**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**Західноукраїнський національний університет**

**Факультет фінансів та обліку**

Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

**ГНАТЮК Аліна Сергіївна**

**Шляхи зростання податкових надходжень Державного бюджету України**

спеціальність 072 – Фінанси, банківська справа та страхування

освітньо-професійна програма – Фінанси

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ФФм-21

А С. Гнатюк

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Науковий керівник:

д.е.н., проф. З. М. Лободіна

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«\_\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2021р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_О. П. Кириленко

Тернопіль - 2021

**Анотація**

Гнатюк А. С. Шляхи зростання податкових надходжень Державного бюджету України. Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 – Фінанси, банківська справа та страхування, освітньо-професійна програма «Фінанси» – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2021.

У роботі розглянуті теоретичні та організаційно-правові засади формування податкових надходжень Державного бюджету України; проведено аналіз сучасного стану та проблем формування доходів Державного бюджету України від оподаткування доходів та прибутку, від внутрішніх податків на товари і послуги, від рентних платежів та інших податків; визначені перспективи розвитку вітчизняної моделі формування податкових надходжень державного бюджету в сучасних умовах.

**Annotation**

Hnatiuk A. S. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. Manuscript.

Doctoral studies for the education level «Master’s Degree» with the title 072 – «Finance, banking and insurance». West-Ukrainian National University, Ternopil, 2021.

The theoretical and organizational-legal bases of tax receipts formation of the State budget of Ukraine are considered; the current state and problems of revenues formation of the State budget of Ukraine are analyzed from the taxation of personal and corporative incomes, from internal taxes on the goods and services, from rent payments and other taxes; the development prospects of the domestic model of tax receipts formation of the state budget are formulated in modern conditions.

**зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вступ…………………………………………………………………….…..** | **4** |
| **Розділ 1. Теоретичні та організаційно-правові засади формування податкових надходжень Державного бюджету України……………..** | **8** |
| 1.1. Податки як інструмент формування доходів державного бюджету.. | 8 |
| 1.2. Організаційно-правові засади та механізм формування податкових надходжень Державного бюджету України…………………..……… | 18 |
| **Висновки до розділу 1…………………………………………………….** | **26** |
| **Розділ 2. Сучасний стан та проблеми формування податкових надходжень Державного бюджету України…………..………………..** | **28** |
| 2.1. Практика формування доходів державного бюджету від податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості...……………. | 28 |
| 2.2. Оцінка фіскального значення внутрішніх податків на товари та послуги як джерела формування доходів державного бюджету..….. | 38 |
| 2.3. Тенденції формування доходів державного бюджету від рентних платежів та інших податків……………..……………….……………. | 48 |
| **Висновки до розділу 2…………………………………………………….** | **56** |
| **Розділ 3. Перспективи розвитку вітчизняної моделі формування податкових надходжень державного бюджету в сучасних умовах….** | **58** |
| 3.1. Зарубіжний досвід формування доходів державного бюджету від оподаткування та можливості його застосування в Україні………... | 58 |
| 3.2. Напрями підвищення ефективності процесу формування податкових надходжень Державного бюджету України в сучасних умовах.………………………………………………………….………. | 67 |
| **Висновки до розділу 3…………………………………………………….** | **76** |
| **Висновки……………………………………………………………………** | **78** |
| **Список використаних джерел…………………………………………...** | **81** |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** Податкові надходження формують основу бюджетних ресурсів у більшості країн із ринковою економікою. Функціонування податкової системи як передумова формування податкових надходжень та застосовувані на практиці технології податкового адміністрування визначають те, яким буде обсяг бюджетних ресурсів у розпорядженні органів влади, а отже можливості держави реалізувати свої повноваження, розвивати економіку та підвищувати рівень життя населення. У ситуації, коли податкова система характеризується численними недоліками, фіскальний потенціал податків і зборів залишається не реалізованим, а державний бюджет втрачає значні обсяги ресурсів. Сучасні наукові дослідження переконливо доводять, що характерними ознаками вітчизняної податкової системи є надмірний рівень податкового тиску та його нерівномірний розподіл між платниками, широкі можливості для ухилення від сплати податків, вагомий вплив екстрактивних політичних інститутів на визначення податкових норм, складність процедур адміністрування податкових зобов’язань. Все це зумовлює наявність фіскальних розривів, які визначають втрати державного бюджету від недоліків системи оподаткування.

Питання теорії та практики формування доходів державного бюджету від оподаткування є одним із найбільш досліджуваних напрямів сучасної фінансової науки. Вони представлені у наукових працях таких вчених зі світовим ім’ям, як Ф. Лассаль, М. Фішер, А. Лаффер. Серед вітчизняних науковців ці проблеми представлені науковими здобутками В. Андрущенка, В. Дем’янишина, В. Горина, О. Десятнюк, Ю. Іванова, І. Іванчук, О. Кириленко, А. Кізими, А. Крисоватого, З. Лободіної, І. Луніної, Ю. Пасічника, Ю. Сибірянської, Л. Сідельникової, І. Сидор, А. Соколової, А. Соколовської, В. Федосова, В. Хомутенко та ін. Однак, дотепер невирішеними залишаються питання протидії схемам ухилення від сплати податків та зборів, використання недоліків податкової системи для виведення капіталів та прибутків за кордон з метою мінімізації податкових платежів, надмірної обтяжливості процесу адміністрування податкових платежів. Новітніми чинниками, які впливають на параметри податкових надходжень державного бюджету стали глобальна епідемія коронавірусу, посилення процесів глобальної податкової конкуренції. Їх теоретичне обґрунтування та оцінювання впливу на формування доходів бюджету від оподаткування потребують нових ґрунтовних досліджень. Це обумовило актуальність теми кваліфікаційної роботи, визначило її мету та завдання.

**Мета дослідження.** Метою виконання кваліфікаційної роботи є розкриття теоретичних та організаційно-правових засад податкових надходжень державного бюджету, аналіз практики їхнього формування та вироблення на цій основі рекомендацій щодо напрямів підвищення її ефективності.

Для досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі були поставлені такі **завдання**:

* висвітлити економічну сутність податків як інструмента для формування доходів державного бюджету;
* розкрити організаційні та нормативно-правові засади формування податкових надходжень державного бюджету;
* проаналізувати практику формування надходжень державного бюджету від податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості;
* оцінити надходження державного бюджету від оподаткування процесів споживання та зовнішньоекономічної діяльності;
* провести моніторинг тенденцій справляння до державного бюджету рентної плати та інших фіскальних платежів;
* вивчити світовий досвід формування доходів державного бюджету від оподаткування та визначити перспективи його використання в Україні;
* окреслити напрями підвищення ефективності процесу формування податкових надходжень Державного бюджету України в сучасних умовах.

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

**Предмет дослідження –** теоретичні та практичні аспекти формування податкових надходжень Державногобюджету України.

**Методологічна база роботи.** Методологічну основу цього дослідження формують діалектичний та інституційний методологічні підходи до наукового пізнання, які передбачають розгляд економічних явищ у їх взаємозв’язку, а також з точки зору формальних та неформальних інститутів, які функціонують у складному інституційному середовищі. При опрацюванні поставлених у роботі завдань були використані різні загально- та спеціально наукові методи, а саме: узагальнення, порівняння, систематизації, групування, аналізу та синтезу – при викладенні теоретичних, організаційних та правових засад формування доходів бюджету від оподаткування; структурно-динамічний, компаративний аналіз, графічний і табличний аналіз – при оцінюванні практики наповнення державного бюджету від податкових платежів; для оцінки зарубіжного досвіду формування доходів державного бюджету від оподаткування використані методи порівняння, групування, систематизації; окреслення векторів підвищення ефективності процесу формування податкових надходжень державного бюджету потребувало застосування методів порівняння, аналізу, ідеалізації, абстрагування та ін.

**Теоретичною й інформаційною основою дослідження** є наукові погляди вітчизняних та зарубіжних вчених, опубліковані у періодичних та одиничних наукових виданнях, монографічній та навчальній літературі, а також матеріали науково-практичних конференцій, аналітичні й статистичні матеріали Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, статистичної служби Eurostat, ресурсні джерела мережі Інтернет та інші дані.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Розроблені у роботі положення розвивають існуючу теоретичну базу формування доходів державного бюджету від оподаткування в частині оцінювання впливу сучасних чинників внутрішнього та зовнішнього характеру на цей процес. Сформульовані у роботі аналітичні висновки та вектори модернізації процесу формування податкових надходжень державного бюджету розкривають власне бачення автора шляхів вирішення поставлених у кваліфікаційній роботі завдань.

**Практичне значення отриманих результатів.** Викладені у цій роботі висновки та узагальнення можуть бути використані для ідентифікації загальних проблем функціонування податкової системи та використані органами державної влади в частині розробки поправок до податково-бюджетного законодавства чи вироблення напрямів вдосконалення податкової політики. Наукові напрацювання автора можуть бути використаними також у навчальному процесі у вищій школі при викладанні дисциплін циклу професійної підготовки фінансистів.

**Структура дипломної роботи.** Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел.

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

1. Гнатюк А. С. Концептуальні засади формування податкових надходжень державного бюджету. *Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Восьмої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч. (м. Тернопіль, 20 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 23-27.
2. Гнатюк А. С. Напрями підвищення ефективності формування податкових надходжень Державного бюджету України в сучасних умовах. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірн. наук. праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021.

Повний обсяг роботи становить 89 сторінок комп’ютерного тексту. Основний зміст роботи викладений на 80 сторінках. У роботі 14 таблиць та 3 рисунки. Список використаних джерел налічує 90 позицій.

**Розділ 1**

**Теоретичні та організаційно-правові засади формування податкових надходжень Державного бюджету України**

**1.1. Податки як інструмент формування доходів державного бюджету**

В умовах ринкової економіки державний бюджет є головною складовою фінансової системи будь-якої країни, він пов’язаний тісними зв’язками з іншими сферами та ланками фінансових відносин. За допомогою бюджету держава має можливість регулювати пропорції розподілу вагового внутрішнього продукту, стимулювати або стримувати розвиток галузей економіки, перерозподіляти доходи населення для забезпечення загального добробуту. Демократичні засади організації публічної влади та принцип субсидіарності передбачають, що на рівні держави зосереджують лише ті повноваження, які не може ефективно вирішити місцеве самоврядування. Таким чином, за рахунок зосереджених у державному бюджеті ресурсів держава організовує надання загальносуспільних послуг, здійснює міжтериторіальний перерозподіл фінансових ресурсів, вирівнювання показників майнової диференціації населення, забезпечення єдиних кількісно-якісних стандартів життя населення тощо [39, с. 106]. Зрозуміло, що можливості держави щодо реалізації цих актуальних для будь-яких часів проблем прямо залежать від наявності у неї достатнього обсягу бюджетних ресурсів. Однак, при формуванні бюджетних ресурсів держави важливо дотримуватись принципу раціональної необхідності, оскільки надмірне вилучення коштів з економіки, необґрунтовані масштаби їхнього перерозподілу можуть негативно впливати на мотивацію суб’єктів економіки до здійснення господарської діяльності, стати причиною тінізації економіки, приховування доходів та навіть рецесії.

Формування доходів бюджету не є самоціллю держави. Вони виступають фінансовим базисом для реалізації урядом завдань, визначених стратегічними документами розвитку держави. Доходи бюджету є втіленням перерозподільчих відносин, відображають особливості, підходи та результати перерозподілу ВВП й суспільного багатства. Процес мобілізації доходів бюджету протиречивий, оскільки у ньому спостерігається протиборство інтересів учасників – держави та платників. Наявність фінансових протиріч при формуванні бюджетних ресурсів закладає передумови для реалізації контрольної функції фінансів, що полягає у контролі за рухом коштів від платників податків до держави і в зворотному напрямку. На думку частини науковців, у демократичних країнах, де основу ресурсів бюджету складають надходження від персонального оподаткування, вони відіграють роль інструмента демократизації публічного управління, адже кожен платник податків усвідомлює свою участь у забезпеченні фінансових можливостей держави, а в процес формування бюджетних доходів залучені практично усі верстви суспільства. Доходи бюджету виступають елементом трансакційного механізму реалізації концепції фіскального обміну за схемою «податки – блага», розробленої Дж. Б’юкененом та продовженої у наукових працях Дж. Стігліца. На думку Е. Сакса, доходи бюджету втілюють у собі певну усереднену величину того, якою є потреба суспільства у фінансових ресурсах для задоволення його інтересів [6, с. 5]. Відтак, в сучасних наукових поглядах на сутність доходів бюджету на перший план виступають потреби суспільства, як першопричина існування держави та формування її фінансових ресурсів.

На думку І. Чугунова, формування податкових надходжень бюджету виявляється через їх внутрішній зміст, у сукупності їх властивостей та відносин, що виникають у процесі складання і виконання бюджету за доходами. Головне призначення податкових надходжень – у забезпеченні держави фінансовими ресурсами, які потрібні їй для виконання відповідних функцій. Формування податкових надходжень здійснюють шляхом мобілізації до бюджету визначених системою оподаткування податків, зборів та обов’язкових платежів. Обсяги цих надходжень залежать від об’єктивних та суб’єктивних чинників, насамперед від рівня розвитку та поточного стану економіки, кількості й активності суб’єктів господарювання, масштабів ухилення від виконання податкових зобов’язань тощо [81, с. 7].

В основу поняття податкових надходжень покладена вихідна категорія податку, яка є однією із базових у фінансовій науці. Податки є невід’ємним атрибутом держави, що за час свого існування еволюціонували у суспільному розумінні від подарунка, дару людини на користь правителя до усвідомленого обов’язкового внеску платника-громадянина. Розвиток податкових відносин супроводжувався набуттям процесу формування доходів бюджету все більш примусового характеру. Це пов’язано із трансформацією економічної основи функціонування держави, зміною її ролі як суспільного інституту. На противагу державі-власнику, коли наявні у розпорядженні держави (монарха) економічні активи давали змогу забезпечувати державні потреби не примусовим шляхом за рахунок доменіального володіння з утвердженням ринкових відносин держава все більше позбувалась економічних активів на користь приватних власників, трансформуючись у державу-функцію, державу-посередника між потребами суспільства та економічними механізмами їхньої реалізації. За державою було закріплене право втручатися в хід економічних процесів, перерозподіляти доходи у територіальному, соціальному та інших розрізах, реалізувати інші функції з надання загальносуспільних благ. Внаслідок такої трансформації у сучасному суспільстві держава сприймається як сервісний інститут, що виступає механізмом трансформації суспільних потреб у суспільні блага, організовує надання суспільству специфічних послуг, які не можуть бути надані ринком. Взамін за ці блага суспільство зобов’язане сплачувати на користь держави податки.

«Державоцентричний» підхід до трактування податків як інструменту для мобілізації фінансових ресурсів держави започаткував А. Вагнер. Він розглядає податки як дієвий інструмент держави, за допомогою якого вона може стягувати кошти з окремих домогосподарств для здійснення державних видатків та змін у розподілі суспільного продукту [27]. На існуванні тісного зв’язку між податками і потребами суспільства наголошують Е. Сакс, Е. Ліндаль. Вони визначають податки як певну плату суспільства за надані йому державою послуги [36, c. 79]. Серед сучасних вітчизняних дослідників у більшості пропонованих дефініцій наголошено на таких важливих ознаках податку, як його примусовий характер, без еквівалентність чи зв'язок із суспільними потребами, однак невиправдано упускається той аспект, що продуктом функціонування податку є формування відповідних надходжень бюджету. Він відображений лише в окремих вчених. Зокрема, М. Кучерявенко визначає податки як форму вимушеного відчуження результатів діяльності суб’єктів господарювання, які зараховуються до бюджетів відповідного рівня [43, c. 10]. У подібному контексті розглядають податок П. Мельник [49, c. 11] і Є. Литвиненко [44, c. 5], які визначають його фінансовим гарантом ефективного виконання державою її суспільних функцій.

При розкритті сутності податкових надходжень бюджету важливо також вказати на характер та джерела їхнього утворення. Як зазначає І. Чугунов, примусовий характер податкових надходжень обумовлюється самою природою податкових відносин, зокрема вилученням частини доходів та інших активів платників податків на користь держави для забезпечення суспільно необхідних витрат та перерозподілу ВВП. Такий характер утворення податкових відносин визначає склад джерел формування податкових надходжень, зокрема частини доходу чи інших активів платника, з яких сплачуються податкові зобов’язання [81, с. 7-8]. Відповідно до цього, сучасна структура податкових надходжень державного бюджету об’єднує такі їх підгрупи:

– податки на доходи, прибуток, на збільшення ринкової вартості. До цієї групи податкових надходжень державного бюджету зараховують поступлення від сплати ПДФО, податку на прибуток. У зарубіжній фіскальній практиці для оподаткування окремих видів доходів громадян чи підприємств застосовують також інші види податків, зокрема податок на спадщину і дарування, податок на приріст капіталу, на дивіденди та ін. Натомість, в Україні усі ці види доходів оподатковуються в рамках функціонування податку на доходи фізичних осіб;

– рентна плата, в тому числі плата за користування надрами, спеціальне використання водних, лісових та інших ресурсів. Виокремлення цієї підгрупи податкових надходжень проведене з прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу України, раніше платежі, які до неї зараховуються, обліковувались у різних підгрупах податкових та неподаткових надходжень. Однак зважаючи на економічний зміст цих платежів, які виражають відносини між платниками податків, які використовують природні ресурси (водні, лісові ресурси, повітря, радіохвилі та ін.) та державою як представника власника цих ресурсів (народу України) щодо їх залучення у господарський оборот та отримання плати, вважати їх складовою податкових надходжень цілком аргументовано;

– внутрішні податки на товари і послуги, куди зараховують надходження від сплати податку на додану вартість та акцизного податку. У світовій практиці функціонують альтернативні види універсальних акцизів, зокрема податок з продажу, податок з обороту. Однак, податок на додану вартість на теперішній час запроваджений у більшості країн світу, а в країнах об’єднаної Європи він є обов’язковим для введення. Щодо специфічних акцизів, то їх роль у податкових надходженнях державного бюджету визначається політикою держави стосовно визначення кола підакцизних товарів, а також розмежування цих платежів у розрізі складових бюджетної системи;

– податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, до якої належать надходження від ввізного та вивізного мита. До приєднання України до СОТ важливою за фіскальним значенням складовою цієї підгрупи податкових доходів були також митні збори за проходження митних процедур. Однак, в сучасних умовах ці збори в більшості скасовані, що звело відповідні надходження до мінімуму. Більш того, з лібералізацією торгівельних відносин, поширенням зони вільної торгівлі на все більш широкий перелік країн, митні платежі з кожним роком втрачають свою фіскальну значимість як джерело доходів бюджету;

– інші податки та збори, які не зараховані до попередніх груп. До цієї підгрупи зараховують надходження від екологічного податку, а також інші фіскально незначні платежі. На наш погляд, фіскальна слабкість екологічного податку в сучасній Україні є наслідком проведення відповідної політики, що покликана захищати інтереси великого капіталу. Посилення гостроти проблем збереження екосистем, забезпечення екологічного безпечного середовища для життєдіяльності людини фіскальна та регулююча роль екологічного податку буде швидко зростати. Більш того, зважаючи на зарубіжну практику, можна прогнозувати розвиток екологічного оподаткування, зокрема впровадження в Україні нових фіскальних інструментів, які довели свою ефективність у країнах Європи (податок на авіаперевезення, податок на транзит, податок на емісію СО2 та інші), а отже присвоєння відповідній підгрупі податкових надходжень назви «екологічні податки».

Провідним чинником, який визначає параметри податкової системи країни, а відтак об’ємно-структурні показники податкових надходжень як результату її функціонування є податкова політика. На думку М. Рубан, «структуру системи оподаткування можливо розглядати як комбінацію податкових ставок та баз окремих податків. Така структура чинить більш вагомий вплив на економічне зростання, ніж рівень оподаткування (частку податкових надходжень відносно ВВП), з огляду на те, що рівень оподаткування характеризує вибір платниками податків відповідної соціально-економічної моделі розвитку країни» [72, с. 106]. Таким чином, рівень оподаткування визначається на основі суспільного консенсусу щодо того, який обсяг державного регулювання економічного та соціального розвитку є найбільш прийнятним для даної країни. Для прикладу, в об’єднанні найбільш успішних країн світу ОЕСР рівень оподаткування різниться від 20% у Мексиці та Чилі до близько половини ВВП у Данії та Норвегії.

Щодо структури податкових надходжень, то на думку В. Танзі, їй також слід приділяти увагу при формуванні податкової політики держави, на рівні із вирішенням питання про допустимий рівень перерозподілу ВВП через податкову систему. Найважливішим, за В. Танзі, є відслідковування структури податкових надходжень у розрізі податків на доходи і прибуток та податків на споживання, оскільки вони найбільше впливають на показники економічного розвитку в середньо- та довгостроковій перспективі [89]. В умовах глобалізації, звертає увагу І. Чугунов, при побудові податкової системи у державах з відкритим типом економіки необхідно враховувати досвід розвитку податкових систем тих країн, які виступають найбільшими конкурентами на ринках збуту товарів, оскільки податкова система в сучасних умовах виступає важливим чинником формування загального рівня конкурентоспроможності країни. Невідповідність податкової системи країни рівню її економічного і соціального розвитку, ігнорування при її побудові чинника міждержавної податкової конкуренції може стимулювати виведення капіталу за межі держави, використання схем мінімізації податкових платежів, пригнічувати розвиток економіки [9, с. 216].

Зарубіжний досвід доводить, що країни з розвинутою економікою перш за все при формуванні податкових надходжень бюджету опираються на пряме оподаткування, тобто податки на особисті та корпоративні доходи. Фіскальна ефективність цих податків залежить від рівня економічного розвитку країни, добробуту населення, тобто від ширини бази оподаткування. Натомість, у країнах з економікою, що розвивається, де спостерігаються високі показники майнового розшарування, характерною ознакою податкових доходів бюджету є превалювання надходжень від оподаткування процесів споживання, зокрема від податку на додану вартість та специфічних акцизів. В умовах глобалізації та зняття обмежень на міжнародну торгівлю спостерігається загальна тенденція до зменшення фіскального значення податків на зовнішні операції, питома вага яких у структурі доходів бюджету в розвинутих країнах не перевищує 2-3%.

Таким чином, податкові надходження є наслідком реалізації фіскальної функції податків та тісно пов’язані із податковою політикою. Через визначення основних параметрів податкової системи держава може забезпечити сприятливі умови для ведення господарської діяльності, стимулювати зростання добробуту різних верств суспільства. Якісний зв'язок між податковими надходженнями та податковою політикою виявляється через механізм фіскального регулювання економіки, коли траєкторія зміни податкових надходжень визначається через вдосконалення окремих елементів податкової системи в рамках реалізації цілей податкової політики. Зростання потреб держави у фінансових ресурсах стає причиною коригування поточної податкової політики, що має наслідком зміну обсягів та структури податкових надходжень бюджету.

Вплив податкової політики на формування структури податкових доходів бюджету підсилюється значним рівнем взаємозалежності фіскальних платежів. Для прикладу, обсяги надходжень від оподаткування доданої вартості значною мірою залежать від ставок та бази оподаткування акцизним податком, ввізним митом, а також масштабів ухилення від їхньої сплати. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств залежить від параметрів усіх податків та зборів, які згідно чинного законодавства, враховують при визначенні валових витрат, зокрема ресурсних платежів, єдиного соціального внеску та ін. Поряд з цим, умови перебування на спрощеній системі оподаткування та привабливість її застосування для суб’єкта господарювання також визначають динаміку обсягів надходжень від оподаткування прибутку підприємств. Не менш вагомий вплив на податкові надходження справляють рівень виконання податкових зобов’язань, що виражається у показниках податкової заборгованості та переплат, масштаби надання податкових пільг та можливості для мінімізації податкових платежів.

Процес формування податкових надходжень бюджету має відповідати певним принципам. На наш погляд, найважливішими із них слід визначити принципи фіскальної та економічної ефективності, соціальної і територіальної справедливості, стабільності та незалежності від дії економічних циклів. Принцип фіскальної ефективності полягає у тому, що податкові надходження бюджету повинні відповідати потребам держави у фінансових ресурсах, оскільки вони є джерелом коштів для фінансування програм та заходів, передбачених до реалізації згідно закону про бюджет. Однак, процес наповнення бюджету за допомогою податків має бути також економічно ефективним, тобто трансакційні витрати, пов’язані із адмініструванням податкових платежів мають бути мінімально необхідними. З цією метою в багатьох країнах світу впроваджено спрощені системи оподаткування, які дають можливість уникнути зайвих витрат, пов’язаних з адмініструванням податкових зобов’язань дрібних платників. Також в рамках підвищення економічної ефективності формування податкових надходжень все більшого застосування отримують ІТ-технології цифровізації процедур справляння податків та податкового контролю.

Принцип соціальної і територіальної справедливості, на наш погляд, має передбачати оптимізацію системи міжбюджетних відносин, відповідно до якої обсяги сплачених платниками податкових зобов’язань підлягають розподілу між бюджетами різного рівня. Концентрація бюджетних ресурсів у державному бюджеті на шкоду місцевим бюджетам, міжрегіональні диспропорції у розподілі бюджетних ресурсів, недотримання соціальної справедливості при визначенні рівня податкового навантаження у розрізі різних соціальних груп має наслідком поглиблення фінансових та інших протиріч у суспільстві, зростання соціальної напруги і невдоволення, поширення проявів девіантної податкової поведінки, а також навіть посилення відцентрових тенденцій.

Важливим принципом формування податкових надходжень бюджету є також забезпечення їхньої стабільності та незалежності від економічних циклів. Залежність обсягу податкових надходжень від циклічності розвитку економіки оцінюється за допомогою коефіцієнта волатильності. На думку І. Долозіної та А. Кислюк, високий рівень волатильності цих надходжень свідчить про низький рівень стабільності фінансової спроможності органів влади, ризик виникнення бюджетного дефіциту в періоди формування несприятливої кон’юнктури на товарно-сировинних ринках [26, с. 105]. На думку вчених, між податковими надходженнями та темпами економічного розвитку існує зв'язок циклічного характеру, оскільки підвищення темпів економічного зростання спричиняє відповідне швидке нарощування податкових надходжень і навпаки. Разом з тим, важливо забезпечити рівношвидкісний режим їхнього зростання, що матиме найбільш позитивний вплив на економіку і становище бюджету. У випадку, коли податкові надходження підвищуються такими ж темпами, як економіка країни, то держава генерує у своє розпорядження достатньо коштів, щоб профінансувати власні потреби без підвищення рівня податкового тиску. Реалізація цільових програм при виконанні бюджету за видатками також додатково стимулює ріст економіки, що створить передумови для подальшого приросту податкових надходжень бюджету в наступному році. Однак, випереджаюче зростання обсягу податкових надходжень може вказувати на те, що в його основі – підвищення масштабів перерозподілу ресурсів в економіці, посилення податкового тиску на бізнес та населення. Такий приріст податкових надходжень може мати характер податкової реквізиції та негативно позначатись на темпах економічного зростання [26, с. 106]. В іншому випадку, коли темпи нарощування податкових надходжень нижчі, ніж показники зростання економіки, держава втрачає можливості для мобілізації додаткових ресурсів у своє розпорядження.

На наш погляд, твердження про шкідливість різношвидкісного зростання податкових надходжень та економіки не позбавлене логіки, однак не повною мірою об’єктивне. Очевидно, що відхилення темпів зростання податкових доходів бюджету від показників економічного зростання може бути продиктоване не тільки зміною рівня податкового навантаження, але й зумовлене успіхами чи невдачами у царині адміністрування податкових платежів, протидії схемам їх мінімізації, ухилення від сплати податків та накопичення податкового боргу. Для прикладу, отримані в останні роки значні темпи нарощування надходжень від податку на додану вартість переважна більшість науковців схильні пов’язувати із вдосконаленням процедур його розрахунку і сплати, усуненням можливостей для отримання незаконного відшкодування. Про дієвість такого способу нарощування податкових надходжень як зниження рівня тінізації економічних відносин, боротьба з податковими правопорушеннями свідчить і те, що неодноразово оцінювані в науковій літературі параметри ефективної ставки найбільш фіскально значимих податків значно нижчі за ставки, визначені податковим законодавством. Таким чином, фактичний рівень податкового навантаження з урахуванням усіх можливостей для його мінімізації значно нижчий, ніж оцінюваний за показниками закріплених законодавчо ставок податків.

Таким чином, в сучасних умовах у податкові надходження у більшості країн з ринковою економікою та різним рівнем імплементації демократичних принципів управління публічними фінансами формують основу фінансової бази діяльності держави. Роль податкових надходжень у складі доходів бюджету, а також їх об’ємно-структурні параметри залежать від рівня розвитку економіки, а також моделі соціально-економічної політики, представленої у країні. У державах з високим рівнем економічного розвитку та значними масштабами суспільного багатства у складі дохідних джерел превалюють прямі податки, що пояснюється широкою базою оподаткування ними. Натомість, у країнах з економікою, що розвивається провідне фіскальне значення мають податки на споживання, що забезпечують залучення до процесів формування доходів держави усі верстви населення. Незважаючи на відмінності у структурі податкових надходжень між різними країнами, процес їхнього формування має враховувати низку важливих принципів, що дадуть можливість зробити його вигідним для усіх суб’єктів податкових відносин.

**1.2. Організаційно-правові засади та механізм формування податкових надходжень Державного бюджету України**

Формування податкових надходжень бюджету є складним процесом, що вимагає побудови відповідного організаційного механізму. Поняття «механізму» свого часу було запозичене економічною наукою з механіки, де його визначають як пов’язану сукупність частин (деталей), що взаємодію між собою для передачі різних форм руху. Оскільки такий підхід до розуміння цього поняття в науці фінансів неприйнятний, то для його адаптації до особливостей відображення економічних явищ і процесів було представниками наукового середовища було напрацьовано його власне бачення. На думку В. Андрущенка, механізм являє собою певну сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ [3, с. 27]. Натомість, Н. Нижник, Г. Леліков та С. Мосов з позицій системного підходу характеризують механізм як сукупність органів, засобів та способів взаємодії керованої та керуючої підсистем [55, с. 82].

Щодо визначення поняття податкового механізму, то у наукових джерелах представлені багато підходів до його формування. На думку Я. Янушевича, податковий механізм – це сукупність об’єктивних економічних відносин щодо фінансового забезпечення існування держави через податки і збори [86, с. 35]. Таке розуміння податкового механізму, на наш погляд, неприйнятне, оскільки воно більшою мірою характеризує поняття податку, ніж податкового механізму, а також суперечить усталеному розумінню вихідного поняття «механізм» як сукупності певних елементів. В іншій дефініції податкового механізму його характеризують як сукупність податків (з урахуванням їх елементів: ставок, пільг, санкцій), системи показників, які визначають результати їх застосування, а також органів управління податковими надходженнями [71]. На наш погляд, такий підхід більш прийнятний, оскільки він передбачає розуміння податкового механізму не просто як сукупності податків, а у всій єдності їхніх елементів, що виступають засобами для впливу на об’єкт оподаткування. Також механізм невіддільний від носія управлінських рішень щодо застосування податкового інструментарію, яким є певний орган управління, задіяний у процесі формування податкових доходів бюджету. У будь-якій країні в організаційному забезпеченні процесу формування податкових надходжень бюджету задіяна система органів, яка об’єднує крім фіскальних структур (податкової та митної служби) також інші фінансові органи, що здійснюють планування надходжень від оподаткування, їх облік та розподіл між бюджетами різного рівня. Також аргументованим вважаємо зарахування до податкового механізму системи індикаторів, адже через них виражаються результати впливу податків та зборів на економічні процеси. Підсумком функціонування цього механізму є формування податкових надходжень бюджету.

Функціональну основу податкового механізму складають види, форми, методи, інструменти організації податкових відносин. Якщо усі елементи цієї підсистеми застосовуються злагоджено, то це дає можливість досягти високого рівня ефективності функціонування цілого механізму. На думку В. Дем’янишина [22, с. 87], у широкому розумінні через податковий механізм реалізуються функції податків, а саме фіскальна, що полягає у формуванні доходів держави, та регулююча, оскільки через податки держава має змогу впливати на економічні процеси та розвиток окремих галузей економіки, визначати пропорції розподілу ВВП, стимулювати чи стримувати інвестиції. У вузькому контексті, податковий механізм, як зазначає В. Дем’янишин, є сукупністю важелів та інструментів, які забезпечують функціонування податкової системи.

Поділяючи позицію В. Дем’янишина, вважаємо хибною позицію А. Леміша та В. Дюрядіна [28, с. 25], Т. Гладченко [15, с. 63], які наділяють податковий механізм функціями планування, регулювання й контролю. На наш погляд, будучи сукупністю певних складових, інструментарієм організації податкових відносин, податковий механізм не може мати самостійних, властивих тільки йому функцій. Завдяки використанню його елементів суб’єкт управління може реалізувати функції податків. Натомість, податкове планування, регулювання й контроль доцільно визначати як методи податкового механізму, через які він розкриває своє призначення.

У функціональному контексті розглянуто податковий механізм авторами економічної енциклопедії за редакцією С. Мочерного. На їхню думку, практичне вираження податковий механізм через податкове регулювання й стимулювання, а його основними формами є диференціація податкових ставок, коригування кола платників податків та бази оподаткування, надання пільг зі сплати певних податків та зборів, а також інші форми податкового стимулювання економічної діяльності [29, с. 770-771]. Двоїсту управлінсько-правову природу податкового механізму розкриває у своїй позиції Т. Юткіна. На її думку, з управлінської точки зору податковий механізм дає уявлення про цілі та завдання податкової діяльності, базовані на принципах ефективного функціонування; з правового погляду, цей механізм являє собою сукупність правових норм та податкових правил, які регламентують процеси оподаткування [83, с. 75].

Ієрархічно-функціональний підхід до трактування податкового механізму запропонований М. Кучерявенком. Він запропонував розмежувати складові податкового механізму на дві групи: перша група об’єднує основні елементи, які виражають суттєві характеристики податків та без яких неможливо уявити податковий механізм (платники податку, його ставки, об’єкт оподаткування); другу групу формують додаткові елементи, які характеризують особливості застосування основних елементів, зокрема пільги з оподаткування, особливості розрахунку та сплати податкових зобов’язань, бюджет, до якого надходять сплачені податки та ін.) [43, с. 90-91].

На наш погляд, формулюючи дефініцію податкового механізму, важливо наголосити на його зв’язку із процесом формування доходів бюджету. Відтак, заслуговує на увагу визначення цього поняття, запропоноване Я. Янушевичем. На його думку, податковий механізм об’єднує податкові органи держави, інститути, форми та методи оподаткування, через які відбувається узгодження інтересів держави й платників податків і забезпечується формування фінансових ресурсів бюджету й розвиток економіки [86, с. 6]. Цю наукову позицію поділяє Л. Чернявська, яка характеризує податковий механізм як систему податкових методів, інструментів, важелів та заходів, які застосовує держава до платників податків для справляння цих фіскальних платежів до бюджетів усіх рівнів з метою забезпечення усебічної стабільності в країні [80, с. 54].

Конкретна модель податкового механізму формується в державі залежно від стратегічних і тактичних завдань податкової політики, які ставить перед собою уряд. Завдяки цьому формується унікальна конфігурація податкового механізму як набір його елементів. Стратегічні цілі функціонування податкового механізму полягають у досягненні оптимальних пропорцій розподілу ВВП, стимулюванні економічного зростання та інвестицій, досягненні на цій основі суспільного добробуту. Водночас, тактичні завдання податкового механізму концентруються на забезпеченні формування необхідного обсягу бюджетних ресурсів держави, а також коригуванні податкової поведінки платників.

Окреслюючи коло інструментів податкового механізму, значна частина науковців ототожнює їх з елементами податків. Ми також погоджуємось із такою позицією, визначаючи основними інструментами податкового механізму суб’єкта податку (учасники податкових відносин – платник та держава в особі уповноважених органів), об’єкт податку (явище, процес або предмет, який оподатковується), ставку податку (розмір податку, визначений стосовно бази оподаткування у процентах або твердих сумах), базу оподаткування (частина об’єкта оподаткування, яка є основою для розрахунку суми податку), податкову пільгу (виняток із загальних правил оподаткування, що дає змогу платнику зменшити суму податку до сплати або звільняє його від певних обов’язків) [42, c. 16-17; 77, c. 114]. Також важливим елементами податкового механізму є норми зарахування податкових зобов’язань, які визначають у яких пропорціях та до якого бюджету має бути спрямований сплачений платником податок.

Усі інструменти податкового механізму отримують застосування у рамках відповідних методів, а саме податкового планування, регулювання й контролю. В сучасних наукових публікаціях з тематики податкового механізму [11, с. 194; 15, с. 63; 20, с. 219] до методів податкового планування зараховують факторний та кластерний аналіз, екстраполяцію, прямий розрахунок, моделювання та інші. Найбільш громіздким серед методів податкового планування, що отримали широке застосування на практиці є метод прямого розрахунку, однак його перевагою є висока точність отриманих показників. Застосування екстраполяції як методу планування має суттєвий недолік, що полягає у перенесенні тенденцій минулих періодів на прогнозовані показники, що не забезпечує об’єктивності отриманих результатів. Податкове регулювання як метод податкового механізму виявляється через вплив податкового інструментарію на процес формування і розподілу податкових надходжень між бюджетами різного рівня. Основними інструментами податкового регулювання на теперішній час є реструктуризація податкової заборгованості, встановлення спеціальних податкових режимів, надання податкового кредиту, коригування ставок податків і бази оподаткування та інші [34, с. 43]. Ефективність податкового планування та регулювання має логічне продовження у методі податкового контролю, який забезпечує їхню ефективність. Ключовими методами податкового контролю у наукових джерелах визначають формальний і документальний контроль, облік платників податків, інвентаризацію та експертизу та інші.

Оригінальною щодо розмежування складових податкового механізму є позиція В. Дем’янишина. Розглядаючи цей механізм з системного погляду, він виокремлює у його складі дві підсистеми – механізм справляння податків та механізм контролю і забезпечення їхньої сплати [23, с. 2]. До першої підсистеми вчений зараховує не тільки елементи податків і зборів, але й заходи і процедури їх використання для забезпечення належного виконання платниками податкових зобов’язань перед бюджетами. Щодо другої підсистеми податкового механізму, то вона об’єднує інструментарій, який застосовують до платників податків у випадку неналежного виконання податкових зобов’язань (стягнення податків, санкції, податкова застава та інші).

Окрема частина науковців, розглядають складові податкового механізму, виокремлює у його складі принципи. Поділяючи позицію Т. Гладченко [15, с. 63] та інших науковців щодо неможливості виокремлення принципів податкового механізму як сукупності певного інструментарію, а не процесу, все ж вважаємо таке бачення занадто категоричним. На наш погляд, доцільно виокремлювати принципи не самого механізму, а його застосування. Вони мають забезпечити узгодженість використання податкового механізму із завданнями податкової політики. Відповідно, ключовими принципами податкового механізму, на наш погляд, доцільно визначати: узгодженість із податковою і бюджетною політикою, повнота реалізації податкових інструментів, системність їхнього застосування, економічність та ефективність функціонування, стабільність. Тільки за умови дотримання цих принципів, на наш погляд, буде забезпечуватись позитивний вплив системи оподаткування на економічні процеси, а також висока фіскальна віддача від податків та зборів у формі нарощування доходів бюджетів усіх рівнів.

Функціонування податкового механізму, завдяки якому забезпечується формування доходів бюджету, відбувається нерозривно від процесу розвитку відповідного правового базису використання податків як джерела бюджетних ресурсів. Базовим правовим документом, який врегульовує не тільки питання оподаткування, але й загальні принципи організації влади в Україні є Основний закон – Конституція. Цим документом визначені найбільш загальні принципи формування доходів державного бюджету, організації бюджетного механізму, складовою якого є податковий механізм [40]. Конституція України визначає також компетенцію гілок влади щодо формування доходів державного бюджету, регламентує найбільш загальні засади його виконання.

З 2010 року фундаментальним правовим актом, який врегульовує питання оподаткування в Україні, а отже й впливає на формування доходів бюджету від податків та зборів є Податковий кодекс України [65]. Від врегульовує податкові відносини, тобто встановлює перелік податків та зборів, які функціонують у нашій країні, порядок їхнього розрахунку і сплати, визначає перелік платників, їх права та обов’язки, відповідальність при виконанні податкових зобов’язань. Важливою складовою Податкового кодексу України є норми, що визначають повноваження органів фіскального контролю, права та обов’язки посадових осіб цих органів в процесі адміністрування фіскальних платежів. Таким чином, прийняття цього нормативно-правового акту забезпечило перехід податкового законодавства на якісно новий рівень, коли замість значної кількості не завжди узгоджених між собою законів та підзаконних актів на теперішній час основи податкових відносин в Україні базуються на положеннях єдиного документа. Однак, із прийняттям у 2010 році Податкового кодексу та його нової редакції у 2015 році проблема нестабільності податкового законодавства та хаотичності його змін не втратила актуальності. Незважаючи на те, що нововведення у норми податкового законодавства на сьогодні вводяться шляхом внесення змін до положень Податкового кодексу, практика «ручних», безсистемних маніпуляцій податковими правилами залишилась.

Звичним у фіскальній практиці є щорічне коригування податкового законодавства в рамках бюджетного процесу. В середньому за останні роки норми Податкового кодексу змінюються щорічно по 8-10 разів, при цьому основний масив змін припадає на кінець календарного року. Рекордними у цьому плані були 2015 рік, коли впродовж року до податкового законодавства поправки вносили 26 разів, а також 2020 рік, у якому податкове законодавство змінювали 17 разів. В більшості ці новації не мають радикального характеру, однак для прикладу, в 2015 році за Законом України «Про внесення змін до податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [69] основні засади функціонування системи оподаткування були ґрунтовно змінені. Зокрема, було внесено корективи у склад місцевих та загальнодержавних податків і зборів, змінено процедури розрахунку та сплати податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та інших фіскальних платежів; значного коригування зазнали пропорції розподілу надходжень від загальнодержавних податків у розрізі складових бюджетної системи; нарешті, було суттєво звужено масштаби надання податкових пільг за галузевим принципом. Зрозуміло, що абсолютна негнучкість податкового законодавства є нонсенсом, оскільки проведення податкової політики з метою досягнення стратегічних і тактичних завдань розвитку держави потребує змін законодавства. Однак, шкідливою, на наш погляд, є практика внесення змін в останні місяці (навіть дні) року в рамках створення правової бази для виконання бюджету на наступний бюджетний період, коли суб’єкти господарювання мають дуже обмежені можливості належно адаптуватися до новацій.

Іншим системним правовим актом, який врегульовує питання справляння податків та зборів при здійсненні зовнішньоекономічних операцій є Митний кодекс України [50]. У ньому визначені процедури митного контролю, митного оформлення товарів, які перетинають митний кордон держави, а також порядок оподаткування експортно-імпортних операцій. У розділі ІХ Митного кодексу викладені положення щодо правил оподаткування митними платежами товарів і послуг, які переміщують через митний кордон держави в режимі зовнішньої торгівлі, визначені види та ставки мита, порядок розрахунку бази оподаткування та інші аспекти справляння митних платежів. Базою оподаткування товарів при здійсненні експортно-імпортних операцій є митна вартість товарів, методика розрахунку якої викладена у розділі ІІІ «Митна вартість та методи її визначення» Митного кодексу України. Важливість митного кодексу як елемента правової бази формування податкових надходжень державного бюджету в тому, що мита вартість оподатковуваних товарів з урахування митних платежів виступає базою для розрахунку інших загальнодержавних податків та зборів, зокрема податку на додану вартість, акцизного податку. В сучасних реаліях оподаткування імпорту товарів та послуг забезпечує більшу частину надходжень державного бюджету від універсальних та специфічних акцизів.

Поряд із законодавством, яке визначає ключові засади функціонування системи оподаткування, нормативне забезпечення формування податкових надходжень державного бюджету визначається базовим правовим документом бюджетного законодавства – Бюджетним кодексом України [8]. У 2010 році було прийнято другу редакцію цього документа, яка визначає основи побудови та структуру бюджетної системи, базові засади вироблення й реляції бюджетної політики, врегульовує процедури бюджетного процесу, зокрема що стосуються доходів державного бюджету. Однойменним розділом Бюджетного кодексу визначені процедури бюджетного процесу на рівні державного бюджету, склад доходів та, зокрема, податкових надходжень, організаційні аспекти виконання державного бюджету, порядок обліку та складання звітності про його виконання. Таким чином, відповідно до положень Бюджетного кодексу України, доходами державного бюджету визначені надходження від таких фіскальних платежів: податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного податку з вироблених в Україні та ввезених та митну територію країни підакцизних товарів (продукції), ввізного та вивізного мита, рентної плати тощо.

Нормативно-правова база формування державного бюджету оперативного характеру представлена, в першу чергу, Основними напрямами бюджетної політики на наступний рік, законом про державний бюджет на відповідний рік, численними нормативно-правовими актами, виданими Кабінетом Міністрів, Міністерством фінансів, державними податковою, казначейською службами та іншими фінансовими органами для регулювання оперативних питань виконання державного бюджету за доходами. Вони необхідні для регулювання поточних питань формування та виконання державного бюджету за доходами. При цьому важливим принципом розвитку правової бази, яка регулює питання виконання державного бюджету за доходами є взаємоузгодженість положень нормативно-правових актів, урахування при їх розробці інтересів усіх сторін податкових відносин.

**Висновки до розділу 1**

В умовах ринкової економіки державний бюджет є головною складовою фінансової системи будь-якої країни. Формування бюджетних ресурсів держави має відбуватись на основі принципу раціональної необхідності, адже надмірне вилучення коштів з економіки, необґрунтовані масштаби їхнього перерозподілу можуть негативно впливати на мотивацію суб’єктів економіки до господарської діяльності, стати причиною тінізації економіки, приховування доходів та навіть рецесії. Податкові надходження бюджету формують шляхом мобілізації до нього визначених системою оподаткування податків, зборів та обов’язкових платежів. Цей процес залежи віть від багатьох об’єктивних та суб’єктивних чинників, які визначають обсяги та структуру доходів.

Узагальнення наукових поглядів на суть та призначення податків довело, що вони є невід’ємним атрибутом держави, що за час існування еволюціонували у суспільному розумінні від подарунка, дару людини на користь правителя до усвідомленого обов’язкового внеску платника-громадянина. Для податкових надходжень характерний примусовий характер, який обумовлюється природою податкових відносин та визначає їхню структуру. Сучасна структура податкових надходжень державного бюджету об’єднує такі їх підгрупи: податки на доходи, прибуток, на збільшення ринкової вартості; рентну плату; внутрішні податки на товари і послуги; податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції; інші податки та збори, які не зараховані до попередніх груп. Структура надходжень бюджету від оподаткування важлива при формуванні податкової політики, адже країни з розвинутою економікою при їхньому формуванні опираються на пряме оподаткування, тоді як країни з емерджентною економікою – на доходи від оподаткування процесів споживання.

Формування податкових надходжень бюджету має відповідати принципам фіскальної та економічної ефективності, стабільності та незалежності від дії економічних циклів соціальної і територіальної справедливості. Важливим для формування податкових надходжень бюджету є також побудова організаційного механізму. Узагальнення наукових підходів до тлумачення податкового механізму дало змогу визначити його як сукупність податків (з урахуванням їх елементів), системи показників, які визначають результати їхнє застосування, а також органів управління податковими надходженнями. Підсумком функціонування цього механізму є формування податкових надходжень бюджету. Охарактеризовано податковий механізм у функціональному та ієрархічному контексті. Конкретна модель податкового механізму формується в державі залежно від стратегічних і тактичних завдань податкової політики, які ставить перед собою уряд. Завдяки цьому формується унікальна конфігурація податкового механізму як набір його елементів.

Функціонування податкового механізму відбувається нерозривно від розвитку правового забезпечення використання податків як джерела бюджетних ресурсів. Для законодавства з питань формування податкових надходжень бюджету характерне збереження практики «ручних», безсистемних маніпуляцій податковими правилами. Звичним у фіскальній практиці є щорічне коригування податкового законодавства в рамках бюджетного процесу.

**Розділ 2**

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ**

**2.1. Практика формування доходів державного бюджету від податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості**

Згідно положень чинного бюджетного законодавства, у складі податкових надходжень державного бюджету виділяють підгрупу надходжень від податків на доходи, прибуток та приріст ринкової вартості. У практиці розвинутих країн з ринковою економікою цей різновид фіскальних інструментів – прямі податки – є джерелом формування насамперед державного бюджету, натомість в Україні вони відіграють провідну роль у наповненні місцевих бюджетів. У структурі дохідних джерел державного бюджету надходження від прямих податків на теперішній час поступаються своїм фіскальним значенням непрямим податкам, що характерне для країн з невисоким рівнем суспільного добробуту та вузькою базою оподаткування прямими податками. Найважливішими податками, які зараховуються до оцінюваної підгрупи податкових надходжень державного бюджету є податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. В Україні ці податки є елементами міжбюджетного регулювання, оскільки кошти від їх сплати розщеплюються між державним та місцевими бюджетами відповідно до пропорцій, визначених Бюджетним кодексом України.

Впродовж останніх років надходження державного бюджету від податків на доходи населення та прибуток підприємств поступально зростають, динаміка їх нарощування випереджає динаміку приросту сукупних доходів державного бюджету без урахування міжбюджетних трансфертів. У 2020 році за підгрупою доходів до державного бюджету надійшло 225,98 млрд грн, що склало 21,2% від сукупних доходів без урахування трансфертів. Всього за період 2017-2020 рр. у грошовому вимірі надходження від оподаткування доходів та прибутку зросли на 84,0 млрд грн, або в 1,6 рази. Відповідно до закону про державний бюджет, на 2021 рік заплановане подальше зростання надходжень від прямих податків – до 245,3 млрд грн, або на 19,3 млрд грн. Зростання надходжень від прямих податків спостерігається від обох найважливіших податків – від податку на доходи фізичних осіб та від податку на прибуток. Від оподаткування особистих доходів громадян у 2020 році до державного бюджету надійшло 117,28 млрд грн, від оподаткування прибутку підприємств – 108,70 млрд грн. У порівнянні з 2017 роком надходження ПДФО збільшились на 42,25 млрд грн, або в 1,5 рази, від податку на прибуток – на 41,79 млрд грн, або в 1,6 рази. Загалом податкові надходження Державного бюджету України за період 2017-2020 рр. зросли на 35,7%, або на 223,97 млрд грн і склали в минулому році 851,12 млрд грн. На 2021 рік передбачене їх подальше нарощування до 929,48 млрд грн, що складе 86,57% від сукупних доходів державного бюджету без урахування міжбюджетних трансфертів (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Надходження Державного бюджету України від податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** | |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| Податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості, в т.ч.: | | | | | | | | | | |
|  | 141,95 | 18,03 | 188,62 | 20,48 | 217,04 | 21,93 | 225,98 | 21,21 | 245,32 | 22,85 |
| *Податок та збір на доходи фізичних осіб* | | | | | | | | | | |
|  | 75,03 | 9,53 | 91,74 | 9,96 | 109,95 | 11,11 | 117,28 | 11,01 | 137,58 | 12,81 |
| *Податок на прибуток підприємств* | | | | | | | | | | |
|  | 66,91 | 8,50 | 96,88 | 10,52 | 107,08 | 10,82 | 108,70 | 10,20 | 107,74 | 10,03 |
| **Податкові надходження** | | | | | | | | | | |
|  | **627,15** | **79,66** | **753,82** | **81,86** | **799,78** | **80,82** | **851,12** | **79,89** | **929,48** | 86,57 |
| **Доходи державного бюджету без трансфертів** | | | | | | | | | | |
|  | **787,3** | **100,00** | **920,81** | **100,00** | **989,62** | **100,00** | **1065,37** | **100,00** | **1073,65** | 100,00 |
| **Доходи державного бюджету, всього** | | | | | | | | | | |
|  | **793,27** | **–** | **928,11** | **–** | **998,34** | **–** | **1076,03** | **–** | **1084,03** | **–** |

*Примітки*: побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Швидке зростання находжень від оподаткування особистих доходів населення та прибутку підприємств призвело до посилення їхнього фіскального значення, що виявляється у зростанні питомої ваги цих податків у структурі сукупних доходів населення (без урахування трансфертів). Зокрема, питома вага усієї підгрупи податкових надходжень підвищилась з 18,03% у 2017 році до 20,48% у 2018 році та 21,93% у 2019 році. На 2021 рік питома вага цієї підгрупи податкових надходжень орієнтовно складе майже 23% від сукупних доходів державного бюджету. При цьому, частка ПДФО за аналізований період зросла з 9,53% у 2017 році до 11,01% у 2020 році та прогнозується на рівні 12,81% у 2021 році. Фіскальне значення податку на прибуток підвищилось з 8,50% у 2017 році до 10-11% у 2018-2021 рр. Питома вага сукупних податкових надходжень у структурі власних доходів бюджету за цей період залишалася незмінною, коливаючись в межах 80-82%. Причиною поступового зростання ролі прямих податків у доходах Державного бюджету України є нарощування номінальних особистих доходів населення, а також проведення заходів з детінізації трудових відносин та протидії виплаті заробітних плат у «конвертах».

Звернемо увагу на показники виконання планових призначень з доходів державного бюджету від прямого оподаткування. Впродовж останніх років вони характеризуються зниженням рівня перевиконання індикативних значень, що ми схильні пов’язувати із гальмуванням інфляції, помірним підвищенням рівня соціальних стандартів, а також поліпшенням результатів роботи підприємств. Зокрема, у 2018 році фактичні показники надходжень за підгрупою виявились на 8,75% вищими за заплановані, додатково до державного бюджету поступило 15,17 млрд грн. У 2019 році рівень виконання плану надходжень склав 107,62%, додатково від оподаткування доходів та прибутку надійшло 15,36 млрд грн. У 2020 році перевиконання плану склало всього 1,9%, однак в грошовому вимірі державний бюджет отримав додатково 4,22 млрд грн податків з особистих доходів населення та прибутку підприємств.

Основний внесок у перевиконання планових показників надходжень від оподаткування доходів, прибутку та приросту ринкової вартості здійснило нарощування фіскальних платежів підприємствами за рахунок поліпшення результатів господарювання. Зокрема, виконання плану з надходжень податку на прибуток підприємств у 2018 році склало 117,67%, у 2019 році – 112,11% проти 100,68% та 103,57%, відповідно, для надходжень від податку й збору на доходи фізичних осіб. Тільки у 2020 році через ускладнення умов ведення господарської діяльності, локдаун та інші економічні труднощі підприємства різко погіршили фінансові результати діяльності, що спричинило невиконання плану надходжень з їхнього оподаткування. Втім, в абсолютному вимірі у 2020 році до державного бюджету надійшло на 1,61 млрд грн більше податку на прибуток, ніж у 2019 році (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

**Показники виконання плану із надходжень до Державного бюджету України від оподаткування доходів, прибутку та приросту ринкової вартості у 2018-2020 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2018** | | | **2019** | | | **2020** | | |
| **план** | **факт** | **% викон.** | **план** | **факт** | **% викон.** | **план** | **факт** | **% викон.** |
| **Податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості, в т.ч.** | | | | | | | | | |
|  | 173,45 | 188,62 | 108,75 | 201,68 | 217,04 | 107,62 | 221,76 | 225,98 | 101,90 |
| ***Податок та збір на доходи фізичних осіб*** | | | | | | | | | |
|  | 91,12 | 91,74 | 100,68 | 106,16 | 109,95 | 103,57 | 111,30 | 117,28 | 105,37 |
| ***Податок на прибуток підприємств*** | | | | | | | | | |
|  | 82,33 | 96,88 | 117,67 | 95,52 | 107,09 | 112,11 | 110,46 | 108,70 | 98,41 |
| **Податкові надходження** | | | | | | | | | |
|  | 760,02 | 753,82 | 99,18 | 840,60 | 799,78 | 95,14 | 826,26 | 851,12 | 103,01 |
| **Доходи державного бюджету, всього** | | | | | | | | | |
|  | 918,00 | 928,11 | 101,10 | 1007,30 | 998,34 | 99,11 | 1022,05 | 1076,03 | 105,28 |

*Примітки*: побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Проаналізуємо тенденції надходження коштів від окремих податків, які зараховуються до цієї підгрупи податкових надходжень. Податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) впродовж останнього десятиліття зазнав значних змін у частині його ставок, умов сплати та пропорцій розмежування між видами бюджетів. З 2015 року 25% сукупних надходжень ПДФО в Україні поступає до державного бюджету України, а для м. Києва цей показник визначений на рівні 60% (зважаючи на концентрацію у столиці офісів найбільших підприємств України). Значною мінливістю характеризується також динаміка ставок ПДФО, які впродовж періоду 2014-2020 рр. зазнали неодноразових коригувань. За цей період спостерігалось чергування прогресивного та пропорційного підходу до встановлення ставки ПДФО, яка з 2016 року визначена на рівні 18% (базова). Замість запровадження прогресії ставок податку, в Україні впроваджено такий підхід до диференціації податкового навантаження на особисті доходи, коли окремі види доходу залежно від їхнього походження оподатковуються за відмінними від базової ставками. Зокрема, на теперішній час існують додаткові ставки ПДФО:

– 0% – ставка податку, яку застосовують при оподаткуванні доходу від продажу нерухомого а рухомого майна, якщо така операція здійснюється вперше за рік. Аналогічною ставкою оподатковують успадковане майно спадкоємцями першого і другого ступеня спорідненості;

– 5% – ставка податку, яку застосовують при оподаткуванні доходів від продажу рухомого і нерухомого майна, якщо такі операції є другою і наступними у календарному році. За цією ж ставкою оподатковують доходи від фінансових інвестицій у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, які нараховані нерезидентами – платниками податку на прибуток (за виключенням інститутів спільного інвестування), а також доходи від спадщини для спадкоємців дальших ступенів спорідненості. Зауважимо, що відповідно до податкових ініціатив, з 2022 року пропонується поширити дію базової ставки податку для операцій з продажу рухомого та нерухомого майна [64], що на думку ініціаторів змін має сприяти зменшенню масштабів ухилення від оподаткування майна;

– 9% – ставка податку, яку застосовують до доходів у формі нарахованих нерезидентами дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, а також інститутами спільного інвестування та підприємствами, які не є платниками податку на прибуток [73].

Звернемо увагу на динаміку надходжень ПДФО у розрізі видів доходу, який оподатковується. Найбільший внесок в абсолютне зростання надходжень цього податку до державного бюджету здійснило оподаткування доходів у вигляді заробітної плати – за період 2017-2020 рр. ці надходження збільшились в 1,6 рази, або на 28,20 млрд грн. У структурі сукупних надходжень ПДФО та військового збору питома вага надходжень від оподаткування заробітної плати за цей період збільшилась на 1,93 в.п. до 63,31%. Однак, у відносному вимірі найвищий темп нарощування надходжень спостерігався від оподаткування доходів у формі грошового забезпечення та винагород військовослужбовцям – якщо у 2017 році вони становили 3,03 млрд грн, то у 2020 році – в 1,9 рази більше, або 5,73 млрд грн. Така динаміка пояснюється значним підвищенням розрізу грошового забезпечення військових в останні роки, особливо у зоні проведення ООС. Іншою відповіддю фіскальної політики на іноземну агресію проти України та збільшення потреби у коштах на фінансування Збройних сил стало запровадження у 2014 році військового збору, надходження від сплати якого зросли з 15,07 млрд грн у 2017 році до 23,93 млрд грн у 2020 році (табл. 2.3). На сьогодні частина науковців критикує доцільність застосування цього фіскального інструменту, оскільки прямого зв’язку між його сплатою та фінансуванням оборонних потреб держави немає, а сам платіж перетворився на додатковий аналог ПДФО, підвищуючи загальний рівень податкового навантаження на працю.

*Таблиця 2.3*

**Надходження податку та збору на доходи фізичних осіб**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| **Податок та збір на доходи фізичних осіб, в т.ч.:** | **75,03** | **100** | **91,74** | **100** | **109,95** | **100** | **117,28** | **100** |
| *із заробітної плати* | 46,05 | 61,38 | 57,85 | 63,06 | 69,27 | 63,00 | 74,25 | 63,31 |
| *з грошового забезпечення, грошових винагород військових* | 3,03 | 4,04 | 3,67 | 4,00 | 4,82 | 4,38 | 5,73 | 4,89 |
| *з інших доходів, ніж заробітна плата* | 3,51 | 4,68 | 4,46 | 4,86 | 5,32 | 4,84 | 5,79 | 4,94 |
| *за результатами щорічного декларування* | 1,32 | 1,76 | 1,74 | 1,90 | 2,63 | 2,39 | 2,16 | 1,84 |
| *з доходу у вигляді процентів* | 6,02 | 8,02 | 5,28 | 5,76 | 5,49 | 4,99 | 5,42 | 4,62 |
| *військовий збір* | 15,07 | 20,09 | 18,72 | 20,41 | 22,43 | 20,40 | 23,93 | 20,40 |

*Примітки*: побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Єдиним видом надходжень ПДФО, який за аналізований період показав негативну динаміку стали поступлення від оподаткування процентів. Помітно, що зменшення цих надходжень має доволі стійкий характер і спостерігалось в усі роки аналізованого періоду, за винятком 2019 року. Таким чином, у 2020 році надходження з цього джерела становили 4,62 млрд грн, що стало найменшою сумою за останні роки. Причини такої динаміки, на наш погляд, неоднозначні. З одного боку, таке падіння викликане незначним зростанням депозитних вкладів у банківських установах через недовіру до банківської системи та банківську кризу, а також падінням загального рівня процентних ставок за вкладами у всіх видах валют. З іншого боку, суб’єктивною причиною зменшення надходжень від оподаткування пасивних доходів стало зниження ставки податку на них, а також збільшення масштабів ухилення від сплати податку з використанням різних схем. Недієвість судової гілки влади та бездіяльність правоохоронних органів у питанні протидії фінансовим злочинам є, на наш погляд, вагомими чинниками того, що різноманітні схеми ухилення від оподаткування доходів та мінімізації податкових зобов’язань з ПДФО не втрачають популярності.

Якщо звернути увагу на залежність динаміки надходжень ПДФО від зміни макроекономічних індикаторів, можемо стверджувати про тісний зв'язок між відповідними надходженнями державного бюджету та інфляційними процесами у країні. «Вибухове» зростання надходжень ПДФО до державного бюджету у 2015 році було пов’язане із впровадженням військового збору та рекордною інфляцією у 43,3%, що змушувало роботодавців підвищувати заробітні плати з метою компенсації їх реальності вартості. Всього за рік надходження ПДФО зросли в 3,6 рази, з 12,65 млрд грн у 2014 році до 45,06 млрд грн за підсумками 2015 року. Високі темпи інфляції у 2016 році на рівні 12,4% стали причиною продовження швидкого росту номінальних доходів населення. Внаслідок цього за 2016 рік надходження ПДФО до державного бюджету збільшились на 14,8 млрд грн, або в 1,3 рази. Стабілізація економічної ситуації в країні, зниження темпів приросту споживчих цін у подальші роки призвели до формування принципово нової якості нарощування надходжень бюджету від ПДФО. У 2017-2019 рр. значні темпи зростання цих надходжень були зумовлені збільшенням реальних доходів населення через відновлення позитивної динаміки розвитку економіки. За цей період від оподаткування доходів населення бюджет щорічно отримував в 1,2 рази більше коштів, в абсолютному вимірі вони зросли з 75,03 млрд грн до 109,95 млрд грн. При цьому, якщо вирахувати вплив інфляції, то у 2017-2019 рр. надходження ПДФО щорічно збільшувались на 10-15% проти попереднього бюджетного періоду. Однак, у зв’язку з кризовими явищами в економіці, зумовленими глобальною епідемією COVID-19, у 2020 році темпи зростання надходжень ПДФО різко впали, а в реальному вимірі вони були практично непомітними.

Для оцінювання втрат реальної вартості надходжень бюджету від ПДФО під впливом інфляційних процесів врахуємо темпи зростання споживчих цін для коригування показників динаміки відповідних надходжень. Результати таких розрахунків показують, що при номінальному зростанні надходжень ПДФО за період 2012-2020 рр. у 16,7 рази фактичні надходження податку у цінах 2012 року зросли всього у 6,0 рази. Таким чином, 2/3 приросту доходів бюджету від оподаткування доходів населення втрачено під впливом інфляції. У грошовому вимірі номінальне зростання надходжень державного бюджету від ПДФО склало у 2020 році в порівнянні з показниками 2012 року 110,25 млрд грн, реальний приріст з урахуванням втрати вартості грошей від інфляції був втричі меншим – всього 35,48 млрд грн (табл. 2.4).

Іншим важливим джерелом формування надходжень державного бюджету від прямого оподаткування є податок на прибуток. Податкове законодавство передбачає кілька варіантів застосування ставок податку. Окрім базової ставки податку, яка впродовж останніх років залишається незмінною на рівні 18%, до кінця 2021 року також функціонує ставка 0% для новостворених підприємств, які відповідають двом критеріям – річний дохід не більше 3 млн грн та рівень оплати праці їхніх працівників складає не менше 2 розмірів мінімальної заробітної плати. За ставкою 0% також оподатковуються доходи страхових компаній за угодами страхування життя, пенсійного та медичного страхування. Натомість, інші доходи страхових компаній за угодами ризикового страхування оподатковують за ставкою податку 3% від бази оподаткування, якою виступає валовий обсяг премій та внесків. Окремі умови оподаткування прописані у законодавстві для оподаткування азартних ігор та букмекерської діяльності. Додатково до прибутку, щодо якого застосовується базова ставка подану на рівні 18%, оподатковується увесь дохід букмекерських кантор за ставкою 18%. Для доходів від проведення азартних ігор (в тому числі казино) встановлено додаткову ставку податку на обсяг виручки на рівні 10%, а для операторів лотерей – 30% від обсягу валового доходу [66].

*Таблиця 2.4*

**Показники реального (скоригованого на темп інфляції) зростання надходжень ПДФО до Державного бюджету України у 2012-2020 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2012** | **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **Відхилення 2020/2012 рр.** | |
| **млрд. грн.** | **%** |
| Фактичні надходження ПДФО | 7,03 | 7,56 | 12,65 | 45,06 | 59,81 | 75,03 | 91,74 | 109,95 | 117,28 | 110,25 | 1568,28 |
| Індекс інфляції, коефіцієнт | 0,998 | 1,005 | 1,249 | 1,433 | 1,124 | 1,137 | 1,098 | 1,041 | 1,050 | – | – |
| Надходження ПДФО у цінах 2012 року | 7,03 | 7,52 | 10,08 | 25,05 | 29,58 | 32,64 | 36,35 | 41,84 | 42,51 | 35,48 | 504,68 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України та [33]

Надходження податку на прибуток підприємств характеризуються в останні роки нестійкою динамікою, що пояснюється високим рівнем їхньої залежності від тенденції зміни макроекономічної ситуації в країні. Якщо у 2018 році відбулось 1,4-разове зростання надходжень бюджету від цього податку (в грошовому вимірі з 66,91 млрд грн до 96,88 млрд грн), то у 2019 році приріст доходів від податку на прибуток склав 10,5%, а в 2020 році – всього 1,5%. На перший погляд, така динаміка мала б свідчити про погіршення фінансових результатів діяльності суб’єктів господарювання. Однак, період 2017-2019 рр. позначений збільшенням обсягу отриманого підприємствами фінансового результату та зниженням частки збиткових підприємств. Зокрема, у 2018 році фінансовий результат (сальдо) до оподаткування підприємств усіх галузей економіки становив 429,13 млрд грн, в тому числі прибуток прибуткових підприємств – 746,53 млрд грн, від’ємний фінансовий результат збиткових підприємств – 317,40 млрд. грн. Приріст фінансового результату рентабельних підприємств порівняно з 2017 роком склав 72,14 млрд грн, а приріст надходжень податку на прибуток за цей період – 29,97 млрд грн. Однак, у 2019 році підприємства усіх форм власності наростили обсяги фінансового результату до оподаткування сумарно в 1,5 рази до 664,85 млрд грн (сальдо). При цьому рентабельні підприємства отримали позитивного фінансового результату на суму 933,16 млрд. грн, від’ємний фінансовий результат збиткових підприємств зменшився на 49,09 млрд. грн, або в 1,2 рази [25]. Очевидно, що таке нарощування позитивного фінансового результату від господарювання мало б призвести до значного збільшення надходжень податку на прибуток. Однак, в абсолютному вимірі приріст таких надходжень склав за 2019 рік всього 10,21 млрд грн, що слабко корелює із динамікою фінансового результату (табл. 2.5).

*Таблиця 2.5*

**Надходження Державного бюджету України**

**від податку на прибуток підприємств у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** |
| **Податок на прибуток підприємств, в т.ч.:** | **66,91** | **100** | **96,88** | **100** | **107,09** | **100** | **108,7** | **100** |
| *державних* | 10,01 | 15,00 | 17,44 | 18,00 | 18,53 | 17,30 | 19,96 | 18,36 |
| *створених за участю іноземних інвесторів* | 6,41 | 9,60 | 10,42 | 10,76 | 13,97 | 13,05 | 13,31 | 12,24 |
| *які належать іноземним юридичним особам* | 4,18 | 6,20 | 5,13 | 5,30 | 4,69 | 4,38 | 7,43 | 6,84 |
| *приватних* | 41,04 | 61,30 | 60,28 | 62,22 | 62,62 | 58,47 | 58,77 | 54,07 |
| *банківських установ* | 1,24 | 1,90 | 2,16 | 2,23 | 5,55 | 5,18 | 7,09 | 6,52 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

За підсумками 2020 року з об’єктивних причин відбулось різке погіршення показників фінансового результату діяльності підприємств – відповідне сальдо скоротилось майже вдвічі – до 318,50 млрд грн. Питома вага прибуткових підприємств знизилась з 74,0% у 2019 році до 71,4% у 2020 році, позитивний фінансовий результат рентабельних підприємств склав 860,91 млрд грн (мінус 72,25 млрд грн), а збиткові підприємства наростили від’ємний результат вдвічі, до 542,41 млрд грн. Попри це, у 2020 році спостерігався незначний приріст надходжень бюджету від податку на прибуток на рівні 1,6 млрд грн, що виглядає нелогічно на фоні погіршення результатів діяльності економіки. Таким чином, можемо констатувати, що динаміка надходжень податку на прибуток підприємств визначається не стільки траєкторією зміни фінансових результатів діяльності галузей економіки, скільки масштабами використання схем для виведення прибутку з-під оподаткування, а також особливостями політики адміністрування податкових платежів (заходами щодо адміністрування авансових внесків з податку на прибуток).

Підсумовуючи результати оцінювання фіскального внеску прямих податків у формування доходів державного бюджету можна констатувати, що він має тенденцію до підвищення. Однак, проведений аналіз засвідчив, що динаміка надходжень від податків на доходи, прибуток та приріст ринкової вартості значно мірою визначається не макроекономічним результатами, а є наслідком проведення дискреційної фіскальної політики щодо коригування елементів цих податків. Також під впливом інфляційних процесів реальний приріст доходів бюджету від оподаткування прямими податками було значною мірою втрачено.

**2.2. Оцінка фіскального значення внутрішніх податків на товари та послуги як джерела формування доходів державного бюджету**

Зважаючи на приналежність України до числа держав, що розвиваються, для нашої країни характерне превалювання надходжень від податків на процеси споживання у складі доходів державного бюджету порівняно з іншими видами фіскальних інструментів. Зокрема, за останні роки питома вага надходжень від внутрішніх податків на товари та послуги не опускалася нижче 50%, тобто від оподаткування процесів споживання державних бюджет отримує понад 1/2 власних доходів. Помітно, що у 2019-2020 рр. спостерігалось певне «просідання» питомої ваги цієї підгрупи податкових надходжень, що пояснюється швидким зростанням надходжень від прямих податків та рентних платежів. Разом з тим, у 2020 році надходження за підгрупою внутрішніх податків на товари і послуги до державного бюджету було мобілізовано 538,9 млрд грн, що на 38,85 млрд грн більше, ніж у попередньому бюджетному періоді. Це склало 50,58% загального обсягу власних доходів державного бюджету, тобто без урахування трансфертів. З цього обсягу понад 400,6 млрд грн склали надходження від оподаткування доданої вартості, ренту коштів було отримано від сплати акцизного податку. У порівнянні з 2017 роком надходження за підгрупою внутрішніх податків на товари та послуги збільшились на 116,63 млрд грн, або майже в 1,3 рази. При цьому найвищі темпи такого зростання припали на 2018 рік, коли надходження за підгрупою збільшились відразу на 71,09 млрд грн, що пояснюється швидким ростом фіскальної віддачі від ПДВ.

Зниження частки податків на споживання у 2019-2020 рр. пояснюється, поряд з уже озвученими причинами, «охолодженням» зовнішньоторгівельної активності в період наростання у світі епідемії коронавірусу. Через це питома вага надходжень від податку на додану вартість з 40,67% у 2018 році знизилась у 2019 році до 38,27% та до 37,60% у 2020 році. На 2021 рік відповідно до закону про державний бюджет на відповідний рік, передбачене відновлення позицій внутрішніх податків на товари і послуги, надходження від яких мають збільшились до 607,35 млрд грн, що орієнтовано становитиме 56,57% від обсягу власних доходів державного бюджету. Показово, що практично увесь приріст передбачено отримати за рахунок оподаткування доданої вартості – 67,90 млрд грн, або 116,9% від рівня 2020 року, тоді як надходження від акцизного податку майже не зазнають змін (табл. 2.6).

Торкаючись питання визначення елементів податку на додану вартість, то зазначимо, що перші роки його функціонування позначені проведенням політики «спроб і помилок» у встановленні ставки податку. З прийняттям Податкового кодексу України базову ставку податку на додатну вартість було визначено у 20% від бази оподаткування, вона залишається незмінною дотепер. Разом з тим, на сьогодні в Україні функціонують дві пільгові ставки податку на рівні 7% для операцій з постачання лікарських препаратів, медичного обладнання та виробів медичного призначення, а також 14% для оподаткування окремих видів аграрної продукції [32]. Остання ставка була запроваджена тільки з початку 2021 року, однак уже в середині року її дія була значною мірою обмежена [53].

*Таблиця 2.6*

**Надходження внутрішніх податків на товари та послуги**

**до Державного бюджету України у 2017-2021 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| **Внутрішні податки на товари та послуги, в т.ч.:** | **422,27** | **53,64** | **493,36** | **53,58** | **502,05** | **50,73** | **538,90** | **50,58** | **607,35** |
| *Податок на додану вартість* | 313,98 | 39,88 | 374,51 | 40,67 | 378,69 | 38,27 | 400,60 | 37,60 | 468,50 |
| *Акцизний податок* | 108,29 | 13,75 | 118,85 | 12,91 | 123,36 | 12,47 | 138,30 | 12,98 | 138,85 |
| Податкові надходження | 627,15 | 79,66 | 753,82 | 81,86 | 799,78 | 80,82 | 851,12 | 79,89 | 929,48 |
| Доходи державного бюджету без трансфертів | 787,3 | 100 | 920,81 | 100 | 989,62 | 100 | 1065,37 | 100 | 1073,65 |
| Доходи державного бюджету, всього | 793,27 | – | 928,11 | – | 998,34 | – | 1076,03 | – | 1084,03 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

В останні роки новації у царині оподаткування доданої вартості більшою мірою концентруються на питаннях підвищення ефективності адміністрування та спрощення процедур нарахування і сплати. Єдиною вагомою новацією щодо податку на додану вартість у 2020 році стало поширення нульової ставки податку на операції підприємств громадських організацій людей з інвалідністю, а також операцій, що здійснюються в межах процедури фінансової реструктуризації [60]. У зв’язку з епідемією коронавірусу, звільнено від оподаткування операції з постачання медичних препаратів та медичного обладнання, необхідного для протидії поширенню хвороби [38]. Натомість, у 2021 році поряд із введенням пільгової ставки 14% для аграрної продукції було поширено дію пільгової ставки 7% на широкий спектр операцій у галузі культури, готельні послуги; було звільнено від оподаткування доданої вартості при виробництві кінофільмів, діяльності з їх розповсюдження і демонстрування [61].

Показники зростання надходжень від податку на додану вартість до державного бюджету не демонструють сталої динаміки. У 2018 році приріст цих надходжень склав понад 60,5 млрд грн, або 19,3%, загалом за рік до бюджету надійшло 374,51 млрд грн. Натомість, у наступному році зростання доходів бюджету від оподаткування доданої вартості склало всього 4,18 млрд грн, або 1,11% проти попереднього року. Причини таких різких змін у динаміці перш за все пов’язані з укріпленням курсу національної валюти, що стало причиною зменшення надходжень від імпорту навіть з урахуванням того, що за підсумками 2019 року його обсяги зросли на 6,3%. Однак, якщо у 2018 році середньорічний курс долара США становив 27,2 грн/дол., то у 2019 році – 25,8 грн/дол. [52]. Наслідком ревальвації стало те, що за підсумками 2019 року від оподаткування імпорту до державного бюджету надійшло 289,76 млрд грн податку на додану вартість, що на 5,62 млрд грн менше, ніж у попередньому бюджетному періоді (табл. 2.7).

Дія згадуваних чинників зумовлювала динаміку надходжень податку на додану вартість і в 2020 році. Незважаючи на зниження обмінного курсу гривні, погіршення показників зовнішньої торгівлі (імпорт товарів зменшився проти 2019 року на 10,6%, імпорт послуг – на 25,0%) стало причиною подальшого тренду до зменшення надходжень податку з імпортованих товарів. Всього за підсумками 2020 року до державного бюджету надійшло 274,11 млрд грн «імпортного» податку на додану вартість, що на 15,65 млрд грн менше, ніж у попередньому році. Натомість, девальвація гривні та інфляційні процеси стали причиною нарощування надходжень від оподаткування товарів та послуг внутрішнього виробництва – додатково до бюджету поступило 37,56 млрд грн коштів, що в 1,4 рази більше, ніж у 2019 році. При цьому падіння виробництва у галузях економіки, а також підвищення ефективності діяльності фіскальних органів щодо протидії незаконному відшкодуванню зумовили зменшення обсягів заявленого до відшкодування податкового кредиту з податку на додану вартість до 143,11 млрд грн проти 151,90 млрд грн у попередньому бюджетному році.

*Таблиця 2.7*

**Надходження податку на додану вартість**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** |
| **Податок на додану вартість, в т.ч.:** | **313,98** | **374,51** | **378,69** | **400,60** |
| Податок з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) | 63,45 | 79,13 | 88,93 | 126,49 |
| *Нараховані зобов’язання* | 183,51 | 210,79 | 240,83 | 269,59 |
| *Бюджетне відшкодування* | -120,06 | -131,66 | -151,90 | -143,11 |
| Податок з ввезених в Україну товарів (робіт, послуг) | 250,53 | 295,38 | 289,76 | 274,11 |
| Ставка ПДВ, % | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Кінцеві споживчі витрати1 | 2983,88 | 3560,60 | 3978,40 | 3923,20 |
| Ефективна ставка ПДВ, % | 10,52 | 10,52 | 9,52 | 10,21 |
| Втрати надходжень ПДВ (потенційні доходи мінус фактичні доходи) | 282,80 | 337,61 | 416,99 | 384,04 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

1 – дані взято з [10]

Оцінюючи структуру формування сукупних обсягів надходжень бюджету від податку на додану вартість, можемо констатувати позитивну тенденцію до зміни його «драйверів». Впродовж періоду 2017-2020 рр. спостерігався чіткий тренд до посилення ролі внутрішнього виробництва у формуванні надходжень податку, натомість значення оподаткування імпорту помітно знизилось. Якщо у 2017 році від оподаткування імпортних товарів та послуг до державного бюджету надійшло в 3,9 рази більше коштів, ніж від внутрішнього ринку, то у 2018 році – в 3,7 рази більше, у 2019 році – в 3,3 рази, а в 2020 році – у 2,12 рази більше. Таким чином, відбувається поступове зниження гостроти високого рівня залежності фінансового ресурсу державного бюджету від кон’юнктури на світових товарних ринках. Якщо у 2017 році «імпортний» податок на додану вартість становив 79,8% сукупних надходжень, то у 2020 році такий показник знизився до 68,4%. На наш погляд, це свідчить про підвищення стійкості доходів державного бюджету до змін у зовнішньоторговельній діяльності та обмінного курсу національної валюти.

Однак, резерви нарощування обсягів надходжень від оподаткування доданої вартості все ще значні. Це підтверджує розрахунок ефективної ставки податку, який засвідчив, що за останні роки фактичний рівень податкового навантаження на споживання вдвічі нижчий за базову ставку податку. Частково такі показники пояснюються функціонуванням пільгових ставок податку, а також значним переліком операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою чи взагалі звільнені від оподаткування. Однак, за свідченнями науковців та практиків зі сфери оподаткування, проблема широкого використання «лазівок» податкового законодавства для мінімізації податкових зобов’язань з податку на додану вартість поки не вирішена.

Поряд із універсальним акцизом, впродовж останнього десятиліття значно підвищилась роль акцизного податку як джерела доходів державного бюджету. Динаміка надходжень акцизного податку за останні роки має нестабільний характер. Після достатньо значного зростання у 2018 році (на 10,56 млрд грн, або на 9,8%) у наступному році приріст надходжень від акцизного податку був незначним – всього 3,8% (всього 4,51 млрд грн в грошовому вимірі). У 2020 році додатково порівняно з показниками попереднього року надійшло 14,94 млрд грн, приріст становив 12,1%. Отож, за 2017-2020 рр. абсолютний приріст надходжень акцизного податку до бюджету склав 30,0 млрд грн, або 1,3 рази (табл. 2.8).

Якщо звернути увагу на тенденції формування надходжень акцизного податку за резидентним критерієм, то на відміну від оподаткування доданої вартості, провідне фіскальне значення для специфічних акцизів відіграє податок з внутрішнього виробництва. У 2020 році від оподаткування вироблених в Україні підакцизних товарів до бюджету надійшло 80,45 млрд грн, що склало 58,2% від сукупного обсягу сплаченого акцизного податку, тоді як податок з імпорту приніс державному бюджету 57,85 млрд грн, що становить 41,8% загального обсягу. Однак, всього за аналізований період приріст надходжень від акцизного податку з імпортованих товарів склав майже 1,4 рази, тоді як оподаткування внутрішнього виробництва забезпечило нарощування надходжень менш, ніж в 1,3 рази.

*Таблиця 2.8*

**Надходження акцизного податку**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| **Акцизний податок, в т.ч.:** | **108,29** | **100,0** | **118,85** | **100,0** | **123,36** | **100,0** | **138,30** | **100,0** |
| **з вироблених в Україні товарів** | **66,30** | **61,2** | **71,14** | **59,9** | **69,9** | **56,7** | **80,45** | **58,2** |
| *Лікеро-горілчана продукція* | *6,25* | *5,8* | *6,18* | *5,2* | *6,06* | *4,9* | *6,46* | *4,7* |
| *Пиво* | *4,68* | *4,3* | *4,7* | *4,0* | *4,67* | *3,8* | *4,7* | *3,4* |
| *Тютюн та тютюнові вироби* | *39,34* | *36,3* | *42,93* | *36,1* | *43,04* | *34,9* | *52,42* | *37,9* |
| *Електрична енергія* | *4,73* | *4,4* | *5,39* | *4,5* | *4,79* | *3,9* | *2,8* | *2,0* |
| *Пальне* | *9,47* | *8,7* | *9,99* | *8,4* | *9,32* | *7,6* | *12,02* | *8,7* |
| *Інші товари* | *1,83* | *1,7* | *1,95* | *1,6* | *2,02* | *1,6* | *2,05* | *1,5* |
| **з ввезених в Україну товарів** | **41,99** | **38,8** | **47,71** | **40,1** | **53,46** | **43,3** | **57,85** | **41,8** |
| *Лікеро-горілчана продукція* | *0,68* | *0,6* | *0,98* | *0,8* | *1,19* | *1,0* | *1,43* | *1,0* |
| *Тютюн та тютюнові вироби* | *0,52* | *0,5* | *0,64* | *0,5* | *1,1* | *0,9* | *2,29* | *1,7* |
| *Транспортні засоби* | *3,72* | *3,4* | *4,56* | *3,8* | *7,83* | *6,3* | *10,99* | *7,9* |
| *Пальне* | *36,61* | *33,8* | *40,92* | *34,4* | *38,31* | *31,1* | *41,99* | *30,4* |
| *Інші товари* | *0,46* | *0,4* | *0,61* | *0,5* | *5,03* | *4,1* | *1,15* | *0,8* |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

Якщо вернути увагу на динаміку структури надходжень акцизного податку за товарним критерієм, то у складі поступлень з внутрішнього виробництва провідну роль відіграє оподаткування тютюнових виробів. З цього джерела у 2020 році до державного бюджету поступило 52,42 млрд грн, або 37,9% сукупного обсягу надходжень акцизного податку і майже 2/3 від надходжень з внутрішнього виробництва підакцизних товарів. За період 2017-2020 рр. приріст надходжень від оподаткування тютюнових виробів до бюджету склав 1,3 рази, або 13,08 млрд грн у грошовому вимірі. Вагому роль серед надходжень податку з вироблених в Україні товарів відіграє також оподаткування вітчизняного пального, що дало змогу у 2020 році мобілізувати до державного бюджету понад 12,02 млрд грн. в середньому за оцінюваний період питома вага акцизного податку з пального, виробленого в Україні склала 8,4-8,7% сукупних надходжень. Найнижчі темпи зростання надходжень з усіх видів вироблених в Україні підакцизних товарів показують алкогольні напої: приріст сплаченого акцизного податку у 2020 році порівняно з показниками 2017 року склав по лікеро-горілчаній продукції – 0,21 млрд грн (3,4%), по пиву – 0,02 млрд грн (0,4%). Поряд із значним падінням обсягів легального виробництва алкогольних напоїв, причиною такої динаміки є високі параметри тіньового ринку цих товарів та неефективність діяльності правоохоронних органів щодо протидії нелегальному обігу алкоголю, зокрема лікеро-горілчаних виробів.

На відміну від оподаткування вітчизняних товарів, при оподаткуванні імпорту провідну фіскальну роль має податок з пального. Всього за 2020 рік від цього джерела до державного бюджету надійшло майже 42,0 млрд грн доходів, що становить 30,4% від загальних обсягів сплаченого податку. Однак, зі всіх статей надходжень з імпорту по пальному спостерігається найнижчий темп приросту надходжень – всього 14,7% за період 2017-2020 рр., тоді як, для прикладу, надходження з імпортних лікеро-горілчаних виробів зросли в 2,1 рази, тютюну і тютюнових виробів – в 4,4 рази, транспортних засобів – в 3,0 рази. Акцизний податок з імпортованих автомобілів у 2020 році забезпечив доходів державного бюджету на суму майже 11,0 млрд грн, або 7,9% від сукупного обсягу мобілізованого податку. Прискорене зростання цих надходжень спричинило підвищення їх питомої ваги у структурі поступлень акцизного податку з 3,4% до 7,9% для ввезених транспортних засобів, з 0,5% до 1,7% для імпортних тютюну і тютюнових виробів, з 0,6% до 1,0% – для лікеро-горілчаних виробів.

Окреслюючи причини сформованої структури надходжень акцизного податку з імпортних підакцизних товарів, перш, за все, ми схильні пов’язувати їх з недоліками фіскальної та загалом економічної політики уряду. Зокрема, впродовж багатьох років нагальною проблемою в Україні було масове ввезення на митну територію країни вживаних автомобілів, зареєстрованих на іноземних власників в режимі тимчасового перебування. Масовість такого ввезення без сплати будь-яких податків не тільки спричиняла втрати бюджетних доходів, але й завдавала шкоди легальним імпортерами транспортних засобів, які не могли конкурувати з такими схемами імпорту автомобілів. Тільки активна боротьба з так званими «євро бляхами» та вироблення механізму їхньої легалізації зі сплатою митних платежів та акцизного податку призвела до не тільки до поступового припинення такої практики «сірого» імпорту автомобілів, але й стала причиною різкого зростання надходжень від акцизного податку з них – в 1,7 рази у 2019 році та в 1,4 рази у 2020 році.

Натомість, майже 3/4 сукупних надходжень акцизного податку з імпорту припадає на пальне. Надходження від оподаткування ввезеного в Україну пального перевищують відповідні надходження з внутрішнього його виробництва у 3,5 рази. Причини такої диспропорції є знищення на період незалежності нафтопереробної галузі, що була однією із найпотужніших у світі та падіння обсягів видобування нафтопродуктів. За даними фахівців, маючи потужності для первинної переробки нафти на рівні 59 млн тон [54, с. 49], у 2004 році Україна переробила за рік всього 22 млн тон, а до 2016 року цей показник зменшився до 2,8 млн тон. Якщо у 1990 році наша країна виробляла 8,4 млн тон моторного бензину, то у 2016 році – всього 0,74 млн тон, виробництво дизельного пального за цей період впало з 1,27 млн тон до 0,63 млн тон [19]. Через встановлення монопольного становища для НАК «Нафтогаз України» та відсутність інвестицій у модернізацію вітчизняних нафтопереробних заводів кількість діючих нафтопереробних підприємств зменшилась до двох, з яких одне підприємство належить до числа середніх підприємств. Україна через непослідовну політику зниження галузі нафтопереробки на теперішній час перебуває у тотальній залежності від імпорту нафтопродуктів з сусідніх країн – Литви, Білорусі, Росії, що не тільки визначає траєкторію зміни доходів бюджету від акцизного податку на імпорт, але й має негативний вплив на рівень економічної безпеки.

Окрему підгрупу податкових надходжень державного бюджету складають доходи від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції. Надходження від справляння митних платежів у 2020 році принесли до державного бюджету 30,46 млрд грн, з яких 30,20 млрд грн, або 99,1% склали поступлення ввізного мита, решту коштів припадає на вивізне мито. Через гальмування позитивної динаміки зовнішньоекономічної діяльності, падіння обсягів імпорту у 2020 році позитивна динаміка надходжень митних платежів була доволі слабкою. Всього за період 2017-2020 рр. приріст надходжень від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції склав 24,1%, або 5,92 млрд грн у грошовому вимірі. При цьому надходження вивізного мита за це період зменшились більш, ніж вдвічі, тобто увесь приріст було отримано завдяки ввізному миту. З усіх складових надходжень ввізного мита найбільший приріст показали обсяги платежів з імпортованих нафтопродуктів і транспорту – 1,4 рази, або 2,53 млрд грн у грошовому вимірнику (табл. 2.9).

*Таблиця 2.9*

**Надходження ввізного та вивізного мита**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| **Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, в т.ч.:** | **24,54** | **100,0** | **27,08** | **100** | **30,09** | **100** | **30,46** | **100** |
| Ввізне мито | 23,90 | 97,4 | 26,56 | 98,1 | 29,86 | 99,2 | 30,20 | 99,1 |
| *на товари, які ввозять СПД* | 17,45 | 71,1 | 19,76 | 73,0 | 20,15 | 67,0 | 20,59 | 67,6 |
| *на нафтопродукти, транспортні засоби та шини, які ввозять СПД та громадяни* | 6,13 | 25,0 | 6,32 | 23,3 | 8,49 | 28,2 | 8,66 | 28,4 |
| *спеціальне мито* | – | – | 0,02 | 0,1 | 0,18 | 0,6 | 0,58 | 1,9 |
| Вивізне мито | 0,64 | 2,6 | 0,52 | 1,9 | 0,23 | 0,8 | 0,26 | 0,9 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

Незважаючи на незначні обсяги, стрімке зростання у 2020 році показали надходження від спеціального ввізного мита. Такий вид мита вводиться для захисту національних інтересів і запобігання шкоди національному виробнику, а також у відповідь на недружні дії з боку іноземних країн. Тому 3,2-разове зростання надходжень за цією статтею митних платежів пояснюються введенням спеціального мита на імпортовані з Росії скраплений газ та деякі інші продукти нафтопереробки з метою захисту вітчизняного ринку та упередження надмірної його монополізації виробниками країни-агресора.

Отож, проведений аналіз засвідчив, що на теперішній час надходження від внутрішніх податків на товари та послуги, ат також оподаткування зовнішньої торгівлі продовжують відігравати провідну роль у наповненні державного бюджету, що пояснюється як вузькістю бази оподаткування прямими податками через слабкий розвиток економіки і низький рівень добробуту вітчизняного суспільства, так і через використання прямих податків у системі міжбюджетного регулювання. Динаміка надходжень податків на споживання значною мірою залежить від стабільності валютного курсу гривні, економічної ситуації в країні, темпів зростання споживчих цін, а також тенденцій у зовнішній торгівлі. Втім, важливим чинником подальшого нарощування надходжень від цих податків є поряд із розвитком бази оподаткування, також ліквідація можливостей для уникнення їхньої сплати через підвищення ефективності адміністрування та спрощення порядку розрахунку і сплати.

**2.3. Тенденції формування доходів державного бюджету від рентних платежів та інших податків**

Відповідно до нової редакції Бюджетного кодексу України, до доходів державного бюджету зараховують надходження від сплати рентних платежів. Тривалий час всупереч логіці цю плату за чинною бюджетною класифікацією вважали складовою неподаткових надходжень, що штучно занижувало питому вагу податкових надходжень. З позицій фіску рентна плата є різновидом податку за право використання природного ресурсу, а тому зарахування її до податкових надходжень є цілком аргументованим. Однак, попри перенесення до податкових надходжень бюджету більшості видів рентних платежів, ренту за використання радіочастотного ресурсу продовжували зараховувати до неподаткових доходів. Окремим підвидом фіскальних платежів також було виокремлено збори за спеціальне використання природних ресурсів, які за економічним змістом є ідентичними з рентною платою. Після усунення цих колізій, в сучасних умовах усі різновиди рентних платежів сконцентровані у єдиному підрозділі податкових надходжень бюджету.

Реформа місцевого самоврядування в Україні супроводжувалась новаціями щодо рентної плати. Для зміцнення фінансової спроможності органів місцевого самоврядування частину рентної плати за користування надрами і використання природних ресурсів було передано до місцевих бюджетів [67; 68]. Внаслідок цього, на теперішній час встановилися такі пропорції зарахування рентної плати до державного бюджету: 50% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів; 55% рентної плати за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об’єктів місцевого значення; 75% рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення; 95% рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату. Продовжують в повному обсязі надходити до державного бюджету обсяги рентної плати за транспортування аміаку та нафтопродуктів через територію країни.

Надходження від рентної плати до державного бюджету характеризуються нестабільними показниками. Для прикладу, у 2018 році відбулось зменшення цих надходжень до 45,27 млрд грн, обумовлене зниженням ставок рентної плати на ряд товарних груп та падінням цін на сировинних ринках. Незначне зростання цих платежів у наступному році не дало можливості досягти показників 2017 року, надходження залишились на 1,91 млрд грн меншими. Тільки у 2020 році через підвищення ставок рентної плати та ціновий «бум» на ринку сировини. Завдяки цьому надходження рентних платежів збільшились до 52,48 млрд грн (табл. 2.10).

Оцінимо фіскальне значення рентних платежів у розрізі окремих видів ресурсів. Зокрема, рентна плата за спеціальне використання води забезпечила у 2020 році надходження до державного бюджету 0,79 млрд грн, що на 0,10 млрд грн менше, ніж у попередньому році й на 0,19 млрд грн менше показника 2018 року. Падіння абсолютних обсягів рентної плати за використання води зумовлює зниження її питомої ваги у структурні рентних платежів. Платниками цього виду рентної плати є користувачі води, тобто субітки господарювання усіх форм власності, які використовують воду у власній господарській діяльності, в тому числі для потреб гідроенергетики, водного транспорту, виробництва напоїв або рибництва. Специфіка об’єкта оподаткування зумовлює і відмінності у визначенні ставок рентної плати, які відрізняються залежно від характеру використання води та встановлені у твердих сумах на 100 м3 ресурсу. Такий підхід до визначення ставок рентної плати зумовлює необхідність їх періодичного перегляду для урахування втрат від інфляції. Ставки рентної плати за спеціальне використання водних ресурсів диференційовані за територіальним принципом (у розрізі регіоні країна, а також для окремих річок), а також за способом водозабору (поверхневі та підземні води).

*Таблиця 2.10*

**Доходи Державного бюджету України**

**від рентної плати (за видами ресурсів) у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** | **млрд. грн.** | **%** |
| **Рентна плата, в т.ч.:** | **48,66** | **100,0** | **45,27** | **100,0** | **46,75** | **100,0** | **52,48** | **100,0** |
| За спеціальне використання лісових ресурсів | 0,33 | 0,7 | 0,39 | 0,9 | 0,63 | 1,3 | 0,71 | 1,4 |
| За спеціальне використання води | 0,75 | 1,5 | 0,98 | 2,2 | 0,89 | 1,9 | 0,79 | 1,5 |
| За користування радіочастотним ресурсом | 2,54 | 5,2 | 2,62 | 5,8 | 2,46 | 5,3 | 2,28 | 4,3 |
| За користування надрами | 43,88 | 90,2 | 39,82 | 88,0 | 41,26 | 88,3 | 47,12 | 89,8 |
| За транспортування | 1,17 | 2,4 | 1,46 | 3,2 | 1,5 | 3,2 | 1,57 | 3,0 |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

Слід також відмітити, що до державного бюджету зараховують надходження рентної плати за використання водних ресурсів тільки державного значення, відповідні платежі за використання води з водних об’єктів місцевого рівня поповнюють місцеві бюджети. Ключовим проблемним моментом щодо рентної плати за спеціальне використання води в економічній науці визначають її незначні розміри, що не створюють стимулів для ощадного використання цього ресурсу. Однак, через глобальну зміну клімату наша країна належить до числа тих держав, яким у найближчому майбутньому найбільше загрожує опустелювання та дефіцит водних ресурсів, у зв’язку з чим питання підвищення ставок рентної плати для стимулювання культури бережливого ставлення до її використання гостро актуальна.

Найменше фіскальне значення на сьогодні серед рентних платежів має рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів. Оподаткуванню цим видом рентної плати підлягають об’єми лісозаготівлі (вирубаної деревини), обсяги заготовлених другорядних лісових матеріалів (живиця, кора, пні, деревна зелень та ін.), а також використання корисних властивостей лісів (рекреаційні цілі, оздоровчі, спортивні та інші заходи, проведення науково-дослідних робіт). Складність об’єкта оподаткування зумовлює специфіку встановлення ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, які враховують ці особливості. Для прикладу, для використання лісових ресурсів способом лісозаготівлі ставки рентної плати визначені у фіксованих сумах за 1 м3 деревини, при цьому вони диференційовані залежно від породи деревини, характеру її використання та якості. Як і щодо рентної плати за спеціальне використання водних ресурсів, рентна плата за використання ресурсів лісу підлягає розподілу між державним та місцевими бюджетами, а повноваження з визначення ставок плати за використання спеціальних властивостей лісу покладені на органи місцевого самоврядування.

Підвищення ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів у 2019 році, а також заходи з протидії незаконному лісокористуванню через тиск громадськості спричинили певне зростання обсягу надходжень від цього джерела. Приріст відповідних надходжень склав порівняно з 2018 роком 0,24 млрд грн, або 1,6 рази. Однак, як зазначають сучасні науковці, розміри рентної плати через лобізм зацікавлених сторін невиправдано занижені, а боротьба з незаконними рубками лісу нерідко має декларативний характер. Внаслідок цього масштаби незаконного вирубування лісів в Україні набули загрозливих розмірів, що поряд з екологічними проблемами, веде до значних бюджетних втрат.

Окремим видом рентної плати, значення якої помітно зросло в останнє десятиліття є рента за користування радіочастотним ресурсом, яка в повному обсязі зараховується до доходів державного бюджету. Посилення значення цього різновиду ренти пояснюється розвитком мобільного зв’язку та сегменту музичних радіостанцій, які є платниками ренти. Право на користування радіочастотним ресурсом визначає отримання відповідної ліцензії, а ставки платежу визначені у розрахунку за 1 мегагерц смуги радіочастот на місяць, диференціюючи їх за видами радіозв’язку. Надходження від цього виду рентної плати у 2020 році склали 2,28 млрд грн, що є найменшим показником за останнє чотириріччя. Порівняно з 2019 роком вони зменшились на 0,18 млрд грн, а також на 0,34 млрд грн проти показників 2018 року. Причини такого зменшення полягають у тому, що державний регулятор цієї сфери не вживав активних заходів для вилучення у користувачів радіочастотного ресурсу тих частот, які використовуються не ефективно або взагалі не використовують. Така практика застосовувалась окремим компаніями для того, щоб «закріпити» за собою радіочастоти з метою перепродажу прав на їхнє використання через розвиток мереж 4G та 5G зв’язку.

Поряд зі різними видами рентної плати, які мають незначне фіскальне значення, найбільшим за обсягами находжень видом рентних платежів є рентна плата за користування надрами. Рентні платежі за користування надрами за підсумками 2020 року дали можливість спрямувати до державного бюджету 47,12 млрд грн, що майже на 6,0 млрд грн більше, ніж у попередньому бюджетному періоді. Після певного падіння надходжень цього виду рентної плати, яке спостерігалося у 2018-2019 рр., у минулому році їх обсяги стали найбільшими за останнє чотириріччя (табл. 2.11).

Основну частину надходжень від рентної плати за користування надрами забезпечує оподаткування видобування енергетичних ресурсів, зокрема нафти і природного газу. В сукупності за 2020 рік вони забезпечили поступлення 41,15 млрд грн коштів, що складає майже 9/10 від загального обсягу надходжень цього виду ренти. Динаміка цих надходжень формується під впливом кількох чинників різного характеру дії: з одного боку, падінню цих надходжень сприяла політика зниження ставок рентної плати нібито для стимулювання їхнього видобутку. Однак, попри зниження податкових ставок значного приросту видобування нафти і природного газу не досягнуто, адже через вичерпання легкодоступних родовищ це потребує значних інвестицій. Натомість, бюджет втрачав доходи, які зберігали власники видобувних підприємств. З іншого боку, нестійка динаміка видобування енергетичних ресурсів не дає можливості наростити надходження бюджету від їхнього оподаткування за рахунок збільшення бази оподаткування. Однак, підвищення ставок рентної плати для видобування нафти у 2019 році дало змогу забезпечити збільшення відповідних надходжень бюджету у 2020 році майже втричі – з 5,79 млрд грн до 17,06 млрд грн.

*Таблиця 2.11*

**Надходження рентної плати на користування надрами**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** | **млрд грн** | **%** |
| **Рентна плата за користування надрами, в т.ч.:** | **43,88** | **100,0** | **39,82** | **100,0** | **41,26** | **100,0** | **47,12** | **100,0** |
| Для видобування корисних копалин | 3,00 | 6,8 | 3,48 | 8,7 | 3,64 | 8,8 | 3,83 | 8,1 |
| Для видобування нафти | 4,74 | 10,8 | 6,93 | 17,4 | 5,79 | 14,0 | 17,06 | 36,2 |
| Для видобування природного газу | 33,07 | 75,4 | 26,06 | 65,4 | 29,25 | 70,9 | 23,98 | 50,9 |
| Для видобування газового конденсату | 3,05 | 7,0 | 3,33 | 8,4 | 2,58 | 6,3 | 2,25 | 4,8 |
| Для видобування бурштину (млн грн) | 1,32 | – | 0,59 | – | 0,75 | – | 532,1 | – |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

Окреме місце серед усіх видів ресурсів, які є об’єктом обкладання рентною платою за користування надрами займає плата за видобування бурштину. Вона не відчутна для державного бюджету у фіскальному значенні, однак пов’язана із напрямом діяльності, який викликає в останні роки значний суспільний спротив через винятково шкідливий вплив на стан екології та руйнування екосистем у регіонах видобування бурштину. Криміналізація цієї діяльності, бездіяльність правоохоронної системи у питанні ліквідації практики незаконного видобування бурштину не тільки спричиняють значні бюджетні втрати, але й до перетворення регіонів видобування на зону екологічного лиха. Підвищення ставок рентної плати за видобування бурштину та заходи щодо протидії незаконним розробкам забезпечили зростання надходжень рентної плати за цим напрямом у 2020 році у 710 разів до 0,53 млрд грн. Однак, на думку спеціалістів, ринок бурштину на теперішній час оцінюється на рівні 300 млн дол. у рік, а потенційні надходження бюджету від його оподаткування сягають більше 2 млрд грн.

Перспективним джерелом з точки зору нарощування доходів державного бюджету, що крім фіскального значення, відіграє також важливу роль в «екологізації» економіки є екологічний податок. Період 2017-2019 рр. позначений швидким зростання надходжень від сплати екологічного податку: якщо у 2017 році вони становили 1,72 млрд грн, то у 2019 році – у 2,2 рази більше, або 3,85 млрд грн. Основний внесок у таке зростання здійснило збільшення у 2,2 рази надходжень екологічного податку за забруднення повітря (на 0,68 млрд грн), а також надходження 0,95 млрд грн від платників екологічного податку за викиди двоокису вуглецю (табл. 2.12). Такий різновид екологічного податку сплачують підприємства, обсяг емісії СО2 якими перевищує 500 тон на рік. Впродовж багатьох років надходження від цього виду екологічного податку були фіскально незначними через встановлені мізерні ставки на рівні 0,2 грн за тонну викидів. Тільки з підвищенням ставки податку до 10 грн/тонну з 2019 року оподаткування емітентів СО2 почало приносити більш відчутний ефект.

Причиною такого різкого підвищення ставок екологічного податку на викиди в атмосферне повітря стало те, що впродовж останніх років Україна стає лідером за рівнем забруднення повітря, а найбільші міста держави щорічно потрапляють до переліку найбрудніших міст у світі за його якістю [4]. До 2024 року ставку екологічного податку на емісію СО2 стаціонарними джерелами забруднення буде підвищено ще втричі до рівня 30 грн/тонну, що очікувано спричинить відповідне зростання надходжень. Однак, як зазначають фахівці Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України, розглядати екологічний податок на продуцентів СО2 виключно у якості джерела наповнення бюджету неприйнятно та неефективно. Ці кошти необхідно спрямовувати на проекти енергомодернізації, скорочення викидів та адаптацію до зміни клімату [51]. Подібного зростання віддачі слід очікувати від підвищення ставки податку для викидів у водні об’єкти – з 2021 року вона збільшена вдвічі, а до 2029 року заплановане її зростання у 10 разів [84]. Таким чином, у найближчій перспективі варто очікувати значного збільшення надходжень від оподаткування продуцентів скидів у водні об’єкти й поступове перетворення надходжень екологічного податку у вагомий ресурс фінансування природоохоронних заходів.

*Таблиця 2.12*

**Надходження екологічного податку**

**до Державного бюджету України у 2017-2020 рр., млн грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** |
| Єдиний податок з сільськогосподарських виробників | 695,12 | – | – | – |
| Екологічний податок, в т.ч.: | 1720,79 | 2779,62 | 3854,38 | 3307,23 |
| *за забруднення повітря* | *512,55* | *1161,61* | *1196,78* | *779,71* |
| *за забруднення водних об’єктів* | *28,97* | *71,58* | *70,08* | *64,22* |
| *розміщення відходів* | *202,89* | *519,26* | *564,39* | *507,95* |
| *за утворення радіоактивних відходів* | *976,38* | *1027,17* | *1071,68* | *1015,00* |
| *за викиди в повітря двоокису вуглецю* |  |  | *951,47* | *940,34* |

*Примітки*: розраховано за даними звітності Державної казначейської служби України

Таким чином, рентні платежі на сьогодні є важливим джерелом доходів державного бюджету, фіскальне значення яких поступово зростає. Рентні платежі володіють вагомим потенціалом зростання фіскальної віддачі, оскільки ставки цих платежів в Україні в більшості занижені, а контроль за ухиленням від їх нарахування і сплати недостатній. Приведення ставок рентної плати до рівня країн Європейського союзу дасть можливість суттєво наростити надходження за цією підгрупою доходів бюджету від оподаткування.

**Висновки до розділу 2**

Однією із груп податкових доходів державного бюджету є надходження від прямих податків, які на теперішній час поступаються фіскальним значенням непрямим податкам. Це характерне для країн з невисоким рівнем суспільного добробуту та вузькою базою оподаткування прямими податками. Надходження за цією підгрупою стабільно зростають, у 2017-2020 рр. вони зросли на 84,0 млрд грн, або в 1,6 рази. Таке зростання характерне для обох найважливіших податків – від податку на доходи фізичних осіб та від податку на прибуток. Причини такого зростання пов’язані із нарощуванням номінальних особистих доходів населення, заходами з детінізації трудових відносин і протидії виплаті зарплат у «конвертах».

Податок на доходи фізичних осіб впродовж останнього десятиліття зазнав значних змін у частині його ставок, умов сплати та пропорцій розмежування між видами бюджетів. Для надходжень від ПДФО характерна диференціація темпів зростання платежів за видами доходів населення, тісний зв'язок з інфляційними процесами, вагомий вплив на неї коронавірусних обмежень. Надходження податку на прибуток підприємств характеризуються в останні роки нестійкою динамікою, що пояснюється високим рівнем їх залежності від тенденції зміни макроекономічної ситуації в країні, а також масштабами використання схем для виведення прибутку з-під оподаткування.

Для України характерне превалювання надходжень від податків на процеси споживання у складі доходів державного бюджету порівняно з іншими видами фіскальних інструментів. Частка надходжень від цих податків не опускається нижче 50%, яких 40% складають надходження від ПДВ. Проте надходження від ПДВ до державного бюджету не демонструють сталої динаміки, що пов’язане із нестабільністю валютного курсу гривні та темпів зовнішньої торгівлі, а також інфляційними процесами. У 2017-2020 рр. спостерігався тренд до посилення ролі внутрішнього виробництва у формуванні надходжень податку, тоді як значення оподаткування імпорту знизилось. Розрахунок ефективної ставки податку вказав на існування значних резервів нарощування його надходжень.

Динаміка надходжень акцизного податку за останні роки має нестабільний характер, а провідне фіскальне значення для специфічних акцизів відіграє податок з внутрішнього виробництва. У складі поступлень з внутрішнього виробництва провідну роль відіграє оподаткування тютюнових виробів, тоді як від податку з імпорту – оподаткування пального. Причини сформованої структури надходжень акцизного податку пов’язані з недоліками фіскальної та загалом економічної політики уряду. Окрему підгрупу податкових надходжень державного бюджету складають доходи від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, надходження яких сильно детерміновані від тенденцій розвитку зовнішньої торгівлі.

Надходження від рентної плати до державного бюджету характеризуються нестабільними показниками. В останнє десятиліття зросло значення ренти за користування радіочастотним ресурсом, що пояснюється розвитком мобільного зв’язку та сегменту музичних радіостанцій. Найбільшим за обсягами находжень видом рентних платежів є рентна плата за користування надрами, що забезпечує оподаткування видобування енергетичних ресурсів, зокрема нафти і природного газу. У політиці рентного оподаткування простежується відстоювання інтересів великого капіталу, що відповідно впливає на динаміку надходжень рентної плати. Перспективним джерелом з точки зору нарощування доходів державного бюджету є екологічний податок, що крім фіскального значення, має важливу роль в «екологізації» економіки.

**Розділ 3**

**Перспективи розвитку вітчизняної моделі**

**формування ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ**

**ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ в сучасних умовах**

**3.1. Зарубіжний досвід формування доходів державного бюджету від оподаткування та можливості його застосування в Україні**

Рівень централізації фінансових ресурсів економіки у державному бюджеті залежить від двох провідних чинників: по-перше, обраної моделі соціально-економічної системи (ліберального типу, консервативна, соціал-демократична); по-друге, моделі міжбюджетних відносин та рівня децентралізації влади. Відповідно до першого чинника розвинуті демократичні країни можна поділити такі типи: ліберальні економічні системи, для яких характерний найменших рівень централізації ВВП у системі бюджетів (близько 20-25%), низький рівень податкового тиску на корпоративні та особисті доходи, обмежені масштаби надання суспільних послуг за рахунок бюджетних ресурсів. Консервативна економічна модель характеризується значними параметрами перерозподілу ВВП, однак вагому частину цих усуспільнених фінансових ресурсів мобілізують до позабюджетних фондів соціального страхування, які надають широкий спектр соціальних послуг. Натомість, рівень централізації фінансових ресурсів саме у державному бюджеті, хоча й перевищує показники ліберальних економік, але все ж помірний, що пояснюється високим ступенем децентралізації повноважень в публічному управлінні та перерозподілом ресурсів на користь місцевого самоврядування. Нарешті, найвищий рівень централізації ВВП притаманний для соціал-демократичних економік, де через систему бюджетів перерозподіляють в середньому від 40 до 60% ресурсів національної економіки. Для країн цієї моделі притаманний високий рівень податкового тиску, значне фіскальне навантаження зі сплати соціальних страхових внесків. Разом з тим, акумулюючи значний обсяг бюджетних ресурсів, держава забезпечує широкий спектр суспільних послуг, перерозподіляє доходи між суспільними групами, досягаючи зниження ступеня майнової нерівності.

Відповідно до іншого чинника, рівень концентрації бюджетних ресурсів у державному бюджет залежить від моделі фіскального федералізму. Така модель в першу чергу визначається державним устроєм країни, оскільки у державах із федеративною організацією влади значна частина управлінських повноважень передана на регіональний і місцевий рівень, а за центральним урядом закріплені головні з точки зору інтересів держави компетенції. Тому немає необхідності у концентрації в державному бюджеті значних ресурсів, більшість бюджетних доходів надходить до місцевих бюджетів. Натомість, у країнах із сильними традиціями централізації провідну роль серед сукупності бюджетів відіграє державний бюджет. Він концентрує більшість бюджетних ресурсів, які в подальшому в рамках системи міжбюджетних відносин передаються до місцевих бюджетів для їхнього збалансування. Передача цих ресурсів може відбуватись у формі безцільових та цільових бюджетних трансфертів.

Підтвердженням важливості названих чинників для визначення параметрів державного бюджету є аналіз показників централізації бюджетних ресурсів у відповідних бюджетах країн Європи. Зважаючи на вітчизняну практику, коли внески на соціальне страхування не вважають складовою загального податкового навантаження, проаналізуємо питому вагу податкових надходжень державного бюджету у ВВП без їх врахування. Відповідно, найвищий рівень централізації податкових надходжень у державному бюджеті спостерігаємо у Данії, Австрії, Люксембургу, Швеції, Мальта, Греція, тобто країнах із загалом високим рівнем перерозподілу ВВП через систему публічних фінансів – від 25,4 до 34,6% ВВП. Зауважимо, що у Греції високий рівень податкових надходжень у ВВП та високі соціальні стандарти, що не відповідають становищу економіки, зумовлюють довготривалі кризові явища та вкрай низькі темпи економічного зростання. Окремо слід виділити Великобританію, де високі показники частки податкових надходжень у ВВП пояснюються нехарактерною для країн з федеративним устроєм значною централізацією бюджетних ресурсів у державному бюджеті, які в подальшому перерозподіляються до місцевих бюджетів. Найнижчі серед країн Європи показники питомої ваги податкових надходжень у ВВП притаманні країнам Центрально-Східної Європи та Балкан (Словаччина, Словенія, Латвія, Румунія, Польща) – 14,2-18,7%. Це пояснюється як загальним нижчим ніж у країнах Західної Європи рівнем податкового тиску (ставки багатьох податків у цих країнах нижчі, ніж в інших державах-членах ЄС), так і децентралізацією владних повноважень (Польща). Окрему увагу необхідно звернути на значення показника в Іспанії – 13,8%, Німеччині – 11,5%, Швейцарії – 9,8% від ВВП, що є наслідком глибокої децентралізації владних повноважень та бюджетних ресурсів, обумовленої федеративним устроєм цих країн [88] (табл. 3.1).

*Таблиця 3.1*

**Показники податкових надходжень державного бюджету**

**в окремих країнах Європи у 2017-2019 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Країни** | **Податкові надходження державного бюджету** | | | | | |
| **млрд євро** | | | **% до ВВП** | | |
| **2017** | **2018** | **2019** | **2017** | **2018** | **2019** |
| Данія | 99,63 | 98,60 | 108,14 | 33,8 | 32,6 | 34,6 |
| Швеція | 135,02 | 131,36 | 130,75 | 28,1 | 27,9 | 27,6 |
| Греція | 46,70 | 48,26 | 47,88 | 26,4 | 26,8 | 26,1 |
| Люксембург | 14,22 | 16,05 | 16,61 | 25,0 | 26,7 | 26,1 |
| Австрія | 93,90 | 97,99 | 101,70 | 25,4 | 25,4 | 25,6 |
| Великобританія | 605,45 | 620,24 | 639,94 | 25,7 | 25,6 | 25,4 |
| Італія | 428,66 | 429,33 | 441,69 | 24,7 | 24,2 | 24,7 |
| Польща | 78,50 | 86,60 | 92,32 | 16,8 | 17,4 | 17,3 |
| Франція | 370,44 | 374,45 | 366,90 | 16,1 | 15,9 | 15,1 |
| Чехія | 29,13 | 31,29 | 33,14 | 15,0 | 14,8 | 14,8 |
| Румунія | 28,59 | 29,04 | 31,79 | 15,2 | 14,2 | 14,2 |
| Іспанія | 159,44 | 171,26 | 171,28 | 13,7 | 14,2 | 13,8 |
| Німеччина | 373,03 | 385,57 | 396,14 | 11,4 | 11,5 | 11,5 |
| Швейцарія | 62,09 | 59,69 | 64,08 | 10,0 | 9,6 | 9,8 |

*Примітки:* побудовано за [88]

Поряд з відносними показниками, значні відмінності між країнами Європи спостерігаються і щодо абсолютних обсягів податкових надходжень державного бюджету. Зрозуміло, що найбільші за обсягами податкові надходження є у найбільш населених та економічно розвинених країнах Європи, зокрема у Великої Британії – 0,64 трлн євро, Італії – 0,44 трлн євро, Німеччини – 0,40 трлн євро, Франції – 0,37 трлн євро. Натомість, найменш малонаселені країни Європи мають, відповідно, найменші за абсолютним розміром показники податкових доходів державного бюджету: Мальта – 3,5 млрд євро, Латвія – 4,6 млрд євро, Ісландія – 4,8 млрд євро, Кіпр – 5,4 млрд євро [88]. Значним чинником, який визначає величину податкових надходжень бюджету, крім чисельності мешканців, є також рівень економічної потужності країни. Так, у порівняних за кількістю мешканців Австрії, Чехії та Угорщині обсяги надходжень державного бюджету від податків та зборів у 2019 році становили, відповідно, 101,7 млрд євро, 33,1 млрд євро та 32,5 млрд. євро, а в Ірландії та Словаччині, які практично ідентичні за кількістю населення, податкові надходження державного бюджету різняться у 3,6 рази (63,2 млрд євро проти 17,6 млрд євро). Однак, в розрахунку на одну особу першість, належить найбільш економічно потужним країнам з соціал-демократичною моделлю економічної системи, тоді як країни Центрально-Східної Європи поки мають відносно нижчу бюджетну забезпеченість податковими надходженнями.

Характерною ознакою розвинутих держав є вагоме фіскальне значення податків на особисті доходи населення. В Україні податок на доходи фізичних осіб є провідним джерелом формування доходів місцевих бюджетів, державний бюджет отримує менше половини його сукупних поступлень. Натомість, у розвинутих країнах Європи та США оподаткування фізичних осіб та корпорацій є провідним джерелом формування доходів державного (федерального) бюджету. Якщо звернутись до даних Eurostat, то у 2019 році найбільше фіскальне значення у структурі податкових надходжень державного бюджету податки на доходи мали у Данії – 55,5%, Бельгії – 53,6%, Італії – 52,2%, Нідерландах – 50,1%, середні показники серед країн Європи характерні для Іспанії – 39,0%, Франції – 38,6%, Великобританії – 34,8%. Найменшу питому вагу податки на доходи у структурі податкових надходжень державного бюджету мають у країнах Центрально-Східної Європи та Балтії: у Латвії – 9,1%, Чехії – 22,1%, Польщі – 25,3%, Словенії – 26,0%, Болгарії – 26,2%, Естонії – 26,5% [88] (рис. 3.1). Об’єктом оподаткування цими податками виступають сукупні доходи населення, незалежно від джерела їх походження (заробітна плата, доходи від підприємницької діяльності, відсотки, рентні доходи, гонорари та ін.). У багатьох країнах для посилення соціального характеру оподаткування доходів з бази оподаткування вираховують певну суму, яка має назву неоподатковуваний мінімум або податкова знижка. Розміри такої знижки можуть встановлюватись як на окремого індивіда, так і на сім’ю загалом, вона залежить від віку платника, наявності на його утриманні дітей чи інших осіб, громадянства та інших ознак.

**Рис. 3.1. Питома вага податків на доходи та універсального акцизу в структурі податкових надходжень державного бюджету в окремих країнах Європи у 2019 році, %**

*Примітки:* побудовано за [88]

У питанні встановлення ставок податку на особисті доходи однозначної тенденції у країнах Європи немає, оскільки є приклади застосування як єдиної ставки податку, так і прогресивної шкали з різним ступенем прогресії. Іншою особливістю є відмінний підхід до оподаткування доходів залежно від їхнього походження. У багатьох державах норми оподаткування особистих доходів громадян передбачають порівняно вищий рівень податкового навантаження на доходи від фінансового інвестування, тоді як доходи у формі заробітної плати, від само зайнятості чи підприємництва обкладаються податком за нижчими ставками.

Щодо особливостей застосування прогресії ставок в оподаткуванні доходів громадян, то вона більш характерна для заможних країн Західної та Північної Європи, натомість більшість країн Центрально-Східної Європи та Балтії мають єдину ставку прибуткового податку. Прогресія ставок податку може передбачати від 2-х до 14 ступенів. Примітно, що в рамках податкових реформ останніх років в окремих країнах було зменшено кількість ступенів шкали ставок прибуткового податку за одночасного запровадження підвищеної ставки (іноді окремого податку) на надвисокі прибутки. Серед країн, у яких функціонує прогресивна модель оподаткування доходів населення, мінімальна ставка податку коливається в межах 10-25%, а максимальна – від 50% в Австрії до 55,8% у Данії та 57,6% у Швеції. У другій половині 2010-х років в окремих країнах Європи максимальну ставку підвищено, зокрема в Ісландії, Ірландії – на 6-8%, у Німеччині, Італії, Великобританії, Франції – на 3-5%, але в Данії вона була знижена з 62,3 до 55,8% [21, с. 13]. У менш розвинутих кранах Європи для підвищення інвестиційної привабливості ставки персонального прибуткового податку утримуються на достатньо низькому рівні.

В багатьох країнах Європи, як і в Україні серед прямих податків важливу роль у формуванні доходів державного бюджету відіграє податок на прибуток підприємств або, по-іншому, корпоративний податок. Його частка у структурі податкових надходжень державного бюджету варіюється від 1,0-1,2% у Латвії та Естонії (країни, де запроваджено податок на виведений капітал) до 16,5-17,5% у Бельгії, Швейцарії та Норвегії і до 24,2% на Кіпрі (рис. 3.2).

Характерною тенденцією останніх років у розвинутих країнах є поступове зниження рівня податкового навантаження на корпоративні прибутки на фоні підвищення ставок непрямих податків. В окремих державах, зокрема Польщі, Румунії, Бельгії для малих та середніх підприємств передбачено пільгову ставку податку на прибуток, а також інші преференції. Серед додаткових інструментів стимулювання розвитку економіки у зарубіжній практиці застосовують пільги при оподаткуванні прибутку інноваційних підприємств, ліміт прибутку компанії, щодо якого застосовують занижену ставку корпоративного податку, коригування бази оподаткування та інші. Після запровадження в Естонії модернізованої версії податку на прибуток – податку на виведений капітал, подібні податки були впроваджені також в інших країнах Європи – Латвії, Північній Македонії, Грузії, Польщі (для дрібного бізнесу). Щодо параметрів базової ставки корпоративного податку, то країни, за винятком офшорів, де ставка податку дорівнює нулю, можна поділити на кілька груп: з низькими ставками податку – в межах 9-12% від бази оподаткування (Литва, Болгарія, Боснія і Герцеговина, Угорщина, Молдова, Ірландія та ін.); із середніми ставками податку – 15-19% (Чехія, Польща, Литва, Румунія, Словенія, Великобританія та ін.); із високими ставками податку – на рівні 25-35% (Австрія, Бельгія, Франція, Німеччина, Іспанія, Італія, Мальта, Нідерланди, Норвегія та інші). Таким чином, можна помітити бажання країн з менш розвиненою економікою за рахунок зниження рівня податкового тиску на корпоративні доходи підвищити власну конкурентоспроможність як території, сприятливої для інвестування. Натомість, високу ставку корпоративного податку зберігають «старі» держави об’єднаної Європи [87].

**Рис. 3.2. Частка податку на корпоративні доходи у структурі податкових надходжень державного бюджету окремих країн Європи у 2019 році, %**

*Примітки:* побудовано за [88]

Істотну роль у формуванні податкових надходжень державного бюджету у країнах Європи відіграють податки на споживання, у першу чергу податок на додатну вартість. Як свідчать дані рис. 3.1, вагомість універсального акцизу як джерела бюджетних ресурсів державного бюджету перебуває у прямій залежності від рівня розвитку країни та фіскального значення прямих податків. Найвищі показники питомої ваги універсального акцизу в доходах державного бюджету притаманні країнам Центрально-Східної Європи та Балтії, тоді як у найбільших економіках Європи його частка значно нижча. Додатково до універсального акцизу, до складу доходів державного бюджету також надходять кошти від оподаткування товарів специфічними акцизами.

У політиці визначення рівня податкового навантаження на споживання впродовж 2010-х років спостерігалась тенденція до підвищення ставок податку на додану вартість. Станом на 2018 рік середня для країн ЄС ставка цього податку підвищилась до 21,5%. Однак, зважаючи на застереження фахівців про ризики подальшого підвищення рівня оподаткування процесів споживання, в наступні роки ставки податку на додану вартість у членах ЄС залишаються стабільними. Зростання податкового навантаження на споживання стало відповіддю на дії щодо зниження податкового тиску на корпоративні доходи для підвищення рівня конкурентоспроможності країни. Додаткові надходження від непрямих податків мали компенсувати бюджетні втрати від податків на корпоративні доходи.

Регулюючий потенціал податку на додану вартість реалізують через введення пільгових ставок податку на окремі товарні групи. Зазвичай з цією метою застосовують одну пільгову ставку податку, але є приклади застосування і більшої кількості таких ставок. Щодо сфери застосування пільгового режиму оподаткування доданої вартості, то певні уніфіковані підходи відсутні. Такими ставками зазвичай оподатковують продукти харчування, ліки та медичні засоби, інші групи фармацевтичної продукції, поліграфічні послуги і книгодрукування, діяльність у галузі культури і мистецтва. Однак, в багатьох країнах додатково пільгову ставку поширюють на ті чи інші види діяльності залежно від завдань економічної і соціальної політики уряду. Зокрема, в Естонії, Литві, Польщі за зниженою ставкою податку на додану вартість обкладають послуги проживання у готелях, у Латвії – послуги повітряного та морського пасажирського перевезення. У Польщі крім зниженої ставки податку на рівні 5% для продуктів харчування діє також ставка 8% для послуг постачання води, будівництва соціального житла, виробництва дитячих автомобільних крісел, виробництва одягу масового вжитку та ін. Щодо параметрів пільгових ставок, то впродовж останнього часу можна помітити дві тенденції: по-перше, це підвищення розміру зниженої ставки (у Болгарії з 7 до 9%, Естонії – з 5 до 9%, Латвії – з 5 до 12%; поширення дії пільгової ставки на додаткові сфери діяльності (в Естонії – готельні послуги, поширення періодичної преси, постачання медичного обладнання, в Угорщині – послуги доступу до Інтернет, на Мальті – прокат велосипедів, у Чехії – послуги поліграфії та ін.) [90].

Подібно до вітчизняної практики, у зарубіжних країнах надходження від сплати специфічних акцизів також є важливим джерелом доходів державного бюджету. Універсальний підхід, який передбачає зарахування до підакцизних товарів таких, що завдають шкоди здоров’ю чи працездатності людини, а також екології, за дослідженнями О. Олійничук, застосований у практиці специфічного акцизного оподаткування в Австрії, Великобританії, Люксембурзі, Португалії, Іспанії, Ірландії [59]. В багатьох країнах поряд із «традиційними» підакцизними товарами (алкоголь, тютюн, нафтопродукти і транспортні засоби) їх перелік розширюють за рахунок додаткових товарних груп, зокрема безалкогольних напоїв (Німеччина, Нідерланди, Швеція, Данія, Франція, Фінляндія, Бельгія), кави та чаю (Німеччина, Данія), цукру, солі, сірників тощо [30, c. 34]. На наш погляд, зарахування окремих видів цих товарів до числа підакцизних цілком виправдане, оскільки сучасні медичні дослідження свідчать про шкідливість для здоров’я людини вживання газованих цукровмісних напоїв, енергетиків, товарі, які є субститутами до слабоалкогольних напоїв (сухарики, чіпси, горішки та ін.). Однак, запровадження акцизного податку на ці товари має проводитись з урахування принципу економічної ефективності, коли потенційні надходження від їхньої сплати мають виправдовувати витрати на адміністрування.

Оцінювання зарубіжного досвіду формування доходів державного бюджету від податкових надходжень довело, що найбільші можливості його застосування у вітчизняній бюджетній практиці пов’язані з поступовим зниженням податкового навантаження на корпоративні доходи, що дасть імпульс для розвитку бізнесу і збільшення в майбутньому надходжень від оподаткування прибутку підприємств; із диференціацією ставок податку на додану вартість та розширенням сфери застосування діючої на сьогодні єдиної пільгової ставки податку; розширенням переліку підакцизних товарів шляхом зарахування до нього товарних груп з урахуванням досвіду країн з подібним рівнем розвитку та структурою ринку.

**3.2. Напрями підвищення ефективності процесу формування податкових надходжень Державного бюджету України в сучасних умовах**

Незважаючи на численні зусилля, пов’язані зі спробами підвищити рівень ефективності функціонування податкової системи у контексті її сприятливого впливу на економічну динаміку, посилення її стимулюючого характеру, дотепер підходи і методи застосування податкового інструментарію формування доходів державного бюджету залишаються далекими від оптимальних. Більш того, у 2020 році у визначному рейтингу легкості сплати податків **Paying Taxes-2020**, який щорічно складає Світовий банк, Україна опустилася на 11 позицій і посідає на сьогодні 65 місце серед 190 країн світу [76]. Втрата позицій України у цьому рейтингу поряд із підвищенням рівня податкового навантаження в останні роки, також пояснюється підвищеною активністю інших країн, які досягли більш помітного прогресу в автоматизації процедур оподаткування та зменшенні часу на адміністрування податкових платежів. На думку вчених, причини зниження конкурентоспроможності держави у сфері оподаткування пов’язані з тим, що попри численні новації в оподаткуванні, системні проблеми функціонування системи оподаткування до теперішнього часу не вирішені. Вона зберігає ряд негативних рис, які не тільки стримують економічне зростання, але й ведуть до втрати значного обсягу бюджетних ресурсів. На думку Ц. Огня, суттєві ризики бюджетних втрат закладає існування паралельних систем оподаткування, що створює сприятливе середовище для податкових маніпуляцій з боку великих компаній та мінімізації ними податкових зобов’язань; нерівномірність розподілу податкового навантаження, коли через процвітання схем виведення прибутків за кордон основний податковий тиск концентрується на середньому бізнесі, тоді як найбільші компанії мінімізують податкові платежі; значні обсяги накопичення податкової заборгованості, нерідко навіть успішними компаніями; наявність прогалин у податковому законодавстві, які дають змогу уникати податкових платежів при здійсненні господарської діяльності [58, с. 33].

Специфічними ознаками вітчизняного податкового середовища є також нестабільність та не прогнозованість податкового законодавства, значний вплив лобістських груп на прийняття податкових новацій, політизація бюджетного процесу, політична корупція та ін. Звичною впродовж багатьох років стала практика щорічного радикального реформування податкового законодавства в рамках розробки й ухвалення державного бюджету, коли для забезпечення можливості виконати передбачені у цьому документі показники уряд подає до парламенту комплекс законопроектів щодо змін у податкове законодавство. Іноді такі новації через свій радикалізм отримують назву чергової податкової революції [79; 63]. Винятково шкідливим є вплив на процес ухвалення новацій у податковому законодавстві лобістських груп та популізму з боку політичних сил, представлених у законодавчому органі влади. Зважаючи на перманентне політичне протистояння політичних сил в Україні, вкрай складно приймаються рішення про зниження податкового навантаження на бізнес, секвестрування видатків бюджету, скасування преференційних податкових режимів для окремих галузей економіки чи навіть платників тощо. Більш того, зважаючи на тіньовий вплив, який має олігархічний капітал на органи законодавчої та виконавчої влади, новації податкового законодавства нерідко продиктовані необхідністю відстоювання інтересів крупного капіталу на шкоду інтересам держави. На думку Л. Іванової, превалюванням вузькополітичних інтересів над об’єктивними розрахунками пояснюються щорічні спроби уряду занизити показники доходів бюджету, а профільного комітету та депутатів – їх завищити; таким же чином можна пояснити прийняття рішень, що передбачають збільшення видаткової частини бюджету при одночасному коригуванні ставок податків у бік зниження [35, с. 88]. Політичний лобізм та економічна корупція стають причиною того, що у законодавство вводять очевидно шкідливі новації, які спішно відміняються після отримання значних бюджетних втрат. Вирішення цієї проблеми можливе тільки з розірванням тісного зв’язку влади та бізнесу, зниженням впливу олігархічного капіталу на вироблення пріоритетів економічної політики та ухвалення управлінських рішень.

Поряд з вирішенням системних проблем податкової політики і бюджетного процесу, важливо також ідентифікувати можливості для нарощування доходів бюджету від оподаткування у короткостроковій перспективі. На наш погляд, такі резерви доходів концентруються у таких ключових напрямках, як підвищення ефективності адміністрування податкових платежів за рахунок впровадження ІТ-технологій та цифрофізації процедур, що знизить корупцію у взаєминах між платником податків і фіскальними органами; об’єктивізація рентних платежів; новації у оподаткуванні підакцизних товарів у частині розширення податкової бази та оптимізації ставок податку; вирішення проблеми уникнення податкових зобов’язань через використання спрощеної системи оподаткування; протидія «розмиванню» податкової бази з використанням низько податкових юрисдикцій, припинення практики виведення прибутків за кордон.

Джерелом значних втрат бюджетних ресурсів в Україні є контрабанда товарів без сплати податкових платежів. Відповідно, вагомі можливості щодо нарощування доходів державного бюджету закладені у зменшенні масштабів контрабанди та підвищенні ефективності адміністрування митних платежів. За оцінками фахівців, впродовж останніх років обсяги контрабанди зростають швидкими темпами: якщо у 2015 році вони оцінювались в межах 8 млрд дол. США, то на 2021 рік прогнозуються на рівні понад 17,2 млрд дол. (рис. 3.3), що за існуючим курсом національної валюти складає близько 470 млрд грн [41]. За іншими дослідженнями, обсяг контрабанди у торгівельних відносинах з ЄС складають понад 75 млрд грн, а з урахуванням нелегального імпорту товарів з країн Азії перевищують 150 млрд грн, або понад 5,5 млрд дол. США [56].

**Рис. 3.3. Обсяги контрабандної продукції, ввезеної в Україну**

**у 2015-2021 рр., млрд дол. США**

*Примітки:* побудовано за [41]

Втрати державного бюджету від контрабанди товарів в Україну щороку зростають. За оцінками фахівців, у 2017 році бюджет недоотримав внаслідок контрабанди понад 70 млрд грн доходів, на 2018 рік такі втрати склали більше 100 млрд грн, або понад 4 млрд дол. США в перерахунку [13]. За результатами ґрунтовного дослідження контрабандних процесів в Україні, у 2020 році сукупні втрати бюджету від цього явища сягнули 4,7 млрд дол., а на 2021 рік прогноз передбачає їх збільшення до 5,2 млрд дол. США, або ж понад 143 млрд грн. Найбільші бюджетні втрати прогнозують від недоотримання надходжень з податку на додану вартість – 3,7 млрд дол., або більше 100 млрд грн, митних платежах – 1,3 млрд дол., або майже 36 млрд грн в гривневому еквіваленті (табл. 3.2). Отже, втрати митних платежів від контрабанди перевищують обсяги їх щорічних надходжень впродовж останніх років, а втрати від несплати податку на додану вартість – до чверті його сукупних надходжень. Іншими деструктивними наслідками контрабанди в Україні є втрата робочих місць, які на теперішній час оцінюються на рівні понад 1 млн од.

Декриміналізація контрабанди у 2011 році призвела до розвитку схем нелегального ввезення товарів в Україну без сплати податкових платежів. Як зазначають фахівці податкових органів, причини стрімкого зростання обсягів контрабанди у тому, що порушено баланс за схемою «витрати – вигоди»: при рентабельності нелегального імпорту на рівні 300-600% покарання за такі дії обмежується вилученням товару і 100%-вим штрафом. Таким чином, навіть за умови припинення половини сучасних обсягів контрабанди силами фіскальних органів така діяльність все одно буде прибутковою. Серед найбільш поширених на теперішній час схем контрабанди фахівці визначають такі: переміщення товарів через прогалини у кордонах (так звані «зелені» зони), що пояснюється необлаштованістю державних кордонів України за 30-річну історію існування; оформлення транспорту з вантажем як порожнього; переривання транзиту (в тому числі підміна або зникнення товару в Україні, формальне закриття транзиту в Україні та ін.); використання послуг «човників», зловживання пільгами, подрібнення партій ввезеного товару; контрабанда з використанням поштових пересилань; недостовірне декларування, підробка документів на ввезення для заниження ваги, зменшення вартості імпорту; використання «модних» фірм, які отримують спеціальні умови митного оформлення та інші.

*Таблиця 3.2*

**Обсяги втрат бюджетних доходів від контрабанди в Україні**

**у 2015-2021 рр., млрд дол. США**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021**  **(прогноз)** |
| Мито | 0,6 | 0,7 | 0,8 | 0,9 | 1,0 | 1,2 | 1,3 |
| Акцизний податок | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,2 | 0,2 |
| Податок на додану вартість | 1,7 | 1,9 | 2,2 | 2,6 | 2,9 | 3,3 | 3,7 |
| **Скупні втрати бюджетних ресурсів** | **2,4** | **2,7** | **3,1** | **3,6** | **4,1** | **4,7** | **5,2** |

*Примітки:* побудовано за [2]

Найпершим заходом протидії контрабанді, введення якого підтримують науковці та практики є повернення у законодавство норми щодо кримінальної відповідальності за таку діяльність. Послаблення відповідальності, введене у 2011 році, на наш погляд, не мало нічого спільного із поліпшенням умов ведення бізнесу, а було впровадження для захисту економічних інтересів лобістських груп. Щодо технічних та процедурних новацій, які допоможуть протидіяти контрабанді, необхідно відзначити електронну модель митного оформлення товарів, або так звану smart-митницю. Така модель передбачає впровадження електронних технологій у процедури митного оформлення, зокрема: повне сканування транспорту з використання стаціонарних скан-систем; передача повноважень з обробки інформації митних сканерів до департаменту таргетингу та аналізу ризиків, що дасть змогу розвести суб’єктів сканування та оформлення документів, мінімізує прямі контакти між імпортером та працівниками митниці; впровадження системи деперсоніфікованої обробки митних документів для визначення митої вартості товару; застосування GPS-замків на маршрутах слідування транспорту до митниць, що попередить їх розвантаження на шляху до пункту митного оформлення. Дієвим способом протидіяти контрабанді, який довів свою ефективність у зарубіжних країнах, є запровадження електронної акцизної марки. Незважаючи на те, що запровадження системи контролю за обігом підакцизних товарів «Електронна акцизна марка» був запланований в Україні ще у 2017 році [75], тільки у 2021 році планується пілотний експеримент із застосування системи Е-Акциз для алкогольних напоїв [78].

Іншим потенційно вагомим джерелом нарощування доходів державного бюджету є приведення до об’єктивних параметрів рентних платежів. Відповідно до податкових новацій 2015 року ставки рентної плати на користування надрами для видобування енергетичної сировини (нафти, природного газу, газового конденсату) були значно підвищені, що дало можливість наростити надходження рентної плати в наступному році в 1,6 рази [18]. Однак, у 2018 році під впливом лобістських груп під приводом стимулювання збільшення видобутку нафти і природного газу в Україні ставки рентної плати за користування надрами були знову знижені. Наслідком таких рішень стало не збільшення обсягів видобутку вуглеводнів (показники видобування нафти і природного газу продовжують знижуватись), а втрати державного бюджету, які, за орієнтовними оцінками, складають не менше 2 млрд грн на рік.

Крім цього, підвищення ставок рентної плати не торкнулося користування надрами для видобування руди, зокрема залізної та марганцевої руд. Родовища таких руд перебувають у користуванні компаній, контрольованих олігархічним капіталом. Зростання цін на сировину, яке спостерігається впродовж 2020-2021 рр. дає змогу отримувати надприбутки для представників олігархату, натомість державний бюджет втрачає значні обсяги доходів. Відповідно до Бюджетної декларації на 2022-2024 рр., з 2022 року заплановане впровадження нової моделі оподаткування рентною платою операцій з видобування руд заліза. На теперішній час базою для розрахунку рентної плати є собівартість видобування, що дає можливість занижувати обсяг податкових платежів. З 2022 року базою оподаткування для руд заліза буде середня вартість цієї руди на сировинних ринках за індексом IODEX 62% FE CFR China (із застосуванням коефіцієнта користування 0,9), а також введено диференційовану шкалу ставок рентної плати 11/12% залежно від вартості руди. За розрахунками Міністерства фінансів України, це дасть можливість збільшити доходи державного бюджету з однієї тонни видобутої залізної руди в 2,5 рази (до 507,8 грн/тонну), що забезпечить додаткові надходження рентної плати в обсязі понад 3 млрд грн. Однак, плани щодо підвищення рентної плати не передбачають підвищення податкового навантаження на операції з видобування марганцевих руд, що пояснюється наближеністю власників цих родовищ до влади та наявністю у них неформального впливу на законодавчий орган влади. Відтак, резерви зростання надходжень рентної плати напряму пов’язані із подоланням в Україні політичної корупції та приведенням розмірів рентних платежів до об’єктивних значень.

Вагомі резерви нарощування доходів державного бюджету пов’язані також з підвищенням ефективності адміністрування податків. Проведені міжнародними структурами дослідження процесу адміністрування податків та зборів в Україні TADAT (the Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) за методологією МВФ та Світового банку переконливо доводять, що у цій сфері зберігаються низка важливих проблем, що спричиняють втрати бюджетних ресурсів: немає комплексного плану підвищення добровільного характеру сплати податків; слабка інформаційна підтримка платників щодо уникнення помилок у звітності; відсутність об’єктивної методики оцінювання податкових ризиків; накопичення податкової заборгованості та інші [1].

Методологічним ключем до вирішення цих проблем, на наш погляд, є відновлення балансу за схемою «вигоди – втрати» для учасників податкових відносин. Так, для платників податків відповідальність за правопорушення має перевищувати розміри можливої вигоди від застосування схем уникнення чи ухилення від сплати податків. Аналогічне рівняння має застосуватись і щодо працівників органів податкового і митного контролю, коли відповідальність за корупційні дії має передбачати жорстке покарання. Однак, посилення ступеня відповідальності за девіантну поведінку у податкових відносинах має також супроводжуватись заходами, які стимулюватимуть усіх учасників процесу до відповідальної поведінки. На наш погляд, такі заходи мають передбачати підвищення оплати праці в органах податкової і митної служби, розширення масштабів застосування ІТ-технологій у податковому адмініструванні, тобто спрощення і автоматизація процедур нарахування і сплати податків, дерегуляцію господарської діяльності. Мінімізація «людського» чинника у податкових відносинах дасть можливість звузити середовище для корупції, що сприятиме трансформації корупційних доходів у доходи державного бюджету.

Вагомі сподівання щодо нарощування доходів державного бюджету на сьогодні пов’язують з імплементацією в Україні проекту BEPS – механізму протидії ухиленню сплати податків через низько податкові юрисдикції (офшорні схеми) [82]. План BEPS передбачає реалізацію 15 кроків: вироблення правил оподаткування цифрового сегменту економіки; протидія наслідкам гібридних податкових схем; ефективні правила контролю за контрольованими іноземними компаніями; обмеження вирахування процесів з бази оподаткування; запобігання зловживанням перевагами угод про уникнення подвійного оподаткування; вдосконалення правил трансфертного ціноутворення; розкриття інформації про використання агресивного податкового планування та інші [62]. Імплементацію норм проекту BEPS в Україні розпочато у 2017 році з приєднанням до BEPS inclusive framework – зобов’язань щодо мінімального стандарту втілення проекту. З вступом у дію з початку 2020 року Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві [70] створене правове підґрунтя для реалізації 9 із 15 кроків Проекту BEPS. Перспективи повного впровадження правил BEPS потребують у майбутньому запровадження таких додаткових кроків, як: визначення контрольованих іноземних компаній та їх оподаткування; обмеження витрат за фінансовими операціями з пов’язаними особами; протидія уникненню статусу постійного представництва та оподаткування постійних представництв; вдосконалення правил трансфертного ціноутворення. Завдяки повноцінній реалізації плану BEPS, на думку міжнародних експертів, поширені на сьогодні схеми використання низько податкових юрисдикцій для мінімізації податкових зобов’язань відійдуть у минуле, а самі офшорні зони зникнуть. Це дасть можливість радикально зменшити масштаби уникнення сплати податків на корпоративний прибуток, що матиме позитивний вплив на доходи бюджетів.

Нарешті, поряд із вдосконаленням податкового законодавства, протидією податковим правопорушенням та іншим заходам, перспективи нарощування доходів бюджету від оподаткування у довгостроковій перспективі необхідно пов’язувати із зниженням масштабів тіньової економіки, яка на теперішній час Міністерством економіки України оцінюється у 30-31% від розміру офіційної [74], а за альтернативними розрахунками – до 50% [57]. Враховуючи загальний рівень оподаткування на рівні 41,5%, простий розрахунок вказує на те, що обсяги втрат бюджетних ресурсів складають орієнтовно від 520 до 860 млрд грн.

Поряд із забезпеченням суттєвого нарощування бюджетних ресурсів, зниження рівня тінізації економіки дасть змогу зміцнити довіру та партнерство між державою, населенням та бізнесом, залучити до господарського обороту додаткові фінансові ресурси, зменшити неефективні витрати держави. На думку Я. Жаліло, виведення економіки з «тіні» виключно репресивними методами неможливе, воно потребує вироблення спеціальної довгострокової політики легалізації тіньових капіталів з максимальним збереженням нагромадженого позитивного людського, фінансового та організаційного потенціалу [31, с. 318].

Перспективи детінізації економіки, на наш погляд, ілюзорні без досягнення помітного прогресу в питанні подолання корупції та відновлення довіри до судової гілки влади і правоохоронної системи. Без відновлення віри суспільства у верховенство права в Україні ніякі декларації про сприяння розвитку бізнесу не матимуть жодного ефекту. Послідовна демократизація усіх сфер суспільного життя, реальна відкритість публічного управління, комунікація влади з народом, розвиток громадянської свідомості й активності є невід’ємними передумовами вирішення проблеми корупції в Україні. Не менш важливо забезпечити суворий контроль та реальну відповідальність за корупційні дії, послідовну реалізацію програм розвитку антикорупційних інститутів. Паралельно з цим, необхідно сприяти розвитку інституту громадського контролю за діяльністю органів влади з широким залученням активних прошарків суспільства.

**Висновки до розділу 3**

Формування податкових надходжень бюджету у зарубіжних країнах визначається дією провідних чинників: моделі соціально-економічної системи; моделі міжбюджетних відносин та рівня децентралізації влади. Перший із цих чинників характеризує рівень перерозподілу ВВП через бюджетну систему та специфіку формування структури податкового навантаження; відповідно до іншого чинника, рівень концентрації бюджетних ресурсів у державному бюджет залежить від моделі фіскального федералізму. Важливість впливу цих чинників на формування структури податкових надходжень державного бюджету була підтверджена аналізом рівня централізації бюджетних ресурсів у бюджетах країн Європи. На параметри податкових надходжень також впливають рівень розвитку економіки країни та її демографічний потенціал.

Характерною ознакою розвинутих держав є вагоме фіскальне значення у доходах державного бюджету податків на особисті доходи населення. Для посилення соціального характеру оподаткування зазвичай застосовують сімейні та індивідуальні податкові знижки. Щодо встановлення ставок податку на особисті доходи однозначної тенденції у країнах Європи немає, є приклади застосування як єдиної ставки податку, так і прогресивної шкали з різним ступенем прогресії. Спостерігається також поступове зниження рівня податкового навантаження на корпоративні прибутки на фоні підвищення ставок непрямих податків.

Істотну роль у формуванні податкових надходжень державного бюджету у країнах Європи відіграють податки на споживання, у першу чергу податок на додатну вартість. У політиці визначення рівня податкового навантаження на споживання впродовж 2010-х років спостерігалась тенденція до підвищення ставок податку на додану вартість, проте у наступні роки ставки податку на додану вартість у членах ЄС залишаються стабільними. Регулюючий потенціал податку на додану вартість реалізують через введення пільгових ставок податку на окремі товарні групи.

Незважаючи на численні зусилля, дотепер підходи і методи застосування податкового інструментарію формування доходів державного бюджету України далекі від оптимальних. Виділено ризики втрат доходів державного бюджету, пов’язані з існуванням двох систем оподаткування, нерівномірністю розподілу податкового навантаження; значними обсягами податкової заборгованості; недоліками податкового законодавства, впливом лобістських груп на прийняття податкових новацій, політизацією бюджетного процесу, політичною корупцією та ін. Резерви доходів концентруються у таких напрямках, як: підвищення ефективності адміністрування податкових платежів за рахунок впровадження ІТ-технологій та цифрофізації процедур; об’єктивізація рентних платежів; новації у оподаткуванні підакцизних товарів у частині розширення податкової бази та оптимізації ставок податку; вирішення проблеми уникнення податкових зобов’язань через використання спрощеної системи оподаткування; протидія «розмиванню» податкової бази з використанням низько податкових юрисдикцій, припинення практики виведення прибутків за кордон, протидія контрабанді товарів.

**Висновки**

Забезпеченість органів влади необхідним обсягом бюджетних ресурсів є важливою умовою проведення ефективної діяльності, спрямованої на розвиток економіки й підвищення рівня життя населення. У ринковій економіці провідну роль у формуванні фінансового базису державної діяльності відіграють ресурси, мобілізовані до бюджету від оподаткування. Проте, проведення ефективної політики формування податкових надходжень потребує розвитку теоретичної бази та застосування інноваційних підходів до проведення податкової політики. Надмірне вилучення коштів до бюджету через податковий механізм може завдати шкоди національній економіці, сприяти приховуванню доходів та збільшенню масштабів тіньового сектору. Натомість, прорахунки у податковій політиці не дають можливості залучити резерви нарощування бюджетних ресурсів, а отже обмежують фінансовий потенціал держави.

Узагальнення наукових поглядів на роль податків у формуванні доходів держави засвідчило, що вони пройшли еволюцію у суспільному сприйнятті та на сьогодні розглядаються як усвідомлений обов’язковий внесок громадянина на користь держави. Структура податкових надходжень державного бюджету формується під впливом чинників об’єктивного та суб’єктивного походження, зокрема рівня розвитку економіки і специфіки податкової політики. Проведення ефективної політики формування податкових надходжень потребує дотримання певних принципів і побудови відповідного організаційного механізму. Критичне узагальнення наукових поглядів на суть податкового механізму дало змогу визначити його як сукупність податків, системи показників, які визначають результати їх застосування та органів управління податковими надходженнями. Охарактеризовано податковий механізм у функціональному та ієрархічному контексті та вказано на детермінанти формування його архітектоніки. Правовий базис формування податкових надходжень перебуває у постійному розвитку, однак характеризується значним впливом екстрактивних чинників.

Надходження державного бюджету від оподаткування доходів і прибутку поступаються за значенням надходженням від прямих непрямих податків, що характерне для емерджентних економік. За 2017-2020 рр. вони зросли в 1,6 рази, основний приріст забезпечило збільшення поступлень від ПДФО. Причини зростання пов’язані із збільшенням особистих доходів населення, заходами з детінізації трудових відносин і протидії виплаті зарплат у «конвертах». Проте, для надходжень ПДФО до бюджету характерний значний вплив інфляційних процесів, карантинних обмежень, диференціація темпів зростання платежів за видами доходів населення. Нестійка динаміка надходжень податку на прибуток пояснюється нестабільністю економічної ситуації та масштабами використання схем для вивчення прибутку з-під оподаткування.

Податки на споживання є провідною складовою податкових надходжень державного бюджету, частка яких перевищує ½ сукупного обсягу. Надходження від ПДВ демонструють високий рівень залежності від стабільності валютного курсу гривні, темпів інфляції та обсягів зовнішньої торгівлі. На теперішній час відбувається зміна структури надходжень ПДВ з посиленням ролі оподаткування внутрішнього виробництва, а розрахунок ефективної ставки податку вказав на вагомі резерви нарощування платежів. Суперечливі тенденції спостерігаються щодо надходжень акцизного податку, що пояснюється впливом непродуманих кроків у податковій політиці. У складі поступлень з внутрішнього виробництва провідну роль відіграє оподаткування тютюнових виробів, тоді як від податку з імпорту – оподаткування пального. Податкові надходження від податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції сильно детерміновані від тенденцій розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

Надходження рентної плати до Державного бюджету України мають комплементарний характер та нестабільну динаміку. Найбільшим за обсягами находжень видом рентних платежів є рентна плата за користування надрами, що забезпечує оподаткування видобування енергетичних ресурсів, зокрема нафти і природного газу. У рентному оподаткуванні простежується лобіювання інтересів великого капіталу, що відповідно впливає на надходження рентної плати.

Узагальнення зарубіжного досвіду формування податкових надходжень державного бюджету вказало на їх залежність від обраної моделі соціально-економічної системи; моделі міжбюджетних відносин та рівня децентралізації влади. У розвинутих країнах провідну роль відіграє оподаткування особистих доходів, спостерігається поступове зниження рівня податкового навантаження на корпоративні прибутки на фоні підвищення ставок непрямих податків.

Втрати податкових надходжень Державного бюджету України пов’язані з недоліками податкової політики, численними податковими деліктами, впливом лобістських груп на прийняття податкових новацій, політизацією бюджетного процесу, політичною корупцією. Резерви нарощування доходів концентруються у таких напрямках, як: підвищення ефективності адміністрування податків з впровадженням ІТ-технологій і цифрофізації процедур; об’єктивізація рентних платежів; новації у оподаткуванні підакцизних товарів у частині розширення податкової бази та оптимізації ставок податку; вирішення проблеми уникнення податкових зобов’язань через використання спрощеної системи оподаткування; протидія «розмиванню» податкової бази з використанням низько податкових юрисдикцій, припинення практики виведення прибутків за кордон, протидія контрабанді товарів. У контексті реалізації цих резервів нарощування доходів державного бюджету обґрунтовано доцільність: повернення у законодавство норми щодо кримінальної відповідальності за контрабанду; підвищення ставок рентної плати на видобування марганцевих руд; посилення відповідальності за девіантну поведінку у податкових відносинах; повної імплементації в Україні проекту BEPS – механізму протидії ухиленню сплати податків через низько податкові юрисдикції.

**Список використаної літератури**

1. Адміністрування податків в Україні оцінили за методом TADAT. *Дебет-Кредит. Бухгалтерські новини*. 2018. 20 травня. URL: https://news.dtkt.ua/taxation/common/48348
2. Аналіз обсягів контрабанди в Україні: обсяги, прямі та непрямі втрати бюджету та економіки. Special Report. URL: http://ua-outlook.com.ua/wp-content/uploads/2019/07/Аналіз-обсягів-контрабанди-—-прямі-та-непрямі-втрати-бюджету-та-економіки.pdf

Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35.

1. Беба Ю. Київ – серед найбільш забруднених міст світу. Як це виправити. URL: https://www.the-village.com.ua/village/city/eco/306749-u-kievi-postiyno-brudne-povitrya-scho-mozhna-z-tsim-zrobiti
2. Божанова О., Петрова Л. Реформування податку з доходу фізичних осіб: сучасний стан та перспективи. *Економічний вісник*. 2020. № 2. С. 65-74.

Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку. Ленинград, 1929. 218 с.

1. Бюджетна система: підручник / за ред. В. Г. Дем’янишина, О. П. Кириленко та З. М. Лободіної. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 460 c.
2. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № **2456-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17**
3. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку: монографія / за ред. І.Я. Чугунова. К.: НІОС, 2003. 488 с.
4. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах) за методом кінцевого використання у 2017-2020 рр. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/
5. Волковець Т. Наукові підходи до визначення складових елементів податкового механізму. *Економічний форум*. 2015. Вип. 1. С. 193-199.
6. Волохова І. С. Вектори зростання надходжень до місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23. Ч. 1. С. 39-42.
7. Втрати бюджету від контрабанди в Україні складають 4 млрд доларів на рік, – Аваков. *РБК-Україна*. 2018. 22 червня. URL: https://www.rbc.ua/ukr/news/poteri-byudzhety-kontrabandy-ukraine-sostavlyayut-1529665138.html
8. Гаврюшенко Г. Особливості формування бюджетів об’єднаних територіальних громад в умовах фінансової децентралізації. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2021. № 1 (265). С. 214-221.
9. Гладченко Т. Поняття податкового механізму та його елементи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* Серія: Юриспруденція. 2016. № 21. С. 62-64.
10. Гнатюк А. С. Концептуальні засади формування податкових надходжень державного бюджету. *Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Восьмої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч. (м. Тернопіль, 20 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 23-27.
11. Гнатюк А. С. Напрями підвищення ефективності формування податкових надходжень Державного бюджету України в сучасних умовах. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірн. наук. праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021.
12. Голян В. Рента за природні ресурси: скільки грошей отримав держбюджет. URL: https://mind.ua/openmind/20172923-renta-za-prirodni-resursi-skilki-groshej-otrimav-derzhbyudzhet
13. Голян В. Український ринок нафтопродуктів: чому держава спостерігає збоку? URL: https://zn.ua/ukr/energy\_market/ukrayinskiy-rinok-naftoproduktiv-chomu-derzhava-sposterigaye-zboku-262798\_.html

Гончарова Л. І. Економічний аналіз у сфері оподаткування як підґрунтя планування та прогнозування податкових надходжень. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 9 (99). С. 219-226.

1. Гусаревич Н. В., Адаменко І. П. Особливості формування дохідної частини державного бюджету у країнах ЄС з розвинутою економікою. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 12. С. 11-15.

Дем’янишин В. Г. Податковий механізм формування доходів бюджету: концептуальні засади теорії та напрями модернізації. *Світ фінансів*. 2017. № 2 (51). С. 84-96.

Дем’янишин В. Г. Формування та розвиток податкового механізму в економіці України. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2007. № 3(38). С. 1-7.

1. Дем'янишин В., Лободіна З. Концептуальні засади бюджетного механізму соціально-економічного розвитку держави. *Вісник Тернопільського національного економічного університету.* 2017. Вип. 1. С. 77-88.
2. Діяльність суб’єктів господарювання. Статистичний збірник. За ред. М. Кузнєцової. К.: Державна служба статистики України, 2020. 153 с.
3. Долозіна І. Л., Кислюк А. П. Регулювання волатильності податкових надходжень до бюджету на різних фазах економічного розвитку. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*. 2017. № 1 (40). С. 101-106.
4. Дубовик О. Ю. Теоретичні основи оподаткування. Податкова система: навчальний посібник / за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. С. 8-47. URL: [http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2436/1/Теоретичні основи оподаткування.pdf](http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2436/1/Теоретичні%20основи%20оподаткування.pdf)
5. Дюрядин В., Лемиш А. Налоговый механизм финансового оздоровления предприятий: теоретические аспекты. *Экономика Крыма*. 2004. № 12. С. 25-28.
6. Економічна енциклопедія: у 3 т. Т.2 / редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.
7. Євсєєва І. О., Лисенька Н. М., Трубін І. О. Напрями удосконалення акцизного оподаткування в контексті виконання положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2015. 58 с.
8. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: Моногр. К.: НІСД, 2009. 336 с.
9. З 1 березня 2021 року ставка ПДВ знижується до 14% для окремої сільськогосподарської продукції. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/publications/tax-and-legal-alert/2021/vat-agricultural-products.html
10. Зведена таблиця індексів споживчих цін з 2000 по 2021 рр. (%). URL: https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/inflation/

Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія. Х.: Вид-во ІНЖЕК, 2007. 448 с.

1. Іванова Л. М. Окремі аспекти реформування податкової системи України. *Вісник Національного університету «Києво-Могилянська академія» «Наукові записки». Серія «Юридичні науки».* Том 77. 2008. С. 86-90.
2. Іванчук Н. В. Економічна сутність соціальних податків. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* / ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем’янчук. Острог: Вид-во НУ «Острозька академія», 2014. Вип. 27. С. 79-83.
3. Кізима Т., Лободіна З. Проблеми вдосконалення бюджетної політики держави в контексті фіскальної децентралізації. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 4. С. 7-19.
4. Кознова О. Податкові новації у зв’язку з карантином. URL: https://biz.ligazakon.net/analitycs/194260\_podatkov-novats-u-zvyazku-z-karantinom
5. Комарова І. Соціально-економічна сутність бюджету як центральної ланки державних фінансів. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2009. № 4(8). С. 106-111.

# Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg= 254%EA%2F96-%E2%F0

1. Контрабас: які схеми працюють на кордоні та чому Україна втрачає мільярди. URL: https://business.rayon.in.ua/topics/386306-kontrabas-iaki-shemi-pratsiuiut-na-kordoni-ta-chomu-ukrayina-vtrachae-miliardi#social-subscribe
2. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 331 с.
3. Кучерявенко М. Податкове право України. Навчальний посібник. Харків: Право, 2013. 536 c.
4. Литвиненко Є. О. Податкове регулювання розвитку промисловості в Україні: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.00.08; Нац. ун-т Держ. податк. служби України. Ірпінь, 2009. 19 с.
5. Лободіна З. Бюджетний механізм: концептуальні засади та перспективи модернізації: моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 412 с.
6. Лободіна З. Бюджетна система України: проблеми функціонування та перспективи вдосконалення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. Вип. 3. С. 29-42.
7. Магро А. Оцінювання результатів упровадження реформи децентралізації в Україні: фінансовий аспект розвитку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Економічні науки. 2021. Вип. 41. С. 71-76.
8. Маслєнніков Є., Гусєв А. Податок на доходи фізичних осіб в Україні: поточний стан та шляхи реформування. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 57. С. 47-50.
9. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 364 с.
10. Митний кодекс: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17
11. Мінприроди виступає за реінвестицію податку з СО2 в енергоефективність. URL: https://ua-energy.org/uk/posts/minpryrody-vystupaie-za-tsilove-vykorystannia-podatku-za-vykydy-so2
12. Мінфін: середній курс у 2019 році був 25,8 грн/дол. URL: http://finbalance.com.ua/news/minfin-seredniy-kurs-u-2019-rotsi-buv-258-hrn\_dol
13. Нардепи повернули 20% ставку ПДВ на деяку агропродукцію. URL: https://www.slovoidilo.ua/2021/07/01/novyna/suspilstvo/nardepy-povernuly-20-stavku-pdv-deyaku-ahroprodukcziyu
14. **Нафтогазова галузь України: поступ і особистості** / За ред. З. П. Осінчука. К.: Видавничий центр «Логос Україна», 2013. 328 с.

Нижник Н. Р., Леліков Г. І., Мосов С. П. Про співвідношення категорій «процес» і «механізм» та їх використання в управлінській діяльності органів виконавчої влади. *Вісник державної служби України*. 2001. № 3. С. 80-87.

1. Обсяг контрабанди в Україну становить мінімум 150 мільярдів гривень – Острікова. URL: https://economics.unian.ua/finance/10164512-obsyag-kontrabandi-v-ukrajinu-stanovit-minimum-150-milyardiv-griven-ostrikova.html
2. Обсяг тіньової економіки в Україні становить половину ВВП – Гетманцев. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3226778-obsag-tinovoi-ekonomiki-v-ukraini-stanovit-polovinu-vvp-getmancev.html
3. Огонь Ц. Г. Домінанти фінансової стабільності в розвитку зобов’язань держави. *Фінанси України*. 2008. №5. С. 32-41.
4. Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 3. С. 197-200. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/25664
5. ПДВ: новації-2020. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100016207-pdv-novatsiyi-2020
6. ПДВ-2021: що нового. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buxgalterskij-obzor-39-nds-2021-chto-novogo>
7. План дій BEPS: ключові аспекти для України. Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020\_BEPS.pdf
8. Податкова революція: Україна запроваджує анти-BEPS. URL: https://sk.ua/uk/news-uk/podatkova-revoliutiia-ukraina-zaprovadzhue-anti-beps-2/
9. Податкова реформа – 2021: законопроєкт у ВРУ. URL: https://medoc.ua/blog/podatkova-reforma--2021-zakonoprokt-u-vru
10. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
11. Податок на прибуток 2021. URL: https://www.golovbukh.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah
12. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо зарахування рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату: Закон України від 20.12.2016 р. № 1793-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1793-19
13. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин: Закон України від 28.12.2014 р. № 79-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text
16. Роль податкового механізму у формуванні бюджетних ресурсів держави. URL: https://knute.edu.ua/file/NjY4NQ==/c93d0db941704a3e2fe9437d57c93fa6.pdf
17. Рубан М. О. Податкова політика як інструмент регулювання економічного розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 13. Ч. 2. С. 105-109.
18. Ставки податку на доходи фізичних осіб. URL: https://www.profiwins.com.ua/uk/directories1/rates-of-tax-on-income-of-individuals.html
19. Тіньова економіка. Загальні тенденції 2020: Аналітична записка. К.: Міністерство економіки України, Департамент стратегічного планування та макроекономічного прогнозування, 2021. 14 с.
20. У Мінфіні пояснили, як зупинити контрабанду в Україні. *Сьогодні*. 2018. 18 травня. URL: https://ukr.segodnya.ua/economics/enews/v-minfine-obyasnili-kak-ostanovit-kontrabandu-v-ukraine-1139402.html
21. Україна змінила позиції у світовому рейтингу зі сплати податків. URL: https://www.slovoidilo.ua/2019/11/26/novyna/ekonomika/ukrayina-zminyla-pozycziyi-svitovomu-rejtynhu-splaty-podatkiv
22. Фінанси: підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. 2-ге вид. переробл. і доповн. К.: Знання, 2012. 687 с.
23. Цього року в Україні запустять електронну акцизну марку. URL: https://investory.news/cogo-roku-v-ukraini-zapustyat-elektronnu-akciznu-marku/
24. Чергова податкова реформа-2021: що на цей раз пропонують депутати? URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100025548-chergova-podatkova-reforma-2021-scho-na-tsey-raz-proponuyut-deputati
25. Чернявська Л. В. Сутність і структура податкового механізму управління економікою. Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2009. № 2 (5). С. 53-55.
26. Чугунов І., Островецький В. Формування податкових надходжень бюджету як складова системи бюджетно-податкового регулювання. *Наукові праці НДФІ*. 2006. № 3 936). С. 3-14.
27. Швабій К., Селезень П. Деофшоризація та детінізація. Можливості неможливого. *ZN,UA*. 2018. URL: https://dt.ua/finances/deofshorizaciya-ta-detinizaciya-mozhlivosti-nemozhlivogo-280169\_.html

Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник. М.: ИНФА-М, 1999. 429 с.

1. Як зміняться у 2021 році екологічний та акцизний податки, рентна плата – урядові зміни до ПКУ. URL: https://ecolog-ua.com/news/yak-zminyatsya-u-2021-roci-ekologichnyy-ta-akcyznyy-podatky-rentna-plata-uryadovi-zminy-do-pku

Янушевич Я. В. Податковий механізм регулювання циклічних коливань економіки. *Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік*: матер. наук.-практ. конф. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. Ч. ІІ. С. 320-322.

1. Янушевич Я. В. Податковий механізм створення передумов економічного зростання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08. К., 2009. 25 с.
2. Corporate Tax Rates 2011-2021. URL: https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html
3. Main national accounts tax aggregates. URL: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do
4. Tanzi V. Fiscal policies in economies in transition. Washington, DC: International Moneraty Fund, 2004. 359 p.
5. VAT, GST and sales tax trends in 2018. URL: https://www.ey.com/gl/en/services/tax/vat--gst-and-other-sales-taxes/ey-indirect-tax-developments-in-2018#accordion-2