

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

Шляхи зростання податкових надходжень Державного бюджету України

Студентки гр. ФФзм – 21

Кашицька М.А.

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Петрушка О.В.

ТЕРНОПІЛЬ - 2023

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні аспекти податкових надходжень в системі доходів Державного бюджету України та їх нормативно-правове забезпечення	6
1.1. Соціально-економічний зміст податків і зборів, їх склад і класифікація	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення справляння податкових платежів до державного бюджету	13
Висновок до розділу 1	18
Розділ 2. Вітчизняна практика та проблематика мобілізації податкових надходжень до державного бюджету	20
2.1. Внутрішні податки на товари і послуги та податки на міжнародну торгівлю в системі доходів державного бюджету	20
2.2. Особливості справляння податків на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості та рентних платежів	28
2.3. Діяльність податкових органів щодо мобілізації податків і зборів до державного бюджету	35
Висновок до розділу 2	41
Розділ 3. Стратегічні орієнтири зростання дохідної частини Державного бюджету України за рахунок податкових надходжень	44
Висновок до розділу 3	51
Висновки	53
Список використаних джерел	59
Додаток	66

ВСТУП

Доходи державного бюджету відіграють суттєву роль у соціально-економічному розвитку країни. Основне місце в дохідній частині державного бюджету займають податкові надходження, представлені загальнодержавними податками та зборами, які сплачують юридичні та фізичні особи до централізованого фонду держави, вони призначені для задоволення суспільних потреб шляхом перерозподілу частини вартості ВВП. Податки слугують обов'язковою складовою публічних фінансів без якої неможливе ефективне функціонування країни. Податки і збори є джерелом наповнення державного та місцевих бюджетів, а також вони виступають вагомим інструментом в регулюванні економічних процесів в державі, дієвим важелем у процесі перерозподілу централізованих фінансових ресурсів. За допомогою податків держава може успішно проводити соціальну, економічну, науково-технічну інноваційно-інвестиційну політику.

Зважаючи на щорічне зростання видатків державного бюджету в частині забезпечення потреб соціально-економічного розвитку країни виникає необхідність у нарощенні джерел їх фінансового забезпечення. Зазвичай, найбільш вагомим джерелом фінансового забезпечення діяльності держави є загальнодержавні податки і збори. Відтак, виникає необхідність удосконалення діючого механізму їх справляння, а також здійснення ефективного податкового контролю за нарахуванням та сплатою податкових платежів.

Усе вище зазначене актуалізує досліджувану тему. Питаннями дослідження економічного змісту податків, визначення їх ролі та у складі дохідної частини державного бюджету, а також як важеля регулювання соціально-економічних процесів в країні займаються багато вітчизняних вчених – економістів. Зокрема, В. Андрущенко, О. Василик, І. Д'яконова, А. Крисоватий, Ц. Огонь, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов та інші.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є систематизація наукових поглядів на зміст податків, зборів, обґрунтування їх ролі у дохідній частині Державного бюджету України, а також визначення можливих шляхів зростання даного джерела доходів. Комплексні підходи до реалізації цієї мети передбачають вирішення таких завдань:

- розглянути економічний зміст податків, їх функцій та класифікаційних ознак;
- провести аналіз динаміки, складу та структури загальнодержавних податків і зборів у складі доходів державного бюджету в розрізі їх класифікаційних ознак;
- визначити проблеми вітчизняної практики справляння податкових надходжень до державного бюджету в умовах війни;
- обґрунтувати можливі шляхи зростання податкових надходжень державного бюджету та їх значення у повоєнній відбудові країни.

Об'єктом наукового дослідження є податкові надходження в системі доходів Державного бюджету України та шляхи їх зростання.

Предметом наукового дослідження виступають методологічні та організаційні засади формування дохідної частини державного бюджету за рахунок податкових надходжень.

Методологічний апарат наукового дослідження формують такі методи наукового пізнання: історичний метод, метод узагальнення і систематизації, метод аналогії і порівнянь, метод аналізу і синтезу, графічний метод, наукова індукція і дедукція, методи аналогії і оптимізації та інші.

Теоретичною базою наукового дослідження є доробки науковців і практиків у галузі економічної теорії, фінансів, оподаткування, викладені у навчальних підручниках, посібниках, монографіях, енциклопедіях, в наукових публікаціях, на web-сайтах органів законодавчої та виконавчої влади та інше.

Законодавчими і нормативно-правовими основами наукового дослідження є: Конституція України, Податковий кодекс України,

Бюджетний кодекс України, Закони України Про Державний бюджет України за аналізовані роки, інші законодавчі та нормативні джерела інформації. Факторологічною базою наукової роботи є звітні дані про виконання Державного бюджету України, аналітичні записки органів виконавчої влади.

Наукова новизна випускної кваліфікаційної роботи полягає у визначенні та обґрунтуванні можливих шляхів зростання податкових надходжень Державного бюджету України та виявлення резервів їх нарощення. Практична значимість отриманих результатів полягає у можливості використання рекомендацій автора щодо напрямів удосконалення системи оподаткування та справляння податкових надходжень до державного бюджету.

Окремі результати наукового дослідження опубліковані у збірнику наукових праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія: *Фінансове забезпечення сталого розвитку*. ЗУНУ: 2023. Випуск 5. на тему: «Зарубіжний досвід адміністрування податків до бюджету держави та можливість його адаптації в Україні», а також апробовані на Десятій Всеукраїнській студентській Інтернет – конференції кафедри фінансів ім. С. І. Юрія: *Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди студентської молоді* (Тернопіль, 17 листопада 2023 р.), за результатами якої опубліковано тези доповіді на тему: «Внутрішні податки на товари і послуги та податки на міжнародну торгівлю в системі доходів державного бюджету в умовах воєнного стану».

Випускна кваліфікаційна робота викладена на 65 сторінках машинописного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, містить 12 таблиць і 7 рисунків, у списку використаних джерел нараховується 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ В СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ТА ЇХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Соціально-економічний зміст податків і зборів, їх склад і класифікація

Доходи державного бюджету виступають фінансовою базою діяльності органів державної влади та управління. Склад доходів бюджету, форми їх мобілізації залежать від системи, методів, форм та інструментів здійснення господарської діяльності держави, а також від поставлених економічних, соціальних та екологічних завдань, які потрібно вирішити в той чи інший період розвитку держави. Склад доходів державного та місцевих бюджетів визначено у Бюджетному кодексі України та законах про державний бюджет на конкретний рік.

Доходами бюджету є «...частина централізованих ресурсів держави, які потрібні для виконання нею відповідних функцій. Доходи бюджету виражають економічні відносини, що виникають у процесі формування фондів грошових коштів і надходять у розпорядження органів державної влади і управління» [5].

Бюджетний кодекс України визначає, що «доходи бюджету класифікуються за такими розділами, як: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти» [10].

Необхідність поступального економічного зростання України передбачає використання економічних методів в управлінні суспільним виробництвом, а ефективність різноманітних форм акумулювання доходів до державного бюджету зумовлює докорінну зміну усієї системи надходжень, як правило, вона формується за рахунок податкових надходжень (майже

75%). Податкові надходження державного бюджету складають загальнодержавні податки та збори.

Дослідження питання наповнення державного бюджету за рахунок податкових надходжень потребує з'ясування змісту категорії «податок», обґрунтування його основного призначення, специфічних ознак та виконуваних функцій. Багатовекторність поглядів і наукових підходів до визначення змісту «податок» вимагає застосування усього коому наукових підходів до його розуміння як базового об'єктивного явища і невід'ємної складової фінансової науки.

З розвитком науки про державу, її діяльність відкривались нові можливості для розуміння змісту економічної діяльності держави та її першооснови – податків. Реальний процес оподаткування визначається державою, і він залежить від рівня розвитку її демократичних засад. Відтак, дослідження змісту категорії «податок» фінансова наука проводить паралельно із дослідженням питань про державу і її діяльність. П. Прудон наголошував, що «за суттю питання про податки є питаннями про державу» [53, с. 96].

Теоретичні аспекти змісту «податок» полягають у визначенні необхідності його призначення та використання державою, визначення об'єктів оподаткування і джерел сплати податків, а також встановленні того впливу, який справляє податок на його платників податків і всю економіку країни. У процесі еволюції світової фінансової думки з'являлися різноманітні підходи до визначення змісту податків, які, по своїй суті, виступали основою проведення державної податкової політики на кожному наступному етапі розвитку економічних відносин держав світу.

Податки, як один із елементів економічної системи держави, виникли і супроводжували її розвиток. Історичні етапи формування системи оподаткування «...пройшли шлях від добровільного жертвоприношення у найдавніших формах державної організації через тимчасове отримання у середньовіччі аж до XIX ст. у формі допомоги і до обов'язкового,

примусового і всеохоплюючого характеру в умовах розвиненої ринкової економіки» [55].

За економічним змістом податки є «обов'язковими платежами, що вилучаються державою з доходів юридичних чи фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, передбачених її конституцією та іншими законодавчими актами» [58]. Податок є формою обов'язкового, примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб, які виконують своє податкове зобов'язання, до бюджету відповідного рівня згідно положень нормативно-правових актів і виступає у якості нецільового, безумовного, безоплатного та безповоротного платежу. Податки відображають односторонні відносини держави з платниками податків (фізичними та юридичними особами) в процесі їх сплати, а також вони дозволяють мати зворотній зв'язок із платниками податків шляхом фінансового забезпечення виконання державою її функцій.

Між сучасними науковцями і практиками точаться постійні дискусії щодо визначення змісту податку. Так, Ю. Родіонов розглядає податок як специфічну форму, підсистему виробничих відносин та відносин економічного базису. Економічні відносини відображають ту їх частину, яка «виникає на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення і має вторинний, похідний, перерозподільний характер» [50, с. 45].

А. Вдовиченко зазначає, що «податки як економічна категорія означають примусове стягнення (присвоєння) державою з фізичних та юридичних осіб частки необхідного і додаткового продукту відповідно до діючих законів. Це відносини з приводу обов'язкових платежів, які стягуються центральними та місцевими органами державної влади з юридичних та фізичних осіб у зв'язку з отриманням ними доходів, здійсненням господарських операцій, наявністю та використання майна у цілях поповнення коштів державного та місцевих бюджетів» [44, с. 156].

Як стверджує Ю. Іванов «Стягнення державою на користь суспільства певної частки вартості ВВП у вигляді обов'язкового внеску і складає сутність

податку. Економічний зміст податків відображається взаємовідносинами господарюючих суб'єктів та громадян, з одного боку, та держави – з іншого, з приводу формування державних фінансів⁶. Незалежно від об'єкта оподаткування загальним джерелом податкових надходжень є ВВП. Він формує первинні грошові доходи основних учасників суспільного виробництва і держави як організатора господарської діяльності у національному масштабі» [46, с. 256].

Процес вартісного розподілу ВВП не обмежується лише формуванням первинних грошових доходів. Цей процес продовжується при розподілі грошових коштів усіх учасників суспільного виробництва на користь держави: від фізичних осіб – у формі податку на прибуток і відрахувань у фонди соціального страхування, а від суб'єктів господарювання – у формі податку на прибуток підприємств та інших податкових платежів. Таким чином, за своїм економічним змістом податок виступає основним інструментом здійснення державою перерозподілу різних видів фінансових ресурсів. Податки, як складова ВВП країни, набувають власного руху при їх сплаті та наступному перерозподілі через бюджет на фінансування державних витрат. Тим самим вони відображають участь та роль держави, межі її втручання в процесі перерозподілу новоствореної вартості.

Сучасними вченими-економістами податок розглядається з різних позицій. Найбільш поширеними серед них є такі визначення податку: «Податок – обов'язковий грошовий збір, що стягується органами влади з фізичних та юридичних осіб» [41], «податок – обов'язковий внесок платником грошових коштів у бюджетну систему у визначених законом розмірах та в установлені строки» [42], «податок – обов'язковий збір, що стягується державою з господарюючих суб'єктів та громадян за ставкою, встановленою в законодавчому порядку» [36].

В представлених визначеннях наголошується на примусовій сплаті податку та відсутність еквівалентного обміну при сплаті податків. Слід відмітити, що подібне розуміння попередньо було започатковане

представниками класичної школи в особі А. Сміта і Д. Рікардо. Д. Рікардо вважав, що «податки є тією частиною продукту землі і праці, яка надходить в розпорядження уряду» [9]. А. Сміт вважав «податок справедливою ціною за сплату послуг державі» [9].

А. Сміт у своїй найбільш цитованій науковій праці «Дослідження природи та причин багатства народів» вважав «податки об'єктивною необхідністю, оскільки вони зумовлені потребами поступального розвитку суспільства» [9, с. 141]. Тобто податок є платою суспільства за виконання органами державної влади і управління загальнодержавних функцій, що має форму відрахування частини ВВП.

Теорія колективних потреб значно змінює погляди науковців на зміст податку. Зокрема, Ф. Нітті відмічав, що податок «є та частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам для задоволення колективних потреб» [22, с. 10]. Слід зазначити, що саме дана теорія відповідає сучасним науковим визначенням податку.

Т. Єфименко, висуває думку, що «податок є своєрідною ціною монополістичної купівлі-продажу послуг державою при виконанні своїх функцій» [23, с. 20]. Своєрідним є визначення К. Макконелл та С. Брю: «Податок – це примусова сплата уряду господарством або фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії» [37].

І. Луніна зазначає, що «податок становить собою сукупність оформлених чинним законодавством відносин між державою в особі центральних та місцевих органів влади, з одного боку, і платниками податку в особі юридичних та фізичних осіб, з іншого боку, з приводу примусового відчуження і присвоєння державою частки матеріальних цінностей платників податків (грошей, товарів, послуг) для формування дохідних частин державного та місцевого бюджетів і позабюджетних фондів цільового призначення» [35, с. 25]. Таким чином, в останніх визначеннях авторів

цілком обґрунтовано підкреслюється необхідність сплати податків з метою забезпечення виконання державою її функцій, а також вирішення інших соціально-економічних та екологічних завдань.

Наведені визначення в тому чи іншому вигляді відображають найбільш характерні специфічні ознаки податків, а також вказують на їх особливість «шляхом перерозподілу доходів окремих платників забезпечувати фінансовими ресурсами потреби суспільства в цілому» [40]. Проте, не можна визнати обґрунтованою позицію щодо відсутності у даних визначеннях розподільчого призначення податків у соціально-економічних процесах країни.

З огляду на викладене, економічний зміст податків найбільш ґрунтовно можна відобразити, як законодавчо визначену, примусову форму одержання державою певної частки вартості ВВП, яка виступає певним фінансовим гарантом успішного виконання державою суспільних функцій та як інструменту регулювання економічного, соціального та екологічного розвитку країни. У даному випадку наголошується на єдиній природі податків, що слугує вирішальним аспектом в контексті пояснення можливості взаємної заміни багатьох з них.

Зміст податку найбільш повно відображається у їх функціях. На рис. 1.1 представлено функції податку як економічної категорії.

Податки виконують дві функції: фіскульну, через мобілізації податкових платежів до бюджетів різних рівнів, та розподільчо-регулюючу, шляхом розподілу частини вартості ВВП через бюджет держави і спрямовуються за напрямками виконання державних функцій. Специфічне призначення податків визначається не кожною функцією окремо, а лише завдяки їх єдності.

Динаміку податкових надходжень Державного бюджету України у структурі його доходів за період 2019-2022 років представлено у таблиці 1.1.

Динаміка доходів Державного бюджету України характеризується тенденцією до зростання показників за період 2020-2022 років з 1076 млрд. грн. до 1787,4 млрд. грн., або на 711,4 млрд. грн.

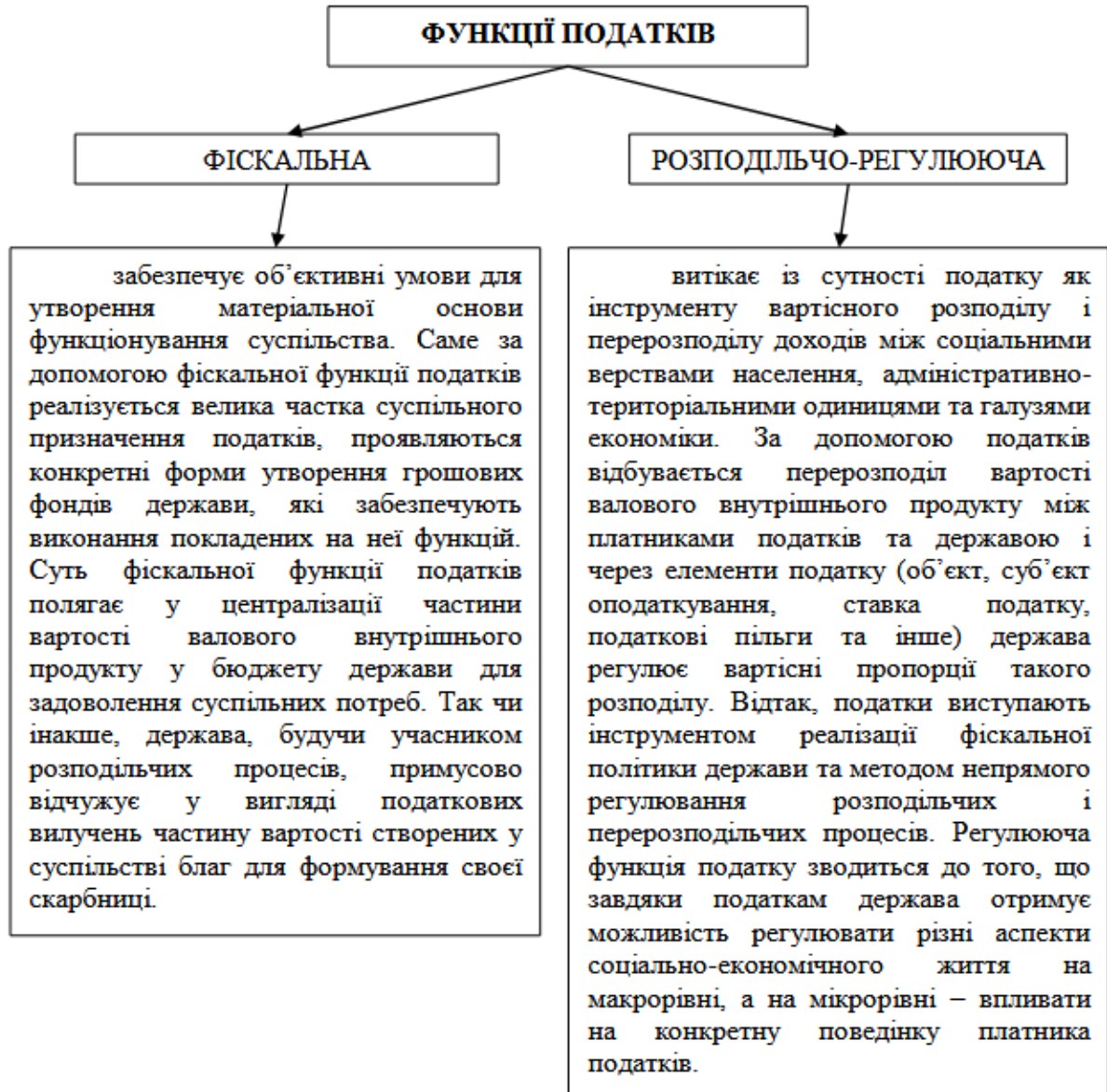


Рис. 1.1. Функції податку [36]

За аналізований період показники податкових надходжень державного бюджету також зросли з 851,1 млрд. грн. до 1153,9 млрд. грн., або на 302,8 млрд. грн. Їх частка у структурі доходів державного бюджету зросла у 2021 році проти 2020 року з 79,1 % до 85,4 %, або на 6,3 відсоткових пункти. Проте, вже у 2022 році частка податкових надходжень у структурі доходів державного бюджету суттєво скоротилася і становила 53,1 %, що обумовлено

початком російсько-української війни у лютому 2022 року. Відтак, значна територія України була окупована, діяльність суб'єктів підприємництва припинилася, а ті, що залишилися працювати мали пільгові умови по сплаті окремих податків і зборів.

Таблиця 1.1

**Динаміка показників дохідної частини Державного бюджету
України у 2020-2022 роках**

Показники	2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Доходи бюджету, всього, в тому числі:	1076,0	100,0	1296,9	100,0	1787,4	100,0
Податкові надходження	851,1	79,1	1057,8	85,4	1153,9	53,1
Неподаткові надходження	212,9	19,8	135,1	13,5	154,9	19,3
Доходи від операцій з капіталом	0,8	0,07	0,1	0,02	0,5	0,03
Офіційні трансферти	0,2	0,02	0,2	0,03	0,1	0,5
Цільові фонди	10,7	0,9	12,6	1,2	19,7	26,9

Примітка. Складено за даними: [19; 22]

Навіть за таких умов податкові надходження становили більше половини усіх доходів Державного бюджету України.

1.2. Нормативно-правове забезпечення справляння податкових надходжень до державного бюджету

Нормативно-правові засади регулювання системи оподаткування в Україні забезпечують: Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Закони України «Про Державний бюджет України» на поточний рік, а також положення, інструкції та інші законодавчі акти з питань оподаткування.

Відповідно до бюджетної класифікації доходів, визначеної у Бюджетному кодексі України, податковими надходженнями «визначаються передбачені податковим законодавством загальнодержавні та місцеві

податки, збори і інші обов'язкові платежі» [10]. Відтак, загальнодержавні податки і збори виступають податковими надходженнями у складі доходів державного бюджету.

За класифікацією доходів бюджету загальнодержавні податки і збори, які надходять до державного бюджету, систематизовано у певні групи (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Групування загальнодержавних податків і зборів
(відповідно до класифікації доходів бюджету, визначеної Бюджетним кодексом України)

№ п/п	Групи податків	Види загальнодержавних податків і зборів
1.	податки на доходи, на прибуток, на збільшення ринкової вартості	податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб;
2.	рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду, рентна плата за спеціальне водокористування, рентна плата за користування надрами, рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України;
3.	внутрішні податки на товари та послуги	податок на додану вартість, акцизний податок;
4.	податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	ввізне мито, вивізне мито;
5.	інші податки і збори	екологічний податок.

Примітка. Складено за даними [45]

Кожен податковий платіж володіє відповідними елементами податку.

Елементами податку є «...сукупність обов'язкових до закріплення структурних компонентів того чи іншого податкового платежу, які визначають порядок та умови його справляння до бюджету» [45].

До елементів податку відносять: платників податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, одиницю виміру податку, ставку податку, податкові пільги (див. табл. 1.3). Характеристику загальнодержавних податків і зборів подано у Додатку А.

Таблиця 1.3

Елементи податку та їх характеристика

№ п/п	Елементи податку	Характеристика елементів податку
1.	Платники податку	фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів;
2.	Об'єкт оподаткування	предмет, що підлягає обкладенню, а саме: майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;
3.	База оподаткування	конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування;
4.	Ставка податку	розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування;
5.	Порядок обчислення податку	здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів;
6.	Податковий період	період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів;
7.	Податкові пільги	звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав;
8.	Термін сплати податку	терміном сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений;
9.	Порядок сплати податку	порядок сплати податків та зборів визначено у грошовій (готівковій або безготівковій) формі.

Примітка. Складено за даними [45]

З 24 лютого 2022 року, з початком збройної агресії росії в Україні запроваджено воєнний стан, який обумовив необхідність внесення змін до чинної системи оподаткування з метою впровадження додаткових стимулів та послаблень для суб'єктів підприємницької діяльності з одночасною підтримкою економіки України.

У таблиці 1.4 представлено перелік нормативно-правових актів, у які було внесено зміни до системи оподаткування в Україні. Розглянемо детальніше про актуальні зміни в системі оподаткування в Україні. З початком війни суб'єктам підприємницької діяльності, які були платниками ПДВ дозволено переходити на спрощену систему оподаткування і звітності

за ставкою єдиного податку у розмірі 2 %. Проте, така норма діяла до 01.08.2023 року.

Таблиця 1.4

**Актуальні зміни чинного податкового законодавства
з квітня 2022 року [54]**

№ п/п	Нормативно-правові акти
1.	Закон України № 2118-ІХ від 03.03.2022 р. «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану».
2.	Закон України № 2120-ІХ від 15.03.2022 р. «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану».
3.	Закон України № 2142-ІХ від 24.03.2022 р. «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану».
4.	Закон України № 2173-ІХ від 01.04.2022 р. «Про внесення змін до ПКУ та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану».
5.	Закон України №2260-ІХ від 12.05.2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану».
6.	Закон України №2325-ІХ від 21.06.2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування».
7.	Наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. №225 «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження».
8.	Закон України №2618-ІХ від 21.09.2022 р. «Про внесення змін до розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо ставок акцизного податку на період дії правового режиму воєнного, надзвичайного стану».
9.	Закон України №2719-ІХ від 03.11.2022 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу».
10.	Закон України № 2836-ІХ від 13.12.2022 р. «Про внесення зміни до Податкового кодексу України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України».
11.	Закон України № 2876-ІХ від 12.01.2023 р. «Про внесення змін до розділу ХХ "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо відновлення обмеження перебування грального бізнесу на спрощеній системі оподаткування».
12.	Закон України №3219 від 28.07.2023 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану».

З 1 серпня 2023 року припиняється пільговий режим єдиного податку у розмірі 2%. Від цієї дати відбулося автоматичне повернення на систему оподаткування, на якій платник податків перебував до цього при умові, що платник податків не відмовився від спрощеної системи оподаткування.

Що стосується ПДВ, то з серпня 2023 року відновлюються права та обов'язки платників податку, які попередньо перейшли на пільгову систему оподаткування і підлягали сплаті єдиного податку. За активами суб'єктів підприємництва до переходу на пільгову систему оподаткування та які використані (поставлені, реалізовані) у період (з квітня 2022 року до серпня 2023 року) необхідно нарахувати компенсаторні податкові зобов'язання до 31 жовтня 2023 року. Податковий кредит за товарами імпорту потрібно включити до 31 жовтня 2023 року та нарахувати компенсаторні податкові зобов'язання при умові їх використання під час перебування на пільговій системі оподаткування.

З податку на прибуток підприємств відновлюються права і обов'язки платників податку, які повернулись на загальну систему оподаткування. Платники податку зобов'язуються скласти та подавати податкову декларацію зі сплати даного податку наростаючим підсумком з початку 2023 року. При цьому фінансові результати діяльності у період перебування на сплаті єдиного податку не передбачається враховувати при визначенні об'єкта оподаткування.

По сплаті акцизного податку дозволено транспортування палива без реєстрації АН за наявності ТТН. Не буде вважатися і надалі реалізація чи «безкоштовна передача товарів ЗСУ та інших організацій у сфері оборони країни, примусове відчуження або вилучення пального, передача пального як гуманітарної допомоги» [54]. Звільненню від сплати акцизного податку також підлягає імпорт та постачання певних видів товарів, зокрема:

- «броньованих автомобілів, кінцевим отримувачем яких є правоохоронні органи, Міністерство оборони України, ЗСУ та інші військові формування;
- моторних транспортних засобів, призначений для перевезення людей та вантажів за умови, якщо такі операції здійснюються громадськими/благодійними організаціями для ЗСУ та інших військових формувань» [58].

Від сплати мита звільняється імпорт товарів оборонного призначення, а також вводиться спрощення митного оформлення товарів, які перетинають митний кордон.

ПДФО і військовий збір не утримується з благодійної допомоги на користь постраждалих громадян України від збройної агресії в період воєнного стану. Платники єдиного податку можуть не сплачувати ЄСВ з працівників, які є мобілізованими до ЗСУ. Від сплати ПДФО звільнюються суми доходів, отримані як компенсація за пошкоджений чи знищений об'єкт нерухомого майна.

На території ведення бойових дій та окупаційних територіях запроваджено звільнення від нарахування та сплати певних видів податків і зборів. А саме: плати за землю (з березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком припинення воєнного стану); встановлено мінімальне податкове зобов'язання по сплаті податку за землю за земельні ділянки у 2022 та 2023 роках; екологічного податку (з січня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком припинення воєнного стану).

Таким чином, регулювання положень Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів в умовах війни сприяло підтримці економіки країни та функціонуванню суб'єктів підприємництва.

Висновки до розділу 1

Розглянувши теоретичні аспекти податкових надходжень у складі доходів Державного бюджету України та їх нормативно-правове забезпечення можна зробити наступні висновки:

1) Державний бюджет виступає основним фінансовим планом держави та передбачає необхідність зосередження необхідного обсягу грошових коштів для виконання державою суспільних функцій. Відповідно до постійно зростаючих потреб держави і суспільства в цілому виникає необхідність у своєчасному, повному та постійно зростаючому обсязі доходів державного

бюджету. Одним із основних джерел наповнення дохідної частини державного бюджету є податкові надходження, які у структурі цих доходів займають близько 80 % і більше за винятком 2022 року – року початку російсько-української війни.

2) Складовими податкових надходжень Державного бюджету України є загальнодержавні податки і збори, механізм нарахування і сплати яких регулюється Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами у сфері оподаткування.

3) Економічна природа податків і зборів характеризує їх з позиції матеріального змісту та суспільного призначення. За матеріальним змістом податки є обов'язковими платежами, які надходять у розпорядження держави з метою виконання нею своїх функцій. Суспільне призначення податків і зборів виражається через сукупність виробничих відносин та визначаються шляхом перерозподілу через бюджет частини доходів платників податків для всього суспільства.

4) Економічний зміст податків проявляється найбільш повно через притаманні їм функції: фіскальну та розподільчо-регулюючу. Якщо фіскальна функція податків передбачає наповнення бюджету шляхом визначеного механізму нарахування та сплати податкових платежів, то розподільчо-регулююча функція має на меті здійснення перерозподілу через податки фінансових ресурсів в межах окремих регіонів, територіальних одиниць в контексті забезпечення кожного громадянина відповідними благами і послугами, гарантованими державою.

РОЗДІЛ 2.

ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА МОБІЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

2.1. Внутрішні податки на товари і послуги та податки на міжнародну торгівлю в системі доходів державного бюджету

Вітчизняна система оподаткування пройшла досить складний і тривалий шлях, перш ніж податки стали стабільним та дієвим джерелом формування доходів державного бюджету, суттєвим фінансовим інструментом макроекономічних процесів в державі. Проте, дієвість регулюючої природи податку, його ринкова саморегуляція, яка здійснюється завдяки дії об'єктивних економічних законів розвитку суспільства у сучасних умовах сталого розвитку нашої країни не завжди обумовлює бажані результати, що, у свою чергу, ускладнює позитивні зрушення у економічній і соціальній сферах.

До початку запровадження воєнного стану в Україні актуальними питаннями в системі оподаткування були оптимізація регулюючого податкових надходжень на соціально-економічний розвиток країни. Крім того, «...на кожному етапі становлення і розвитку національної податкової системи виникають нові проблеми, що вимагають інших підходів до процесу формування механізму оподаткування, адекватного умовам економіки, що трансформується, творчого осмислення та впровадження таких податків, які більшою мірою реалізовували їх фіскальну та регулюючу функцію, відображали об'єктивний стан економіки України» [57, с. 95].

Розглянемо детальніше особливості справляння податків і зборів до Державного бюджету України за їх класифікацією в розрізі – внутрішні податки на товари і послуги та податки на міжнародну діяльність за період 2019-2022 років (див. табл. 2.1).

Так, динаміка надходження внутрішніх податків на товари і послуги за усіма аналізованими роками вказує на те, що дана група податків займає

більше половини усіх податкових надходжень державного бюджету. Абсолютні значення цієї групи податки за даний період зросли на 64,3 млрд. грн. (з 502 млрд. грн. у 2019 році до 569,3 млрд. грн. у 2022 році).

Таблиця 2.1

Динаміка та структура податкових надходжень в розрізі внутрішніх податків на товари і послуги та податків на міжнародну торгівлю до Державного бюджету України за 2019–2022 рр.

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2022 р.		абсол. приріст
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	
Податкові надходження всього, в том числі:	799,8	100,0	851,1	100,0	1107,1	100,0	949,8	100,0	150,0
Внутрішні податки на товари та послуги	502,0	62,7	538,9	63,3	698,9	63,1	569,3	59,9	64,3
Податки на міжнар. торгівлю та зовнішні операції	30,1	3,7	30,5	3,6	38,2	3,4	26,2	2,7	-3,9

Примітка. Складено та розраховано за даними [20; 26]

Якщо у 2019-2021 роках ці надходження мали чітко виражену тенденцію до зростання, то у 2022 році дана тенденція була порушена і внутрішні податки на товари і послуги скоротилися у порівнянні з попереднім роком на 129,6 млрд. грн. Причиною такої ситуації стала повномасштабна війна, наслідками якої є окупація значної частини території країни, згорання підприємницької діяльності, а відтак, скорочення поступлень від платників податків і зборів до державного бюджету. Питома вага цієї групи податків за останні чотири роки коливалася в межах 59,9 % – 63,3 %.

Динаміка надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції за даний період характеризується скороченням платежів з 30,1 млрд. грн. у 2019 році до 26,2 млрд. грн. у 2022 році на 3,6 млрд. грн. В розрізі окремих років даного часового періоду зміна абсолютних значень надходження даної групи податкових платежів є такою ж як і за внутрішніми

податками на товари і послуги, тобто тенденція до зростання показників була характерна у період 2019-2021 років (з 30,1 млрд. грн. до 38,2 млрд. грн.), а у 2022 році надходження від цієї групи податкових платежів скоротилася на 12 млрд. грн., що обумовлено скороченням експортно-імпортних операцій внаслідок ведення війни. Питома вага податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції у структурі податкових надходжень державного бюджету коливалася в межах 2,7 % – 3,7 % і має тенденцію до зменшення.

Проаналізуємо більш детально динаміку надходження внутрішніх податків на товари та послуги до державного бюджету в розрізі окремих податків (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Динаміка мобілізації внутрішніх податків на товари та послуги до
Державного бюджету України у 2019–2022 рр.**

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Внутрішні податки на товари та послуги, млрд. грн.	502,0	538,9	698,9	569,3
Абсолютний приріст, млрд. грн.	8,6	36,9	160,0	-129,6
Темп зростання, %	101,7	107,3	129,7	81,4

Примітка. Складено та розраховано за даними [20; 26]

Динаміка надходження внутрішніх податків на товари та послуги до Державного бюджету України у період 2019–2022 років свідчить про стабільне зростання їх обсягу від 502 млрд. грн. у 2019 році до 698,9 млрд. грн. у 2022 році. При цьому темп цього зростання становив: у 2019 році – 101,7 %; у 2020 році – 107,3 %; у 2021 році – 129,7 %, проте, у 2022 році цей показник скоротився і склав 81,4 %. Абсолютний приріст становив відповідно: 8,6 млрд. грн.; 36,9 млрд. грн.; 160 млрд. грн. і скорочення у 2022 році проти 2021 року становило – 129,6 млрд. грн. До складу внутрішніх податків на товари і послуги відносять податок на додану вартість та акцизний податок. Проведемо аналіз динаміки надходження цих видів податкових платежів (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка та структура надходжень податку на додану вартість та акцизного податку до Державного бюджету України за період 2019–2022 років

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження, всього, в тому числі:	799,8	100,0	851,1	100,0	1107,1	100,0	949,8	100,0
Акцизний податок	123,3	15,4	138,2	16,2	162,4	14,7	102,3	10,8
ПДВ	530,5	66,3	400,6	47,1	536,4	48,4	466,9	49,1

Примітка. Складено та розраховано за даними [20; 26]

Як видно із даних, представлених у таблиці 2.3, доволі значною була частка ПДВ у структурі податкових надходжень до Державного бюджету України за період 2019–2022 років.

Таблиця 2.4

Динаміка показників надходження ПДВ за період 2019-2022 років

показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Абсол. приріст 2022 р. до 2019 р.
ПДВ, всього, в тому числі:	530,5	400,6	536,4	466,9	-63,6
питома вага ПДВ у податкових надходженнях державного бюджету, %	66,3	37,2	41,4	49,1	-17,2
ПДВ із ввезених товарів	289,7	274,1	380,7	253,1	-36,6
питома вага ПДВ із ввезених товарів у структурі ПДВ загалом, %	54,6	68,4	70,9	54,2	-0,4
ПДВ із вироблених в Україні товарів	240,8	126,5	155,8	213,9	-26,9
питома вага ПДВ з урахуванням бюджетного відшкодування у структурі ПДВ загалом, %	45,4	31,6	29,1	45,8	0,4

Примітка. Складено автором за даними джерела [20; 26]

Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету у 2019-2022 роках та його питома вага в розрізі видів надходження представлена у таблиці 2.4.

Таким чином, за період 2019-2022 років відмічається зменшення надходжень від ПДВ на 63,6 млрд. грн. (з 530,5 млрд. грн. до 466,9 млрд. грн.). Скорочення надходжень цього податку у 2020 році обумовлено значним впливом на діяльність суб'єктів підприємництва пандемії Covid-19. У 2021 році відбулось поступове відновлення економіки країни, обсяги надходження ПДВ зросли до 536,4 млрд. грн., або на 135,8 млрд. грн. Проте, уже у 2022 році нові випробування випали на долю України у вигляді військової агресії і початком повномасштабної війни, що чітко відобразилося на показниках надходження ПДВ, тобто вони скоротилися на 69,5 млрд. грн. в склади 466,9 млрд. грн. Питома вага ПДВ у структурі податкових надходжень до державного бюджету за даний період характеризується коливаннями в межах 47,1 % – 66,3 % по різних роках і в динаміці 2019-2022 років вона скоротилася на 17,2 %. Проте, впливи різних внутрішніх і зовнішніх негативних процесів позначилися на обсягах надходження ПДВ, проте його частка у структурі податкових надходжень державного бюджету є більшою за 47 %. Тобто, податкові надходження державного бюджету майже на половину формуються саме за рахунок ПДВ.

У таблиці 2.4 зображено динаміку і структуру ПДВ з товарів, що виробляються в Україні та з товарів, що ввозяться на територію України.

Так, ПДВ із ввезених на територію України перевищує обсяги ПДВ із вироблених в Україні товарів з урахуванням бюджетного відшкодування цього податку. Зокрема, у 2019 році таке перевищення складало 48,9 млрд. грн., у 2020 році – 147,6 млрд. грн., у 2021 році – 224,9 млрд. грн., а у 2022 році – лише 39,2 млрд. грн. Динаміка ПДВ із ввезених на територію України товарів за період 2019-2022 років скоротилася на 36,6 млрд. грн. (з 289,7 млрд. грн. до 253,1 млрд. грн.). Таке скорочення обумовлено показниками 2022 року, зменшення надходжень у цьому році проти 2021 року становили 127,6 млрд. грн. Питома вага даного показника коливається в межах 54,2 % – 70,9 %. Динаміка ПДВ із вироблених в Україні товарів також вказує на

скорочення цього показника в динаміці 2019-2022 років на 36,6 млрд. грн. (з 240,8 млрд. грн. до 213,9 млрд. грн.).

Динаміку показників надходження акцизного податку із вироблених в Україні та імпортованих товарів, їх питому вагу у структурі податкових надходжень державного бюджету подано у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Динаміка обсягів надходження акцизного податку
до Державного бюджету України у період 2019-2022 років**

показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	приріст / скорочення
Акцизний податок, всього, в тому числі:	123,35	138,2	162,4	102,3	-21,1
<i>питома вага АП у податкових надходженнях державного бюджету, %</i>	15,4	12,8	12,5	10,8	-4,6
АП із ввезених в Україну товарів	53,46	57,8	79,6	41,6	-11,86
<i>питома вага АП із ввезених товарів у структурі АП загалом, %</i>	43,3	41,8	49,0	40,7	-2,6
АП із вироблених в Україні товарів	69,89	80,4	82,8	60,7	-9,2
<i>питома вага АП із вироблених в Україні товарів у структурі АП загалом, %</i>	56,7	58,2	51,0	59,3	2,6

Примітка. Складено автором за даними [20; 26]

Аналізуючи ці дані, потрібно відмітити, що обсяги надходження акцизного податку за період 2019-2021 років мають тенденцію до зростання з 123,35 млрд. грн. до 162,4 млрд. грн., на 39,05 млрд. грн., а у 2022 році відбулося значне скорочення надходжень цього податку, а саме на 30,1 млрд. грн. і становив 102,3 млрд. грн. Питома вага акцизного податку у структурі податкових надходжень державного бюджету становить в межах 10,8 % – 15,4 % за різними роками.

У складі акцизного податку окремо визначено акцизний податок із вироблених в Україні товарів і акцизний податок із ввезених на територію України товарів. Показники надходження акцизного податку із ввезених на територію України товарів за період 2019-2021 років поступово зросли з 53,5 млрд. грн. до 79,6 млрд. грн., або на 26,1 млрд. грн. Таке зростання відбулося як за рахунок зростання обсягів реалізації підакцизної продукції, так і за

рахунок зростання ставок акцизного податку. Однак, у 2022 році ці надходження скоротилися майже у два рази (з 79,6 млрд. грн. до 41,6 млрд. грн.). Надходження акцизного податку із вироблених в Україні товарів характеризується також зростаючими показниками у період 2019-2021 років на 12,91 млрд. грн. (з 69,89 млрд. грн. до 82,8 млрд. грн.). У 2022 році зменшення надходжень становило 22,1 млрд. грн. Частка акцизного податку із вироблених в Україні товарів у структурі надходжень від акцизного податку загалом становила за різними роками від 51 % до 59,3 %, тобто за усіма роками перевищувала питому вагу акцизного податку із ввезених до України товарів.

У групі податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції входить ввізне і вивізне мито, справляння якого пов'язане із перетином митного кордону товарів. В Україні нормативно-правову базу зовнішньоекономічної діяльності регулюють Митний кодекс України, Закон України «Про єдиний митний тариф», Податковий кодекс України та інші законодавчі акти. Динаміку надходжень ввізного і вивізного мита та його питому вагу в структурі податкових надходжень до державного бюджету у 2019-2022 роках подано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Динаміка та структура надходження мита до Державного бюджету
України у період 2019-2022 років**

показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	приріст / скорочення
Мито, всього, в тому числі:	30,1	30,5	38,1	25,6	-4,5
<i>питома вага мита у податкових надходженнях державного бюджету, %</i>	3,0	2,8	2,9	2,7	-0,3
Ввізне мито	29,8	30,2	36,8	23,3	-6,5
<i>питома вага ввізного мита у структурі мита загалом, %</i>	99,0	99,0	96,6	91,0	-8,0
Вивізне мито	0,3	0,3	1,3	2,3	2,0
<i>питома вага вивізного мита у структурі мита загалом, %</i>	1,0	1,0	3,4	9,0	8,0

Примітка. Складено автором за даними джерела [20; 26]

Аналізуючи дані таблиці 2.6, зазначимо, що за період 2019-2022 років надходження мита до державного бюджету скоротилися на 4,5 млрд. грн. Якщо за період 2019-2021 років відбулося поступове нарощення даного виду платежу на 8 млрд. грн. (з 30,1 млрд. грн. до 38,1 млрд. грн.), то у 2022 році показник надходження мита є значно меншим і склав 25,6 млрд. грн.

Динаміка показників ввізного мита демонструє його зростання у період 2019-2021 років з 29,8 млрд. грн. до 36,8 млрд. грн., або на 7 млрд. грн., у 2022 році відбулося зменшення надходжень і даний показник вже склав 23,3 млрд. грн., скорочення становило 13,5 млрд. грн. Питома вага ввізного мита у структурі митних платежів становить більше 90 % за усіма аналізованими роками. Тобто, надходження від мита формується в основному за рахунок надходження ввізного мита.

Динаміка надходження мита на товари, що вивозяться за межі території України за аналізований період 2019-2022 років зріс на 2 млрд. грн. (з 0,3 млрд. грн. до 2,3 млрд. грн. Вивізним або експортним митом в Україні оподатковується лише чотири групи товарів: олія соняшникова, брухт чорних і кольорових металів, шкіра ВРХ та жива ВРХ. Частка ввізного і вивізного мита у структурі податкових надходжень до державного бюджету становить від 2 % до 4 %.

У Звіті про виконання Державного бюджету України у 2022 році, представленого Рахунковою палатою Верховної ради України зазначено, що «...в результаті запровадження через воєнний стан податкових і митних пільг та надання можливості переходу платників на спрощену систему оподаткування недонадходження податкових надходжень до державного бюджету у 2022 році становили щонайменше 164 млрд. грн., при цьому деякі пільги вже скасовано» [25].

2.2. Особливості справляння податків на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості та рентних платежів

Наступною групою податків і зборів згідно їх класифікації є податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості, які включають два види податків: податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб (ПДФО). Тимчасовим податковим збором, запровадженим в Україні з 2014 року є військовий збір. Необхідність його запровадження у вітчизняну систему оподаткування викликане початком збройної анексії Криму та частини Донецької і Луганської областей. Кошти, отримані внаслідок надходження військового збору, використовувались на фінансування заходів з оборони нашої країни. Хоча у Податковому кодексі України окремо не визначено такого загальнодержавного збору, однак у звіті про виконання державного бюджету за окремими роками такий вид податкового платежу визначено. Відмітимо, що військовий збір сплачується фізичними особами разом зі сплатою ПДФО і за класифікацією податкових надходжень у групі податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості його визначено як податок та збір з доходів фізичних осіб.

Податок на прибуток підприємств є другим за показниками надходжень до дохідної частини Державного бюджету України після ПДВ.

Динаміку, структуру та питому вагу надходження податку на прибуток підприємств у складі податкових надходжень державного бюджету зображено у таблиці 2.7.

Динаміка податку на прибуток підприємств вказує на його зростання у період 2019-2021 років з 107,1 млрд. грн. до 147,7 млрд. грн., ріст склав 40,6 млрд. грн., у 2022 році цей показник скоротився до 117,0 млрд. грн., або на 30,7 млрд. грн. Податок на прибуток підприємств за IV квартал 2021 року та за весь 2021 рік (що стосується підприємств з обсягом доходу за рік меншим за 40 млн. грн.) підлягав сплаті вже після початку повномасштабної війни у березні 2022 року, що дозволило нівелювати різкі недонадходження до

бюджету даного виду платежу. Проте, у наступні місяці 2022 року суми податку на прибуток підприємств скоротилися на 38 % до відповідного періоду минулого року.

Таблиця 2.7

Динаміка та структура надходжень податків на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості, рентних платежів та екологічного податку до Державного бюджету України у 2019–2022 роках

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження всього, в тому числі:	799,8	100,0	851,1	100,0	1107,1	100,0	949,7	100,0
Податок та збір на доходи фізичних осіб	109,9	13,4	117,3	13,8	137,6	12,4	148,4	15,6
Податок на прибуток підприємств	107,1	13,4	108,7	12,8	147,7	13,3	117,0	12,3
Рентні платежі	46,7	5,8	52,4	6,2	80,7	7,3	85,4	9,0
Екологічний податок	3,8	0,5	3,3	0,4	3,9	0,4	3,3	0,3

Примітка. Складено автором за даними [20; 26]

Загалом за підсумками 2022 року суттєво скоротилися фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, а відтак суми надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету зменшилися на 25 %.

Питома вага податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень державного бюджету за період 2019-2022 років коливається в межах 12,3 % – 13,8 %.

Змінами, внесеними до Податкового кодексу України, звільнено від відповідальності платників на період дії воєнного стану в країні, у разі відсутності в них можливості своєчасно покрити своє податкове зобов'язання з обов'язковою сплатою цього податку на протязі 6 місяців після скасування воєнного стану. У складі податку на прибуток підприємств, сплаченого платниками за період 2019-2022 років найбільшу частку становить податок, сплачений приватними підприємствами – 64,7 % у 2022 році.

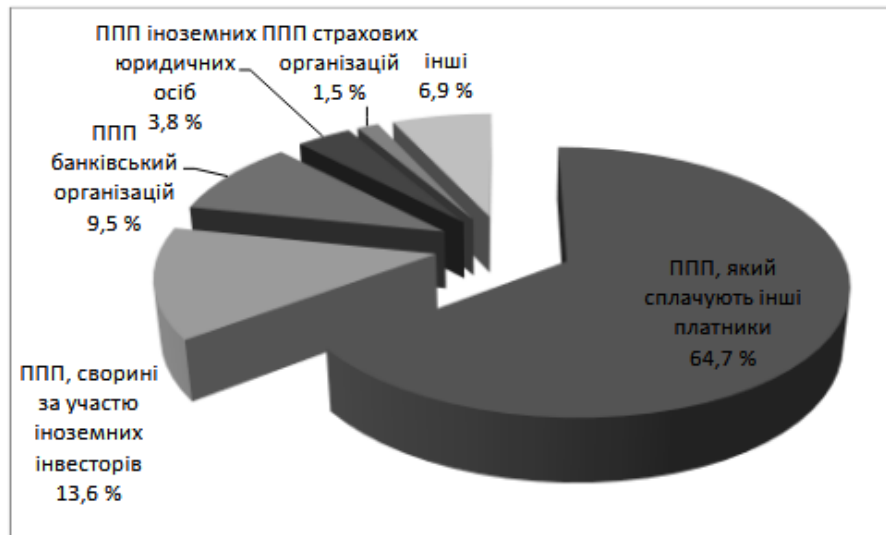


Рис. 2.1. Структура податку на прибуток підприємств у розрізі платників у 2022 році

Примітка. Складено автором за даними [20; 26]

Вагоме місце у структурі податку на прибуток підприємств займає податок, сплачений підприємствами за участю іноземних інвесторів – 13,6 % та податок, сплачений банківськими організаціями – 9,5 %.

Податок на доходи фізичних осіб є одним із основних бюджетоформуючих податків, який справляє значну роль у процесі перерозподілу доходів громадян країни та у забезпеченні фіскальної достатності державного і місцевих бюджетів. З допомогою ПДФО органи державної влади і управління мають можливість суттєво впливати на рівень доходів населення, він «...служує соціальним регулятором, оскільки перерозподіляє доходи кожного члена суспільства, кожен з платників стає учасником бюджетного процесу і приймає участь у формуванні доходів держави» [53].

Згідно положень Бюджетного кодексу України ПДФО надходить до загального фонду Державного бюджету України і формується за рахунок таких видів надходжень:

- 60 % податку від фізичних осіб, що сплачується на території м. Києва;

- 21 % податку від фізичних осіб, що сплачується на території сільських, селищних, міських територіальних громад;
- 100 % податку на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді дивідендів;
- 100 % військового збору.



Рис. 2.2. Нормативи розмежування ПДФО у 2022 році [48]

ПДФО, що надходить до загального фонду Державного бюджету України, становить 40% загального обсягу надходжень зведеного бюджету.

Динаміка надходження ПДФО за період 2019-2022 років характеризується зростаючими показниками у часі з 109,9 млрд. грн. до 148,4 млрд. грн., приріст склав 38,5 млрд. грн. Питома вага ПДФО у структурі податкових надходжень державного бюджету становить 13-15 %.

Основними макроекономічними показниками, які безпосередньо впливають на надходження ПДФО, є показники середньомісячної заробітної плати по Україні, чисельності працівників та грошового забезпечення військовослужбовців. У 2022 році обсяг надходження ПДФО до державного бюджету зріс на 10,8 млрд. грн., що в умовах повномасштабної війни є винятком з правил. Причинами такого стану є зростання обсягу надходжень

податку з військового утримання військовослужбовців, значення якого зросло з 6,2 млрд. грн. у 2021 році до 28,3 млрд. грн. у 2022 році, або більше як у 4,5 рази (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка, склад та структура податку і збору на доходи фізичних осіб, мобілізованого до Державного бюджету України у 2019–2022 роках

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2022 р.	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податок та збір на доходи фізичних осіб, всього <i>в тому числі:</i>	109,9	100,0	117,3	100,0	137,6	100,0	148,4	100,0
ПДФО, що сплачується податковими агентами із зарплати	69,3	63,1	74,2	63,2	88,8	64,5	75,0	50,5
ПДФО, що сплачується податковими агентами із зарплати військовослужбовців	4,8	4,4	5,7	4,8	6,2	4,5	28,3	19,1
ПДФО, що сплачується із інших доходів	5,3	4,8	5,7	4,8	7,6	5,5	5,6	3,8
ПДФО, що сплачується фіз. особами за результатами річного декларування	2,6	2,4	2,2	1,9	2,5	1,8	2,3	1,5
ПДФО у вигляді процентів	5,5	5,0	5,4	4,6	3,7	2,7	2,2	2,2
Військовий збір	22,4	20,4	23,9	20,4	28,6	20,8	33,6	22,6
Збір з одноразового декларування активів фіз. осіб	–	–	–	–	0,02	–	0,3	0,2

Примітка. Складено та розраховано за даними [20; 26]

Значно зросли у 2022 році надходження від військового збору – на 5 млрд. грн., або на 17,6 % у порівнянні з 2021 роком (28,6 млрд. грн. та 33,6 млрд. грн. відповідно). Питома вага військового збору у структурі ПДФО становить більше 20 %.

Розглядаючи надходження ПДФО в розрізі платників податку, слід відмітити скорочення надходжень у 2022 році цього податку з доходів у вигляді заробітної плати на 7,8 %, або на 20,8 млрд. грн. (з 88,8 млрд. грн. у 2021 році до 75 млрд. грн. у 2022 році) у зв'язку зі значними обсягами зовнішньої і внутрішньої міграції населення та скороченням робочих місць.

Зменшення обсягу надходження ПДФО відбулося із пасивних доходів у вигляді дивідендів – на 0,5 млрд. грн., або на 13,8 % (з 3,7 млрд. грн. до 2,2 млрд. грн.).

Ще одним джерелом податкових надходжень до державного бюджету є рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів. Специфічною особливістю «...природно-ресурсної ренти є те, що природні ресурси є об'єктами права власності всього українського народу, що закріплено Конституцією України і можуть надаватися лише у користування» [31]. Доходи внаслідок використання природних ресурсів складають природну ренту, що є складовою доходів підприємства та не пов'язана з рівнем розвитку технологічних процесів та не залежить від ефективності виробничого процесу підприємства. Зважаючи на те, що власником природних ресурсів є населення країни, держава за допомогою рентної плати вилучає частку таких доходів.

Динаміка надходжень від рентної плати у складі податкових надходжень до державного бюджету характеризується зростаючими показниками за останні чотири роки з 46,7 млрд. грн. у 2019 році до 85,4 млрд. грн. у 2022 році, ріст становив 38,7 млрд. грн. Питома вага рентної плати щорічно зростає і у 2022 році становила 9 % усіх податкових надходжень державного бюджету.

Найбільшу частку у структурі надходжень рентної плати серед усіх платежів займає рентна плата за користування надрами, яка становить 87,8 % усіх платежів цієї групи. Однак, питома вага цього платежу за аналізований період скоротилася на 3,76 відсоткових пункти. У 2022 році доходи від даного виду ренти зросли на 4,9 млрд. грн. у порівнянні з попереднім роком, що обумовлено змінами до чинного законодавства, зокрема:

– з березня 2022 року запроваджено диференційовані ставки рентної плати за користування надрами з видобутку природного газу в залежності від фактичної ціни реалізації газу;

- визначення податкових зобов'язань зі сплати рентної плати за користування надрами в залежності від обсягу газу природного;
- змінено підхід до визначення фактичної ціни реалізації природного газу для розрахунку рентної плати за її видобуток.

На рис. 2.3 представлено надходження рентної плати за користування надрами для видобутку природного газу та її складова у ВВП країни за період 2018-2022 років.

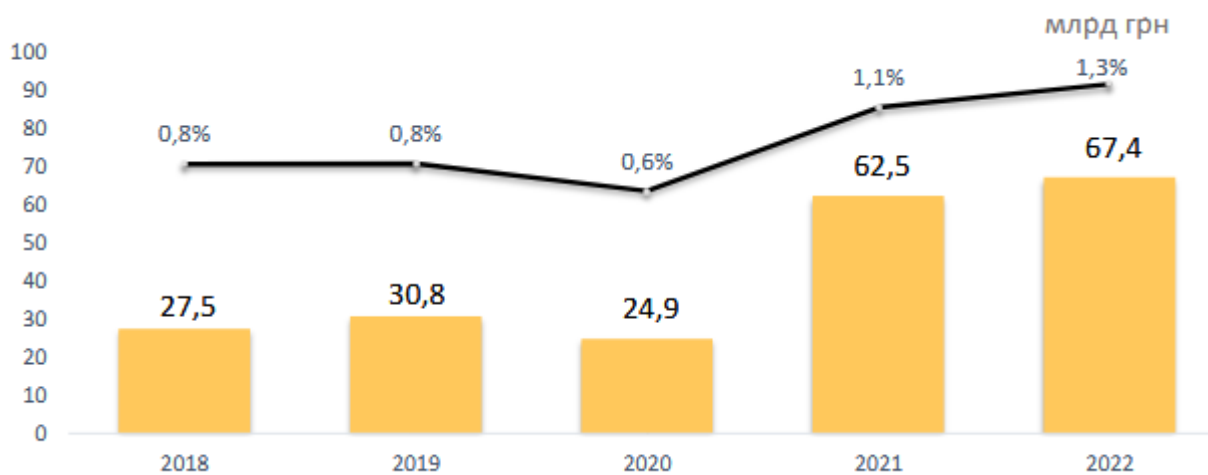


Рис. 2.3. Надходження рентної плати за користування надрами для видобутку природного газу та її частка у ВВП [48]

Рентний характер плати формується з урахуванням «...дефіцитності і якості природних ресурсів, створенні передумов для розширеного відтворення природно-ресурсного потенціалу шляхом спрямування відповідних надходжень бюджету на користь всього суспільства» [51].

Динаміка надходження екологічного податку до державного бюджету зображає таку ж тенденцію як і інші податкові надходження до державного бюджету, тобто періодом зростання надходжень цього податку є 2019-2021 роки (з 3,8 млрд. грн. до 3,9 млрд. грн.). У 2022 році доходи від екологічного податку скоротилися на 0,4 млрд. грн. і становили 3,3 млрд. грн. Питома вага екологічного податку у структурі податкових надходжень є незначною і коливається в межах 0,3 % – 0,4 %.

2.3. Діяльність податкових органів щодо мобілізації податків і зборів до державного бюджету

У сучасних умовах соціально-економічного розвитку держави, в умовах значних викликів і загроз з боку російського агресора щодо територіальної цілісності держави, забезпечення її сталого розвитку, особливо актуальними є питання своєчасного забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень до Державного бюджету України. Вирішення цих питань залежить від ефективної діяльності контролюючих органів щодо адміністрування податкових надходжень, що дозволить забезпечити справедливі підходи до оподаткування усіх категорій платників податків та відповідатиме реаліям сьогодення.

У працях вітчизняних практиків, економістів досліджуються широке коло питань щодо напрямів розвитку та удосконалення діючої системи оподаткування в Україні, зокрема, адміністрування податкових платежів як інструменту наповнення доходної частини державного бюджету. Водночас, питання визначення ролі органів управління у сфері оподаткуванням (системи адміністраторів) в процесі наповнення доходної частини державного бюджету, перспектив зростання ефективності фіску залишаються актуальними.

Одним із основних напрямів вирішення даної проблеми є зростання ефективності діяльності контролюючих органів по адмініструванні податків і зборів. Адміністрування податків та зборів – це «...діяльність системи органів управління оподаткуванням, яка здійснюється через відповідну сукупність юридичних норм і правил» [56].

Однією з функцій органів Державної податкової служби України є здійснення податкового контролю. Податковий контроль визначається як «...єдина система обліку платників податків та контролю за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду»

[58]. Податковий контроль здійснюється органами державної податкової служби разом з іншими органами державного фінансового контролю в межах їх повноважень, встановлених чинним законодавством.

Актуальність питань щодо підвищення ефективності здійснення податкового контролю обумовлена процесом формування національної податкової системи. Контрольно-перевірочна робота органів державної податкової служби передбачає формування інформації про сплату податків і зборів платниками податків, їх реєстрація і облік, ведення реєстру перевірок різних видів з метою прийняття управлінських рішень з питань формування стратегії і здійснення оперативного управління публічними фінансами в державі.

До стратегічних цілей управління публічними фінансами у сфері оподаткування належать проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів Державної податкової служби України та її територіальних органів, «...формування системи управління якістю їхньої роботи, що полягає у впровадженні найкращих практик внутрішнього аудиту» [58].

Основною місією діяльності органів державної податкової служби є «..організація повністю прозорої, сучасної та технологічної податкової служби, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції» [31].

Базовими пріоритетами діяльності органів Державної податкової служби України, затвердженими Міністром фінансів України на 2022 рік з урахуванням дії воєнного стану, є:

- «...ефективне управління діяльністю;
- ефективне 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 і вдосконалення аналітичних інструментів;

– формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди» [48].

З початком повномасштабного вторгнення на територію України російського агресора робота органів державної податкової служби зазнала структурних змін. Так, станом на 01.01.2023 року 81 територіальний підрозділ (ДПІ) тимчасово призупинили свою роботу у зв'язку з воєнним станом в країні з 528 ДПІ в Україні.

Державна податкова служба України є сервісним центром, яка пропонує 145 видів адміністративних послуг. У 2022 році було надано 3,6 млн. адміністративних послуг споживачам. На рис. 2.4 представлено динаміку надання адміністративних послуг органами державної податкової служби за період 2017-2022 років.

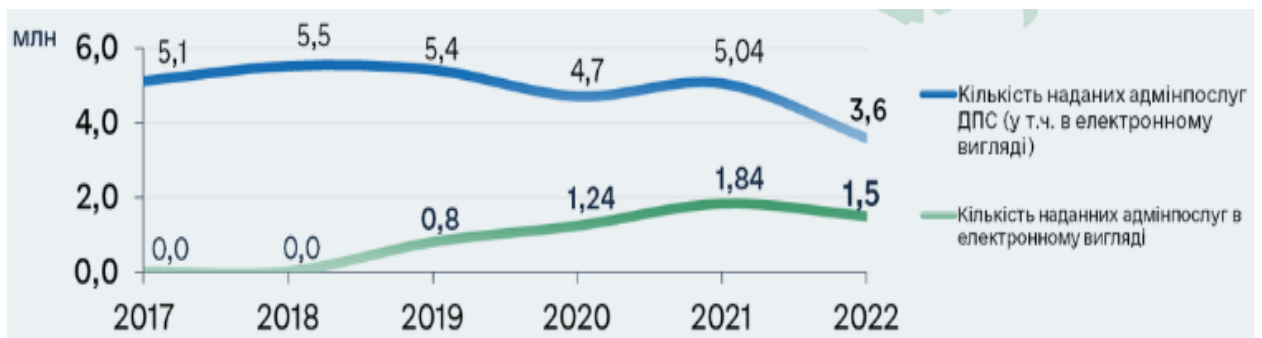


Рис. 2.4. Динаміка надання адміністративних послуг органами ДПСУ за період 2017-2022 років [51]

Таким чином, у 2022 році загальна кількість наданих адміністративних послуг органами ДПС зменшилася на 1,5 млн., проте, зріс обсяг наданих послуг в електронному вигляді до 1,5 млн.

У перші місяці війни до редакції Податкового кодексу України було внесено ряд змін, спрямованих на підтримку суб'єктів підприємницької діяльності – платників податків в умовах дії воєнного стану в Україні. Ці зміни, з однієї сторони, сприяли діяльності СПД, а з іншої сторони – спостерігається значні недонадходження до державного бюджету за податками і зборами. До таких змін віднесенено:

- звільнення від відповідальності платників податків у разі неможливості виконання своїх податкових зобов'язань, запроваджено мораторій на проведення податкових перевірок, окрім фактичних перевірок;
- встановлено зміни у використанні спрощеної системи оподаткування і звітності;
- відновлено камеральні і документальні перевірки щодо податкової звітності, а також відшкодування обсягів ПДВ з державного бюджету;
- створено сприятливі умови для функціонування індустріальних парків;
- звільнено від оподаткування операції з надання благодійної допомоги, зібраної волонтерами.

Зважаючи на військову агресією росії проти України після запровадження в Україні воєнного стану було введено мораторій на проведення більшості перевірок, органами ДПС застосовувалися виключно дозволені контрольні заходи та посилена робота над аналітичною звітністю для виявлення злісних неплатників податків з числа СПД. На рис. 2.5 представлено кількість та види податкових перевірок, проведених органами ДПС у 2022 році.



Рис. 2.5. Кількість контрольних заходів за видами перевірок у 2022 році [48]

Таким чином, кількість планових перевірок, проведених у 2022 році становила 785, позапланових перевірок було проведено 6524, кількість фактичних перевірок сягала 21537 і зустрічних перевірок – 817. До кількості проведених перевірок не включено діяльність підрозділів оподаткування фізичних осіб у 2022 році.

За результатами контрольно-перевірочної роботи органами ДПС у 2022 році донраховано до державного бюджету 19585,8 млн. грн., з яких: 75 % або 14691,6 млн. грн. за результатами планових перевірок; 17,7 % або 3473 млн. грн. – за результатами позапланових перевірок та 7,3 % або 1421,2 млн. грн. – за результатами проведення фактичних перевірок (див. рис. 2.6).

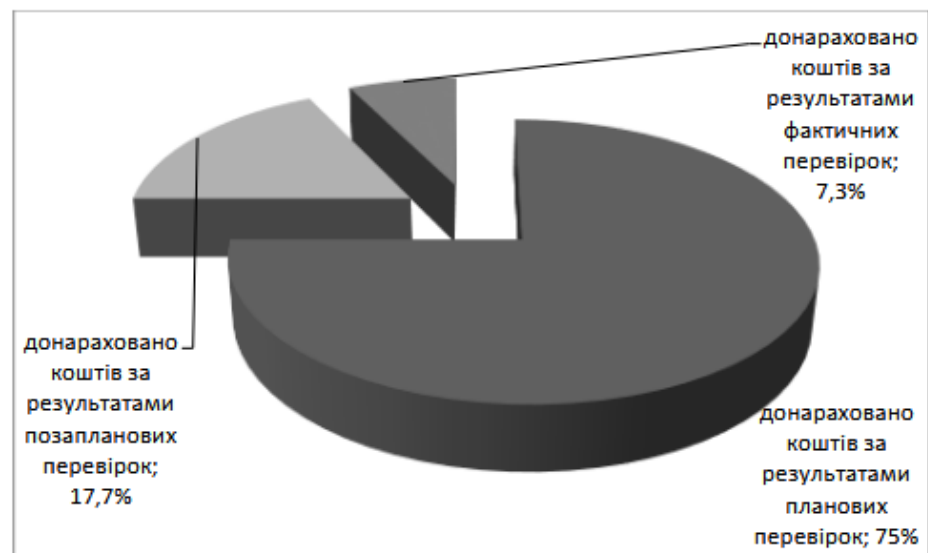


Рис. 2.6. Питома вага коштів, донрахованих органами ДПСУ внаслідок проведення різних видів перевірок у 2022 році

Дозволені заходи контролю у 2022 році дозволили виявити:

- у межах боротьби з тіньовим обігом підакцизної продукції в результаті податкових перевірок було виявлено 535 випадків продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів без маркування або з підробними марками акцизного податку на загальну суму 13,6 млн. грн.;

- виявлено у 332 випадках продаж алкогольних напоїв без відображення у чеках РРО/ПРРО реквізитів марок акцизного податку, у

зв'язку з чим було застосовано штрафних санкцій на загальну суму 14,2 млн. грн.;

– у 544 випадках ініційовано вилучення контрафактної продукції на загальним обсягом 11 млн. грн.

– при забезпеченні органами ДПС інформаційної підтримки органам Державної служби зайнятості у межах проведення кампанії з виявлення неоформлених працівників під час якої виявлено порушення трудового законодавства (більше тисячі роботодавців оформили своїх працівників на роботу).

– за результатом проведення 66 перевірок у сфері грального бізнесу виявлено порушень на загальну суму 85,7 млн. грн.;

– в межах проведення «...контролю за порушеннями у сфері обміну валют було проведено 1 964 перевірки, очікувана сума штрафів становить 44,4 млн. грн.» [54].

В умовах війни в окремих регіонах України стало неможливи вести підприємницьку діяльність, окрім того законодавчі обмеження щодо застосування заходів із стягнення податкового боргу обумовили його приріст у сумі 39,3 млрд. грн. Водночас, у інших регіонах органами ДПС протягом 2022 року забезпечено погашення податкового боргу на суму на 13,8 млрд. грн., у тому числі за рахунок надходжень від заходів стягнення – на 6,1 млрд. грн. Загальний обсяг податкового боргу станом на кінець 2022 року становив 145 млрд. грн.

У межах проведення кампанії одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами своїх активів та сплати одноразового збору у 2022 році до державного бюджету було задекларовано активів у сумі 4,7 млрд. грн. та одноразового збору у розмірі 290,8 млн. грн.

У межах роботи з протидії відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом, до «...Державної служби фінансового моніторингу України передано матеріали про 100 % виявлених підозрілих фінансових операцій. Їх кількість зросла на 22 %, якщо у першому півріччі 2022 року було 1 983

ПФО, то в другому – 2 412. Складено аналітичних матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень на 78 % більше. Зокрема, за перше півріччя 2022 року – 502, за друге – 896» [35].

Таким чином, діяльність органів ДПСУ у 2022 році була спрямована на максимальну підтримку платників податків, які продовжували у складних умовах здійснювати свою фінансово-господарську діяльність, а також на ефективні процеси щодо адміністрування податкових платежів для забезпечення критично важливого для країни наповнення державного бюджету.

Висновок до розділу 2

Аналіз вітчизняної практики мобілізації податкових надходжень до Державного бюджету України за період 2019-2022 років нами зроблено наступні висновки:

1. Динаміка надходження загальнодержавних податків і зборів до Державного бюджету України за період 2019-2021 років вказує на тенденцію щодо зростання показників з 799,8 млрд. грн. до 1107,1 млрд. грн., або на 307,3 млрд. грн. У 2022 році відбулося скорочення податкових надходжень внаслідок ведення військових дій на значній частині території України, а також скороченню і припиненню діяльності значної кількості суб'єктів господарювання, значної зовнішньої міграції населення країни, даний показник становив лише 949,7 млрд. грн., що склало 53,1 % усіх доходів державного бюджету.

2. До складу податкових надходжень Державного бюджету України, які мають найбільші обсяги надходження відносять чотири податки: податок на додану вартість, акцизний податок, податок та збір на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств. Зазначені податки формують основу усіх бюджетних надходжень, а відтак і доходів державного бюджету загалом.

Їх частка у структурі податкових надходжень до державного бюджету у 2022 році становила більше 90 %.

3. Серед податкових надходжень до державного бюджету найбільшим за обсягом мобілізації є ПДВ, динаміка надходжень якого за період 2019-2022 років має строкатий характер і коливається в межах 400,6 млрд. грн. – 536,4 млрд. грн. Питома вага ПДВ у структурі податкових надходжень державного бюджету знаходиться в межах 47,1 % – 66,3 %.

Наступним податковим платежем за обсягом його надходжень до державного бюджету є акцизний податок. Його частка у структурі податкових надходжень державного бюджету за аналізований період знаходиться в межах 10,8 % – 16,2 %. Значні обсяги надходження акцизного податку в 2020-2021 роках обумовлені зростанням ставок цього, особливо на алкогольні та тютюнові вироби.

Податок на прибуток підприємств становить 13-14 % усіх податкових надходжень державного бюджету. За підсумками виконання бюджету у 2022 році суттєво скоротилися фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, а відтак суми надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету скоротилися на 25 %.

Податок на доходи фізичних осіб є одним із основних бюджетоформуючих податків, який справляє значну роль у процесі перерозподілу доходів громадян країни та у забезпеченні фіскальної достатності державного і місцевих бюджетів. Питома вага ПДФО у структурі податкових надходжень державного бюджету становить 13-15 %. У складі ПДФО найбільшим обсягом надходжень характеризується ПДФО, сплачений податковими агентами із заробітної плати платника податку.

Основними макроекономічними показниками, які безпосередньо впливають на надходження ПДФО, є показники середньомісячної заробітної плати по Україні, чисельності працівників та грошового забезпечення військовослужбовців. У 2022 році обсяг надходження ПДФО до державного бюджету зріс на 10,8 млрд. грн., що в умовах повномасштабної війни є

винятком з правил. Причинами такого стану є зростання обсягу надходжень податку з військового утримання військовослужбовців, значення якого зросло з 6,2 млрд. грн. у 2021 році до 28,3 млрд. грн. у 2022 році, або більше як у 4,5 рази.

Усі інші податкові надходження державного бюджету України: рентна плата, екологічний податок, мито становлять до 10 %.

4. За результатами діяльності органів ДПСУ у 2022 році в частині проведення контрольно-перевірочної роботи донараховано до державного бюджету 19585,8 млн. грн., з яких: 75 % або 14691,6 млн. грн. за результатами планових перевірок; 17,7 % або 3473 млн. грн. – за результатами позапланових перевірок та 7,3 % або 1421,2 млн. грн. – за результатами проведення фактичних перевірок.

Діяльність органів ДПСУ у 2022 році була спрямована на максимальну підтримку платників податків, які продовжували у складних умовах здійснювати свою фінансово-господарську діяльність, а також на ефективні процеси щодо адміністрування податкових платежів для забезпечення критично важливого для країни наповнення державного бюджету.

РОЗДІЛ 3.

СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ ЗРОСТАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА РАХУНОК ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

Проведення поглибленої реформи в системі оподаткування в напрямку забезпечення її стійкості, стабільності, справедливого підходу в оподаткуванні усіх категорій платників податків, оптимізації податкового навантаження шляхом забезпечення розширення дохідної бази державного бюджету, створення дієвого механізму проведення податкового контролю за сплатою податкових платежів є одним із головних завдань, які стоять перед податковою системою України у період відновлення держави після війни.

На даному етапі розвитку податкової системи доцільно вести мову не про революційні зміни в діючій системі оподаткування України, а про досягнення її стабілізації, відповідної еластичності та глибшого адаптування до реалій сьогодення в умовах формування сталого розвитку країни. Розглянемо недоліки та суперечності, притаманні вітчизняній системі оподаткування з метою визначення основних напрямів і можливостей їх усунення та реформування усієї системи оподаткування в Україні.

Нагромаджені у сфері оподаткування суперечностей вказують на необхідність постійного корегування і удосконалення процедур зі сплати податкових платежів, а також надання якісних адміністративних послуг органами ДПС України. Вітчизняні реалії у системі оподаткування передбачають наявність:

- внутрішньої неузгодженості складових системи оподаткування;
- нестабільності, суперечливості та складності вітчизняного законодавства з питань оподаткування;
- порушень реалізації базових принципів щодо соціальної, економічної справедливості та рівномірності в оподаткуванні;
- негативного впливу на стан національної економіки;

– низького рівня податкової дисципліни.

До найбільш характерних рис, які справляють негативний вплив на ефективність діючої системи оподаткування та мають об'єктивний характер, слід віднести:

– порівняно низька можливість акумуляції податкових платежів до державного бюджету через зниження рівня активного функціонування реального сектору економіки, підприємств, організацій і установ як основних платників податків і зборів в умовах війни і згорання їх фінансово-господарської діяльності;

– нерівномірність розподілу податкового навантаження на платників податків через особливості пільгового оподаткування окремих категорій платників, що формує негативну думку про справедливу систему оподаткування в країні загалом;

– перетворення вітчизняної системи оподаткування у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків та відтік активів за кордон. Основний тягар податкового навантаження припадає на найбільш життєздатну частину рентабельних суб'єктів підприємницької діяльності, які працюють у легальному секторі економіки країни.

Серед суб'єктивних факторів, які впливають на ефективність системи оподаткування в Україні, слід віднести:

– наявні протиріччя в системі дій і заходів держави в процесі розробки податкової політики, її стратегічних напрямів, а також реформуванні податкової системи. Суб'єктивні наміри наростити податкові надходження наштовхуються на незначну базу оподаткування через значне пільгове оподаткування, застосування прямих і непрямих субсидій, взаємозаліків та іншими заходами зі сторони органів державної влади та управління;

– відсутність використання на практиці наукових основ системи оподаткування, недосконалість експертизи прийняття законодавчих актів, незадовільні процеси моніторингу та прогнозування при оцінці нововведень

податкового законодавства з питань оподаткування і конкретних заходів у реалізації податкових реформ;

– недооцінку факторів системності та часу в проведенні податкових реформ, відсутність послідовності, злагодженості та стабільності в реалізації обраного напрямку реформування та стійкого протистояння натиску різних лобістських груп.

Методологія ефективних трансформаційних процесів побудови податкової системи вказує на необхідність:

- 1) уточнення стратегічних і тактичних цілей податкової політики держави;
- 2) поглиблення концептуального забезпечення податкових реформ;
- 3) визначення пріоритетних напрямів реалізації стратегії податкової політики;
- 4) розробка конкретних заходів і програм втілення в практичну площину надбань цифровізації при наданні послуг платникам;
- 5) удосконалення механізму функціонування окремих складових податкової системи країни.

Сучасна практика вказує на те, що процеси наукового обґрунтування виваженої концепції з реформування податкової системи, її адаптація до умов європейської інтеграції продовжує підмінюватися безперспективним перетасовуванням видів податків чи їх окремих структурних елементів. Методологічною помилкою є те, що Україна знову підійшла до необхідності реформування державної податкової політики без практично розробленої відповідної концепції розвитку.

По-перше, концепція з реформування податкової системи повинна чітко визначати, яким саме чином повинні відбуватися зміни. Насамперед, це стосується пріоритетних напрямів реформування податкової системи, які умовно поділяють на еволюційні, що не передбачають внесення кардинальних змін в короткостроковому періоді, а лише передбачають подальше реформування діючої системи оподаткування та революційний,

який вносить глибокі зміни та перетворення у процесі удосконалення системи оподаткування. Відтак, виникає принципове питання, що стосується корекції державної податкової стратегії у контексті сучасного стану податкової системи, на кшталт того, чи спроможна сучасна податкова система досягти необхідної ефективності власним еволюційним шляхом, чи потрібно вносити докорінні зміни і перетворення. Відповідь на дане питання є вирішальним при розробці конкретних заходів з реалізації стратегії і тактики податкової політики держави. Теоретично реформування податкової системи доцільно здійснювати у випадку, коли існує велика ймовірність одержання наступних результатів:

- фактичне зниження податкового навантаження на платників податків з дотриманням принципу справедливості в оподаткуванні;
- існує високий ступінь вірогідності того, що кошти, отримані суб'єктами підприємницької діяльності в результаті зменшення податкових зобов'язань, будуть використані ними на розширене відтворення;
- реформи не призведуть до істотного скорочення доходів державного бюджету;
- є можливість уникнення негативних психологічних чинників у свідомості платників податків, зважаючи на те, що стабільність є ваговою складовою податкової політики держави;
- «...мінімізація можливостей ухилення від сплати податків та штучного обмеження бази оподаткування» [36].

У результаті вище зазначеного, основний зміст удосконалення податкової системи зводиться до зниження рівня податкового навантаження на СПД при одночасному нівелюванні можливих негативних впливів на доходи державного бюджету. Зниження рівня податкового навантаження стало основним мотивом усіх наукових дискусій. Водночас, рівень податкового навантаження є не абстракцією, а реальним показником. Загальноприйнятим є показник відношення податкових надходжень до обсягу ВВП країни. Слід зазначити, що такий показник повинен постійно

уточнюватися, виходячи із сучасних макроекономічних показників країни. Зокрема, при коригуванні цього показника існує об'єктивна необхідність врахування таких індикаторів, як: державний борг країни, рівень податкової заборгованості по сплаті податків і зборів та інші. Визначення реального податкового навантаження є не самоціллю, а інструментом фінансового оздоровлення економіки країни, що є незвичайно актуальним питанням в умовах відбудови повоєнної економіки України.

Послаблення податкового навантаження на доходи суб'єктів підприємницької діяльності (СПД) передбачає рівномірність сплати податків і зборів суб'єктами податку. Внаслідок ухилення від сплати податків і зборів їх платниками, замість фактичного рівня перерозподілу через державний бюджет 25-30 % обсягу ВВП, частка податкових платежів, які справляються з окремих платників, здатна сягати 40-45 % їх реальних доходів. Проте, зазначене обумовлено не лише структурою податкової системи, а недоліками щодо адміністрування податкових платежів. Тобто, віддаючи належне привабливості ідеї щодо зниження рівня податкового навантаження, зміцнення пріоритетів податкової політики в даному напрямку не повинно абсолютизуватись. Такий процес потрібно проводити поступово, з урахуванням можливих бюджетних втрат від зменшення обсягу поступлення податків і зборів і забезпечення наповнення державного бюджету за рахунок розширення податкової бази шляхом зменшення обсягів тіньового сектору економіки та загального пожвавлення підприємницької діяльності.

Розширення податкової бази доцільно здійснювати за рахунок таких основних заходів:

- покращення системи адміністрування податків і зборів;
- сприяння активізації фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва;
- нарощення потенціалу у сфері зовнішньоекономічної діяльності та уникнення шахрайства при сплаті митних платежів;

- удосконалення системи державного податкового контролю за справлянням податків і зборів до державного бюджету;
- формування податкової культури та співпраці органів ДПС з платниками податків шляхом проведення роз'яснювальної роботи з питань оподаткування.

Сьогодні у податковій сфері необхідно максимізувати наявні можливості щодо вдосконалення державної податкової політики з метою мінімізації втрат податкових надходжень до бюджетів різних рівнів та пом'якшення протиріч у податкових відносинах (між платниками податків і органами ДПС) сприяти нарощенню податкової бази. З цією метою необхідно, «...з одного боку, створити ряд передумов для досягнення ефективності податкових реформувань, а з іншого – здійснити ряд конкретних заходів, спрямованих на вдосконалення власне податкової системи» [60, с. 210].

Розглянемо основні напрямки щодо забезпечення зростання податкових надходжень державного бюджету шляхом удосконалення функціонування податкової системи України.

1) Відправною точкою при удосконаленні податкової системи є визнання того факту, що в основному вона вже є сформованою і попри всі її недоліки не повинна розглядатися з позиції її докорінної зміни. Зазначене передбачає незмінність переліку загальнодержавних податків і зборів, перш за все: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку та мита. Зазначене дозволило б припинити багаточисленні дискусії про необхідність спрощення системи оподаткування шляхом скасування ряду основних податків (ПДВ, податку на прибуток) і зосередити увагу на пошуку шляхів удосконалення нині діючої податкової системи.

Що стосується інших податків і зборів, то їх склад доцільно переглядати базуючись на їх економічній ефективності і соціальній

справедливості, тобто зіставлення надходжень від цих податкових платежів з витратами на їх стягнення.

2) При удосконаленні системи оподаткування доцільно враховувати необхідність розв'язання двох завдань, що стосуються зниження ставок податків, які забезпечують вагомі надходження до державного бюджету з одночасним розширенням бази оподаткування.

3) Напрями удосконалення податкової системи України повинні бути узгоджені із основними завданнями щодо забезпечення ефективної побудови соціально орієнтованої ринкової економіки. Зазначеній моделі відповідає доволі високий рівень перерозподілу обсягу ВВП через державний бюджет, що ставить під сумнів необхідність значного зниження ставок за бюджетоформуючими податками. Водночас, «...в результаті невідповідності фактичного рівня податкового навантаження фіскальному потенціалу податкової системи України у нас є резерви для певного зниження ставок за окремими податками, оскільки підвищення рівня платіжної дисципліни навіть за умови зниження ставок податків дасть можливість забезпечити перерозподіл близько 40 % ВВП через бюджет» [58].

4) Зважаючи на те, що однією з найбільших недоліків вітчизняної системи оподаткування є наявність значного обсягу податкових пільг та іншого роду преференцій, яка, «...по-перше, зумовлює нерівномірний розподіл податкового тягаря, отже, несправедливий характер оподаткування, по-друге, обмежує можливості зниження податкових ставок для всіх суб'єктів господарювання, по-третє, є підґрунтям становлення кланово-корпоративного капіталізму, її радикальний перегляд є одним із основних завдань податкової реформи» [41].

Водночас, приступаючи до перегляду податкових пільг, необхідно враховувати те, що жодній країні ще не вдалося створити абсолютно нейтральної податкової системи, яка б скасовувала всі види пільг. Пільги практично не можливо скасувати як тому, що вони є одним із інструментів державного регулювання економіки, так і тому, що це суперечить інтересам

суб'єктів, котрі отримують пільги, а також їх лобістів, пов'язаних з ними чиновників та політиків. Названі особи чинять шалений опір скасуванню пільг, потужність якого залежить не лише від вигоди, що приносять пільги, а й від політичного впливу одержувачів пільг та їхнього лобі.

5) Удосконалення діяльності органів Державної податкової служби України, яка передбачає:

- забезпечення ефективної співпраці платників податків та контролюючих органів;
- перетворення ДПС України у ефективну консультативно-сервісну службу з надання адміністративних послуг;
- оптимізація та автоматизація процесів справляння податкових платежів та контролю за цим процесом органів ДПС України;

б) Забезпечення зростання інвестиційної привабливості України та сприяння розвитку суб'єктів підприємництва, поживлення ділової активності та зростання економіки країни в цілому.

Висновки до розділу 3

Сучасними проблемами формування ефективної податкової системи в Україні є:

- складність та суперечливість чинного податкового законодавства, внесення частих і численних змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів, що перешкоджає ефективній діяльності суб'єктів підприємництва та порушує принцип стабільності податкового законодавства;
- надмірний та нерівномірний розподіл податкового навантаження на платників податків, що стримує розвиток підприємницької діяльності та спонукає до ухилення від оподаткування;
- конфлікти між органами податкового контролю у сфері оподаткування та платниками податків;

– тінізація економіки через ухилення від сплати податків.

Подолання зазначених проблем є необхідною умовою успішного реформування податкової політики держави. Для реалізації пріоритетів розвитку податкової системи необхідно здійснити комплекс стимулюючих заходів, які передбачають:

- стимулювання інноваційної діяльності;
- сприяння розвитку малого підприємництва;
- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази;
- поліпшення адміністрування податків і зборів;
- скорочення обсягів тінізації та ухилення від сплати податків і зборів тощо.

Напрямами оптимізації дохідної бази державного бюджету за рахунок податкових надходжень є:

- реформування податкової системи України в частині її узгодження із завданнями побудови соціально-орієнтованої ринкової економіки;
- забезпечення незмінності складу загальнодержавних податків і зборів, зокрема тих, які становлять основу податкових надходжень до державного бюджету: ПДВ, податку на прибуток підприємств, акцизного податку. Зміни повинні стосуватися механізму їх справляння та пошуку шляхів уникнення можливостей використання тіньових схем ухилення від оподаткування;
- перегляд діючих податкових пільг в напрямі їх використання виключно як інструмент проведення соціальної, інвестиційної, структурної політики та політики прискорення НТП, тобто як інструменту ефективного реалізації регулюючої функції податків та запровадження мораторію на надання нових податкових пільг.

ВИСНОВКИ

Державний бюджет виступає основним фінансовим планом держави та передбачає необхідність зосередження необхідного обсягу грошових коштів для виконання державою суспільних функцій. Відповідно до постійно зростаючих потреб держави і суспільства в цілому виникає необхідність у своєчасному, повному та постійно зростаючому обсязі доходів державного бюджету. Одним із основних джерел наповнення дохідної частини державного бюджету є податкові надходження, які у структурі цих доходів займають близько 80 % і більше за винятком 2022 року – року початку російсько-української війни.

Складовими податкових надходжень Державного бюджету України є загальнодержавні податки і збори, механізм нарахування і сплати яких регулюється Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами у сфері оподаткування.

Економічна природа податків і зборів характеризує їх з позиції матеріального змісту та суспільного призначення. За матеріальним змістом податки є обов'язковими платежами, які надходять у розпорядження держави з метою виконання нею своїх функцій. Суспільне призначення податків і зборів виражається через сукупність виробничих відносин та визначаються шляхом перерозподілу через бюджет частини доходів платників податків для всього суспільства.

Економічний зміст податків проявляється найбільш повно через притаманні їм функції: фіскальну та розподільчо-регулюючу. Якщо фіскальна функція податків передбачає наповнення бюджету шляхом визначеного механізму нарахування та сплати податкових платежів, то розподільчо-регулююча функція має на меті здійснення перерозподілу через податки фінансових ресурсів в межах окремих регіонів, територіальних одиниць в контексті забезпечення кожного громадянина відповідними благами і послугами, гарантованими державою.

Аналіз вітчизняної практики мобілізації податкових надходжень до Державного бюджету України за період 2019-2022 років нами зроблено наступні висновки.

Динаміка надходження загальнодержавних податків і зборів до Державного бюджету України за період 2019-2021 років вказує на тенденцію щодо зростання показників з 799,8 млрд. грн. до 1107,1 млрд. грн., або на 307,3 млрд. грн. У 2022 році відбулося скорочення податкових надходжень внаслідок ведення військових дій на значній частині території України, а також скороченню і припиненню діяльності значної кількості суб'єктів господарювання, значної зовнішньої міграції населення країни, даний показник становив лише 949,7 млрд. грн., що склало 53,1 % усіх доходів державного бюджету.

До складу податкових надходжень Державного бюджету України, які мають найбільші обсяги надходження відносять чотири податки: податок на додану вартість, акцизний податок, податок та збір на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств. Зазначені податки формують основу усіх бюджетних надходжень, а відтак і доходів державного бюджету загалом. Їх частка у структурі податкових надходжень до державного бюджету у 2022 році становила більше 90 %.

Серед податкових надходжень до державного бюджету найбільшим за обсягом мобілізації є ПДВ, динаміка надходжень якого за період 2019-2022 років має строкатий характер і коливається в межах 400,6 млрд. грн. – 536,4 млрд. грн. Питома вага ПДВ у структурі податкових надходжень державного бюджету знаходиться в межах 47,1 % – 66,3 %.

Наступним податковим платежем за обсягом його надходжень до державного бюджету є акцизний податок. Його частка у структурі податкових надходжень державного бюджету за аналізований період знаходиться в межах 10,8 % – 16,2 %. Значні обсяги надходження акцизного податку в 2020-2021 роках обумовлені зростанням ставок цього, особливо на алкогольні та тютюнові вироби.

Податок на прибуток підприємств становить 13-14 % усіх податкових надходжень державного бюджету. За підсумками виконання бюджету у 2022 році суттєво скоротилися фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, а відтак суми надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету скоротилися на 25 %.

Податок на доходи фізичних осіб є одним із основних бюджетоформуючих податків, який справляє значну роль у процесі перерозподілу доходів громадян країни та у забезпеченні фіскальної достатності державного і місцевих бюджетів. Питома вага ПДФО у структурі податкових надходжень державного бюджету становить 13-15 %. У складі ПДФО найбільшим обсягом надходжень характеризується ПДФО, сплачений податковими агентами із заробітної плати платника податку.

Основними макроекономічними показниками, які безпосередньо впливають на надходження ПДФО, є показники середньомісячної заробітної плати по Україні, чисельності працівників та грошового забезпечення військовослужбовців. У 2022 році обсяг надходження ПДФО до державного бюджету зріс на 10,8 млрд. грн., що в умовах повномасштабної війни є винятком з правил. Причинами такого стану є зростання обсягу надходжень податку з військового утримання військовослужбовців, значення якого зросло з 6,2 млрд. грн. у 2021 році до 28,3 млрд. грн. у 2022 році, або більше як у 4,5 рази.

Усі інші податкові надходження державного бюджету України: рентна плата, екологічний податок, мито становлять до 10 %.

За результатами діяльності органів ДПСУ у 2022 році в частині проведення контрольно-перевірочної роботи донараховано до державного бюджету 19585,8 млн. грн., з яких: 75 % або 14691,6 млн. грн. за результатами планових перевірок; 17,7 % або 3473 млн. грн. – за результатами позапланових перевірок та 7,3 % або 1421,2 млн. грн. – за результатами проведення фактичних перевірок.

Діяльність органів ДПСУ у 2022 році була спрямована на максимальну підтримку платників податків, які продовжували у складних умовах здійснювати свою фінансово-господарську діяльність, а також на ефективні процеси щодо адміністрування податкових платежів для забезпечення критично важливого для країни наповнення державного бюджету.

Сучасними проблемами формування ефективної податкової системи в Україні є:

- складність та суперечливість чинного податкового законодавства, внесення частих і численних змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів, що перешкоджає ефективній діяльності суб'єктів підприємництва та порушує принцип стабільності податкового законодавства;

- надмірний та нерівномірний розподіл податкового навантаження на платників податків, що стримує розвиток підприємницької діяльності та спонукає до ухилення від оподаткування;

- конфлікти між органами податкового контролю у сфері оподаткування та платниками податків;

- тінізація економіки через ухилення від сплати податків.

Подолання зазначених проблем є необхідною умовою успішного реформування податкової політики держави. Для реалізації пріоритетів розвитку податкової системи необхідно здійснити комплекс стимулюючих заходів, які передбачають:

- стимулювання інноваційної діяльності;

- сприяння розвитку малого підприємництва;

- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази;

- поліпшення адміністрування податків і зборів;

- скорочення обсягів тонізації та ухилення від сплати податків і зборів тощо.

Напрямами оптимізації дохідної бази державного бюджету за рахунок податкових надходжень є:

- реформування податкової системи України в частині її узгодження із завданнями побудови соціально-орієнтованої ринкової економіки;

- забезпечення незмінності складу загальнодержавних податків і зборів, зокрема тих, які становлять основу податкових надходжень до державного бюджету: ПДВ, податку на прибуток підприємств, акцизного податку. Зміни повинні стосуватися механізму їх справляння та пошуку шляхів уникнення можливостей використання тіньових схем ухилення від оподаткування;

- перегляд діючих податкових пільг в напрямі їх використання виключно як інструмент проведення соціальної, інвестиційної, структурної політики та політики прискорення НТП, тобто як інструменту ефективної реалізації регулюючої функції податків та запровадження мораторію на надання нових податкових пільг;

- розширення бази оподаткування акцизним податком через збільшення переліку підакцизних товарів. Зокрема, до них можна віднести предмети розкошу: ювелірні вироби, антикваріат, хутряні вироби, окремі косметичні засоби;

- диференціювати ставки ПДВ з метою оподаткування товарів першої необхідності за ставкою, наприклад, 10 %, що зумовить зростання споживчого попиту та доступ малозабезпечених категорій громадян до ринку даних товарів;

- реформування механізму справляння ПДФО, що включають такі основні напрямки модернізації як розширення об'єкта оподаткування при зниженні податкових ставок і прогресії при побудові їхньої шкали. Дана тенденція обумовлена, з одного боку, необхідністю підвищення трудової активності населення й забезпечення більш справедливого оподаткування фіскальних суб'єктів, що володіють різними рівнями доходів, а з іншого боку – посиленням боротьби з ухиленням від сплати податків;

- продовжити інституційну реформу ДПСУ, стратегічною метою якої є:
 - підвищення податкової культури та податкової дисципліни у взаємозв'язку з ефективною співпрацею органів ДПС та платниками податків;
 - удосконалення податкового і митного контролю з метою уникнення шахрайських схем зі сплати податків і зборів до державного бюджету
 - якісне та ефективне адміністрування податків, яке повинно досягатися підвищення якості та результативності надання адміністративних послуг органами ДПС;
 - розроблення програм з координації ризик-менеджменту, оцінки рівня тіньових доходів суб'єктів підприємництва та розробки заходів щодо мінімізації втрат надходження податків і зборів до бюджетів різних рівнів;
 - продовження процесу цифровізації діяльності органів ДПС з метою надання своєчасних і у повному обсязі послуг для платників податків і зборів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.
2. Актуальні виклики та загрози економічній безпеці України в умовах воєнного стану. Національний інститут стратегічних досліджень. URL: <https://niss.gov.ua/publikatsiyi/analitichni-dopovidi/aktualni-vyklyky-ta-zahrozy-ekonomichniy-bezpetsi-ukrayiny-v>
3. Аналіз методик прогнозування основних бюджетоутворюючих податків. Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній раді України. URL: <https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2019/10/2019-10-23-analys..>
4. Безпековий вимір фінансової політики забезпечення економічного зростання в Україні. / за заг. ред. Я.А. Жаліла Київ: НІСД, 2018. 132с.
5. Богдан Т. Війна і державні фінанси: скільки потрібно грошей на відновлення і де їх брати. 2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/>
6. Богдан Т. П. Оновлення системи фіскальних правил в ЄС та перспективні напрями її реформування в Україні. *Фінанси України*. 2023=, № 1. С. 48-64.
7. Боголіб Т. М. Бюджетна політика як інструмент макроекономічної стабільності. *Економічний часопис-XXI*. 2015. № 3–4 (1). С. 84–87.
8. Браславський Р. Принципи податкового законодавства та їх вплив на елементи правового механізму податку. *Visegrad jourman on Human Rights*. 2016. № 6/3. С. 20-24.
9. Бюджетна система: Підручник. за ред. д.е.н., проф. В. Г. Дем'янишина, д.е.н., проф. О. П. Кириленко та д.е.н., проф. З. М. Лободіної. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 626 с.
10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page4>

- 11.Валігура В. А., Валігура Т. В. Оцінка конкурентоспроможності податкової системи України як чинника формування національного багатства. *Фінанси України*. 2022. № 12. С. 87-110.
- 12.Виконання бюджету в умовах війни: прогноз тенденцій. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/vykonannya-byudzhetu-v-umovakh-viynuprohnoz-tendentsiy>
- 13.Виконання державного бюджету та подальші його перспективи. 2021. URL: <https://ngoipr.org.ua/blog/vykonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ta-podalshi-jogo-perspektyvy/>
- 14.Висновки про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2022 рік». Рахункова палата Верховної ради України. URL: <https://edata.gov.ua/pages/accounting-control/budget/reports/implement-2022-4.pdf>
- 15.Воронін Я. Податкові стимули в умовах воєнного стану. Національна асоціація адвокатів України. 12.04.2022 року. URL: <https://unba.org.ua/publications/7377-podatkovyi-stimuli-v-umovah-voennogo-stanu.html>
- 16.Галушак І. Є., Кохан І. В., Дмитровська В. С. Формування податкової політики в контексті євроінтеграції. *Ефективна економіка*. 2021. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2021/8.pdf
- 17.Голобородько Т.В., Шмагайло С.С. Дослідження податкових надходжень: держава, галузі, регіони. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2018. № 6. URL: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6424
- 18.Даниленко А. І., Єршова Г. В. Повоєнне відновлення економіки України: основні фактори впливу та світовий досвід для України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 10-33.

19. Данилишин Б. Бюджет 2023: реалістичність та ризики. URL: https://lb.ua/blog/bogdan_danylysyn/531013_byudzheth_2023_realistichnist.html
20. Державний web-портал для громадян «Open budget». URL: <https://openbudget.gov.ua/localbudget?id=26000000000>
21. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні. Посібник: / за ред. Русіна В. М., Шулюк Б. С. Тернопіль: Вектор, 2018. 210 с.
22. Ерфан Є.А., Гук Х.Я. Загальнодержавні податки і збори як основні джерела формування державних доходів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 24, Част. 2. С. 9-16.
23. Єфименко Т. І. Управління державними фінансами в період повоєнної відбудови України: науковий супровід трансформацій. *Фінанси України*. 2023. № 1. С. 7-26.
24. Єфименко Т. І., Олейнікова Л. М., Свиридовська А. О. Мобілізація внутрішніх доходів держави в надзвичайних ситуаціях: протидія розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування. *Фінанси України*. 2023. № 8. С. 7-37.
25. Звіт Рахункової палати України Верховної ради України Про виконання Державного бюджету України за 2022 рік. URL: [20https://rp.gov.ua > upload-files > Activity > Reports > 2022 > ZVIT_RP_2023](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2022/ZVIT_RP_2023)
26. Звіти про виконання Державного і місцевих бюджетів України у період 2020-2022 рр.: URL: <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>
27. Золотарьова О.В., Костенко І.С. Моніторинг податкових надходжень до державного бюджету та системи податкового адміністрування України. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 17. С. 533-542.
28. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2021/77.pdf

- 29.Іванов Ю. Б. Податки солідарності: новітній досвід ЄС та перспективи для України. *Фінанси України*. 2023. № 7. С. 80-98.
- 30.Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи її вирішення. URL: <https://rpr.org.ua/uploads/files/source/%D0%9F>
- 31.Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2022 рік. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%86%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1>
- 32.Інформація щодо контрольної-перевірочної роботи фізичних осіб та юридичних осіб в частині правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску (січень-грудень 2022 року). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>
- 33.Казначейська система. Підручник: за наук. ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого, д. е. н., проф. О. П. Кириленко, Т. Я. Слюз. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 364 с.
- 34.Куроедова Д. П., Плешакова Н. А. Державний бюджет України в умовах воєнного стану. Collection of Scientific Papers «SCIENTIA», (February 24, 2023; Singapore, Singapore), 47–51. URL: <https://previous.scientia.report/index.php/archive/article/view/743>
- 35.Луніна І. О., Білоусова О. С., Фролова Н. Б. Особливості формування фіскального простору у воєнний та поствоєнний періоди. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 20–28. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.20>.
- 36.Лютий І. О., Медведкова Н. С. Сучасна парадигма фінансової політики держави та особливості її реалізації в умовах війни на території України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 61-74.
- 37.Макдонел К., Брю С. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. Київ: Хагар-Демос, 1993.
- 38.Митний кодекс України від 11.07.2002р. Київ: Атака, 2002. С. 92-94.

39. Мікрюкова Л., Млінцова О. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах. Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія «Економічні науки». 2016. № 1. С. 17–21.
40. Мороз С. Місце і роль підрозділів правової роботи в системі органів Державної фіскальної служби України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 138-143.
41. Нечипоренко А. В., Панченко І. В., Мороз Л. О. Стан і перспективи розвитку податкової політики України. *Бізнес Інформ*. 2021. № 5. С. 348-355.
42. Оніщенко Г. В. Факторний аналіз фіскальної значимості податкових надходжень в умовах дестабілізуючих чинників економічних втрат. *Науковий вісник Одеського національного університету*. 2020. № 9-10. С. 87-94.
43. Пасічний М.Д. Бюджетно-податкова політика у країнах ЄС із трансформаційною економікою. *Економіка розвитку*. 2017. № 2. С. 30-39.
44. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи / Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О., Паскалова А. Г., Пірникоза П. В., Серебрянський Д. М., Сибірянська Ю. В., Стадник М. В.; [за заг. ред. В. М. Мазярчука]. Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 392 с. ISBN 978-617-7533-45-9.
45. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI
URL : <http://zakon.rada.gov.ua>
46. Податковий менеджмент : підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. Київ: Знання, 2008. 525 с.
47. Порівняльний аналіз інституційної архітектури бюджетних систем: світовий досвід та Україна : монографія / Н. Ю. Рекова, І. Л. Долозіна, К. Є. Мойсеєнко та ін.; за заг. ред. проф. Н. Ю. Рекової – Покровськ : ДВНЗ «ДонНТУ», 2017. 264 с.

- 48.Публічний звіт ДПС 2022. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>
- 49.Публічні фінанси. Посібник: / за ред. О. П. Кириленко Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 252 с.
- 50.Радіонов Ю. Д. Державні фінанси в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 8. С. 27-51.
- 51.Рябушка Л. Б., Кубах Т. Г., Павленко І. М. Сучасні підходи до управління фіскальними ризиками: методологія та практика. *Бізнес Інформ*. 2021. № 5, с. 339–348. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-5-339-348>
- 52.Соколовська А. М. Об'єднання ЄСВ і ПДФО у контексті євро інтеграційних прагнень України. *Фінанси України*. 2023. № 6. С. 96-111.
- 53.Соколовська А. М., Райнова Л. Б. Сценарії реформування ПДФО в контексті зменшення нерівності доходів в Україні. *Фінанси України*. 2023. № 4. С. 7-35.
- 54.Стан економіки та перспективи її відновлення у 2023 році. Аналітична доповідь. 2023.
- 55.Стійкість державних фінансів України у довгостроковій перспективі : кол. моногр. / І. О. Луніна, О. С. Білоусова, Д. В. Твердохлібова та ін. ; за ред. І. О. Луніної. Київ, 2020. 364 с.
- 56.Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження КМУ від 24 травня 2017 р. № 415-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>
- 57.Тарасюк М.В., Сирочетник О.С. Доходи бюджету в системі соціально-економічного розвитку України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 21, част. 2. С. 93-97.
- 58.Третяк Д., Медведкова Н. Управління фіскальними ризиками Державного бюджету України в умовах війни. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2022. Випуск 4 (221). С. 64-73.

- 59.Чугунов І. Я. Бюджетна стратегія суспільного розвитку. Монографія. Київ: 2021. 532 с.
- 60.Чудак А.А. Організаційно-правові засади функціонування підрозділів внутрішнього аудиту ДФС. Приазовський економічний вісник. 2019. Вип. 1 (12). С. 206-213.