

**Національний університет «Острозька академія»
Економічний факультет
Кафедра фінансів, обліку і аудиту**

Кваліфікаційна робота

на здобуття освітнього ступеня магістра

на тему: **«ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ
ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ»**

Виконала: студентка 2 курсу, групи ЗМФК-61
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та
страхування»
освітньо-професійної програми
**«ФІНАНСИ, БАНКІВСЬКА СПРАВА ТА
СТРАХУВАННЯ»**
другого (магістерського) рівня вищої освіти
Мірецька Ірина Василівна

Керівник – кандидат економічних наук, доцент
Шулик Юлія Віталіївна

Рецензент – доктор економічних наук, доцент
Антонюк Олена Ростиславівна

"РОБОТА ДОПУЩЕНА ДО ЗАХИСТУ"

**Завідувач кафедри фінансів,
обліку і аудиту**

_____ (проф., д.е.н. Мамонтова Н.А.)
(підпис)

Протокол № _____ від « ____ » _____ 2021 р.

Острог – 2021

Міністерство освіти і науки України
Національний університет «Острозька академія»

Факультет економічний

кафедра фінансів, обліку і аудиту

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа та страхування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри фінансів, обліку і аудиту

проф., д.е.н. Мамонтова Н.А.

“.....”

2021 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студента

Мірецької Ірини Василівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Податкові надходження у системі доходів Державного бюджету України»

Керівник роботи: кандидат економічних наук, доцент Шулик Юлія Віталіївна
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджено наказом по Академії від “.....” 202...р. №.....

2. Термін здачі студентом закінченої роботи:.....

3. Вихідні дані до роботи: *чинні кодекси та закони України, підзаконні нормативні акти Кабінету Міністрів України, дані Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, матеріали монографій, періодичних видань, підручників і навчальних посібників.*

4. Перелік завдань, які належить виконати: *виявити роль податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України; охарактеризувати класифікацію та особливості формування податкових надходжень Державного бюджету України; провести структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України; оцінити стан виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України; розкрити податкове стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки як один зі шляхів оптимізації податкових надходжень в системі доходів Державного бюджету України; визначити заходи детінізації економіки як спосіб збільшення податкових надходжень в доходів Державному бюджеті України; встановити податкові пільги для інвестиційної діяльності економіки України.*

5. Перелік статистичного, графічного матеріалу: *класифікація податкових надходжень в структурі доходів бюджету, темпи приросту ВВП та податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2016-2020 рр., динаміка доходів ДБУ протягом 2016-2020 рр., аналіз динаміки*

податкових надходжень до Державного бюджету України протягом 2016-2020 рр., виконання планових показників ДБУ у 2016-2020 рр., динаміка оцінок за коефіцієнтом збирання податків в Україні протягом 2016-2020 рр., динаміка коефіцієнта результативності адміністрування податкових надходжень ДБУ протягом 2016-2020 рр.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	<i>Шулик Ю. В., кандидат економічних наук, доцент</i>	02.03.2021	02.03.2021
Розділ 2	<i>Шулик Ю. В., кандидат економічних наук, доцент</i>	04.05.2021	04.05.2021
Розділ 3	<i>Шулик Ю. В., кандидат економічних наук, доцент</i>	29.05.2021	29.05.2021

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Вивчення літератури	до 03.02.2021	
2.	Розробка змісту (плану)	до 02.03.2021	
3.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи (чорновий варіант):		
3.1	Розділ 1	до 04.05.2021	
3.2	Розділ 2	до 29.05.2021	
3.3	Розділ 3	до 30.09.2021	
4.	Ознайомлення керівника із текстом кваліфікаційної роботи із врахуванням зауважень	до 16.11.2021	
5.	Попередній захист кваліфікаційної роботи	до 23.11.2021	
6.	Рецензування кваліфікаційної роботи	до 07.12.2021	
7.	Здача кваліфікаційної роботи на кафедру Реєстрація на Moodle	до 07.12.2021	

Студент _____ Мірецька І. В.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____ Шулик Ю. В.
(підпис) (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня магістра

Тема: *Податкові надходження у системі доходів Державного бюджету України*

Автор: *Мірецька Ірина Василівна*

Науковий керівник: *кандидат ек. н. доц. Шулик Юлія Віталіївна*

Захищена “.....”20...року.

Короткий зміст праці:

У кваліфікаційній роботі досліджено сутність податкових надходжень та визначено їх значення в розвитку економіки держави. Розглянуто класифікацію податкових надходжень в структурі доходів бюджету. Охарактеризовано склад доходів загального та спеціального фонду Державного бюджету України. Здійснено характеристику особливостей формування доходів Державного бюджету та його зміну в процесі бюджетно-податкових реформ. Виокремлено чинники, що визначають рівень податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету.

Проведено структурно-динамічний аналіз доходів Державного бюджету України. Здійснено аналіз основних чинників впливу на податкові надходження Державного бюджету України. Проведено оцінку виконання податкових надходжень у системі доходів ДБУ.

Запропоновано шляхи оптимізації податкових надходжень в системі доходів Державного бюджету України. Розкрито роль податкового стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки в оптимізації податкових надходжень в системі доходів ДБУ. Запропоновано використовувати спеціальні інструменти податкового регулювання інвестиційної активності – пільгове кредитування, надання податкових пільг і канікул. Визначено детінізацію економіки як спосіб збільшення податкових надходжень в доходах ДБУ. З метою активізації резервів доходів ДБУ, запропоновано реалізувати комплекс заходів щодо детінізації національної економіки.

(підпис автора)

ANNOTATION
of qualification work
for obtaining a master's degree

Topic: *Tax revenues in the revenue system of the State Budget of Ukraine*

Author.....Miretska Iryna.....

Supervisor: *PhD, docent Shulyk Yuliia*.....

Protected: «.....»20.....year.

Summary of work:

In the qualification work the essence of tax revenues is investigated and their significance in the development of the state economy is determined. The classification of tax revenues in the structure of budget revenues is considered. The composition of revenues of the general and special fund of the State Budget of Ukraine is characterized. The peculiarities of the formation of the State budget revenues and its change in the process of budget and tax reforms are characterized. The factors that determine the level of tax revenues in the revenue side of the State Budget are highlighted.

The structural and dynamic analysis of the revenues of the State Budget of Ukraine is carried out. The analysis of the main factors influencing the tax revenues of the State Budget of Ukraine is carried out. An assessment of the implementation of tax revenues in the revenue system of the SBU.

Ways to optimize tax revenues in the revenue system of the State Budget of Ukraine are proposed. The role of tax stimulation of business and investment activity in the real sector of the economy in the optimization of tax revenues in the SBU income system is revealed. It is proposed to use special tools for tax regulation of investment activity - soft loans, tax breaks and vacations. The de-shadowing of the economy is defined as a way to increase tax revenues in the SBU. In order to activate the SBU's income reserves, it is proposed to implement a set of measures to de-shadow the national economy.

(author's signature)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	12
1.1. Сутність податків та їх значення в розвитку економіки держави	12
1.2. Роль податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України.....	24
1.3. Класифікація та особливості формування податкових надходжень Державного бюджету України	32
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА 2016-2020 РОКИ.....	43
2.1. Структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України	43
2.2. Оцінка виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України.....	51
2.3. Аналіз основних чинників впливу на податкові надходження Державного бюджету України.....	58
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ.....	71
3.1. Податкове стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки	71
3.2. Податкові пільги для стимулювання інвестиційної діяльності економіки України...	75
3.3. Детінізація економіки як спосіб збільшення податкових надходжень	84
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Актуальність дослідження. Соціально-економічні перетворення, які останнім часом відбуваються в економіці, пов'язані, перш за все, з наближенням України до стандартів Європейського Союзу, що передбачає постановку принципово нових завдань щодо підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України. Вирішення цих проблем пов'язане, насамперед, із чітким окресленням напрямів удосконалення механізмів державної податкової і бюджетної політики.

Оскільки відсутність ефективних регулюючих механізмів в період трансформації спричинює наростання хаотичних процесів, консервації та деструктивного переродження старих структур, то пошук й впровадження нових механізмів та технологій здійснення державної бюджетно-податкової політики, узагальнення та поширення досвіду підвищення ефективності податкових надходжень в зарубіжних країнах зумовлюють об'єктивну необхідність методологічного переосмислення шляхів підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету.

Бюджетно-податкова політика України поєднала принципи двох найбільш характерних для світової практики податкових систем – європейської та американської. Варто відзначити, що в європейській системі оподаткування переважає обкладання обороту податком на додану вартість, а в американській системі існує прибутковий принцип оподаткування. Еклектичне поєднання цих систем для забезпечення максимальних податкових надходжень в якості складової доходної частини бюджету зумовлює складність вітчизняної бюджетно-податкової політики. Україна, не маючи достатнього практичного досвіду й наукового обґрунтування підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів бюджету, розвивалася експериментальним шляхом, нерідко роблячи хибні кроки. Введені податки певною мірою були новими швидше за формою, аніж за змістом. Це призвело до того, що акумулювання доходів бюджетів відривалося від процесу господарювання самих платників податків. Головне завдання полягає в підвищенні

ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України, що потребує зміни схеми та пропорцій розподілу й перерозподілу валового національного продукту на базі виваженої та прозорої бюджетно-податкової політики, яка могла б оптимально врахувати не тільки фіскальні інтереси держави, економічні інтереси суб'єктів господарювання, а й соціальні інтереси.

Наукове підґрунтя для підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України закладено відомими вітчизняними та зарубіжними вченими–економістами. Серед зарубіжних вчених варто відзначити праці Ш. Бланкарта, У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, П. Прудона, М. Алексеєнко, Дж. Сакса, Е. Ліндаля, К. Вікселя, А. Пігу, І. Озерова, Дж. Кейнса, А. Вернса, Г. Стайна, У. Фелнера, А. Лаффера, К. Джозефа, Дж. Хау, А. Селдона. До вітчизняних науковців, які займаються проблемами підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України, слід віднести В. Андрущенка, О. Василика, В. Гейця, А. Даниленка, Т. Єфименко, Е. Загорського, Ю. Іванова, О. Кириленко, А. Крисоватого, П. Мельника, І. Лютого, І. Луніну, П. Мельника, А. Поддєрьогіна, А. Соколовську, В. Суторміну, В. Федосова, С. Юрія та ін.

Разом з тим, попри високий рівень наукового опрацювання вказаної проблематики, питання підвищення ефективності податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України не набули достатнього розвитку. Зокрема, дискусійними залишаються обґрунтування ідей державної бюджетно-податкової політики у науковій та навчальній літературі, існує низка відмінностей у її понятійно–термінологічному інструментарії. Досі не вироблений єдиний підхід до визначення чинників впливу на забезпечення податкових надходжень, шляхів оптимізації податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України та ін.

Актуальність цих проблем визначила тему магістерської роботи – «Податкові надходження у системі доходів Державного бюджету України».

Мета дослідження – обґрунтувати особливості формування податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України та розробити практичні рекомендації щодо їх оптимізації на основі теоретичних та практичних аспектів

обраної проблематики.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі **завдання**:

- визначити сутність податків та їх значення в розвитку економіки держави;
- виявити роль податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України;
- охарактеризувати класифікацію та особливості формування податкових надходжень Державного бюджету України;
- провести структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України;
- оцінити стан виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України;
- проаналізувати основні чинники впливу на податкові надходження Державного бюджету України;
- розкрити податкове стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки як один зі шляхів оптимізації податкових надходжень в системі доходів Державного бюджету України;
- визначити заходи детінізації економіки як спосіб збільшення податкових надходжень в доходів Державному бюджеті України;
- встановити податкові пільги для інвестиційної діяльності економіки України.

Об'єктом дослідження є податкові надходження у системі доходів Державного бюджету України.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади формування податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України.

Методи дослідження: абстрагування та узагальнення – для виявлення особливостей податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України; аналізу і синтезу – для дослідження українських і світових практик забезпечення податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України; структурно–функціональний – для з'ясування ролі податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України; порівняння – для виявлення особливостей різних підходів щодо оптимізації податкових надходжень у системі

доходів Державного бюджету України; статистичний і графічний – для оцінювання ефективності забезпечення податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України, та ін.

Інформаційною базою дослідження є чинні кодекси та закони України, підзаконні нормативні акти Кабінету Міністрів України, дані Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, дослідження і статистичні дані Світового банку, Європейської бізнес-асоціації, Асоціації платників податків України, наукові розробки учених і практиків України та зарубіжжя.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних і методичних основ оптимізації податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України, зокрема розкритті напрямки податкового стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки в контексті оптимізації доходів Державного бюджету України, а також визначенні заходи детінізації економіки як способу збільшення податкових надходжень в доходи Державному бюджеті України.

Теоретичне значення дослідження полягає в обґрунтуванні сутності податків та їх значення в розвитку економіки держави; виявленні ролі податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України; визначенні класифікації та особливостей формування податкових надходжень Державного бюджету України; проведенні структурно-динамічного аналізу формування податкових надходжень Державного бюджету України; оцінці стану виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України; аналізі основних чинників впливу на податкові надходження Державного бюджету України; розкрито податкове стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки як один зі шляхів оптимізації податкових надходжень в системі доходів Державного бюджету України; визначено детінізацію економіки як спосіб збільшення податкових надходжень в доходи Державного бюджету України.

Практичне значення одержаних результатів у тому, що теоретико-

організаційні і методологічні положення, висновки і практичні рекомендації можуть бути використані при розробці ключових напрямів оптимізації податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України, у роботі Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України в частині удосконалення методичного і практичного забезпечення податкової і фіскальної політики в Україні.

Структура дослідження. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основна частина роботи викладена на 92 сторінках комп'ютерного набору і містить 17 таблиць і 7 рисунків. Список використаних джерел налічує 95 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

1.1. Сутність податків та їх значення в розвитку економіки держави

Найважливіше місце в структурі доходів державного бюджету займають податкові надходження. Як зазначали Горобей К. Д. та Цимбаленко Я. Ю. «Прудонівське питання про податок – це питання про державу» [22], як і марксове «в податках втілене економічно виражене існування держави» за словами Андрущенко В.Л. [1] не втрачають своєї значущості. Податкові надходження, як детермінанти державної податкової політики, були й залишаються одним з основних джерел формування доходів бюджету і фінансових ресурсів країни загалом, які забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних завдань – від розвитку освіти, охорони здоров'я, науки і культури, до розширеного відтворення, національної безпеки і державної незалежності.

На кожному етапі розвитку суспільства поняття «податок» уточнювалося, доповнюючись новими характеристиками. Так, конкретний зміст податку визначається як економічним ладом суспільства, соціальною політикою держави, так і конкретними цілями стратегії її розвитку. В науці наведено різні визначення податку, економічна сутність якого характеризується грошовими відносинами між державою і платниками податків. Найбільш лаконічним можна вважати економічне визначення податків, що подає у своїй монографії Тарангул Л. Л. «як імперативних грошових відносин, в процесі яких утворюється бюджетний фонд, без надання еквівалента суб'єкту податку» [11, с. 102]. Так, згідно ПКУ (ст. 6) «податком називається обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який справляється з платників податку» [67].

Сутність податкових надходжень нерозривно пов'язана із природою державної діяльності, еволюція якої впливала на характер їх використання. На думку Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. «з урізноманітненням і розширенням кола соціально-

економічних функцій держави науковці розглядають податки як участь, необхідну для покриття витрат, як обов'язок, що витікає з ідеї держави, й колективних потреб, які вона задовольняє» [22, с. 18]. Податкові надходження є результатом обов'язкових платежів фізичних і юридичних осіб, які є одним із джерел доходів бюджетів різних рівнів. В умовах ринкової економіки обсяг надходження податкових надходжень зумовлюється результатами діяльності суб'єктів економічної діяльності різних форм власності, характером внутрішньої та зовнішньої політики держави, традиціями та низкою інших факторів.

Данілов О.Д. та Андрущенко В.Л. у своєму посібнику зазначали, що: «системоутворююча роль податкових надходжень у формуванні фінансових ресурсів і бюджету країни, яка склалася історично, ставить податки в центр «трикутника відносин», сторонами якого виступають економіка, політика, право і кожне із цих системних за своїми характеристиками явищ надає на податки системний, нерідко різновекторний вплив» [1] .

Так, економіка детермінує внутрішню сутність податків, надає їм властивість об'єктивності. Політика, розглядаючи податки як інструмент вирішення поставлених перед публічною політичною владою завдань, фінансове джерело утримання державного апарату і політичний засіб фінансової солідарності територіальних колективів всіх рівнів, надає податкам властивості суб'єктивності. Право встановлює суб'єкти оподаткування, види, ставки, порядок і терміни сплати податків, відповідальність за їх порушення, надає їм зовнішню, видиму форму, де переплітається об'єктивне (економічні закони і закономірності) і суб'єктивне (загальнозначущі правила поведінки в сфері оподаткування та напрямки використання податків публічною владою, які встановлюються людьми).

Питання про функції податку вивчається протягом досить тривалого періоду часу. У фінансовій науці фіскальні і регулюючі властивості податків розглядаються в якості окремих самостійних функцій. Однак донині вчені не прийшли до єдиної думки щодо кількості функцій податку, їх взаємозв'язку і пріоритетності. У своїй праці Тарангул Л. Л. «виділяє дві функції податку: фіскальну і економічну» [11]. Вишневський В.П. «економічну функцію ділить на розподільну, стимулюючу і т.д.,

розглядаючи кожен окремо» [16]. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. розглядають «розподільну і фіскальну функції як синоніми і додають до них контрольну» [1]. Однак, такі вчені як Городецька Т. Е., Поровай А. С. сходяться на думці, що «в податках закладені органічне поєднання і відносна рівновага двох функцій – фіскальної і регулюючої» [23]. Всі інші приписувані податкам функції за словами Кармазіна М. О. є не що інше, «як наслідок реалізації або фіскальної, або регулюючої функції» [37].

Підкреслимо, що фіскальна природа податків залишалася незмінною за багатовікову їх еволюцію. Й. Ланг справедливо зауважив, що «...податки підпорядковуються меті отримання доходу, ... їх первинна мета полягає у фінансовому покритті потреби держави (фіскальна мета)» [11, с. 9].

На певному етапі розвитку податків проявляється їх регулююча функція. За словами Гарбар Ж. В. та Собчук С. І. «утворення у податку регулюючої функції спостерігається в еволюції податкових теорій: від виняткової ролі податку для бюджету до визнання за ним регулюючих впливів» [18]. За допомогою податків, використовуючи різні механізми, держава може впливати на різні процеси і параметри. Беручи до уваги прямий вплив податків на фінансове становище підприємств і громадян, держави використовують їх для податкового регулювання діяльності платників податків, соціально–економічного розвитку країни в цілому і регіонів, в чому проявлялася регулююча роль податків.

Слід зазначити, що фіскальна і регулююча функції податків знаходяться в тісному взаємозв'язку. При виборі об'єкта оподаткування, розподілі податкових зобов'язань держава прагне не тільки використовувати різноманітні можливості поповнення бюджету, але і впливати на поведінку платників податків. Деякі податки виникають з метою впливу на поведінку платника податків (наприклад, податок на гральний бізнес), однак при цьому неодмінно реалізується фіскальна функція. Відтак, Данко І. М. зауважив, що «ефективність податку обумовлена гармонійністю поєднання фіскальної та регулюючої функцій. Фіскальна функція податків створює об'єктивні умови для втручання держави в економіку. Розширення податкового методу мобілізації державою частини вартості національного доходу відбувається

при постійному зіткненні з учасниками процесу виробництва. Це забезпечує органам державної влади реальні можливості впливати на всі стадії виробничого процесу, на економіку країни і регіонів» [27].

Як стверджував Зварич О. В. «фіскальна суть податку поєднується з регулюючою» [32]. Податкові надходження, формуючи доходи бюджетів (державного, місцевого), мають здатність впливу на соціально–економічний розвиток регіонів, тобто регулювання певних процесів. Слід зазначити суперечливість цього поєднання. Оскільки податки, будучи фіскальним інструментом, стягуються насамперед з заможних платників податків, це послаблює стимули до накопичення капіталу, стримує економічну активність. При цьому завдяки фіскальній суті податків формуються доходи різних рівнів бюджетів, створюються умови для соціально–економічного розвитку регіонів. Держава може використовувати регулюючу функцію податків для цілеспрямованого впливу на соціально–економічні процеси, а саме, на економічну кон'юнктуру, структуру економіки, інноваційно–інвестиційну діяльність, зовнішньоекономічні зв'язки тощо.

На думку Мельник В. М. «важливою функцією податків є соціальна. Суть соціальної функції податків полягає у підтримуванні соціальної рівноваги через скорочення розбіжностей у реальних доходах окремих соціальних груп населення. Реалізація цієї функції можлива за рахунок зменшення податку на доходи фізичних та юридичних осіб та збільшення виплат з державного бюджету» [50].

Виходячи з наведених визначень, можна виділити сутнісні ознаки податку.

1. **Обов'язковість.** Відповідно до ст. 16 ПКУ, «кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи. Податки мають імперативний характер, що передбачає неможливість платника податків відмовитися від покладеного на нього обов'язку щодо сплати податку в бюджет. При невиконанні податкового зобов'язання застосовуються податкові санкції» [67].

2. **Зміна форми власності.** Як зазначила Сідельникова Л. П. «платником податку є власник. Сплата податку–соціальний обов'язок, що впливає з права приватної власності; за допомогою її частка приватної власності стає державною» [75].

3. Безповоротність. Крисоватий А. І. зауважив, що «сплачені в бюджетну систему податки не повертаються платнику. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або в якості пільги, що ні суперечить принципу безповоротності, оскільки всі ці випадки визначаються законодавством в односторонньому порядку і не впливають на характер платежу в цілому» [54].

4. Індивідуальна безоплатність. На думку Ковальчук Ю. С. «сплата платником податку не породжує зустрічного обов'язку держави вчинити що–небудь на користь конкретного платника податків. При сплаті податку платнику податків нічого не надається взамін: ні права участі в будь–яких господарських операціях, ні права будь–яких дій, ні документа» [41]. У цьому відмінність податку від мита, під яким розуміються грошові відносини, в процесі яких утворюється бюджетний фонд; при цьому суб'єкт мита отримує право на здійснення певних дій, свідоцтво.

5. Безадресність. Десятнюк О. М. зазначив, що «податки надходять в бюджетний фонд, в якому знеособлюються, і невідомо, на які цілі витрачаються кошти від справляння конкретного податку» [54]. Податки – нецільові відносини. Метою стягування податку є забезпечення державних витрат взагалі, а не конкретної витрати.

Аналізуючи вплив державних витрат і податкових надходжень на економічне зростання, зауважимо, що податки, які є основним джерелом державних надходжень, формують фінансову базу для функціонування державного сектора. Одним з найважливіших макроекономічних аспектів є податкове навантаження на економіку, тобто сума всіх зібраних податків, що відображається у частці надходжень до бюджету у відсотках до ВВП.

Загалом, встановлюючи податки, держава переслідує не тільки мету – поповнення дохідної частини державного бюджету і задоволення фіскальних інтересів держави, а й ряд похідних від неї цілей інших порядків, що впливають з напрямків державної політики: економічної, зовнішньо-економічної, податкової, митної, бюджетної. Проте значення податкових надходжень в розвитку економіки держави залежить від типу податкової системи. Американський економіст Р.

Масгрейв, досліджуючи значення податкових надходжень для розвитку економіки держави, сформулював такі «основні вимоги до оптимальної податкової системи:

- розподіл податкового тиску має бути рівномірним;
- здійснення мінімального тиску на економічні рішення; зменшити будь-яке державне втручання, пов'язане з «надмірним оподаткуванням»;
- якщо перед податковою політикою стоять інші цілі, наприклад, стимулювання інвестицій, – мінімізувати можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю і економічною ефективністю;
- сприяти стабілізації економіки і економічному зростанню;
- оподаткування повинне бути зрозумілим для платника податків, справедливим і базуватися на чинному законодавстві;
- затрати на управління податковою системою мають бути мінімальними» [66, с. 36-37].

В економічній літературі немає єдності щодо виокремлення моделей податкових надходжень. На думку Ю. Іванова та О. Тищенка, «після Другої світової війни функціонували три моделі економічного розвитку. Кожна з них системі державного регулювання економіки відводила своє місце і ролі податкових надходжень в цьому процесі» [34, с. 163-164].

Перша – ліберальна модель. Найбільше ліберальна стратегія розвитку національної економіки реалізовувалася в США і Великобританії. Уряди цих країн впливають на суб'єктів економіки в межах, мінімально необхідних для підтримки соціального порядку. В інших випадках покладаються на закони ринку. Обсяг податкових ставок встановлюється на рівні, здатному забезпечити державу коштами, достатніми для виконання та реалізації її функцій.

Друга модель – «планово–адміністративна економіка». Головна риса – високий рівень державного регулювання. Фактично всі підприємства належать державі і управляються органами влади. Держава відраховує до бюджету основну частину прибутку. Виняток становить індивідуально встановлена для кожного підприємства частка, яка вважалася нормативно необхідною для його розвитку згідно із затвердженим державним планом.

Третю модель – «стратегії прискореного розвитку» розбудовано в Японії після Другої світової війни. В її рамках поширилися методи, що передбачали регулюючу роль уряду у галузях, що мали найбільш високий та оптимальний потенціал зростання. Для таких країн характерною є велика кількість цільових податкових пільг, покликаних підвищити ефективність політики державного впливу на економіку. Також, основний податковий тягар перенесено за допомогою прогресивної шкали прибуткового податку з корпорацій на фізичних осіб. Роль податків в державному регулюванні економіки в країнах моделі «прискореного економічного розвитку» досить висока.

Усі три моделі схожі в тому, що в економічній політиці (навіть там, де сповідують лібералізм), існує державне регулювання економіки і податкової політики як його складової, що має істотний вплив на розвиток економіки.

Охарактеризуємо моделі податкових надходжень в контексті розвитку економіки держави. Так, на думку Мельник В. М. «моделі максимальних податків притаманні:

- максимальне податкове навантаження;
- максимальні соціальні витрати;
- максимальні інвестиції держави в економіку.

Моделі економічного розвитку притаманні:

- мінімальне податкове навантаження;
- мінімальні соціальні витрати;
- середні інвестиції держави в економіку.

Моделі розумних податків притаманні:

- середнє податкове навантаження;
- середні соціальні витрати;
- мінімальні інвестиції держави» [50, с. 33-34].

Перший тип впливу податкових надходжень на економічний розвиток держави характеризується максимальним збільшенням податкового тягаря на корпорації та фізичних осіб. У цьому випадку, як зазначили Андрущенко В. Л. та Данілов О. Д. «держава може підвищувати рівень оподаткування до певної межі, вище якої

неминуче виникне ситуація, коли разом з підвищенням рівня оподаткування не відбувається приріст надходжень до бюджетів різних рівнів. Це так звана «податкова пастка». Гранична межа ставок залежить від безлічі факторів в кожному конкретному випадку. Зарубіжні вчені називають граничну ставку в розмірі 50%» [1].

За другим типом податкових надходжень, з метою забезпечення економічного розвитку держава враховує не тільки фіскальні цілі, але й інтереси платника податків. Такого роду політика веде до швидкого розвитку економіки. В цьому випадку Горин В. Д. відзначив, що «реальний сектор економіки забезпечує найбільш комфортний податковий, інвестиційний клімат (рівень оподаткування нижчий, ніж в інших країнах, відбувається приплив іноземних інвестицій, в тому числі експортно-орієнтованих, і тому зростає рівень конкурентоспроможності національної економіки). Податковий тиск істотно пом'якшено, але державні соціальні програми скорочено, оскільки скорочуються бюджетні доходи. Така політика проводиться, коли передбачається стагнація економіки, яка загрожує перейти в економічну кризу. Такі методи податкової політики («рейганоміка») були зокрема використані у США на початку 80-х років ХХ ст.» [21].

Для третього типу впливу податкових надходжень на економічний розвиток держави, на думку вчених Данілова О.Д. та Фліссак Н.П характерне «помірне (середнє) податкове навантаження як на юридичних, так і на фізичних осіб, що компенсується високим рівнем соціального захисту громадян, безліччю державних соціальних гарантій і програм соціально-економічної підтримки» [26].

Коли уряд ставить завдання наповнення дохідної частини бюджету для покриття дефіциту, використовується модель максимальних податків (перший вид). Кармазіна М. О. відмітила, що «друга модель формується, коли економічна політика держави спрямована на стимулювання ділової активності шляхом зменшення податкового тягаря. Вважається, що оптимальною є третя модель, яка характеризується істотним рівнем оподаткування для всіх платників, проте це компенсується високим рівнем надання громадських послуг і соціального захисту населення» [37, с.225].

Наведені моделі податкових надходжень мають як позитивні сторони, так і негативні аспекти впливу на економічний розвиток держави. Так, модель максимальних податків, здатна встановити збалансованість державного бюджету, що призведе до збільшення фінансування соціально-економічної сфери, що є позитивним явищем. З іншого боку, призведе до негативного явища – економічного спаду та збільшення обороту в тіньовому секторі економіки. Перевагою та плюсом для моделі економічного розвитку є те, що стимулюється розвиток і виробничого сектору і сфери послуг, що призводить до економічного зростання. Мінусом такої моделі можуть стати такі явища як: незбалансованість державного бюджету. Це призведе до недофінансування окремих соціальних програм, а також скорочення соціальних виплат. На думку Маркуц Ю. І. «модель розумних податків також має свої плюси та мінуси. До переваг можна віднести збалансування інтересів держави та платників податків. В реальності досягти збалансування інтересів всіх сторін неможливо, оскільки їх інтереси протилежні» [49, с. 222–223].

Базуючись на моделях податкових надходжень в аспекті впливу на економічний розвиток, та стадіях економічного розвитку держави, розглянемо підхід А. Скориніна. Підхід базується на ідеї, що «на кожній стадії економічного розвитку, рівень податкових надходжень має певну мету. На стадії піднесення мета податків полягає у максимізації бюджетних надходжень, але при цьому також стоїть завдання – стримати тіньову економіку. На стадії спаду роль податків змінюється переважно в бік регулювання економіки. На цій стадії економічного циклу рекомендовано використовувати податкові інструменти, які можуть пом'якшити наслідки економічної кризи» [66].

Залежно від рівня державного втручання в економіку, Савчук Н. А. у своїй статті виділяє «дискреційну модель податкових надходжень та модель «вбудованих стабілізаторів»» [72]. Її застосування також залежить від циклічності і стадій розвитку економіки. Дискреційною модель називається тоді, коли уряд свідомо вносить зміни в витрати бюджету з метою впливу на реальний ВВП, рівень зайнятості, інфляцію. Така модель характерна для стадії економічного спаду. У такому випадку держава зменшує ставки податків чи надає фізичним особам

податкові пільги задля збільшення доходів громадян. Недискреційна податкова модель (політика «вбудованих стабілізаторів») ґрунтується на теоретичному припущенні, що податкова система сама по собі здатна автоматично впливати на економічний цикл, тому що навіть за умови відсутності змін податкові вилучення при зростанні ВВП збільшуються і зменшуються при спаді ВВП, так як має місце стабілізуючий ефект.

Для багатьох держав з трансформаційною економікою, в тому числі і України, на сучасному етапі розвитку, на думку Сторонянська І. В. та Бенюк Л. Д. характерна «фіскальна спрямованість податків, недостатній рівень соціальної підтримки населення, підвищений рівень податкового тягаря для бізнесу (що створює умови для погіршення інвестиційного клімату), а також значний тіньовий сектор економіки» [79, с.258].

В аспекті економічного розвитку держави, податкові надходження повинні бути сформовані так, щоб забезпечувати наповнення бюджету фінансовими ресурсами, що необхідні для виконання державою її функцій, а також підвищувати зацікавленість платників податків у результатах їхньої діяльності. Відповідно, Андрущенко В. Л. зазначає, що «податковими важелями, що впливають на розвиток економіки держави, виступають: встановлення податкового навантаження, розподіл податкових надходжень і впровадження податкових пільг» [1]. Рівень податків повинен сприяти зацікавленості використання підприємствами й організаціями ресурсозберігаючих й інноваційних технологій, належного розвитку соціальної інфраструктури для своїх працівників.

На податкові надходження впливають зовнішні та внутрішні чинники. На думку Зварич О. Л., «до зовнішніх факторів належать: вибір концепції економічного розвитку країни із врахуванням глобальних викликів; політика міжнародних організацій у сфері оподаткування; наявність суперництва між різними країнами щодо формування привабливого інвестиційного клімату із врахуванням податкової складової. До внутрішніх факторів необхідно віднести: рівень безробіття; політична ситуація в країні; дефіцит державного й місцевих бюджетів; обсяги реального ВВП; рівень інфляції; потреба держави у фінансових ресурсах; рівень

життя населення країни й потреба у фінансуванні соціально–економічних програм; рівень інвестиційної, інноваційної підтримки і підприємницької активності; – всі ці фактори визначають характер податкової політики держави» [32, с. 141-142].

На соціально-економічний розвиток держави податкові надходження впливають прямо, тобто через впровадження ставок податків, встановлення податкових пільг, звільнення від оподаткування і перерозподілу фінансових коштів на соціальних захист та низки інших функцій, які виконує держава. Для прикладу, витрати на економічну діяльність є витратами на підтримку галузей економіки, розвиток інноваційних технологій, розробку й упровадження економічних реформ, модернізацію інфраструктури. Якщо вони зменшуються, це є негативним явищем.

Вплив податкових надходжень на економічний розвиток держави визначається також домінуючими напрямками оподаткування: соціальними, економічними та екологічними. Соціальна складова податків забезпечує якісний рівень життя населення, зростання добробуту, підвищення зайнятості, перерозподіл доходів. Економічна складова податків передбачає стимулювання ділової активності, формування у державі сприятливого інвестиційного клімату тощо. За словами Мельник В. М. «завдяки екологічній складовій податків стає можливим мінімізація шкідливого впливу на навколишнє середовище, відновлення наявних ресурсів, а також використання енергозберігаючих та екологічних технологій» [50].

Важливими детермінантами впливу податкових надходжень на економічний розвиток держави, на думку Свереда Н. І. також є «податкові преференції, які складаються з трьох основних блоків: податкові звільнення, податкові кредити і податкові знижки» [73]. Податковим пільгам в рамках податкового регулювання притаманні такі якісні характеристики, як: гнучкість, простота застосування, прозорість. При цьому цікавим є факт, що зниження податкової ставки і бази оподаткування це два інструменти податкового регулювання, але якщо вони знижуються не для всіх платників податків, то виникає третій інструмент – податкові пільги (преференції). З одного боку, податкові пільги, що надаються, зменшують доходи бюджету, але в той же час скорочують і його витрати на національну економіку та соціальну сферу, які побічно фінансуються через цю систему.

Правомірність надання податкових пільг обґрунтовується з позиції справедливості. Структура системи податкових пільг визначається виходячи з напрямків державної податкової політики.

Іншими інструментами впливу податкових надходжень на економічний розвиток держави за словами Тидір Н. І., Соломка Я. А. є: «зниження податкових ставок, база оподаткування, податковий кредит, система відповідальності за порушення податкового законодавства, надання дозволу платникам вносити податки із застосуванням спрощених (альтернативних) систем оподаткування, податковий компроміс, податкова амністія» [83]. При цьому інструменти впливу податкових надходжень на економічний розвиток держави можуть бути спрямовані не тільки на виробника, а й споживача. Стимулювання споживачів до споживання дозволяє збільшити виручку від реалізації виробників, що призведе до збільшення їх прибутку і економічному розвитку, що в кінцевому рахунку дозволить реалізувати мету податкового регулювання. Для цього слід використовувати непрямі податки.

Отже, податкові надходження займають найважливіше місце в структурі доходів Державного бюджету. Вказані надходження, як детермінанти державної податкової політики, були і залишатимуться одним з основних джерел формування доходів бюджету та фінансових ресурсів країни загалом, які забезпечують вирішення економічних, соціальних і політичних завдань – від розвитку освіти, охорони здоров'я, науки і культури, до розширеного відтворення. Встановлюючи податки, держава переслідує не тільки мету – поповнення дохідної частини державного бюджету і задоволення фіскальних інтересів держави, а й ряд похідних від неї цілей інших порядків, що впливають з напрямків державної політики: економічної, зовнішньоекономічної, податкової, митної, бюджетної. Вплив податкових надходжень на економічний розвиток держави визначається й домінуючими напрямками оподаткування: соціальними, економічними та екологічними.

1.2. Роль податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України

Для удосконалення формування податкових надходжень в структурі Державного бюджету насамперед є необхідним з'ясувати сутність та генезис податкових надходжень та головних інструментів їх забезпечення. При цьому вагомим є визначення податкових надходжень в системі доходів бюджету як чинник соціально-економічного розвитку держави, як інтегровану сукупність економічних відносин, що виникають між державою, домогосподарствами та суб'єктами господарювання з приводу фінансових ресурсів, що спрямовуються на забезпечення соціально-економічного розвитку, зокрема на підвищення темпів економічного зростання країни та рівня життя й якості населення.

Бюджет є важливою економічною ознакою кожної держави. Як зазначає Кармазіна М. О. «як об'єктивна економічна категорія, державний бюджет характеризує такі економічні (грошові) відносини, що пов'язані із розподілом та перерозподілом ВВП для формування й використання основного централізованого фонду грошових коштів держави» [37]. З одного боку, Бак Н. А. зауважує, що «бюджетні відносини у державі охоплюють процес формування централізованого фонду грошових коштів, а з іншого – процес використання коштів даного фонду» [2]. В першому випадку бюджетні відносини розглядаються як доходи, а у другому – як видатки.

Розподільчі процеси, пов'язані з доходами бюджету держави, характеризуються розмаїттям та взаємозв'язками. На думку вчених Канєвої Т. В. та Рубан М. І. «вони охоплюють численні взаємовідносини з приводу формування та наповнення основного централізованого фонду грошових коштів держави» [36]. Зазначені відносини функціонують на всіх стадіях розподілу, в тому числі й первинного розподілу та перерозподілу. За словами Корабліна С. О. «шляхом первинного розподілу ВВП держава, через упровадження бюджетних відносин отримує податки на споживання (зокрема, податок на додану вартість, акцизний податок, мито), а також дивіденди та відсоток прибутку від результатів діяльності

підприємств з часткою державної власності. Усі інші види доходів спрямовуються до держави на етапі перерозподілу, незалежно від його етапу» [44]. Враховуючи неперервність розподільчих процесів, варто зауважити, що формування основного централізованого фонду грошових коштів, попри статистичне та облікове обмеження бюджетним роком, в державі ніколи не зупиняється.

Як зазначив Огонь Ц. Д. «у процесі формування бюджету як основного централізованого фонду грошових коштів держава вступає у відносини:

- з підприємствами, установами різних форм власності з метою сплати податків, зборів, відрахувань, інших платежів;

- з фізичними особами: громадянами країни та особами без громадянства із приводу сплати податкових і неподаткових платежів;

- з юридичними, фізичними особами, іншими державами, міждержавними об'єднаннями з приводу отримання державних позик та фінансової допомоги;

- з органами місцевого самоврядування задля передачі до Державного та місцевих бюджетів частини коштів з інших бюджетів;

- з іншими суб'єктами згідно чинного законодавства» [56, с. 87].

Сукупність цих грошових відносин визначає зміст доходів бюджету як об'єктивного економічного поняття. Сисоєнко І. А. вважає, що «характеризуючи сутність доходів бюджету, варто розкрити їхні взаємозв'язки чітко розмежувати доходи суспільства, державні доходи та доходи держави» [74]. Так, для прикладу, доходи суспільства охоплюють державні доходи, суб'єктів господарювання недержавної (акціонерної, приватної, спільної, колективної) форми власності та домогосподарств. Суттєвою відмінністю являється форма власності. Так, за словами Уманців Ю. І. та Міняйло О. В. «державні доходи, що розповсюджуються на державну форму власності, відповідно до рівня централізації, діляться на дві групи: доходи держави (централізовані) та доходи суб'єктів господарювання державної форми власності (децентралізовані)» [88]. До першої категорії зараховують доходи бюджетів, Пенсійного фонду України, фондів державного соціального страхування тощо. Доходи бюджету, в свою чергу, як зазначив Юшко С. В. «охоплюють лише ту

частину доходів суспільства, що пов'язана із формування основного централізованого фонду грошових коштів – бюджету держави» [94].

Таким чином, доходами бюджетів можна вважати об'єктивне економічне явище, що пов'язане з рядом економічних відносин із приводу розподілу та перерозподілу ВВП, спрямоване на формування основного централізованого фонду грошових коштів держави. За своєю сутністю, з одного боку, доходи бюджету являються результатом розподільчих процесів, а з іншого – об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду на окремі цільові фонди згідно функцій визначених державою. Безпосередньо обсяг доходів бюджету залежить від обсягу функцій та державних повноважень в особі органів державної влади і місцевого самоврядування, визначених Конституцією та законами України, обсягу ВВП і його централізації.

Якщо бюджет держави за змістом – це централізований фонд її грошових коштів, то доходи бюджету за змістом є конкретним обсягом бюджетних коштів, нагромадженим у загальному та спеціальному фондах. Тому Сторонянська І. О. та Бенюк Л. Т. зауважили, що «за формою доходи бюджету приймають як суму бюджетних коштів, що мобілізована державою у вигляді податкових та неподаткових надходжень, доходів від операцій із капіталом та міжбюджетних трансфертів в обсягах, що необхідні їй для виконання своїх конституційних повноважень та функцій» [79, с. 262].

Інтереси держави неоднорідні і не обмежуються лише фіскальними інтересами. Завдяки фіскальній складовій податків забезпечуються джерела фінансування прямих державних видатків на реалізацію соціальних програм і централізованих інвестицій. Водночас, на думку Першко Л. О. та Волошенюк Ю. П. «держава є зацікавленою у зростанні добробуту громадян шляхом створення умов економічного зростання, підвищення конкурентоспроможності національних товаровиробників, які є фундаментом для оплати праці, збільшення реальних доходів населення та розвитку суб'єктів господарювання» [65, с. 138]. Повноцінне виконання державою власних фіскальних зобов'язань перед суспільством визначається, в першу чергу, виваженим співвідношенням доходів та видатків бюджету.

Податки як найбільш вагомий практичний інструмент розподілу й перерозподілу суспільних доходів мають домінуючу позицію у блоці доходів держави. Негативні процеси зумовлюють надзвичайно незадовільний вплив на податкову систему та податковий механізм держави загалом. Варто зауважити, що Амбрик Л. П. визначає «податки – доволі мобільний інструмент у розпорядженні держави, яка потребує впровадження адекватних дій більш інтенсифікованого характеру їх застосування. Зазвичай зниження податкових надходжень у бюджет держави змушує посилити рівень податкового навантаження на економіку. Традиційно, це відбувається шляхом:

- 1) впровадження нових податків та інших платежів;
- 2) підвищення ставок за існуючими податками;
- 3) відміни пільг за чинними податками і податковими платежами;
- 4) посилення фінансової відповідальності за порушення вимог стосовно сплати податків» [54, с. 109].

Рівень податкових надходжень в структурі бюджету регулюється важливими правовими актами, зокрема Бюджетним Кодексом України [15], Законом про Державний Бюджет України на конкретний рік, а також Податковим Кодексом України [67]. Відповідно до Податкового кодексу, «в Україні встановлено загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних відносяться податки та збори, що є загальнообов'язковими до сплати, й чинні на всій території України. Так, до загальнодержавних відносяться такі податки та збори, як: податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, акцизний податок, плата за землю (фізичні особи), екологічний податок, рентна плата за користування надрами, державне мито, рентна плата» [67]. «Відносини, пов'язані зі справлянням мита», регулюються Митним кодексом України [51].

Згідно п. 9.1 ст. 9 Податкового кодексу України, «до загальнодержавних податків належать:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;

- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито» [67].

Враховуючи те, що в Україні діє дворівнева бюджетна система, загальнодержавні податки, згідно норм Бюджетного кодексу України, а в деяких окремих випадках Закону України «Про Державний бюджет України» на календарний рік, розподіляються між державним і місцевими бюджетами у чітко визначених пропорціях. При цьому «лише два загальнодержавні податки – ПДВ та мито – повністю зараховуються до Державного бюджету в таких пропорціях: ПДВ повністю зараховується до загального фонду ДБУ, а мито: до загального фонду – ввізне мито (окрім 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби, шини до них), вивізне мито; до спеціального фонду – 50% ввізного мита за нафтопродукти, транспортні засоби та шини» [15].

Податок на прибуток підприємств є загальнодержавним податком, який відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України» на відповідний рік також розподіляється між державним та місцевими бюджетами. Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – загальнодержавний податок, об'єктом оподаткування якого являється загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження у державі й іноземні доходи. Аналогічний об'єкт оподаткування для військового збору. Акцизний податок – загальнодержавний податок, який відповідно до ст. 29, 64, 66 та п. 431 «Прикінцевих та перехідних положень» Бюджетного кодексу України [15] розподіляється між державним та місцевими бюджетами.

Окрім податку на прибуток підприємств, а також податку на доходи фізичних осіб та акцизного податку, відповідно Бюджетного кодексу України та Закону України «Про Державний бюджет України», «доходи Державного бюджету формуються також за рахунок екологічного податку і рентної плати, які, на відміну від перелічених вище податків, приносять значно менше доходів, однак з точки зору бюджетно-податкового регулювання в умовах забруднення довкілля та перспектив

впровадження ринку землі сільськогосподарського призначення є досить перспективними» [15].

Так, екологічний податок – це загальнодержавний податок, він сплачується із фактичних обсягів викидів, скидів, відходів у довкіллі. Відповідно до пункту 240.1 Податкового кодексу України, «екологічний податок сплачують особи, які здійснюють:

- атмосферні викиди забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення. Зокрема обсяг викиду вуглекислого газу має становити понад 500 тон на рік;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів;
- утворення радіоактивних відходів (у т.ч. накопичені)» [67].

Ефективність адміністрування цього податку та відповідно формування дохідної частини бюджету залежить від ефективності правового регулювання екології, а також нагляду за порушенням екологічного законодавства. Прозорість формування бази оподаткування в сфері екології є визначальною в механізмі формування дохідної частини бюджету за рахунок екологічного податку.

Не менш важливим джерелом формування дохідної частини Державного бюджету є рентні платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу України «складаються з таких позицій:

- 1) за користування радіочастотним ресурсом України;
- 2) за транспортування;
- 3) за користування надрами у межах континентального шельфу та/або морської економічної зони України;
- 4) за користування надрами з метою видобування нафти, природного газу, газового конденсату;
- 5) за користування корисних копалин загальнодержавного значення;
- 6) за спеціальне використання лісових ресурсів (деревини);
- 7) за спеціальне використання води» [15].

За цими ж позиціями відбувається розподіл рентних платежів між державним та місцевими бюджетами.

На сучасний стан податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету негативно впливає цілий ряд чинників (табл.1.1).

Таблиця 1.1

**Чинники, що визначають рівень податкових надходжень
у дохідній частині Державного бюджету**

Чинник	Характеристика
Нестабільність і неузгодженість податкового законодавства	До початку реформування податкове законодавство України нараховувало близько 600 законів і підзаконних актів, що регламентували податкову систему України протягом років незалежності. Деякі законодавчі акти суперечать один одному щодо нарахування чи адміністрування одного і того податкового платежу
Низька рентабельність української податкової системи	Витрати українських податкових служб на одержання 100 грошових одиниць податків в кілька разів перевищують такий показник в країнах ЄС. Це демонструє непродуктивні видатки податкової служби та свідчить про її недостатньо ефективну роботу
Низька фіскальна ефективність податкової системи	У зв'язку з нездатністю підвищити продуктивність податку шляхом перекриття схем мінімізації і ухилення від сплати податків держава утрачає значні фінансові ресурси
Високе податкове навантаження на бізнес	Особливо щодо оподаткування оплати праці. Порівняно з східноєвропейськими країнами інтегральна ставка соціальних нарахувань на фонд оплати праці в Україні є майже однаковою (близько 42 – 43 %).
Нераціональний розподіл податкового тиску між факторами виробництва	Основний податковий тиск в Україні здійснюється на людські ресурси, які за сучасних економічних умов являються рушіями становлення інвестиційно–інноваційної моделі економіки
Складність системи адміністрування податків	У зв'язку з недосконалим законодавством, а також значним обсягом бюджетних втрат від оптимізації оподаткування податкова служба впроваджує додаткові заходи, обмеження, під впливом яких часто потрапляють сумлінні платники податків
Більшість основних податків сьогодні закріплено виключно за державним бюджетом	Податки, закріплені за місцевими бюджетами, належать до кошика доходів, які враховуються при визначенні розміру міжбюджетних трансфертів. Якщо доходи від податків зростуть, місцевим бюджетам не буде користі, оскільки на таку ж величину обсяг трансферту з держбюджету скоротиться.

Джерело: [48]

З-поміж чинників податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету виділяють високе податкове навантаження на підприємства, яке ілюструється високим показником податкового коефіцієнта. Останній відображає рівень перерозподілу ВВП за допомогою консолідованого бюджету країни системою

оподаткування. За дослідженнями Горин В. Д. «в 2019 році він був майже до 19%, тоді як ще в 2013 році становив 16,9 %» [21]. Як зазначали Андрущенко В. Л., Данілов О. Д., «середній рівень податкового коефіцієнта для нових членів ЄС, економіки яких подібні до української, складає приблизно 25 %» [1].

У зв'язку з надмірним податковим навантаженням, відбувається зниження економічної активності та посилення тінізації. В свою чергу, зниження податкового навантаження сприяє зростанню реальних доходів населення, збільшенню заощаджень домогосподарств, зростанню платоспроможного попиту населення, що, в свою чергу, стане наслідком економічного зростання держави. На думку вчених Данілова О. Д. та Фліссак Н. П. «невиправдано високий рівень податкового навантаження завдає впливу як соціально–економічному розвитку суспільства, так і економіці держави» [26]. Перевищення допустимих норм змушує економіку виходити за межі офіційних перерозподільних процесів, що неодмінно призводить до створення тіньового сектору. В Економічній правді зазначається, що «через тіньову економіку погіршуються соціально-економічні процеси в соціумі» [86].

Ігнорування тіньової економіки спричиняє помилки у процесі визначення макроекономічних показників, а також неадекватну оцінку найважливіших тенденцій, тактичні і стратегічні прорахунки щодо забезпечення конкурентоспроможності економіки. Тінізація економіки країни дуже негативно позначається на надходженнях до бюджету, здатності проводити масштабні інвестиційні і соціальні проекти, відповідні ступені соціального захисту найманих працівників, та ефективному використанні природних і фінансових ресурсів країни. Саме тому комплексна програма діяльності із детінізації економіки повинна стати окремим напрямком розвитку економіки України.

Отже, доходами бюджету є сума бюджетних коштів, яка мобілізована державою у вигляді податкових надходжень в обсягах, що необхідні їй для виконання своїх конституційних повноважень і функцій. Податкові надходження займають важливе місце у дохідній частині Державного бюджету України. Вони відображають грошові відносини, пов'язані із розподілом та перерозподілом ВВП, які відбуваються з метою формування централізованого фонду грошових коштів і складаються між

державою і платниками податків з приводу примусового відчуження частини заново створеної вартості. Обсяг податкових надходжень у структурі доходів бюджету передусім залежить від обсягу функцій і повноважень держави, визначених законодавством, а також обсягу ВВП та рівня його централізації. Завданням держави є встановлення оптимального рівня податкових надходжень в структурі доходів бюджету, які забезпечують баланс інтересів держави і платників податків.

1.3. Класифікація та особливості формування податкових надходжень Державного бюджету України

Державні доходи, їх формування, розподіл та використання є інструментом економічної і фінансової політики держави та складовою механізму бюджетно-податкового регулювання економіки, ефективного функціонування держави в умовах становлення та розвитку ринкових відносин не можливе без надійної системи формування доходів державного бюджету. Податкові надходження є одним із способів формування бюджетних доходів, однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту відповідно до потреб фінансування видатків бюджету та державного регулювання відносин економічних процесів.

Андрущенко В. Л., та Данілов О. Д. відзначають, що «в податкових системах різних країн, як правило, використовуються такі види податкових надходжень: прибутковий податок із фізичних осіб; відрахування на соціальне страхування; податок на прибуток підприємств (корпорацій); податок, що утримується у процесі передачі майнових прав однієї особи іншій; податок на майно (землю, нерухоме майно); податок на споживання, що встановлюється як надбавка до цін на товари, роботи та послуги (на додану вартість, з покупок та продажів, на мито, акцизний збір)» [1].

Зауважимо, що податки є обов'язковими платежами юридичних та фізичних осіб, впроваджені для утримання державних структур і фінансового забезпечення

виконання функцій держави. Разом з цим, податки не є єдиною формою акумуляції грошових коштів бюджетом та іншими державними фондами. Крім цього, Вдовиченко А. М наголошує, що «у податковій практиці використовують ще й обов'язкові платежі, яким властиві риси податків:

- збори – обов'язкові платежі юридичних або фізичних осіб, сплата яких є однією з умов здійснення владними органами та посадовими особами юридично значущих дій в інтересах платника;
- відрахування, внески – обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, для яких характерні ознаки цільового призначення» [66].

На думку Крисоватого А. І. та Луцик А. В, «найважливішими характерними особливостями податку є те, що він: справляється на умовах безповоротності; має однобічний характер встановлення; сплачується лише до бюджету, а не до іншого фонду; не має цільового призначення; є атрибутом держави, базується на нормативних актах вищої юридичної сили» [46, с. 9].

Іванов Ю. Б. подає таку «класифікація податків і податкових платежів:

- 1) податки на прибуток, доходні податки, податки, спрямовані на збільшення ринкової вартості капіталу. Це податки, що утримуються із реального або передбачуваного чистого доходу: з приватних осіб а домашніх господарств; з корпорацій й інших підприємств; це також податки на приріст ринкової вартості капіталу, що може бути отриманий або за рахунок продажу землі, або ж шляхом проведення операцій із цінними паперами, іншими активами. До цих податків відносяться будь-які податки на доходи від землі або нерухомого майна, власності, які справляються на базі чистого доходу як частина доходного податку. Але сюди не відносять податків на власність, які справляють на основі доходу із оренди;
- 2) відрахування на соціальне страхування: внески найманих працівників (офіційно оформлених); відрахування роботодавців; внески працюючих не за наймом або ж непрацюючих, а також інші нероздільні відрахування, спрямовані на соціальне страхування;
- 3) податкові надходження до фонду заробітної плати;

- 4) податки на власність: періодичні відрахування на нерухоме майно; податки на майно, що передається і отримується в спадщину, на дарування; податки на чисту вартість майна (із населення та корпорацій); одночасні податки на власність; інші періодичні податки на власність; податки на здійснення фінансових операцій та операції із капіталом;
- 5) внутрішні податки на товари та послуги: загальні податки із продажів, податки з обігу або ж відрахування з доданої вартості; прибутки фіскальних монополій; акцизні збори; податки на використання товарів або право на користування товарами чи проведенням відповідних видів діяльності (ліцензії на провадження підприємницької діяльності, податки на транспортні засоби); податки на окремі види послуг; інші податки на товари та послуги;
- б) податки на міжнародну торгівлю й зовнішні операції: імпорتنі мита; експортні мита; прибуток експортних або імпорتنих монополій; інші податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції; прибуток від операцій із іноземною валютою; податки на операції із іноземною валютою» [34, с. 85-86].

В Україні, відповідно до чинного законодавства, склалася «система доходів державного та місцевих бюджетів, класифікація яких здійснюється відповідно до таких ознак:

- за змістом: доходи загального фонду та доходи спеціального фонду бюджету;
- відповідно до групи: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій із капіталом, цільові фонди, міжбюджетні трансферти;
- згідно видів: податки, платежі, збори, відрахування, дивіденди, надходження, доходи від власності, доходи від державного і конфіскованого майна, власні надходження бюджетних установ, адміністративні збори та платежі, доходи некомерційного та побічного характеру, надходження внаслідок продажу основного капіталу, землі, нематеріальних активів, офіційні трансферти тощо;

- щодо відношення до бюджетної системи: доходи, що надходять до державного бюджету, доходи, що надходять до місцевих бюджетів, змішані доходи, надходження до державних цільових фондів;
- згідно організаційної побудови і результатів розподілу поміж ланками бюджетної системи: власні, закріплені, регулюючі;
- відповідно до повноти зарахування до бюджетів: доходи, що зараховуються повністю, та доходи, що зараховуються частково;
- згідно методів залучення: доходи, залучені податковим методом, неподатковим методом та методом міжбюджетних трансфертів;
- згідно із джерелами: доходи, джерелами яких є ціна, собівартість, прибуток, дохід;
- згідно періодичності зарахування: систематичні доходи, разові доходи;
- відносно об'єкта справляння: доходи, об'єктом справляння яких є додана вартість, доходи, прибуток, майно, земля, природні ресурси, послуги тощо;
- відносно суб'єктів справляння: доходи від юридичних осіб та від фізичних осіб;
- відповідно до громадянства суб'єктів: доходи, які сплачуються резидентами та нерезидентами» [10; 11; 17; 26].

Згідно іншої класифікації податкових надходжень, «усі податки в Державному бюджеті України поєднуються у відповідні групи, що класифікуються за певними ознаками:

1) щодо економічної ознаки об'єкта оподаткування:

- податки на доходи і прибутки – обов'язкові збори, що стягуються із чистого доходу з фізичних та юридичних осіб в момент його отримання. До безпосередніх об'єктів оподаткування належить заробітна плата та інші доходи громадян, прибуток або валовий дохід підприємства;
- податки на споживання – обов'язкові збори, що стягуються у процесі споживання товарів, робіт і послуг, причому їх оплата не залежно від результатів фінансово–господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони оподатковуються у вигляді непрямих податків;

- податки на майно – необхідні збори, які оподатковуються у результаті наявності конкретного виду майна, що перебуває у приватній, колективній і державних формах власності (податок на нерухоме майно, збір за першу реєстрацію транспортних засобів);
- ресурсні платежі – обов’язкові збори, які справляються в процесі використання ресурсних платежів, що перебувають у державній формі власності;

2) відповідно до економічного змісту:

- прямі податки – обов’язкові платежі, які напряму сплачуються до Державного бюджету залежно від розміру об’єкта оподаткування. Оплата податку призводить до вартісного зменшення об’єкта оподаткування (податок із прибутку підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно);
- непрямі податки – обов’язкові платежі, що сплачуються опосередковано платниками через цінові механізми, при цьому сума податку не зменшує об’єкта оподаткування, а збільшує ціну товару (ПДВ, акцизний податок, мито);

3) згідно ознаки органів державної влади, які їх встановлюють:

- загальнодержавні податки – обов’язкові платежі, встановлені найвищими органами влади в державі та є обов’язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України. Дані податки можуть формувати дохідну частину як державного, так й місцевого бюджетів;
- місцеві податки та збори – обов’язкові платежі, що встановлюються місцевими органами влади й є обов’язковими до сплати відповідно до встановлених ставок лише на певній території. Місцеві податки й збори надходять лише до місцевих бюджетів;

4) відповідно відношення до платника:

- податки із юридичних осіб (податок на прибуток);
- податки із фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);
- змішані (плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортних засобів)»

[11; 26; 46; 66].

Відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу України, «доходи бюджету виділяють такі розділи доходів бюджету:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи одержані від операцій із капіталом;
- 4) трансферти» [15].

Податковими надходженнями в Україні визнають загальнодержавні податки та збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки та збори (обов'язкові платежі) встановлені кодексами про оподаткування. Відтак, до податкових надходжень належать встановлені Податковим кодексом України загальнодержавні податки та збори та місцеві податки і збори (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація податкових надходжень в структурі доходів бюджету

Класифікаційна Ознака	Вид надходження
Податки на доходи, прибуток, збільшення ринкової вартості	податок та збір з доходів фізичних осіб; військовий збір; податок на прибуток підприємств;
Податки на власність	податок із власників транспортних засобів й інших самохідних машин, механізмів;
Рентна плата, плата за використання інших природних ресурсів	за спеціальне використання лісових ресурсів; за спеціальне використання води; за користування надрами; за землю і використання інших природних ресурсів;
Внутрішні податки на товари й послуги	на додану вартість; акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та ввезених на територію держави товарів; на окремі категорії послуг;
Податки на міжнародну торгівлю і зовнішні операції	ввізне і вивізні мито; надходження від реалізації валютних коштів, одержаних шляхом проведення операцій за державним контрактом; інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності;

Інші податки: <ul style="list-style-type: none"> • окремі податки та збори, зараховуються до місцевих бюджетів, • рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси, • місцеві податки; • інші податки і збори 	місцеві податки та збори, нараховані до 1 січня 2011 року; рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси; податок на майно; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; інші місцеві податки та збори; екологічний податок, єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників; єдиний податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; збір за забруднення навколишнього природного середовища; податки та збори, що не відносяться до інших категорій;
---	---

Джерело: складено автором за даними [67]

Податкові надходження є найбільшими за обсягом та часткою у дохідній частині бюджету держави.

Склад доходів загального фонду Державного бюджету визначено ст. 29 Бюджетного кодексу [15]. Так, до складу доходів загального фонду бюджету зараховуються такі податкові надходження (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Податкові надходження до загального фонду
Державного бюджету України**

№ п/п	Податкові надходження до загального фонду ДБУ
1.	податок на прибуток підприємств (окрім податку відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 69 Кодексу);
2.	50 % збору за спеціальне використання лісових ресурсів (деревини) в порядку рубок головного користування;
3.	50 % збору за спеціальне використання води (окрім збору за спеціальне використання води з водних об'єктів місцевого значення);
4.	50% плати за користування надрами, що використовуються видобування корисних копалин загальнодержавного значення (окрім плати за використання надр у межах континентального шельфу та морської економічної зони, що відноситься до загального фонду державного бюджету в повному обсязі);
5.	50% податку на доходи фізичних осіб, які оплачуються на території міста Києва;
6.	податок на додану вартість (крім ПДВ, що зараховується до спецфонду згідно із законом про ДБУ);
7.	акцизний податок із вироблених у державі підакцизних товарів (продукції) (окрім акцизного податку, визначених в частині першій статті 66 Кодексу, і акцизного податку, що зараховуються до спецфонду відповідно до закону про ДБУ);
8.	акцизний податок на ввезені на митну територію України підакцизних товарів (продукції) (окрім акцизного податку, що зараховуються до спецфонду відповідно до закону про ДБУ);

9.	ввізне мито (окрім мита, яке зараховується до спецфонду відповідно до закону про ДБУ);
10.	вивізне мито;
11.	рентна плата за нафту, газ, газовий конденсат, видобуті в Україні;
12.	рентна плата за транзитне транспортування природного газу трубопроводами територією України (якщо інше не встановлено законом про ДБУ);
13.	рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України
14.	рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами і нафтопродуктопроводами по території України;
15.	збір у формі цільової надбавки до нинішнього тарифу на електричну й теплову енергію, окрім електроенергії, виробленої когенераційними установками (якщо інше не передбачено законом про ДБУ);
16.	збір у формі надбавки до діючого тарифу на газ для споживачів усіх форм власності (якщо інше не передбачене законом про ДБУ).

Джерело: складено автором за даними [15]

Найбільші надходження до загального фонду Державного бюджету становлять: податок на додану вартість, податок на додану вартість із ввезених на територію держави товарів, податок на прибуток підприємств, акцизний податок із вироблених у державі підакцизних товарів (продукції), включно з особливим податком на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами, плата за користування надрами, ввізне мито.

До доходів спеціального фонду Державного бюджету України, згідно ст. 29 Бюджетного кодексу, зараховуються податкові надходження (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Податкові надходження до спеціального фонду
Державного бюджету України**

№ п/п	Доходи спеціального фонду ДБУ
1.	Податкові надходження
1.1.	податок на доходи фізичних осіб згідно ст. 65 Бюджетного кодексу України;
1.2.	50 % збору за спеціальне використання лісових ресурсів (деревини), зарахованого до міських бюджетів Києва та Севастополя;
1.3.	50 % збору за спеціальне використання води (крім збору за спеціальне використання води), який зараховується до міських бюджетів Києва і Севастополя користувачами води за місцем забору;

1.4.	50 % плати за користування надрами задля видобування корисних копалин загальнодержавного значення (окрім оплати за використання надер для видобування нафти, природного газу і газового конденсату), зарахованого до міських бюджетів Києва і Севастополя;
1.5.	плата за користування іншими природними ресурсами, яка зараховується до міських бюджетів Києва і Севастополя;
2.	Неподаткові надходження
2.1.	державне мито у частині, яка належить відповідним бюджетам.

Джерело: складено автором за даними [15]

В складі податків на доходи і прибуток, в рамках бюджетної класифікації, Юшко С. В виділяє такі «доходи бюджету: податок на прибуток підприємств (перерозподіл загальнодержавних податків і зборів відносить 10% податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки – у місцеві бюджети); податок на доходи фізичних осіб (нормативи розмежування ПДФО – 60% у бюджет міста обласного значення, району, об'єднаної громади; 15% – у обласні бюджети; 25% – до Державного бюджету)» [94].

В складі податків на власність виділяється збір за першу реєстрацію транспортного засобу і податок на нерухомість. В складі «зборів і плат за спеціальне використання природних ресурсів виділяють: збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плату за користування надрами, плату за використання інших природних ресурсів» [66].

Внутрішні податки на товари і послуги відповідно до бюджетної класифікації включають податок на додану вартість і акцизний податок. Також «податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції закономірно передбачають надходження ввізного та вивізного мита» [10].

Основними бюджетоутворюючими податками в Україні, які сплачуються підприємствами і суб'єктами підприємницької діяльності, за дослідженнями Соколовської А. М. є «податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, акцизний податок» [77].

«При нарахуванні податку на прибуток підприємств об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з держави та поза її межами, що визначається через зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість товарів, робіт, послуг і суму

інших витрат звітнього податкового періоду; дохід нерезидента з джерелом походження з України, який підлягає оподаткуванню» згідно п. 160.1 ст. 160 розділу III ПКУ [67].

При обчисленні податку на доходи фізичних осіб об'єктом оподаткування резидента являються: доходи з джерела їх походження у державі, які зрештою оподатковуються під час нарахування (виплати, надання); загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; іноземні доходи – доходи (прибуток) з джерел поза межами держави. Як відзначив Першко Л. О., «базу оподаткування становить чистий річний оподатковуваний дохід, що визначається завдяки зменшенню загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітнього року» [65].

Щербина Ю. О. та Манькута А. І. зауважили, що «при обрахуванні ПДВ, об'єктом оподаткування є операції платників податку із: а) постачання товарів та послуг, місце постачання яких розміщене на митній території України; б) операції із ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту чи реімпорту; в) вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту; г) надання послуг із міжнародних перевезень пасажирів та багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським й річковим та авіаційним транспортом» [92].

База оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається на підставі їх договірної вартості, проте не нижче звичайних цін із врахуванням загальнодержавних податків та зборів. Українське законодавство передбачає «три види ставок ПДВ: ставка 20%, яка застосовується автоматично до всіх видів операцій, що підлягають оподаткуванню; ставка 0% – застосовується до операцій, передбачених законом, наприклад, нульова ставка застосовується до експорту товарів; ставка 7% застосовується у випадках, встановлених Податковим кодексом (наприклад, торгівля медпрепаратами). Ставка податку додається до ціни товарів / послуг» [67]. Податковим кодексом України визначено перелік операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою.

Як зазначає Тарангул Л. Л «об'єктами оподаткування при обчисленні акцизного податку є операції із реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів; реалізації (передачі) підакцизних товарів задля власного споживання, промислової переробки,

здійснення внесків і статутного капіталу та власним працівникам; завезення підакцизних товарів на митну територію України; реалізації конфіскованих підакцизних товарів; реалізації та/або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до завершення строку, визначеного законодавством; обсяг й вартість втрачених підакцизних товарів, що перевищують встановлені норми втрат» [11].

Отже, аналіз класифікації та особливостей формування податкових надходжень Державного бюджету України дав змогу визначити такі джерела формування доходів бюджету: продуктивна діяльність (підприємницька, державні послуги); доходи від майна і майнових прав; від державних угідь; податки; трансферти. Серед усіх джерел формування доходів бюджету найважливішим вважають податкові надходження. Останні стягуються на безеквівалентній односторонній основі й носять обов'язковий, проте не каральний характер. Саме за шляхом податкових надходжень формується найбільша частина доходів бюджету. Податкові надходження, виступаючи одним із головних системоутворюючих джерел формування доходів бюджету, не виключають змістовного впливу на формування бюджетів і інших джерел.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА 2016-2020 РОКИ

2.1. Структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України

Податкові надходження в Україні є не лише джерелом фінансування державних витрат, але й інструментом регулювання економічної діяльності. З їхньою допомогою наша держава може регулювати діяльність суб'єктів господарювання, тобто стимулювати розвиток певних галузей виробництва шляхом зниження податкових ставок або надання податкових пільг. Або може скоротити розвиток певних галузей виробництва, збільшуючи податкове навантаження та змінюючи правила ведення бізнесу та оподаткування зокрема.

Дослідження показників податкових надходжень на думку Опаріна В. М. дозволяє проаналізувати їх «вплив на економіку та виявити залежність між темпами зростання ВВП й темпами зростання основних показників державних фінансів. Адже податкові надходження безпосередньо залежать від величини ВВП» [10, с. 265].

У табл. 2.1 показані темпи приросту ВВП (номінального) і податкових надходжень до ДБУ протягом 2016-2020 рр.

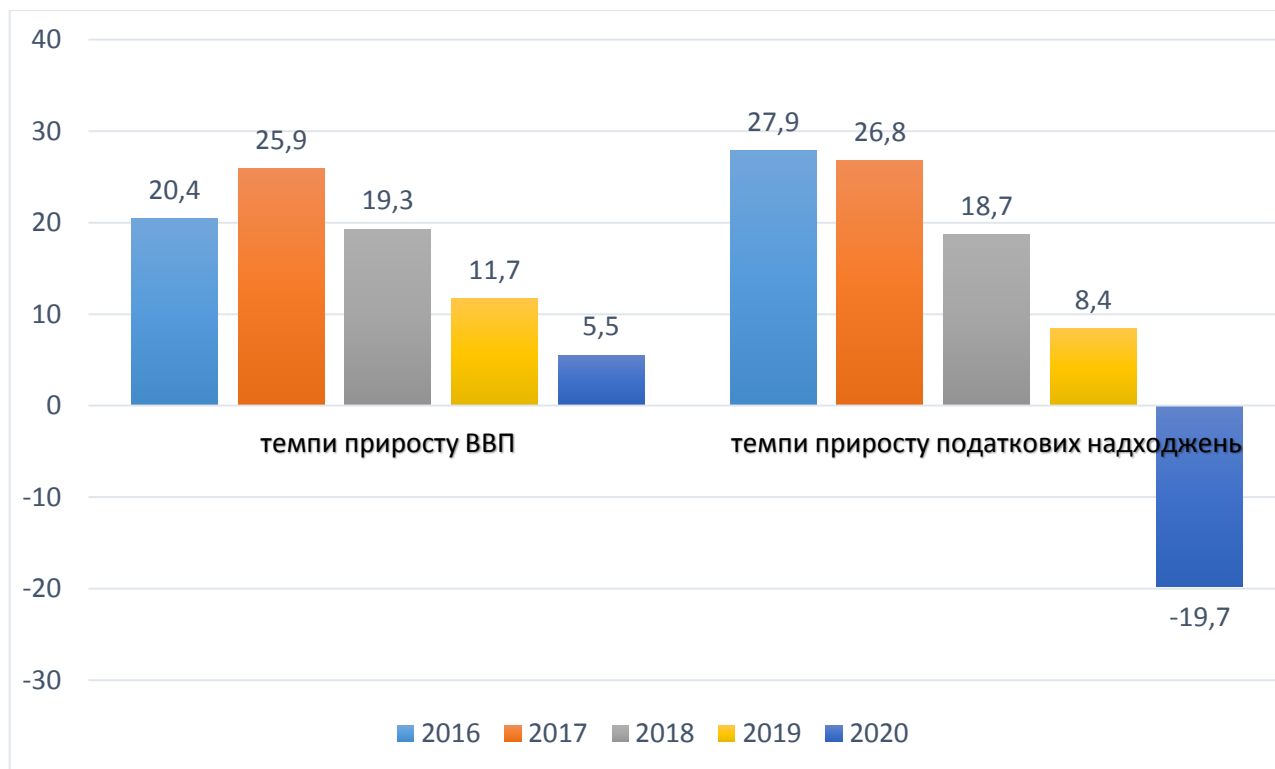
Таблиця 2.1

Темпи приросту ВВП та податкових надходжень ДБУ за 2016-2020 рр.

Показник	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік
ВВП, млн. грн.	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
Податкові надходження, млн. грн.	503879	627154	753816	799776	851115
Темпи приросту ВВП, %	20,4	25,2	19,3	11,7	5,5
Темпи приросту податкових надходжень, %	27,9	26,8	18,7	8,4	-19,7

Джерело: сформовано на основі даних [59; 60; 61]

Як видно з табл. 2.1, темп приросту ВВП протягом досліджуваного періоду мав тенденцію до зростання. Темп приросту податкових надходжень Державного бюджету України мав позитивний показник протягом досліджуваного періоду, проте до 2018 р. відбувалося значне зменшення цього показника. У 2019 р. темп приросту податкових надходжень почав уповільнюватися (рис. 2.1).



Джерело: сформовано на основі даних [28; 57; 58]

Рис. 2.1. Темпи приросту ВВП та податкових надходжень Державного бюджету України протягом 2016-2020 рр., %

Так, за словами Єфименко Т.І. «унаслідок невваженої податкової політики відбулися гальмування інноваційних та інвестиційних процесів, відбувся неправильний розподіл доходу підприємств, це призвело до зниження рівня податкових надходжень Державного бюджету України за аналізований період» [29, с. 13].

Проаналізувавши отримані дані, зазначимо, що збільшення ВВП у 2017 р. відбувається завдяки зростанню обсягів податкових надходжень Державного бюджету. Це обумовлено тим, що у структурі макропоказника збільшується і обсяг відповідного податку. В цілому податкові надходження становлять 79,1% від Державного бюджету України та 26,7% від ВВП. За даними інформації Міністерства

фінансів України про виконання Державного бюджету України за 2006-2020 рік «це відбулося через збільшення на 14,5% частки прибутку Нацбанку України, що перераховано у бюджет у кризовому 2020 році» [35].

Проведемо структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України. Так, у доходах Державного бюджету України протягом останніх п'яти років податкові надходження в середньому складають 81,76%, неподаткові надходження склали 16,78% (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка доходів ДБУ протягом 2016-2020 рр.

Показники	2016		2017		2018		2019		2020	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Податкові надходження	503879	81,8	627154	79,0	753816	81,2	799776	80,1	851115	79,1
Неподаткові надходження	103635	16,8	128402	16,2	164677	17,7	186684	21,7	212947	21,0
Доходи від операцій з капіталом	192	0,03	287	0,04	658	0,07	183	0,02	79	0,01
Цільові фонди	288	0,05	29847	3,8	188	0,02	1770	0,2	187	0,02
Кошти від зарубіжних країн і міжнародних організацій	4109	0,7	1607	3,8	1465	0,2	1140	0,1	1029	0,1
Усього	612103	100	788551	100	986349	100	989553	100	1376661	100

Джерело: сформовано на основі [58; 59]

Податкові надходження займають найбільшу частку та посідають вагоме місце у бюджетних доходах. За даними Міністерства фінансів України, «станом на 01.01.2021 р. податкові надходження у доходах ДБУ становили 79,0%. Частка ПДФО становила 10,9%, податку на прибуток підприємств – 10,1%, ПДВ з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) – 11,76%» [35].

Загалом можна констатувати, що податки на доходи, прибуток та внутрішні податки на товари та послуги (податки на споживання) сумарно становлять 56,2%, тобто забезпечують понад 2/3 усіх податкових надходжень до Державного бюджету України. У країнах ЄС ця частка менша і складає приблизно 42-47% (у Франції – 29%). Якщо є недобір бюджетних коштів за цими податками, то відбувається

компенсація соціальними зборами. В Україні ж нестачу податкових надходжень Міністерство фінансів України перекриває запозиченнями, що збільшує навантаження на державний борг.

Здійснити порівняння між країнами бюджетних надходжень від основних податків дає змогу їх співвідношення з ВВП. Якщо порівняти частку основних бюджетоутворюючих податків (ПДВ, податку на прибуток, ПДФО) у ВВП України та окремих країн Європи, то у 2017 р. наша країна була попереду всіх, і цей показник становив 19%. У той час, як по решті країн за дослідженнями Соколовської А. М. він «коливається в межах від 12% (Румунія) до 17% (Угорщина)» [77].

У цілому в Україні склався рівень оподаткування за європейськими стандартами. Проте питання особливостей збору та адміністрування податків і визначення податкової бази оподаткування остаточно не врегульовані. В Україні, як зазначає Козоріз Л. О «простежується залежність бюджетних надходжень від споживання імпортованих товарів (ПДВ з імпортованих товарів складає 18,61%)» [66]. Причиною цьому є низька конкурентоспроможність вітчизняних товарів на внутрішньому ринку. Це за умовно прийнятого рівня оподаткування. Такий стан речей обумовлено правилами ведення бізнесу в Україні, спроможністю внутрішніх виробників створювати та реалізувати конкурентоспроможну продукцію. Існує й можливість використання схем оптимізації обсягу та структури оподаткування за рахунок імпортованого ПДВ.

Для більш повного з'ясування характеру фіскальних процесів в Україні дослідимо динаміку податкових надходжень до Державного бюджету України (ДБУ) (табл. 2.3) та прямих і непрямих податків (табл. 2.4).

Як свідчать дані табл. 2.3, у 2020 р. до ДБУ надійшло 798638 млн. грн. податкових надходжень, що на 294759 млн. грн., або на 158,5%, більше відповідного показника 2016 р.

У 2020 р. порівняно з 2016 р. відбулося збільшення податкових надходжень за такими податками: ПДВ – збільшення на 165093 млн. грн., або на 170,1%; акцизний податок – на 48174 млн. грн., або на 153,5%; ПДФО – на 57470 млн. грн., або на 196,1%, податок на прибуток – на 54351 млн. грн., або на 168,9%; мито у 2020 р.

становило 30460 млн. грн. та збільшилось на 10089 млн. грн., або на 149,5%.

Таблиця 2.3

**Аналіз динаміки податкових надходжень до Державного
бюджету України протягом 2016-2020 рр., млн. грн.**

Вид податків	Назва податків	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Непрямі	ПДВ, млн. грн.	235507	313980	374508	378690	400600
	Абсолютний приріст, млн. грн.	57055	78473	60528	4182	21910
	Темп приросту, %	32,0	33,3	19,3	1,1	5,8
	Акцизний податок, млн. грн.	90122	108292	118852	123358	138296
	Абсолютний приріст, млн. грн.	27011	18170	10560	4506	14938
	Темп приросту, %	42,8	20,2	9,8	3,8	12,1
	Мито (ввізне і вивізне), млн. грн.	20371	24542	27077	30086	30460
	Абсолютний приріст, млн. грн.	-19930	4171	2535	3009	374
	Темп приросту, %	-49,5	20,5	10,3	11,1	1,2
	Прямі	ПДФО, млн. грн.	59811	75033	91742	109954
Абсолютний приріст, млн. грн.		14749	15222	16709	18212	7327
Темп приросту, %		32,7	25,5	22,3	19,9	6,7
Податок на прибуток, млн. грн.		54344	66912	96882	107086	108695
Абсолютний приріст, млн. грн.		9282	12568	29970	10204	1609
Темп приросту, %		20,6	23,1	44,8	10,5	1,5
Інші податки, млн. грн.		43724	38395	44755	50602	3306
Абсолютний приріст, млн. грн.		6294	-5329	6360	5847	-47296
Темп приросту, %		16,8	-12,2	16,6	13,1	-93,5
Разом податків		503879	627154	753816	799776	798638
Абсолютний приріст		94461	123275	126662	45960	-1138
Темпи приросту, %		23,1	24,5	20,2	6,1	-0,1

Джерело: сформовано на основі [28; 57]

Тенденцію до зростання мають всі види податків. Відбувається це під впливом такого фактору, як інфляція. Також значний вплив справили чинники економічні, політико-правові, демографічні та соціально-культурні.

Таблиця 2.4

**Структура податкових надходжень до ДБУ в розрізі прямих
і непрямих податків протягом 2016-2020 рр., %**

Види податків	Назва податків	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Непрямі	ПДВ	38,3	39,6	40,4	37,9	37,2
	Акцизний податок	14,7	13,7	12,9	12,4	12,9
	Мито (ввізні і вивізні)	3,0	3,1	2,9	3,0	2,8
Прямі	ПДФО	9,7	9,5	9,9	11,0	10,9
	Податок на прибуток підприємства	8,8	8,4	10,4	10,7	10,1
	Інші податки	-0,1	-1,38	-0,05	0,4	0,3
Разом податків		100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: сформовано на основі [59; 60; 61]

Найбільший обсяг надходжень отримано від непрямого податку – ПДВ. Це обумовлено тим, що цей податок створюється на всіх стадіях виробництва, включається у вигляді додатку на ціну товару і сплачується споживачем. Облік та перерахуванням ПДВ до Державного бюджету України здійснює податковий агент. Серед інших причин значного доходу від ПДВ є його висока податкова ставка, надмірна централізація бюджетних ресурсів, своєчасне виявлення ризиків недонадходження податку до бюджету тощо. Механізм відрахування ПДВ практично не дає можливості ухилитися від його оплати.

На другому місці після ПДВ – акцизний податок, хоча обсяги його надходжень до Державного бюджету України значно менші і, головне, динамічно зменшуються – від 14,7% у 2016 році до 12,9% у 2020 році.

Зі структури податкових надходжень до Державного бюджету України видно, що частка кожного з податків постійно змінюється. Частка ПДВ з 2016р. знизилася з 38,3% до 37,2% у 2020 р. Частка податку на прибуток підприємств протягом аналізованого періоду зросла з 8,8% до 10,1%. На це вплинуло кілька факторів:

- високі ставки податку;
- контроль за своєчасністю та повнотою оплати;
- підвищення платоспроможності підприємств;

- зменшення податкового боргу;
- платіжна дисципліна;
- надання податкових пільг тощо.

Що стосується введення диференційованих ставок за пріоритетними галузями, то базовою ставкою ПДВ є 20%. Проте, згідно ст. 193 ПКУ, «ставка ПДВ 7% визначається в разі постачання на митну територію України і ввезення на митну територію України дозволених для застосування в Україні лікарських засобів; постачання послуг з показу вистав, постаново, організацію культурно-мистецьких заходів; постачання послуг із організації показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів; постачання послуг із демонстрування фільмів для осіб з порушеннями зору та слуху; постачання послуг із тимчасового розміщування (надаються готелями і засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010))» [67].

Також, відповідно до ст. 195 ПКУ, «за нульовою ставкою оподатковуються такі операції: 1) вивезення товарів за межі митної території України: а) в митному режимі експорту; б) в митному режимі реекспорту, за умови якщо товари поміщені у такий режим згідно пп. 3 і 5 ч. 1 ст. 86 Митного кодексу України; в) у митному режимі безмитної торгівлі; г) в митному режимі вільної митної зони; 2) постачання товарів: а) для заправки чи забезпечення деяких морських суден; б) для заправки чи забезпечення деяких повітряних суден; в) для заправки та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв чи супутників; г) для заправки чи забезпечення наземного військового транспорту або ж іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, які беруть участь в миротворчих акціях за межами України; г) магазинами безмитної торгівлі, згідно з порядком Кабінету Міністрів України» [67].

«Ставка ПДВ 14% встановлюється за операціями із постачання на митній території України та ввезення на митну територію держави сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами відповідно до УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00» [67].

Надходження від мита характеризується низькою питомою вагою доходів бюджету, що пояснюється нераціональною структурою експорту та імпорту та

слабким втручанням держави в регулювання цих процесів.

З табл. 2.3 видно, що структура податкових надходжень є неоднорідною і постійно змінюється. Структурні зміни є наслідком переліку проблем, які в цілому можна звести до:

- недосконалої системи збору та адміністрування податків;
- ухилення від сплати податкових надходжень;
- тінізації економіки України;
- посткризового стану економіки протягом останніх років;
- погіршенням геополітичної ситуації навколо України.

Непрямі податки на відміну від прямих складають найбільшу частку в доходах бюджету. Це викликано тим, що ухилення від сплати непрямого податку фактично неможливе. Справа в тому, що як зазначає Данко І. М. «цей податок закладено в ціну товару, що продається» [27, с. 132].

Такий стан речей зумовлює необхідність представлення співвідношення прямих і непрямих податків у вигляді таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка і структура податкових надходжень до Державного бюджету України в розрізі прямих і непрямих податків протягом 2016-2020 рр.

Види податкових надходжень	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2020/2016 рік, (+,-)	2020/2019 рік, (+,-)
Непрямі податкові надходження, млн. грн.	346000	446814	520437	532134	569356	223356	37222
Прямі податкові надходження, млн. грн.	157879	180340	233379	267642	229282	71403	-38360
Непрямі податкові надходження, %	68,7	71,2	69,0	66,5	67,1	-1,6	0,6
Прямі податкові надходження, %	31,3	28,8	31,0	33,5	32,9	1,6	-0,6

Джерело: сформовано на основі [28; 57; 61]

Аналізуючи таблицю, можна зробити висновок, що протягом досліджуваного

періоду доходи, отримані від непрямих податків, майже в два рази перевищують доходи від прямих податків Державного бюджету України. У 2020 р. непрямі податки у доходах Державного бюджету України склали 569356 млн. грн., що на 223356 млн. грн. більше ніж у 2016 р., та на 37222 млн. грн. більше ніж у 2019 р. За 2020 р. прямі податки у доходах Державного бюджету України збільшились на 71403 млн. грн. порівняно з 2016 р. та відповідно зменшилися на 38360 млн. грн. порівняно з 2019 р.

Важливо, що прийняття ПКУ дало змогу протягом 2016-2019 рр. зменшити відсоток тіньової економіки. Проте рівень тіньової економіки, згідно даних Міністерства економіки України, у 2020 р. склав 30% від обсягу офіційного ВВП, що на 2% більше за показник 2019 р. (28%).

Отже, у доходах Державного бюджету України протягом останніх п'яти років податкові надходження в середньому склали 79,1%, неподаткові – 21,0%. Податки на доходи, прибуток та внутрішні податки на товари та послуги (податки на споживання) забезпечують понад 2/3 усіх податкових надходжень. За аналізований період відбулося збільшення податкових надходжень у Державному бюджеті України за такими податками: ПДВ, акцизний податок, ПДФО, податок на прибуток, мито. У структурі податкових надходжень до Державного бюджету України частка кожного з податків постійно змінюється, що є наслідком: недосконалої системи збору та адміністрування податків; ухилення від сплати податкових надходжень; тінізації економіки України; посткризового стану економіки протягом останніх років; погіршенням геополітичної ситуації навколо України.

2.2. Оцінка виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України

Важливим аспектом аналізу податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України є оцінка стану їх виконання.

У процесі оцінки стану виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України за 2020 рік слід врахувати, що цей рік був роком

важких випробувань для України. Розповсюдження пандемії, спричиненої COVID-19, обумовило розгортання карантинних заходів, які призвели до обмеження ділової активності, призупинення роботи бізнесу і його часткового звільнення від оподаткування. Як результат, виконання бюджетних показників на початку 2020 року було вкрай низьким. Однак у квітні 2020 року, Верховна Рада України прийняла зміни до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», що дозволило збалансувати бюджет.

У табл. 2.6 наведено рівень виконання запланованих показників за податковими надходженнями до Державного бюджету України.

Таблиця 2.6

Виконання планових показників ДБУ у 2016-2020 рр., %

Рік	Виконання ДБУ за:							
	Доходами	Податковими надходженнями	ПДФО	Податком на прибуток підприємств	Акцизним податком з вироблених в Україні під-акцизних товарів	Акцизним податком з ввезених на митну територію України під-акцизних товарів	ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	ПДВ з ввезених на територію України товарів
2016	97,6	100,3	106,6	111,9	104,6	120,0	88,0	106,0
2017	99,6	99,2	97,2	100,0	92,6	100,6	77,8	113,2
2018	98,0	99,2	100,7	117,7	93,9	98,4	91,1	103,8
2019	96,3	99,1	102,1	115,2	92,0	94,5	92,3	104,5
2020	107,8	105,3	106,7	101,5	115,1	108,2	142,2	94,6
Середнє значення за 2016-2020 рр.	99,7	100,6	101,5	109,3	99,64	104,3	98,3	104,4

Джерело: сформовано на основі [28; 57]

Так, задля актуалізації прогнозу в умовах негативного впливу на розвиток економіки явищ, спричинених поширенням гострої вірусної інфекції COVID-19, Кабінетом Міністрів України від 29 березня 2020 року № 253 прийнято постанову «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 травня 2019 р. №555 «Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України на 2020 рік» [68]. Відтак, показники уточненого прогнозу враховано під час внесення змін згідно із Законом України «Про Державний

бюджет України на 2020 рік». Вказане, фактично, дало змогу офіційно знизити прогнозовані надходження, що в свою чергу дозволило виконати бюджет із профіцитом.

Внаслідок поширення пандемії COVID-19 макроекономічні умови 2020 року значно змінилися у порівнянні із попередніми роками. Фактично більш міцний курс, менша інфляція, значно нижчі обсяги імпорту товарів і послуг, аніж це було враховано в змінах до макроекономічного прогнозу, посприяли пост-шоковому відновленню економіки й позитивно відобразилися на добробуті населення, хоч водночас негативно впливали на доходи бюджету у порівнянні з плановими показниками.

Закон України «Про Державний бюджет України на 2020 рік» затверджено 14 листопада 2019 року з зафіксованими «доходами у загальній сумі 1095,6 млрд. грн., видатками – в загальній сумі 1182,0 млрд. грн. і граничним розміром дефіциту державного бюджету – в загальній сумі 94,3 млрд. грн., або 2,1 відсотки у ВВП (прогнозний обсяг номінального ВВП 4510,8 млрд. грн.)» [59].

Протягом 2020 р. Верховна Рада України неодноразово вносила правки до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік». Так для прикладу, найсуттєвіші зміни із законом про бюджет внесено 13 квітня 2020 р., згідно з якими порівняно із затвердженим бюджетом, «доходи ДБУ скорочено на 119,7 млрд. грн. (до 975,8 млрд. грн.). Видатки ДБУ збільшено на 84,4 млрд. грн. (до 1266,4 млрд. грн.). Дефіцит ДБУ зріс до 298,4 млрд. грн.. (7,49 % ВВП, прогнозний обсяг номінального ВВП 3985,5 млрд. грн.)» [59].

Загалом, враховуючи схвалені протягом 2020 року Верховною Радою України відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2020 рік», заплановані показники доходів ДБУ становили 1022,1 млрд. грн., а видатків – 1312,6 млрд. грн. Разом з цим «граничний обсяг дефіциту ДБУ у порівнянні із змінами від 13.04.2020 р. не змінився і становив 298,4 млрд. грн. Доходи ДБУ становили 105,3% річного показника. Перевиконання річного затвердженого показника ДБУ становило 54 млрд. грн.» [3].

Рівень виконання річного розпису із врахуванням змін, запропонованих

розпорядниками коштів державного бюджету, за спеціальним фондом (шляхом збільшення річних показників за власними надходженнями бюджетних установ) становив аж 100,8%. На виконання дохідної частини Державного бюджету у 2020 році вплинули такі основні фактори:

- стрімке поширення пандемії COVID-19, спричиненої SARS-CoV-2, й обмеження, встановлені з метою боротьби із нею;
- зростання середньої заробітної плати на 10,4 % та зменшення середньо-облікової кількості штатних працівників на 1,3 % у 2020 році;
- підвищення ефективності адміністрування податків та зборів, суттєве вдосконалення роботи системи моніторингу відповідності податкових накладних встановленим критеріям оцінки ступеня ризиків;
- зменшення в 2020 р. залишку невідшкодованих сум ПДВ на 9,1 млрд. грн. (до 18,3 млрд. грн.) станом на 01.01.2021 р.;
- щорічне збільшення на 20% специфічної ставки акцизного податку із тютюнових виробів й скорочення виробництва тютюнових виробів на 5 % за 2020 рік;
- зниження на 9,5 % прибутку прибуткових підприємств в січні–вересні 2020 року і одноразове надходження податку на прибуток підприємств від ДП НАК «Нафтогаз України» у результаті одержання від ВАТ «Газпром» компенсації за виконання рішення Стокгольмського арбітражу;
- надходження від отримання дивідендів АТ «НАК «Нафтогаз України», у тому числі внаслідок отримання від ВАТ «Газпром» компенсації, прийнятої у результаті Стокгольмського арбітражу;
- падіння обсягів видобутку природного газу й нафти відповідно на 2,2 % та на 2,4 %;
- «послаблення середнього офіційного обмінного курсу гривні й долара США та євро на 4,3 % та 6,3 % відповідно, за умови фактичного обмінного курсу залишався міцнішим, аніж врахований у ДБУ;
- зменшення обсягів імпорту й експорту товарів згідно даних Національного банку України на 14,7 % та на 2,0 % відповідно» [3].

За даними Міністерства фінансів України «доходи загального фонду Державного бюджету за 2020 рік знизилися на 0,3 % (на 2,2 млрд. грн., до 877,6 млрд. грн.)» [35].

Важливо, на думку Єфименко Т. І. те, що «рівень виконання річного показника ДБУ, затвердженого ВРУ, становив 102,2 %, а перевиконання – 18,9 млрд. грн., в т.ч. завдяки:

1) перевиконанні показників:

- податку на додану вартість в сумі 10,5 млрд. грн.;
- акцизного податку на суму 6,0 млрд. грн.;
- податку на доходи фізичних осіб на суму 6,0 млрд. грн.;

2) недовиконання показників:

- податку на прибуток підприємств на суму 2,4 млрд. грн.;
- частини чистого прибутку господарських організацій й дивідендів, нарахованих на акції, на суму 1,5 млрд. грн.» [29].

Проведені розрахунки дозволяють стверджувати, що однією із основних причин визначених дисбалансів у процесі виконання планових показників Державного бюджету України у 2016-2020 рр., являється відсутність середньострокового бюджетного планування, передбачуваної й збалансованої податкової політики. Разом з цим на кожен наступний рік закладається ще більш амбіційний план за доходами. Для прикладу, у I кварталі 2021 р. план надходжень був на 32,4 млрд. грн. або ж на 18,2% вищий, аніж факт за аналогічний квартал 2020 р.

Зазначимо, що фіскальну ефективність податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, як власне ефективність податкової політики в цілому, можна оцінювати за рахунок використання певних критеріїв. Тому скористаємося такими показниками, як «коефіцієнт збирання податків та коефіцієнт еластичності» [10].

«Коефіцієнт збирання податків (КЗП) характеризує тенденцію виконання плану зі збирання податкових надходжень» [11, с. 45-60] та визначається за формулою 2.1:

$$(2.1) \quad \text{КЗП} = \frac{P_p}{P_{\text{п}}},$$

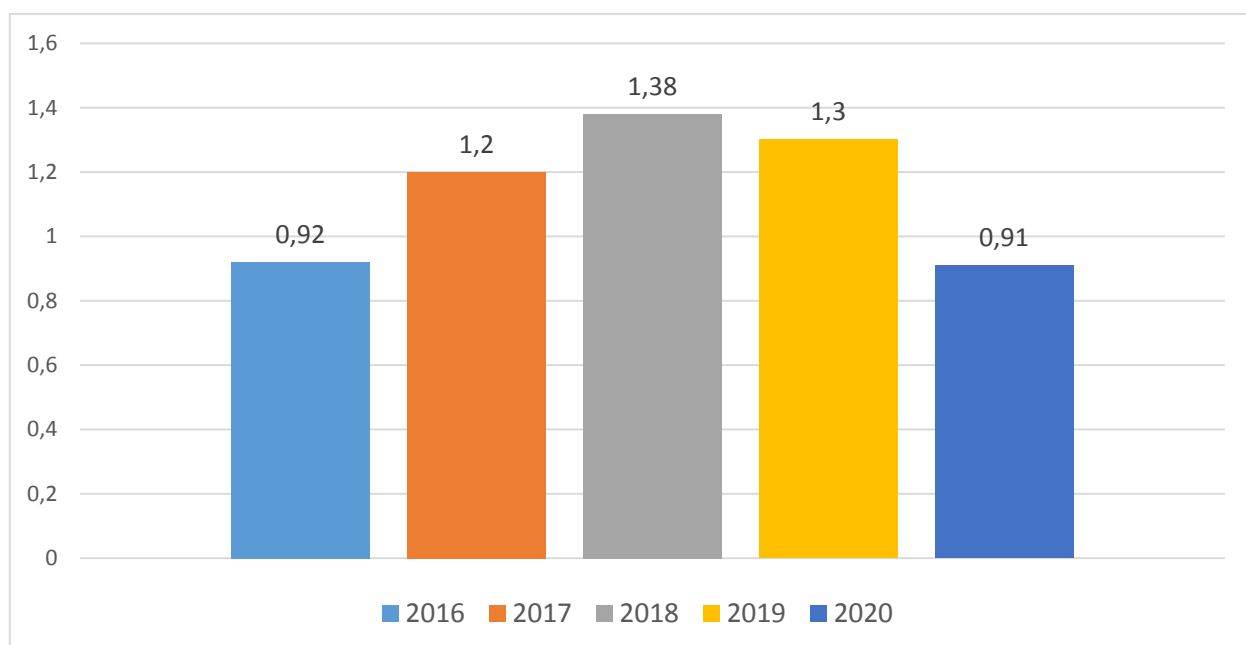
де P_p – сума податків, що реально збирається й надходить до певного бюджету,

грн.;

Пп – планова чи розрахункова сума податкових надходжень до відповідного бюджету за аналогічний період, грн.

Динаміку оцінок за коефіцієнтом збирання податків наведемо на рис. 2.2. На підставі даних рис. 2.2 варто зазначити, що у 2016-2020 рр. коефіцієнт збирання податків коливається в межах від 0,91 (2020 р.) до 1,38 (2018 р.). Тож, спостерігаємо зростаючу тенденцію, яка відображає позитивні зрушення в адмініструванні податків (низький показник 2020 року можна пояснити епідемією коронавірусу). Однак, надмірна зосередженість податкової служби на виконанні планових показників посилює адміністративний тиск на суб'єктів господарювання, що призводить до штучного підвищення податкового навантаження. У 2017 р. коефіцієнт збирання податків різко підвищився внаслідок виконання планових показників за основними податками.

Для оцінки якісної сторони збирання податків вважаємо доцільним проаналізувати оцінки у розрізі бюджетоутворюючих податків (табл. 2.7).



Джерело: сформовано на основі [28;60; 61]

Рис. 2.2. Динаміка оцінок за коефіцієнтом збирання податків в Україні протягом 2016-2020 рр.

Приведені розрахунки у табл. 2.7 демонструють, що лише податок на прибуток

підприємств перевищує 1 в. п. у 2017-2020 рр., а також ПДФО, починаючи з 2016-2020 рр. Це характеризує якісні зрушення у процесі адміністрування цих податків. Але такого не можна сказати про інші податкові надходження.

Таблиця 2.7

Коефіцієнти збирання податків за групою бюджетоутворюючих податків ДБУ протягом 2016-2020 рр.

Показник	2016	2017	2018	2019	2020
ПДФО	1,2	1,38	1,3	1,3	1,1
Податок на прибуток підприємств	0,99	1,0	1,2	1,24	1,1
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	0,87	1,07	0,95	0,97	0,91
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	1,30	0,98	0,97	0,98	0,81
Ввізне мито	0,79	0,86	0,89	0,9	0,8
Вивізне мито	0,2	0,4	0,3	0,5	0,4

Джерело: сформовано на основі [28; 57; 58; 59]

Як зазначає Т. Дулік, «при поглибленні макроекономічної кризи зростання фіскальної дії податків підсилює її негативні наслідки. Це підтверджують конкретні статистичні дані про обсяги ВВП як основного узагальнюючого показника, які характеризують рівень розвитку національної економіки та показники щодо виконання ДБУ, що дозволяє визначити вплив на їх стан прийнятих фіскальних рішень та дати їм об'єктивну оцінку» [66, с. 117].

Отже, оцінка стану виконання податкових надходжень є важливим аспектом аналізу доходів Державного бюджету України. Визначено, що у 2016-2020 рр. коефіцієнт збирання податків коливався в межах від 0,91 (2020 р.) до 1,38 (2018 р.). У 2017 р. коефіцієнт збирання податків підвищився внаслідок виконання планових показників за основними податками. Проте лише податок на прибуток підприємств перевищує одиницю у 2017-2020 рр., що характеризує якісні зрушення в адмініструванні цього податку. Проте цього не можна сказати про інші податкові надходження. За умов поглиблення макро-економічної кризи зростання фіскального впливу податків підсилює негативні наслідки. Надмірна зосередженість податкової

служби на виконання планових показників ДБУ посилює адміністративний тиск на суб'єкти господарювання, що спричиняє штучне підвищення податкового тиску.

2.3. Аналіз основних чинників впливу на податкові надходження Державного бюджету України

Аналіз основних чинників впливу на податкові надходження Державного бюджету України дає змогу визначити збалансованість, оптимальність, стійкість бюджету, визначити вплив податкових надходжень на темпи економічного зростання держави, результативність функціонування органів державної влади, якість наданих суспільних послуг.

Загалом, як зазначає Єфименко Т. І. «до факторів, які впливають на обсяг прямих і непрямих податків, відносять макрофінансові показники, що змінюються під впливом часу: розмір ВВП, сальдо платіжного балансу, сукупний попит і сукупна пропозиція, рівень тінізації економіки» [29, с. 16]. Також на обсяг податкових надходжень до Державного бюджету України, на думку Баранової В. Г. «впливають зміни у податковому законодавстві та мікроекономічні чинники й показники: вибір виду оподаткування, наявність податкових знижок та пільг, рівень доходу, розмір валового доходу, витрати на оплату праці в структурі собівартості продукції, чисельність працюючих, ефективність податкового менеджменту підприємств тощо» [14, с. 71].

У 2020 р. дохідна частина Державного бюджету України виконувалась в умовах змін податкового і бюджетного законодавства, спрямованих, з одного боку, на покращення адміністрування платежів; створення справедливих та більш рівних умов оподаткування; підвищення наповнюваності бюджету. А, з іншого боку, – на штучне заниження плану бюджетних надходжень.

Аналіз основних тенденцій формування доходної частини Державного бюджету України показав, що існує стала тенденція їх зростання. Проте, незважаючи на збільшення обсягів податкових надходжень до Державного бюджету України

впродовж останніх років, податкова система залишається недосконалою.

Як стверджує Іванов Ю. Б. «фіскальна ефективність податків проявляється не тільки у сфері державного регулювання соціально-економічних процесів, а також у сфері суб'єктивно-ринкових відносин, тобто як діяльність людей, що свідомо спрямовують свій фінансовий ресурс на досягнення цілей» [34, с. 110]. За рахунок податків формується більша частина доходів держави, що дозволяє фінансувати програми соціально-культурних заходів, соціального захисту населення, науку та державні капітальні вкладення у розвиток галузей.

Ключовою метою бюджетних надходжень є забезпечення достойного рівня і якості життя населення держави. Засобом для досягнення цієї мети є економіка, яка динамічно розвивається. Визначаючи пріоритети національної економіки, необхідно виходити із її соціальної орієнтації, що за словами Касперович Ю. О. «передбачає практичне підпорядкування відтворювальних процесів завданням розвитку особистості, подоланням відчуження людини від суспільства, природи, економіки, культури тощо» [38, с. 255]. На нашу думку, до першочергових цілей економічної політики можна віднести забезпечення зайнятості населення, стабільного рівня цін, низького та помірною рівня інфляції, сталого економічного зростання. Це вимагає оптимальних податкових надходжень у структурі Державного бюджету України, оскільки як недостатній, так і надлишкові податкові надходження гальмують економічне зростання держави.

У табл. 2.8 наведені основні соціально-економічні показники розвитку України за 2016-2020 рр., які підтверджують визначені тенденції.

Проаналізувавши показники табл. 2.8, зазначимо, що ВВП України у 2020 р. збільшився на 1810920 млн. грн. (на 0,8%) порівняно з 2016 р., що є позитивною тенденцією для розвитку економіки. ВВП на душу населення є одним із найбільш точних та коректних способів оцінки стану соціально-економічного розвитку держави.

Таблиця 2.8

**Аналіз основних соціально-економічних показників розвитку
України протягом 2016-2020 рр. (у фактичних цінах)**

Показник	2016	2017	2018	2019	2020	2020/ 2016, %
ВВП (у фактичних цінах), млн. грн.	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102	175,9
у розрахунку на 1 особу, грн.	55854	70224	84192	94590	100432	179,8
Доходи населення, млн. грн.	2051331	2652082	3248730	3699346	3972428	193,6
Індекс споживчих цін, %	112,4	113,7	109,8	104,1	105,0	7,4
Чисельність населення, тис. осіб	42668	42477	42269	42019	41902,4	-765,6
Природний приріст, скорочення населення, тис. осіб	-4,4	-5,1	-6,1	-6,6	-0,6	-3,8
Кількість зайнятих, тис. осіб	16277	16156	16361	16668	18886	1,6
Кількість безробітних, тис. осіб	1678	1698	1579	1488	1595	5
Рівень безробіття, %	9,7	9,5	8,8	8,2	9,9	9,9
Середньомісячна заробітна плата, грн.	6475	8777	10573	12264	14179	218,9

Джерело: сформовано на основі [28; 60; 61]

Аналіз зміни обсягу та структури ВВП підтверджує існуючі тенденції. Так, у 2016 р. ВВП у розрахунку на 1 особу складав 55854 грн., а у 2020 р. збільшився на 179% і досяг значення у 100432 грн. на особу. Така зростаюча динаміка обсягів ВВП у гривневому еквіваленті в умовах наявності стабільного рівня цін вказує на зростання економіки України.

Проте тривале та галопуюче зростання загального рівня цін на товари й послуги та скорочення обсягів виробництва характеризує протилежну ситуацію. На думку Кир'язова Т. О. та Чулак Н. І. «всі платники податків повинні сплачувати «інфляційний податок». Зростання номінального ВВП є наслідком штучного збільшення цього показника» [39]. Уряд отримує певну вигоду від такого «інфляційного податку», так як відбувається збільшення доходів завдяки зростанню номінальних значень вартості товарів (бази оподаткування податків на споживання), тоді як доходи та рівень життя населення різко знижуються.

Найбільше потерпають ті групи населення, які отримують фіксований дохід – заробітну плату або ж соціальні виплати та допомогу від держави (працівники бюджетних установ, здобувачі вищої освіти, пенсіонери). Окрім того, відбувається погіршення макроекономічної ситуації, а саме скорочення обсягів випуску у промисловості, зниження купівельної спроможності громадян тощо. Як зазначили Крисоватий А. І. та Луцик А. В. «такі прояви негативно впливають на темпи та напрямки економічного зростання, соціальний стан та політичну ситуацію в країні, нівелюють її зовнішньоекономічні зв'язки, стримують надходження іноземного капіталу, погіршують платіжний баланс країни, підривають позиції на світовій арені, знижується довіра до уряду, його дій та реформ» [46, с. 15].

Окрім того, у 2020 р. чисельність населення України зменшилася внаслідок природного та міграційного рухів населення на 765,6 тис. осіб (1,9%) порівняно з показником 2016 р. Варто звернути увагу й на те, що в Україні сформувалася структура населення, для якої характерна висока кількість осіб старшого віку і низька кількість – молодшого. Також, за даними Державної служби статистики України «у 2020 р. в Україні зафіксовано природне скорочення населення, а сумарний коефіцієнт народжуваності за 2020 р. становив 1,228 дитини на 1 жінку репродуктивного віку» [58]. За такої народжуваності не відбувається навіть простого демографічного відтворення населення. Відбулося й зменшення кількості населення в результаті анексії Криму та здійснення АТО на Сході країни.

Іншим ключовим показником соціально-економічного розвитку країни є рівень безробіття. У своїй праці Сторонянська І. О. та Беневська Л. Т. цей показник визначають «як відношення кількості безробітних до загальної кількості економічно активного працездатного населення країни (регіону, певної соціальної групи), та виражається у відсотках» [79]. Згідно статистичних даних, в Україні економічно активне населення скорочується. За 2016-2020 період найнижчий рівень безробіття був у 2019р. (8,2%), а найвищий у 2020 р. (9,9 %). При цьому чисельність безробітних становить 1595 тис. осіб. В той же час, згідно даних Державної служби статистики, «рівень безробіття зростає, відповідний статус мають 1,8 млн. осіб. Згідно з прогнозом, рівень безробіття прогнозується на рівні 9,2% у 2021 році, 8,5% у 2022

році та 8% у 2023 році» [58].

Оскільки податки виступають вагомою складовою формування доходів державного бюджету, а також складають основу ВВП, яка перерозподіляється через бюджетний механізм, то податкові надходження Державного бюджету України є вагомим чинником не тільки виконання функцій держави, а й її економічного розвитку. Важливими індикаторами економічного розвитку держави є частка податкових надходжень до зведеного, державного та місцевих бюджетів у ВВП (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Частка податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів у 2016-2020 рр., %

Рік	Частка податкових надходжень:		
	ЗБУ до ВВП	ДБУ до ВВП	Місцевих бюджетів до ВВП
2016	22,9	20,3	2,6
2017	23,1	20,3	2,8
2018	22,5	20,1	2,4
2019	17,0	14,7	2,4
2020	16,8	14,4	2,4

Джерело: сформовано на основі [9]

Частки податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів відображають тенденції рівня перерозподілу ВВП через податкову систему. Показники табл. 2.9 свідчать про те, що збільшення частки податкових надходжень Зведеного бюджету України у ВВП спостерігається у 2017 р. до 2016 на 0,2 в. п. У 2016-2020 рр. частка податкових надходжень ДБУ у ВВП знизилась від 20,3% до 14,4%. За період 2016-2020 рр. частка податкових надходжень місцевих бюджетів у ВВП становила в середньому 2,5%.

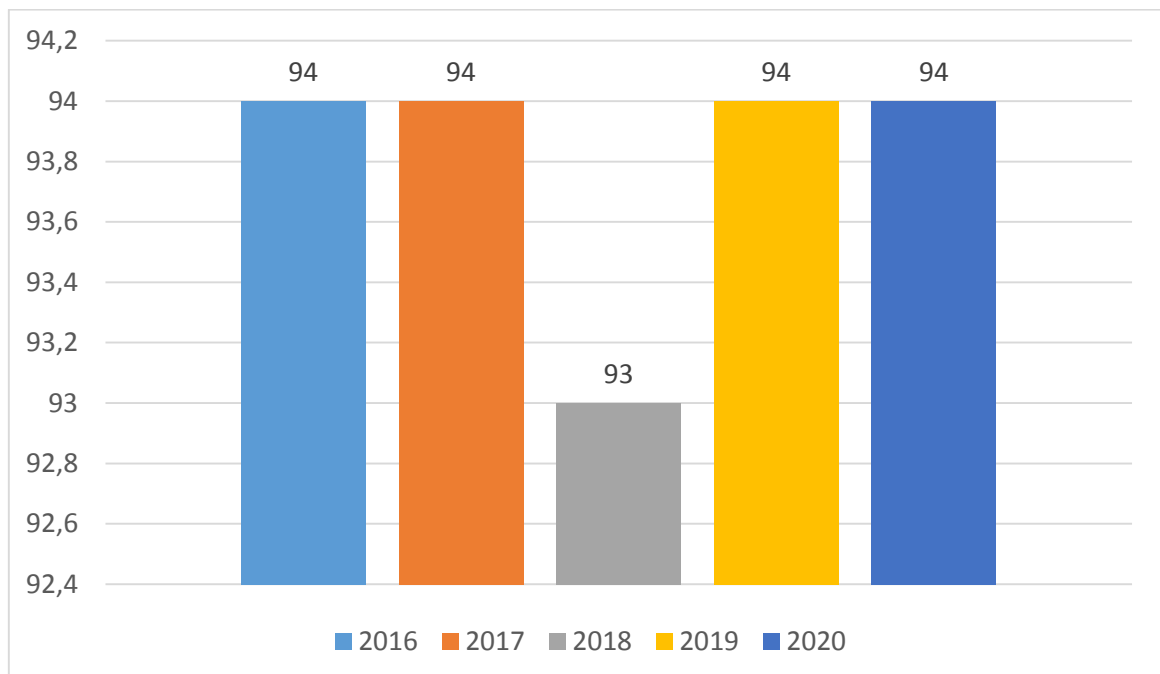
У контексті теми дослідження, набуває необхідності проведення аналізу податкового боргу України. Зазначимо, що за даними Міністерства фінансів України «податковий борг станом на 01.01.2021 р. становив 124 705,4 млн. грн. Станом на 1 січня 2021 р. податковий борг із платежів до бюджету становив 753,5 млн. грн.» [35]. З метою погашення податкової заборгованості ДПС України проводиться робота з платниками податків – боржниками щодо розстрочення (відстрочення) податкового боргу.

Від суб'єктивного сприйняття явища оподаткування залежить рівень сумлінності сплати податків. Додатково оцінюється колективне усвідомлення знань

про податки, податкову поведінку інших, національні норми та традиції, наявні спроби не сплачувати. Н. Тидір визначила рівень сумлінності сплати податків в Україні протягом 2016-2020 рр. та представила його в динаміці графічно (рис. 2.3).

Динаміка рівня сумлінності сплати податків в Україні показує, що рівень сумлінності сплати податків у 2016-2020 рр. постійно знижується. Критична межа (>95), була перетнута, що свідчить про зростання в суспільстві настроїв недовіри до їх повноважень і дій, а також про негативні тенденції у взаємостосунках платників і податкових органів.

Варто зауважити, що еластичність податків, безумовно, є важливим показником, оскільки відображає ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду. Фактичне обчислення коефіцієнта еластичності є доволі проблематичним через нестабільність вітчизняної податкової політики. Тобто доволі складно сформулювати варіаційний ряд, у якому виключно від динаміки ВВП залежатимуть податкові надходження.



Джерело: складено на основі даних [84]

Рис. 2.3. Динаміка рівня сумлінності сплати податків в Україні протягом 2016-2020 рр.,%

Для розкриття фіскальної ефективності податкової політики проведемо також

аналіз коефіцієнту еластичності податкових надходжень до бюджету по ВВП. Коефіцієнт еластичності системи доходів бюджету демонструє, як змінюється обсяг надходжень до бюджету залежно від зміни обсягу ВВП (табл. 2.10).

Аналіз показників табл. 2.10 свідчать про те, що у 2017, 2019 і 2020 рр. податкові надходження державного бюджету мали коефіцієнт еластичності менше одиниці (0,96), в інші періоди податкові надходження були еластичними.

Таблиця 2.10

Аналіз динаміки впливу податкових надходжень державного бюджету на ВВП України за коефіцієнтами еластичності у 2016-2020 рр.

Роки	Темпи зростання ВВП, %	Темпи зростання податкових надходжень державного бюджету, %	Коефіцієнт еластичності податкових надходжень державного бюджету
2016	120,5	123,1	1,02
2017	125,2	124,5	0,99
2018	119,3	120,2	1,01
2019	111,7	106,1	0,95
2020	116,8	108,2	0,97

Джерело: сформовано на основі [28; 57; 58; 59;]

Зменшення коефіцієнту еластичності доходів ДБУ у 2016 р. та в 2018 р. не відбулося, натомість сталося в 2019 р. внаслідок зменшення доходів бюджету на тлі дефляції. Аналіз коефіцієнту еластичності податкових надходжень державного бюджету по ВВП (коефіцієнти по модулю більше 1) дає можливість зробити висновок, що за останні роки податкові надходження позитивно реагують на динаміку ВВП, однак відбувається це нерівномірно.

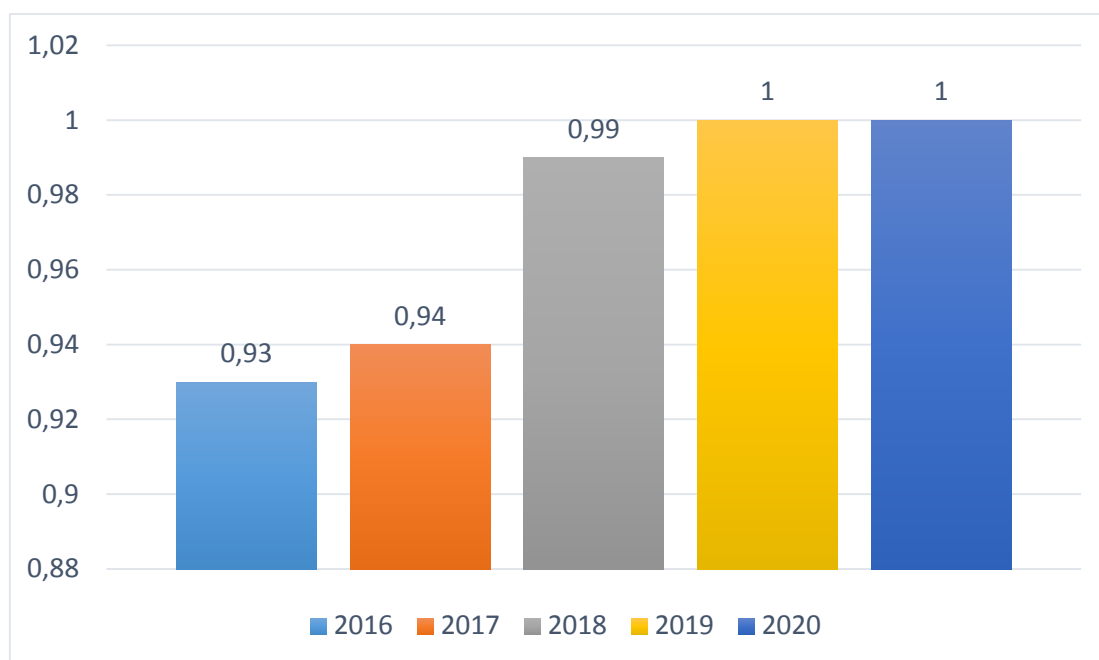
Зазначимо, що майже всі коефіцієнти еластичності державного бюджету України >1 , що свідчить про початок детінізації грошових потоків. Завдяки монетарному стимулюванню, збільшення податкових надходжень до ДБУ призвело до зростання ВВП, яке виявилось навіть більшим, ніж очікувалось. За останні роки найбільш різкі коливання коефіцієнту еластичності мають такі об'єктивні підстави. В 2016 р. зростання коефіцієнту еластичності податкових надходжень на думку Тидір Н. І. «пов'язане з перенесенням до їх складу рентної плати чи зборів на паливно-енергетичні ресурси із неподаткових надходжень; в частині місцевих податків і зборів – скороченням малоефективних платежів і включенням до їх складу єдиного податку»

[84, с. 74].

Як основа наповнення бюджету держави процес адміністрування податків є основоположним з погляду фінансування послуг суспільного сектору. Оцінка результативності адміністрування податкових платежів у нинішніх умовах є необхідним заходом підвищення ефективності державних фінансів. Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень відображає не лише ефективність роботи фіскальної служби, а й основні тенденції в економіці країни. Він обчислюється як співвідношення обсягу податкових надходжень ДБУ, що фактично надійшли до бюджету, до обсягу запланованих.

Покажемо динаміку коефіцієнту результативності адміністрування податкових надходжень в Україні (рис. 2.4).

Показники сумлінності сплати податків, а також результативності адміністрування податків та рівня податкового боргу платників податків мають позитивну тенденцію.



Джерело: сформовано на основі [61]

Рис. 2.4. Динаміка коефіцієнта результативності адміністрування податкових надходжень ДБУ протягом 2016-2020 рр.

Джерело: сформовано на основі [28; 57; 95]

Проте рівень податкового боргу платників податків ще перевищує критичне значення. У відносно задовільній зоні перебувають такі коефіцієнти: еластичності та

результативності податкових органів. Такий стан свідчить про посилення фіскальної спрямованості податкової системи.

З метою оцінки впливу податкових надходжень у ДБУ на реальний сектор економіки здійснимо факторний аналіз за допомогою методології оцінювання еластичності податків відносно показників вартісної оцінки діяльності певної галузі економіки (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Оцінки еластичності податкових надходжень ДБУ за галузями економіки в Україні протягом 2016-2020 рр.

Показник	2016	2017	2018	2019	2020
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі промисловості	1,07	1,51	1,24	1,33	1,36
Оцінка еластичності податкових надходжень у будівельній галузі	1,2	1,3	0,94	0,91	0,92
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі сільського господарства	0,77	0,86	1,08	1,15	1,17
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі роздрібного товарообороту	1,02	1,32	1,05	1,23	1,25

Джерело: сформовано на основі [57]

З огляду на дані табл. 2.11, можна оцінити ступінь впливу податкових надходжень ДБУ на розвиток реального сектору економіку. Зокрема, оцінка еластичності податкових надходжень, які протягом аналізованого періоду здійснювали регулюючий вплив на промисловість. Так, на 1 грн. приросту податків обсяг реалізованої продукції прирощувався у 2016 р. на 1,07 грн.; у 2017 р. – на 1,51 грн.; у 2018 р. – на 1,24 грн.; у 2019 р. – 1,33 грн.; у 2020 р. – на 1,36 грн.

Аналіз значень оцінок еластичності податкових надходжень в будівельній галузі дозволяє дійти висновку, що регулюючий вплив податкових надходжень виявлявся лише у 2016-2017 рр., оскільки саме у цей період спостерігається перевищення коефіцієнту еластичності від одиниці на 0,2; 0,3 відповідно за роками. Проте у 2018-2020 рр. податки не впливали на розвиток цієї галузі (коефіцієнти менше одиниці).

Податковий вплив на галузь сільського господарства також був нерегулярним. Позитивні значення можна спостерігати тільки у 2018-2019 рр. Окрім того, в

порівнянні із іншими галузями економіки встановлено найнижчі значення коефіцієнту еластичності. Відтак у 2016 р. він був нижчим за одиницю на 2,3 пункти, у 2017 р. – на 1,4 пункти.

Аналіз еластичності податкових надходжень в галузі роздрібного товарообороту продемонстрував, що податкові надходження вплинули на цю галузь у 2016-2019 рр. Причому найвища оцінка датується 2017 р., 2019 і 2020 рр. також визначається вищим рейтингом в порівнянні з попереднім. Проте необхідно звернути увагу, що вплив податків на галузі економіки в реаліях є практично не відчутним. Це зрозуміло, адже оцінки еластичності незначно перевищують 1.

Втрати бюджетних ресурсів держави формує нереалізована складова податкового потенціалу. Причиною цьому є накопичення податкового боргу, надання податкових пільг та умисного ухилення платників від сплати податків. А. Полторак зазначає, що «ухилення від оплати податків є незаконним шляхом зменшення податкових зобов'язань, що ґрунтується на свідомому використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів та недостовірності бухгалтерської і податкової звітності. За таких умов зниження податкових виплат відбувається шляхом здійснення платником податків податкових правопорушень, тобто за рахунок прямого порушення податкового законодавства» [10, с. 38]. Існування такого зумовлене бажанням платників не сплачувати обов'язкових податкових відрахувань до бюджетів.

У рамках дослідження, доцільно визначити втрати Державного бюджету України внаслідок тіньової економіки за 2016-2020 рр. Представлена динаміка у табл. 2.12 свідчить про те, що податкові розриви від тіньової економіки за період 2016-2020 рр. зросли в Україні майже вдвічі (з 203054,4 млн. грн. до 299690,2 млн. грн.).

Розрахований Міністерством економіки України рівень тіньової економіки, протягом 2016-2019 рр. поступово знижувався з 40% до 28%. У 2020 році інтегральний показник зріс до 30%, що обумовлено важким становищем країни у соціально-економічному розрізі. Рівень тіньової економіки за перші 4 роки має тенденцію до спаду. Безперечно, тіньова економіка негативно впливає та знижує податкові надходження.

Так, наявність податкової економіки порушує одні з основних принципів оподаткування та є засобом ухилення від сплати податків. Руйнуються підвалини соціальної справедливості та загальності оподаткування. Тому, запорукою підвищення рівня податкових надходжень в державному бюджеті є протидія тіньовій економіці. Через «надто високий рівень тіньової економіки в країні щороку не надходить до бюджету близько третини фактичних податкових надходжень» [86].

Таблиця 2.12

**Втрати податкових надходжень від тіньової економіки України
протягом 2016-2020 рр.**

Показник	2016	2017	2018	2019	2020
ВВП, млн. грн.	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
Інтегральний показник рівня тіньової економіки (у % до обсягу офіційного ВВП)	35	32	31	28	30
Потенційний рівень ВВП, млн. грн.	3217296	3937454	4661904,9	5087441,9	5452332,6
Податкові надходження ЗБУ, млн. грн.	650782	828159	986349	1070322	851115
Бюджетний податковий коефіцієнт, %	27,3	27,8	27,7	26,9	26,8
Потенційні податкові надходження, млн. грн.	878555,7	1093169,9	1292117,2	1370012,2	1461225,1
Податкові втрати від тіньової економіки, млн. грн.	227773,7	265010,9	305768,2	299690,2	228098,9

Джерело: сформовано на основі [58]

В результаті наявності тіньової економіки завдані збитки покриваються за рахунок платників, які сумлінно виконують податковий обов'язок. Таким чином, спостерігаємо щорічне збільшення бюджетного податкового коефіцієнту.

Для аналізу впливу податкового навантаження в Україні на ведення бізнесу С. Баранов пропонує розглянути рейтинг Paying Taxes. Даний рейтинг складається у співпраці Світового банку та Price water house Coopers (PwC), міжнародної мережі компаній з консалтингу та аудиту. Головними складниками рейтингу є три показники: загальний рівень податкового навантаження, кількість податкових платежів, час на сплату податків.

Включені «до рейтингу податки можна розділити на п'ять категорій:

- 1) прибутковий, або корпоративний;
- 2) податок на прибуток;
- 3) соціальні внески, податки на працю, сплачені роботодавцем;
- 4) податки на нерухоме майно, податки з обороту;
- 5) інші податки (наприклад, муніципальні збори та податки на транспортні засоби)» [3].

Варто зауважити, що протягом досліджуваного періоду Україна не змінила кількість податкових платежів. Згідно даних рейтингу Paying Taxes, завдяки запровадженню електронного кабінету платника податків та його подальше вдосконалення, кількість годин на сплату податків зменшувалася та станом на 2020 р. зупинилася на 328 годин. Рівень податкового навантаження зменшувався у період із 2016 р. до 2020 р. Зазначимо, «що в 2018 р. зафіксовано найнижчий його показник – 37,8% завдяки податковим змінам (встановлення зниженої ставки ЄСВ 22%). Але у 2010 р. він підвищився на 3,9%, до 41,7%» [3]. Це пояснюється збільшенням мінімальної зарплати.

Слід враховувати, що автоматизація і максимальне спрощення процедур стають світовими трендами. Це дозволяє окремим країнами значно поліпшили свої результати у рейтингу. Для прикладу, Туреччина, яка піднялася з 80 на 20 місце, скасувала ПДВ на капітальні інвестиції, позбавивши бізнес необхідності витратити час на відшкодування цього податку. Угорщина, що перейшла з 86 на 56 позицію, суттєво скоротила тривалість перевірки коригувань звітності із податку на прибуток. Португалія, Франція, Польща та Литва ввели звітності перед податковими органами у режимі реального часу.

Україна поки що працює над планом подальшої діджиталізації роботи податкових органів та впровадженням реформи податкового адміністрування. Тобто відповідно до методології Paying Taxes за результатами розрахунку податкового навантаження в Україні рівень даного показника більший від середньосвітового на 1,3%. Проте «в 2021 р. передбачено низку звільнень від оподаткування, вдосконалюється електронна система сплати податків, завдяки чому досліджуваний показник може покращитися» [3].

Отже, до факторів, що впливають на обсяг прямих та непрямих податків, віднесено макрофінансові (розмір ВВП, рівень тінізації економіки, зміни у податковому законодавстві) та мікроекономічні чинники. Виявлено постійне збільшення частки податкових надходжень Державного бюджету України у ВВП (від 21,1% до 25,7%). Визначено втрати Державного веденого бюджету України внаслідок тіньової економіки за 2016-2020 рр. Показано, що податкові розриви від тіньової економіки зросли в Україні майже вдвічі, що знижує податкові надходження. Через надто високий рівень тіньової економіки в країні щороку не надходить до бюджету близько третини фактичних податкових надходжень.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У СИСТЕМІ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

3.1. Податкове стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки

У попередньому розділі нами визначено, що важливим чинником податкових надходжень є розмір ВВП держави. Відтак, вважаємо, що головною метою держави має стати «розвиток фінансово і податково спроможних бюджетів, стимулювання економічного розвитку, а головним його завданням являється ефективне застосування елементів системи оподаткування, з врахуванням стратегічних пріоритетів соціально-економічного розвитку України» [4, с. 141]. Податкові надходження повинні забезпечувати вирішення двоєдиного завдання. З одного боку – встановлення оптимальних доходів бюджету, які не стримуватимуть розвитку підприємництва, а, з іншого, – забезпечення надходження до бюджету коштів, необхідних для задоволення державних потреб. Тому завданням податків є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба у податкових надходженнях: необхідністю фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй завдань та функцій, та вирішенням соціально-економічних завдань.

Під податковим стимулюванням слід розуміти цілеспрямовані дії органів державної влади щодо встановлення в податковому законодавстві і практиці заходів податкового характеру, що поліпшують економічне становище окремих категорій платників податків, або платників зборів, для створення економічної зацікавленості здійснення ними господарської діяльності. Питання необхідності стимулювання інноваційної діяльності і вироблення найбільш ефективних механізмів її підтримки є надзвичайно актуальним для України. В умовах розвитку ринкової економіки, «проблеми підвищення ефективності податкової політики мають важливе значення,

тому роль податків у підтримці та розвитку підприємницької діяльності виступає однією з передумов економічного зростання та розвитку країни» [13, с. 107].

Аналіз практики надання та використання інструментів державної фінансової підтримки суб'єктів інноваційної діяльності свідчить про відсутність комплексного підходу до їх надання. Підйом національної економіки багато в чому залежить від зростання підприємницької активності та інтенсивності інвестиційних процесів. Тож основне завдання полягає в створенні та підтримці умов для приросту інвестицій в реальний сектор економіки, який буде повністю задовольняти попит та забезпечувати високі темпи розвитку, підвищуючи конкурентоспроможність в умовах ринкової економіки.

Як свідчить практика, державних коштів та коштів вітчизняних підприємств не вистачає для подальшого швидкого й ефективного економічного розвитку країни. Тому необхідне залучення іноземних інвестицій, які мають певні переваги перед вітчизняними інвестиціями й державним фінансуванням. «По–перше, іноземні інвестиції – це додатковий капітал, залучений в країну для виробництва товарів та послуг, реалізації певних програм, а по–друге – це надходження у державу інноваційних технологій та застосування нових методів управління» [22, с. 24]. Так, інструменти податкового стимулювання охоплюють лише початкові стадії інвестиційного процесу, пов'язані з науковими розробками і дослідженнями, але практично не поширюються на етапи впровадження інвестицій у виробництво.

В сучасних умовах управління інвестиційними процесами потребує посилення ролі держави у стимулюванні діяльності стратегічно важливих підприємств, що забезпечують структурні зміни в економіці, й вимагають ґрунтовного дослідження методів, видів, форм, інструментів державного фінансування інвестиційної діяльності підприємств. А «податкова політика є визначальною складовою, що чинить вагомий вплив на економіку країни, зокрема на реальний сектор економіки» [38, с. 257].

Вже тривалий час питання про вдосконалення податкової політики є предметом дискусій між представниками влади й суб'єктами господарювання. Особливо гострий характер цих суперечок спричинює фінансова нестабільність підприємств, зменшення сукупного попиту, економічна кризою, яка суттєво вплинула на податкові

платежі. У результаті проведених податкових реформ, відбулося розширення бази оподаткування (зокрема, включення до об'єктів обкладання податком на нерухоме майно комерційної нерухомості й зменшення житлових площ, що не оподатковуються) та зростання ставок окремих податків, що збільшило податковий тиск на платників і не сприяло створенню позитивного інвестиційного клімату в Україні.

Водночас для покращення економічної ситуації в країні, пріоритетними повинні бути цілі розвитку бізнесу та створення стимулів для залучення інвестицій. Ще одна негативна риса вітчизняної податкової політики – проблема пільг при розподілі податкового навантаження. У результаті впливу цього фактору, податкові зобов'язання нерівномірно розподіляються між галузями економіки та підприємствами. Притік інвестицій відбувається саме в ті сфери діяльності, на які податкове навантаження нижче й де застосовується низка податкових пільг» [46, с. 16]. Усе це нашоухує на необхідність ґрунтовного дослідження усіх аспектів впливу податкової політики на реальний сектор економіки та шляхів його оптимізації.

Стимулювання інвестиційної діяльності через інструменти податкового регулювання базується на тому, що отриманий суб'єктами господарювання прибуток виступає основою фінансування, а його збільшення сприяє зростанню інвестиційних можливостей. Основними формами підтримки інвестиційної діяльності є: пільгове кредитування, надання податкових пільг і канікул.

У даний час існує широкий спектр методів податкового стимулювання інвестиційної активності підприємств. Як показує практика розвинених зарубіжних країн, одним з найбільш ефективних інструментів є інвестиційний податковий кредит. «Пільгове кредитування здійснюється на чітко визначених умовах і передбачає повну чи часткову компенсацію банківських відсотків коштом спеціальних фондів» [24, с. 153].

Згідно статті 100–1 ПКУ, «інвестиційним податковим кредитом являється перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань, при якому у платника податків є можливість протягом певного строку й в певних межах зменшувати сплату податків із наступною поетапною сплатою суми такого

зменшення й нарахованих процентів» [67]. Передбачено також, що «розмір відсотків за користування інвестиційним податковим кредитом дорівнює 50% річних облікової ставки НБУ, що функціонує на день прийняття контролюючим органом рішення про надання інвестиційного податкового кредиту» [67].

Інвестиційний податковий кредит може надаватись платникам податків – «юридичним та фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності, що здійснюють реалізацію інвестиційних, інноваційних, інфраструктурних та інших проектів згідно таких напрямків:

- проекти, що мають стратегічне значення для розвитку економіки, та встановлення конкурентних переваг вітчизняних підприємств та товарів, а також створенню нових робочих місць;
- інвестиційні проекти, фінансування яких здійснюється за рахунок залучень коштів від іноземних держав, фінансових установ і міжнародних фінансових організацій;
- інвестиційні проекти, які пов'язані із розвитком транспортної інфраструктури (будівництво автомобільних і залізничних шляхів, метро тощо);
- інноваційні та інвестиційні проекти із впровадження передових енергозберігаючих технологій та технологій із виробництва альтернативних джерел палива» [67].

Механізм реалізації інвестиційного податкового кредиту буде заснований на принципах дії ринкової економіки, а саме принципах платності, зворотності й терміновості. На відміну від податкових пільг, інвестиційний податковий кредит дозволить державі впливати на економіку, тим самим задовольняти суспільні потреби, підвищувати податкові надходження до бюджету та стимулювати компанії на збільшення капіталу.

Ефективність інвестиційного податкового кредиту повинна оцінюватися в рамках окремих інвестиційних проектів, враховуючи чутливість фінансової моделі проекту до надання кредиту за індивідуальним податком. У деяких випадках вона відіграє особливу роль серед «заходів державної підтримки бізнесу, дозволяє істотно

знизити податковий тягар інвестора і в той же час вирішити проблему отримання позикового фінансування з досить низькою процентною ставкою» [10, с. 231].

Як зазначає А. Крисоватий, «перевагою податкового кредиту являється поворотність фінансової допомоги – повернення до бюджету наданих коштів, отриманих у формі податкового кредиту, що посприяють формуванню у зростаючих об'ємах суми коштів задля їх подальшого використання у формі податкового кредиту. Впровадження інвестиційного податкового кредиту не потребує додаткових кредитних ресурсів, оскільки в ньому використовується ресурсний потенціал конкретного підприємства у формі прибутку: та частина, яка повинна відраховуватися до бюджету у вигляді податку на прибуток» [46, с. 13]. Введення інвестиційного податкового кредиту заохочуватиме підприємства у підвищенні ефективності власної роботи й отриманні прибутку.

Відтак, на сучасному етапі розвитку впровадження податкового інвестиційного кредитування є надзвичайно важливим питанням для української економіки. Як зазначає Т. Майорова, «пріоритетними напрямками такого виду кредиту являється розширення виробничих потужностей у пріоритетних для інвестування галузях економіки, регіонах, науково-технічному оновленні виробництва з підвищенням його техніко-економічних показників і можливістю забезпечення конкурентоспроможності на масштабному ринку, яке однозначно може стати поштовхом в розвитку національного товаровиробника» [54, с. 84].

3.2. Податкові пільги для стимулювання інвестиційної діяльності економіки України

Вивчення основних податкових пільг, що стимулюють інноваційний розвиток реального сектору економіки, їх значення серед заходів державної підтримки інноваційного підприємництва, проводиться з метою апробації початкового етапу пропонованого підходу до оцінки ефективності інноваційних податкових пільг (перш ніж приступати до виміру явища, необхідно осягнути його суть). Інноваційні

«податкові пільги надаються для технологічної модернізації та впровадження інновацій» [16, с. 14].

Наявність в податковій системі пільг може не створювати істотних проблем для нормального функціонування бюджетної системи, якщо вони інтегровані в бюджетний процес і проходять ті ж бюджетні процедури, що і прямі витрати. Податкові пільги ведуть до зниження доходів бюджету, а отже, їх облік необхідний для кількісної оцінки і прогнозування державних доходів, що є найважливішим етапом у бюджетному процесі. Це означає, що втрати в результаті надання податкових пільг повинні піддаватися такій же перевірці, що і прямі витрати бюджету. В іншому випадку вплив податкових пільг на економіку і соціальну сферу буде недооцінений.

Зазначимо, що податкові пільги є найбільш поширеними серед інших методів непрямого інвестиційного стимулювання. Широта «застосування податкових пільг зумовлена такими ознаками їх надання:

- відповідність податкового законодавства;
- добровільність застосування господарюючими суб'єктами;
- зниження збитку суб'єктам інноваційної діяльності;
- зменшення втручання держави;
- незалежність застосування щодо форм власності та видів діяльності;
- незначні адміністративні витрати» [17, с. 120].

Застосування податкових пільг спирається на різні підстави їх надання та сприяє реалізації пріоритетних напрямів розвитку економіки, які збігаються з інтересами господарюючих суб'єктів. Податкові пільги використовуються, як правило, для «стимулювання інвестиційної діяльності з метою розвитку інноваційного виробництва, оновлення фондів; довгострокових вкладень в інноваційні проекти й програми; збільшення доданої вартості підприємствами, що випускають високотехнологічну і наукомістку продукцію» [36, с. 229].

Використання податків в якості інструменту державного впливу на економіку базується на реалізації регулюючої функції податків. Воно проявляється у нерівномірному оподаткуванні різних об'єктів й категорій платників податків.

Шляхом цього досягається ефект регулювання: послаблюючи податковий тиск у певному напрямку завдяки зміні елементів оподаткування, держава формує більш сприятливі умови для розвитку окремих видів діяльності.

Узагальнення зарубіжного досвіду податкового стимулювання інвестиційної діяльності, досліджень та розробок вказує на їх популярність. Вибір інструментів податкового стимулювання інвестиційної діяльності залежить від мети та напрямку стимулюючого впливу, категорії платника податків та його діяльності, а також від стану розвитку відповідної галузі та загальної економічної ситуації в країні.

Окрім стандартних форм податкових пільг, таких як диференціювання ставок податку, звільнення з метою стимулювання інноваційної діяльності використовуються й інші їх форми: відстрочка платежу податку; зменшення розміру бази оподаткування; зменшення суми податку.

Податковий дослідний кредит (ПДК) став цілеспрямованою та основною податковою пільгою, стимулюючою дослідження і розробки. ПДК дозволяє зменшувати податок на прибуток на суму витрат на інноваційну діяльність, яка визначається величиною процентної ставки податкового кредиту. Відмінності застосування цього вирахування полягають в процентній ставці ПДК і розміру витрат організації на інноваційну діяльність. Наприклад, в США щорічний ПДК надається «в розмірі 20% від витрат фірми на інноваційну діяльність за умови, що вони перевищують рівень базового періоду не менше ніж в 1,5 рази, в Японії – в розмірі 20% від витрат на дослідження та розробки, в Італії – в розмірі 40% витрат на дослідження та розробки» [21].

Широко застосовуються різні методи амортизації основних фондів або капітальних витрат, пов'язаних з інноваційною діяльністю. У країнах ЄС і в США застосовують два варіанти – вільну та прискорену амортизацію. «Вільна амортизація передбачає для фірми можливість прискореного або повного списання всіх інноваційних капітальних витрат уже в перший рік» [1].

При зменшенні розміру оподаткованої бази, як правило, компаніям дозволено списувати поточні витрати з інноваційної діяльності в той рік, коли ці витрати проводилися. Це є суттєвою підтримкою для компаній, що реалізують

інноваційні проекти, оскільки в перші роки своєї діяльності вони, як правило, збиткові. «Зменшення суми податку як інструменту заохочення застосовується у вигляді зниження ПДВ по інноваційним товарам» [11, с. 248].

Вивчення світового досвіду дозволяє відзначити, що серед безлічі форм державної підтримки інвестиційної діяльності найбільшого поширення набули цільові та індивідуальні форми: серед прямих методів – бюджетне субсидування і надання грантів, серед непрямих – податкові пільги. Надання податкових пільг не завжди супроводжується ясними економічними чи соціальними аргументами. Надання податкових пільг дуже часто призводить до втрат, які виражаються в скороченні податкових доходів бюджету. Непрямий ефект дії податкових пільг полягає у зміні поведінки платників податків, що може залишити поза увагою сферу дії інших заходів податкової політики. Крім того, не завжди можна встановити сувору відповідність між податковою пільгою і цілями соціально–економічної політики, на які вона спрямована, оскільки одна і та ж міра може служити для різних цілей.

В Україні на сьогоднішній день проведена значна робота з формування сприятливих умов для розвитку малого та середнього бізнесу, оскільки їх інноваційна активність набагато нижча, ніж у великих підприємств. Так, «частка організацій з чисельністю до 100 чол., що здійснюють технологічні інновації, становить 10%, в той час як аналогічний показник для більш великих підприємств сягає від 15% до 22%. Витрати на технологічні інновації у малого і середнього бізнесу становлять 1,5%, у великих підприємств – до 48%» [54].

Комплекс заходів державної підтримки в Україні малого та середнього підприємництва включає такі форми, як субсидювання, мікрофінансування, підтримка компаній, які уклали договори лізингу та здійснюють поставки продукції на експорт. На додаток до цих заходів стимулювання інвестиційної діяльності розвитку економіки може передбачатися створення пільгового механізму залучення довгострокових позикових коштів підприємствами, що реалізують програми технічного переозброєння, надається сприяння в просуванні наукоємної продукції на ринки, передбачається створення інноваційно-промислових кластерів, особливих економічних зон і регіональних зон інноваційного землеробства. Нині при оцінці

впливу податкових стимулів на рівень інвестицій слід враховувати наявність ендогенних факторів (так, низький рівень інвестицій в економіці може привести до прагнення уряду стимулювати їх зростання за рахунок поліпшення податкових умов для підприємств).

Податкове навантаження має істотний негативний вплив на рівень інвестицій підприємств і організацій. Більш високі ставки податкового навантаження негативно впливають на інвестиційну активність підприємств, а встановлення знижених ставок в регіонах може бути фактором конкуренції за приватні інвестиції вітчизняних компаній. Дослідження скоріше говорять про «наявність негативного впливу високих податкових ставок на інвестиції, ніж про їх відсутність. У кожному регіоні рівень інвестиційної активності визначається сукупністю різних факторів» [66, с. 265].

Податковий механізм розвитку економіки покликаний забезпечити рівновагу між фіскальною та регулюючою функціями податків, проявляючись в різних формах. Сукупність податкових пільг, що є частиною механізму податкового регулювання, включає різні форми, види й інструменти, покликані сприяти збільшенню прибутку господарюючих суб'єктів, обсягу власних фінансових ресурсів, вивільнених у результаті використання податкових пільг. Введення податкових пільг – один з чинників, що впливає на інвестиційну привабливість території. Водночас податкові пільги представляють собою втрати бюджету у зв'язку з їх наданням.

Важливо, що «втрати бюджету від надання податкових пільг виникають при застосуванні:

- державного законодавства, в результаті чого утворюється різниця між доходами, які могли б надійти в місцевий бюджет, і доходами, які реально надійшли після надання податкових пільг;

- місцевого законодавства, в результаті чого утворюється різниця між доходами, які могли б надійти в місцевий бюджет, і доходами, які реально надійшли після надання місцевих податкових пільг» [71].

З 2015 р. з метою податкового стимулювання інвестиційної діяльності підприємства та організації звільнено від оподаткування майно, створене або придбане в результаті реалізації інвестиційного проекту або інвестиційної програми.

Податкова пільга надається суб'єкту інвестиційної діяльності на термін реалізації інвестиційного проекту або інвестиційної програми, а також протягом трьох років з моменту введення в експлуатацію майна, новоствореного, що купується (що не було в експлуатації). При цьому загальний термін надання податкової пільги не повинен перевищувати 5 років.

Згідно Закону України «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні» № 1116-ІХ від 17.12.2020 р., «передбачено надання державної підтримки українським й іноземним інвесторам із загальною сумою інвестицій від 20 млн. євро» [70]. Так, існує можливість отримання податкових пільг, забезпечення проектів об'єктами інфраструктури, надання права землекористування земельними ділянками для реалізації інвестиційних проектів, закріплення гарантій інвестора шляхом укладення прямого договору з урядом. Важливо, що обсяг державної підтримки не перевищуватиме 30% від суми інвестицій у проект. Прогнозується, що вказане має вплинути на рівень ВВП.

Інвестиційний проект із значними інвестиціями, для реалізації якого може надаватися державна підтримка згідно статті 5 ЗУ «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні», «має відповідати таким вимогам:

- 1) реалізується на території України у сферах переробної промисловості (крім діяльності з виробництва та обігу тютюнових виробів, спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв), добування з метою подальшої переробки або збагачення корисних копалин;
- 2) передбачає будівництво за рахунок коштів інвестора із значними інвестиціями необхідних для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями об'єктів суміжної інфраструктури;
- 3) створення впродовж строку реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями не менше 80 нових робочих місць із середньою заробітною платою працівників, розмір якої не менш як на 15% перевищує розмір середньої заробітної плати;
- 4) строк реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями не

перевищує п'ять років» [70].

Слід зазначити, що податкові пільги повинні охоплювати заключні стадії інвестиційного процесу. Умовою надання зниженої ставки з податку на прибуток підприємств і звільнення від податку на майно підприємств є досягнення запланованих обсягів інвестування за період користування пільгами. Однак, не завжди підприємствам, які мають право на застосування таких пільг, вдається виконати затвержені інвестиційною угодою обсяги інвестицій в реалізацію пріоритетних проектів. Результатом невиконання запланованих обсягів інвестицій є розірвання інвестиційної угоди зі сплатою відповідних податків до бюджету. Це призводить до необхідності для деяких проектів передбачити можливість не розривати інвестиційну угоду з урахуванням перегляду і збільшенню обсягів інвестування у майбутні періоди. Йдеться про «інвестиційні проекти, які реалізуються в області біотехнології, медицини, фармацевтики і в інших пріоритетних напрямках відповідно до стратегії інвестиційного розвитку регіону. Інвестування за такими проектами може бути достатнім, якщо воно досягло 60–70% від запланованого обсягу інвестування» [34, с. 355].

Беручи до уваги існуючі підходи до оцінки ефективності податкових пільг, зазначимо, що вони повинні будуватися на оцінці прямих втрат бюджету від введених пільг та одержуваного непрямого ефекту – приросту інвестицій в розвиток регіону і обсягу виробництва інноваційної продукції. Обов'язковим результатом ефективності податкових пільг має бути збільшення податкових надходжень в довгостроковому періоді. При цьому необхідно дотримуватися таких умов: «приріст податкових надходжень в наступному році повинен бути більшим за втрати бюджету в поточному році; при розрахунку доходів бюджету необхідно застосовувати дисконтування (врахувати тимчасову вартість грошей); врахувати мультиплікаційний ефект для економіки» [41].

Слід враховувати, що мультиплікаційний ефект для економіки означає «вплив зміни податкових ставок на різні показники економіки (збільшення коштів, що залишаються у платників податків після виплати податків, призведе до збільшення суми інвестицій, а збільшення інвестицій також сприятиме збільшенню споживання

товарів і збільшенню податкових пільг)» [20].

Для оцінки податкових ризиків в залежності від податкового навантаження Н. Тидір пропонує використовувати «кореляційний аналіз взаємозалежності показників: як результативної ознаки використання обсягу податкових надходжень за видами податків, як факторних – обсяг податкових пільг або їх частка в загальному обсязі надходжень» [83]. Отримані вченою результати показують, що в більшій мірі інвестиційні пільги впливають на податок на прибуток підприємств; в меншій – на транспортний податок, земельну плату та податок на нерухоме майно. Умови для залучення інвестицій в економіку визначаються податковим законодавством.

Важливо, що податкове стимулювання інвестиційної діяльності господарюючих суб'єктів шляхом надання податкових пільг з метою зниження податкового навантаження покликане забезпечити зростання величини власних коштів підприємств. З огляду на податкові повноваження суб'єктів, забезпечити зростання інвестицій в інноваційні проекти за рахунок цільового використання вивільнених в результаті оподаткування коштів можна за рахунок: «надання інноваційним підприємствам можливості застосовувати знижену ставку з податку на прибуток підприємств у частині, що зараховується до бюджету з 18% до 13,5%; звільнення суб'єктів інноваційної діяльності від сплати податку на майно (або використання зниженої ставки 0%)» [91].

В. Пансков пропонує ввести з метою оподаткування «обов'язкове цільове використання платниками податків нарахованих сум амортизаційних відрахувань із заборонаю вкладення зазначених коштів в цінні папери та інші фінансові активи. Для забезпечення якісного контролю податкових органів за нарахуванням і цільовим використанням амортизації в цілях оподаткування слід було б зобов'язати платників податків вести відповідний податковий облік. При цьому до витрат підприємств при обчисленні податку на прибуток підприємств повинні включатися суми не нарахованої амортизації, а фактично спрямовані на фінансування інвестицій» [66, с. 192]. Запропоноване автором положення про цільове використання підприємствами нарахованих сум амортизаційних відрахувань діє у всіх розвинених країнах. На наш погляд, при введенні умови цільового використання коштів амортизаційних

відрахувань слід дозволити платникам податків використовувати їх на дослідно-конструкторські роботи.

Амортизаційний механізм міг би стати ефективним інструментом, якби виконувалась умова цільового використання амортизаційних відрахувань, що відповідає світовій практиці. Варто упорядкувати механізм амортизації: вивільнені в процесі застосування амортизаційних пільг фінансові ресурси повинні в обов'язковому порядку спрямовуватися на інвестиції в основний капітал, які підприємство потім зможе витратити на впровадження нових технологій. Наявність амортизаційних пільг має не тільки створювати фінансові ресурси, а й збільшувати інвестиції в основний капітал, без яких неможливі інновації. Необхідно здійснювати реальні капітальні вкладення, створювати умови для попиту на інноваційну продукцію, для інвестицій в нові технології. З іншого боку, «для виробництва ноу-хау не вистачить тільки амортизаційних коштів, адже воно повинно бути забезпеченим відповідним рівнем матеріально-технічної бази у високотехнологічних галузях, а надто кваліфікованими кадрами й продуктивними робочими місцями» [77, с. 114].

Таким чином, для реального стимулювання інвестиційної діяльності амортизаційними пільгами необхідно залучити кошти для прямого бюджетного фінансування модернізації вітчизняної економіки. Тільки після забезпечення необхідної бази можна буде говорити про реальний потенціал амортизаційних пільг для стимулювання інвестиційної діяльності реального сектору економіки з урахуванням цільового використання амортизаційних відрахувань.

З урахуванням вкладу інвестицій в зростання продуктивності, економічних показників і необхідності досягнення соціальних цілей, держава відіграє визначальну роль у заохоченні здійснення господарюючими суб'єктами витрат на інвестиції. Вибір адекватних податкових стимулів органами державної влади повинен бути обумовлений можливістю їх застосування з урахуванням податкових ризиків та економічної ефективності. Зменшення податкового навантаження на підприємство дає нові можливості для впровадження інвестиційної діяльності та є ефективним податковим стимулом.

Для того, щоб забезпечити зростання інвестиційної активності, в першу чергу потрібно задовольнити інтереси малого й середнього бізнесу. «Підвищення економічної ефективності суб'єктів господарювання і стимулювання інвестиційної діяльності дає змогу розширити податкову базу та збільшити податкові надходження до бюджету. В свою чергу, наповненість бюджету створює передумови для соціально-економічного зростання» [83].

Таким чином, для підвищення інвестиційної привабливості й покращення економічної ситуації в Україні потрібно поступово знижувати податкове навантаження, послуговуючись міжнародним досвідом, адаптуючи його до специфіки розвитку нашої країни, формувати умови, за яких ухилення від сплати податкових зобов'язань буде неможливим, що призведе до поступового збільшення надходжень до Державного бюджету, та подбати про те, щоб податкові надходження були ефективно розподілені. Надання пільг при реінвестуванні прибутку, застосування спеціальних диференційованих ставок, прив'язаних до сфер діяльності можуть стати основними напрямками вдосконалення податкового стимулювання в частині залучення іноземних інвестицій. Це удосконалисть стимулювання розвитку пріоритетних галузей, сприятиме запровадженню гнучкої амортизаційної політики з наданням переваг для інноваційно активних підприємств.

3.3. Детінізація економіки як спосіб збільшення податкових надходжень

Для того, щоб податки могли забезпечувати розвиток держави, вони мають бути ефективними. І це не випадково, адже податки можуть істотно впливати на ефективність господарювання, а також пропорції відтворення, умови реалізації суспільного продукту, розвиток продуктивних сил, темпи нагромадження капіталу, соціальну стабільність у суспільстві. Несплачені податки звужують базу надходжень у державному і місцевих бюджетах, що загострює проблему дефіциту коштів. Тому досить важливим є розгляд детінізації економіки як способу збільшення податкових надходжень до Державного бюджету України.

Проблема тіньової економіки актуалізується на сучасному етапі, оскільки у формуванні структури Державного бюджету України за доходами найбільшу частину складають податкові надходження. Ухилення від сплати податків являється одним із основних економічних злочинів. Несплачені податки суттєво зменшують базу надходжень у Державному бюджеті, що підсилює проблему дефіциту коштів в країні. Збереження даного явища наносить шкоду, порушуючи стосунки держави з бізнесом і громадянами. У цей же час, за результатами дослідження Міністерства економіки України, «рівень тіньової економіки у 2020 році становив 30% від обсягу офіційного ВВП, порівняно з 27% ВВП у 2019 році» [82].

Як відомо, тіньова економіка – це діяльність бізнесу і підприємств, яка здійснюється поза межами державного обліку та контролю, а тому не відображається в офіційних статистичних даних, доходи від такої тіньової діяльності не обліковуються, а тому податки не сплачуються до бюджетів й не надходять до державних цільових фондів. У зв'язку з цим існує дефіцит бюджетів різних рівнів і недофінансування цільових фондів, а тому гроші, які могли б бути спрямованими на виплату пенсій, заробітної плати працівникам бюджетних установ та оборону, осідають на рахунках правопорушників. Можна стверджувати, що відбулося збереження тенденції до скорочення рівня тіньової економіки, попри поширення негативних наслідків пандемії COVID-19 та «зниження рівня реального ВВП на 1,3% за підсумком 2020 року до 2019 року» [85], проте все одно її рівень залишається значним.

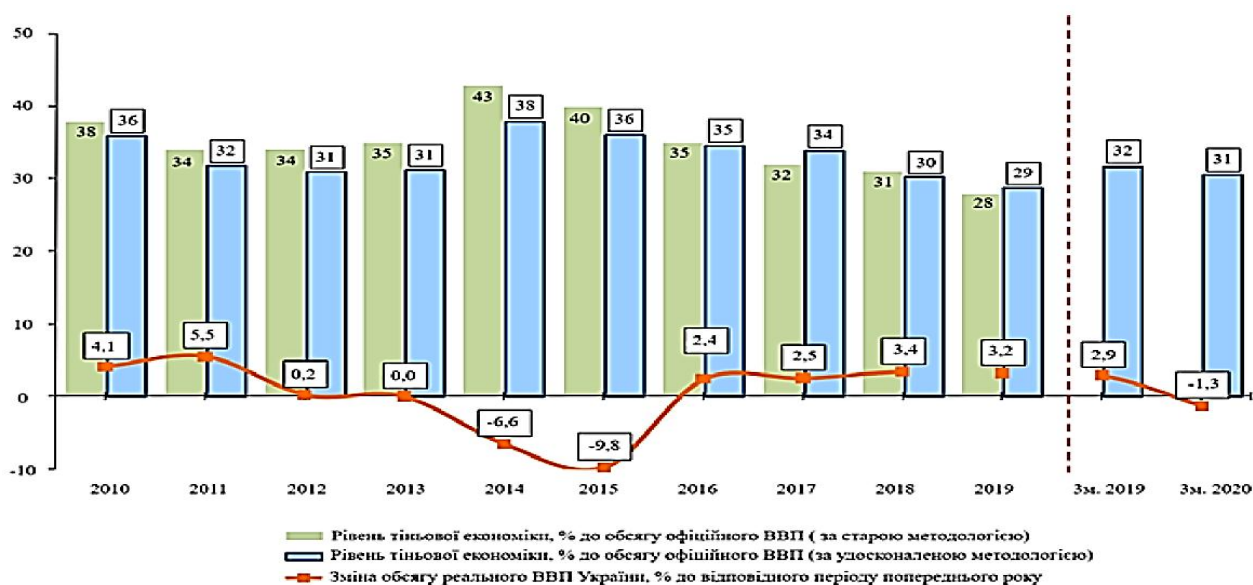
Втім, саме незвичний характер кризи, спричиненої поширенням пандемії і впровадженням карантинних заходів, визначив нетиповий характер зміни динаміки тіньової економіки з так званими секторальними особливостями. Якщо розглянути розрахунки динаміки рівня тіньової економіки за окремими методами (рис. 3.1), то можна зробити висновок, що три з чотирьох методів зафіксували зменшення рівня у порівнянні із конкретним періодом 2019 року: метод «витрати населення – роздрібний товарооборот і послуги» – на 4 одиниці; електричний метод – на 3 одиниці; монетарний метод – на 2 одиниці.

Для прикладу, «за 2018 рік 846 млрд. грн від офіційного ВВП знаходилося в

тіні, з яких: 702 млрд. грн. становила готівкова тіньова економіка, 144 млрд. грн. – домашнє виробництво товарів для особистого кінцевого використання, або ж – негрошова тіньова економіка» [86].

Причин наявності значних масштабів тіньової економіки у нашій країні досить багато:

- 1) неефективне державне регулювання економіки (відсутність довіри між бізнесом та державою, недосконале інституційне та законодавче забезпечення, висока бюрократизація);
- 2) неефективне адміністрування податків (нестабільність та недосконалість податкового законодавства, велике податкове навантаження);
- 3) відсутність ефективної системи контролю і покарання за неофіційне працевлаштування або неоподаткування заробітної плати;
- 4) недосконалість бюджетної системи, низький рівень контролю за використанням бюджетних коштів;
- 5) недосконалість судової і правоохоронної системи, відсутність чіткої державної програми боротьби із організованою злочинністю, в тому числі й в економічній сфері, низький рівень довіри населення до судових та правоохоронних органів.

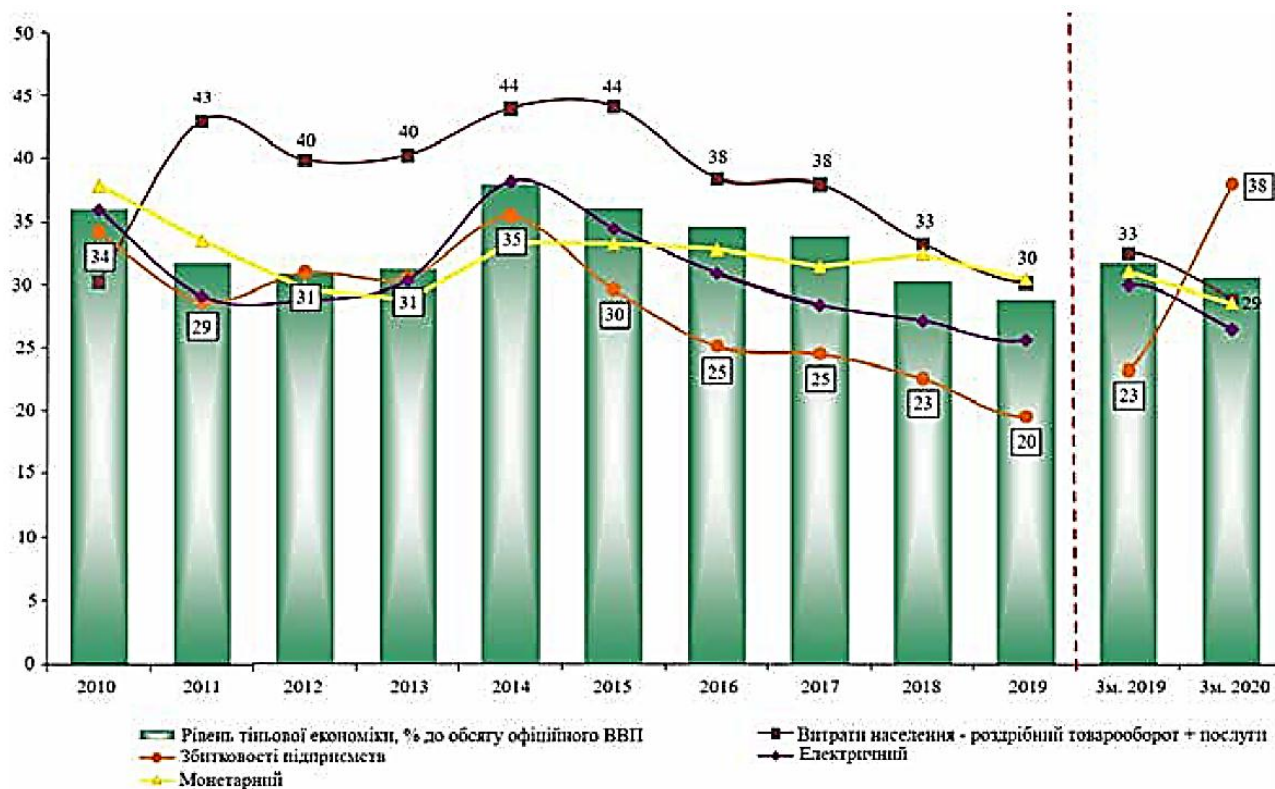


Джерело: [3]

Рис. 3.1. Показник рівня тіньової економіки в Україні (% від обсягу ВВП) і темпи приросту рівня реального ВВП (% до попереднього року)

Однак, все ж до основних інструментів тінізації фінансових потоків відносять зменшення податкових зобов'язань, ухилення від оподаткування, виведення коштів за межі держави, легалізацію доходів, одержаних незаконним шляхом та порушення бюджетних видатків (рис. 3.2).

Реформуючи податкову політику, варто визначитися із оптимальним для економіки держави рівнем перерозподілу ВВП. При цьому необхідно «керуватися як розрахованим на основі доктрини соціально-економічного розвитку рівнем суспільно необхідних видатків держави, так і можливостями ефективного функціонування підприємницького сектору за певної величини податкового навантаження» [84]. У зв'язку з тим, що зроблені вченими висновки про необхідність встановлення широких меж втручання держави у врегулювання розвитку вітчизняної транзитивної економіки заперечують спроби суттєво зменшити наявне в Україні співвідношення податків та податкових платежів до ВВП, правильним вважаємо формування засад податкової політики, виходячи із максимально можливого використання одночасно фіскального та регульовального потенціалів оподаткування.



Джерело: [85]

Рис. 3.2. Динаміка тіньової економіки, % від обсягу ВВП

Слід зазначити, що бюджетоутворюючі податки є вагомим інструментом перерозподілу ВВП й відіграють головну роль у реалізації податкової політики держави. Динаміка та частка податків у ВВП і доходах Державного бюджету України у 2016-2020 рр. показана в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Частка бюджетоутворюючих податків у ВВП і доходах
Державного бюджету України у 2016-2020 рр., %**

Рік	Частка									
	ПДВ у:		Податку на прибуток у:		Акцизного податку у:		ПДФО у:		Бюджетоутворюючих податків у:	
	ВВП	Доходах	ВВП	Доходах	ВВП	Доходах	ВВП	Доходах	ВВП	Доходах
2016	9,9	30,1	2,5	7,7	4,3	13,0	5,8	17,7	22,5	68,5
2017	10,5	30,9	2,5	7,2	4,1	11,9	6,2	18,3	23,3	68,3
2018	10,5	31,6	3,0	9,0	3,7	11,2	6,5	19,4	23,7	71,2
2019	9,5	29,4	3,0	9,1	3,3	10,1	6,9	21,4	22,7	70,0
2020	9,8	30,2	2,8	9,6	3,1	10,2	6,4	19,9	22,1	69,8
2016-2020	9,9	29,9	2,6	7,8	3,8	11,4	6,1	18,4	22,3	53,8

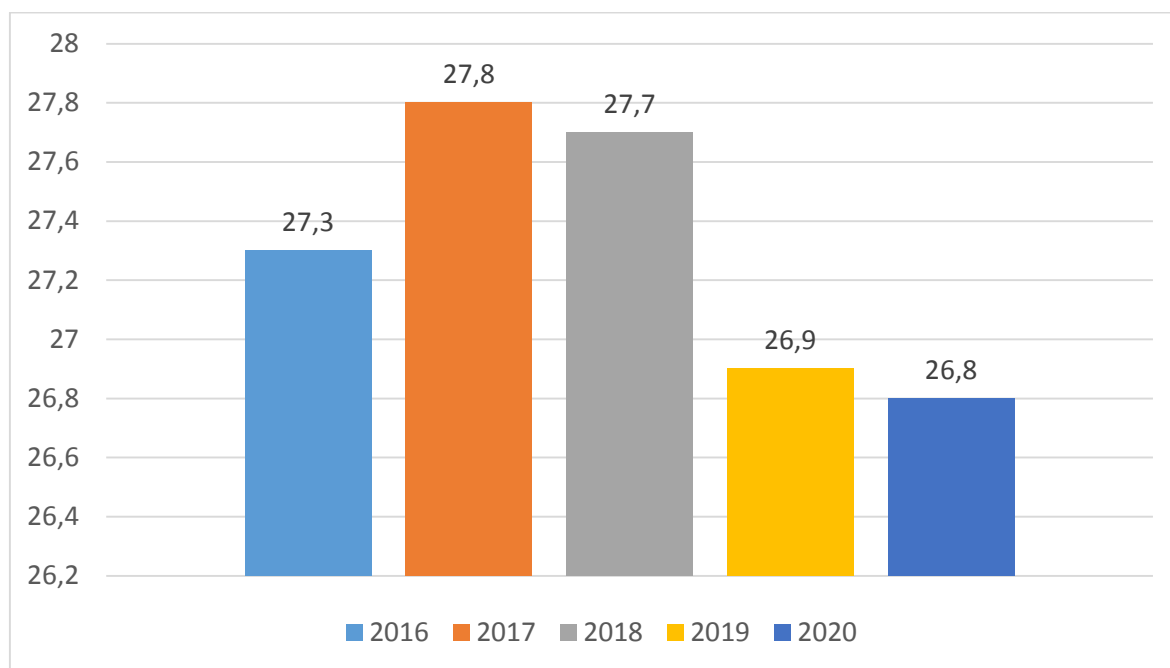
Джерело: сформовано на основі [9]

У нинішніх умовах зростання рівня перерозподілу ВВП через сектор загального державного управління може стримувати розвиток підприємництва та розширення податкової бази. Важливо не допускати скорочення темпів розвитку національної економіки та її галузей, регіонів при наявності тенденції зростання рівня перерозподілу ВВП через податкову систему в 2016-2020 рр.

Дослідження рівня податкового навантаження на економіку має важливе практичне значення. Як пише дослідник Ю. Уманців, «кількість, види та ставки податків, диференційованість, наявність й обґрунтованість податкових пільг багато в чому визначають можливості їх стимулюючого впливу на суб'єкти економічної діяльності, їх спроможність до нагромадження та інвестування, що зумовлює міру структурних перетворень в економіці й зростання її ефективності» [88, с. 50].

Проаналізуємо податкове навантаження України у 2016-2020 рр. (рис. 3.3). Здобуті дані показують, що податкові надходження Державного бюджету України у

ВВП зменшилися у 2020 р. порівняно з 2016 р. на 0,5%, й відбулося зниження порівняно з показником 2019 р. на 0,1%. При цьому рівень податкового навантаження повинен бути збалансованим.



Джерело: сформовано на основі [61]

Рис. 3.3. Динаміка рівня бюджетного податкового навантаження в Україні протягом 2016-2020 рр., %

Проаналізувавши дані податкового навантаження в Україні, слід визнати, що останнім часом спостерігається його незначне зменшення. Зниження податкового навантаження є обов'язковою умовою виходу України із економічної кризи, що посприє цілій низці позитивних зрушень в економіці: поступове зниження податкового навантаження на фізичних осіб посприє збільшенню заощаджень домогосподарств, підвищенню платоспроможного попиту населення, та відповідно розвитку виробництва і збільшенню реальних доходів платників податків і в наслідку – зростанню податкової бази.

Слід також враховувати, що нетипова для розвинутих європейських ринкових економік масштабність неоподатковуваних фінансово-господарських операцій («тіньовий сектор в Україні становить близько 30% ВВП, а найбільшу тінізацію економіки серед розвинутих європейських країн зафіксовано в Іспанії, Італії, Греції та Бельгії на рівні 16, 20, 27 та 28% ВВП відповідно» [21]) зумовлює необхідність

боротьби з податковими правопорушеннями. Досягти значних успіхів у скороченні тіньового сектору можливо лише після створення сприятливих умов господарювання в межах реальної економіки і реформування політики видатків держави. Прискорити вирішення проблеми відхилення від оподаткування можна шляхом спрощення та систематизації податкового законодавства, максимальної автоматизації процесів адміністрування податків і податкових платежів, а також виховання фіскальної свідомості населення.

Зміни у структурі оподаткування повинні відбуватися на основі збереження основних, законодавчо встановлених у державі й добре зарекомендованих як дієвий засіб регулювання перерозподільних відносин країн ЄС, податків та податкових платежів. Слід зазначити що «специфіка вітчизняних умов господарювання обумовлює необхідність трансформування податкової сфери із акцентуванням уваги на непрямому оподаткуванні» [22].

За допомогою податків на споживання можна здійснювати ефективний контроль витрат у рамках економіки загалом, що визначає їх як стабільне джерело доходів держави. Хоча практика справляння ПДВ, зокрема, не може служити підтвердженням сказаного, альтернативи йому немає. Так, по–перше, ПДВ є найдосконалішою формою універсальних акцизів. По–друге, цей податок зараз перетворився на невід’ємний атрибут сучасного європейського оподаткування. Наявність «в складі національної податкової системи ПДВ є однією з обов’язкових умов членства у Євросоюзі» [77]. Тобто, якщо питання про своєчасність форми запровадження ПДВ у державі ще можна віднести до дискусійних, то міркування із приводу необхідності його заміни простим в адмініструванні архаїчним податком із обороту є абсолютно хибними.

Потребує перегляду й сучасне пільгове ПДВ-оподаткування, у першу чергу в межах так званих територій пріоритетного розвитку. Окрім того, «зростанню фіскальної ефективності ПДВ, як й інших податків і податкових платежів, посприє запровадження дієздатних механізмів, що дозволять забезпечити відповідальність платників податків за виконання власних фінансових зобов'язань» [78, с. 413].

У країнах ЄС специфічні акцизи відіграють досить істотну роль як джерело доходів бюджетів. Але «надходження від акцизного збору в Україні в 2,5–4 рази менші, ніж ПДВ» [1]. І хоч протягом років це співвідношення поступово зменшується, можливості використання акцизного оподаткування як інструменту перерозподілу ВВП все ще залишаються дуже обмеженими. До цих пір, попри формування переліку підакцизних товарів на базі зразків світової практики, основні надходження акцизного збору забезпечуються шляхом споживання алкогольної та тютюнової продукції. Майже непередставленим є клас споживачів товарів елітного попиту, а високі ціни імпорту нафтопродуктів змушують встановлювати мінімальні ставки акцизів. Все це підтверджує необхідність досягнення нових рівнів економічного розвитку й суспільного добробуту в Україні як фундамент розширення меж акцизного оподаткування та передумови вступу до Євросоюзу загалом.

В науковій літературі та в практичних аналітичних матеріалах наводяться рекомендації з детінізації національної економіки, серед яких виокремимо:

- реформування судової та правоохоронної системи з метою забезпечення гарантій справедливого суду та виконання судових рішень. «Розробка та реалізація ефективної державної програми боротьби з організованою злочинністю, в тому числі й в економічній сфері, підвищення професіоналізму судових і правоохоронних органів, підсилення незалежності від політичних процесів, зміцнення ролі конституційного правосуддя і забезпечення прозорості та неупередженості судових процесів» [66, с. 59]. Судова реформа та реформа правоохоронної системи, на нашу думку, являється однією з надважливих реформ в Україні, реалізацію якої не забезпечила жодна влада, яка поглиблює культуру морального виправдання ухилення від оплати податків, ведення «чорної» бухгалтерії, контрабанди товарів через митний кодон України;
- розмежування держави й бізнесу, в т.ч. «шляхом впровадження заборони пов'язаних осіб державних посадовців і народних депутатів на ведення підприємницької діяльності, спрощення реєстрації бізнесу і підвищення

прозорості дозвільної системи, розвитку партнерства держави та бізнесу» [74, с. 100];

- «амністія» капіталів некримінального походження, передусім тих, що «спрямовуються в інноваційну сферу й інші суспільно значущі сектори» [10, с. 119];
- звуження фінансової бази тіньового господарювання за рахунок «зменшення рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на розвиток людського капіталу» [19];
- радикальне спрощення погоджувальних і дозвільних процедур стосовно здійснення підприємницької діяльності у інноваційній сфері;
- обов'язкове обґрунтування джерел походження грошових коштів в процесі купівлі товарів, вартість яких перевищує певну заздалегідь означену суму (житла, земельних ділянок, транспортних засобів і предметів розкоші);
- «залучення до реалізації стратегії узаконення представників міжнародних організацій, спеціалізованих на протидії нелегальному господарюванню, і громадянського суспільства» [17];
- запровадження моделі відкритого електронного уряду. Модель відкритого електронного уряду і розвиток системи електронного врядування являється надзвичайно актуальним питанням у контексті забезпечення збільшення доходів ДБУ, оскільки впровадження електронної митниці дадуть змогу зменшити корупційну складову, зменшити контрабанду товарів;
- стимулювання поширення безготівкових розрахунків, що дозволить «підвищити ефективність контролю джерел доходів, виявлення фактів перевищення витрат приватними особами над доходами» [1].

Зокрема, деякі елементи електронного урядування вже запроваджено. Також спрощено сплату штрафів громадянами України через додаток «Дія».

Що стосується «податкової амністії», то відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян

шляхом запровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету» № 1539-IX від 15.06.2021 р., передбачено «провести одноразове (спеціальне) добровільне декларування з 01.09.2021 р. до 01.09.2022р., що вимагає сплату збору в порядку, строки і розмірах, встановлених ПКУ, та виконання інших умов» [69]. Проте, за оцінками експертів, це не амністія, а заміна несплачених податків іншим варіантом їх оплати. Також закон має ризики щодо «звільнення декларантів від відповідальності в разі сплати збору і в підсумку може виявитися інструментом переслідування власників задекларованих активів з боку податкової служби» [3].

Зниження рівня тіньової економіки в Україні можливе лише за умовою системного подолання вищезазначених чинників, що стимулюють тіньову діяльність. Доречним є використання наступних напрямів в боротьбі із тіньовою економікою, що забезпечить підвищення рівня податкових надходжень до бюджетів різних рівнів:

1) зменшення податкового навантаження і скорочення кількості обов'язкових платежів та податкових пільг задля забезпечення рівних умов для усіх платників податків і зменшення випадків, коли податкові зобов'язання мінімізуються – такий напрям розрахований на те, що зниження ставок податків стимулюватиме підприємців до збільшення виробництва, й в наслідку, призведе до збільшення бази оподаткування, що, в свою чергу, підвищить рівень податкових надходжень. Зокрема, доцільно скоротити податок на працю й деякі інші податки, що мають незначну фіскальну ефективність. Важливим є не просто скорочення переліку податків і зниження їх ставок, а розширення бази оподаткування, залучення дедалі більшої кількості платників податків;

2) забезпечення ефективності інформаційних систем та технологій в процесі адміністрування податків для уникнення впливу людського фактору на відповідні процеси;

3) застосовування дієвих податкових стимулів для бізнесу – спрощення процедури адміністрування податків, надання податкової підтримки у процесі створення підприємств малого і середнього бізнесу, створених для інноваційно активних підприємств (податкове відтермінування, пільговий період, звільнення від

податкового навантаження на певний строк, що в майбутньому необхідно забезпечити розвиток економічних процесів і в результаті збільшення податкових надходжень до бюджетів);

4) удосконалення механізму виявлення неплатників податків та посилення відповідальності за використання незаконних податкових схем, тінізацію фінансових потоків та умисну мінімізацію податкових зобов'язань.

Отже, наявність великих масштабів тіньової економіки призводить до зменшення надходження податків до бюджетів різних рівнів. Це явище призводить до дефіциту бюджету та змушує шукати напрями боротьби з тіньовою економікою. Ефективним шляхом детінізації економіки країни є комплексне подолання чинників, які стимулюють тіньову діяльність, та формування сприятливих умов для діяльності всіх суб'єктів ринку в легальному секторі, таких як: зниження податкового тиску на підприємницьку діяльність, застосування належних податкових стимулів для бізнесу, вдосконалення механізму виявлення неплатників податків, пов'язані з організацією та провадженням тіньової діяльності.

ВИСНОВКИ

Обґрунтування особливостей податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України дало змогу зробити такі висновки.

1. Визначено сутність податків та їх значення в розвитку економіки держави. Показано, що податкові надходження займають найважливіше місце в структурі доходів Державного бюджету України. Вказані надходження забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних завдань. Встановлюючи податки, держава переслідує не тільки мету поповнення дохідної частини Державного бюджету, а й ряд похідних від неї цілей інших порядків, що впливають з напрямків державної політики: економічної, податкової, митної, бюджетної, зовнішньоекономічної та ін. Вплив податкових надходжень на економічний розвиток визначається також домінуючими напрямками оподаткування: соціальними, економічними та екологічними.

2. Виявлено роль податкових надходжень у дохідній частині Державного бюджету України. Доходами бюджетів є об'єктивне економічне явище, яке пов'язане із сукупністю економічних відносин із приводу розподілу й перерозподілу ВВП задля формування основного централізованого фонду грошових коштів держави. З одного боку, доходи бюджету є результатом розподільчих процесів, а з іншого – об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду на окремі цільові фонди згідно функцій, визначених державою. Обсяг податкових надходжень у структурі доходів ДБУ залежить від функцій та повноважень держави в особі органів державного управління, державної влади, місцевого самоврядування, визначених законами, та обсягу ВВП й рівня його централізації. Доходами бюджету вважають суму бюджетних коштів, мобілізовану державою у вигляді податкових надходжень в обсягах, необхідних їй для дотримання своїх конституційних повноважень та функцій. Завданням держави є встановлення оптимального рівня податкових надходжень в структурі доходів бюджету, які забезпечують баланс інтересів держави і платників податків.

3. Охарактеризовано класифікацію та особливості формування податкових

надходжень Державного бюджету України. Серед джерел доходів бюджету найважливішим визначено податкові надходження, які стягуються на безеквівалентній односторонній основі та мають обов'язковий, проте не каральний характер. Завдяки податковим надходженням формується найбільша частина доходів бюджету. Податкові надходження, виступаючи одним із головних системоутворюючих джерел формування доходів бюджету не виключають змістовного впливу на формування бюджетів і інших джерел.

4. Проведено структурно-динамічний аналіз формування податкових надходжень Державного бюджету України. Виявлено, що у доходах Державного бюджету України протягом останніх п'яти років податкові надходження в середньому склали 79,1%, неподаткові – 21,0%. Податки на доходи, прибуток та внутрішні податки на товари та послуги (податки на споживання) забезпечують понад 2/3 усіх податкових надходжень ДБУ. Відбулося збільшення податкових надходжень у Державному бюджеті України за такими податками: ПДВ, акцизний податок, ПДФО, податок на прибуток, мито. У структурі податкових надходжень до ДБУ, частка кожного з податків постійно змінюється, що є наслідком: недосконалої системи збору та адміністрування податків; ухилення від сплати податкових надходжень; тінізації економіки; посткризового стану економіки протягом останніх років; погіршенням геополітичної ситуації.

5. Зроблено оцінку стану виконання податкових надходжень у системі доходів Державного бюджету України. Визначено, що у 2016-2020 рр. коефіцієнт збирання податків коливався в межах від 0,91 (2020 р.) до 1,38 (2018 р.). У 2017 р. коефіцієнт збирання податків підвищився внаслідок виконання планових показників за основними податками. Проте лише податок на прибуток підприємств перевищує одиницю у 2017-2020 рр., що характеризує якісні зрушення в його адмініструванні. Під час макроекономічної кризи зростання фіскального впливу податків підсилює її негативні наслідки, а надмірна зосередженість на виконанні показників надходжень до державної влади, посилює податковий тиск на суб'єктів господарювання, що не сприяє економічному розвитку держави.

6. Проаналізовано основні чинники впливу на податкові надходження

Державного бюджету України. До факторів, що впливають на обсяг прямих та непрямих податків, віднесено макрофінансові (розмір ВВП, рівень тінізації економіки, зміни у податковому законодавстві) та мікроекономічні чинники. Виявлено коливання частки податкових надходжень Державного бюджету України у ВВП (від 14,4% до 20,3%). Визначено втрати ДБУ внаслідок тіньової економіки за 2016-2020 рр. Показано, що податкові розриви від тіньової економіки зросли в Україні майже вдвічі, що знижує податкові надходження. Через надто високий рівень тіньової економіки в країні щороку не надходить до бюджету близько третини фактичних податкових надходжень.

7. Розкрито роль податкового стимулювання ділової та інвестиційної активності в реальному секторі економіки в оптимізації податкових надходжень в системі доходів ДБУ. Запропоновано використовувати спеціальні інструменти податкового регулювання інвестиційної активності – пільгове кредитування, надання податкових пільг і канікул.

8. Визначено детінізацію економіки як спосіб збільшення податкових надходжень в доходах ДБУ. З метою активізації резервів доходів ДБУ, запропоновано реалізувати комплекс заходів щодо детінізації національної економіки, які включають: реформування судової і правоохоронної системи з метою забезпечення гарантій справедливого суду і виконання судових рішень; «амністія» капіталів некримінального походження; звуження фінансової бази тіньового господарювання через зменшення оподаткування фізичних осіб на величину коштів (документально підтверджених), витрачених на підвищення рівня розвитку людського капіталу; радикальне спрощення погоджувальних і дозвільних процедур стосовно здійснення підприємницької діяльності; запровадження моделі відкритого електронного уряду; стимулювання поширення безготівкових розрахунків.

Перспективами дослідження може стати подальше дослідження шляхів оптимізації податкових надходжень в структурі доходів ДБУ з метою забезпечення економічного розвитку держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. Київ. : Комп'ютер прес, 2014. 300 с.
2. Бак Н. А. Децентралізація в Україні: бюджетні права, обов'язки та відповідальність. *Фінанси України*. 2016. № 7. С. 64–81.
3. Баранов С.О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 12. URL: http://investplan.com.ua/pdf/12_2021/23.pdf.
4. Бачо Р.Й. Стан формування доходної частини бюджету України в сучасних кризових умовах. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка*. 2014. 1(42). 140–145.
5. Білінський Д.О. Правове регулювання публічної фінансової системи. Харків : Право, 2017. 296 с.
6. Боголиб Т.М. Бюджетная система Украины: новая реальность и глобальные вызовы. *Економічний часопис–XXI*. 2016. № 1–2. С. 41–43.
7. Боровик П.М., Гузар Б.С. Недоліки оновленого механізму справляння податку на прибуток підприємств. *Молодий вчений*. 2020. № 3 (18), Ч. I. С. 35–39.
8. Бочі А., Поворозник В. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання. Міжнародний центр перспективних досліджень. 2014. URL: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf
9. Бюджет України: статистична інформація / Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget>.
10. Бюджетна і податкова системи України у запитаннях і відповідях : навч. посіб. / М. І. Бондар, В. М. Опарін, О. М. Тимченко та ін. Київ : Акад. фін. управління, 2012. 336 с.
11. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за ред. Л. Л. Тарангул. Ірпінь : Нац. ун–т ДПС України, 2012. 515 с.

12. Бюджетна система : підруч. / за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко. Тернопіль : ТНЕУ, 2013. 624 с.
13. Бюджетна система України та Євросоюзу : монографія / С. О. Булгакова, О. І. Барановський, Г. В. Кучер та ін. ; за ред. А. А. Мазаракі. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 409 с.
14. Бюджетна система України: проблемні питання : монографія / за ред. В.Г. Баранової. Одеса : Атлант, 2013. 251 с.
15. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.
16. Вишневський В.П. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря. *Фінанси України*. 2018. №1. С. 13-16.
17. Волохова І.С. Трансформаційні процеси у податковій системі України. : монографія. Одеса: Атлант VOI COIY, 2018. 384 с.
18. Гарбар Ж. В., Собчук С. І. Податкові надходження у системі формування доходів бюджету. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 7. URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=ecfipr_2017_7\(2\)__10](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=ecfipr_2017_7(2)__10).
19. Геєць В. М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи. *Економіка і прогнозування*. 2014. № 1. С. 9–30.
20. Голишевська Л. В., Андрущак А. А. Роль фіскальної та регулюючої функції податків в економіці держави. URL : http://rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62930.doc.htm
21. Горин В. Зарубіжний досвід регулювання доходів Державного бюджету в умовах економічної нестабільності. *Світ фінансів*. 2019. Вип. 4. С. 186–199.
22. Горобей К. Д., Цимбаленко Я. Ю. Сучасний стан податкових надходжень у розрізі ВВП країн ЄС та України. *Вісник КНУТД*. 2018. № 1 (119). С. 18–26.
23. Городецька Т. Е., Поровай А. С. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету. *Молодий вчений*. 2017. № 2. С. 243–247.

24. Гусаревич Н.В. Формування доходів бюджету в умовах економічних перетворень. *Економічний вісник університету*. Переяслав–Хмельницький державний університет імені Григорія Сковороди. 2016. № 30. С. 152–158.
25. Данилюк М.М. Вплив виконання державного бюджету на макроекономічну стабільність в Україні. *Економічний аналіз*. 2020. Том 14. № 1. С. 241–247.
26. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система України та шляхи її реформування : навч. посіб. Київ : Парламентське видавництво, 2018. 320 с.
27. Данко І.М. Непрямі податки : їх вплив на фінансово–господарські рішення. *Фінанси України*. 2020. № 10. С. 131–135.
28. Державний бюджет України : офіційний портал Міністерства фінансів України. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov>.
29. Єфименко Т.І. Динаміка доходів бюджету та валового внутрішнього продукту: методологія і методика порівняльного аналізу. *Наукові праці НДФІ*. 2020. №12. С. 11–21.
30. Західна О. Р., Петик Л. О., Щур–Живко О. С. Аналіз доходів та видатків Державного бюджету України. *Молодий вчений*. 2018. № 2(2). С. 714–718.
31. Захожай К.В. Роль і місце Державного бюджету України в фінансовій системі держави. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*: зб. тез доп. XV Всеукр. наук. конф. Київ : Інформ.–аналіт. агентство, 2017. С. 267 – 270.
32. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун–т, 2013. 444 с.
33. Звітність про виконання бюджетів / Державна казначейська служба України. URL: <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
34. Іванов Ю.Б. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, О.В. Грачов та ін., за ред. Ю.Б. Іванова. Харків : ІНЖЕК, 2012. 496 с.
35. Інформація Міністерства фінансів України про виконання Державного

- бюджету України за 2006-2020 рік. URL : <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-ukrayini-2016-2021>.
36. Канєва Т., Рубан М. Податкове регулювання в контексті удосконалення міжбюджетних відносин. *Бізнес Інформ*. 2017. № 8. С. 225–230.
37. Кармазіна М. О. Співвідношення бюджетних доходів та надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів). *Форум права*. 2018. № 2. С. 220–226.
38. Касперович Ю. Доходи бюджету в умовах трансформаційних зрушень системи фінансово–економічного регулювання. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 10(2). С. 254–259.
39. Кир'язова Т. О., Чулак Н. І. Доходи Державного бюджету України: проблеми формування та можливі джерела збільшення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 2(2). С. 40–44.
40. Кириленко О. П. Досягнення стратегічних орієнтирів удосконалення міжбюджетних відносин в Україні. *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 19–28.
41. Ковальчук Ю. С. Роль податкової системи у забезпеченні сталого економічного розвитку України. *Фінансовий сектор Європейського союзу та сталий розвиток: європейський досвід, стратегічні орієнтири для України* : збірник матеріалів міжнар. наук.–практ. конф., 6 червня 2019 р. Київ, 2019. URL: https://socosvita.kiev.ua/sites/default/files/conference%206062019_zbimyk.pdf#page=58.
42. Когут М. Г. Співвідношення прямих та непрямих податків: основні детермінанти. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 4. С. 194–197.
43. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Київ : Преса України, 1997. 79 с.
44. Кораблін С. О. Національний бізнес–цикл і доходи Зведеного бюджету України: підходи до оцінки кількісного впливу. *Економічна теорія*. 2016. № 2. С. 75–84.

- 45.Короткевич О. В. Єдиний податок: формування та вплив на доходи бюджету України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 21. С. 39–44.
- 46.Крисоватий А., Луцик А. Податкові аспекти соціального добробуту в Україні. *Світ фінансів*. 2019. Вип. 2 (47). С. 7–17.
- 47.Лашак В.В. Удосконалення системи прямого оподаткування. *Фінанси України*. 2017. №11. С. 95–107.
- 48.Макогон В. Д. Податкові надходження у системі формування дохідної частини бюджету. *Економічний вісник університету*. 2019. № 41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podatkovyi-nadhodzhennya-u-sistemi-formuvannya-dohidnoyi-chastini-byudzhetu>.
- 49.Маркуц Ю.І. Формування державного бюджету в розвинутих країнах світу та Україні. *Бізнес Інформ*. 2020. № 11. С. 222–227.
- 50.Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків. *Фінанси України*. 2016. №01. С.31–37.
- 51.Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. Ст. 552.
- 52.Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія. Київ : НІСД, 2011. 380 с.
- 53.Мотузка О.М. Статистичний аналіз доходів державного бюджету України. *Статистика України*. 2015. № 1. С. 23–27.
- 54.Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування : монографія / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк, Л.П. Амбрик ; за ред. І. Крисоватого, О.М. Десятнюк. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 182 с.
- 55.Огоновський А.Р. Система податків в Україні та основні напрями її реформування. *Науковий вісник*. 2018. № 17/7. С. 228–238.
- 56.Огонь Ц. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія. Київ : НТЕУ, 2003. 580 с.
- 57.Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. URL : <https://tax.gov.ua>.

- 58.Офіційний веб–сайт Державної служби статистики України. URL : <http://ukrstat.gov.ua>.
- 59.Офіційний веб–сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://minfin.gov.ua>.
- 60.Офіційний веб–сайт Фіскальної служби України. URL : <http://sfs.gov.ua>.
- 61.Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL : <https://treasury.gov.ua/ua>.
- 62.Офіційний сайт Національного банку України. URL : <https://bank.gov.ua>.
- 63.Павлюк К.В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України: монографія. Київ : НДФІ, 2006. 584 с.
- 64.Пасічний М.Д. Особливості реалізації вітчизняної бюджетної політики. *Економіка та держава*. 2016. № 5. С. 43–48.
- 65.Першко Л. О., Волошенюк Ю. П. Формування дохідної частини Державного бюджету України в сучасних умовах. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського*. Серія: Економічні науки. 2017. № 2. С. 137–142.
- 66.Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи / Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О., Паскалова А. Г., Пірникоза П. В., Серебрянський Д. М., Сибірянська Ю. В., Стадник М. В.; [за заг. ред. В. М. Мазярчука]. Київ: Лопатіна О.О., 2019. 392 с.
- 67.Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
- 68.Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 15 травня 2019 р. №555 «Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного та соціального розвитку України на 2020 рік» : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 березня 2020 року № 253. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/253-2020-%D0%BF#Text>
- 69.Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження одноразового (спеціального)

добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : Закон України № 1539-IX від 15.06.2021 р. Відомості Верховної Ради. ВВР. 2021. № 34. Ст. 274.

70. Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні : Закон України № 1116-IX від 17.12.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1116-20#Text>
71. Рубан М. О. Європейський досвід формування доходів місцевих бюджетів. *Вісник Херсонського державного університету*. Серія : Економічні науки. 2018. Вип. 30. Ч. 2. С. 104–109.
72. Савчук Н. Світовий досвід формування доходів бюджету та перспективи його адаптації в Україні. *Фінанси України*. 2014. № 3. С. 23–36.
73. Свєреда Н. І. Основні проблеми та напрями подолання бюджетного дефіциту в Україні. *Формування ринкових відносин*. 2019. № 6. С. 98–101.
74. Сисоєнко І. А., Карлюка Д. О. Прагматика макроекономічних індикаторів держави та їх вплив на формування доходної частини Державного бюджету України. *Таврійський науковий вісник*. 2015. Вип 94. С. 98–103.
75. Сідельникова Л. П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави. *Фінанси України*. 2015. № 9. С. 45–60.
76. Слатвінська М. О. Ключові проблеми податкової системи та напрями їх усунення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 21. С. 621–625. URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2018/118.pdf>.
77. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденції реформування оподаткування у країнах ЄС. *Фінанси України*. 2012. Вип. 1. С. 94–115.
78. Степаненко С. В. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів бюджету та його ефективність. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. Петра Василенка*. 2019. №206. С. 412–422. URL: <http://dspace.khntusg.com.ua/handle/123456789/10433>.

- 79.Сторонянська І., Бенювська Л. Податкові надходження в структурі доходів державного та місцевих бюджетів: регіональний вимір. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Сер. Економіка. 2015. Вип. 1. С. 257–263. URL : http://nbuv.aov.ua/UJRN/nvmdue_2015_1_47.
- 80.Тарантул Л. Л. Актуальні проблеми удосконалення податкового регулювання : монографія. Київ : АФУ, 2013. 524 с.
- 81.Тарасюк М. В., Сирочетник О. С. Доходи бюджету в системі соціально-економічного розвитку України. *Науковий вісник УжНУ : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 21(2). С. 93–97.
- 82.Тенденції тіньової економіки : офіційний портал Міністерства економіки України. URL : <https://me.gov.ua/Documents/Ust?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56^50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>
- 83.Тидір Н. І., Соломка Я.А. Податкова політика України в умовах економічної нестабільності: аналітичний огляд. *Наукові записки НУ «Острозька академія»*. 2020. № 18(46). С. 85-89.
- 84.Тидір Н. І. Стан податкової безпеки в Україні протягом 2015-2019 років. VIII Міжнародна наукова Інтернет-конференція «Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці», м. Київ – Ягезгоху, 14-15 жовтня 2020 р. С. 74-76.
- 85.Тіньова економіка в Україні : офіційний портал НБУ. URL : <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini--mayje-chvert-wp--abo-846-mlrd-griven--perebuvaye-v-tini>
- 86.Тіньова економіка України досягає 45% – МВФ / Економічна правда. URL: <https://epravda.com.ua/news/2018/02/9/633941>.
- 87.Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011
- 88.Уманців Ю., Міняйло О. Доходи бюджету в системі економічного регулювання. *Ринок цінних паперів України*. 2014. № 9–10. С. 43–51.

- 89.Хмарук Ю. В. Формування системи доходів державного бюджету України в умовах розбудови ринкової економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2011. 20 с.
- 90.Цуркан І.М. Управління податковим навантаженням підприємств на основі підвищення ефективності використання виробничих ресурсів : монографія. Дніпро : НГУ, 2019. 164 с.
- 91.Чугунов І. Я., Брижан К. В. Бюджетна політика в умовах трансформації економіки. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 32 (1). С. 241–251.
- 92.Щербина Ю. О., Манькута А. І. Податок на додану вартість та його роль у формуванні доходів державного бюджету України. *Modern Economics*. 2017. № 1. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/xmlui/handle/123456789/2417>.
- 93.Юрчишена Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Фінанси, учет, банки*. 2016. Вип. 1. С. 215–224.
- 94.Юшко С. В. Доходи бюджету: оцінка стану та перспектив формування : монографія. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. 190 с.
- 95.Юшко С. Роль податкових надходжень у формуванні доходів бюджету. *Світ фінансів*. 2019. № 3. URL : <http://sf.tneu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1251/1254>.

ДОДАТКИ