

Хмельницький національний університет  
Факультет економіки та управління  
Кафедра фінансів, банківської справи, страхування та фондового ринку

## КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Регули Ірини Володимирівни  
Прізвище, ім'я, по батькові студента

на здобуття ступеня вищої освіти бакалавра

Реалізація податкової політики в Україні за умов економічної нестабільності  
на прикладі Головного управління Державної податкової служби у  
Хмельницькій області  
назва теми

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Шифр і назва галузі знань

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»  
Шифр і назва спеціальності

Освітня програма Фінанси, банківська справа та страхування  
Назва

КРФБС 020058.01.20.00

Виконала: студентка IV курсу, групи ФБС-20-1

підпис

Ірина РЕГУЛА  
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

Керівник: канд. екон. наук., доцент

підпис

Олександр ФРАДИНСЬКИЙ  
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

Нормоконтролер:

доцент

посада

підпис

Ірина ДОЩЕНКО  
Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

До захисту допускаю:

Зав. кафедри ФБСС

д-р. екон. наук., професор

підпис

Ніла ХРУЩ

Ім'я, ПРІЗВИЩЕ

14 06 2024 р.

Хмельницький 2024

## Зміст

Вступ	5
1 Теоретичні основи дослідження податкової політики	7
1.1 Податкова політика держави: сутність, типи та методи реалізації	7
1.2 Еволюційні аспекти розвитку податкової політики	16
2 Аналітико-практичні аспекти реалізації податкової політики в Україні	27
2.1 Аналіз податкової політики як інструменту державного регулювання економічних процесів в державі у 2020-2023 роках	27
2.2 Напрями удосконалення податкової політики у сфері діяльності Головного управління ДПС у Хмельницькій області 2020-2023 роках	38
Висновки	53
Список використаних джерел	58
Додатки	62

## Вступ

На початку 90-х років минулого століття Україна була поставлена в умови, коли було необхідно практично з нуля будувати власну податкову систему, яка мала водночас відповідати потребам економіки ринкового типу і у той же момент виходити із специфічних рис трансформаційних процесів, що реалізовувалися в економіці нашої держави. Некритичне копіювання досвіду економічно розвинутих країн, недосконалість нормативно-правової бази у сфері оподаткування, періодично повторювальне загострення трансформаційної кризи сприяли формуванню в країні складної, суперечливої та неефективної податкової системи, яка стала відображенням існуючої податкової політики. Значний податковий тягар, який слід визнати, перебуває у прямій залежності від військово-політичної ситуації в Україні, гальмує економічне зростання в державі, стоїть на перешкоді розвитку інвестиційних процесів, послаблює конкурентоспроможність українських суб'єктів господарювання.

Вивченням проблем та напрямків їх вирішення у контексті реалізації податкової політики присвячені наукові праці вітчизняних вчених-економістів як О. Амоші, В. Андрущенка, О. Барановського, В. Вишневського, Я. Жаліло, Ю. Іванова, І. Крисоватого, Я. Литвиненка, І. Луніної, В. Федосова, І. Чугунова тощо. Однак незважаючи на накопичений науковий досвід залишаються малодослідженими питання проблем та недоліків податкової політики в формажорних умовах, умовах військової агресії та воєнного стану в Україні.

Метою кваліфікаційної роботи є поглиблення теоретичних і практичних підходів до організації і формування податкової політики в Україні.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- визначити сутність, типи та методи реалізації податкової політики;
- дослідити еволюційні аспекти розвитку податкової політики та основні напрямки фіскального реформування економічних процесів;
- проаналізувати сучасний стан реалізації податкової політики в як Україні так і у Хмельницькій області;

– визначити напрями удосконалення податкової політики в розрізі основних податків та об’єктів оподаткування.

Об’єктом кваліфікаційної роботи є податкова політика в Україні.

Предмет дослідження є теоретико-методичні аспекти та практичні рекомендації щодо вдосконалення податкової політики в Україні.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувалися загальнонаукові методи аналізу та синтезу для визначення сутності та структури податкової політики; табличний та графічний – для узагальнення основних показників діяльності Головного управління ДПСУ у Хмельницькій області і поліпшення сприйняття отриманих результатів аналізу.

Практична значимість результатів полягає у тому, що розроблені пропозиції та розрахунки можуть бути використані в процесі вдосконалення податкової політики в Україні у розрізі основних податків та об’єктів оподаткування.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, постанови Кабінету Міністрів України, відомча нормативно-правова база Державної податкової служби України, яка врегульовує питання реалізації на практиці податкової політики; праці вітчизняних і зарубіжних науковців; річні звіти Головного управління ДПСУ у Хмельницькій області; інформаційні ресурси мережі Інтернет.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи – 61 сторінка друкованого тексту. Робота містить 5 таблиць, 16 рисунків та 3 додатки. Список використаних джерел налічує 43 найменування.

## 1 Теоретичні основи дослідження податкової політики

### 1.1 Податкова політика держави: сутність, типи та методи реалізації.

Вплив держави на суспільні процеси в умовах ринкової економіки здійснюється завдяки механізму державного втручання, основні прояви якого зосереджуються різних видах політик – міжнародній, економічній та соціальній. Слід відмітити, що одним із найбільш дієвих способів такого впливу є активне використання фінансових важелів регулювання, які знаходять своє відображення у державній бюджетній та податковій політиках.

В економічно розвинених ринкових країнах податки, як складова частина фінансово-економічного механізму країни, виступають одним із найбільш вагомих елементів державного впливу на економіку. Будуючи власну систему оподаткування фізичних і юридичних осіб, держава для себе визначає види обов'язкових платежів, принципи та пріоритетні напрямки їх застосування, які знаходять своє відображення у державній податковій політиці.

Вважаємо за доцільне, визначити податкову політику як активність держави спрямовану на розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту та національного доходу у суспільстві через свої централізовані фонди (бюджетну систему та позабюджетні фонди) за допомогою обов'язкових платежів. При цьому, свідомо не акцентуємо увагу на регулюючій функції податкової політики, оскільки в сучасному світі величина податкових надходжень, залежно від країни, можуть сягати 50-60% ВВП, що не може не здійснювати великого регулюючий впливу на стан соціально-економічних відносин як в окремих країнах, так і в цілому у світі.

Узагальнюючи визначення сутності податкової політики можна приходимо до висновку, що у своєму “вузькому” значенні вона охоплює діяльність держави у сфері оподаткування, а у “широкому” аспекті доцільно оперувати поняттям фіскальної політики – діяльності держави у сфері своїх

доходів. Цілеспрямована, послідовна податкова політика, що проводиться країною протягом якось історичного періоду її розвитку, отримала назву податкової доктрини. Будь яка податкова політика країни включає в себе певні кількісні та якісні характеристики – тип політики, її засоби та методи.

При цьому, цілі і завдання податкової політики можуть різнитися залежно від конкретного історичного періоду, залежно від соціально-економічних обставин та умов тієї чи іншої країни. Якщо здійснити історичний екскурс у глибину, то в минулому податки використовувалися головним чином у фіскальних цілях як спосіб мобілізації коштів на утримання державного апарату (монарха) і армії. В наш час фіскальні вилучення широко використовуються як засіб реалізації та підтримки загальної соціально-економічної політики. Характерні ознаки податкової політики наведено на рисунку 1.1.

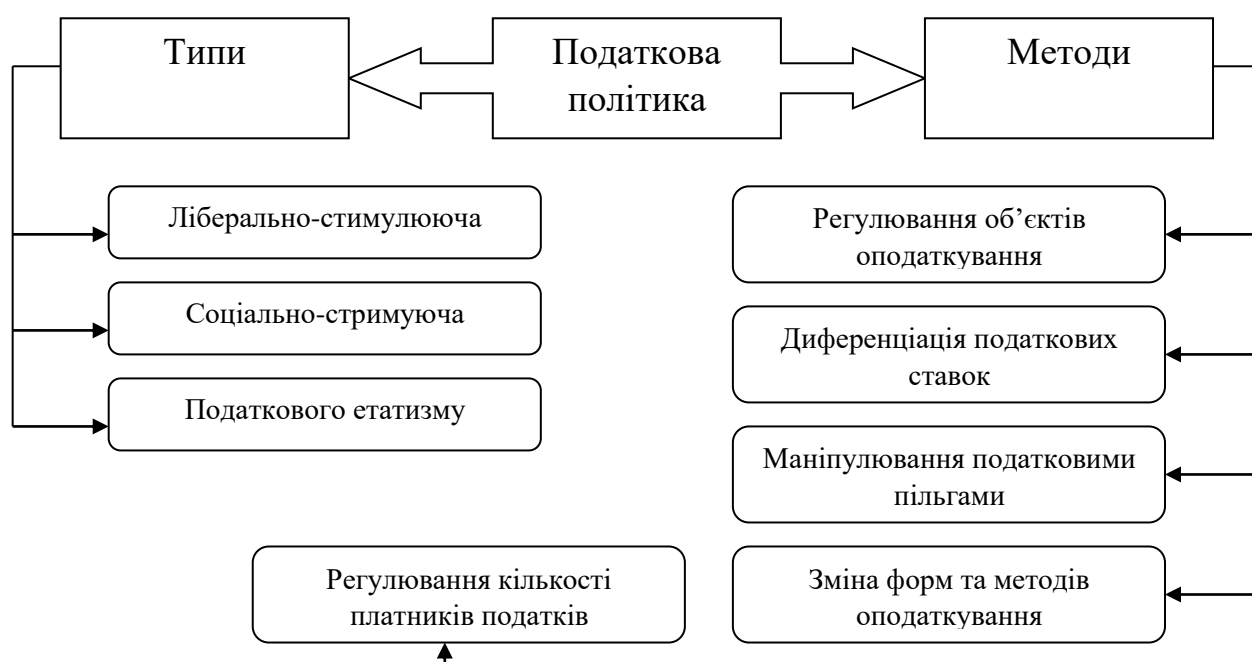


Рисунок 1.1 – Характерні ознаки податкової політики

Джерело : побудовано автором на основі [40]

Податковий вплив може бути як позитивним, так і негативним, і це залежить від того, наскільки цілі та завдання податкової політики відповідають цілям і завданням соціально-економічної політики, що реалізується в певній країні. У сучасному світі необхідно виокремити дві основні моделі.

Перша модель характерна для держав, головне завдання економічної політики яких полягає у нарощуванні (відновленні) виробництва товарів, вихід та експансія на нових зовнішніх ринках, ріст доходів населення за рахунок приватної ініціативи самого населення. У межах цієї моделі жорстко контролюється величина податкових вилучень (при відповідному обмеженні соціальних пільг та гарантій), реалізується широкий спектр податкових пільг для інвестицій у виробничій сфері, держава не прагне втручатися в регулювання приватнопідприємницької діяльності та утримується від надання особливих гарантій учасникам ринкових відносин (у вигляді мінімуму заробітної плати, гарантій від звільнень, виплати допомоги з безробіття тощо). Головні завдання державної політики полягають у стабільності національної валюти, всіляке заохочення експорту результатів праці (товарів з високою часткою доданої вартості), а також обмеження зростання зовнішнього боргу.

Ліберально-обмеженої моделі податкової політики дотримувалися Німеччина та Японія в період їхнього повоєнного відновлення, а раніше – США (на межі XIX—XX ст.). В даний час така модель характерна для країн Південно-Східної Азії, Бразилії, Мексики, Індії, Китаю тощо [2, с. 104].

Другий варіант моделі використовується державами з високим економічним розвитком, які прагнуть (чи змушені, в силу реальних обставин) підтримувати високі стандарти соціальних гарантій ба боротися за власне місце на конкурентному світовому ринку. Межі традиційного економічного зростання такі країни вже досягнули, а наявні в цих країнах виробництва недовантажені через обмеженість платоспроможного попиту. Такі держави зосереджуються на структурній перебудові економіки (відмова від низькоконкурентних виробництв та завоювання передових позицій на ринках високотехнологічної продукції). Серед пріоритетів у їх економічних відносинах превалює наступна ієрархія пріоритетів [15, с. 64]:

– пріоритети «першої категорії» – забезпечення зайнятості населення, підтримка високого платоспроможного споживчого попиту, зменшення дисбалансів у розподілі доходів;

– пріоритети «другої категорії» – підтримка високої питомої ваги експорту товарів та послуг, експансія на міжнародній ринку капіталів, розробка та проведення цілеспрямованих структурних перетворень. Засоби, які використовуються урядами таких країн у боротьбі за забезпечення цих пріоритетів, полягають в управлінні валютним курсом національної валюти, заохочення експансії фінансового капіталу, стимулювання розвитку фондових ринків, зосередження сучасних знань та технологій (і їх носіїв) у своїх національних кордонах.

При цьому, зростання обсягів зовнішніх боргів вони розглядають як засіб дешевого (або зовсім безкоштовного) мобілізації фінансових ресурсів всього іншого світу. Слідуючи вказаним пріоритетам, влада таких держав визначає цілі і методи своєї податкової політики. До них слід віднести:

– високі ставки податків, завдяки яким забезпечується регулювання виробництва та перерозподіл доходів і активів від заможних верств суспільства які, як правило, схильні свої заощадження свої експортувати та зберігати за кордоном, до бідніших верств суспільства, сприяючи таким чином їх платоспроможному попиту, що спрямовується, в першу чергу, на продукти місцевого виробництва;

– застосування податку на додану вартість, який менш обтяжливий для операцій зі швидким грошовим обігом (торгових, спекулятивних) і особливо чутливий для матеріало- і капіталомістких галузей економіки;

– усунення податкових обмежень на міжнародну міграцію капіталів з метою контролю над інвестиційною політикою інших країн; застосування, для регулювання своїх податкових відносин з іншими країнами, моделі податкової угоди ОЕСР, яка вкрай сприяє саме країнам-експортерам капіталу;

– високі норми та ставки соціальних відрахувань з метою підтримки низькоеластичної та громіздкої системи соціального страхування і забезпечення.

Доцільність і ефективність реалізованої у країні податкової політики залежить від вирішення визначеного переліку основних питань в

оподаткуванні. До набору таких питань відноситься: вибір податкової бази (що оподатковувати – доходи чи витрати, або ж їх певне співвідношення); обрання методів та режимів податкових вилючень (механізм нарахування податку податковими органами, декларування доходів платниками, сплата податку бенефіціарами доходів, утримання податків податковим агентом при виплаті доходу); вибір величини податку та видів податкових ставок (висока чи низька частка об'єкта оподаткування, пропорційні, прогресивні чи регресивні ставки оподаткування); підходи до оподаткування міждержавних потоків товарів, доходів і капіталів; вибір об'єктів податкового придушення (експорт доходів і капіталів, операції з готівковими коштами, споживання алкоголю, тютюну, енергоресурсів тощо).

Основним питанням податкової політики з економічної погляду є вибір моменту застосування податку. Законодавець, із врахуванням реальних соціально-економічних процесів, конкретні періоди суспільного та комерційного обороту, повинен визначити, на якому етапі, в якій ланці (а якщо на всіх етапах, у всіх ланках – якими видами обов'язкових платежів, як і в яких величинах) застосовувати механізми оподаткування. Від цих продажів частина коштів повертаються у виробництво, частина – йде на власне використання власників капіталу, а ще одна частина – заощаджуються, формуючи таким чином відкладений попит. У приватному обороті люди отримані доходи спочатку частково витрачають на придбання товарів (послуг) поточного споживання та майна; частково перетворюють їх на накопичення, а згодом можуть частину майна продати і кошти, що були заощаджені, передати іншим особам (у порядку дарування чи успадкування) або вкласти в ті чи інші об'єкти інвестування, щоб отримати нові прибутки [26, с. 89].

Залежно від моменту вибору застосування податку формуватимуться різні соціальні та економічні ефекти. У підприємницькому обороті оподаткування грошових капіталів обмежуватиме можливості (за рахунок відрахування податку з обсягів готівкових капіталів), схильності до заощадження (податок «штрафує» накопичення грошей). Оподаткування факторів виробництва (капіталу, праці та землі) здійснюється безпосередньо у

ході економічного зростання (чим вище рівень оподаткування – тим нижчі темпи зростання і в залежності від розподілу податкового тягаря між окремими факторами виробництва, пригнічуються або трудомісткі, або капіталомісткі, або ресурсомісткі галузі економіки). Оподаткування отриманих підприємницьких доходів (прибутків) різними податками, при розподілу таких доходів з метою споживання та накопичення заохочує або пригнічує одне проти іншого, оскільки йдеться про оподаткування грошових доходів), оподаткування дій з придбання споживчих товарів, майна або накопичення або обмежує всі ці операції в цілому, або щодо заохочує одне (одні) проти інших (іншого).

Нарешті, оподаткування безпосередньо об'єктів інвестування (землі, цінних паперів тощо) впливає на вибір людей вкладати свої гроші в ті чи інші інвестиційні об'єкти. В цілому, як ми бачимо, законодавець повинен вибирати між трьома об'єктами оподаткування – майном, доходами і угодами (а фактично – між двома, оскільки доходи можна визначити і як збільшення вартості майна, що належить особі, так само як і майно – як накопичені доходи особи) і між різними податковими режимами стосовно різних осіб, які отримують доходи, що володіють майном і здійснюють угоди. Вірний вибір об'єктів оподаткування як за використаними податковими режимами (за видами податків, за їхньою структурою та за змістом застосування), так і за величинами податкових платежів визначає успіх або неуспіх податкової політики, а у кінці кінців – і загальний успіх чи неуспіх політики того чи іншого уряду. Маргарет Тетчер втратила свою визначальну роль у політичному житті Великобританії через спробу запровадження зрівняльного податку. Як зазначив редактор впливового британського журналу «Податкові дослідження» М. Девере, в сучасних реаліях «вибори виграє і програє податкова політика».

Такий розподіл передбачає оподаткування доходів, з одного боку, а з іншого – витрат. Різниця між прямими і непрямими податками умовно залежить від можливості перекладати ці податки. Загальна картина співвідношення прямого (корпоративний податок, прибутковий податок, внески до фондів соціального страхування) і непрямих (податки на

споживання, акцизи, внески підприємців у фонди соціального страхування) оподаткування виглядають наступним чином: пряме оподаткування переважає у Німеччині, США, Канаді, Японії; непряме оподаткування – у Франції та Італії; збалансовану, за своєю структурою, систему оподаткування має Німеччина.

Перевага, що віддається в тій чи іншій країні тим певним групам і видам податків, залежить від багатьох факторів, починаючи із особливостей їх збору і закінчуючи історичними традиціями та політичними резонами, пов'язаними з психологією платників податків. До середини 1970-х років, у більшості розвинутих країн спостерігалось зростання частки прибуткового податку та внесків у фонди соціального страхування, що супроводжувалися практично незмінною часткою податків на споживання. З другої половини 70-х років фіксується тенденція до збільшення частки непрямих податків (податків споживання) [18, с. 34].

У ході реалізації податкової політики основна увага зосереджується на таких її поняттях як ефективне податкове навантаження, податкова капіталізація та оптимальне оподаткування. В економічній науці для вивчення цього питання використовують поняття «носій податку», під яким розуміється особа, що реально віддає частину свого доходу (майна) державі при застосуванні цього податку по відношенні до неї та «перекладання податків», що використовується для оцінки економічних обставин (реальних умов ринкової кон'юнктури, становища та ролі контрагентів на ринку певного товару або послуги, обсягів державного втручання у цей ринок, цінової політики тощо), що визначають можливості номінального (формального) платника податку розподілити податковий тягар з цього з іншими учасниками (агентами) економічного обороту.

Із перекладанням податків пов'язаний добре відомий закон зв'язку податків з цінами, який говорить, що з підвищенням ставок оподаткування зростають ціни, а при зниженні цих ставок ростуть прибутки (іншими словами, ціни на товари еластичні підвищенню податків, але не еластичні їх зниженню;

прибутки еластичні зменшенню податків, але не еластичні із зростанням податків; заробітні плати не еластичні будь-якій зміні податкових ставок).

Ефект перекладності податків, який постійно враховується державою, часто є винуватцем відсутності очікуваної реакції економічних агентів на зменшення податків. За розрахунками британських економістів, більшість вигод від надання фіскальних пільг на виплату відсотків за іпотечними кредитами присвоюється кредиторами (банками), а не покупцями житла, які є користувачами цих кредитів. Економічна основа цього ефекту полягає в тому, що після введення податкової пільги для якогось сектора ринку цей сектор стає відносно більш привабливим для інвесторів, у нього починають швидко притікати нові капітали а, отже, збільшується ринкова вартість вже залучених у цей сектор виробничих та комерційних активів. Ринок цінних паперів добре знайомий з цим ефектом, і тому завжди можна бачити, що одне лише оголошення про намір введення податкових пільг для певного сектору економіки негайно викликає скупку спекулянтами пакетів акцій підприємств, що діють у цьому сегменті. Оптимальність оподаткування необхідно оцінювати з точки зору загального ефекту для добробуту суспільства та з точки зору вигод для окремого платника податків (економічного агента). Цей ефект визначається відомими принципами справедливості та визначеності оподаткування. Основні принципи реалізації податкової політики наведено на рисунку 1.2.

Ще одним показником оптимальності податкової політики, що використовується на практиці є різниця між загальною масою приватних благ, втрачених податкоплатниками в результаті застосування існуючої системи оподаткування, і сумою загальних (суспільних) благ, придбаних суспільством в цілому. Ця різниця частково може бути оцінена як загальні витрати держави та платників податків на підтримку функціонування податкової системи. Інші ефекти – у вигляді морального незадоволення від сплати податків, незадоволення тим, як держава використовує кошти, зібрані з них у вигляді податків, утримання від здійснення інвестицій у зв'язку із невпевненістю у стабільності податкової політики влади тощо, – не піддаються кількісній оцінці і зазвичай досліджуються як якісні показники (але довільно обраним оцінним

шкалам), що ставить їх у залежність від наукової позиції та особистісних уподобань автора. Тому в науці економічну сутність податку часто визначають як «абсолютне зло», маючи на увазі, що всякий обов'язковий платіж зменшує споживчі або продуктивні можливості суспільства [7, с. 59].

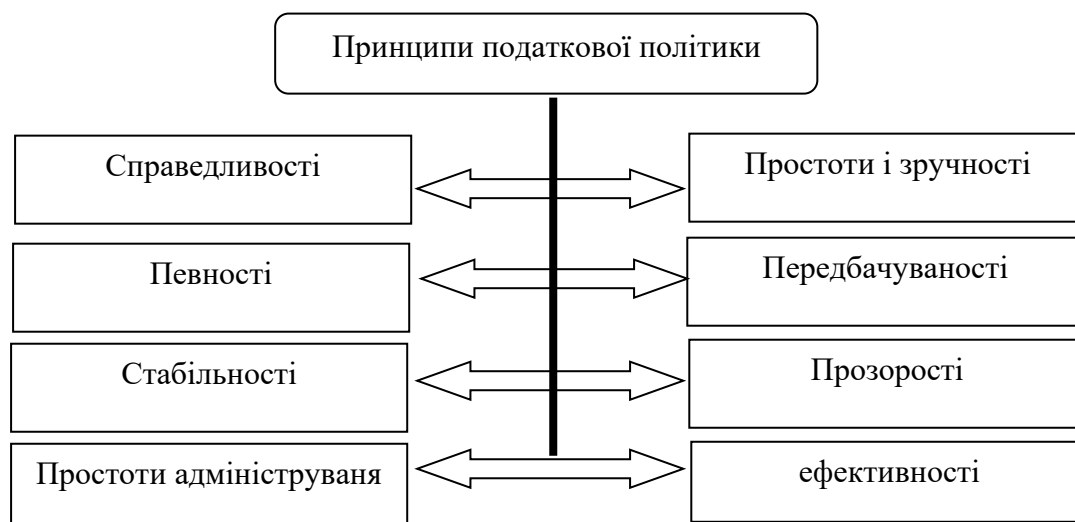


Рисунок 1.2 – Принципи реалізації податкової політики

Джерело : побудовано автором на основі [18]

На початку розвитку приватнокапіталістичних відносин з такою концепцією можна було погодитися, якщо прийняти до уваги, що колись податки тратилися, переважно, на потреби правителів чи ведення безперервних загарбницьких воєн. Але лише частково, оскільки за рахунок податків держава фінансувала й деякі необхідні суспільні витрати – на підтримку правопорядку, утримання суду, в'язниць, охорону кордонів тощо. Таким чином, якщо продовжувати кваліфікувати податки як «зло», то вони виявляються вже «необхідним злом».

При цьому важливо не стільки те, з кого, як і в яких величинах беруться податки, скільки те, на які цілі вони використовуються. При оцінці оптимальності оподаткування на основі використання цього поняття ставиться під сумнів той, на перший погляд, однозначний висновок, що податковий тягар населення завжди вищий у тій державі, де більше збирається податків. Наприклад, якщо у Данії частка податків у ВВП іноді перевищує 50%, а в

Індонезії зазвичай перебуває в межах 30%, то висновок про те, що податкове навантаження для всіх данців загалом вище, ніж для індонезійців, буде помилковим. Справа у тому, в Данії до 2/3 всіх зібраних податкових доходів повертається платникам у формі прямих соціальних виплат або у вигляді надання інших соціальних і матеріальних благ, тоді як в Індонезії цей показник становить менше 1/4 зібраних державою доходів. Тому саме від характеру та сутності проведеної державою та її органами загальної податково-бюджетної політики залежить, чи визначати податки як «тягар», або «зло», або як спосіб перерозподілу матеріальних благ та фінансування загальних об'єктивних потреб суспільства [26, с. 176].

## 1.2 Еволюційні аспекти розвитку податкової політики

Оподаткування за своєю суттю являє собою пряме вилучення державою певної частини валового суспільного продукту на власну користь з метою формування централізованих фінансових ресурсів (бюджету та позабюджетних фондів). Єдиним кінцевим джерелом податків незалежно від об'єкта оподаткування є національний дохід.

Історично, в ранньому періоді свого застосування, податки використовувалися виключно з фіскальною метою, у першу чергу, для фінансування військових витрат і утримання чиновницького апарату. Потім з'явилася функція обмеження (регулювання) небажаного споживання – оподаткування імпорту (митом, у межах політики економічного протекціонізму), виробництва тютюну та алкогольної продукції тощо. Сформувалася форма так званого «зворотного», або негативного податку (цільове бюджетне фінансування окремих підприємств та виробництв приватного сектора). У цей же час держава взяла на себе значну частину витрат з охорони здоров'я та освіти. Нарешті, у ХХ столітті держава стала активно втручатися у процес перерозподілу доходів і власності громадян

(використовуючи державну систему соціального страхування та забезпечення, впроваджуючи прогресивні ставки прибуткового податку, збільшуючи оподаткування подарунків та спадщини, з'явився особливий податок на великі статки тощо) [9, с. 34].

На сьогоднішній день податки виконують такі основні функції: фіскальну, економічного регулювання, соціального перерозподілу доходів та власності. Подеколи податки застосовуються з контрольно-статистичною метою (у зовнішньоекономічній діяльності). В останні десятиліття податки починають використовуватися з екологічною метою – для обмеження несприятливого впливу промисловості на навколишнє довкілля.

Динаміка у функціях податків тісно пов'язані із змінами в соціально-економічній та бюджетній політиці держави. З середини XVII до середини XIX століть, роль держави в основному обмежувалася виконанням обов'язків, пов'язаних із забезпеченням безпеки своїх громадян, збереженням їхнього майна (захист прав власності), формування необхідної законодавчої бази для економічних взаємовідносин між суб'єктами господарювання, контролем за виконанням ними договорів та угод. Найбільш точною характеристикою держави в цей період було порівняння її з «нічним сторожем», в обов'язки якого входив контроль за тим, щоб ніхто і ніщо не порушувало існуючого стану речей.

Уявлення про державу як про «нічний сторож» були багато в чому були обумовлені поширенням наприкінці XVIII в. економічних ідей Адама Сміта, який у 1776 році опублікував роботу «Дослідження про природу і причини багатства народів», де спробував аргументувати думку про те, що ринок є найкращим інструментом, який гарантує як економічне зростання, так і добробут в суспільстві. Він обґрунтовував ідею «природної гармонії» (рівноваги), яка формується в економіці стихійно, за відсутності зовнішнього втручання з боку держави і є оптимальним способом функціонування економічної системи. Тому держава ні у якому разі не повинна втручатися в регулювання економічних процесів. За державою повинні бути закріплені лише деякі основоположні функції (оборона, правопорядок та ін), потрібні для

процвітання ринку. У XIX столітті було сформовано основу системи буржуазного права. Відповідним чином було створено і суспільні інститути. Вони формалізували вже існуючі відносини і стереотипи поведінки (які отримали назву звичаїв ділового обороту), дозволяючи заощадити на витратах контрактації. Одночасно почала втілюватися і ідея справедливого розподілу податкового тягаря, яка згодом стала однією з наріжних ідей при утворенні системи оподаткування [15, с. 154].

Порівняння держави з «нічним сторожем» у XIX столітті означало і те, що вона свою історичну місію щодо формування системи капіталістичних відносин виконала. Капіталістична система господарювання отримала змогу відтворюватися вже не так і не стільки завдяки силі та відкритому втручанням держави, скільки за рахунок розвитку безпосередньо панівної моделі економічних відносин. Слід брати до уваги і те, що протягом XIX століття у найбільш розвинених державах формувалося громадянське суспільство, становлення якого означало початок нового періоду у розвитку цих країн.

Разом із цим процесом у структурі державних органів стали з'являтися постійні загальносуспільні представницькі установи парламентського типу, що отримали право прийняття найважливіших законів, що, у свою чергу ознаменувало процес формування представницької демократії. Наприкінці XIX століття, саме завдяки розвитку форм громадянського суспільства, все частіше висловлювалися ідеї про потребу формування держави, яка не тільки здійснює забезпечення правопорядку, а й реалізовує політику на користь усіх членів суспільства (регулювання тривалості робочого дня на законодавчому рівні, мінімальної величини заробітної плати, обмеження та заборона дитячої праці, соціальне забезпечення безробітних та непрацевдатних членів суспільства тощо).

З огляду на це, у держави починає формуватися нова функція – функція соціального стабілізатора, для чого було необхідно, зокрема, забезпечити перерозподіл стихійно сформованого розподілу доходів для досягнення соціального ефекту. Під впливом змін, що відбулися у сфері матеріального виробництва, спостерігалось подальше розширення економічних функцій

держави. Воно автоматично стає макроекономічним регулятором через величину контрольованих нею фінансових і матеріальних потоків.

У ХХ ст. під впливом таких чинників, як революції в Європі після I-ої Світової війни, «велика депресія» 1929-1933 рр. у США, розпад соціалістичної економічної системи та інших подій ця тенденція набирала обороту, і країни все активніше і головне усвідомлено втручалося в регулювання економіки.

Реалізація вищенаведених ідей у ХХ столітті багато в чому стала можливою завдяки потужному розвитку профспілкового та робітничого руху, формуванню в розвинених країнах середнього класу, розвитку представницьких інститутів влади. Мова йде про посилення концентрації та централізації виробництва, формування нових економічних зв'язків та загострення соціальних проблем. Розширення економічних функцій держави проходило в три етапи.

Початок першого етапу пов'язаний з I-ою Світової війни, а сам період, який тривав до «великої депресії» 1929-1933 років, характеризувався активним втручанням держави у регулювання економічних процесів, маючи на меті обмежити монополістичні тенденції та сформувати державний сектор економіки. Проте, таке втручання обмежувалося в основному галузями військового виробництва, а в інших галузях панували приватнокапіталістичні методи господарювання. Державні підприємства сформували по суті новий інститут, який за своїм статусом відрізнявся від приватнокапіталістичного. Таким чином, зміна функцій держави відобразилася на інституційній структурі її економіки.

Другий етап розширення державного економічного впливу тривав майже до початку II-ої Світової війни. У цей період створюється система постійної та активної участі держави в управлінні ринковим господарством. Розвиваються державні форми антициклічного регулювання і планування економіки. Така політика отримала відобразилася у зростанні обсягів державної власності, збільшення обсягу державного бюджету, який почав використовуватися не лише на утримання державного апарату, але і для фінансування державної та приватної економічної активності, зростанні питомої ваги валового продукту,

що перерозподіляється державою у формі податків і інших обов'язкових платежів. Разом з бюджетно-податковою політикою для регулювання макроекономічних пропорцій держава активно використовує грошово-кредитну політику, спрямовану на стимулювання капіталовкладень, вирішення соціальних проблем.

Третій етап (кінець II-ої Світової війни – середина 50-х років) характеризується тим, що антициклічну політику було доповнено системою заходів для стимулювання темпів економічного зростання. У цей період країни беруть найактивнішу участь у розвитку найважливіших галузей промисловості, створенні економічної та соціальної інфраструктури. В межах цього етапу була підготовлена необхідна матеріальна база для, так званого, «золотого століття капіталізму». Еволюція поглядів соціальної відповідальності державної влади обумовила формування у середині 1950-х років концепції «соціальної держави», яка ґрунтувалася на наступних основних постулатах.

– розвиток суспільства має базуватися на змішаній структурі економіки. Необхідність державного регулювання економіки обумовлена, так званими, «вадами» ринку, за яких ринкова економіка не справляється з ефективним розподілом ресурсів. До таких вад входить розвиток потреб у суспільних благах, поява природних монополій, прискорення процесів інформаційної революції.

– макроекономічна політика вимагає координації на державному рівні. На практиці виявилось, що ринок сам по собі нездатний забезпечити стабільний та безконфліктний розвиток соціально-економічних процесів у сучасному суспільстві.

– ринок не гарантує справедливого розподілу доходів між усіма членами суспільства. Тому держава зобов'язана, з одного боку, регулювати розподіл таких доходів, з іншого – захищати тих, членів суспільства, які, в силу різних причин втратив джерело доходу або перешкоджає іншим позбавленням. Окрім того, держава має дбати про розвиток інфраструктури, освіти та охорони здоров'я. Усі ці факти мають на суспільство стабілізуючий вплив,

забезпечуючи розвиток економіки та сприяючи відтворення робочої сили. У концептуально-політичному плані це призвело до заміни колишніх видів монархії управлінськими інститутами демократії. Це, у свою чергу, позначилося на податкових відносинах – з'явився новий податковий законодавець (парламент, що складається з депутатів – виборних представників народу).

На сьогоднішній день, держава дедалі активніше втручається у регулювання як економічних, а й соціальних відносин, а в багатьох країнах Західної Європи сформувалася ідеологія держави загального добробуту, яка спрямована на підвищення рівня життя населення. Із врахуванням цього, приймалися програми у сфері охорони здоров'я, освіти, житлового будівництва, а також заходи із соціального забезпечення, регулювання величини заробітної плати. Згодом вони були доповнені демографічними програмами, програмами захисту навколишнього довкілля і національної культури тощо. Практичне впровадження цих програм вимагало не лише кількісних, а й якісних змін у фінансово-бюджетній політиці. Вилучення великої частки фінансових ресурсів із приватного сектора чинить на економіку дуже істотний обмежуючий вплив, компенсувати який можна тільки за умови ефективного управління як розподілом податкового навантаження, так і використанням акумульованих державою коштів [37, с. 209].

В залежності від змін економічних функцій держави змінювалося і значення податкової системи. З механізму збору коштів на функціонування державного апарату вона поступово трансформувалася на надважливий інструмент державного регулювання економічних процесів. Потреба в управлінні все більше глибокими механізмами міжгалузевого балансу, міжнародної торгівлі та фінансових відносин потребував створення і нових механізмів оподаткування. Ці механізми були тим складнішими, чим більш високий рівень впливу на економіку намагалася робити держава.

У деякому розумінні, виразом концепції «соціальної держави» (не надто далеким від практики країн Заходу, які у скрутні періоди використовували і прямий розподіл національного доходу, і жорстке регулювання цін та

заробітних плат) можна вважати соціалістичну систему, у якій держава бере на себе практично всі господарські функції. Слід зазначити, що у цій системі роль податків значною мірою трансформувалася у планове встановлення цін і завдань суб'єктам господарювання, що гарантувало як необхідне регулювання, так і концентрацію ресурсів у держави-власника. Не дивно, що перемога СРСР у II-ій Світової війни зробила ідеї соціалізму дуже привабливими. Внаслідок цього, у багатьох державах, за збереження капіталістичної системи господарювання, питома вага бюджетних вилучень у валовому продукті, а, отже, тяжкість податкового тягаря, зростала паралельно з посиленням різноманітних державних соціальних програм на які потрібні були кошти.

Ідеї прямого втручання держави в соціальні відносини з'явилися в програмних документах багатьох політичних сил, а в конституції трьох держав Західної Європи (ФРН, Франції та Іспанії) було включено поняття «соціальна держава». Зрушення у бік «соціальної держави» у 1950-1960-ті роках, в більшості розвинених країн стало можливим не лише завдяки змінам, які відбулися в системі матеріального виробництва в час переходу від індустріального до постіндустріального суспільства і які були обумовлені, в першу чергу, зміною ролі особистого (людського) фактору в сучасному виробництві, а й сформованій у середині ХХ століття своєрідної рівноваги сил різних суспільних груп, які за допомогою форм представницької демократії отримали можливість висувати та відстоювати свої інтереси.

Згідно ідеології держави загального добробуту та соціальної держави вважалося, що в економічно розвинених країнах вже досягнуто загального добробуту, соціальна політика дозволила стабілізувати суспільство, залагодити конфлікти. Інші країни, наслідуючи приклад розвинених країн, рано чи пізно також повинні були стати на шлях розвитку від соціальної держави до концепції ефективної держави. Одним з найважливіших наслідків нового підходу є прийняття курсу на обмеження витрат держави і максимальне підвищення їх ефективності. До 1980-х років у багатьох країнах світу в цілому сформувалися основні параметри нової моделі податкової політики, в якій на першу роль вийшли сучасні інформаційні технології, що дозволили спростити

та інтенсифікувати процеси оподаткування. Ці явища почали чітко проявлятися приблизно з середини 1980-х років і склали основний зміст пізніше проведених глобальних податкових реформ у США, Канаді, Німеччині, Австралії, Швеції.

Таким чином, реформування податкових систем у розвинених країнах визначається такими об'єктивними факторами, як потреба державного втручання в процес формування виробничих відносин соціально-економічними інструментами оподаткування. Протиріччя між потребами у податкових доходах і можливостями їх отримання є основним при створенні і реформуванні всіх податкових систем. У розвинених країнах постійно відбувається пошук шляхів, які з одного боку, зменшать державні витрати і тим самим знизять потреби в податкових доходах, а з іншого – збільшать «прибутковість», ефективність податкових систем. Протягом останніх років в багатьох розвинених країнах активно ведеться діяльність щодо реформування податкових систем, у спеціалізованій пресі обговорюються нові варіанти податкових реформ, аж до найрадикальніших і навіть екзотичних (заміна всіх прибуткових податків на єдиний податок на витрати, екологічні податки, податки на споживання енергоресурсів, знаменитий «податок Тобіна»). Конкретні завдання вдосконалення податкової системи в різних країнах вирішуються по-різному, але можна побачити деякі загальні закономірності, властиві всім розвиненим країнам. Як правило, потреба проведення податкових реформ визначається економічним станом країни, обсягом її бюджету та відведеної ролі в регулюванні економічних процесів у країні. Першою на шлях податкових реформ серед провідних країн Заходу виступила Великобританія (1973 р.), за нею наслідували США (1986 р.), Канада (1987 р.), Німеччина (1988 р.), Японія (1989 р.). При проведенні реформ всі ці країни стикалися і з наступними загальними проблемами (таблиця 1.1):

У цілому в межах цих податкових реформ передбачалося вирішити наступні завдання: провести загальне зменшення ставок податків для фізичних та юридичних осіб, звернувши особливу увагу на зменшення ефективної ставки оподаткування для корпоративного бізнесу; вдосконалити розрахунок чистого

доходу (прибутку) для підприємницької діяльності, незалежно від правової форми її реалізації (в корпоративній та некорпоративній формі);

Таблиця 1.1 – Характеристика проблематики проведення податкових реформ провідними країнами світу

Проблемні аспекти проведення податкових реформ	сучасні податкові системи надто складні для розуміння платників податків та ефективного управління з боку податкових органів
	відсутність ефективного управління безпосередньо сприяє поширенню різних способів ухилення від податків
	для особистого прибуткового оподаткування характерна несправедливість розподілу податкового навантаження, що полягає в тому, що нерідко однаковий рівень доходів супроводжується неоднаковим рівнем оподаткування
	визначення реального рівня доходів представляє особливу складність
	високі маржинальні ставки податкових платежів негативно позначаються на процесі прийняття економічних рішень
	платники податків, доходи яких підпадають під ці ставки, втрачають стимули до роботи та підвищення ефективності своєї діяльності
	оподаткування компаній слабо стимулює їх інвестиції та інноваційну діяльність в цілому
	в результаті страждає якісний склад капіталовкладень та ефективність розподілу обмежених ресурсів
	великі відмінності в ставках особистого прибуткового оподаткування та оподаткування юридичних осіб змушують підприємців вибирати корпоративний статус, керуючись не економічними, а податковими причинами

Джерело : побудовано автором на основі [20]

Також варто реформувати адміністрування податків на основі зниження витрат для здійснення податкового контролю, спрощення бухгалтерського обліку та правил звітності як для податкових органів, так і для підприємств-податків-платників; відкоригувати фіскальне законодавство з метою його спрощення та підвищення ефективності податкової роботи; виключити не виправдані та надмірно широкі податкові пільги маючи на меті зниження рівня втручання податкових органів у економічну діяльність господарюючих суб'єктів та зменшення можливостей обходу податкового нормативно-правового поля [9, с. 51].

Основні орієнтири сучасної податкової політики наведено на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Сучасні орієнтири розвитку податкової політики в ринкових країнах світу

Джерело : побудовано автором на основі [37]

Основними висновками, які можна зробити на основі аналізу реформ, проведених економічно розвиненими країнами світу полягають у тому, що:

– по-перше, вивчення ролі податків у зв'язку з їх впливом на розвиток ринкової економіки дозволяє обґрунтувати положення про можливість податками виконувати в сучасних умовах наступні основні функції: фіскальну, перерозподільну та регулюючу. Фіскальна функція традиційна для податкових систем та досить добре досліджена в теорії оподаткування; а

наступні дві – стали об'єктом пильної уваги з боку державних діячів та вчених-економістів починаючи з кінця XIX століття. Регулююча функція оподаткування займала головне місце в державній економічній політиці протягом усього XX століття. Хвилі податкових реформ провідних країн світу відобразили спроби держави впливати на еволюцію ринкового господарства і все більш активно впливати на його розвиток. Використання податкових систем як ефективного інструменту впливу на економічні процеси, призвело і до серйозної трансформації уявлень про принципи оподаткування. У цьому контексті слід виділити міжнародну гармонізацію оподаткування. Від держав, які поставили собі за мету створення єдиного економічного простору (уніфікація законодавства з ПДВ у країнах Європейського Союзу), вона доходить до уніфікації податкового законодавства та податкових режимів, в інших державах. Розвиток йде по лінії укладання двосторонніх і багатосторонніх міжнародних угод про ліквідацію митних бар'єрів, про уникнення подвійного оподаткування капіталу доходу, уніфікації певних норм і режимів національних податкових систем.

– по-друге, внаслідок реалізації податкових нововведень відбувся перехід від державного регулювання ринкової економіки, який базується на кейнсіанському підході, до методів, так званого, монетаристського. Цей перехід отримав назву неоконсервативного зрушення. Він характеризується глобальними змінами як у сфері макроекономічної політики, так і в системі бюджетного та податкового регулювання економіки та вдосконалення самої податкової системи. Нові функціональні можливості органів податкового контролю дозволяють їм ставити і вирішувати набагато складніші завдання. До них слід віднести цілеспрямований вплив, який має на меті зміне поведінки суб'єктів господарювання та регулювання макроекономічних показників національної економіки в умовах наростаючих процесів глобалізації.

## 2 Аналітико-практичні аспекти реалізації податкової політики в Україні

### 2.1 Аналіз податкової політики як інструменту державного регулювання економічних процесів в державі у 2020-2023 роках

В умовах воєнного стану використання податків та податкової системи як важелів ефективного державного регулювання соціально-економічних процесів набуває особливого значення. Ефективність оподаткування в країні перебуває у прямій залежності від особливостей реалізації податкової політики, яка є важливою складовою фінансової політики та яка повинна стимулювати розвиток ринкових відносин, активізувати ділову та підприємницьку діяльність і, як наслідок, забезпечувати формування фінансових ресурсів у бюджетах всіх рівнів. Податкову політику розглядають як один із найбільш вагомих інструментів втручання держави в соціально-економічні процеси та як таку, що складається із комплексу економічних, організаційних і правових заходів щодо регулювання податкових відносин.

Тому не дивно, що основними пріоритетами Міністерства фінансів України в забезпеченні формування та реалізації податкової політики стали наступні заходи: розширення наявної бази оподаткування, підвищення стабільності, прогнозованості та ефективності існуючої податкової системи; поліпшення якості та ефективності фіскального адміністрування; дієве формування фондів фінансових ресурсів, які необхідні для виконання державою взятих на себе функцій; забезпечення реалізації принципів справедливості та рівності податкової системи, її адаптація до вимог і нормативів Європейського Союзу [29].

При реалізації податкової політики, за умов воєнного стану, потрібно враховувати такий фактор впливу як післяпандемічний період відновлення економіки. Слід зважати на те, що податкова політика інших країн в умовах

пандемії була скоординована на податкових стратегіях антикризового управління, зменшення загроз та подальшій економічній стабілізації. Організація економічного співробітництва та розвитку пропонує заходи реагування та реалізації податкової політики в розрізі чотирьох фаз у форс-мажорний та пост-форс-мажорний періоди:

- початкова реакція – системи оподаткування відіграють домінуючу роль у швидкому забезпеченні фінансової підтримки домогосподарств та бізнесу, при чому фіскальна політика повинна входити до складу загальної державної стратегії, що включає у себе окрім податкової, ще і бюджетну, грошово-кредитну, медико-охоронну та фінансову політики;

- більш стійкі та широкі податкові рефлексії – відстрочення та розстрочення податкових платежів, відмова держави від внесків на соціальне страхування та окремих податків, зобов'язання виплачувати зарплату;

- відновлення на базі податкових стимулів для підтримки інвестицій і споживання – збільшення боргів домогосподарств та підприємств, часте припинення бізнесу і зростання безробіття, зростання економічної невизначеності можуть зменшити майбутні інвестиції та споживання.

- визначення інструментів та підходів податкової політики для підтримки і стимулювання процесів відновлення економіки та суспільного споживання; після відновлення незворотнім є перегляд існуючих систем оподаткування з впровадженням нових видів обов'язкових платежів та посиленням прогресивного принципу їх встановлення.

Основні напрямки законодавчих змін, які були пов'язані із протидією російській агресії, запровадження воєнного стану в Україні наведено на рисунку 2.1. Слід відмітити, що керівництво держави та Кабінет міністрів України відразу оперативно відреагував на сформовані виклики в економічній та фінансовій сферах, які знайшли своє відображення у податковому законодавстві. Це стосується і впровадження мораторію на податкові перевірки, і запровадження єдиного податку у 2% від виручки, і зменшення ставок непрямих податків (ПДВ і акцизного податку) на стратегічно важливі товари,

наприклад, нафтопродукти, і безмитне ввезення автотранспортних засобів для потреб збройних сил тощо.

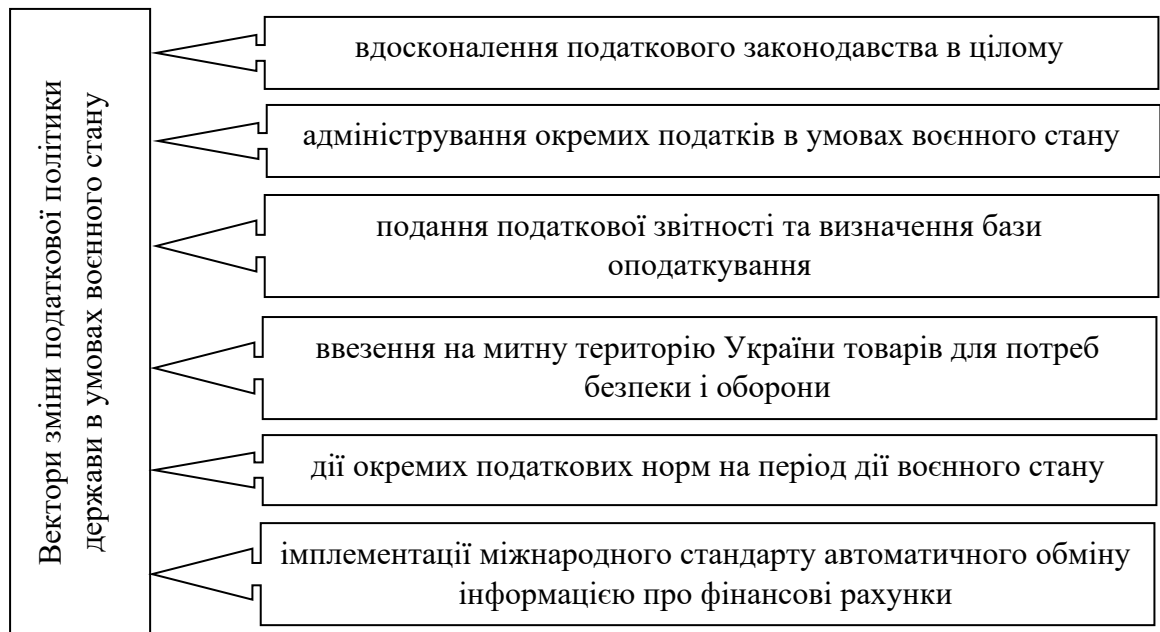


Рисунок 2.1 – Основні напрямки нормативно-правового вдосконалення податкової політики в Україні за умов воєнного стану

Джерело : побудовано автором на основі [16]

Для того, щоб оцінити основні економічні наслідки та ефекти, які були згенеровані діями держави у сфері податкової політики, варто проаналізувати основні макроекономічні показники, пов'язані із цим процесом, беручи до уваги як довоєнні значення показників, так і їх теперішні значення. До таких показників слід віднести – величину валового внутрішнього продукту, дохідну частину Зведеного бюджету України та податкові надходження до цієї ланки фінансової системи.

Як бачимо з рисунку 2.2, величина валового внутрішнього продукту збільшилася на 2343,7 млрд грн, або у 1,56 рази – із 4194,1 до 6537,8 млрд грн. У той же час, доходи Зведеного бюджету збільшилися із 1376,7 до 3104,3 млрд грн, що в абсолютному значенні становить 1727,6 млрд грн та 225,48% – у відносному значенні. Така динаміка пояснюється простим фактором – для ведення воєнних дій необхідні додаткові фінансові ресурси, які держава залучає із найрізноманітніших джерел – від благодійництва (внутрішнього та

зовнішнього) до податкових чи боргових. Ці слова підтверджує і динаміка податкових надходжень, які у відносному значенні виростили на 144,1%, або на 501,31 млрд грн у абсолютному – із 1136,7 до 1638,01 млрд грн.

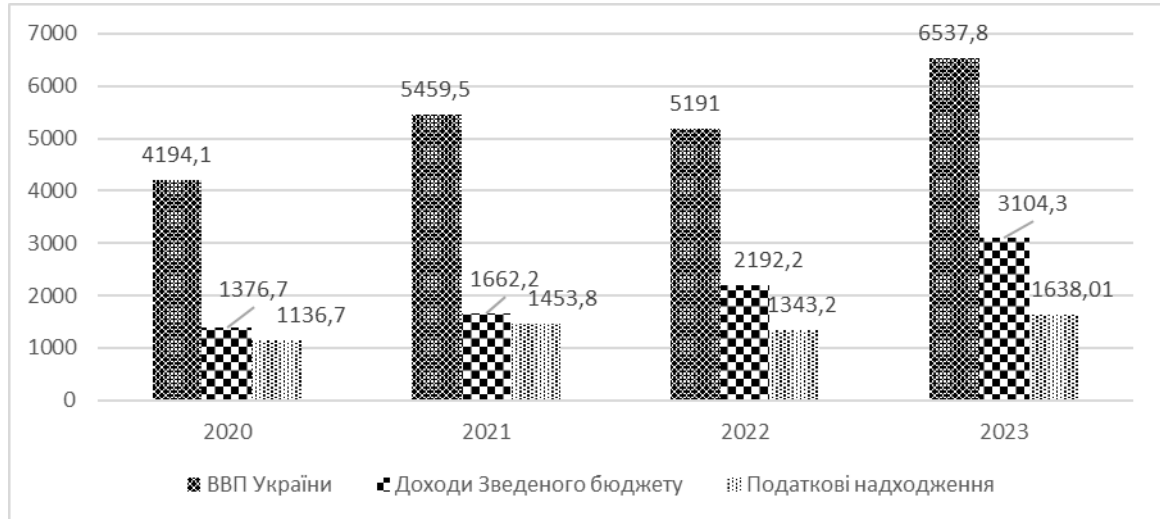


Рисунок 2.2 – Номінальний ВВП України, доходи Зведеного бюджету та податкові надходження за період 2020-2023 рр., трлн. грн

Джерело : побудовано автором на основі [13; 25; 36]

Для більш чіткого розуміння тих, без перебільшення тектонічних процесів, що пройшли протягом останнього часу у фінансовій та податковій політиці держави, варто оцінити структуру дохідної частини Зведеного бюджету України (рисунок 2.3). Якщо у 2020 році у її складі превалювали податкові надходження, які становили 82,57%, а у 2021 році сягнули 87,46%, то вже у 2022 році, першому році війни, їх частка зменшилася до 61,16%, а в 2023 році – зменшилася ще більше, до 52,77%. Податки все ще становлять більшу половину усіх надходжень, проте, можна спрогнозувати, що їхня питома вага все ж таки буде зменшуватися, в силу тих обставин, що економіка України, її виробнича та логістична інфраструктура продовжують зазнавати ворожої агресії, що не може позитивно відобразитись на стані державних фінансів.

В підтвердження цих слів, необхідно звернути увагу на те, що обсяги неподаткових надходжень збільшилися за період 2020-2023 років, майже, у 2 рази – із 17,03 до 33,12%. Просто разючу динаміку демонструють надходження

від закордонних країн і міжнародних організацій. Якщо у 2020 році вони становили близько 0,1% від загальної величини доходів бюджету, то вже у 2022 році (перший рік війни) вони збільшилися до 21,92%, а у 2023 році зменшилися до рівня 13,94%. І лише по групі інших надходжень фіксується зменшення питомої ваги – із 0,3% до 0,14%, але ця група надходжень не відіграє, та й ніколи не відігравала якоїсь помітної ролі в доходах бюджетної системи України.

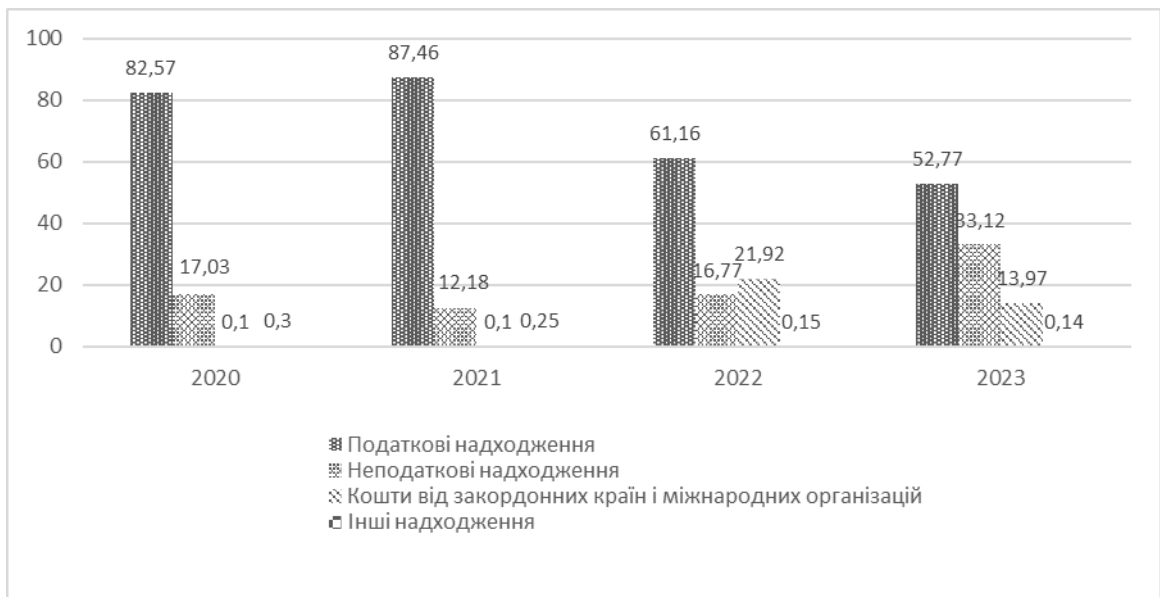


Рисунок 2.3 – Питома вага різних джерел надходжень у Зведеному бюджеті України за період 2020-2023 рр.,%

Джерело : складено автором на основі [13; 25; 36]

Тенденція до зменшення ролі податкових платежів у формуванні дохідної частини державних фінансів відмічається і у розрізі окремих груп обов'язкових платежів (таблиця 2.1). Так, частка податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості зменшилася із 30,04% у 2020 році до 21,12% – у 2023 році. Цей факт обумовлений як пригніченням підприємницької активності, так і масовою евакуацією частини наших громадян в інші країни. А це, у свою чергу, вплинуло на сплату податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб, які входять до цієї групи податків.

Таблиця 2.1 – Абсолютна та відносна структура податкових надходжень у Зведеному бюджеті України у 2020-2023 роках

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		2023 рік	
	млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%
Податкові надходження	1136,7	82,57	1453,8	87,46	1343,2	61,16	1638,1	52,77
Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	413,58	30,04	513,6	30,9	551,23	25,1	655,6	21,12
Внутрішні податки на товари та послуги	554,45	40,27	716,79	43,12	582,43	26,52	770,54	24,82
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	30,46	2,21	38,18	2,3	-	-	-	-
Місцеві податки та збори	75,686	5,5	89,89	5,41	84,31	3,84	100,01	3,22
Інші податки і збори	62,524	4,55	95,34	5,73	125,24	5,7	111,95	3,61

Джерело : складено автором на основі [27]

Аналогічна ситуація спостерігається і з внутрішніми податками на товари і послуги, які у 2020 році становили близько третини усіх доходів Зведеного бюджету – 30,04%, а у 2023 році скоротилися до чверті від цієї величини – до 24,82%. Така ж динаміка спостерігається і по категорії місцевих податків і зборів, які зменшилися за період 2020-2023 років із 5,5 до 3,22%. Інші податки і збори теж втратили у своїй питомій вазі із 4,55 до 3,61% за цей же період.

Усе вищевикладене дає підстави зробити висновок про стійку тенденцію до зменшення ролі податкових надходжень у формуванні доходів Зведеного бюджету в цілому, проте, якщо проаналізувати саму динаміку надходження податків в розрізі Державного та місцевих бюджетів (рисунок 2.4), то виявиться, що для Державного бюджету величина податкових вилучень зросла із 851,12 до 1203,5 млрд грн, тобто на 352,38 млрд грн, або на 41,4%, то для місцевих бюджетів ріст становитиме 449,02 млрд грн, або на 157,23% – із 258,58 до 734,6 млрд грн. Така ситуація пояснюється, в першу чергу, різким

ростом заробітних для військовослужбовців, основна частка податку на доходи із яких зараховується до складу місцевих бюджетів.

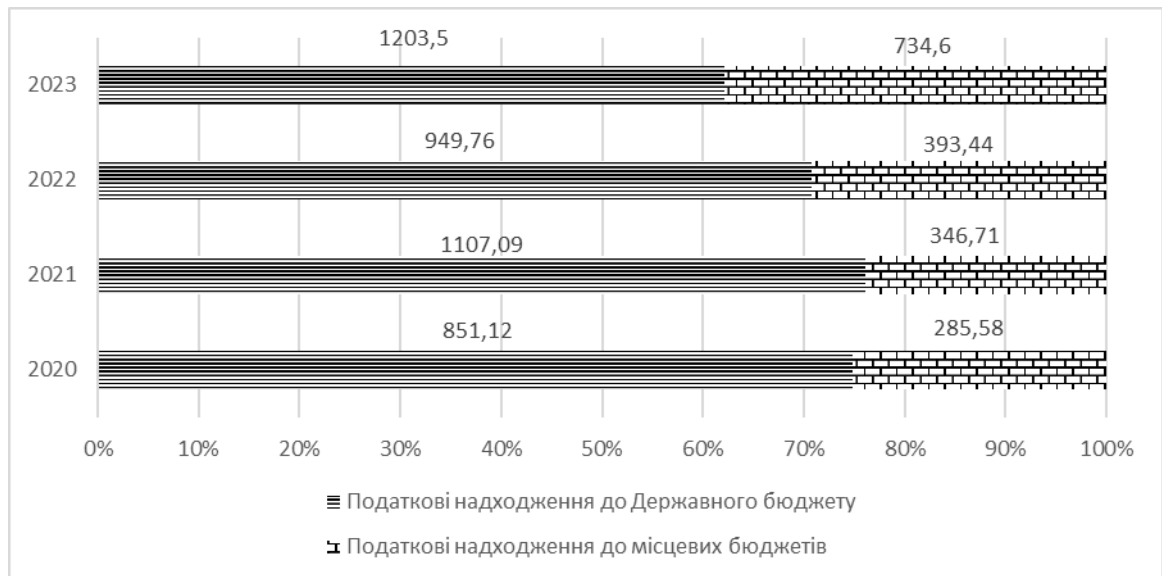


Рисунок 2.4 – Податкові надходження у доходах Державного бюджету та місцевих бюджетів за період 2020-2023 рр., млрд. грн

Джерело : складено автором на основі [13; 25; 36]

Аналіз сплати основних бюджетоутворюючих обов'язкових платежів засвідчує, що, в цілому, протягом 2020-2023 років, їхня динаміка була зростаюча (рисунок 2.5):

- по податку на прибуток – збільшення фіскальної віддачі із 118,47 до 159,29 млрд грн, що є позитивним, враховуючи той факт, що частина економічного потенціалу України була або зруйнована, або змушена була припинити свою виробничу активність у зв'язку із релокацією виробничих потужностей та свого персоналу;

- по податку на доходи фізичних осіб – збільшення стало найбільш помітним, із 295,11 до 496,34 млрд грн та стало найбільшим серед податків, оскільки зросли як номінальні заробітні плати в економіці, так і різка чисельність військовослужбовців, яким було суттєво збільшені заробітні плати, що підпадали під оподаткування цим видом податків;

– по податку на додану вартість – зростання становило із 400,59 до 580,8 млрд грн. Зазначений обов’язковий платіж, традиційно, демонструє найбільшу фіскальну віддачу, хоча за абсолютними та відносними темпами свого росту поступається податку на доходи фізичних осіб;

– по акцизному податку – зростання склало із 146,68 до 175,72 млрд грн. Причому, у перший рік війни його надходження склали всього 105,2 млрд грн. Цей факт пояснюється як різним зменшенням кількості споживачів підакцизної продукції, так і скасуванням акцизного податку на певні види товарів (нафтопродукти).

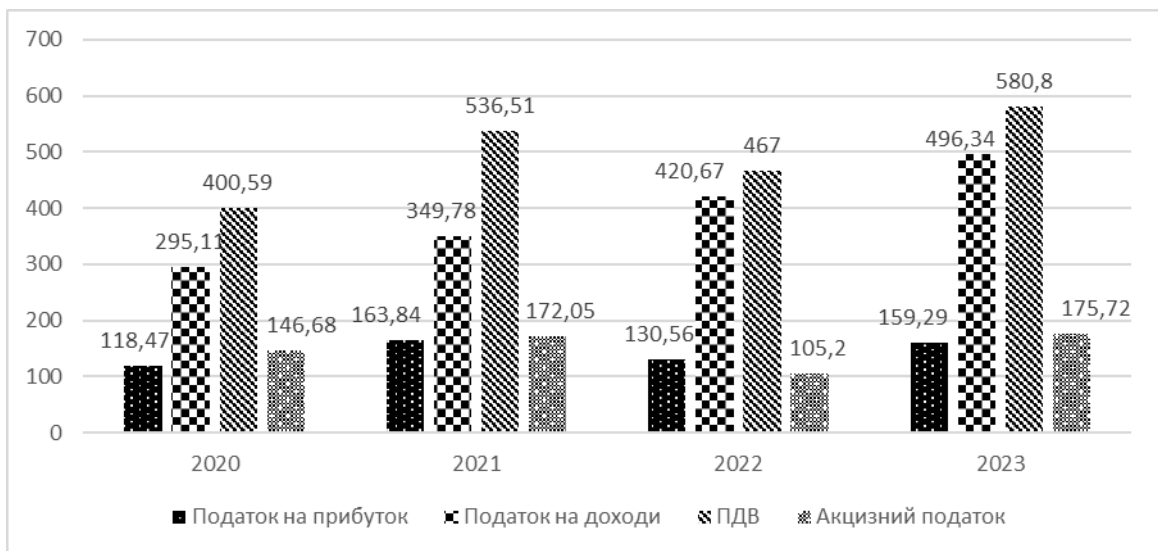


Рисунок 2.5 – Надходження основних податків до Зведеного бюджету України за період 2020-2023 рр., млрд. грн

Джерело : складено автором на основі [13; 25; 36]

В таблиці 2.2 наведено динаміку та питому вагу місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів. Якщо доходи місцевих бюджетів за період 2020-2023 років вирости із 290 до 441,9 млрд грн, то місцеві податки такої динаміки не продемонструвати. Традиційно, найбільш вагомий із них, єдиний податок, виріс із 38 до 55,8 млрд грн, а у відносному зменшився із 13,1 до 12,7%. Плата за землю теж незначно зросла – із 31,5 до 34,5 млрд грн, що у відносному значенні дало зменшення із 10,9 до 7,8%. Частка податку на нерухоме майно складала 2%, хоча в абсолютній сумі сплата податку зросла із

5,8 до 9,1 млрд грн. Інші місцеві податки є вкрай незначними, хоча продемонстрували збільшення у 1,5 рази – із 0,4 до 0,6 млрд грн, хоча їх питома вага знаходиться в районі 0,1%.

Таблиця 2.2 – Динаміка та структура місцевих податків і зборів та їх питома вага у доходах місцевих бюджетів України у 2020-2023 роках

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		2023 рік	
	млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%
Єдиний податок	38,0	13,1	46,2	13,1	47,2	11,9	55,8	12,7
Плата за землю	31,5	10,9	35,3	10,0	29,6	7,6	34,5	7,8
Податок на нерухоме майно	5,8	2,0	7,8	2,2	7,1	1,8	9,1	2,0
Інші місцеві податки і збори	0,4	0,1	0,6	0,2	0,4	0,1	0,6	0,1
Доходи місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	290,0	100	351,9	100	398,1	100	441,9	100

Джерело : складено автором на основі [27]

Універсальним показником, що дає уявлення про особливості реалізації податкової політики в державі, є рівень податкового навантаження, який визначається шляхом діленням сплачених в державі податків до вартісного рівня створеного ВВП. Як правило, цей показник визначається в річному обрахунку. Стосовно періоду 2020-2023 років в Україні, податковий тягар зменшився на 1,96%, із 27,1% у 2020 році до 25,05% – у 2023 році (рисунок 2.5). Але ця тенденція обумовлена не проведенням в країні економічних реформ, які мали б на меті посилення економічного потенціалу держави, а активним використанням зовнішніх та внутрішніх запозичень, які мають на меті фінансування протидії російській агресії.

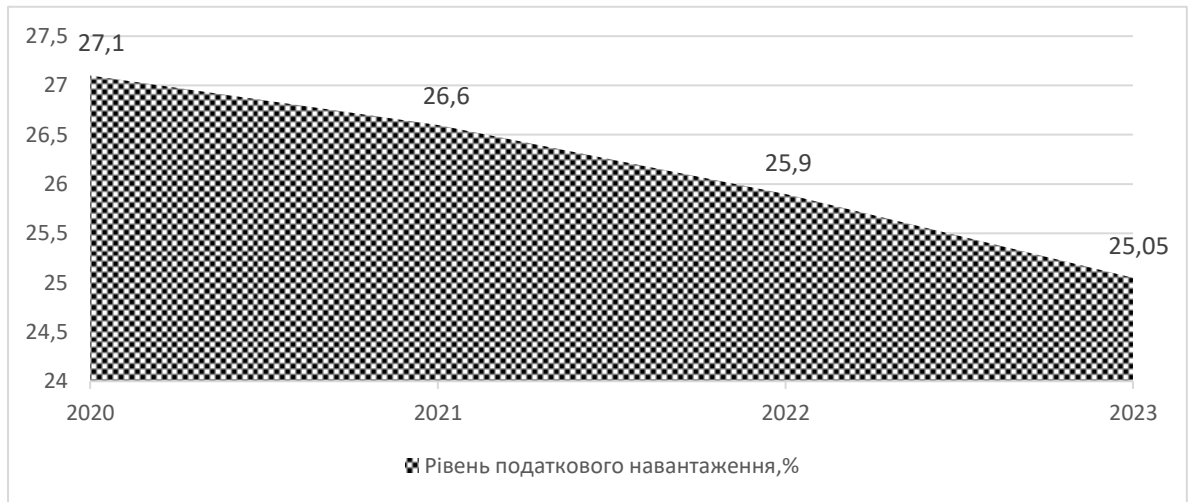


Рисунок 2.6 – Рівень податкового навантаження в Україні за період 2020-2023 рр., млрд. грн

Джерело : розраховано та наведено автором на основі [13; 25; 36]

Проте, окрім військової агресії, яка додалася в останні роки, доцільно зосередити увагу на інших ключових негативних аспектах, які, так би мовити, перейшли спадок та продовжують визначати низькі конкурентні позиції вітчизняної податкової політики у порівнянні з економічно розвиненими країнами. До них можна віднести:

- суперечливість і складність податкової нормативно-правової бази, що порушення принцип стабільності податкового законодавства через внесення частих і численних змін до Податкового кодексу України; надмірне податкове навантаження на платників податків і нерівномірний його розподіл серед них, що не сприяє розвитку підприємницької та іншої діяльності; конфлікти між платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування; уникнення оподаткування, яке стимулює тінізацію економічної активності;

- нестабільність, внутрішня суперечливість і неузгодженість податкового законодавства; високе податкове навантаження на платників податків; нераціональний розподіл податкового тиску між факторами виробництва; низька фіскальна ефективність податкової системи.

Успішне розв’язання цих проблем є необхідною передумовою для успішного досягнення поставленої мети – вдосконалення фіскальної політики

держави. Для реалізації пріоритетів розвитку податкової політики необхідно провести сукупність стимулюючих заходів, які включатимуть у себе [35]:

- зменшення податкового тиску; активізація інноваційної діяльності; створення стимулів для розвитку малого підприємництва; зростання фіскальної ефективності податків внаслідок розширення податкової бази; покращення фіскального адміністрування; мінімізація масштабів ухилення від сплати податків. Формування системи оподаткування та розробка податкової політики не можуть бути непрогнозованими, непродуманими, спонтанними процесами, адже контроль з боку держави має гарантувати вдосконалення такого складного продукту економічної еволюції, як система оподаткування, яка обумовлює потребу регулювання, незалежно від об'єктивних чинників податкової політики;

- переорієнтація системи оподаткування з метою розширення податкової бази на основі вдосконалення оподаткування майна; подальша вдосконалення контролю за трансфертним ціноутворенням, протидія агресивному податковому плануванню; зростання рівня довіри громадськості до запланованих новацій та реформ, які проводяться урядом, зокрема, шляхом залучення до прийняття управлінських рішень науковців і посилення партнерських відносин у взаємостосунках фіскальних органів і платників податків.

З метою забезпечення функціонування економіки країни в умовах боротьби, маючи за мету виконання дохідної частини бюджетної системи, необхідно враховувати можливі загрози. Податки завжди становили найбільшу частину у структурі бюджетних доходів, однак з початком повномасштабної війни їхній обсяг суттєво зменшився. Саме тому необхідно постійно аналізувати ефективність впроваджених раніше податкових пільг, використовувати додаткові інструменти мобілізації коштів, корелювати ставки податку на доходи відповідно до величини прибутку платника податків, спрощувати умови ведення бізнесу та заохочувати господарюючих суб'єктів до відновлення своєї діяльності, підтримувати аграріїв та харчову промисловість. Налагодження економіки держави, її фінансової системи, міжнародна

фінансова допомога, формування умов для ефективного ведення бізнесу, забезпечення громадян робочими місцями формують основні завдання для підтримки макроекономічної стійкості, забезпечення доходами бюджетної системи, зменшення величини бюджетного дефіциту.

За умов воєнного стану для функціонування економіки держави важливо оперативно реагувати на ризики та приймати розумні рішення щодо їх усунення. Розпочата повномасштабна війна змусила змінити визначені раніше завдання перед урядом та переорієнтувати їх вектор на забезпечення обороноздатності держави, створення і впровадження соціальних програм для підтримки населення. З цією метою постійно вивчається податковий механізм та ефективність прийнятих змін, що має на меті налагодження безперебійного наповнення бюджетів усіх рівнів. Дуже вагомим джерелом надходжень до державної казни стали фінансові вливання міжнародних партнерів, надходження за рахунок сплати окремих видів податків. Прийнято рішення про скасування частини наданих митних пільг, оскільки через це значну частину доходів було втрачено. Завдяки пожвавленню економічної активності та продовженню міжнародної фінансової підтримки очікується поступове зростання рівня доходів державного бюджету та місцевих бюджетів.

## 2.2 Напрями удосконалення податкової політики у сфері діяльності Головного управління ДПС у Хмельницькій області 2020-2023 роках

Головне управління Державної податкової служби у Хмельницькій області (ГУ ДПС) – це територіальний орган, який утворено на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України. До компетенції ГУ ДПС віднесено забезпечення реалізації повноважень ДПС на території Хмельницької області [34].

У своїй діяльності установа керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, які були

прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, що належать до компетенції ДПС, наказами ДПС, дорученнями керівництва ДПС, іншими актами законодавства.

Основними завданнями ГУ ДПС (крім особливостей, визначених для державних податкових інспекцій (ДПІ)) є: забезпечення здійснення державної податкової політики; здійснення, у межах законодавчих повноважень, контролю за надходженням податків, зборів, платежів до бюджетів та державних цільових фондів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, спирту, алкогольних напоїв, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення розрахункових операцій, у тому числі готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

Основними завданнями ДПІ є:

- здійснення сервісного обслуговування платників податків;
- здійснення реєстрації та ведення обліку платників податків і платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, реєстрів, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;
- виконання інших функцій сервісного обслуговування платників податків, визначених законом.

Функціонально Головне управління ДПС у Хмельницькій області складається із Керівництва, 11 управлінь (організації роботи, оподаткування юридичних осіб, оподаткування фізичних осіб, правового забезпечення,

податкового аудиту, контролю за підакцизними товарами, фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку, податкових сервісів, по роботі з податковим боргом, з питань виявлення та опрацювання податкових ризиків, економічного аналізу), 7 відокремлених відділів (забезпечення відомчого контролю, запобігання фінансовим операціям, пов'язаним з легалізацією доходів, одержаним злочинним шляхом, персоналу, з питань запобігання та виявлення корупції, інфраструктури та господарського забезпечення, інформаційних технологій, трансфертного ціноутворення) та 3 секторів (сектор охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації, сектор реєстрації користувачів, сектор інформаційної взаємодії) [32]. Схематично, функціональну структуру наведено на рисунку 2.7.



Рисунок 2.7 – Функціональна структура Головного управління ДПС у Хмельницькій області

Джерело : складено автором на основі [32]

Територіальні органи ДПС в межах області представлені державними податковими інспекціями – Волочиською, Городоцькою, Чемеровецькою, Дунаєвецькою, Віньковецькою, Новоушицькою, Ярмолинецькою, Ізяславською, Білогірською, Теофіпольською, Кам'янець-Подільською, Красилівською, Деражнянською, Летичівською, Славутською, Нетішинською, Старокостянтинівською, Старосинявською, Шепетівською, Полонською та Хмельницькою (рисунок 2.8).



Рисунок 2.8 – Територіальна структура Головного управління ДПС у Хмельницькій області

Джерело: складено автором на основі [32]

Рисунок 2.9 демонструє, що надходження обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів мають стійку тенденцію до зростання. Протягом 2020-2023 років вони збільшилися із 12535,6 до 20294,3 млн. грн, що в абсолютному значенні становить 7758,7 млн грн, а у відносному – на 61,81%. Ще більшу динаміку продемонстрував єдиний соціальний внесок, адміністрування якого віднесено до відання Державної податкової служби України і сплата якого зросла у 2 рази – із 6166 до 12470,9 млн грн, або ж на 6304,9 млн грн. При цьому, позитивна динаміка характерна для усіх 4 років, які взяті для аналізу.

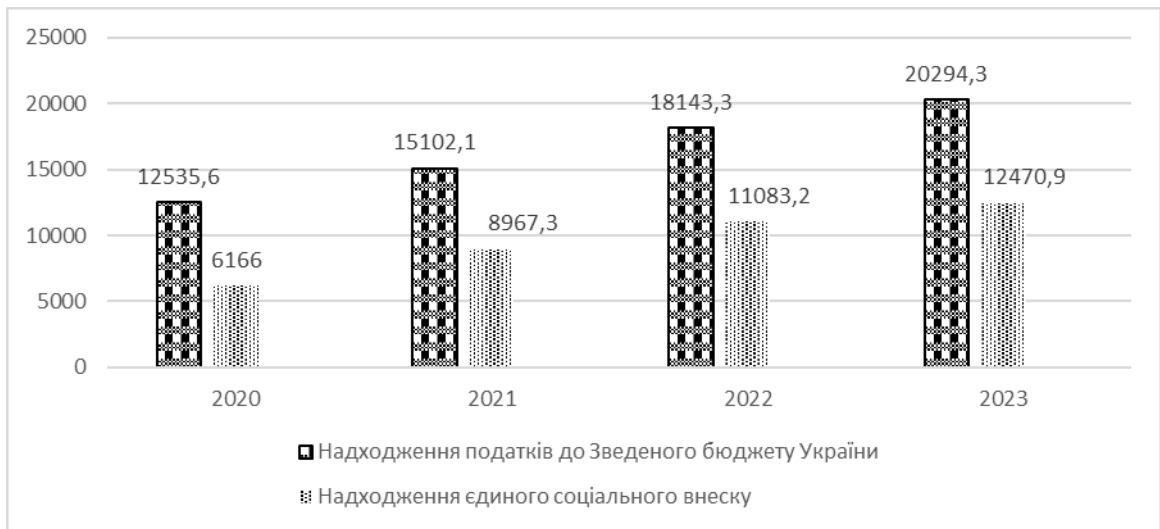


Рисунок 2.9 – Надходження податків та єдиного соціального внеску у зоні дії ГУ ДПС у Хмельницькій області у 2020-2023 рр., млн. грн

Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Оцінка надходжень обов'язкових платежів в розрізі бюджетної системи, засвідчує перевагу податкових надходжень до місцевих бюджетів (рисунок 2.10).

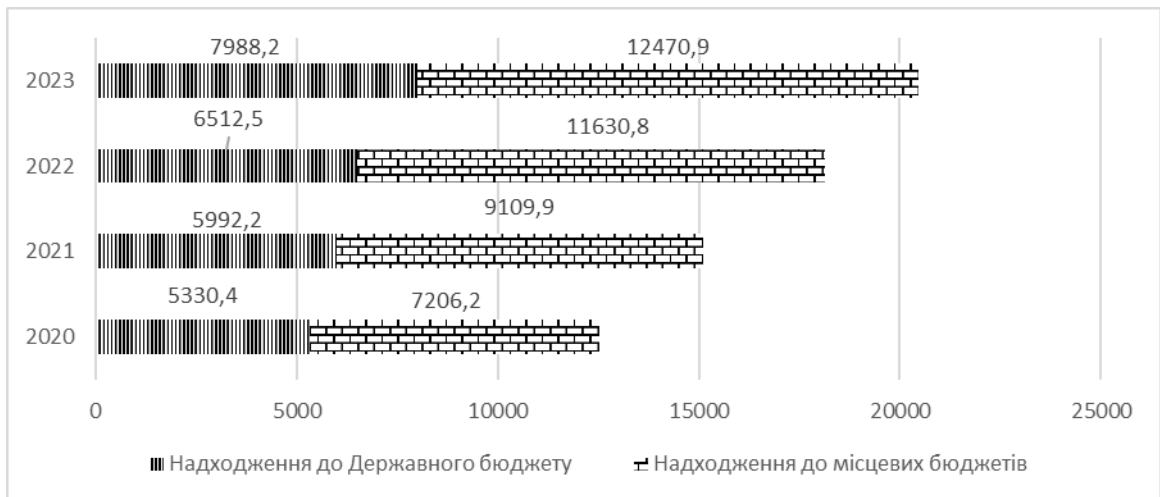


Рисунок 2.10 – Адміністрування податків в розрізі бюджетів ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2020-2023 рр., млн. грн

Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Якщо надходження до Державного бюджету збільшилися із 5330,4 до 7988,2 млн грн, або на 2657,8 млн грн чи 49,86%, то, за цей же період, податки,

які були сплачені до місцевих бюджетів (і де основним джерелом формування податкових надходжень був податок на доходи фізичних осіб) зросли із 7206,2 до 12470,9 млн грн, або на 5264,7 млн грн (73,06%).

Основними бюджетоутворюючими податками в Хмельницькій області (рисунок 2.11) є податок на додану вартість, сплата якого зросла із 2364,2 о 2445,3 млн грн, або на 79,6 млн грн (3,36%); податок на доходи фізичних осіб, який збільшився із 4914,5 до 11920,5 млн грн, або на 7006 млн грн (142,56%); податок на прибуток підприємств, який продемонстрував позитивну динаміку із 353,8 до 773,8 млн грн, або на 420 млн грн (118,71%); сплата акцизного податку зросла із 139,6 до 166,7 млн грн, або на 27,1 млн грн (19,41%).

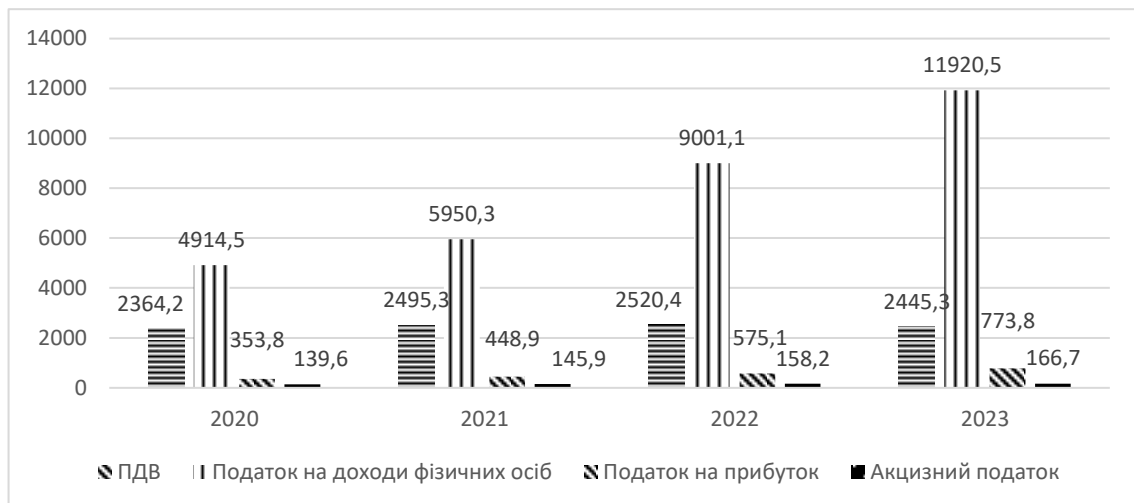


Рисунок 2.11 – Адміністрування основних податків ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2020-2023 рр., млн. грн

Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Оцінюючи сплату акцизного податку, слід відзначити, частка окремих видів підакцизної продукції в структурі надходжень акцизу по області становить [11]:

- пиво – 70,3 %;
- імпорт – 10,9 %;
- переобладнання транспорту – 10,1 %;
- пальне – 6,3 %;
- електроенергія – 2,4 %.

Найбільше фіскальної віддачі серед місцевих податків і зборів було отримано від єдиного податку, надходження якого збільшилися за період 2020-2023 років, із 987,4 до 1450,4 млн грн, або ж на 463 млн грн (46,89%) та від плати за землю, обсяги якої зросли із 783,8 до 966,7 млн грн, або на 182,9 млн грн, або на 23,24% (рисунок 2.12).

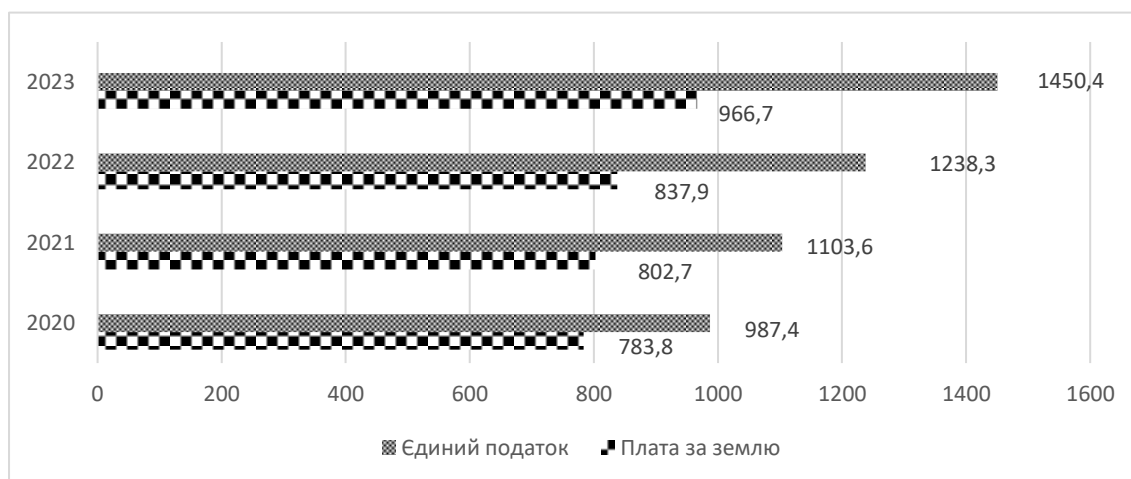


Рисунок 2.12 – Динаміка надходжень основних податків до місцевих бюджетів по ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2020-2023 рр., млн. грн  
Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Рисунок 2.13 наочно демонструє податкову віддачу в розрізі Державних податкових інспекцій, які підпорядковані ГУ ДПС у Хмельницькій області.



Рисунок 2.13 – Питома вага податків у розрізі державних податкових інспекцій ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2023 рр., %  
Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Близько третини усіх податків збирається у місті Хмельницькому, на ДПІ якого припадає 29,55% від усього обсягу сплачених податків; друге місце, із показником у 6,72% займає Кам'янець-Подільська ДПІ, а на третьому місті Нетішинська ДПІ із показником 4,3%. Серед лідерів слід відмітити Старокостянтинівську (4,05%), Шепетівську (3,86%), Ярмолинецьку (3,46%), і Волочиську (2,07%) державні податкові інспекції.

Загальний податковий борг, який являє собою податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (господарським судом), але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання, зріс із 674,4 до 720,1 млн грн. На рисунку 2.14 наведено динаміку його структури в розрізі Державного та місцевих бюджетів. Якщо по Державному бюджету його величина зменшилася із 296,3 до 266,8 млн грн, то по заборгованості до місцевих бюджетів фіксується зростання із 378,1 до 453,3 млн грн.

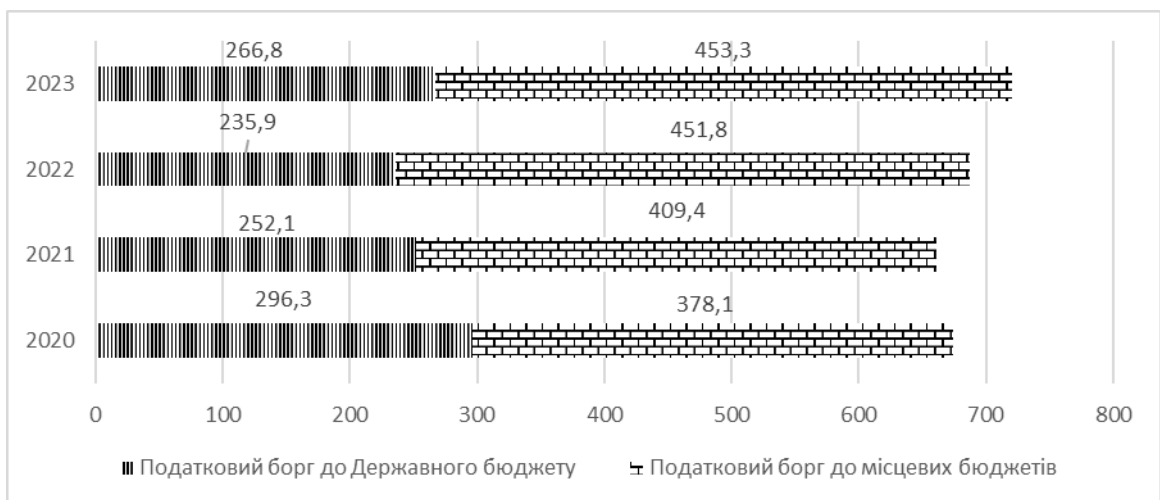


Рисунок 2.14 – Динаміка податкового боргу по ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2020-2023 рр., млн. грн

Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Лише протягом 2023 року надходження в рахунок погашення податкового боргу року становили 189,6 млн грн, із них до державного бюджету – 81,5 млн гривень. Сформовано та направлено 14590 податкових вимог на суму податкової заборгованості у 439,3 млн гривень.

За результатами використання усіх заходів стягнення до бюджету надійшло 30935,3 тис. грн, в тому числі, стягнуто з банківських рахунків боржників платіжними інструкціями – 18993,9 тис. грн, стягнуто за виконавчими документами органами ДВС – 4443,8 тис. грн, реалізовано майна, яке перебувало в податковій заставі – 1334,8 тис. грн, стягнуто на підставі рішення суду з органу управління – 1000,6 тис. грн, погашено за рахунок вилучення готівки – 973,9 тис. грн. Боргові надходження від платників щодо яких відкрито провадження у справі про банкрутство – 4188,3 тис. гривень.

За 2023 рік в податкову заставу описано майно по 5437 боржниках на суму податкового боргу у 215,3 млн грн, протягом цього ж періоду проведено реалізацію заставного майна з метою погашення боргу на суму 1334,8 тис. гривень. Податківцями було скеровано в установи банків 13,9 тисяч платіжних інструкцій на стягнення коштів з рахунків на загальну суму податкової заборгованості у 409,2 млн грн, при цьому було стягнуто з рахунків 18,9 млн гривень. Керівництвом ГУ ДПС у Хмельницькій області було прийнято 443 рішень про стягнення з рахунків у банках коштів платника податків з метою погашення податкового боргу на суму боргу 86,6 млн гривень.

Аналіз контрольно-перевірочної роботи дозволяє зробити висновок про невелике зростання кількості перевірок суб'єктів господарювання (таблиця 2.3). При цьому, перевага надається фактичній перевірці – одному із видів податкового контролю за діяльністю платників податків, який не передбачає попередження про її проведення та не вноситься в план-графік документальних планових перевірок. Як бачимо, загальна кількість перевірок збільшилася із 1932 до 2252. Характерною ознакою стала зміна у структурі видів перевірок, якщо у 2020 році переважали позапланові перевірки – 1357 одиниць, то у 2023 році перевага була надана фактичним перевіркам – 1918 одиниць. Тобто, кількість фактичних перевірок 2023 року майже дорівнювала загальній кількості усіх перевірок у 2020 році – 1932. Слід відмітити суттєве зменшення планових перевірок суб'єктів господарювання, яке становило величини із 60 перевірок на початок періоду, що аналізується, до 9 перевірок на кінець цього періоду. Більш ніж у 4 рази зменшилася кількість позапланових перевірок – із

1357 до 325 перевірок. Обсяги донарахованих сум за результатами контрольно-перевірочної діяльності зменшилися із 370,9 до 102,73 млн грн – на 268,17 млн грн, або на 261,04%. Суми, донараховані за результатами перевірок, зменшилися більш ніж у 3 рази – із 370,9 до 102,73 млн. грн, а сума сплачених коштів в рахунок таких дій – впала на 11,87 млн грн (21,72%), із 54,64 до 42,77 млн грн. Але слід відмітити і позитивну тенденцію – коефіцієнт сплати збільшився із 14,73 до 41,63%. Така ситуація пояснюється військово-політичною та соціально-економічною ситуацією, що склалася у державі у зв'язку із російською агресією.

Таблиця 2.3 – Результати контрольно-перевірочної роботи по ГУ ДПС у Хмельницькій області в 2020-2023 рр.

Показники	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Проведено перевірок, всього, в.т.ч.:	1932	2021	1654	2252
- фактичні	515	1034	1468	1918
- позапланові	1357	920	168	325
- планові	60	67	18	9
Донараховано за результатами перевірок, млн грн	370,9	405,9	39,72	102,73
Надходження коштів за результатами перевірок, млн грн	54,64	62,81	24,49	42,77
Співвідношення сплачених сум до донарахованих, %	14,73	15,47	61,65	41,63

Джерело: побудовано на основі [11; 12]

Аналіз проведених протягом 2023 року 1918 фактичних перевірок суб'єктів господарювання з питань дотримання законодавства дозволяє виокремити типові порушення податкового законодавства [11]:

– не видача розрахункових документів встановленої форми (чеків) на повну суму проведених операцій, не проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій – 108 випадків на суму 1151,5 тис. грн;

- порушення правил ведення обліку товарних запасів по місцю їх реалізації – 644 випадків на суму 1859 тис. грн;

- порушення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій з використанням режиму попереднього програмування найменування товарів (послуг), цін товарів (послуг) та обліку їх кількості – 1171 випадків на суму 5970 тис. грн;

- проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій без позначення цифрового значення штрих-коду марки акцизного податку – 888 випадків на суму 7500,8 тис. грн;

- продаж, без відповідних ліцензій, алкогольних напоїв та тютюнових виробів – 28 випадок на суму 463,0 тис. грн;

- виявлення без марок акцизного податку алкогольних та тютюнових виробів – 18 випадків на суму 463,7 тис. грн;

- продаж по цінах нижче встановлених розміру мінімальних цін на окремі види алкогольних напоїв – 15 випадків на суму 127,0 тис. грн.

Стосовно можливого вчинення кримінального правопорушення, передбаченого статтями 191, 209, 212, 364, 366 Кримінального кодексу України складено 38 висновків на загальну суму 1297,5 млн гривень. Внесено відомості за результатами складених матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень по 7 матеріалах до Єдиного реєстру досудових розслідувань про вчинення кримінальних правопорушень, 20 висновків аналітичних досліджень приєднано до кримінальних проваджень, серед яких:

- за статтею 191 «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем» – 11 правопорушень;

- за статтею 209 «Легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом» – 6 правопорушень;

- за статтею 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» – 1 правопорушення;

- за статтею 364 «Зловживання владою або службовим становищем» – 1 правопорушення;
- за статтею 366 «Службове підроблення» – 1 правопорушення на загальну суму 39,1 млн грн.

Слід відмітити, що за умов відсутності комплексного підходу до напрацювання та практичної реалізації державної податкової політики слід виокремити 5 основних її напрямів – фінансовий, економічний, організаційний, соціальний і законодавчий.

Фінансовий, який реалізується через механізм збільшення обсягів сум надходжень Зведеного бюджету України та включає: перегляд умов надання податкових пільг; збільшення підстав сплати екологічного податку; узгодження заходів, які реалізуються в рамках державної податкової політики та в дотичних до неї сферах, у тому числі системі пенсійного забезпечення; інтеграція реформування системи оподаткування в державну фінансову політику; формування механізму оподаткування угод купівлі-продажу через Інтернет; мінімізація використання гібридних схем фінансової оптимізації транснаціональними корпораціями; приведення процесу оподаткування до процедур оподаткування, котрі застосовуються в країнах Європейського Союзу.

Економічний, що включає використання державної податкової політики як регулятора розвитку ринку України шляхом: запровадження, щонайменше трьох видів податків (податок на прибуток, податок на додану вартість і податок із доходів фізичних осіб); запровадження оптимальних ставок оподаткування для великого, середнього та малого бізнесу; організації та здійснення комунікацій між представниками бізнес-середовища та посадовими особами податкових органів, яке матиме на меті вироблення спільних підходів до вирішення актуальних проблем процесу оподаткування.

З управлінськими процесами в межах системи податкових органів, удосконаленням їх багатоаспектної організаційної діяльності, пов'язаний організаційний напрям, який включає в себе: реформуванням Державної податкової служби України та Державної фіскальної служби України, у

контексті існуючих об'єктивних вимог, переглядом обсягу їхніх повноважень; ростом кваліфікації посадових осіб податкових органів; удосконаленням елементів податкового контролю та контрольної діяльності як складової системи податкового менеджменту; модернізацією процедури збору інформації, яка стосується розмивання податкової бази, її систематизацією та аналізом.

Соціальний, який, має включати заходи, спрямовані на зменшення рівня негативного впливу податкової політики держави на суспільство та бізнес-середовище, а також направлення акумульованих коштів на розвиток соціальних інститутів.

Законодавчий напрям охоплює діяльність, направлену на вдосконалення чинної нормативно-правової бази в сфері оподаткування, а саме: врегулювання змісту поняття прийоми агресивного податкового планування та його правової регламентації; перегляд обсягів обов'язків податкових агентів; розробка чітких форм документування трансфертного ціноутворення та покраїнної звітності; розробка та врегулювання механізмів вирішення спорів у сфері оподаткування між країнами; розробки багатосторонньої конвенції з питань міжнародного оподаткування.

Сучасний стан соціально-економічної ситуації в Україні характеризується тим фактом, що усі зміни у фіскальній системі та податковій політиці підпорядковані проблематиці протидії російській збройній агресії. Проте, зрозуміло, що війни рано чи пізно закінчуються. На наш погляд, після закінчення воєнного стану, наша держава повинна реалізовувати лояльну ліберальну податкову політику, а саме:

– для бізнесу, місцем розташування якого був безпосередньо зона бойових дій або безпосередня близькість до таких зон, повинні запроваджуватися податкові канікули або інші податкові пільги, зокрема і зменшення ставок оподаткування;

– малий та середній сектори бізнесу теж потребуватимуть підтримки. Для них яких держава повинна запропонувати оптимальні умови кредитування, створення державних програм підтримки відновлення діяльності;

– необхідно продовжувати мораторій на здійснення перевірок (і не лише податкових) та накладення штрафів.

Але першочергові кроки, які повинна здійснити держава, повинні включати в себе ряд заходів, визначених у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Напрями реформування податкової політики в розрізі об'єктів оподаткування або видів податків

Вид об'єкту оподаткування або податку	Напрями реформування
Непрямі податки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– узгодити ПДВ у відповідності до нормативно-правової бази ЄС, скасувавши при цьому знижені ставки та пільги, які не передбачені директивою ЄС про податок на додану вартість;</li> <li>– збільшити до мінімальних ставок ЄС акцизи на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби.</li> </ul>
Оподаткування доходів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– змінити спрощену систему оподаткування шляхом звуження сфери її застосування шляхом вилучення із неї юридичних осіб, запровадивши запобіжники для зменшення зловживань, збільшивши поріг реєстрації платників податку на додану вартість та підвищивши ефективні ставки податків до рівня загального режиму;</li> <li>– запровадити прогресивну шкалу податку на доходи фізичних осіб у поєднанні з пільгою соціального характеру, нейтральною до рівня доходів;</li> <li>– вдосконалити діючі режими інвестиційного стимулювання в межах податку на прибуток підприємств та визначити новий метод, що ґрунтується на витратах, зосередившись на негайних витратах (миттєвій амортизації);</li> <li>– узгодити правила оподаткування податком на прибуток у відповідність до законодавства Європейського Союзу.</li> </ul>
Екологічне оподаткування та ресурсні платежі	<ul style="list-style-type: none"> <li>– на основі концепції захисту довкілля та із залученням допомоги партнерів з розвитку створити комплексний пакет заходів на післявоєнний період щодо оподаткування викидів вуглецю екологічним податком. Розробити графік впровадження змін до податкового та екологічного законодавства на базі розробленої моделі;</li> <li>– забезпечити відмову від усіх понижуючих та підвищуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку;</li> <li>– розробити зміни до законодавчої бази для визначення правових основ і механізмів проведення оцінки майна, яка відобразить поточну ринкову вартість об'єктів нерухомості та яку можна буде застосовувати з метою оподаткування майна, включаючи дії по зменшенню можливостей для корупції в процесі оцінки.</li> </ul>

Джерело: побудовано на основі [29]

Беззаперечно, визначені в роботі напрями податкової політики в рамках формування та реалізації останньої повинні одержати більш ґрунтовну реалізацію. Наприклад, повинні бути встановлені чітко визначені цілі та

завдання, конкретно деталізовано проблеми та шляхи їх вирішення за допомогою визначених заходів. У рамках цього дослідження найбільший науковий і практичний інтерес становить законодавчий напрям податкової політики, оскільки окреслення прогалин і недоліків податкової бази у сфері оподаткування та вироблення шляхів їх усунення є одними з головних завдань.

## Висновки

У першому розділі кваліфікаційної роботи досліджено теоретичні основи податкової політики. Проаналізовано погляди науковців на сутність поняття «податкова політика», визначено її фінансово-економічну сутність, специфіку та інструменти реалізації. Розглянуто типологію податкової політики в контексті її типів. Визначено, що податкова політика може здійснювати як позитивний вплив на суб'єктів господарювання, так і негативний, пригнічуючи їх ділову активність. Специфіка еволюції податкової політики визначається від історичного періоду розвитку суспільства та тими завданнями, які ставляться перед фіскальними інструментами регулювання економічних процесів.

Вплив держави на суспільні процеси, за ринкових умов господарювання, реалізується через механізм втручання держави, основні прояви якого чітко простежуються у міжнародній, економічній та соціальній політиці. Слід відмітити, що одним із найбільш ефективних способів регулювання є активне використання податкових інструментів впливу, які знаходять свою реалізацію у бюджетно-податковій політиці.

За результатами вивчення об'єкту дослідження, податкову політику варто визначити як діяльність держави спрямовану на розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту та національного доходу у суспільстві за допомогою обов'язкових платежів через бюджетну систему та позабюджетні фонди. При цьому, свідомо не наголошуємо на регулюючій функції податкової політики, адже, за сучасних умов, обсяги податкових вилучень, залежно від країни, можуть сягати 50-60% ВВП, що само по собі здійснює суттєвий регулюючий аспект на стан соціально-економічних відносин в окремих державних утвореннях, так і в цілому у світі.

У сфері податкової політики на вибір варіанта вирішення проблем впливають різноманітні фактори: загальна економічна ситуація в країні; грошово-кредитна політика, стан інфляційних процесів тощо. В залежності від

цілей податкового регулювання виділяють податкову політику 3 типи: ліберально-стимулююча, соціально-стримуюча та податкового етатизму.

Залежно від цілей, які перед собою держава ставить, основні методи провадження податкової політики варто поділити на наступні групи: введення нових або скасування старих об'єктів оподаткування; розширення або звуження кола платників податків; зміна сфер застосування податку, форм та методів оподаткування; диференціація ставок податків; надання або скасування податкових пільг та преференцій.

У другому розділі кваліфікаційної роботи проаналізовано питання реалізації податкової політики за умов воєнного стану. Слід відмітити, що протягом періоду, що досліджувався (2020-2023 роки) відбулися кардинальні зміни у функціональному значенні податків, як джерела надходжень до бюджетної системи. Аналіз основних макроекономічних показників дає підставу стверджувати, що внаслідок військових дій номінальний ВВП збільшився на 2343,7 млрд грн, або у 1,56 рази. При цьому, доходи Зведеного бюджету збільшилися в абсолютному значенні на 1727,6 млрд грн та 225,48% – у відносному значенні. Така зміна обумовлюється тим чинником, що для ведення бойових дій необхідні додаткові фінансові ресурси, які держава залучає із найрізноманітніших джерел – від благодійництва до фіскальних і боргових. Це підтверджується і динамікою податкових надходжень, які у відносному значенні зросли на 144,1%, або на 501,31 млрд грн у абсолютному.

Якщо у 2020 році у складі доходів Зведеного бюджету переважали податкові надходження із часткою 82,57%, які у 2021 році вирости до 87,46%, то вже у 2022 році, внаслідок військових дій і падіння економічної активності, їх частка зменшилася до 61,16%, а в 2023 році – впала ще більше, до 52,77%. Податкові надходження все ще становлять більшу половину усіх бюджетних доходів, проте існує велика вірогідність, що їхня частка все ж таки буде зменшуватися через те, що економіка України, її виробничий потенціал та логістична інфраструктура зазнають і надалі ворожої агресії, що не може покращити стан державних фінансів.

Динаміка, яка спрямована на зменшення ролі податкових платежів у формуванні дохідної частини Зведеного бюджету відмічається і у розрізі окремих груп податків і зборів. Так, питома вага податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості знизилася із 30,04% у 2020 році до 21,12% – 2023 року. Причиною цього стали пригнічення підприємницької діяльності, масова евакуація частини наших громадян в інші країни. А це, у свою чергу, негативно відобразилося на сплаті податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Подібний стан спостерігається і з внутрішніми податками на товари і послуги, які у 2020 році склали близько третини усіх доходів бюджетної системи – 30,04%, а у 2023 році зменшилися до чверті від цього обсягу – до 24,82%. Така ж ситуація спостерігається і по групі місцевих податків і зборів, які продемонстрували спадну динаміку за період 2020-2023 років із 5,5 до 3,22%. Група інших податків і зборів теж втратили у своїй частці із 4,55 до 3,61% за цей же період.

У роботі проаналізовано діяльність Головного управління Державної податкової служби у Хмельницькій області у сфері реалізації державної податкової політики за період 2020-2023 років. Визначено, що ГУ ДПС у Хмельницькій області – це територіальний орган, який утворено на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України. До компетенції ГУ ДПС віднесено забезпечення реалізації повноважень Державної податкової служби на території усієї Хмельницької області.

Основними завданнями ГУ ДПС (крім тих, які віднесені до компетенції для державних податкових інспекцій) є: забезпечення здійснення державної податкової політики; здійснення контролю за надходженням податків, зборів, платежів до бюджетів та державних цільових фондів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом тютюнових виробів, тютюнової сировини, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, спирту, алкогольних напоїв, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення

розрахункових операцій, у тому числі готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону. Функціонально Головне управління ДПС у Хмельницькій області складається із Керівництва, 11 управлінь 7 відокремлених відділів та 3 секторів. Територіальні органи ДПС в межах області представлені 21 державною податковою інспекцією.

Не зважаю на складні умови функціонування протягом періоду 2020-2023 років надходження обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів мають стійку тенденцію до зростання. За цей період вони збільшилися в абсолютному значенні на 7758,7 млн грн, а у відносному – на 61,81%. Ще більшу динаміку продемонстрував єдиний соціальний внесок, адміністрування якого віднесено до відання Державної податкової служби України і сплата якого зросла у 2 рази, або на 6304,9 млн грн. Аналіз надходжень обов'язкових платежів в розрізі рівнів бюджетної системи, засвідчує перевагу податкових надходжень до місцевих бюджетів. Якщо надходження до Державного бюджету збільшилися на 2657,8 млн грн чи 49,86%, то, за цей же період, податки, які були сплачені до місцевих бюджетів зросли на 5264,7 млн грн (73,06%).

До основних бюджетоутворюючих податків, що адмініструються ГУ ДПС у Хмельницькій області, відносяться податок на додану вартість, сплата якого виросла на 79,6 млн грн (3,36%); податок на доходи фізичних осіб, який зріс на 7006 млн грн (142,56%); податок на прибуток підприємств, який збільшився на 420 млн грн (118,71%); сплата акцизного податку виросла на 27,1 млн грн (19,41%). Серед місцевих податків і зборів найбільшу фіскальну віддачу було отримано від єдиного податку, надходження якого збільшилися за період 2020-2023 років на 463 млн грн (46,89%) та від плати за землю, обсяги якої виросли на 182,9 млн грн, або на 23,24%.

Як засвідчують результати аналізу, близько третини усіх податків збирається у місті Хмельницькому, на ДПІ якого припадає 29,55% від усього обсягу сплачених податків; друге місце, із показником у 6,72% займає Кам'янець-Подільська ДПІ, а на третьому місті Нетішинська ДПІ із показником 4,3%. Помітними у фіскальному плані, є діяльність Старокостянтинівської

(4,05%), Шепетівської (3,86%), Ярмолинецької (3,46%), і Волочиської (2,07%) ДП.

Реальний стан соціально-економічної ситуації в нашій державі характеризується тими обставинами, що усі зміни у податковій системі та фіскальній політиці спрямовані на вирішення проблематики протидії російській збройній агресії. При цьому, очевидно, що військові дії рано чи пізно закінчуються. На нашу думку, після припинення воєнного стану, наша держава повинна сформувати та здійснювати лояльну ліберальну податкову політику, а саме:

- необхідно запроваджувати податкові канікули або інші податкові пільги, зокрема і зменшення ставок оподаткування для бізнесу, місцем розташування якого був безпосередньо зона бойових дій або безпосередня близькість до таких зон;

- для малого та середнього бізнесу держава, окрім сприяння у фіскальній сфері, повинна запропонувати оптимальні умови кредитування, створення державних програм підтримки відновлення діяльності;

- у сфері контрольно-перевірочної роботи існує запит на продовження мораторію на здійснення перевірок (і не лише податкових) та накладення штрафів.

В ході виконання кваліфікаційної роботи, були запропоновані напрями реформування податкової політики в Україні в розрізі об'єктів оподаткування або видів податків.

## Список використаних джерел

1. Андрущенко В. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика застосування) : монографія / В. Андрущенко , В. Мельник, Ю. Ляшенко – Ірпінь : НУДПС України, 2006. – 210 с.
2. Андрущенко В.Л. Податкова система : навч. посіб. / В.Л. Андрущенко, В.О. Осмятченко, Я.О. Ізмайлов – Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. – 492 с.
3. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. – К.: Видавничий дім “Комп’ютерекспрес”, 2004. – 240 с.
4. Беловол С.А. Успішний іноземний досвід проведення реформ у фіскальній сфері. Європейський інформаційно-дослідний центр. 2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/>
5. Бойко О. Еволюція податкової системи України / О. Бойко // Ефективність державного управління. – 2017. – №2. – С. 241–247.
6. Волков Д. Сплата непрямих податків у країнах з ринковою економікою / Д. Волков // Фінанси України. – 2004. – С. 118-122.
7. Волохов І.С. Податкова система: навч. посіб. / І.С. Волохов – Харків : «Діса плюс», 2019. – 402 с.
8. Глух М. Теоретико-правові аспекти альтернативних систем оподаткування юридичних осіб / Глух М., Бойко-Слобожан О. // Актуальні проблеми правознавства. – 2023. – №. 2. – С. 113-119.
9. Демиденко Л. М. Податкова система: навчальний посібник / Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович ; Мін-во освіти і науки України, КНУ ім.Т. Г. Шевченка. – К. : ЦУЛ, 2007. – 184 с.
10. Доброскок О.В. Податковий контроль та його ефективність: навч. посіб. / О.В. Доброскок – Київ : Алерта, 2018. – 237 с.
11. Звіт Головного управління Державної податкової служби у Хмельницькій області про виконання плану роботи за 2023 рік. [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <https://km.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/755745.html>

12. Звіт про виконання Плану роботи ГУ ДПС у Хмельницькій області за 2020 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://km.tax.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/456560.html>.

13. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diialnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html>.

14. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія. / Ю. Б. Іванов – Харків : ХДЕУ-Торнадо, 2003. – 517 с.

15. Іванов Ю. Б. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник. / Ю. Б. Іванов, І.А. Майбуров – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

16. Князькова В. Я. Особливості оподаткування бізнесу в Україні в умовах воєнного часу / В. Я. Князькова, В. І. Криленко, О. В. Рудінська // Modern research in world science. The 11th International scientific and practical conference (January 29-31, 2023) SPC “Sci-conf.com.ua”, – Lviv, Ukraine. – 2023. – P. 1273-1277.

17. Крисоватий А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. Крисоватий, І. Валігура –Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

18. Крисоватий А.І. Наукові основи фіскальної теорії : навч. посіб. / А. Крисоватий, О. Сидорович, В. Дмитрів – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 246 с.

19. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. / Крисоватий А.І. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка. – 2000. – 306 с.

20. Крисоватий, А. І. Податкова політика України : концептуальні засади теорії та практики : дис. на здоб. наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.04.01. Фінанси, грошовий обіг і кредит. Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – 437 с.

21. Крисоватий А. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. пос. / А. Крисоватий, А. Кізима А., В. Маслій –Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2011. – 260 с.

22. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія / А.І. Крисоватий – Тернопіль: Карт-бланш, 2005 – 371 с.

23. Кучерявченко М. Податок як правова категорія: проблеми дефініції / М. Кучерявченко // Право України. – 2002. – № 12. – С. 70 – 74.

24. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування / С.П. Лазур // Економіка. – 2016. – №1. – С. 89–94.

25. Литвиненко Я.В. Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посібник. / Литвиненко Я.В., Якушик І.Д. – К.: МАУП, 2004 . – 208 с.

26. Луцик А.І. Адміністрування податків : навчальний посібник. / А.І. Луцик, Ф.П. Ткачик – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 282 с.

27. Мінфін // Інтернет-портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://minfin.com.ua/>

28. Мостовий Г.І. Податки та податкова політика: Навчальний посібник. / Г.І. Мостовий, А.О. Дегтяр, В.В. Гречанко – Харків: Магістр, 2005. – 184 с.

29. Національна стратегія доходів до 2030 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy\\_2030\\_.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf)

30. Олійник О.В., Філон О.В. Податкова система: навчаль. посібник. / О.В. Олійник, О.В. Філон – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.

31. Онишко С.В. Податкове регулювання економічних процесів / Онишко С.В. // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 40–46.

32. Організаційна структура ГУ ДПС у Хмельницькій області. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://km.tax.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/struktura/>

33. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

34. Положення про ГУ ДПС у Хмельницькій області. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://km.tax.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/struktura/>
35. Публічний звіт Державної податкової служби України за 2022 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/657704.html>
36. Публічний звіт Державної податкової служби України за 2020 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/prezentatsiyni-materiali/454960.html>
37. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А.М. Соколовська – Київ : Кондор, 2010. – 325 с.
38. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. / Соколовська А.М. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
39. Турянський Ю. І. Макроекономічне податкове регулювання розвитку національної економіки: монографія / Ю. І. Турянський. – Львів : Растр-7, 2016. – 363 с.
40. Фрадинський О.А. Основи оподаткування: навч. посіб. / О.А. Фрадинський – Львів : Новий світ-2000, 2010. – 339 с.
41. Цимбалюк І. О. Податкове навантаження, як критерій ефективності ведення податкової політики / І.О. Цимбалюк // Ринок цінних паперів України. 2014. – № 7. – С. 57-63.
42. Чудак Л.А. Ризик-орієнтована система податкового контролю. / Л.А. Чудак // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2019. – №8. – С.196-208.
43. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія / О. А. Шевчук ; Держ. фіскал. служба України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2016. – 377 с.

Додатки