та під час війни різні, оскільки податкова політика держави в умовах війни кардинально відрізняється й потребує не коригування, а абсолютно нових рішень. Цілком очевидно, що сьогодні розв'язувати проблеми

наповнення бюджету внаслідок посилення податкового тиску не дасть позитивного ефекту, й виправданою з цієї позиції зараз є ліберальна податкова політика. Водночас робота державних органів, зокрема й податкових, потребує посиленого нагляду як з боку держави, так і громадськості та міжнародних інституцій, адже сьогодні вкрай важливо забезпечити функціонування економіки й акумулювання власних фінансових ресурсів, не покладаючись лише на міжнародну допомогу. Таким чином, в умовах сьогодення необхідно **передусім** виправляти вади функціонування податкових органів та усувати проблеми передусім організаційного та нормативно-правового характеру, що стоять на заваді ефективному адмініструванню податків.

В умовах війни економіка зазнає руйнації, а база оподаткування стрімко скорочується. Збільшення податкового тиску на бізнес та громадян з середнім й низьким рівнем достатку може ще більш ускладнити проблему забезпечення бюджетних надходжень. Прийнятнішим варіантом є пошуки резервів розширення бази оподаткування, що дозволить обкладати раніше не залучених суб'єктів господарювання, об'єктів оподаткування або їх частину, а також громадян з високим рівнем доходу. Зокрема, з метою розширення бази оподаткування доцільно, зокрема:

- збільшити ставки податку на майно, відмінне від земельних ділянок;
- збільшити ставки податку на майно фізичних осіб, у власності яких більше одного об'єкта нерухомості;
- ввести податок на майно високої вартості;
- збільшити ставки податку на високі доходи фізичних осіб (що перевищують 20-кратний розмір мінімальної місячної заробітної плати);
- збільшити ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

Вагомим напрямом роботи податкових органів є розширення бази оподаткування внаслідок детінізації економіки. Дана проблема набуває світових масштабів через те, що багатонаціональні компанії, використовуючи прогалини та неузгодженості податкових систем різних країн, зменшують або уникають зобов'язань зі сплати податків. Таким чином, через розмивання податкової бази та виведення прибутку з під оподаткування країни втрачають надходження у бюджет. Сьогодні Україна, поряд з

іншими країнами світу, співпрацює в рамках реалізації заходів боротьби з розмиванням оподаткованої бази й виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS – від англ. Base Erosion and Profit Shifting).

Важливим кроком у напрямку розширення бази оподаткування має бути удосконалення контролюючої роботи податкової служби. Зокрема, впровадження заходів, передбачених Стратегічним планом розвитку ДПС України на 2022 – 2024 рр., спрямованих на забезпечення протидії ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів, та реалізація Концепції впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків.

Поряд з цим потрібно спростувати **адміністративні** процедури, забезпечувати їх прозорість, насамперед шляхом автоматизації та переведення у цифровий формат. Тому потрібно на постійній основі удосконалювати **наявні** та запроваджувати нові, прогресивні електронні сервіси для платників податків, впроваджувати інновації у сфері формування баз даних про платників податків та електронного обміну інформацією, покращуючи інформаційне забезпечення.

Реалізація вищезначеного вимагає **розв'язання проблем** корупції; кадрового забезпечення податкових органів; розвитку та впровадження сучасних цифрових технологій; фінансування цих заходів тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білан О. Податкова Реформа Грузії: Урок для України. VoxUkraine. 25.11.2015.
URL : <https://voxukraine.org/uk/tax-reform-in-georgia-lessons-for-ukraine-ua>
2. ВВП. Державна служба статистики України. URL : <https://ukrstat.gov.ua>
3. Висновки про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»: рішення Рахункової палати від 09.04.2020 р. № 9-1. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/9-1_2020/Vysn_9-1_2020.pdf
4. Висновки про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік»: рішення Рахункової палати від 08.04.2021 р. № 7-1. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/7-1_2021/Vysn_7-1_2021.pdf
5. Висновок про результати аналізу виконання закону про Державний бюджет України на 2021 рік у першому півріччі: рішення Рахункової палати від 31.08.2021 р. № 18-1. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/18-1_2021/Vysn_18-1_2021.pdf
6. Висновок про результати аналізу виконання закону про Державний бюджет України на 2022 рік у першому півріччі: рішення Рахункової палати від 30.08.2022 р. № 18-1. URL : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/18-1_2022/Vysnovok_18-1_2022.pdf
7. Гавриленко Н., Грищенко О., Козіцька Н. Модернізація фіскального менеджменту в умовах цифровізації. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2022. (13). С. 198-208. URL : <http://www.tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/296>
8. Історія української державності: етапи становлення податкової служби України. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-57022.html>
9. Електронні сервіси. Державна податкова служба України. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/elektronnyi-servisi/>
10. Затверджено структуру нової Державної податкової служби. Ліга закон. 28.05.2019 р. URL : https://biz.ligazakon.net/ua/news/186553_zatverdzheno-strukturu-novo-derzhavno-podatkovu-sluzhbi
11. Звіт Міністерства доходів і зборів України за 2013 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/10866.pdf>
12. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2013 – 2021 роки. Державна казначейська служба України. URL : <http://www.treasury.gov.ua>

13. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2020 рік. Державна податкова служба України. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/>
14. Звіт про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на 2021 рік. Державна податкова служба України. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/>
15. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
16. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2016 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
17. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
18. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2018 рік. Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html>
19. Звіт про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади по забезпеченню погашення податкового боргу та попередження його зростання, затверджений рішенням Рахункової палати України від 28 лютого 2017 року № 6-4. URL : http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/6-4_2017/Zvit_6-4_2017.pdf
20. Звіт про результати аудиту обґрунтованості планування та результативності контролю за повнотою нарахування і своєчасністю надходжень акцизного податку з тютюну та тютюнових виробів до державного бюджету : рішення Рахункової палати від 22.10.2019 р. № 29-1. URL : http://www.rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/29-2_2019/zvit_29-2_2019.pdf
21. Кирильчук В. В. Переваги та недоліки створення Міністерства доходів та зборів України. URL : http://3222.ua/article/perevagi_ta_nedolki_stvorennya_mnsterstva_dohodv_ta_zborv_ukrani.htm.
22. Коментар експертів PwC в Україні щодо результатів спільного зі Світовим банком проекту Paying Taxes. URL : <https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2019/paying-taxes-2020.html>
23. Концепція впровадження електронного аудиту (е-аудиту) для платників податків. 30.11.2020 р. Міністерство фінансів України. URL :

- https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%8F_%D0%B5-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_30_11_2020.pdf
24. Крива Лаффера. Вікіпедія. URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D1%80%D0%B8%D0%B2%D0%B0_%D0%B%D0%B0%D1%84%D1%84%D0%B5%D1%80%D0%B0
 25. Луніна І. О., Білоусова О. С., Фролова Н. Б. Особливості формування фіскального простору у воєнний та поствоєнний періоди. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 20–27. DOI: 10.32702/2306-6806.2022.4.20
 26. Матвейчук Л. Модернізація державної податкової служби в контексті розвитку електронного оподаткування. *Аспекти публічного управління*. № 1-2 (27-28). 2016. с. 81–91. DOI: <https://doi.org/10.15421/1516010>
 27. Недбалюк О. Планування в системі державного регулювання податкових надходжень. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: зб. наук. пр. IX Міжнар. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 14-16 вересн. 2021 р. Вінниця, 2021. Ч. 1. 224 с. С. 61-74.
 28. Падіння ВВП України за 9 місяців 2022 року оцінюється на рівні 30%. Міністерство економіки України. URL : <https://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=4725f89d-00a3-4d63-941e-4dac3018ab07&title=PadinniaVvpUkrainiZa9-Misiatsiv2022-RokuOtsiniutsiaNaRivni30->
 29. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
 30. Порядок формування плану-графіка документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 р. № 524 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26.03.2018 № 386). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0465-18>
 31. Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 р. №1797-VIII URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179719>
 32. Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України : Закон України від 28.12.2014 р. № 76-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7619>
 33. Про державну податкову службу в Україні: положення Кабінету Міністрів України від 6.03.2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>
 34. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки : наказ ДПС України від 22.11.2021 р. № 965. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#Text>

35. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова КМУ від 06.03.2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/227-2019-%D0%BF>
36. Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок : постанова КМУ від 03.02.2021 р. № 89. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/89-2021-%D0%BF#Text>
37. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : постанова Ради Міністрів УРСР від 12.04.1990 р. №74. URL :
38. Рейтинг України Paying Taxes 2013-2020. URL : <https://www.pwc.com>.
39. Савченко А.М. Аналіз рівня податкового навантаження в контексті імплементації європейських стандартів у національну економіку України. *Економічна наука*. 2018. №5. С. 93-96.
40. Скрипник С. В., Боярова О. А., Дем'янишина О. А. Очікування бізнесу від нової системи оподаткування. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 13–18. DOI: 10.32702/2306-6806.2022.1.13
41. Старовойт Л. Державне регулювання оподаткування доходів населення в умовах євроінтеграції : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 ; Центральноукр. нац. техн. ун-т. Кропивницький, 2021. 143 с.
42. Структура. Державна податкова служба України. URL : <https://www.tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/aparats/>
43. Тіньова економіка. Загальні тенденції 2021 : аналітична записка. Міністерство економіки України. 2022. URL : <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
44. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2013. № 2. С. 128–133.
45. Ткачик Ф. П. Вплив податкового контролю на ефективність формування бюджетних надходжень. *Фінанси, митна справа та оподаткування*. 2017. Вип. 2. С. 21 – 28.
46. Томнюк Т. Л. Податкова реформа в Україні: основні досягнення та напрями підвищення ефективності. *Бізнес Інформ*. 2016. № 1. С. 267–271.
47. Фурса Т. П., Синиця С. М. Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії. *Інтелект*. 2016. № 5. С. 32-36
48. Хотенко О. Оцінка якості роботи ДФС за методом KPI: імітація чи вихід? URL: <http://ngoipr.org.ua/blog/otsinka-yakosti-roboti-dfs-za-metodikoyu-kpi-imitatsiya-chi-vihid/id/>

49. Шило Ж. С. Проблеми та недоліки прямого та непрямого оподаткування в державі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2022. 1(97). С. 99-112. URL : <https://ep3.nuwm.edu.ua/23801/>
50. BEPS. Міністерство фінансів України. URL : <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923>
51. Government finance statistics manual 2014. Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2014. URL : <https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>
52. Meeting of the OECD Global Parliamentary Network. URL : <https://www.oecd.org/parliamentarians/meetings/gpn-meeting-march-2022/>
53. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: OECD, 2021. 20 p. URL : <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
54. Schneider (2005). Getting beyond the Training vs. Work Experience Debate: The Role of Labour Markets, Social Capital, Cultural Capital, and Community Resources in Long-Term Poverty. *Journal of Women, Politics and Policy*, 27, 41-53. DOI : https://doi.org/10.1300/J501v27n03_04
55. Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies Summary of key findings. Forum on Tax Administration. URL : <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1e797131-en/index.html?itemId=/content/publication/1e797131-en>
56. Tax base. Cambridge dictionary. URL : <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/tax-base>
57. Tax revenue statistics. Eurostat. URL : https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview
58. What Is a Tax Base? Definition, Formula, and Examples. Investopedia. URL : <https://www.investopedia.com/terms/t/taxbase.asp>
59. What is BEPS? Inclusive Framework on BEPS. URL : <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>