

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ФІНАНСІВ І КРЕДИТУ

## ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ В УКРАЇНІ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
Рівень вищої освіти – другий (магістерський)

Виконав: студент II курсу, групи 672-2  
денної форми навчання  
спеціальність 072 «Фінанси, банківська  
справа та страхування»  
Скрипник Микола Анатолійович \_\_\_\_\_

Керівник:  
доцент кафедри фінансів і кредиту  
Абрамова Алла Сергіївна \_\_\_\_\_

До захисту допущено на засіданні кафедри  
протокол № \_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ 2023 р.

Завідувач кафедри фінансів і кредиту  
\_\_\_\_\_ проф. Нікіфоров П.О.

## АНОТАЦІЯ

Скрипник М.А. Формування та розвиток податкового механізму в Україні. – Рукопис. Кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці, 2023.

У кваліфікаційній роботі здійснено дослідження теоретико-методологічні засади податкового механізму. Визначено його економічна сутність та значення, складові елементи та методичні засади оцінки ефективності податкового механізму. Проаналізовано результати функціонування податкового механізму в Україні. Виявлено проблемні питання функціонування вітчизняного податкового механізму, що стало основою розробки пропозицій подолання недоліків його функціонування в Україні.

Ключові слова: податки і збори, податковий механізм, суб'єкти податкового механізму, інструменти податкового механізму, податкова система.

## ANNOTATION

Skrypnyk M.A. Formation and development of the tax mechanism management system. – Manuscript. Qualification work for obtaining the second (master's) level of higher education in specialty 072 «Finance, banking and insurance». Yuri Fedkovich Chernivtsi National University, Chernivtsi, 2023.

In the qualification work, a study of the theoretical and methodological foundations of the tax mechanism are studied. Its economic essence and significance, constituent elements and methodological principles for assessing the effectiveness of the tax mechanism are determined. The results of functioning of the tax mechanism in Ukraine are analysed. The problematic issues of the domestic tax mechanism functioning have been identified, which became the basis for developing proposals to overcome the shortcomings of its functioning in Ukraine.

Key words: taxes and duties, tax mechanism, subjects of the tax mechanism, instruments of the tax mechanism, tax system.

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів наукових досліджень інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

\_\_\_\_\_ М.А. Скрипник

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ.....	6
1.1. Економічна сутність та значення податкового механізму.....	6
1.2. Складові елементи податкового механізму та їх взаємодія.....	12
1.3. Методичні засади оцінки ефективності податкового механізму.....	17
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ В УКРАЇНІ У 2018-2022 РОКАХ.....	23
2.1. Оцінка реалізації фіскального призначення податкового механізму в Україні.....	23
2.2. Аналіз регулюючого призначення податкового механізму в Україні.....	31
2.3. Оцінка факторного впливу макроекономічних чинників на податкові надходження в Україні.....	41
Висновки до розділу 2.....	45
РОЗДІЛ 3. ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ В УКРАЇНІ.....	48
3.1. Проблемні питання функціонування вітчизняного податкового механізму.....	48
3.2. Шляхи подолання недоліків функціонування податкового механізму в Україні.....	55
Висновки до розділу 3.....	63
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	68
ДОДАТКИ	

## ВСТУП

Основними умовами успішного довгострокового економічного розвитку всіх без винятку країн є стійкість і стабільність економічної та фінансової системи під всебічним впливом чинників зовнішнього та внутрішнього середовища. Сталий економічний розвиток відображає певний стан економіки, забезпечений стабільністю кінцевих показників промислово-виробничого та соціально-економічного розвитку. На сьогоднішній день важливою складовою економічної політики виступає податкова політика, яка регулює економічні відносини в суспільстві. Податкова політика являє собою систему заходів в економічній, фінансовій і правовій сферах, що проводяться державою для формування податкової системи країни, яка створює умови для своєчасної та повної сплати податків і зборів з метою забезпечення фінансових потреб публічної влади, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів.

Податкова політика реалізується за допомогою побудови та функціонування податкового механізму, що являє собою систему методів управління податковими відносинами та організаційно-правових форм, якій держава надає юридичної форми виданням і затвердженням норм податкового законодавства. Розроблення та реформування податкового механізму держави як складової частини соціально-економічної політики держави спрямовано на створення ефективної податкової системи, що стимулює процеси нагромадження та раціонального використання національного багатства країни, гармонізацію інтересів держави і суспільства.

У сучасних умовах одним із домінуючих чинників, що впливають на механізм податкової політики і, як наслідок, впливають на процеси забезпечення стійкості економічного розвитку, є геополітичний чинник. У зв'язку з цим набуває актуальності розробка податкового механізму, функціонування якого в сучасній загостреній геополітичній ситуації дасть змогу в короткостроковій перспективі нівелювати її негативні наслідки та, зрештою, стати одним із

першорядних засобів досягнення стійкості економічного розвитку держави.

Розроблення податкового механізму як засобу забезпечення стійкості економічного розвитку в умовах економічної та політичної нестабільності ґрунтується на працях і роботах дослідників у сфері оподаткування, розвитку податкової системи та податкової політики, побудови податкового механізму, системи індикаторів стійкості економічного розвитку та впливу ефективності податкового механізму на забезпечення стійкого економічного зростання. Так, теоретичні засади оподаткування, а також побудови і розвитку податкової політики та податкового механізму розкриваються в роботах: Василика О., Дем'янишиної В., Крисоватого А., Мельника П. та інших.

Незважаючи на те, що багато аспектів розроблення та функціонування податкового механізму вже досліджено, вплив геополітичних чинників на ефективність податкового механізму зумовлюють необхідність подальших досліджень базового регулятора податкових відносин.

Мета роботи полягає у дослідженні податкового механізму для оцінювання й аналізу основних параметрів стійкості економічного розвитку України в умовах нестабільності. Для досягнення мети окреслено такі завдання:

- 1) дослідження економічної сутності та значення податкового механізму;
- 2) встановлення складових елементів податкового механізму та їх взаємодія;
- 3) систематизація методичних засади оцінки ефективності механізму;
- 4) оцінити фіскальне призначення податкового механізму в Україні;
- 5) проаналізувати регулююче призначення податкового механізму;
- 6) оцінити фактори впливу на податкові надходження в країні;
- 7) систематизувати проблемні питання функціонування вітчизняного податкового механізму та запропонувати шляхи подолання недоліків.

Об'єктом дослідження виступають взаємозв'язок і взаємовплив базових макроекономічних показників, що відображають рівень соціально-економічного розвитку держави, з елементами та інструментами податкового механізму в сучасних умовах економічної та політичної нестабільності.

Предметом дослідження є процеси формування, аналізу та оцінки

функціонування податкового механізму держави, а також його трансформації з урахуванням умов впливу.

Інформаційною основою дослідження виступили наукові праці провідних дослідників у сфері формування податкового механізму, звіти податкових органів про нарахування та надходження податків і зборів та результати контрольної роботи та інші офіційні дані ДПС України, ДКС України, інформаційний комплекс, сформований ДСС України, а також законодавчі акти та нормативно-правова документація у сфері оподаткування.

Розв'язання завдань ґрунтується використанні методів спостереження, синтезу, порівняння, аналізу, групування, моделювання, екстраполяції, методів факторного аналізу, графічної побудова, систематизації та узагальнення.

Наукова новизна роботи полягає у розробці теоретико-методичних і практичних засад з оцінювання ефективності податкового механізму, що враховує вплив сучасних подій, у разі результативного застосування інструментарію якого відкриваються широкі можливості для прогресивного розвитку економіки та реалізації макроекономічних цілей держави.

Результати наукової новизни: визначено роль податкового механізму у регулюванні розвитку економіки; проведено аналіз та оцінку податкового механізму через призму фіскального, регулюючого та контрольного призначення; здійснено оцінку впливу макроекономічних показників на податкові надходження, а також аналіз індикаторів результативності податкового механізму в сучасній геополітичних умовах.

Теоретична значущість дослідження полягає у розвитку та вдосконаленні існуючих теоретико-методичних аспектів побудови та оцінки функціонування податкового механізму.

Відомості про роботу. Робота складається з вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг становить 74 сторінки друкованого тексту, основний зміст роботи - 57 сторінка. Робота містить 8 таблиць, 7 рисунків, 10 формул, 1 додаток, список використаних джерел включає 60 найменувань та додатки.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ

#### 1.1. Економічна сутність та значення податкового механізму

Податкова система в усі часи була важливим атрибутом держави і від того, наскільки вона була досконалою, значною мірою залежав стан національної економіки. З переходом України на ринкові умови господарювання було створено податкову систему, яка ввібрала в себе багато елементів податкових систем країн із розвинутою ринковою економікою. З моменту створення податкова система України неодноразово змінювалася і вдосконалювалася, але ще далека від тих вимог, які до неї висувають на сучасному етапі. Податкова система є найважливішим адміністративним і економічним важелем у руках держави для впливу на економічні та соціальні процеси в країні. У сучасних умовах найважливішим завданням на макрорівні є забезпечення на тривалий період стійких темпів розвитку національної економіки, що навряд чи можливо без удосконалення податкової системи країни.

Необхідно зазначити, що в держави і платників податків різне ставлення до податкової системи. Держава зацікавлена в максимізації надходження податкових платежів, а платники податків – у їх мінімізації. Чим більшою мірою врівноважені інтереси держави і платників податків, тим досконалішою є податкова система. З метою побудови досконалої податкової системи актуальним завданням є необхідність оцінки механізму впливу податкової системи на економічні та соціальні процеси на макро- і мікрорівні. Податкова політика здійснюється через податковий механізм.

Якщо звернутися до податкового законодавства, зокрема до Податкового кодексу України (далі – ПКУ), то в ньому не представлено визначення, що розкриває сутність податкового механізму. У ньому є лише кілька понятійних визначень елементів податкового механізму, які не завжди відрізняються вичерпним змістом. У зв'язку з цим розглянемо аспекти, що розкривають

поняття податкового механізму.

Існують різні визначення податкового механізму. Наприклад, податковий механізм – це сукупність способів і правил податкових відносин, за допомогою яких забезпечуються досягнення цілей податкової політики [2, с. 80]. Бойко О. вважає, що податковий механізм – це сукупність закріплених нормами податкового права форм, методів та інструментів державного податкового планування, організації виконання податкових бюджетів, державного податкового регулювання і податкового контролю, що реалізується в рамках прийнятої концепції, стратегії і тактики державної податкової політики [3]. Гладченко Т.Б. дає таке визначення: «Податковий механізм – це сукупність засобів і способів використання податкових відносин у конкретному просторі (території), у конкретний час і в конкретних цілях (забезпечення потреб суспільного призначення), яка відображає спосіб організації податкового впливу на соціально-економічні процеси» [7, с. 63].

На противагу широкому поняттю існують досить вузькі визначення, наприклад погляд Дацій О. на це поняття звучить так: «Механізм податкового регулювання галузевого розвитку реалізується через підвищення або зниження податкових ставок, їх диференціацію для різних категорій платників податків, зміну періодичності сплати податків, надання податкових пільг тощо» [11, с. 133]. Таке бачення цього визначення, на наш погляд, постає досить обмеженим у частині елементів податкового механізму. Представлені елементи мають місце в структурній ієрархії податкового механізму, але ігнорування решти елементів є неможливим.

Дубовик О.: «Комплекс конкретних економічних відносин з приводу методів встановлення, запровадження та стягнення податків, розподілу їх між бюджетами різних рівнів, податкового адміністрування, притягнення до відповідальності за податкові правопорушення, порядок яких прописаний у відповідних законодавчих і нормативних правових документах» [17, с. 72]. Наведене визначення, незважаючи на свою деталізацію, на нашу думку, не повністю розкриває сутність досліджуваного поняття, внаслідок фрагментарного



представлення структурних елементів податкового механізму. Формується суперечлива структура елементів податкового механізму, які часом дублюють один одного, наприклад встановлення, запровадження та стягнення податку, також притягнення до відповідальності являють собою частину податкового адміністрування.

Таким чином, податковий механізм охоплює не тільки форми і методи організації податкових відносин, а й способи їх кількісного та якісного визначення. До кількісних параметрів, можна віднести розміри ставок, обсяг податкових пільг, частку вилучення частини ВВП за допомогою податків до бюджету, рівень збирання податків тощо. До якісних параметрів, належать поняття ефективності податкового регулювання, вплив податків на економічний розвиток суспільства загалом і на проведення інвестиційної політики тощо.

Внутрішній зміст податкової політики формується відповідно до сутності податків, паритетом двох функцій: фіскальної та регулюючої, що передбачають рівновагу між загальнодержавними, корпоративними та особистими інтересами.

Об'єктивний бік податкового механізму визначається розподільчими відносинами фінансів. Суб'єктивним компонентом податкового механізму є здійснення заходів реалізації податкової політики. Взаємозв'язок податкового механізму з фінансовим механізмом господарюючих суб'єктів дає змогу узгодити єдність інтересів держави і суб'єктів економіки у збільшенні одержуваних доходів із використанням інструментів податкового механізму щодо розподілу доданої вартості.

Зміст і цілі податкового механізму зумовлені макроекономічними завданнями держави на кожному етапі розвитку країни. Розробляючи конкретні напрями податкового механізму, держава повинна забезпечити вирішення:

1. Економічних завдань, таких як стимулювання економічного зростання, подолання інфляційних процесів, зниження дефіциту бюджету, збалансування розмірів бюджетів різних рівнів тощо.

2. Соціальних завдань – забезпечення зайнятості населення, стимулювання зростання доходів і рівня життя населення, перерозподіл національного доходу

в інтересах життя населення, перерозподіл національного доходу в інтересах найменш захищених верств населення.

3. Завдання оптимізації податкових вилучень – тобто досягнення паритету між суспільними, корпоративними та особистими інтересами в галузі оподаткування.

Конституція України закріпила принцип єдиної фінансової політики. Податкова політика є складовою частиною фінансової політики та інструментом державного регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві. У першому випадку за допомогою податкового механізму держава регулює формування власних коштів господарюючих суб'єктів (прибуток, амортизація), своїх централізованих фондів фінансових ресурсів і доходів населення. Тут реалізується фіскальна функція податків. Держава надає своєму податковому механізму юридичної форми за допомогою податкового законодавства і регулює його. Саме це створює видимість ізольованості податків від виробничих відносин.

Податковий механізм, розглянутий через призму реальної практики, різний у конкретному просторі та часі. Так, неоднозначними є податкові дії на різних рівнях управління і влади, а також істотні відмінності і в часовому відношенні. Податковий механізм як система практичних податкових дій є сукупністю умов і правил реалізації на практиці положень податкових законів. Податковий механізм дає змогу впорядкувати податкові відносини, спираючись на податкове право, основи управління оподаткуванням.

Податковий механізм поєднує два протилежні питання:

1) планування – вольове регулювання економіки центральною владою з урахуванням об'єктивно економічних законів, що діють об'єктивно, шляхом збалансування розвитку всіх галузей і регіонів вітчизняного господарства, координації економічних процесів відповідно до цільової спрямованості розвитку суспільного виробництва;

2) стихійно-ринкова конкуренція – де вільно на основі прямих і зворотних зв'язків взаємодіють виробники і споживачі. Унаслідок відокремленості

виробників і суперечливості їхніх інтересів неминуче виникають руйнівні явища.

Під час вивчення теоретичних аспектів податкового механізму необхідно приділити належну увагу поняттю «податковий ризик», оскільки саме в українській економіці через відсутність стабільності в податковому законодавстві саме податковий ризик відіграє велику роль у процесі дестабілізації податкових правовідносин.

Сучасний бізнес постійно, практично вже з моменту свого створення схильний до великої кількості фінансових ризиків. Звичайно, у разі розгляду фінансового ризику, з одного боку, це явище саме по собі є небажаним, оскільки, у більшості випадків, компанія, яка небажане, оскільки, в більшості випадків, компанія, яка «перенесла» фінансовий ризик, несе фінансові втрати, а це вже негативний фактор прояву ризику. Але, при цьому можуть виникати не зовсім позитивні сторони ризику, такі як, наприклад, конкурентні переваги, оскільки лише за наявності конкурентної боротьби бізнес дійсно буде зростатиме як у фінансовому, так і у виробничому плані.

Під податковим ризиком розуміється небезпека для суб'єкта податкових правовідносин зазнати фінансових та інших втрат, пов'язаних із процесом формування податкового зобов'язання внаслідок негативних відхилень для певного суб'єкта від передбачуваних значень, заснованих на чинних нормах права. Вивчення цього визначення дає змогу виявити суттєві чинники, що впливають на стабільність функціонування податкового механізму.

Ризик того, що податковий орган під час податкової перевірки визнає операцію оподатковуваною. Питання про податковий ризик постає, як правило, тоді, коли законодавство не достатньо чітко визначає, чи потрібно оподатковувати податком ту чи іншу операцію чи ні.

Причиною виникнення податкових ризиків для держави стає бізнес, оскільки саме від нього залежить в якому обсязі буде надходження податкових платежів, при цьому держава планує це надходження, оскільки в нашій країні державний бюджет на 80% складається із сум податкових надходжень. Тобто держава заздалегідь передбачає, скільки і коли кожен сектор економіки має

принести доходу. Це якщо говорити про внутрішні фактори для одного суб'єкта – держави. Зовнішні чинники для держави, що впливають безпосередньо на податкові ризики зводяться до мінімуму, і виступають як економічні ризики.

Для реального ж сектору економіки зовнішніми факторами виступає якраз держава, яка прямо впливає якраз держава, яка прямо впливає на законодавчий процес, тобто формує законодавчу базу для виникнення і встановлення податкових правовідносин у рамках формування податкових правовідносин у межах формування основи для обчислення та сплати податкових платежів.

Враховуючи розглянуті трактування податкового механізму, пропонується розглядати податковий механізм як економічну категорію – сукупність податкових заходів і способів, що застосовуються у процесі встановлення податкових правовідносин між суб'єктами для формування стійкої податкової системи, у результаті дій якої буде створено стійку економіку, яка, у свою чергу, буде здатна своєчасно й оперативно реагувати на події, що відбуваються, як на мікро-, так і на макрорівні та забезпечуватиме регулювання податкових відносин відповідно до державної податкової політики на основі податкового законодавства.

Таким чином, ринкові відносини призводять, з одного боку, до розвитку виробництва окремих суб'єктів в умовах жорсткої конкуренції, а з іншого – до розриву господарських зав'язків між відокремленими підприємствами в наслідок розбіжності виробничої маси товару з його збутом. Звідси випливає необхідність державного регулювання ринкових відносин для запобігання збоїв у виробництві та кризових тенденцій ринку.

Таким регулятором в сучасних умовах став податковий механізм, який визнаний у всіх країнах. В процесі управління податковим механізмом необхідно враховувати безліч чинників, що безпосередньо впливають. Такими факторами є податкові ризики, що виникають унаслідок відсутності альтернативних варіантів для розширення виробничої бази і створення інвестиційної привабливості бізнесу.

## 1.2. Складові елементи податкового механізму та їх взаємодія

Державне управління в податкових відносинах здійснюється в основному із застосуванням фіскальної функції податкової системи, при цьому економічна та соціальна функція застосовується не достатньо. Для формування сильної та розвиненої економіки необхідно посилити дію регулюючої функції, що збалансує інтереси як з боку держави, так і з боку реального бізнесу – зокрема через податковий механізм.

Загально визначено, що елементами податкового механізму є планування, регулювання, контроль та податковий аналіз (рис. 1.1.).

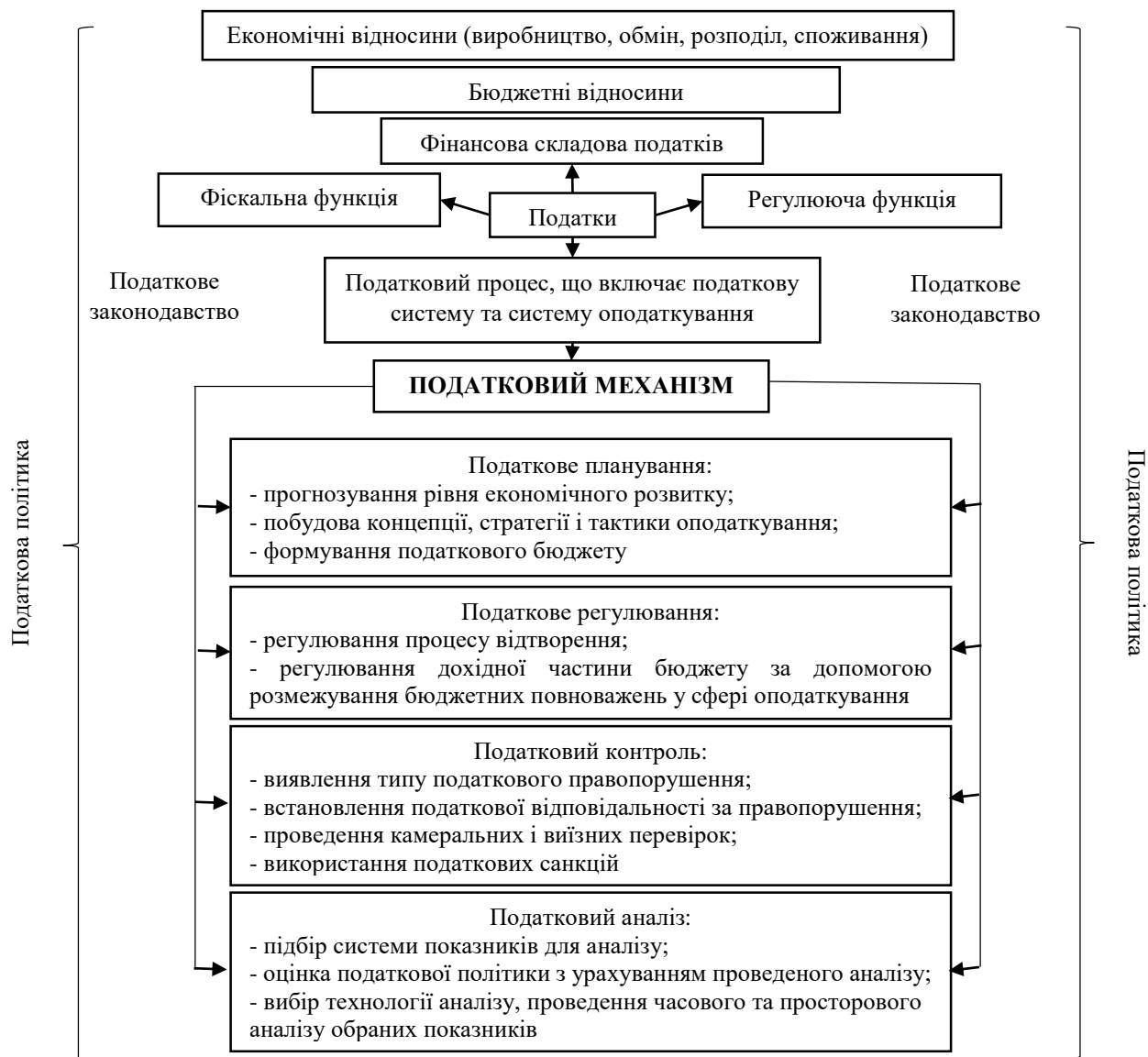


Рис. 1.1. Роль податкового механізму в реалізації податкової політики та його структура

Охарактеризуємо складові податкового механізму.

Основне завдання податкового планування полягає у забезпеченні якісних та кількісних показників програм соціально-економічного розвитку країни на базі чинних податкових законів. На державному рівні роль податкового планування визначає аналіз надходження податків та зборів, тенденцій і чинників зростання бази оподаткування і на цій основі – розрахунок обсягів податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Принципи податкового регулювання представлені економічною обґрунтованістю, фінансовою доцільністю та збалансованістю інтересів.

Основні завдання податкового регулювання полягають у створенні загального податкового клімату для внутрішньої та зовнішньої діяльності суб'єктів господарювання, забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямів руху капіталу.

Важливим інструментом здійснення політики держави у галузі регулювання доходів є податкова ставка. Вона визначає відсоток податкової бази або її частину, грошова оцінка якої є величиною податку. Змінюючи її, уряд може, не змінюючи всього масиву податкового законодавства, а лише коригуючи встановлені ставки, проводити податкове регулювання. Поряд із податковою ставкою ефективним засобом реалізації податкової політики слугують податкові пільги. Це пов'язано з тим, що фізичним і юридичним особам, які відповідають установленим вимогам, може бути надано повне або часткове звільнення від оподаткування [21, с. 35].

Найчастіше об'єктом податкового стимулювання стає інвестиційна діяльність. У багатьох державах повністю або частково звільняється від оподаткування прибуток, що спрямовується на ці цілі.

До важливого елементу податкового механізму належать податкові санкції. Вони, з одного боку, слугують у руках держави інструментом, за допомогою якого забезпечується безумовне виконання платником податків податкових зобов'язань, з іншого боку – націлюють платника податків на використання більш ефективних форм господарювання. Податкові санкції являють собою

непряму форму використання податкового механізму, вони безпосередньо не впливають на ефективність господарювання. Крім того, їхня дієвість визначається ефективністю роботи контролюючих органів.

Кінцева мета податкового регулювання – врівноважити інтереси трьох суб'єктів: держави, господарюючих суб'єктів і громадян. Правильно сформована податкова політика і достатньо налагоджений податковий механізм, що враховує вимоги до його побудови та функціонування – це необхідна умова ефективного оподаткування.

Економіка має з податками кілька точок дотику. По-перше, економіка виступає загальним джерелом сплати податків. Якщо податки є натуральними, то в порядку оподаткування розподіляється та продукція, що створюється на стадії виробництва. Якщо ж податок є грошовим, то вартість, створена на стадії виробництва, має пройти стадію обміну, де виникне грошова форма вартості, у розподілі якої бере участь і оподаткування. Потім ця грошова форма, проходячи найрізноманітніші форми розподілу і перерозподілу, ще не один раз виступить джерелом виплати податку.

По-друге, податки в економічному сенсі являють собою систему економічних відносин, тобто вони самі по собі є частиною економіки, виражаючи собою розподіл сукупного суспільного продукту. Податкова система є частиною економічної системи. По-третє, об'єктом податку може виступати юридичний факт, пов'язаний з будь-якою стадією суспільного відтворення: виробництво, обмін, розподіл, споживання. По-четверте, податки, опосередковуючи розподіл вартості на користь держави, пов'язані зі стадією розподілу. Відповідно до цього податкові відносини є розподільчими і перерозподільчими економічними відносинами [22, с. 18].

Податковий контроль реалізується в ході здійснення оперативного контролю за своєчасною сплатою податкових платежів, планування та проведення податкових перевірок (камеральних, документальних та фактичних), проведення заходів контролю, зокрема контролю за виконанням матеріалів за результатами попередніх перевірок.

Податковий аналіз реалізується через сукупність параметрів оподаткування, дослідження яких реалізує процеси формування аналітичних показників (рівень, структуру, динаміку податкових платежів, заборгованості, оцінки рівня податкового навантаження тощо) та формує інформаційно-аналітичне забезпечення за результатами проведеного такого аналізу. Все це створює підґрунтя здійснення податкового планування та наступного податкового регулювання.

Здійснення податкового планування, регулювання, контролю та аналізу реалізує процедури податкового менеджменту як складової фінансового управління в державі.

В ході функціонування вказаних елементів податкового механізму забезпечується досягнення цілей забезпечення податкової безпеки країни, зокрема:

1. Припинення застосування нелегальних схем податкової оптимізації.
2. Контроль за дотриманням законодавства щодо адміністрування податків і збори в частині правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати їх до відповідних бюджетів.
3. Реалізація перспективних напрямів податкової політики держави.
4. Виконання податкових планів в умовах оптимального поєднання елементів податкового механізму, методів планування, прогнозування, регулювання, контролю, аналізу та податкового менеджменту.
5. Складання звітів про виконання податкового бюджету та їх всебічний аналіз.
6. Регламентація податкових дій і визначення заходів відповідальності за порушення податкового законодавства.
7. Максимальна мобілізація податкових доходів держав [26, с. 83].

Усі названі складові елементи податкового механізму розмежовано умовно, оскільки на практиці вони нерідко перетинаються, а податкове регулювання і контроль виступають зовсім органічним цілим. У процесі поточного податкового регулювання застосовуються як заохочувальні методи у вигляді системи



податкових пільг, так і санкційні методи у вигляді нарахування штрафів, обернення сум недоїмки на майно платника податків або його дебіторів, процедур банкрутства тощо. Усі ці дії розкривають регулююче призначення оподаткування в цілому. Елементи податкового механізму є водночас відносно самостійними комплексами податкових дій, і кожний із них підпорядковується своїм правилам організації, оцінки та узагальнення, у межах кожного застосовуються тільки йому властиві прийоми або техніка податкових дій.

Відмінності методів податкового планування, регулювання, управління і контролю дають змогу дослідити ці сфери як відносно самостійні, встановити властиві їм закономірності. На цій основі виробляються напрями вдосконалення податкового механізму як системи. Ба більше, усі ланки податкового механізму - галузі, суть яких визначено не тільки податковою наукою і практикою. Так, податкове планування здійснюється виходячи з рекомендацій загальної теорії та практики планування, маркетингу та інших наук. Тим самим правилам підпорядковуються податкове регулювання, управління і контроль.

Вважаємо, що саме проведення ефективної податкової політики забезпечує економічну безпеку держави за допомогою не тільки боротьби з ухиленням від сплати податків і тіньовою економікою, а й через підвищення якості податкового менеджменту та контролю з використанням сучасних аналітичних методів, методів моделювання, планування і системи сучасних технологій та інструментів податкового регулювання. При цьому слід враховувати особливості регіонального розвитку, географічного положення, галузеву специфіку, податковий потенціал, а також механізми взаємодії державних та місцевих стратегій та напрямів використання податкового механізму для їх реалізації.

Таким чином, побудова податкового механізму, що являє собою систему взаємопов'язаних структурних елементів, таких як: податкове планування, регулювання, контроль і аналіз, зумовлюється сутністю та функціями податків, які у свою чергу як базовий орієнтир мають забезпечення високого ступеня ефективності функціонування системи оподаткування та досягнення стійкості економічного розвитку регіонів і держави в цілому.

### 1.3. Методичні засади оцінки ефективності податкового механізму

Постійна трансформація та удосконалення податкової системи, податкової політики і, як наслідок податкового механізму в особливо мінливих соціально-економічних умовах розвитку вітчизняної економіки призводить до необхідності постійного моніторингу та оцінки ефективності застосування складових елементів податкового механізму. Будь-яке удосконалення систем податкового планування, податкового регулювання, податкового аналізу та податкового контролю у підсумку повинні бути спрямовані на досягнення позитивної динаміки макроекономічних індикаторів.

У зв'язку з цим ефективність впливу податкового механізму на показники стійкості економічного розвитку країни необхідно оцінювати не тільки за наявністю або відсутністю позитивного ефекту від впроваджуваних інструментів, а й за його величиною – за масштабом виробленої дії. Тому необхідним є визначення характеру і ступеня взаємопов'язаності та взаємовпливу базових макроекономічних показників і сукупних податкових надходжень за певний період часу, а також оцінка їх взаємної корельованості (п.2.3. третього розділу).

Як індикатори результативності податкового механізму в сучасній геополітичній обстановці в рамках даного дослідження встановлено:

1. Індикатор «платники податків» - з деталізацією їх складу та структури, в тому числі за можливими режимами оподаткування.
2. Індикатор «обсяг податкових надходжень та їхня структура» - з деталізацією бюджетів надходжень таких платежів.
3. Індикатор «податкова заборгованість і динаміка її зміни».
4. Індикатор «співвідношення пропорції між податковими доходами, доходами та видатками бюджету».
5. Індикатор «стан та ефективність системи податкового контролю».
6. Індикатор «сума недонадходження податків у зв'язку з наданням пільг і преференцій».

## 7. Індикатор «податкове навантаження».

У другому розділі магістерського дослідженні проведено аналіз динаміки зміни обраних індикаторів результативності податкового механізму в ускладнених на сьогоднішній день економічних і політичних умовах і у періоди, що передували погіршенню геополітичної обстановки, за підсумками якого було зроблено ґрунтовні висновки.

Аналіз запропонованих для оцінки показників пропонується доповнити системою відносних показників, зокрема:

1. Показник збирання податків – визнано одним з основних показників, які характеризують результативність податкового механізму та контрольної роботи податкових органів. Рівень збирання податків слід розраховувати поквартально (наростаючим підсумком) як процентне відношення сплачених податків до нарахованих (формула 1.1.):

$$P_{зп} = (ПН_{ф}/ПН_{н}) * 100\% , \quad (1.1.)$$

де  $P_{зп}$  - рівень збирання податків;

ПНф - фактичні податкові надходження за звітний фінансовий рік;

ПНн - сума податкових зобов'язань (нарахувань) у звітному фінансовому році.

Реферативне значення:  $P_{зп} \rightarrow 100\%$ .

2. Показник податкової забезпеченості ( $P_з$ ) характеризує обсяги податкових надходжень на 1 грн. ВВП (формула 1.2.):

$$P_з = (ПН_{збу}/Ч_{н}), \quad (1.2.)$$

де  $ПН_{збу}$  – податкові надходження Зведеного бюджету України;

$ПН_{збу}$  – чисельність населення країни.

3. Показник податкової автономії ( $P_а$ ) визначає можливості контролю урядом над встановленням податків, вибір податкової бази та податкової ставки, встановлення податкових відрахувань (формула 1.3.):

$$P_а = (D_{пн}/D_{ін}) * 100\% , \quad (1.3.)$$

де  $D_{пн}$  – доходи бюджету у формі податкових надходжень;

$D_{ін}$  – інші неподаткові доходи бюджету.

4. Показник податкової дисципліни (ПД) (формула 1.4.):

$$\text{ПД} = \text{ПБ} / \text{ПН}, \quad (1.4.)$$

де ПБ - заборгованість за податками і зборами;

ПН – податкові надходження.

Зростання показника характеризує погіршення стану податкової безпеки в тій частині, що платники податків відмовляються здійснювати сплату податків, що може стати загрозою для наповнення бюджету.

Низький рівень податкової платіжної дисципліни у країні зумовлений низкою чинників, зокрема: незбалансованістю податкового навантаження для різних господарюючих суб'єктів – платників податків, а також можливістю ухилення від оподаткування в результаті недосконалості вітчизняного податкового законодавства.

5. Податковий потенціал регіону визначається на основі встановлення фактичних можливостей отримання доходів конкретного регіону у порівнянні із встановленим стандартом. Характеристикою податкового потенціалу регіону визнано однойменний індекс податкового потенціалу регіону (ПП<sub>р</sub>) (формула 1.5.):

$$\text{ПП}_p = (\text{ВРП}_p / \text{ВРП}_{\text{сер}}) * (\text{Д}_p / \text{Д}_{\text{рс}}), \quad (1.5.)$$

де ПП<sub>р</sub> - індекс податкового потенціалу регіону,

ВРП<sub>р</sub> - валовий регіональний продукт конкретного регіону в розрахунку на одного жителя території,

ВРП<sub>спр</sub> - середній показник валового регіонального продукту по регіонах країни в розрахунку на одного жителя територій,

де Д<sub>р</sub> – доходи регіону в розрахунку на душу населення,

Д<sub>рс</sub> – середні доходи в розрахунку на душу населення за регіонами країни.

Фактично співвідношення доходів регіону в розрахунку на душу населення та середніх доходів в розрахунку на душу населення за регіонами країни є коефіцієнтом податкових можливостей місцевих органів влади.

6. Податкове навантаження (ПН). Дане поняття використовується для встановлення фінансових зобов'язань бізнесу перед державою. Це один із

розрахункових економічних показників, що характеризує податкову систему держави. Він показує, яка частина доходів платника податків припадає на сплату податків. З одного боку, збільшення податкового навантаження призводить до підвищення доходів державного бюджету, з іншого – негативно позначається на доходах платників податків (формула 1.6.):

$$\text{ПН} = \text{ПН}/\text{ВВП}, \quad (1.6.)$$

7. Показник, що характеризує ефективність податкового контролю ( $E_{\text{пк}}$ ) (формула 1.7.):

$$E_{\text{пк}} = \text{ПН}_{\text{донарах}}/V_{\text{пк}}, \quad (1.7.)$$

де  $\text{ПН}_{\text{донарах}}$  - сума донарахованих за результатами податкових перевірок платежів, що надійшла до бюджету;

$V_{\text{пк}}$  - витрати на здійснення податкового контролю.

8. Показник інтенсивності контрольної діяльності податкових органів ( $I_{\text{пк}}$ ) (формула 1.8.):

$$I_{\text{пк}} = K_{\text{п}}/K_{\text{пп}}, \quad (1.8.)$$

де  $K_{\text{п}}$  - кількість податкових перевірок, проведених податковими органами;

$K_{\text{пп}}$  - кількість платників податків, які перебувають на обліку в податкових органах.

9. Залежність ВВП від податкової компоненти – відношення зміни рівня податкових доходів країни порівняно з минулим роком, до зміни рівня ВВП.

10. Залежність соціального розвитку країни від податкової компоненти – відношення зміни рівня податкових доходів країни порівняно з минулим роком до зміни рівня середньодушового доходу порівняно з минулим роком.

Залежно від результатів функціонування податкового механізму державою вносяться суттєві або незначні корективи в економічну політику, у принципи побудови та модернізації податкової системи, реалізуючи при цьому регулюючу складову податкового механізму. Як наслідок, така результативність податкового механізму значною мірою залежить і від того, які детермінанти держава закладає в його основу, а також від ступеня їх співвідношення з принципами формування податкової системи (відношення кількості та рівня

прямих і непрямих податків; застосування прогресивних або пропорційних ставок оподаткування; застосування різних податкових відрахувань і знижок, а також їх цільове використання; різні методи формування податкової бази).

В ході оцінки результативності податкового механізму важливого значення набуває аналіз факторів впливу на реальні податкові надходження до бюджету, дослідження яких впливає на використання елементів та дієвого інструментарію податкового механізму. На основі факторного впливу видається можливим прогнозувати податкові надходження. Запропонований аналіз дає можливість пов'язати соціально-економічні показники державного рівня з обсягом надходжень податків і зборів до бюджету.

Для здійснення такого аналізу важливо виокремити суттєві ознаки-фактори, які визначають надходження податків та зборів до бюджету, і встановити їхню математичну залежність із результуючим показником (податковими надходженнями). Методологія багатфакторної моделі передбачає застосування регресійного аналізу.

Таким чином, виходячи з представлених показників та методичних підходів оцінки ефективності реалізації у країні податкового механізму доцільним є поєднання у комплексів представлених підходів.

## Висновки до розділу 1

Сучасна економіка України перебуває в умовах постійної трансформації. Розроблення системи управління податковим механізмом є основоположною метою стабілізації національної економіки, оскільки ефективність роботи податкового механізму має пряму залежність від стану економіки та її галузей. Податковий механізм як економічна категорія розглядається в сукупності, з фінансовим механізмом будучи її частиною.

В основі нестабільності розвитку економіки лежить проблематика податкового механізму, і вдосконалення його управління вплине, своєю чергою, на стабілізацію економічного розвитку. Ці аспекти пов'язані з тим, що податкова

система України містить велику кількість контролюючих елементів, але при цьому високе податкове навантаження і наявність малої кількості податкових пільг не дає змоги вітчизняним підприємствам ставати конкурентоспроможними і розширювати свій виробничий запас.

Податковий механізм включає в себе сукупність інструментів та організаційно-правових методів, що забезпечують функціонування податкової системи. У самому податковому механізмі за принципом ієрархії взаємодіють податкове законодавство, механізм оподаткування (податкові ставки, система пільг, податкові санкції, порядок розрахунку податкової бази, об'єкт оподаткування тощо), елементи, форми і методи податкових відносин.

Структурно податковий механізм має включати в себе не тільки традиційні елементи фінансово-бюджетних сфер діяльності (податкове планування і прогнозування, регулювання і контроль), а й управлінську складову (податковий менеджмент). Ефективне функціонування та взаємодію цих елементів у межах податкового механізму забезпечує нормативно-правова база сфери оподаткування та суміжних галузей. Взаємодія елементів податкового механізму на основі процесного підходу з урахуванням принципу послідовності формує єдину нерозривну систему, залежну від конкретних способів його реалізації.

Здійснюючи оцінку ефективності податкового механізму встановлено доцільність застосування комплексних методичних засад, які гуртуються на основі дослідження комплексу індикаторів (складу та структури платників податків, податкових надходжень, режимів оподаткування, підсумків податкового контролю, податкової заборгованості та динаміка їх зміни, пільгового оподаткування та встановлення рівня податкового навантаження) у поєднанні з системою відносних показників (збирання податків, податкової забезпеченості, податкової автономії, податкової дисципліни, залежності ВВП та соціального розвитку країни від податкової компоненти тощо) та факторного аналізу впливу на реальні податкові надходження до бюджету. Такий підхід забезпечить результативність прийняття управлінських рішень та удосконалення дієвого інструментарію податкового механізму.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТІВ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ В УКРАЇНІ У 2018-2022 РОКАХ

#### 2.1. Оцінка реалізації фіскального призначення податкового механізму в Україні

Результативність функціонування податкового механізму держави виражається у здатності справляти позитивний вплив здійснюваних у рамках його побудови та вдосконалення заходів на параметри стійкості економічного розвитку. Податковий механізм визнається результативним, у разі виконання призначених йому вимог і досягнення результатів, прогнозованих на різних рівнях управління державою. У зв'язку з цим, проведемо аналіз динаміки податкових надходжень до бюджетів відповідних рівнів, їх обсягів відносно ВВП країни, а також дослідження показника податкової забезпеченості та податкової автономії (табл. 2.1.).

Аналіз даних табл. 2.1. яскраво засвідчує роль податкових надходжень у формуванні доданої вартості в країні. За досліджуваний період встановлена позитивна тенденція зростання частки податкових надходжень у ВВП. Зокрема, якщо обсяг ВВП протягом 2018-2022 років збільшився на 45,6% і становив у звітному році 5167,09 млрд. грн., то надходження податків і зборів до Зведеного бюджету України зросли лише на 36,2%. Частка податкових надходжень у структурі ВВП зменшилася з 27,8% у 2018 році до 26,0% у звітному, що дає змогу стверджувати про послаблення централізації ВВП.

Оцінюючи роль податкових надходжень у формуванні ВВП країни, відзначено вагомий роль податків у розподільчих процесах між бюджетами. Щодо аналогічного питання функціонування Державного бюджету України, то протягом аналізованого періоду часу частка його податкових надходжень також зменшилася – з 21,2% у базовому періоді до 18,4% у звітному. Лише питома вага надходження податків і зборів до місцевих бюджетів зросла за 2018-2022 роки – з



6,5% до 7,6%, збільшуючи децентралізацію національних доходів. Такий стан характеризує негативні тенденції розподілу податкових платежів між бюджетами.

Таблиця 2.1.

Аналіз динаміки податкових надходжень до бюджетів України та їх питома вага у ВВП за 2018-2022 роки [12; 14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
ВВП, млрд. грн.	3552,24	3968,03	4210,77	5436,22	5167,09	1614,85	145,5
Податкові надходження ЗБУ, з них до:	986,34	1070,32	1136,68	1453,80	1343,22	356,88	136,2
- млрд. грн. у % до ВВП	27,8	27,0	27,0	26,7	26,0	-1,8	-
ДБУ	753,81	799,77	851,11	1107,09	949,76	195,95	126,0
- млрд. грн. у % до ВВП	21,2	20,2	20,2	20,4	18,4	-2,8	-
МБУ	232,53	270,55	285,57	346,71	393,46	160,93	169,2
- млрд. грн. у % до ВВП	6,5	6,8	6,8	6,4	7,6	1,1	-
Податкова забезпеченість, тис. грн. / 1 жителя	2340,07	2554,46	2733,72	3534,30	3532,93	1192,86	-
Податкова автономія, %	83,3	83,0	82,6	87,5	61,2	-22,1	-

Щодо трактувань результатів дослідження відносних показників виконання податковим механізмом фіскального призначення відзначимо, що протягом досліджуваного періоду простежується позитивна динаміка показника податкової забезпеченості (характеризує обсяги податкових надходжень на 1 тис. грн. ВВП) та рівня податкової автономії (протягом 2018-2021 років), значення якого у звітному році значно зменшилося у зв'язку із відомими причинами.

Подібні тенденції можна спостерігати, досліджуючи динаміку частки надходжень податків і зборів у загальних доходах Зведеного, Державного, а

також місцевих бюджетів країни за 2018-2022 роки (рис. 2.1.).

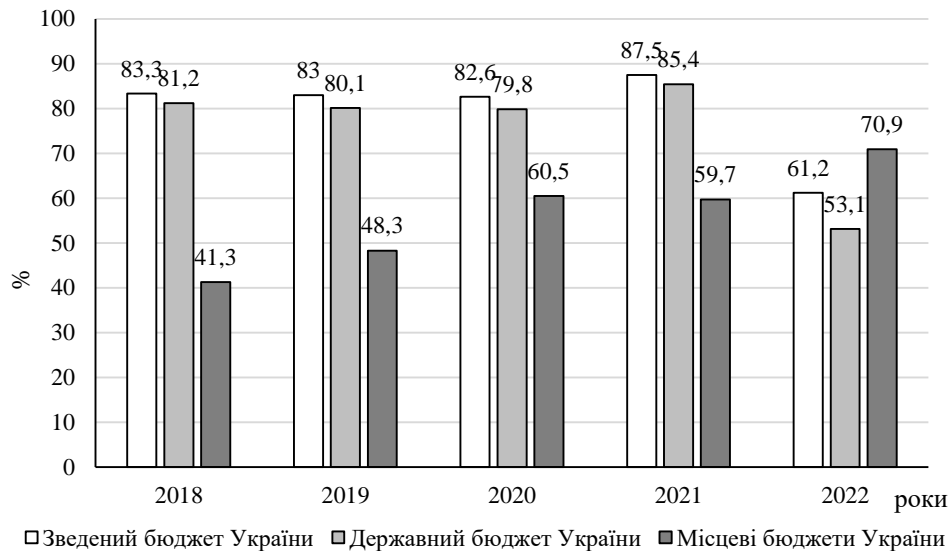


Рис. 2.1. Частка податкових надходжень в доходах бюджетів України за 2018-2022 роки, % [12; 14]

Продемонстровані дані рис. 2.1. свідчать, що податкові платежі Зведеного бюджету України протягом аналізованого періоду характеризуються значними коливаннями – у межах 86,3%-61,2% від загальних доходів, а їхня фактична питома вага зменшилася на 22,1%. Частка надходжень податків і зборів у доходах Державного бюджету України протягом 2018-2022 років також 28,1% і становила у звітному році 53,1% проти 81,2% у базовому. Поряд з цим спостерігається позитивна тенденція зростання питомої ваги податкових платежів у загальних доходах саме місцевих бюджетів країни, яка зросла за аналізований період 41,3% до 70,9%. Такий факт засвідчує зростання самостійності місцевих бюджетів та залежності від їх податкової бази, при зменшенні частки трансфертів.

Отже, у результаті посилення значення податкового механізму у процесах розподілу простежується значні недоліки розподілу податкових доходів між ланками національної бюджетної системи та податковому механізмі утворення місцевих бюджетів країни.

Дослідивши обсяг податкових платежів, який мобілізовано до відповідних бюджетів, проаналізуємо існуючі форми податкових відносин між платником

податків і зборів та державою на основі податкових надходжень Зведеного бюджету України (рис. 2.2.).

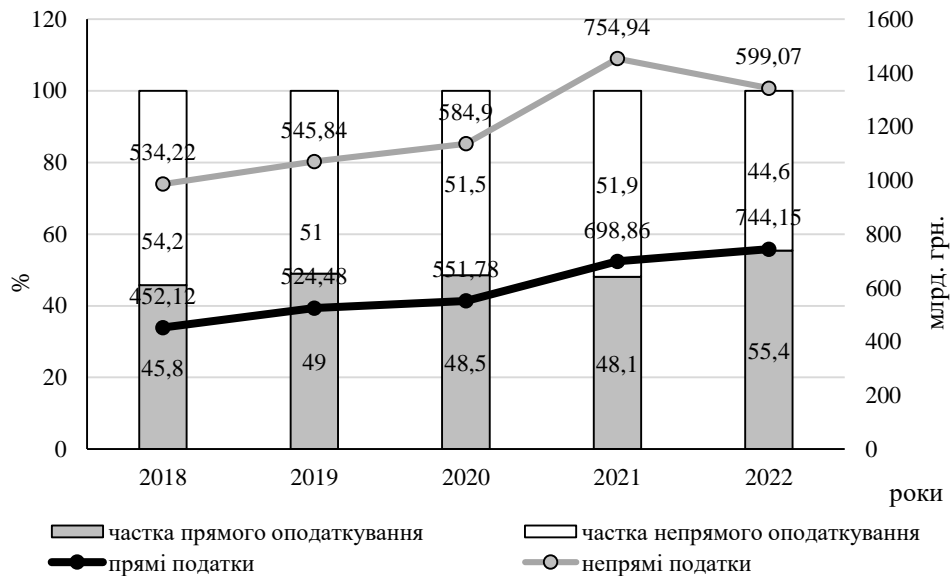


Рис. 2.2. Динаміка показників застосування форм оподаткування в Україні у 2018-2022 роках [12; 14]

Дані рис. 2.2. демонструють майже однакові частки рівнів прямого та непрямого оподаткування. До 2022 року переважали надходження від ПДВ, акцизного податку та мита, проте зменшилися їх надходження з 54,2% у 2018 році до 44,6% у звітному. Найбільші надходження даних платежів мало місце у 2018 році. Висока питома вага непрямого оподаткування зважаючи на стабільність та значну фіскальну цінність (універсальний акциз) як податкового платежу, засвідчує значний рівень податкового навантаження на кінцевих споживачів, які різняться величиною отриманих доходів.

Фактично, зміни в структурі платежів у сторону переважання прямих податкових надходжень зумовлені економіко-політичними факторами, військовою агресією Росії проти України, які вплинули на зниження рівня купівельної спроможності, зменшення обсягів споживання та загальної економії. Відповідно, відбулося зростання надходжень прямих податків, фіскальний потенціал яких є доволі потужним для України, незважаючи на значні податкові втрати бюджету в ході застосування пільгових засад оподаткування в рамках адміністрування податку на прибуток підприємств та не у повній мірі

невикористаних можливості та резервів майнового оподаткування.

Переважання прямого оподаткування свідчить про реалізацію принципу справедливості в країні, встановлюючи пряму залежність між розміром доходів платника та його податковими платежами до бюджету. Також реалізується стимулюючий вплив на суб'єктів господарювання, впливаючи на ділову активність та види діяльності, заохочуючи інвестиційну активність, нагромадження капіталу, загального споживання тощо.

Важливою характеристикою результативності функціонування податкового механізму є співвідношення дохідного та прибуткового оподаткування фізичних та юридичних осіб. Мова йде про сплату податкових платежів з отриманих прибутків та доходів юридичних та фізичних осіб.

Встановлення факту та обсягів розрив між потенційним та фактичними податковими поступленнями свідчить про рівень справедливості вітчизняної податкової системи та про результативність реалізації податкового механізму в країні через систему його елементів. Фактично, рівень виконання планових показників податкових надходжень реалізує показник збирання податків, запропонований у п. 1.3 (табл. 2.2.).

Результативні значення табл. 2.2. свідчать про неоднозначні тенденції виконання планових показників податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів в Україні. Загалом, протягом досліджуваного періоду Зведений бюджет України перевиконувався, проте з незначним відхиленням – найменше перевиконання мало місце у 2020 році (+2%), а найбільше – у 2022 році (+2,9%), незважаючи на критичні економіко-політичні події в країні. Аргументованим твердженням такого становища є те, що прогноз його доходів постійно переглядається та коригується на тлі суттєвого відхилення показників соціально-економічного розвитку від їх прогнозних значень, які покладені в основу.

Дещо іншими тенденціями характеризується досягнення планових показників Державного бюджету України. Так, протягом 2018-2019 та у 2022 році мало місце недовиконання плану такого бюджету. Найбільше недоотримано у 2022 році (78,9% виконання плану), а найменше у 2018 (99,2% виконання).

Причинами ситуації звітнього року визнано соціально-економічні процеси (в тому числі зменшення операцій ЗЕД та запровадження системи тимчасових податкових пільг), зумовлені військовими діями та значною міграцією активної частини населення країни. Найбільша частина невиконання планових показників стосується Донецької, Запорізької, Луганської, Харківської та Херсонської областей. Найбільше темпи зростання податкових надходжень відмічено у Львівській області.

Таблиця 2.2.

Аналіз динаміки стану виконання планових показників податкових надходжень бюджетів в Україні за 2018-2020 роки [12; 14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Зведений бюджет, план, млрд. грн.	226,77	269,75	294,4	343,48	408,87	182,1	180,3
Зведений бюджет, факт, млрд. грн.	229,9	275,45	295,1	349,78	420,67	190,77	183,0
Виконання, %	101,4	102,1	100,2	101,8	102,9	1,5	-
Державний бюджет, план, млрд. грн.	760,02	846,73	826,26	1069,79	1204,08	444,06	158,4
Державний бюджет, факт, млрд. грн.	753,81	799,76	851,11	1107,09	949,76	195,95	126,0
Виконання, %	99,2	94,5	103,0	103,5	78,9	-20,3	-
Місцевий бюджет, план, млрд. грн.	229,81	265,34	289,22	332,1	389,97	160,16	169,7
Місцевий бюджет, факт, млрд. грн.	232,53	270,54	285,57	346,71	393,46	160,93	169,2
Виконання, %	101,2	102,0	98,7	104,4	100,9	-0,3	-

Місцеві бюджети України протягом аналізованого часового періоду виконувалися у повній мірі, за винятком 2020 року, коли було недоотримано 1,3% за тими ж причинами – наслідками військової агресії та необхідності швидкої адаптації до викликаних змін.

Аналогічні тенденції спостерігалися також в зміні структури податкових надходжень (табл. 2.3., Додаток А).

Динаміка і структура податкових надходжень Зведеного бюджету України,

представлена у табл. 2.3., характеризується рядом особливостей. Протягом 2018-2021 років особливих структурних змін надходжень податків і зборів не відбулося. За більшістю з них відмічено зростання частки в структурі загальних податкових платежів, за винятком непрямих податків та екологічного податку.

Таблиця 2.3.

Аналіз динаміки структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2018-2020 роки, % [12; 14]

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -
						2022 рік/2018 рік
Всього податкові надходження, з них:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	-
Податок на доходи фізичних осіб	23,3	25,7	26,0	24,1	31,3	8
Податок на прибуток підприємств	10,8	11,0	10,4	11,3	9,7	-1,1
ПДВ	38,0	35,4	35,2	36,9	34,8	-3,2
Акцизний податок	13,4	12,8	13,5	12,4	7,9	-5,5
Мито	2,7	2,8	2,7	2,6	1,9	-0,8
Рентна плата	5,1	4,9	5,0	6,1	7,0	1,9
Екологічний податок	0,5	0,6	0,5	0,4	0,4	-0,1
Місцеві податки і збори	6,2	6,9	6,7	6,2	6,3	0,1

У звітному період ситуація дещо зазнала змін:

1) зросла частка надходжень з податку на доходи фізичних осіб – з 23,3% у 2018 році до 24,1 у 2021 році та до 31,3% - у 2022. Факторами такого приросту стало зростання бази оподаткування за рахунок значного збільшення розміру заробітної плати військовослужбовцям – учасникам бойових дій;

2) відбулося зростання надходжень рентної плати за користування природними ресурсами – з 5,1% у 2018 році до 7,0% у звітному. Причинами є розгортання ділової активності підприємств переробної промисловості, які в своїй господарській діяльності використовували дані ресурси;

3) у порівнянні з 2018 роком зросла частка надходжень за місцевими

податками та зборами – з 6,2% до 6,3%. Проте, у 2019 та 2020 роках такі показники досягали значення 6,9% та 6,7% відповідно. На показники звітнього року, в основному, вплинули воєнні зміни податкового законодавства у березні 2022 року, коли прийнято рішення щодо звільнення від сплати плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на «період з березня 2022 року до 31 грудня року, наступного за роком, в якому припинено або скасовано воєнний стан, на територіях, де ведуться (велися) бойові дії або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями російської федерації» [36];

4) зменшення питомої ваги податку на прибуток підприємств – у період 2018-2021 років мав місце постійний його приріст (з 10,8% у 2018 році до 11,3% у звітному), а от у 2022 році його частка зменшилася до значення рівня 9,7%. Таке становище аргументується тимчасовим чи остаточним припиненням діяльності юридичних осіб на територіях східних та частково центральних областей України;

5) зменшення частки непрямих податків протягом усього досліджуваного періоду, зі швидшими темпами у 2022 році – в середньому з 18,0% у 201 році до 14,9% у звітному. Першопричинами стало зменшення бази оподаткування в результаті спадання обсягів споживання в країні, проте незважаючи на відчутне зростання курсу іноземних валют по відношенню до національної грошової одиниці, що є обов'язковими при здійсненні операцій ЗЕД.

Таким чином, слід зазначити, що податковий механізм останніх років в Україні був спрямований на зменшення частки непрямих податків, що характеризується переважно фіскальною спрямованістю, оскільки оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками юридичних осіб і доходами фізичних осіб є більш сталим і менш гнучким. До того ж вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих податків не має чіткої мети та стратегії. На нашу думку, потрібно сформуванню даного співвідношення, ґрунтуючись не тільки на передовий зарубіжний досвід, але і на сучасні умови розвитку економіки країни, менталітет населення та його

фактичний рівень платоспроможності.

Щодо справедливого стягнення податків, то в Україні за останні роки стали переважати прямі податки, що відповідає практиці розвинутих країнах. Проте, відповідно національним умовам може призвести до зменшення фактичних податкових надходжень. Стан виконання планових надходжень податкових платежів та структура в повній мірі визначені змінами умов та факторів впливу на податкові відносини.

## 2.2. Аналіз регулюючого призначення податкового механізму в Україні

Функціонування податкового механізму на макрорівні визначається задоволеністю національно-державних інтересів і цілей держави, підтримкою розвитку країни та її суверенітету, зміцненням становища країни на міжнародній арені та місця в міжнародній фінансовій і банківській системах, а також посилення кооперації виробництва і світової торгівлі, а також забезпечення захисту та розвитку держави. Як наслідок, функціонування податкового механізму визначається діловою поведінкою та результативністю господарської діяльності суб'єктів господарювання – платників податків і зборів. Саме вони, дотримуючись положень чинного законодавства, формують такі надходження. Їх економічні умови та бізнес поведінка є об'єктом постійної державної уваги та полем зміни податкових правил гри. Зміни чисельності платників податків є важливим індикатором «здоров'я» економіки, умов господарювання та конкурентоспроможності як на вітчизняному, так і на міжнародних ринках. Сучасне середовище функціонування платників податків є непростим і визначальним у зміні динаміки їх чисельності (табл. 2.4.).

Аналізуючи представлений у табл. 2.4. кількісний склад платників податків і зборів в Україні, загалом відзначено позитивну їх динаміку. Щодо загальної чисельності, то у період 2018-2020 років він впевнено зростав – з 3,51 млн. платників до 3,64 млн. осіб. Проте, 2020-2022 роки динаміка їх складу була циклічною – у 2021 році їх чисельність зменшилася на 0,42 млн. осіб до 3,22 млн.,



а у звітному році зросла на 0,36 млн. ос. до 3,59 млн. платників.

Таблиця 2.4.

## Динаміка кількості платників податків в Україні за 2018-2022 роки [14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Всього платників, млн., з них:	3,51	3,29	3,64	3,22	3,59	0,08	102,3
Фізичні особи	2,01	1,89	2,04	1,92	1,99	-0,02	99,0
Юридичні особи	1,5	1,4	1,6	1,3	1,6	0,1	106,7

У аналізованій структурі суб'єктів підприємницької діяльності переважили платники фізичні особи: у 2022 році їх частка становила 55,4% проти 57,2% у базовому 2018 році. Питома вага платників податків – юридичних осіб становила 42,8% у 2018 році та 44,6% у звітному 2022 році. Отже, протягом досліджуваного періоду починає зростати клас платників податків – юридичних осіб, що знайшло відображення в обсягах податкових платежів, зокрема з податку на прибуток підприємств. Загалом, кількість юридичних осіб – платників податків у 2022 році склала 1,6 млн. платників проти 1,5 – у 2018 році, що на 6,7% більше порівняно з базовим періодом. Нажаль базовий орган – Державна податкова служба України публічно не презентує за досліджуваний період розгорнутий склад платників податків в країні.

Проте, доступним для аналізу є дані про платників податку на додану вартість, акцизного податку за 2018-2021 роки та представників спрощеної системи оподаткування обліку та звітності – платників єдиного податку за весь досліджуваний період (рис. 2.3.).

Регулююче призначення податкового механізму дослідимо через призму визначення рівня податкового навантаження в країні. Аналіз рівня податкового навантаження (табл. 2.5.) демонструє, що податкові доходи бюджетної системи в Україні, що визначаються як відсоткова частка ВВП, протягом останніх п'яти років залишалися приблизно на одному рівні (змінюючись у діапазоні від 27,8% у 2018 році до 26,0% ВВП у звітному році).

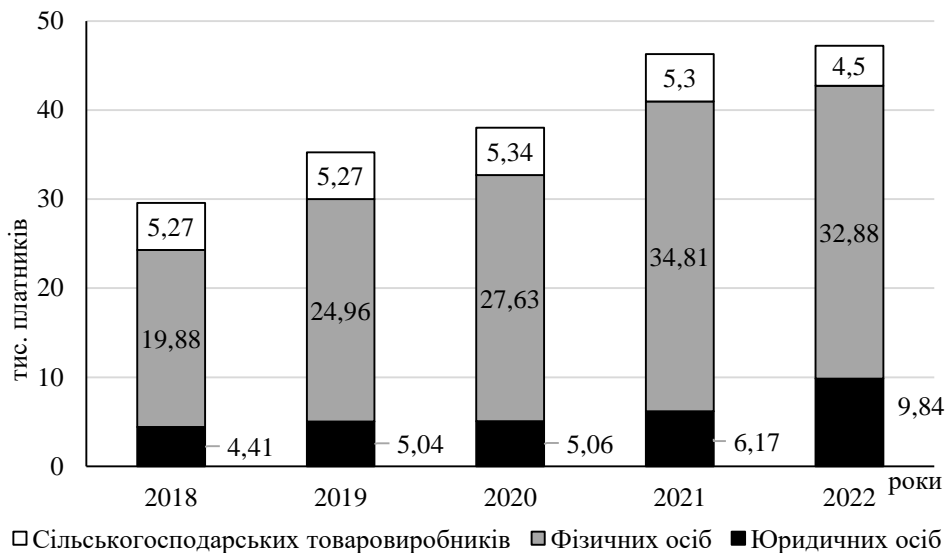


Рис. 2.3. Динаміка чисельності платників єдиного податку в Україні у 2018-2022 роках, тис. платників [14]

У 2021 році порівняно з 2018-2020 роками податкове навантаження на економіку в Україні почало зменшуватися. Основне зниження відбулося за податком на прибуток юридичних осіб та податками на споживання (ПДВ, акцизним податком на митом).

Таблиця 2.5.

Аналіз динаміки рівня податкового навантаження за 2018-2022 роки, % [14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -
						2022 рік/2018 рік
Податкові надходження, з них:	27,8	27,0	27,0	26,7	26,0	-1,8
Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір	6,5	6,9	7,0	6,4	8,1	1,6
Податок на прибуток підприємств	3,0	3,0	2,8	3,0	2,5	-0,5
ПДВ	10,5	9,5	9,5	9,9	9,0	-1,5
Акцизний податок	3,7	3,5	3,7	3,3	2,1	-1,6
Мито	0,8	0,8	0,7	0,7	0,5	-0,3
Рентна плата	1,4	1,3	1,4	1,6	1,8	0,4
Екологічний податок	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1	0
Місцеві податки і збори	1,7	1,9	1,8	1,7	1,6	-0,1

Сумарно за вказаними податковими платежами навантаження зменшилося більше 1%. Таке зниження зумовлене насамперед зміною зовнішньоекономічної

кон'юнктури на тлі поширення всесвітньої коронавірусної інфекції, а згодом російською окупацією частини українських територій.

При цьому податкові доходи у 2022 році збільшилися лише в частині податку на доходи фізичних осіб – сумарне збільшення склало на 24,6%, що аргументується військовими діями в країні. Рівень податкового навантаження за рештою податків у 2022 році суттєво зменшилося. Таким чином податкові умови загалом стали нестабільними.

Під час проведення аналізу податкового навантаження в розрізі економіки, вважаємо, що його рівень розподілено нерівномірно, і основною причиною цього є наявний податковий дисонанс.

Система податків і зборів забезпечують утворення фінансові ресурси держави. В ході реалізації обраного напрямку податкової політики в країні вирішує наступні завдання: стимулювання внутрішнього споживача, і навпаки, його стимулювання, створення сприятливих інноваційних умов, інвестування, формування нових робочих місць, розбудова економічної та соціальної інфраструктури загалом в державі чи в її територіальних одиницях тощо.

Неефективна податкова політика у тандемі з недосконалою податковою системою породжують сприятливі умови для розвитку тіньового сектора національної економіки, що реалізується циклічними змінами податкового і супутнього законодавства та формуванням значних протиріч між нормативно-правовою базою. У підсумку, що фінансова спроможність кожної країни визначаються величиною її фінансових ресурсів.

Загалом, за даними Міністерства економіки України протягом 2018-2021 років рівень тіньової економіки становив 32% від загального обсягу ВВП, що сумарно на 2% більше за попередній звітний період. Досліджуючи даний показник, відзначено найнижче його значення у 2019 році, а найвищий – у 2021 році (рис. 2.4.) [19].

У підсумку, згідно результатів визначено основні податкові складові вітчизняної тіньової економіки, зокрема:

1. Тінізація та приховування доходів господарської діяльності – найбільша

частина тіньової економіки України. За даними 2021 року становить 55%.

2. Неофіційні трудові відносини та приховування чисельності найманих працівників – частка стабільна протягом досліджуваного періоду і становить 18%.

3. Заниження обсягів виплаченої зарплати – характеризується тенденціями зростання – від 21,4% у 2018 році до 27% у 2021 році.

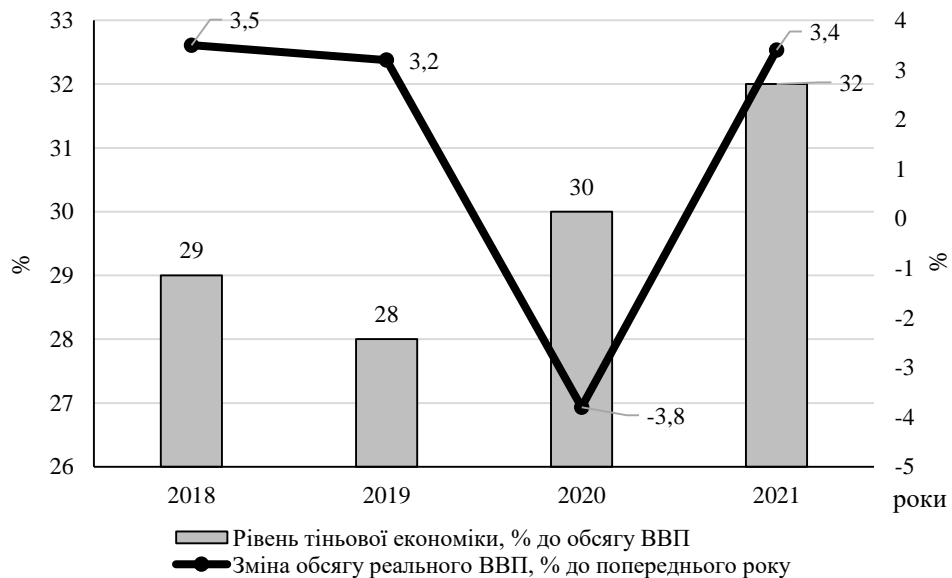


Рис. 2.4. Динаміка загального рівня тіньової економіки України та темпів зміни рівня реального ВВП, [19]

Заявлені проблемні питання та їх цифрова характеристика визначають спектр проблемних заходів їх розв'язання.

Основним фіскальним завданням податкового регулювання завдяки функціонуванню податкового механізму є створення і забезпечення умов, необхідних для збільшення розміру податкових надходжень до бюджетної системи держави за рахунок виробничого зростання, зростання обсягів продажів і величини доходів різних галузей економіки за допомогою посилення впливу на всі сторони фінансово-господарської діяльності та в цілому на економіку, для цілей забезпечення податкової безпеки областей і держави. Податкові пільги є одним з інструментів регулювання діяльності економічних суб'єктів за допомогою застосування елементів податкового механізму.

Пакет податкових пільг, що перебуває в розпорядженні суб'єктів

господарювання України на сьогоднішній день, недостатній, не має істотного впливу на розробку і прийняття інвестиційних рішень платників, що у підсумку не дає можливість створювати умови, достатні для підвищення привабливості для інвесторів. Крім того, у рамках надання низки податкових пільг, зокрема щодо зокрема щодо майнових податків, обласні бюджети недоотримують значну величину фінансових ресурсів, які могли б у свою чергу стати джерелом реалізації заходів щодо модернізації податкового механізму для цілей забезпечення податкової безпеки країни.

У зв'язку з відсутністю офіційних статистичних даних щодо пільгового оподаткування в Україні, аналіз ефективності їх надання та визначення бюджетних витрат ускладнений, що пов'язано з відсутністю нормативного закріплення обов'язків щодо контролю за ефективністю надання економічним суб'єктам податкових пільг за відповідним державним органом. Наразі присутні дані за пільговим оподаткуванням з податку на доходи фізичних осіб, а також застосування процедури бюджетного відшкодування ПДВ та «нульового» оподаткування експортних операціях ПДВ (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6.

Аналіз динаміки недоотримання податкових надходжень Зведеним бюджетом України в результаті пільгового оподаткування з податку на доходи фізичних осіб і ПДВ за 2018-2022 роки, млрд. грн. [14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Втрати від пільг з податку на доходи фізичних осіб	403,6	445,91	424,83	461,53	469,18	65,58	116,2
Відшкодування ПДВ та «нульове» оподаткування експорту	131,66	151,9	143,11	159,7	84,6	-47,06	64,3

Згідно цифрових даних табл. 2.6., простежується динаміка збільшення втрат

від пільгового оподаткування – бюджет недоотримує значні суми не тільки за рахунок надання платникам податків податкових пільг, а й через те, що деякі операції, обороти й окремі організації звільняються від оподаткування, за рахунок або скорочення оподаткованої бази оподаткування, або використання пільгових податкових ставок.

Протягом досліджуваного періоду динаміка втрат в результаті пільгового оподаткування податком на доходи фізичних осіб зростала – на 16,2% порівняно з 2018 роком. Неоднозначні тенденції стосувалися ПДВ, коли зменшення пільгового оподаткування відбулося у 2020 та 2022 роках у зв'язку із пандемічними умовами господарювання та військовими діями, що спричинило звуження обсягів господарської діяльності та операцій ЗЕД.

Таким чином, існуючу в Україні систему податкового оподаткування і стимулювання необхідно істотно реформувати, упорядковувати, систематизувати, визначати ефективність використання конкретних інструментів, контролювати вибірковість і цільовий характер надання податкових преференцій.

Несвоєчасне та неповне виконання зобов'язань платників податків зі сплати податків і зборів призводить до утворення в них податкової заборгованості – сукупного обсягу невиконаних зобов'язань зі сплати податків і зборів, вираженого у грошовій формі, а також недоїмки, пені та несплачених штрафів, нарахованих за порушення податкового законодавства [41]. Проведемо аналіз заборгованості з податків і зборів у структурі доходів Зведеного бюджету України за 2018-2022 роки (табл. 2.7.).

Дані табл. 2.7. показують, що за досліджуваний період податковий борг до Зведеного бюджету України становив 124,7 млрд. грн. у 2019 році та 145,9 млрд. грн. у звітному. Загалом, у 2022 році порівняно з 2018 роком податкова заборгованість зросла на 44,45 млрд. грн. або на 143,8%, що дає підстави стверджувати про низький рівень виконання податкових зобов'язань платниками податків та недосконалість податкової системи і системи адміністрування податкових платежів в Україні.

Таблиця 2.7.

Аналіз динаміки показників стану податкової заборгованості до Зведеного бюджету України за 2018-2022 роки [14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Доходи бюджету, млрд. грн.	1184,29	1289,85	1376,66	1662,24	2196,27	1011,98	185,5
Податкові надходження, млрд. грн.	986,34	1070,32	1136,68	1453,80	1343,22	356,88	136,2
Податкова заборгованість млрд. грн.	101,45	124,7	104,97	106,63	145,9	44,45	143,8
Списаний податковий борг, млрд. грн.	3,96	5,87	15,1	7,61	1,57	-2,39	39,6
Питома вага податкового боргу в доходах бюджету, %	8,6	9,7	7,6	6,4	6,6	-2	-
Питома вага податкового боргу в податкових надходженнях, %	10,3	11,7	9,2	7,3	10,9	0,6	-

Слід зазначити, що частка заборгованості з податків і зборів у загальній сумі доходів зведеного бюджету зменшилася з 8,6% у 2018 році до 6,6%, що засвідчує позитивну динаміку у структурних елементах доходів бюджету. Щодо частки податкового боргу саме в податкових надходженнях, то у 2022 році на противагу 2018-2021 рокам (коли вона зменшилася з 10,3% у 2018 році до 7,3% у 2021 році) вона значно зросла – до 10,9% всіх податкових надходжень. Фактичні причини – зниження платоспроможності платників податків у результаті порушення нормальних умов господарювання, нестабільність політико-економічних умов ведення бізнесу тощо.

Аналізуючи списання податкової заборгованості, то протягом досліджуваного періоду її обсяги зазнавали коливань: до 2020 року суми списання зростали (з 3,96 млрд. грн. у 2018 до 15,1% у 2020 році), а вже з 2021

року значно зменшився – до 1,57 млрд. грн. у 2022 році. Мова йде про активізацію заходів податкового адміністрування податкової заборгованості, а також про зменшення рівня податкового контролю, зокрема у зв'язку із військовими діями та заборони проведення податкових перевірок.

Важливою умовою та суттєвим елементом податкового механізму є податковий контроль, головна мета якого визнається як запобігання та перешкоджання ухиленню від сплати податків, забезпечення в повному обсязі своєчасного надходження до бюджетної системи податкових платежів.

В рамках дозволених податковим законодавством форм податкового контролю, ключовими є первинний та вторинний облік платників податків, податкові перевірки та контроль за обліком нарахувань, своєчасності та повноти сплати податків за поточними платежами. Проведемо дослідження основних результатів податкового контролю, здійснюваного органами ДРС України за 2018-2022 роки (табл. 2.8.).

Аналіз даних табл. 2.8. засвідчує той факт, що за 2018-2022 роки простежують неоднакові тенденції підсумків та результатів податкового контролю. Так, зменшилася чисельність документальних перевірок (з 53% у 2018 році до 25% у звітному), проте збільшилася чисельність фактичних перевірок (з 47% у 2018 році до 75 у звітному). Така структура чисельності видів податкових перевірок визначалася мораторіями на здійснення податкового контролю у зв'язку з пандемічними процесами та військовими діями. У структурі документальних перевірок переважали позапланові перевірки (у 2018 році їх частка становила 74%, а у 2022 році вже 94%).

За підсумком здійснених податкових перевірок в Україні щороку збільшувалися фактичні обсяги донарахувань податкових зобов'язань: з 1437,07 млрд. грн. у 2018 році до 21537,0 млрд. грн. у 2022 році. Загальна результативність проведених податкових перевірок протягом 2018-2022 років знизилася з 42,2 млн. грн. до 9,1 млн. грн., що дає можливість стверджувати про необхідність перегляду методології, інструментарію та засад податкового контролю загалом.



Таблиця 2.8.

Динаміка показників та результатів податкового контролю, здійснюваного органами ДПС України у 2018-2022 роках [14]

Показник	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Абсолютний приріст, +, -	Відносний приріст, %
						2022 рік/2018 рік	2022 рік/2018 рік
Планові перевірки, з них:	4631	3744	1117	2563	434		
Юридичні особи	2936	2419	817	2563	434		
Фізичні особи	1695	1325	300	0	0		
Позапланові перевірки, з них:	13454	12827	19189	36284	6892		
Юридичні особи	1766	1856	3361	5573	854		
Фізичні особи	11688	10971	15828	30711	6038		
Фактичні перевірки	15983	16373	16565	26096	21537		
Фактичні донарахування за актами документальних перевірок, млн. грн.	1437,07	1575,81	924,24	1530,33	263,13		
Результативність податкових перевірок, млн. грн.	42,2	47,8	25,1	23,6	9,1		

Таким чином, дослідження регулюючого призначення податкового механізму в Україні дало можливість визначити наступні тенденції. Враховуючи вплив політико-економічних факторів та особливостей побудови податкової системи все ж таки відмічено приріст платників податків, в більшій мірі фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Рівень податкового навантаження залишався відносно стабільним – на рівня 26-27% на фоні негативних тенденцій збільшення рівня тіньової економіки та зростання рівня податкової заборгованості. Позитивна динаміка пільгового оподаткування помічена за податком на доходи фізичних осіб та ПДВ. Підсумки податкового контролю засвідчують збільшення виявлених порушень та донарахувань в результаті їх здійснення. Все це свідчить про необхідність здійснення заходів, націлених на оздоровлення податкового механізму.

### 2.3. Оцінка факторного впливу макроекономічних чинників на податкові надходження в Україні

Податкові надходження являються важливими складовими доходів бюджету країни та є результатом фіскального призначення податкового механізму. У міру становлення чинного законодавства та адаптації до нього платників податків найважливішу роль, що визначає величину податкових доходів, стали відігравати економічні чинники, які впливають як на зміни бази оподаткування, так і на величину ефективної ставки.

Під час аналізу податкових надходжень слід виокремити фактори, які дадуть змогу оцінити вплив макроекономічних процесів, що відбуваються, на надходження податків. Вважаємо, що основними з них є:

1. Найважливішим є оцінка впливу економічної активності на податкові надходження, тобто розгляд показника, який безпосередньо впливає на базу оподаткування, а відповідно і на рівень надходжень. Як такий показник розглядається реальний ВВП. За відсутності статистики щодо бази оподаткування за весь період дослідження, обсяг ВВП можна інтерпретувати не тільки як показник рівня економічної активності, а й показник, що відображає коливання бази оподаткування. Така інтерпретація виявилася можливою через досить близький зв'язок між ВВП і оподатковуваною базою за основними видами податків. Тому реальний обсяг ВВП ми розглядали як найважливіший чинник, що впливає на динаміку податкових надходжень

2. Динаміка інфляції – ціни можуть зростати нерівномірно, що призводить до несиметричного впливу на витрати виробництва і продукцію, що випускається. Оскільки виробництво і споживання продукції не здійснюється моментально, інфляція спотворює податкову базу, що залежать від конкретної техніки справляння окремих податків.

3. Заборгованість платників податків перед бюджетом як сума нарахованих, але не перерахованих до бюджету податків, також чинить значний вплив на фактичні поступлення доходів бюджету.

4. Ще одним важливим фактором для податкових зобов'язань може слугувати динаміка реального курсу долара як основної валюти операцій ЗЕД. Фактично, податкові надходження зі зростанням курсу долара збільшуються. Крім того, зі зростанням курсу збільшується виручка від реалізації та прибуток підприємств, які є експортерами. Зазначені фактори визначають позитивний вплив зростання курсу долара на податкові зобов'язання. Надалі зниження реального курсу долара призводило до ще більшого падіння ефективності експортерів, а оскільки вони забезпечують значну частину надходжень, то й має відбуватися зниження надходжень за зобов'язаннями, що виникають.

Здійснимо моделювання впливу вище вказаних факторів на обсяг податкових надходжень в Україні за аналізовані 2018-2022 роки з використанням методів статистичного аналізу, зокрема методу регресійного аналізу. Обраний метод дає змогу врахувати вплив одного або декількох факторів-ознак на випадкову величину (обсяг податкових надходжень).

Випадкова величина «у» характеризується нормальним законом розподілу з умовним очікуванням і з постійною незалежною від аргументу  $y = f(x_i)$  дисперсією  $x$ . Відповідно, множинна лінійна факторна модель регресійного аналізу має наступний вигляд:

$$y = a_0 + a_1 * x_1 + \dots + a_n x_n, \quad (2.1.)$$

де  $a$  – параметри регресійної моделі;

$x_n$  - фактор, що впливає на величину податкових надходжень.

З метою цього дослідження подібну модель побудовано щодо податкових надходжень ( $Y$ ), для чого відібрано наступні показники.

$x_1$  – реальний ВВП;

$x_2$  – інфляція;

$x_3$  – податкова заборгованість;

$x_4$  – реальний курс долара до гривні;

$x_5$ . – середньорічна кількість платників податків.

Застосування великої кількості показників ускладнює економіко-статистичне представлення результатів дослідження, тому варто оптимізувати

дані за кількістю досліджуваних індикаторів. Доцільно включати в модель тільки ті фактори, у яких коефіцієнт кореляції з результативним показником має найбільш високе значення або зв'язок яких змістовно бездоганний.

Для встановлення факторного впливу економічних компонентів на обсяги податкових надходжень до бюджету в рамках багатофакторного моделювання необхідно здійснити розрахунок парних коефіцієнтів кореляції для визначення фактично зв'язку – тобто, які фактори впливають, які не впливають та наскільки тісний між ними зв'язок чи фактори взаємовизначальні, що не потребує наступного їх одночасного дослідження). Результати зазначених розрахунків проведено на основі офіційних статистичних даних за використання програмного комплексу MS Excel представлені на рис. 2.5.

Відзначимо, що нормативне значення коефіцієнта кореляції математичної моделі повинно бути більше рівня 0,85, що означає суттєвий зв'язок між факторами та фактичним результативним значенням, а при розрахунковому значення зі знаком «-» – наявність зворотного зв'язку з відповідним ступенем впливу.

Таким чином, аналізуючи дані рис. 2.5., необхідно відзначити, що такі фактори як  $x_3$  (податкова заборгованість) та  $x_5$  (середньорічна кількість платників податків) не доцільно використовувати в наступних етапах дослідження, оскільки суттєвий зв'язок між ними і результативним значенням відсутній. За іншими запропонованими факторами впливу на обсяги податкових надходжень до бюджету виявлено достатньо тісний зв'язок.

	Y	x1	x2	x3	x4	x5
Y		0,996096	0,897403	0,316573	0,866651	-0,29371
x1			0,849817	0,395051	0,82709	-0,24925
x2				0,738053	0,754842	0,342294
x3					0,731927	0,143187
x4						0,542523
x5						

Рис. 2.5. Результати розрахунку коефіцієнтів кореляції

Також, доцільно оцінити взаємовплив між факторами впливу, оскільки при

наступному аналізу вони викривлюють фактичні результативні значення. Реферативне значення при аналізі парних значень коефіцієнтів кореляції по модулю повинно становити менше значення 0,85 і фактично виключає фактор з меншим впливом. Так, згідно розрахункових даних рис. 2.5. за всіма факторними залежностями не виявлено взаємозв'язку.

Наступним етапом дослідження є встановлення значень коефіцієнтів  $a_n$ . В ході розрахункових дій в основі їх визначення використано лінійну функцію, розрахункова матриця значень якої представлені на рис. 2.6.

a4	a2	a1	a0
-3,5521208	15,85	24,5	118,2652
14,216564	32,65542	458,3256	95,36523
0,853625	425,265	254,2569	#Н/Д
101,32652	18	125,2542	#Н/Д
120074911	1286253	85,62534	#Н/Д

Рис. 2.6. Матриця значень коефіцієнтів, розрахованих за лінійною функцією

Зазначимо, що використання лінійної функції при розрахунку коефіцієнтів  $a_n$ , повертає розрахункове значення коефіцієнта Фішера (крайня ліва колонка, 4 рядок – значення 101,32652). Значення його достатньо велике (більше 100), що засвідчує нормальну адекватність.

Таким чином, згідно матричних значень коефіцієнтів, у підсумку рівняння залежності  $Y$  від  $x_n$  набуде наступного вигляду (формула 2.2.):

$$Y = 118,26 + 24,5 * x_1 + 15,85 * x_2 - 3,55 * x_4, \quad (2.2.)$$

Згідно представлено рівняння лінійної множинної регресії можна підвести наступні підсумки:

- 1) зростання обсягів реального ВВП (як бази оподаткування) та інфляційного рівня призводять до зростання величини податкових надходжень;
- 2) зростання курсу валюти (долара США) чинить обернений вплив – тобто, його зростання негативно впливає на динаміку приросту податкових надходжень.

Таким чином, у рамках дослідження взаємовпливу макроекономічних показників і податкових надходжень було доведено, що зростання обсягів виробництва зумовлює реальне зростання ВВП і, відповідно, податкових надходжень до Зведеного бюджету України, у той же час інфляційні процеси збільшують номінальний обсяг податкових надходжень та ВВП. Часті та доволі стрімкі стрибки зростання курсу валют, зокрема долара США чинить негативний вплив на фактичні обсяги реальних податкових надходжень. Заявлені фактори впливу повинні бути покладені в основу удосконалення загальнодержавної економічної, зокрема податкового законодавства та податкового механізму.

## Висновки до розділу 2

Здійснено дослідження фіскального та регулюючого призначення існуючого податкового механізму в Україні за 2018-2022 роки. Зокрема, в рамках аналізу фіскального його призначення досліджено динаміку податкових надходжень до бюджетів відповідних рівнів, їх обсягів відносно ВВП країни, а також показника податкової забезпеченості і податкової автономії. Встановлено визначальну роль податкових надходжень у ВВП та доходах бюджетів з частково позитивною їх динамікою, проте з відзнакою децентралізації національних доходів. Відмічено позитивну динаміку показника податкової забезпеченості і податкової автономії, з незначним погіршенням тенденцій останнього.

Стосовно питання дослідження форм оподаткування в Україні, то відзначено фактична їх рівновага з незначною перевагою прямого оподаткування. Виконання планових показників податкових надходжень за досліджуваний період виявлено в рамках функціонування Зведеного бюджету України, що не скажеш про державний бюджет. Аналіз структури податкових платежів продемонстрував окремі тенденції, пов'язані з політики-економічним середовищем України. Деяко зменшилася частка непрямих податків та значно зросла питома вага податку на доходи фізичних осіб, у зв'язку із особливостями оплати військової служби в умовах військового стану.

Отже, доведено, що податковий механізм 2018-2022 років в Україні був спрямований на зменшення частки непрямих податків, що характеризується переважно фіскальною спрямованістю, оскільки оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками юридичних осіб і доходами фізичних осіб є більш сталим і менш гнучким. До того ж вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих податків не має чіткої мети та стратегії. На нашу думку, потрібно сформулювати стратегію даного співвідношення, ґрунтуючись не тільки на передовий зарубіжний досвід, але і на сучасні умови розвитку економіки країни, менталітет населення та його фактичний рівень платоспроможності.

Аналіз регулюючого призначення функціонування податкового механізму забезпечив наступні висновки. Відбувся приріст платників податків, в більшій мірі фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Позитивна динаміка спостерігається стосовно платників єдиного податку за кожною з чотирьох груп. Рівень податкового навантаження особливих змін не зазнав (коливання на рівні 26-27%). Відмічено зростання тіньової економіки, в тому числі і за податковими складовими (приховання доходів господарської діяльності, приховані наймані працівники та заниження їх доходів). За досліджуваний період зріс рівень податкової заборгованості. Позитивна динаміка пільгового оподаткування помічена за податком на доходи фізичних осіб та ПДВ. Підсумки податкового контролю засвідчують збільшення виявлених порушень та донарахувань в результаті їх здійснення. Все це свідчить про необхідність здійснення заходів, націлених на оздоровлення податкового механізму.

Встановлено, що ефективність впливу податкового механізму на показники стійкості економічного розвитку країни оцінено не тільки за наявністю або відсутністю позитивного ефекту від впровадження податкових інструментів, а й за його величиною – за масштабом виробленої дії. Тому здійснено визначення характеру і ступеня взаємопов'язаності та взаємовпливу базових макроекономічних показників і сукупних податкових надходжень за аналізований період часу на основі методу множинної регресії, а також оцінки

взаємної корельованості факторів впливу. За результатами моделювання встановлено визначальний прямий вплив на обсяг податкових надходжень реального ВВП (як податкової бази) та інфляційних процесів, проте виявлено зворотній вплив на податкові доходи зміни курсу валют.

Таким чином, оцінка функціонування податкового механізму держави показала, що податкова політика України на сьогоднішній день залишається головним чином фіскальноспрямованою, яка не реалізує при цьому регулюючу функцію, що посилює її кризовий стан для досягнення стійкого економічного зростання. Недостатньо здійснено заходи, спрямовані на максимізацію податкових платежів, оскільки вони мають супроводжуватися виробленням і подальшою реалізацією єдиної державної податкової стратегії. При цьому мають бути враховані сучасні економічні та політичні реалії, що надто ускладнилися, політичні реалії, що безпосередньо впливають на базові макроекономічні показники та інструменти податкового механізму держави загалом.



## РОЗДІЛ 3

### ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ В УКРАЇНІ

#### 3.1. Проблемні питання функціонування вітчизняного податкового механізму

Унаслідок постійних змін та удосконалення вітчизняної економічної системи, а також подальшої побудови відносин в умовах ринкової економіки в Україні, перед нашою країною постала гостра проблема формування абсолютно нової податкової системи та механізму її реалізації. Така ситуація призвела до того, що податкове законодавство було відтворено фактично «з нуля» шляхом прийняття Податкового кодексу України [41]. Разом з цим труднощі з оподаткуванням не зникли. Беручи до уваги те, що побудова ефективних економічних відносин досить складний процес, то удосконалення та розвиток інституту оподаткування просто необхідний. Крім цього, податковий механізм як інститут – це першорядна ланка виключно не лише національних інтересів, а й закономірний підсумок проведеної податкової політики.

Виключно за умови ефективного функціонування податкового механізму, що сукупно передбачає як цілі, так і державні завдання з питань управління економікою країни, побудова податкового механізму буде ефективною, і, як результат, зможе максимально швидко вирішувати наявні проблеми. Актуальність аналізованого питання полягає у тому, що однією з важливих проблем економіки України є недостатність економічних ресурсів, а податки і збори, безумовно, є одним із головних джерел наповнення бюджету держави. Крім цього, податкові платежі мають безпосередній регулюючий вплив на ринкові відносини та її розвиток.

Вітчизняну податкову систему на сьогоднішньому етапі можна описати величезним різноманіттям наявних проблем, однією з яких виступає фіскальний характер, властивий податковій політиці в аспекті непрямого оподаткування. У

зв'язку з чим є обумовлені перешкоди в розвитку міжгалузевих потоків капіталу, фінансових операцій. З цієї першопричини абсолютно несправедливим видається максимальне вилучення коштів, що зараховуються на рахунки суб'єктів господарювання з метою оплати ПДВ.

Зараз податковий механізм в Україні можна описати одним принципом: «взяти все, що тільки можна». Держава, крім усього іншого, приготувала так звану «податкову пастку», коли підвищення податків не тягне за собою очікуване підвищення національних доходів. Крім того, нині є труднощі в плані нестабільності та недоліків податкового законодавства загалом. Доказом тому є те, що сьогодні всілякі зміни в законодавстві мають, як правило, зворотну силу. Так, скасовуються раніше впроваджені пільги, що, своєю чергою, спричиняє ризик винятково не тільки для вкладників, а й для інвесторів. Крім того, сьогодні можна спостерігати те, що розроблені положення, нормативно-правові документи щодо оподаткування є недостатньо чіткими, а найчастіше абсолютно двоїстими, – це, безумовно, спричиняє повну плутанину. Ця обставина значно ускладнює вивчення цих документів платником податків, тому помилки, допущені ним під час розрахунку податків, неминучі [38, с. 150].

Податковий механізм не тільки має великий вплив на формування податкових платежів реального сектора економіки, а й виступає індикатором розвитку і стану економіки та проведеної державою податкової політики, дозволяючи за допомогою застосування коефіцієнтів визначати рівень економічної безпеки. Оскільки всі види показників податкового механізму відображають реальність економічної ситуації в країні, економічний ефект на макроекономічному рівні полягає у тому, що податковий механізм має прямий вплив на формування і накопичення грошових коштів.

Дослідивши теоретичні засади реалізації податкового механізму в країні та провівши оцінку реалізації його фіскального та регулюючого призначення в Україні визначено коло наступних проблемних питань, які потребують вирішення задля удосконалення діючого податкового механізму.

Функціонуючий податковий механізм не підвищує економічну стабільність

та вітчизняну конкурентоспроможність, в першу чергу по причині фіскальної спрямованості податкової системи та політики, а їх регулюючий напрямок не відстоює економічне зростання. Неоднозначність і, відповідно, недосконалість та нестабільність вітчизняного податкового законодавства зменшує рівень економічної та на інвестиційної привабливості загалом.

Слабкими сторонами національної податкової системи практикою державного управління визнано: уразливість податкової системи України стосовно глобальних ризиків, а також уразливість інформаційної інфраструктури фінансово-податкової системи, незбалансованість національної бюджетної системи, посилення диференціації населення за рівнем доходів та бізнесу за рівнем прибутковості, нерівномірність просторового розвитку України, посилення диференціації областей за рівнем і темпами соціально-економічного розвитку.

Також, малий та середній бізнес в Україні позиціонується, проте фактично не реалізується як пріоритетний фактор підвищення ефективності внутрішнього ринку та забезпечення створення нових робочих місць. Поряд з цим відзначимо, що передовий світовий досвід демонструє, що для результативної ринкової економіки головною умовою є взаємодія малого та середнього підприємництва з великим бізнесом. А у вітчизняній практиці податковий механізм не реалізує дане середовище.

Визначальними є недоліки у схемах оподаткування підприємницької діяльності, що сприяє тінізації економіки, провадженню нелегальної діяльності та частко взагалі до ухиляння від оподаткування, що знаходить відголосок у фактичних податкових надходженнях та наявності податкової заборгованості.

Відзначимо, що ключовими проблемними сторонами податкового механізму при цьому є склад податкової системи та невідповідний рівень податкових ставок для бізнесу; розрахункові складнощі у визначенні сум податкових зобов'язань суб'єктів малого та середнього бізнесу; нестабільність нормативно-правового забезпечення (часта зміна не тільки ставок оподаткування, але і види податкових платежів); нераціональна структура

платежів (значна частка непрямого оподаткування, низька залежність від особистого рівня прибутковості); недостатня ефективність роботи податкових органів; низький рівень суспільної відповідальності та свідомості щодо необхідності виконання податкового зобов'язання; низький рівень довіри платників до уряду, у тому числі структур, які реалізують функцію розподілу податкових доходів тощо [30].

В рамках функціонування вітчизняної економіки та її виходу на міжнародну арену складним залишається питання необхідності запровадження цифрового податку. Відзначимо, що стан вітчизняного ринку цифрових послуг варто розглядати у розрізі таких послуг, як: онлайн реклама, послуги маркетплейсів і продаж даних, згенерованих користувачами цифрових платформ. Саме ці групи послуг підпадають під цифрові податки у світі.

У контексті вищевказаних цифрових послуг Україна на сьогоднішній день займає особливе становище на міжнародній арені. Особливість полягає в тому, що наша країна є ринком-споживачем подібних послуг. Проте, оцінка структури вітчизняного ринку цифрових послуг ускладнена тим, що відсутня доступна інформація про обсяг цифрових послуг, пов'язаних з українськими користувачами, що надаються іноземними компаніями. Відсутність даних зумовлена тим, що угоди з надання послуг можуть здійснюватися між іноземними організаціями, не залишаючи статистичних «слідів» в Україні, а сама сутність цифрових послуг, пов'язаних із вітчизняними користувачами, не передбачає обов'язкової наявності українського покупця (за винятком послуг маркетплейсів).

В таких умовах мова йде про запровадження цифрового податку, який би концентрувався або на оподаткуванні прибутку, або на оподаткуванні виручки міжнародних груп компаній від надання ними цифрових послуг. Стягнення цифрового податку з прибутку – більш складніше завдання, оскільки у цьому разі модель оподаткування крім виручки вимагає врахування таких факторів, як витрати і рентабельність бізнесу в територіальному і функціональному розрізі. Ці складнощі оподаткування прибутку у сукупності з тим, що кінцева мета

застосування будь-якого з підходів полягає у збільшенні податкових надходжень від міжнародних груп компаній, зумовлюють прийняття рішення щодо запровадження в односторонньому порядку власних (можливо тимчасових) цифрових податків з виручки.

Ще одним проблемним питанням податкового механізму в умовах стрімкої цифровізації визначено встановлення додаткових преференцій з податку на прибуток підприємств для тих компаній, які здійснюють діяльність у галузі інформаційних технологій, у частині надання таким суб'єктам можливості застосовувати інвестиційного податкового вирахування щодо окремих видів витрат, а також застосовування підвищувального коефіцієнту до норми амортизації щодо окремих видів майна цифрової діяльності платника, що амортизується.

Недоліки форми непрямого оподаткування в Україні пов'язані із складним механізмом ведення бухгалтерського обліку, визначення об'єкта оподаткування і справляння непрямих податків (мають місце труднощі при визначенні доходів, які підлягають оподаткуванню), реалізація посиленого контролю на фоні звуження податкового апарату (присутнє приховання доходів та ухилення від їх оподаткування), порушення правил податкової та комерційної таємниці, а також проблемні засади формування реальної ринкової вартості товарів та послуг, а отже, і труднощі щодо формування реального прибутку.

Протягом досліджуваного періоду часу значні податкові надходження забезпечувалися у результаті сплати мита, що засвідчує його фіскальне значення у складі непрямих податків, проте збільшує рівень податкового навантаження на кінцевих споживачів. Ключовими проблемами його адміністрування встановлено:

1. Великий обсяг операцій та схем «чорного» та «сірого» ввезення продукції, яка оподатковується митом. Наслідок – недоотримання доходів Зведеного бюджету України при великих обсягах імпортованих товарів та продукції.

2. Зниження бази оподаткування митом (митної вартості) при застосуванні

відносних ставок нарахування податку. Бюджет недоотримує частку доходів.

3. Контрабандні схеми експортно-імпортних операцій з товарами, які оподатковуються митом тощо.

Відзначимо, що економічний ефект на макроекономічному рівні від функціонування податкового механізму полягає у тому, що він має прямий вплив на формування і накопичення грошових коштів, що робить ймовірним і найбільш можливим для суб'єктів господарювання прийняття інвестиційних рішень із синхронною диверсифікацією ризиків. Відповідно, якщо всередині держави знижується ступінь податкового ризику, то цей факт може послужити підставою для відкриття можливостей залучення іноземних інвестицій.

Мікроекономічний аспект оцінки ефективності функціонування податкового механізму стосовно суб'єктів господарювання, які безпосередньо є учасниками процесів інвестування, полягає у тому, що він чинить безпосередньо прямий вплив як на юридичних, так і на фізичних осіб. Тому, для усунення можливості появи таких податкових ризиків, держава повинна брати на себе питання стимуляції інвестицій у розширення виробничого комплексу. Тільки у цьому випадку виникає ймовірність підвищення ефективності застосування податкового механізму і знижує потребу платників податків у пошуках шляхів зниження податкового тягаря.

В Україні фізичні особи сьогодні сплачують такі види основних податків: податок на майно (у його складі плата за землю, єдиний податок і транспортний податок) та податок на доходи фізичних осіб, надходження від якого займають чи не найбільшу питому вагу у структурі доходів бюджетів різних рівнів. Цей податок є найбільш масовим з усіх відомих у світовій. Проте існують актуальні проблеми оподаткування доходів фізичних осіб [25, с. 132].

Відповідно, необхідне якісне перетворення системи оподаткування доходів громадян. Як показав досвід застосування плоскої шкали цього податку, він не може розв'язати поставлених перед ним завдань, тому що не враховує наявність певної кількості громадян з великими доходами і не сприяє збільшенню податкових вилучень з високих доходів населення та їх перерозподілу. Єдина

ставка податку на доходи має зберігатися тільки для тих видів діяльності, де справді можливо приховати доходи через неможливість їх повного контролю, і є стимул приховувати їх через високі податкові ставки.

Ще однією важливою проблемою податкового механізму є конфлікт податкових відносин. Іншими словами, податкові органи мають право застосовувати примусові заходи до платників податків від імені держави. У зв'язку з чим у даний час необхідний додатковий механізм захисту українських платників податків від будь-яких дій податкових органів, які є незаконними. Податкові органи, як правило, виконують завдання поповнення бюджету України, у зв'язку з чим їхній інтерес до здійснення фінансових санкцій платника податків очевидний. З огляду на вищесказане, робота податкових органів щодо контролю, а також поповнення податкового законодавства недостатньо ефективна.

Крім усього іншого, система відповідальності платників податків за податкові правопорушення нині недобре розвинена. Рівень податкової культури насамперед низький, про що свідчить стрімкий прогрес злочинності та злочинів, безпосередньо пов'язаних із приховуванням доходів (як у великих, так і в особливо великих розмірах). Стабільність та ефективність податкової системи для повноцінного розвитку держави – це важливий механізм, який має прямий вплив на розвиненість економіки країни. У цьому випадку податковий механізм наразі характеризується чималим спектром проблем, які мають бути негайно вирішені.

Таким чином, основними проблемними питаннями функціонування податкового механізму в Україні встановлено: недостатній рівень податкової культури та правосвідомості, нестача схем реалізації передового, ефективного досвіду функціонування податкового механізму та його структурних елементів, зокрема в умовах світової пандемії та воєнних дій в країні, фактична відсутність механізму диференційованого податкового контролю за сферами функціонування суб'єктів господарювання та обліку його результатів.

### 3.2. Шляхи подолання недоліків функціонування податкового механізму в Україні

Зупинимося на проблемах податкового механізму, який формується через завдання податкової політики, і який доцільно застосовувати в Україні у сучасних умовах. Державі потрібно окреслити свою функціональну складову та визначити яку частку ВВП необхідно централізувати. На такі процеси повинні впливати пропорції та максимальне збалансування інтересів суб'єктів господарювання та інтересів держави. Таку рівновагу варто визначати не на поточний рік, а на тривалу в часі перспективу, з урахуванням необхідних змін.

Визначившись з обсягом централізації ВВП, уряду варто встановити розподіл його обсягу відповідно за податковим і неподатковим методами.

Первинним завданням удосконалення податкового механізму України повинно стати максимальне спрощення складу податкової системи з метою забезпечення стабільності податкових доходів бюджетів усіх рівнів. З метою вирішення зазначених проблем у стратегію удосконалення податкового механізму необхідно закласти завдання:

1) у сфері державного управління, прогнозування та стратегічного планування, що безпосередньо пов'язані з розвитком національної податкової системи та податкового механізму;

2) удосконалення системи стратегічного податкового планування, послідовне проведення державної політики у сфері забезпечення економічної безпеки;

3) оптимізація регулятивного та податкового навантаження на господарюючі суб'єкти з урахуванням потреби в забезпеченні сталого розвитку економіки країни та модернізації її виробничо-технологічної бази [21, с. 35];

4) удосконалення механізмів бюджетного планування, здійснення контролю у сфері державних закупівель та підвищення ефективності бюджетних видатків.

Досліджуючи важливі напрацювання провідних науковців та відомих економістів, а також існуючі законодавчі ініціативи нинішньої влади вважаємо



за необхідне представити основні заходи стосовно зниження податкового навантаження в Україні.

Якщо ж говорити про подальше вдосконалення системи непрямого оподаткування, то воно повинно базуватися на вирішенні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету, в першу чергу, за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності. З позиції адміністрування ПДВ доцільно:

1. Постійно удосконалювати податкове законодавство у сфері ПДВ, остаточне його імплементація відносно вимог провідних країн світу та ЄС, зокрема в рамках оподаткування інтернет торгівлі та операцій на цифровому світовому ринку та із залученням цифрових активів.

2. Постійний перегляд податкових пільг з ПДВ та поетапна ліквідація саме неефективних з них. Гостро стоїть питання обґрунтованості їх надання та раціональності застосування. Цікавим є зарубіжний досвід ЄС, який передбачає зниження рівня оподаткування ПДВ (зокрема, за операціями купівлі-продажу продукції першої необхідності) з паралельним ліквідуванням окремих пільг з даного податку.

3. Ефективне диференціювання рівня оподаткування ПДВ, що знизить негативний вплив базової високої ставки (з 20% до 18%) на рівень платоспроможності та фінансової забезпеченості незаможних верств населення та збільшить його споживчі можливості.

4. Ефективність контролю за процесами бюджетного відшкодування ПДВ і забезпечення недопущення виникнення нових податкових боргів з ПДВ, що по факту підвищить міжнародний податковий авторитет України.

5. Удосконалення процедур адміністрування ПДВ – подальша автоматизація систем обліку операцій, які є об'єктом оподаткування ПДВ, а також обміну інформацією в цілях контролю фінансових потоків платників даного податку як в Україні, так і за її межами.

6. Визначення порядку визнання місця реалізації робіт (послуг) для цілей ПДВ і добровільної постановки на облік для іноземних постачальників з

використанням ПДВ-офісу. Так, якщо нині визначення місця реалізації робіт (послуг) з метою застосування ПДВ ставиться в залежність від різних факторів, то пропонується встановити, що місцем постачання робіт (послуг) у всіх випадках буде держава, в якій здійснюється діяльність покупця. Такі зміни спростять порядок визначення місця реалізації робіт (послуг). У разі, якщо покупцем робіт (послуг) є українська особа, то ПДВ завжди буде підлягатиме сплаті українською особою як податковим агентом. Водночас, іноземний постачальник робіт (послуг) зможе сплачувати ПДВ самостійно у разі добровільної постановки на податковий облік в Україні. При цьому дану пропозицію необхідно реалізовувати одночасно з опрацюванням питання про порядок визначення місця реалізації робіт (послуг) у торговельних відносинах України з державами-членами ЄС та інших країн світу.

В рамках оподаткування суб'єктів господарювання акцизним податком та збільшення його фіскального призначення доцільно реалізувати наступні заходи:

1. Приведення розмірів ставок акцизного податку у відповідність до розмірів оподаткування в ЄС та світі (за акцизним податком на тютюнові вироби).

2. Розширення умов та сфери реалізації нульової ставки податку.

3. Посилення, удосконалення процедур здійснення та застосування інструментарію податкового контролю, зокрема за обігом підакцизних товарів, які підлягають пільговому оподаткуванню.

4. Проведення інноваційних європейських технологій та удосконалення вже існуючих систем електронного податкового контролю за обігом підакцизної продукції.

5. Ліквідація сплати акцизного податку при операціях реалізації підакцизної продукції через пункти роздрібних торговельних мереж [21, с. 33].

Щодо заходів удосконалення справляння ще одного непрямого податку – мита, пропонуємо наступні:

1. Пошук та запровадження новітніх методів протидії та недопущення контрабанди при експортно-імпортних операціях.

2. Податкова протидія корупційним схемам та сприянні незаконному ввезенню оподатковуваних товарних позицій в органах Державної митної служби України шляхом модернізації функціональних особливостей.

3. Імплементация передового світового досвіду митного оподаткування через систему митного законодавства України.

4. Синергічна співпраця митних та податкових баз задля відстеження практичного ланцюга пересування товарних поставок до остаточного споживача і скорочення часу процедур митного оформлення, що створить умови прискореного товарообігу, а також підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів податкових органів.

З точки зору прямого оподаткування в рамках функціонування податкового механізму в Україні необхідно:

1. Удосконалити у відповідності до міжнародної практики методології обчислення і оптимізації податкових різниць в рамках адміністрування податку на прибуток підприємств.

2. Диференціація підходів оподаткування та зниження рівня податкового навантаження на вітчизняну економіку за умов збалансування бюджетно-податкової системи. Зокрема, мова йде про реалізацію заходів з перенесення податкового тягаря на ті верстви населення, які характеризуються високими доходами, а також запровадження умов оподаткування багатства і предметів розкошу.

3. Поетапне спрощення та інтегрований підхід до підвищення фіскальної значимості податку на прибуток у результаті оновлення системи адміністрування, раціоналізації застосування пільгового оподаткування і розширення бази оподаткування за рахунок звуження масштабів ухилення від сплати податку.

4. В рамках адміністрування податку на прибуток доцільно розглянути можливість запровадження інвестиційної податкової знижки як вартості придбання об'єктів основних засобів, а також витрат на добудову, дообладнання, реконструкцію, модернізацію та технічне переозброєння основних засобів.

Такий стимулюючий податковий підхід дозволить зменшити не податкову базу з податку на прибуток вітчизняних підприємств, а безпосередньо сам обчислений податок, який перераховується до бюджету країни. Основною метою нововведення могло б стати стимулювання суб'єктів господарювання до оновлення основних засобів.

5. Результативне застосування механізмів та правил трансфертного ціноутворення.

6. У сфері підтримання інвестиційної активності за наявності податкових ризиків у регіонах потрібні такі податкові нововведення, як:

1) ключовою обставиною надання пільг має бути застосування платником податків складової вивільнених ресурсів в інвестиції;

2) поставити можливість обласних організацій влади скорочувати певну ставку відрахувань податку на дохід установ до обласних бюджетів аж до абсолютного вивільнення з його сплати;

3) вивільнити від сплати податку на власність у 1-ий рік експлуатації новітнього енергоефективного оснащення [31, с. 72].

З іншої сторони доцільно розглянути можливість реалізації наступного податкового механізму стимулювання інвестиційної активності в Україні. Зокрема, він полягає у зниженні ставки ПДВ (на 2-5%) для тих підприємств, які реінвестують понад 50% прибутку, збільшують обсяг вкладень у промисловість майже вдвічі. Недоотримані доходи бюджету в результаті зниження рівня їх оподаткування можна компенсувати незначним підвищенням податку на прибуток (на 1,5-2%). Можна обійтися і без підвищення податку на прибуток, і у цьому випадку втрати бюджету від зниження ПДВ все одно компенсуються податковими надходженнями протягом 2-5 років. В інших варіантах реалізація зазначених пропозицій призведе не тільки до припливу інвестицій, а й до поповнення бюджету.

Запропонований податковий механізм по своїй природі є механізмом прямої дії, який дасть змогу забезпечити приріст реальних інвестицій уже в найближчі 1-3 роки. Такі заходи забезпечать прискорене зростання промисловості та

реального сектору економіки загалом.

Щодо удосконалення та пільгового оподаткування податком на доходи фізичних осіб доцільно переглянути у сторону збільшення граничний вік дітей платника податків до 20 років з метою можливості надання податкової знижки як суми витрат на оплату медичних послуг та придбання лікарських препаратів для дітей, які навчаються за очною формою навчання у вітчизняних закладах освіти. В рамках даного податку також життєво необхідно законодавчо закріпити особливості оподаткування операцій фізичних осіб із цифровими фінансовими активами.

Таким чином, в рамках удосконалення податкового механізму та його структурного напрямку – податкового стимулювання здійснимо систематизації основних заходів:

1) запровадження спеціального спрощеного порядку надання відстрочок (розстрочок) при сплаті податків і зборів, що дозволяє за заявою платника податків використовувати всі наявні інструменти зміни строків сплати податків;

2) забезпечення мінімальної адміністративної обтяжливості для платників податків у межах надання їм у найкоротші терміни податкових пільг і преференцій;

3) зниження ставок податку на доходи фізичних осіб щодо оплати праці працівників інноваційної сфери, а також галузей, що виробляють товари (роботи, послуги), які користуються попитом та конкурентоспроможні як на вітчизняному, так і світовому ринку;

4) розроблення спеціального податкового режиму для підприємств інноваційних та пріоритетних галузей національного господарства;

5) звільнення від податку на майно об'єктів основних засобів, що перебувають на консервації та реконструкції;

6) запровадження інвестиційної пільги з податку на прибуток організацій у формі зменшення суми сплачуваного податку при понесенні витрат компаній на модернізацію наявних основних фондів, вкладення в НДДК [45].

Заходами удосконалення елементів податкового механізму – податкового

планування та прогнозування для цілей забезпечення ефективності податкової системи та податкових відносин в Україні, недопущення виникненню загроз незабезпеченості податковими доходами, скорочення податкового потенціалу країни та регіонів, погіршення податкових умов ведення підприємницької діяльності повинно стати:

- 1) активне стимулювання діяльності малого та середнього бізнесу;
- 2) надання можливості зменшення податку, що підлягає сплаті до бюджету, на величину соціальних та інших обов'язкових витрат;
- 3) модернізація механізмів та підходів до оподаткування природних ресурсів, які є власністю українського народу;
- 4) удосконалення елементів і порядку адміністрування основних дохідних джерел бюджету (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, акцизного податку тощо);
- 5) перехід до повної автоматизації та інформатизації в галузі міжнародного оподаткування та міжнародного податкового планування;
- 6) модернізація системи державного податкового менеджменту та податкового адміністрування;
- 7) за допомогою введення прогресивної шкали сплати пені юридичними особами за порушення податкового законодавства, поліпшення умов для своєчасного виконання платниками податків своїх зобов'язань;
- 8) оптимізація системи податкового пільгування в рамках державного та місцевого законодавства щодо оподаткування, а також системи податкових повноважень регіонів щодо встановлення податкових пільг [53].

Впровадження інструментів прогресивно-цільового методу податкового планування та прогнозування повинні доповнюватися:

- 1) впровадженням та послідовною реалізацією податкової консолідації;
- 2) впровадженням та послідовною реалізацією засад скорочення тіньового сектору та підвищення рівня збирання податків за допомогою вдосконалення систем податкового адміністрування та державного податкового менеджменту;
- 3) впровадження та послідовна реалізація принципів управління;

- 4) впровадження та послідовна реалізація програми міжрегіональної податкової інклюзивності;
- 5) забезпечення передбачуваних податкових умов ведення підприємницької діяльності, реалізація принципу податкової нейтральності;
- б) впровадження та послідовна реалізація засад податкового стимулювання інвестиційної активності.

Підвищення ефективності податкового контролю як елемента податкового механізму варто реалізовувати шляхом удосконалення сервісної діяльності податкових органів і методичних підходів та інструментарію контрольної-перевірочної діяльності на основі взаємоінтегрованих підходів [42]. Для підвищення ефективності взаємодії елементів податкового механізму, забезпечення податкової цілісності та стабільності в Україні необхідно використовувати сучасні методи алгоритмізації процедури формування плану виїзного контролю та методики камерального контролю, що відрізняються індивідуальним підходом до категорій платників податків.

Ефективна робота системи податкових органів у сфері контролю та адміністрування забезпечує реалізацію державних функцій на всіх рівнях управління, що, своєю чергою, дає змогу вибудувати податкову систему, яка адекватно відповідає сучасним економічним і політичним викликам.

Таким чином, прямий напрям на скорочення податкового тягаря суб'єктів господарювання, стимулювання інвестиційного клімату та підтримка надходження нових інвестицій, обов'язково має призвести до зростання податкових платежів до бюджету різних рівнів, оскільки зросте обсяг випуску товарів в країні, збільшиться база оподаткування, суб'єкти бізнесу будуть набагато привабливішими для інвестицій, у них виникнуть оборотні кошти на інноваційну діяльність і збільшення заробітної плати.

Для поліпшення ефективності функціонування податкового механізму необхідно сформувати єдину загальну концепцію в державі, ліквідувати протиріччя, конкретно визначити функції, можливості та обов'язки абсолютно всіх учасників податкових відносин у проведенні податкових змін. Необхідно

відшукати більш раціональні способи для знаходження балансу між прямими та непрямими податками, податком на прибуток та податком на доходи фізичних осіб, між системами оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу.

### Висновки до розділу 3

Податкові засади функціонування суб'єктів господарювання змінювалися неодноразово, набуваючи вищого рівня удосконалення. Проте, нинішня податкова система та функціонуючий на її основі податковий механізм, зазнаючи постійних впливів економіко-політичних, науково-технічних факторів впливу, потребують значного удосконалення. Пандемічні умови ведення господарської діяльності, військова агресія Росії проти України, цифровізація суспільства посилили вказані впливи на Україну.

В ході проведеного дослідження виявлено систему проблемних питань та недоліків функціонування вітчизняного податкового механізму, зокрема у розрізі його структурних елементів. Мова йде про: фіскальний його характер, порушення економічної пропорційності між прямою і непрямю форми оподаткування у сторону останньої, що підвищує рівень податкового навантаження на споживачів, відсутність умов розвитку інвестиційної активності, номінальне позиціонування малого та середнього бізнесу з точки зору його оподаткування, тінізація бізнесу та ухилення від оподаткування, відсутність науково-практичних підходів до оподаткування цифрових видів діяльності та їх операцій, недоліки прямого і непрямого оподаткування, проблеми митного оподаткування, малоефективність планової, прогнозної, регуляторної, контрольної та аналітичної складової податкового механізму.

Встановлено пріоритетні завдання удосконалення вітчизняного податкового механізму, зокрема: удосконалення системи стратегічного податкового планування, прогнозування та контролю, послідовне проведення державної політики у сфері забезпечення економічної безпеки, оптимізація регулятивного та податкового навантаження на господарюючі суб'єкти з



урахуванням потреби в забезпеченні сталого розвитку економіки країни та модернізації її виробничо-технологічної бази, удосконалення механізмів бюджетного планування, здійснення контролю у сфері державних закупівель та підвищення ефективності бюджетних видатків тощо.

Запропоновано основні заходи удосконалення податкового механізму в Україні, які пов'язані із: удосконаленням адміністрування непрямих податків (з акцентом на ПДВ), прямих податкових платежів (особливо у частині податку на прибуток підприємств), розгортання інвестиційної активності, активне стимулювання діяльності малого та середнього бізнесу, пільговим оподаткуванням, впровадженням інструментів прогресивно-цільового методу податкового планування та прогнозування тощо.

## ВИСНОВКИ

Стійкість економічного розвитку безпосередньо пов'язана зі ступенем задоволеності матеріальних і духовних потреб населення, що є кінцевим результатом будь-якого відтворювального процесу. Одним із найефективніших інструментів досягнення стійкості економічного розвитку є податкова політика держави, що реалізується за допомогою податкового механізму.

Під податковим механізмом розуміється система фінансово-правових заходів, здійснюваних уповноваженими державними органами, що є частиною загальної економічної стратегії держави для цілей повного задоволення фінансових потреб держави та її територій, а також непряме фінансування найбільш також непряме фінансування найбільш пріоритетних із соціально-економічної позиції галузей національного господарства, покликаних сприяти сталому розвитку суспільного виробництва і зростанню народного добробуту.

Структурно податковий механізм має включати в себе не тільки традиційні елементи фінансово-бюджетних сфер діяльності (податкове планування і прогнозування, регулювання і контроль), а й управлінську складову (податковий менеджмент). Ефективне функціонування та взаємодію цих елементів у межах податкового механізму забезпечує нормативно-правова база сфери оподаткування та суміжних галузей. Взаємодія елементів податкового механізму на основі процесного підходу з урахуванням принципу послідовності формує єдину нерозривну систему, залежну від конкретних способів його реалізації.

Рівень ефективності функціонування податкового механізму визначається тим, наскільки уряд враховує природу податкових платежів. Реалізація регулюючого впливу податкового механізму на поведінку платників вимагає дослідження та аналізу системи факторів впливу, які реалізуються через методи математичного моделювання. Поряд з цим, в рамках дослідження ефективності функціонування податкового механізму в Україні використано комплекс абсолютних та відносних показників, а визначення їх динаміки створило можливість виявлення основних проблем його функціонування та заходів їх

пом'якшення.

Аналіз фіскального призначення вітчизняного податкового механізму за 2018-2022 роки згенерував наступні висновки: встановлено визначальну роль податкових надходжень у ВВП та доходах бюджетів, проте з тенденціями їх децентралізації. Україна характеризується податковою забезпеченістю та податковою автономією. Встановлена відносна рівновага форм оподаткування з незначною перевагою прямого оподаткування. Планові показники податкових надходжень Зведеного бюджету України виконані, винятком є державний бюджет. Структура податкових платежів характеризується зменшенням частки непрямих податків та зростанням податку на доходи фізичних осіб. Отже, податковий механізм 2018-2022 років характеризувався фіскальною спрямованістю.

Дослідження регулюючого функціонування податкового механізму систематизувало наступні висновки: відбувся приріст платників податків, рівень податкового навантаження особливих змін не зазнав (26-27%), зросла тіньова економіка за податковими складовими, зріс рівень податкової заборгованості на фоні приросту показників пільгового оподаткування, податковий контроль виявив збільшення порушень податкового законодавства та сум донарахувань. Це свідчить про необхідність здійснення заходів, націлених на оздоровлення податкового механізму.

Виявлено характер і ступінь взаємопов'язаності та взаємовпливу макроекономічних показників на фактичні податкові надходження на основі методу множинної регресії, а також оцінки взаємної корельованості факторів впливу. За результатами встановлено визначальний прямий вплив на обсяг податкових надходжень реального ВВП (як податкової бази) та інфляційних процесів, виявлено зворотній вплив на податкові доходи зміни курсу валют.

Оцінка податкового механізму України показала його фіскальну спрямованість, яка не реалізує у повній мірі його регулююче призначення, недостатньо здійснено заходи, спрямовані на максимізацію податкових платежів.

Дослідження проблемних питань функціонуванням податкового механізму в Україні сформувало наступні висновки: існує порушення економічної пропорційності між прямою і непрямю форми оподаткування, потребує вжиття заходів оптимізації податкового навантаження, відсутні умови розвитку інвестиційної активності, номінальне позиціонування малого та середнього бізнесу з точки зору його оподаткування, тінізація бізнесу та ухилення від оподаткування, відсутність науково-практичних підходів до оподаткування цифрових видів діяльності та їх операцій, недоліки прямого і непрямого оподаткування, малоефективність планової, прогнозної, регуляторної, контрольної та аналітичної складової податкового механізму.

При проведенні комплексу заходів, спрямованих на досягнення ефективності управління податковим механізмом, необхідно проводити оцінку податкового навантаження на економіку, з урахуванням особливостей кожного сектора, і надавати на державному рівні можливість для реального бізнесу розширювати власне виробництво. Необхідно удосконалювати адміністрування непрямих податків, прямих податкових платежів, інвестиційної активності, стимулювання діяльності малого та середнього бізнесу, оптимізувати пільгове оподаткуванням, впроваджувати інструментів прогресивно-цільового методу податкового планування та прогнозування тощо. Застосовувані в сучасній податковій системі податкові пільги слід не скасовувати, а глибоко реформувати, систематизувати, упорядковувати, розраховувати їхній економічний ефект і контролювати вибіркового характеру і цільове використання зекономлених платниками податків коштів.

Запропоновані заходи удосконалення податкового механізму повинні включати в себе: аналіз схем оподаткування, усунення системних помилок у податковому обліку та забезпечення необхідної якості первинних документів, розроблення нової та удосконалення існуючих моделей сплати податків, реформування договірної бази та облікової політики, експертні висновки щодо нерегульованих законодавством або спірних питань оподаткування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов Д.В. Сутність та значення податкового механізму у розбудові теорії державного управління. *Менеджер*. 2015. № 1 (69). С. 149-155.
2. Бечко П.К., Бечко В.П., Лиса Н.В., Пташник С.А. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. *Економіка та держава*. 2021. № 11. С. 79-83.
3. Бойко О. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2 (51). Ч. 2. С. 241-247.
4. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. *Демократичне врядування*. 2017. Вип. 20. URL : [http://lvivacademy.com/vidavnitstvo\\_1/visnyk20/fail/Vojko.pdf](http://lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnyk20/fail/Vojko.pdf) (дата звернення: 09.08.2023).
5. Вавриньчук А.П. Реформування податкової системи в Україні: основні напрями та завдання. Реформування податкової системи: стратегічний поступ чи ручне управління? *Науково-практичний семінар*, 17 травня 2022 р., м. Львів; за ред. Сич О.А., Львів 2022, ЛНУ. URL : <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2022/05/seminar-PS-2022-1.pdf> (дата звернення: 05.10.2023).
6. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козіцька Н.О. Застосування податкових пріоритетів в управлінському обліку. *Економічний простір*. 2021. № 168. С. 125-131.
7. Гладченко Т.Б. Поняття податкового механізму та його елементи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного кніверситету*. Сер.: Юриспруденція. 2016. № 21. С. 62-64.
8. Грабчук І.Л., Лайчук С.М. Податкове планування: особливості організації на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. №2 (37). С. 30-34.
9. Греца В.Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2023. Том 2 № 78. С. 24-31.

10. Давидков С.О. До питань оцінювання ефективності податкової політики. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2015. № 1 (82). С. 153-158.
11. Дацій О.І., Сервецький І.В., Пивоваров К.В., Куташев І.В. Механізми формування і реалізації державної податкової політики України (на територіальному рівні) в безпековому контексті. *Актуальні питання у сфері державного управління*. 2020. Випуск 18. С. 131-136.
12. Державна казначейська служба України : *офіційний сайт*. URL : [www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua) (дата звернення: 12.08.2023).
13. Державна служба статистики України : *офіційний сайт*. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 24.07.2023).
14. Державна податкова служба України : *офіційний сайт*. URL : <https://tax.gov.ua> (дата звернення: 12.08.2023).
15. Дмитрик О.О. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 29. Том 1. С. 95-104.
16. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 10. С. 44-50.
17. Дубовик О.Ю. Розвиток податкового механізму адміністрування в Україні. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 36. Ч. 2. С. 71-75.
18. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів та витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10(260). С. 109-112.
19. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні у 2021 році. URL : <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki> (дата звернення: 21.08.2023).
20. Захаркіна Л.С. Роль і місце податкових надходжень у структурі зведеного бюджету України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного*

університету. С. 125-129. URL : <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/19-2016/28.pdf> (дата звернення: 05.09.2023).

21. Євтушевська О.О., Лагодієнко Н.В., Іванченкова Л.В. Податкова політика як складова державного податкового менеджменту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 4. С. 32-37.

22. Єрохін С.А., Овечкіна О.А., Браславець О.Ю. Філософсько-методологічні основи податкового менеджменту: міждисциплінарний аспект дослідження. *Актуальні проблеми економіки*. 2022. № 9 (255). С. 15-23.

23. Кірдіна О.Г., Фролова А. В. Оптимізація податкового навантаження на макро- та мікрорівні. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. №64. С. 126-134.

24. Косач І.А., Жаворонок А.В., Марусяк Н.В. Сучасний стан прямого та непрямого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Випуск 20, частина 2. С. 67-71.

25. Кравчук О.О. Стабільність оподаткування має стати ключовим принципом податкової політики. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. Політологія. Соціологія. Право. 2018. № 4. С. 127-135.

26. Краус Н., Краус К., Шевчук В., Панченко А. Тіньова економіка в Україні: причини, масштаби та наслідки розвитку. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2020. № 1(5). 79-87.

27. Курносів О.В. Вплив трансформаційних процесів на політику у сфері оподаткування. *Теорія та практика державного управління*. 2018. № 2(61). URL : [http://kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-2/doc/2/2\\_9.pdf](http://kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-2/doc/2/2_9.pdf).

28. Курносів О.В. Роль податкового менеджменту в удосконаленні механізмів державної податкової політики. *Держава та регіони*. 2016. № 3(5). С. 112-117.

29. Лаврик С. Вплив податкового тиску на формування мотивації до використання агресивної податкової оптимізації. *Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства*. 2018. № 1. URL :

<https://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/download> (дата звернення: 12.09.2023).

30. Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. URL : <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/609674.pdf> (дата звернення: 21.10.2023).

31. Литвин В.В. Особливості реалізації механізмів державної податкової політики в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 11. С. 71-73.

32. Литвин В.В. Теоретичні засади та вдосконалення механізмів реалізації державної податкової політики України. *Вчені записки ТНУ ім. В.І. Вернадського*. 2019. Том 30 (69). № 1. С. 75-79.

33. Луцик А., Синютка Н. Податковий інструмент фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору. *Світ фінансів*. 2019. № 1 (58). С. 87-97.

34. Мединська Т.В. Податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні та Польщі в умовах європейського вибору. *Економіка та суспільство*. 2017. № 13. С. 1149-1156.

35. Мережко С.П., Ушолік Н.Р., Лизунова О.М. Порівняльний аналіз податкових систем зарубіжних країн та України. *Економіка та суспільство*. 2021. № 25. URL : <https://economyandsociety.in.ua> (дата звернення: 17.10.2023).

36. Міністерство фінансів України : *офіційний сайт*. URL : <https://index.minfin.com.ua/economy/gdp/> (дата звернення: 13.08.2023).

37. Митний кодекс України : закон України від 13 бер. 2012 р. № 4495-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 04.08.2023).

38. Нікітішин А.О. Трансформація податкового регулювання у постбіфуркаційний період. *Економічний вісник університету*. 2019. Вип. 40. С. 148-155.

39. Новак Н.П. Фінансовий менеджмент та податкове адміністрування соціально-економічного розвитку територіальних громад. *Економіка та*



*держава*. 2022. № 2. С. 15-18.

40. Першко Л.О. Значення податкових надходжень в реалізації податкової політики держави. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка*. 2018. Вип. 193. С. 265-273.

41. Податковий кодекс України : закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.06.2023).

42. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : закон України від 12 тр. 2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 02.07.2023).

43. Прокопенко Ю.О. Податкове стимулювання – запорука активізації інноваційної діяльності підприємств та ефективності управління інноваційними проектами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 23. С. 69-75.

44. Прокопчук О.Т. Специфіка податкових систем країн світу та України. URL : <https://core.ac.uk/download/pdf/32614421.pdf> (дата звернення: 15.10.2023).

45. Руденко В.В. Ідентифікація функціональних складових фіскального механізму регулювання інвестиційного розвитку національної економіки. *Економіка та держава*. 2020. № 7. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/7\\_2020/12.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/7_2020/12.pdf) (дата звернення: 07.09.2023).

46. Савіцька С.І., Фугело П.М. Аналіз впливу пандемії коронавірусу на надходження до державного бюджету України. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2020. №21. С. 187-191.

47. Сембієва Л., Буртебаєва А. Податкове адміністрування в системі державного аудиту. *Вісник економіки*. 2021. № 3. С. 147-160.

48. Сироветник О.С. Доходи державного бюджету: економічний зміст, особливості формування та вплив на систему міжбюджетних відносин. *Приазовський економічний вісник*. Випуск 1(18). 2020. С.272-278.

49. Скрипник С.В., Боярова О.А., Дем'янишина О.А. Очікування бізнесу від

нової системи оподаткування. *Економіка та держава*. 2022. № 1. С. 13-18.

50. Титенко Л.В., Богдан С.В. Аналітичний інструментарій управління ризиками податкового консультування. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 28. С. 359-366.

51. Фурса Т.П., Синиця С.М. Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії. *Інтелект XXI*. 2016. № 5. С. 32-36.

52. Цимбалюк І. Особливості функціонування податкової системи України та оцінка її фіскальної ефективності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Л. Українки*. 2019. № 1. С. 106–115.

53. Чернюк Т.В., Юрчишена Л.В. Система оподаткування в умовах війни: правовий та фінансовий аспекти. 2022. URL: <https://jvestnik-sss.donnu.edu.ua/article/view/12852/12757.2> (дата звернення: 15.09.2023).

54. Чинчик А.А. Особливості податкового контролю у системі розвитку національної економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2021. № 4. С. 118-126.

55. Чинчик А.А. Теоретичне підґрунтя дослідження податкової політики. *Держава та регіони*. Серія: Економіка та підприємництво. 2020. № 5 (116). С. 29-33.

56. Шведун В., Воробйов О. Державна податкова політика: проблеми та механізми модернізації. *Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції* (ДДУВС, 17.03.2023). 2023. С. 479-480.

57. Шило Ж.С. Проблеми та недоліки прямого та непрямого оподаткування в державі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Серія «Економічні науки». 2022. Випуск 1(97). С. 99-112.

58. Chynchuk A. Theoretical and methodological aspects of strategic state regulation of the development of the national economy in the coordinates of sustainable development. *Financial and credit activities: problems of theory and practice*. 2021. № 6 (41). С.300–306.

59. Tuchak T. Accounting tools and tax optimization schemes. *Management and entrepreneurship: trends of development*. 2019. № 4 (10). Pp. 8-18.

60. Weston S.F. Principles of Justice in Taxation. HardPress Publishing. 2013.

316 p.