

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА
Факультет економіки і підприємництва

Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

Допущено до захисту
«_____» _____ 2023 р.
Зав. кафедри, д.е.н., професор
_____ **Прокопчук О.Т.**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
МАГІСТРА

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ОСОБЛИВОСТІ
ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ ТА
НАПРЯМИ РОЗВИТКУ У ПОВОЄННИЙ ЧАС

Виконав – студент 2 курсу, групи 21 м-ф
освітньої програми «Фінанси, банківська
справа та страхування»
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа
та страхування

Волошин Олександр Вікторович

Науковий керівник – к.е.н., доцент
Барабаш Леся Віталіївна

Умань – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА

Факультет економіки і підприємництва

Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

Освітня програма фінанси, банківська справа та страхування

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

(код, назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

(підпис)

(ініціали, прізвище)

« _____ » _____ 2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

Студенту Волошину Олександр Вікторовичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Податкова система України: особливості функціонування під час воєнного стану та напрями розвитку у повоєнний час

керівник роботи Барабаш Леся Віталіївна, к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом по університету від « ____ » _____ 20__ року № _____

2. Строк подання студентом роботи _____

3. Вихідні дані до роботи законодавство з питань оподаткування; публікації вчених і практиків; аналітично-статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Офіційного державного порталу для громадян Open Budget; дослідження автора

4. Перелік питань, які потрібно розробити

1. Теоретичні основи організації функціонування податкової системи

2. Особливості функціонування податкової системи України під час воєнного стану

3. Напрями розвитку податкової системи України у повоєнний час

5. Перелік графічного матеріалу

1 таблиця, 11 рисунків

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів проекту	Примітка
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи		
2.	Одержання індивідуального завдання		
3.	Складання календарного плану написання кваліфікаційної роботи		
4.	Підготовка до виконання кваліфікаційної роботи - підбір та вивчення літератури - участь у виконанні науково-дослідних робіт - виконання курсових робіт - інші заходи		
5.	Уточнення теми кваліфікаційної роботи та календарного плану-графіка, виходячи зі специфіки базового підприємства, установи		
6.	Підготовка: - першого розділу - другого розділу - третього розділу - висновків		
7.	Доопрацювання кваліфікаційної роботи з урахування зауважень наукового керівника		
8.	Написання та оформлення роботи в остаточному варіанті		
9.	Перевірка роботи на академічний плагіат		
10.	Одержання відгуку наукового керівника		
11.	Попередній захист роботи на кафедрі		
12.	Затвердження роботи завідувачем кафедри		
13.	Одержання рецензії		
14.	Захист кваліфікаційної роботи		

Студент

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

Реферат
на кваліфікаційну роботу магістра
«Податкова система України: особливості функціонування під час
воєнного стану та напрями розвитку у повоєнний час»

студента факультету економіки і підприємництва Уманського національного
університету садівництва (спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та
страхування», освітній ступінь «магістр»)

Волошина Олександра Вікторовича

Податкова система є монопольним творінням держави, її активним інструментом впливу на соціальне, фінансове, виробниче й інші середовища, а також результативним показником реформ і новацій. Особливістю кожної податкової системи є її здатність реагувати на кризові моменти соціо-економіко-політичного середовища. В Україні з 2022 року ведуться активні воєнні дії, що змусило органи влади переглянути підходи та стратегії оподаткування. А відтак дослідження функціонування податкової системи України є актуальною та цікавою темою наукового пошуку

Кваліфікаційна робота, викладена на 52 друкованих аркушах, висвітлює особливості та результати функціонування податкової системи України у довоєнний і воєнний час, а також містить перспективні напрями її вдосконалення на повоєнний період. Ілюстративна складова налічує 1 таблицю і 11 рисунків. Теоретичний базис сформовано з 50 джерел науково, статистичного та публіцистичного характеру.

Мета магістерського дослідження – з'ясування особливостей функціонування податкової системи України у довоєнний, воєнний і післявоєнний час.

Анотація

Податкова система України від початку незалежності пережила багато трансформацій і реформ. Однак воєнний час ставить жорсткі вимоги та критерії ефективності, а також спонукає до пошуку нових рішень на подальшу мирну перспективу.

Ключові слова: податкова система, податок, доходи бюджету, фінансова ефективність, еластичність податків.

Annotation

The tax system of Ukraine has undergone many transformations and reforms since independence. However, wartime imposes strict requirements and performance criteria, and also prompts the search for new solutions for a future peaceful perspective.

Key words: tax system, tax, budget revenues, fiscal efficiency, tax elasticity.

ЗМІСТ

ВСТУП		3
РОЗДІЛ 1.	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ	5
1.1.	Економічна сутність і характерні ознаки податкової системи	5
1.2.	Еволюційні тенденції розвитку податкової системи України	12
РОЗДІЛ 2.	ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ	17
2.1.	Функціонування податкової системи у довоєнний період	17
2.2.	Базові аспекти функціонування податкової системи України під час воєнного стану	26
2.3.	Ефективність функціонування податкової системи України у довоєнний період і під час воєнного стану	33
РОЗДІЛ 3.	НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ У ПОВОЄННИЙ ЧАС	38
ВИСНОВКИ		45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		47

ВСТУП

Податкова система є обов'язковим елементом економічної і політичної системи управління країною. За рахунок податків, що є монопольним правом держави, здійснюється стимулювання чи де стимулювання життєдіяльності усіх сфер діяльності країни.

Особливістю податкової системи є її різновекторність: тяжіння до фіскальної ролі, пов'язаної з акумулюванням коштів до бюджетів різних рівнів поєднується з пом'якшувальними заходами, спрямованими на зацікавлення платників і їх заохочення до розвитку діяльності.

Проте в умовах кризових явищ, таких, як наразі воєнні дії в Україні, податкова система має стати виключно механізмом спонукання, здатним підтримати і бюджети, аби забезпечити виконання ними видаткових повноважень, і платників, які зазнали значних збитків. При цьому важливо втримати не лише баланс функціонування, а й результати ефективності провадження.

Питанням функціонування податкової системи, зокрема і в різні за сприятливістю умов періоди, переймалися такі вітчизняні науковці, як Л. Барабаш, І. Барановська, О. Барін, Т. Донченко, Ю. Касперович, Ю. Кушнірчук, О. Олійник, А. Соколовська, Л. Шаблиста, К. Швабій й інші. Із зарубіжних вчених дану проблематику досліджували Ph. Inman, O. Sabaté, S. Steinmo, Torregrosa та інші.

Незважаючи на широкий інтерес до проблематики функціонування податкової системи у кризові періоди, воєнний стан в Україні є викликом для науковців і практиків. А тому дана тема стала об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи.

Відтак метою роботи стало з'ясування умов і особливостей функціонування податкової системи України у довоєнний і воєнний час з подальшою перспективою означення векторів розвитку на повоєнний період.

При цьому об'єктом дослідження виступили фінансово-економічні відносини, що виникають між державою та платниками податків з функціонування податкової системи України під час кризових умов. Суб'єктом дослідження стала сукупність податків і зборів, здатних формувати доходні джерела до бюджетів різних рівнів у невизначених і складних економічних умовах.

Для досягнення поставленої мети під час дослідження було виконано наступні завдання:

- узагальнено теоретичні основи організації функціонування податкової системи;
- визначено особливості функціонування податкової системи України під час воєнного стану;
- окреслено напрями розвитку податкової системи України у повоєнний час.

Під час написання кваліфікаційної роботи було використано низку загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: емпіричний, горизонтального та вертикального аналізу, індукції і дедукції й інші.

Інформаційним підґрунтям для наукового пошуку слугували напрацювання у царині функціонування податкової системи вітчизняних і зарубіжних дослідників, відкриті статистичні дані порталу для громадян Open Budget і Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України, а також власні спостереження автора.

Робота структурована за трьома розділи, що у логічній послідовності розкривають досліджувану тематику.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

1.1. Економічна сутність і характерні ознаки податкової системи

Запровадження податків та створення податкової системи розпочалося з формуванням та розвитком держави як політично-економічного утворення. Відповідно до еволюції розуміння суті та економічної і політичної природи держави змінювалося і уявлення про суть податку.

У своєму формуванні податкова система пройшла трансформацію від податку як відокремленого економічного явища до логічно вибудованої й економічно затребуваної системи платежів, призначених для наповнення скарбниці відповідного рівня – державного або місцевого.

Нині податки є загальновизнаним фінансовим інструментом, що має надзвичайно багату та давню історію. Відповідно до змін у функціонуванні, економічне сприйняття податку та податкової системи, їхня сутність зазнавали змін. Зокрема, сучасні науковці розрізняють три етапи розвитку податків: релігійний, класичний і неокласичний.

Релігійний етап характеризується першими письмовими згадками про податки, які дослідники знаходять у релігійних трактатах. При цьому оподаткування носило ознаки традиційності, а не системності, як наразі, а обов'язковість платежу зумовлювалася даниною божественності правителя (Стародавні країни Східної цивілізації). Водночас дещо відмінним є функціонування податків у Древньогрецькій і Древньоримській державах: тут рішення про справляння податків приймалися колегіально державними органами управління, а множинність таких податкових платежів уже мала ознаки системності. Щоправда, справлялися вони переважно під час надзвичайних ситуацій (війни). Водночас були розповсюджені й добровільні пожертвування. Незначним чином трансформувалося уявлення про сутність

податків і в Європі XIII століття, де вони розглядалися лише як засіб покриття надзвичайних витрат [1, с. 89].

За А. Селігманом, розвиток податків відбувався протягом семи етапів (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Трансформація розуміння економічної категорії «податок»

[2]

Починаючи з XV століття, з’являються перші наукові обґрунтування економічних процесів і явищ, в тому числі і податків. Зокрема наукові школи меркантилістів і фізіократів визначають основні принципи оподаткування та досліджують вплив податків на виробництво. Значних трансформацій зазнає і сприйняття податку: якщо у XIII столітті Фома Аквінський називає його «дозволеною формою грабунку», то нова когорта науковців пропонує трактувати його як «надзвичайний, але не осудний дохід», хоча окремі представники, зокрема Ж. Боден, застерігає від частого звернення до податкових платежів як джерела доходу скарбниці, вважаючи їх «засобом небезпечним». Однак подальший економічний розвиток держав, що потребували більшої кількості фінансових ресурсів, сприяв зміні поглядів на

сутність податків і в XVI–XVII ст. вчені вже розмірковували над питанням оптимізації податків, переводячи їх з площини «реальні – особисті» в аспект «прямі – непрямі».

Сутність податків як економічної категорії проявляється через реалізацію відповідних функцій.



Рис. 1.2. Функції податків

У сучасній фінансовій науці функції податків, а також їх економічне забарвлення активно мігрували в економічну сутність податкової системи. однак слід зауважити, що податкова система є відображенням і органічною складовою економічної системи країни, її призначення полягає не лише у збиранні податків та забезпечення дохідної частини бюджету для виконання

державою своїх функцій, а й у сприянні досягненню сталого розвитку національної економіки.

Для будь-якої держави з ринковою економікою податки є своєрідним важелем регулювання та попередження негативних тенденцій в економіці. Податки є своєрідним механізмом, що забезпечує взаємозв'язок між загальнодержавними інтересами та інтересами окремих суб'єктів господарювання. Саме податки визначають характер взаємовідносин між підприємцями та підприємствами усіх форм власності з державним та місцевим бюджетами, з банківськими установами, державними органами виконавчої влади тощо [3].

Сутність, структура та роль системи оподаткування визначається податковою політикою, що є виключним правом держави та проводиться відповідно до завдань соціально-економічного розвитку [4].

Податкова система в кожній країні є основою фінансової системи, яка забезпечує фінансову базу держави, та виступає головним знаряддям реалізації державної економічної політики.

За твердженням групи вітчизняних науковців, під податковою системою слід розуміти «сукупність податків та зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів» [5].

Миргородська Л. окремо виголошує, що «податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів, принципів та методів їх встановлення, зміни чи скасування дій, що забезпечують їх сплату, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства» [6]. Частково її підтримує І. Лютий, який зауважує, що податкова система є «сукупністю встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам» [7].

«Податкова система – це складна система фінансових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту», – зазначає В Андрущенко [8].

Наукова Європа XVIII – XIX ст. стала колискою зародження та розвитку перших, науково обґрунтованих, реальних податкових систем. Саме в цей період з'являється розуміння буденності та необхідності податку, перші форми та функції оподаткування, обґрунтування впливу податків на ціни; розглядається роль податків не лише у фінансовому середовищі держави, а й у здійснюваному нею соціальному регулюванні, що призводить до декларування базової соціальної норми – неоподатковуваного мінімуму, та запровадження прогресивного оподаткування [9].

Новий виток науки про податки, що розпочався наприкінці XIX ст. і триває дотепер, характеризується дослідженням не лише сутнісних характеристик, а й впливу податків на світову та державні економіки. Так, розглядаються їхні регулювальні властивості, оптимальний рівень податкових ставок [10, с. 7–8].

На фоні розвитку науки про податки, з'являється необхідність розуміння їх об'єднань, що функціонують в межах держав – податкової системи. Понад два століття тому було закладено їх основи, коли наукові ідеї почали знаходити практичне втілення: напрацювання способів і форм оподаткування, забезпечення їх сумісності та відповідності потребам тощо. Податкова система набуває ознак науковості: визнається об'єктивною реальністю та необхідністю, характеризується багаторівневою структурою з низкою підсистем – елементів, що об'єднують правові та податкові відносини, визначені форми оподаткування й установи, що їх контролюють [11, С. 15].

Нині податкову систему розглядають з декількох позицій: як сукупність податків і платежів, а також принципів, методів і засобів справляння та контролю за їх надходженням до централізованих фондів [12, С. 8]; як систему податкових відносин між різними рівнями влади та

платниками податків, що виникають на стадії перерозподілу ВВП з приводу відчуження та привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників [9]; як сукупність встановлених у країні податків, що взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та не заходять у суперечність із системою в цілому й іншими її елементами [13, С. 33].

Необхідною умовою при формуванні податкової системи є врахування реальної соціально-економічної ситуації в країні. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови, такі як рівень розвитку економіки, внутрішню та зовнішню політику країни, рівень розвитку соціальної сфери, традицій народу, географічне положення країни, кліматичні умови та багато інших факторів. Тому, форми оподаткування однієї країни відрізняються від іншої. В світі немає країн з однаковими податковими системами та не існує ідеальної системи, оскільки суспільство постійно еволюціонує. Ось чому податкова система повинна бути мобільною та еластичною.

Визначивши свою економічну політику, держава визначає напрямки розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Тому податкова система і податкова політика має чітку цілеспрямованість на вирішення конкретних завдань і проблем.

Податкова система має включати в себе такі податки, які б забезпечували стабільну фінансову базу держави, без якої держава не в змозі безперервно фінансувати свої видатки.

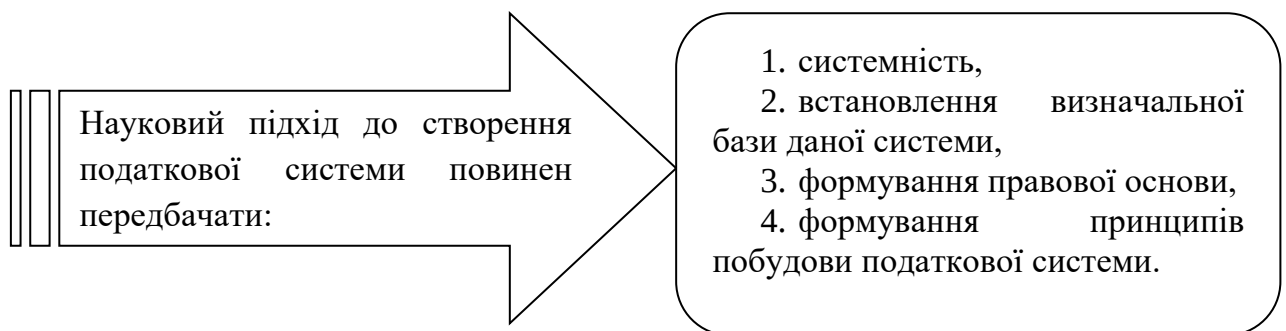


Рис. 1.3. Умови реалізації наукового підходу до створення податкової системи

Системність полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язані між собою, доповнювати один одного, не суперечити один одному і системі в цілому. Системний підхід означає, що в податковій системі мають реалізовуватись всі функції податків – фіскальна та регулююча.

Одним з основоположних принципів функціонування податкових систем, за твердженням ще класичної фінансової науки, є справедливість. В умовах сучасних держав і податкових систем, обраних ними, саме справедливість є ключовим критерієм, який забезпечує сталий розвиток бізнесу та економіки країни в цілому.

Справедливість оподаткування в сучасному економічному світі передбачає жорстке правове регламентування та відповідний умовам, у яких працює платник, податковий тиск. Тобто, трактуючи класичні постулати сучасною фінансовою мовою, справедливість оподаткування – це загальність і рівність платників перед податковими нормами в цілому з урахуванням пріоритетів розвитку економіки держави та її сегментів в опосередкованому розумінні.

Наразі реалізація принципу справедливості в оподаткуванні розглядається з різних позицій. Зокрема, Барін О., зосереджуючись на правовому підґрунті згаданої дефініції, вбачає під нею «... встановлення податків і зборів відповідно до податкоспроможності платників податків, яка вираховується через прожитковий мінімум, середню заробітну плату, мінімальну заробітну плату для забезпечення всім мінімального та соціально-гарантованого рівня якості життя» [14].

На сучасному етапі розвитку податкової системи актуальною є ідея автентичного пошуку напрямів реалізації принципу справедливості в оподаткуванні не перебуває в колі найнагальніших питань. Однак загальносвітові тенденції спонукають до активізації даного питання, адже справедлива податкова система сприяє формуванню демократичного суспільства.

1.2. Еволюційні тенденції розвитку податкової системи України

Дослідивши вище основні аспекти формування податкової системи та податків як її центральної категорії, слід зазначити, що податкова система має будуватися на основі таких постулатів:

- формування довірчих взаємовідносини між державою та платниками податків;
- визначення на законодавчому рівні умов взаємовідносин між податковими органами та платниками податків;
- справедливий розподіл податкового навантаження;
- забезпечення відповідного рівня доходів бюджету внаслідок оподаткування;
- визначення оптимального рівня податкового навантаження, що не перешкоджає економічному розвитку території;
- простота та прозорість оподаткування;
- зниження рівня корупційності та податкового тиску;
- формування ефективної структури податкової системи [15].

Протягом тривалого часу, фактично з часу проголошення незалежності, фінансова система України знаходиться в стані нестабільності. У різний час фінансова нестабільність була спричинена різними чинниками, зокрема тривалим періодом перехідної економіки, який посилювався інфляційними процесами, періодичними економічними та політичними кризами, світовою економічною кризою, а також анексією Криму, частини Донбасу та військовими діями на Сході країни.

Податкова система, як невід'ємна складова соціально-економічного розвитку, починає формуватися з утворенням держави. Тому закономірно, що з проголошенням Україною незалежності у 1991 році почалась формуватись вітчизняна податкова система. Слід зауважити, що створення податкової системи України відбувалось в умовах відсутності досвіду справляння податків як інструментів регулювання соціально-економічного розвитку країни та співпадало у часі із становленням державності.

Становлення вітчизняної податкової системи відбулося в умовах глибокої економічної кризи, перехідної і недосконалої кредитно-грошової системи та політичної нестабільності. Таким чином, в умовах економічної і політичної кризи, разом із виникненням держави України, здобуття нею суверенітету відбувався процес становлення вітчизняної податкової системи, який триває до цього часу. Згідно з Податковим кодексом України (стаття 6 п. 6.3) сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим Кодексом України порядку, становить податкову систему України [16].

Аналіз наукових джерел дає зрозуміти, що наразі у науковців немає єдиного підходу щодо визначення етапів становлення та розвитку податкової системи України. У той же час більшість дослідників визначають чотири основних етапів становлення податкової системи України: 1 етап – 1991–1993 рр., 2 етап – 1994–1999 рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010– до нашого часу [17].

Існує низка характерних ознак, властивих кожному етапу розвитку податкової системи України. Відтак для першого, що тривав з 1991 по 1993 роки, визначальними стали:

- власне формування власної системи оподаткування. У 1991 році набирає чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнореспубліканських зборів та обов'язкових платежів;

- створення Податкової служби України у складі Міністерства фінансів. Законодавчо закріплені статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні. Податкова служба України складалась з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах

Наступний етап, що тривав з 1994 по 1999 роки, ознаменувався якісним оновленням податкової системи України. У цей період, усвідомивши, що

національна економіка перебуває у глибокій кризі, в країні починають вносити корективи в податкову систему: формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми. Нарівні з податками, що діяли, виникають нові. До 1994 року складається система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р.

Також у 1994 р. відбулося прийняття у новій редакції Закону України «Про систему оподаткування», яким визначено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів із розподілом їх на загальнодержавні та місцеві, а також права, обов'язки і відповідальність платників. Початок формування податкових механізмів, з'явилися місцеві податки та збори, запроваджена контролююча функція фізичних осіб шляхом створення державного реєстру фізичних осіб. А у 1996 р. – прийняття Конституції України, де зазначено, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Упродовж 1996 року відбувалась зміна в структурі органів податкової системи – утворення Державної податкової адміністрації та місцевих податкових інспекцій [17–19].

З 2000 по 2009 роки відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб. Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25%, на доходи фізичних осіб до 13%, а потім до 15% відбувалось з метою підвищення зацікавленості населення в добровільній сплаті податків, що повинно було дати позитивний результат у формуванні державного бюджету.

В контексті зазначеного періоду 2003-2006 роки характеризуються формуванням законодавчої бази щодо покращення взаємовідносин державної податкової служби України з платниками податків, зміною тенденцій, що було поширено в попередні роки, пріоритетом податкової політики стає усунення податкової дискримінації суб'єктів господарювання та створення

однакових умов для всіх платників податків. Зокрема, приймається низка законів і кодексів щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист, щодо професійної етики працівника Державної податкової служби України. Знижується вплив великого бізнесу на політику. Скасовано надання галузевих пільг із ПДВ для окремих галузей промисловості.

У грудні 2010 р., з метою досягнення балансу інтересів держави і платників податків Верховною Радою України ухвалено Податковий кодекс України, який підписано Президентом України, який набув чинності з 1 січня 2011 р. Головним позитивом у Податковому кодексі є значне скорочення переліку загальнодержавних (з 28 до 18) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів. Податковий кодекс передбачає зниження рівня оподаткування за основними податками: за податком на додану вартість – із 20 до 17 – 18% зі збереженням для окремих товарів і операцій нульової ставки, зменшення ставки податку на прибуток з 2011 р. із 25 до 19%, з 2014 р. – до 18%, а потім – до 17%. Спрямованість податкового законодавства України у бік поступового зниження податкового тягара, що сприятиме піднесенню економіки. До того ж у 2010 р. розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України та затверджено склад комісії з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України. Відбулась кодифікація податкового законодавства, скасовано низку малоефективних податкових форм [17–19].

З 2014 року і до нашого часу триває період, що розпочався Постановою КМУ «Про утворення Державної фіскальної служби» № 160 від 21.05.2014 р. була створена Державна фіскальна служба як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України шляхом перетворення Міністерства доходів і зборів України. Цей етап в історії фіскальної служби пов'язаний із створенням служби комплексного типу, яка виконує функції адміністрування та контролю за

справлянням податків і зборів, митних платежів єдиного соціального внеску та є також службою сервісного типу. Ставки окремих податків суттєво змінено (а саме знижено основну ставку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для платників до 22% від бази оподаткування, при діючих до цього диференційованих ставках від 36,3% до 49,7%; збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб – з 15% до 18% з 01.01.2016 р.). Збережено базову основну ставку на прибуток на рівні 18% та базову ставку ПДВ на рівні 20%. В контексті даного етапу, у 2015 році, відбулося зменшення кількості податків за рахунок їх групування. запропоновано нові правила подання звітності, уточнено вимоги до письмового запиту про подання інформації, встановлено новий вид штрафних санкцій за неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги). А в 2016 році внесено Зміни до системи оподаткування, у яких відсутній закон про оптимізацію соціальних видатків [17–20].

Аналізуючи підходи науковців до визначення етапів становлення податкової системи України нами встановлено:

- формування податкової системи продовжується постійно протягом тривалого часу, триває пошук подальшого вдосконалення і в наш час, що є свідченням її недосконалості та неефективності;
- наразі можна стверджувати, що суб'єкти господарювання зазнають значних податкових навантажень і основою податкової політики залишається фіскальна функція;
- у наш час продовжується процес модернізації податкової системи, адже перед нею стоять завдання, стати дієвим інструментом для подолання сучасної економічної кризи.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

2.1. Функціонування податкової системи у довоєнний період

Податки є однією із основних ланок економічних відносин у суспільстві, а також головною формою доходів держави. Вони є важливим інструментом впливу держави на соціально-економічні процеси, що в ній відбуваються. Податкові надходження до бюджету обумовлюється як зміною податкової системи так і впливом ряду зовнішніх факторів, що визначаються соціально-економічною та політичною ситуаціями в країні. Відтак аналіз функціонування податкової системи варто розпочати із дослідження структури зведеного бюджету та визначення причин зміни обсягу податкових надходжень, що його формують.

Протягом усього періоду незалежності України, починаючи з 1991 року, здійснювалося неодноразове реформування податкової системи України. Наразі вже можна зауважити, що воно набуло ознак хронічності, хоча ефективність досі залишається низькою, що засвідчує високий рівень тіньової економіки та корупції. Серед причин такого стану речей слід назвати декілька.

По-перше, феномен нестабільності як виклик економічному розвитку вийшов за рамки свого обмеженого існування у фазах криз і став трансцендентним явищем [2].

По-друге, бракує цілісного, узгодженого між зацікавленими сторонами бачення майбутнього економічного розвитку. Відсутність стратегії призводить до безлічі різновекторних податкових законопроектів.

По-третє, недостатньою є науково-аналітична та фінансова обґрунтованість рішень економічної політики, зокрема податкової.

Характеристикою функціонування податкової системи є рівень наповнення податками доходної частини бюджетів різного рівня. Зокрема

визначення частки податкових надходжень у структурі доходів бюджетів (рис. 2.1 – 2.3).

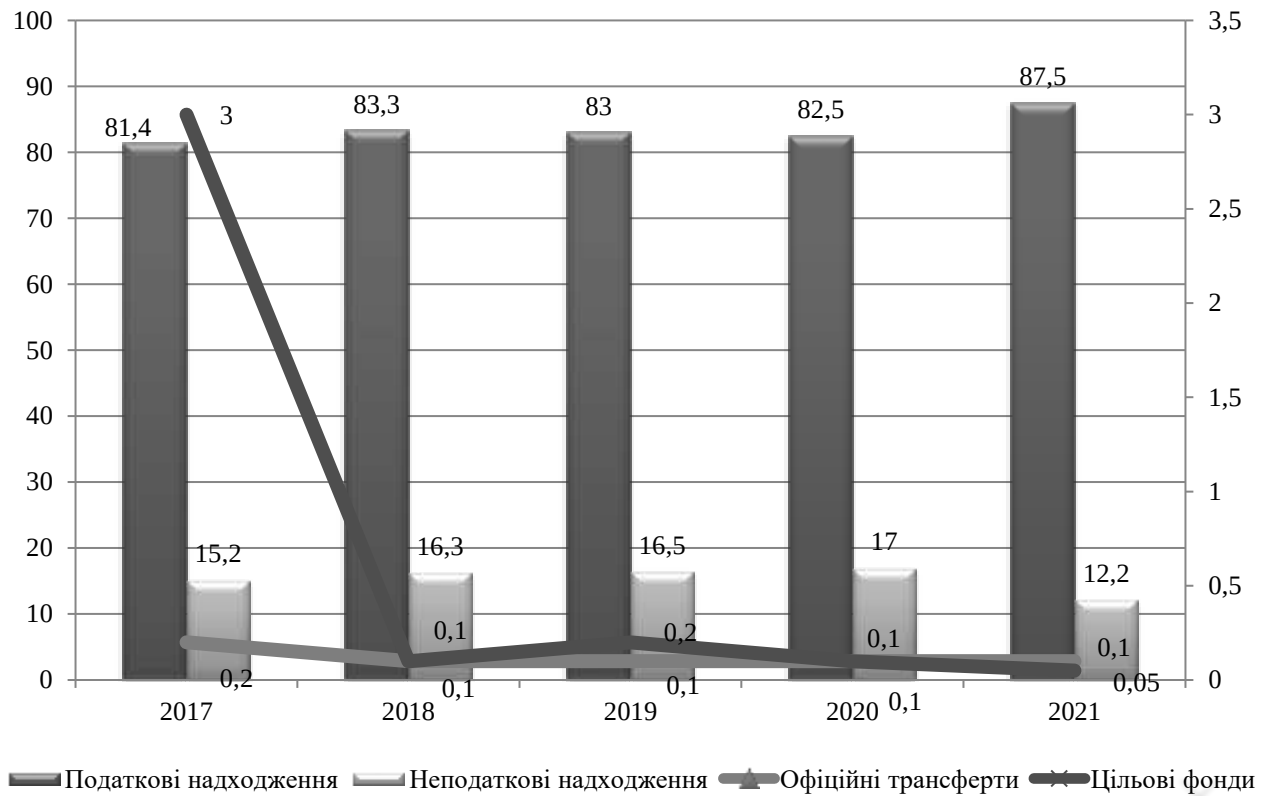


Рис. 2.1. Динаміка структури доходів Зведеного бюджету України у 2017–2021 рр., % [24; 25]

У доходах зведеного бюджету України протягом 2017–2021 рр. відзначається активне домінування податкових надходжень. Загальне відхилення протягом досліджуваного періоду склало 6,1%, що в цілому є позитивною тенденцією, зважаючи на те, що основною функцією податків є саме фіскальне, тобто наповнення бюджету коштами.

Ознак зведений бюджет України є рівнем узагальнюючим, у якому поєднуються сукупність показників усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України. Тобто державний бюджет, бюджет АР Крим та місцеві бюджети. У свою чергу саме державний бюджет охоплює всі сфери економічно діяльності та характеризує фінансове становище держави. А вже місцеві бюджети слугують відображенням ситуації у розрізі регіонів і територіальних громад.

Зважаючи на вищезазначене, зауважимо окремі результативні моменти функціонування зведеного бюджету України у минулих бюджетних періодах. Так, доходи зведеного бюджету 2010 року становили 314,5 млрд грн, з яких 74,% – доходи держбюджету, а 25,6% – місцевих бюджетів. Десять років тому доходи зведеного бюджету становили 28,1% до ВВП.

Видатки були більшими – 377,8 млрд грн, а бо 33,7% до ВВП. Із цієї суми видатки держбюджету становили 59,8%, а місцевих – 40,2%. Кредитування бюджету сягнуло 1,3 млрд грн, його дефіцит – 64,7 млрд грн або 5,8% до ВВП.

У 2011 році доходи зведеного бюджету становили 398,6 млрд грн, а видатки – 416,9 млрд грн. Дефіцит бюджету сягав 23,1 млрд, а кредитування – 4,8 млрд грн (найбільша сума з 2010-го до 2020 року).

У 2012 році дохід бюджету становив 445,5 млрд грн, з яких 77,4% – з держбюджету, а 22,6% – з місцевих. Дефіцит бюджету дорівнював 50,8 млрд грн, а кредитування – 3,9 млрд грн.

У 2013 році видатки бюджету зросли до 505,8 млрд грн або 34,8% до ВВП, а доходи, навпаки, знизилися і становили 442,8 млрд грн. У бюджеті утворилася дірка розміром у 63,6 млрд грн, акредитування бюджету було лише 0,5 млрд грн.

Зведений бюджет 2014 року також не був збалансованим. Доходи – 456,1 млрд грн, видатки – 523,1 млрд грн, дефіцит – 72,2 млрд грн або 4,6% до ВВП. Кредитування становило 5 млрд грн, що є найбільшою сумою за 10 років.

У 2015 році доходи зведеного бюджету становили 652 млрд грн. При цьому держбюджет давав 81,5% доходів, а місцеві – лише 18,5% (найнижчий показник протягом 10 років). Видатків все одно було більше – 679,9 млрд або 34,3% до ВВП. Кредитування становило 3,1 млрд грн, а дефіцит бюджету – 30,9 млрд грн.

2016 року зросли як доходи (782,7 млрд грн), так і видатки (835,6 млрд грн) зведеного бюджету. Дефіцит зріс порівняно із 2015 роком до 54,7 млрд грн, а кредитування становило 1,8 млрд грн [26].

Розглянемо, на фоні висвітлених даних. Ситуацію зі структурою доходів державного бюджету України (рис. 2.2).

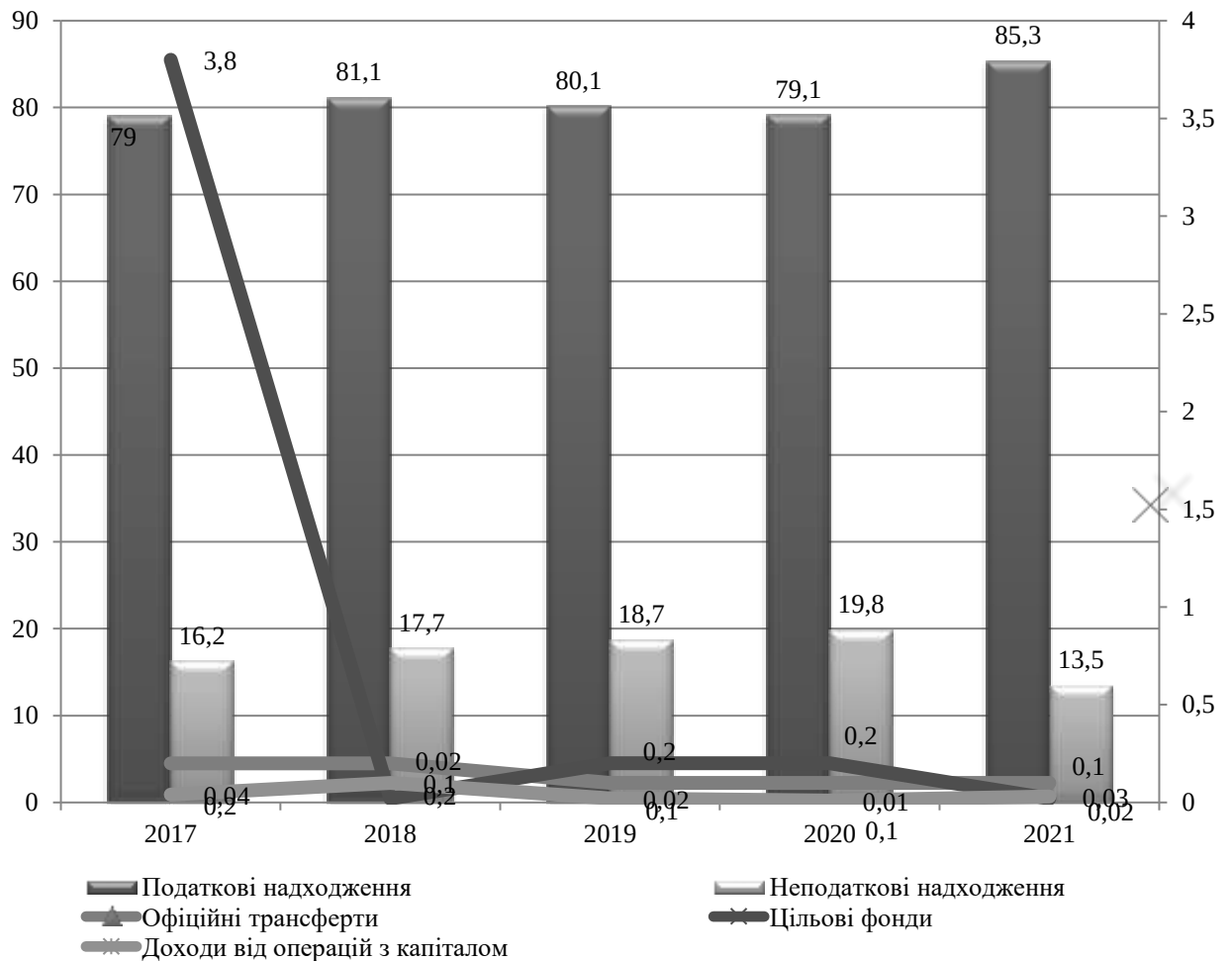


Рис. 2.2. Структура доходів державного бюджету України у 2017–2021 рр., % [24; 25]

Державний бюджет являється щорічним балансом надходжень та видатків, який розробляють державні органи для впливу на економічний процес та підвищення його ефективності [27, с. 20]. Протягом 2017–2021 рр. структура доходів державного бюджету України розподілилася наступним чином: традиційно, як і в зведеному бюджеті, домінували податкові надходження, позитивне відхилення яких протягом зазначеного періоду склало +6,3%. На 2,7% зменшилася частка неподаткових надходжень, на

0,1% – офіційних трансфертів, на 3,78% – надходжень по цільових фондах і на 0,01% – доходів від операцій з капіталом.

Наступним рівнем бюджетної системи, а відтак і бюджетів, є місцевий. Як і в бюджетах вищого рівня, Доходи місцевих бюджетів умовно поділяють на власні – ті, які органи місцевого самоврядування можуть «заробити», та передані – ті, які місцевим бюджетам передають з державного бюджету на безповоротній основі. Їх ще називають міжбюджетними трансфертами.

Відтак власні доходи місцевих бюджетів формують:

- податкові надходження: частина від загальнодержавних податків та зборів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, рентна плата (за користування надрами, видобування корисних копалин і т. п.), акциз з пального та ін.), місцеві податки і збори (податок на майно, єдиний податок, туристичний збір та ін.);
- неподаткові надходження: плата за видачу ліцензій та дозволів, орендна плата, держмити, штрафи;
- інші надходження: кошти від продажу основного капіталу, цільові фонди, донорські кошти, отримані від ЄС та міжнародних організацій тощо.

Значення того чи іншого джерела доходів в структурі конкретного місцевого бюджету зумовлено специфікою розподілу у Бюджетному кодексі податків та зборів між місцевими бюджетами різних рівнів.

Відповідно до даних рис. 2.3, структура доходів місцевих бюджетів у 2017–2021 рр. розподілилася наступним чином: з середньою часткою у 50,0% лідирують податкові надходження; на рівні 4,9% зафіксувалися неподаткові надходження; частка офіційних трансфертів в середньому склала 0,02%, цільових фондів – 0,1%, доходів від операцій з капіталом – 0,5%.

Водночас варто пам'ятати, що з року в рік місцеві бюджети набувають дедалі більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і щодо розв'язання соціально-економічних проблем регіонів, де проживає переважна частина населення України.

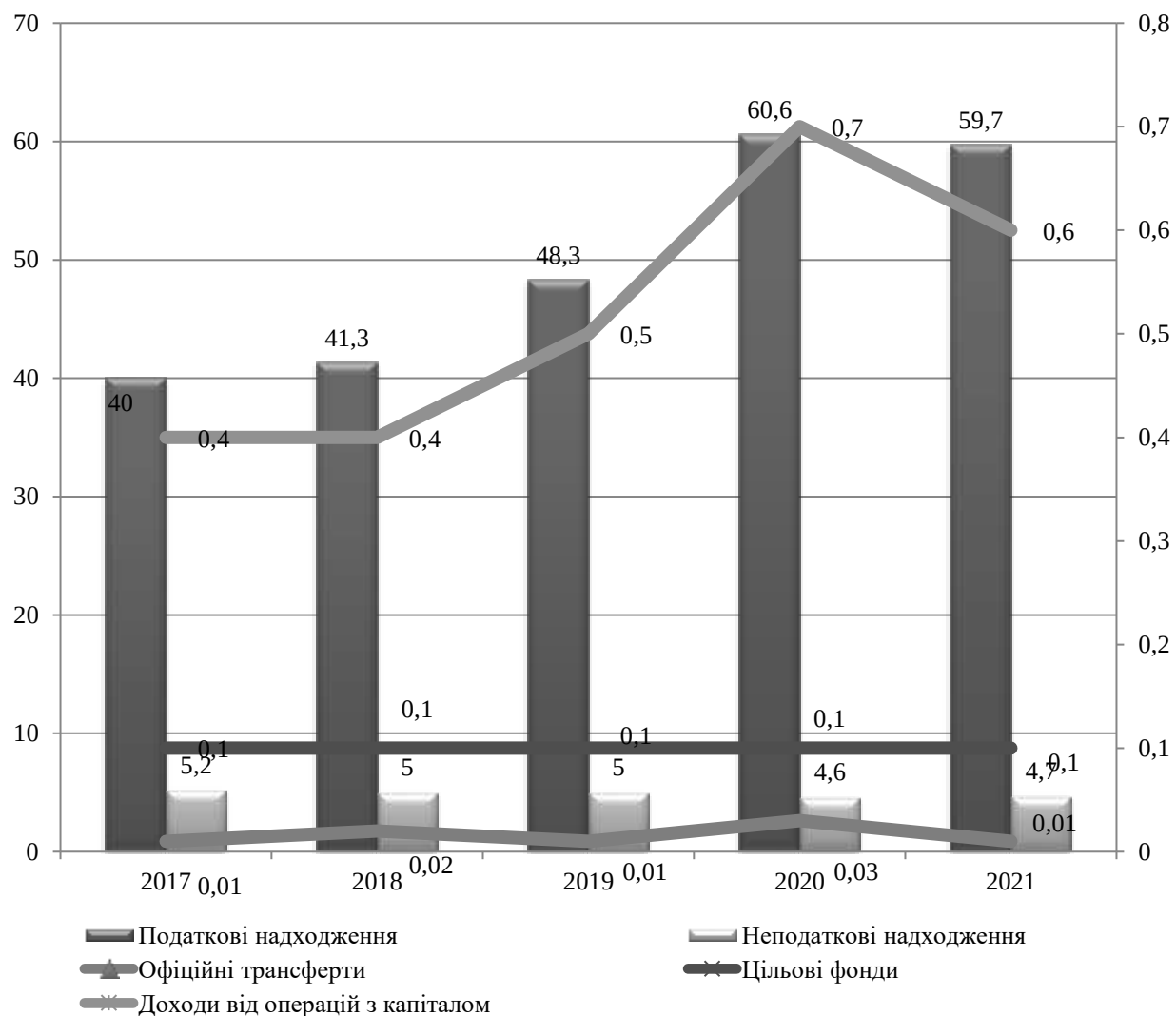


Рис. 2.3. Структура доходів місцевих бюджетів України у 2017–2021 рр., % [24; 25]

Існуюча система міжбюджетних відносин і механізм фінансового вирівнювання повною мірою не стимулюють розвиток бюджетно-податкового потенціалу територій, створює їх залежність від органів державної влади та знижує якість управління місцевими бюджетами. Це пов'язано з особливістю функціонування окремих податків, таких як податок на доходи фізичних осіб, за розкладним способом. Водночас варто відзначити позитивні результати функціонування реформи децентралізації, адже результат яскраво унаочнено зростанням обсягів податкових надходжень у 2019–2021 роках.

Сучасною проблемою діючої системи оподаткування в Україні є неналагоджений механізм стягнення податків, який спричинений такими основними факторами:

1. Моральний фактор. Тобто, в даному випадку відіграє роль сам платник податку, який, на жаль, не сприймає податок як плату за послуги, які він отримує від держави.

2. Політичний фактор. Він проявляється тоді, коли платник відчуває неадекватність податкового навантаження, відсутність прозорості системи оподаткування.

3. Економічний фактор. Не зважаючи на прийнятий курс зниження податкових ставок, деякі з них залишаються завищеними, тому важливим питанням залишається обґрунтування ставок і умов оподаткування.

Про оберненість зв'язку між рівнем податкового навантаження та рівнем тіньової економіки свідчить розрахований коефіцієнт кореляції [28, с. 11], що склав -0,24. До уваги бралися, як країни з кількістю податків більше 25, але менше 30% валового внутрішнього продукту (ВВП) (США, Австралія, Португалія), так і країни з податками більше 40% ВВП (Норвегія, Франція, Бельгія, Данія, Швеція). У 2012 році рівень тіньової економіки у відсотках від офіційного ВВП складав: у Польщі – 26, у Румунії – 30,2, у Німеччині – 15,3, у Франції – 14,7, у Великобританії – 12,2, в той час як в Україні – 46,8.

Розглядаючи питання оптимальної структури податкових надходжень, насамперед, варто звернути увагу на співвідношення прямих і непрямих податків. Основний фактор, що визначає дане співвідношення – це життєвий рівень переважної частини населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби податкових надходжень із доходів юридичних і фізичних осіб, тим самим зменшуючи роль прямих податків. У розвинених країнах, навпаки, прямі податки відіграють головну роль в обсягах податкових надходжень. Структура податків, що існує в Україні, не повністю відповідає структурі податків країн Євросоюзу(ЄС).

В Україні традиційно до непрямих податків відносять ПДВ, акцизні податки та мито (ввізне та вивізне). Збори, які встановлюються іншими, ніж Податковий кодекс України, законодавчими та підзаконними актами, як правило, до непрямих податків не включають. Відповідно, до прямих податків вітчизняні науковці включають: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плату за землю, транспортний податок, єдиний податок, збір за місце паркування транспортного засобу, туристичний збір, екологічний податок тощо [29].

В Україні ж протягом 2017–2021 рр. ситуація зі співвідношенням прямих і непрямих податків мала наступний вигляд (рис. 2.4):



Рис. 2.4. Динаміка співвідношення прямих і непрямих податків у податковій системі України у 2017–2021 рр., % [24; 25]

Спираючись на дані рис. 2.4, можемо зауважити на домінуванні в податковій системі України прямих податків. Хоча варто зауважити на зниженні протягом досліджуваного періоду їх частки на 0,2% та, відповідно, зростання частки непрямих з 54,8% у 2017 р. до 54,6% у 2021 р.

У сучасному світі характерною рисою більшості розвинених держав є поєднання прямих та непрямих податків. Однак є певна відмінність у їх співвідношенні. За останні 5 років загальна картина прямого та непрямого оподаткування в країнах ЄС мала такий вигляд:

- прямі податки переважають у Данії, Великобританії, Бельгії, Люксембурзі, Ірландії, Фінляндії, Німеччині, зростання їх ролі відбулося в Австрії, Мальті та Словаччині;

- непрямі податки переважають у Чехії, Греції, Франції, Словаччині, Естонії, Кіпрі, Латвії, Литві, Угорщині, Австрії, Польщі, Португалії, Словенії, Болгарії, Румунії та Швеції [30].

Домінування у ВВП непрямих податків є негативним явищем, оскільки засвідчує високий рівень споживання та сировинної економіки. Переважання прямих податків наголошує на розвиненій економіці, з домінуванням виробництва. Розглянемо, якою є частка прямих і непрямих податків у ВВП України (рис. 2.5).

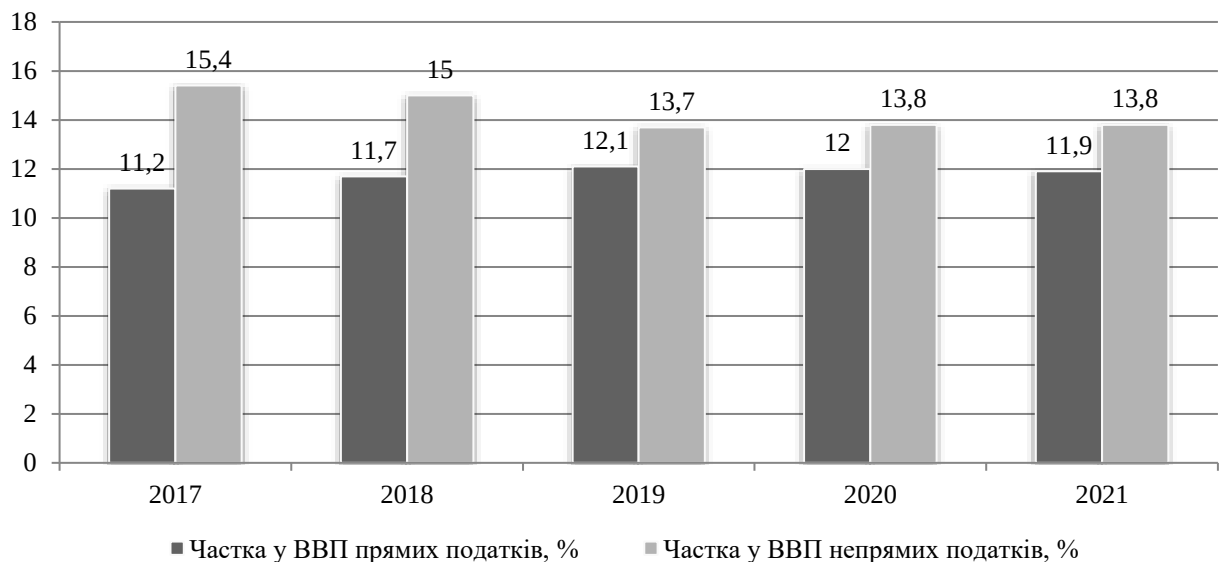


Рис. 2.5. Частка прямих і непрямих податків у ВВП України у 2017–2021 р., % [24; 25]

Як бачимо з рис. 2.5, в Україні у ВВП переважають непрямі податки. Їх питома вага хоч і знизилася з 15,4% у 2017 р. до 13,8% у 2021 р., проте залишається доволі високою, що свідчить про значні проблеми в економічному середовищі.

Податкова система України довоєнного періоду характеризується переважанням непрямих податків як у структурі податкових надходжень бюджетів, так і у ВВП держави.

2.2. Базові аспекти функціонування податкової системи України під час воєнного стану

Презентована у 2020 р. стратегія економічного розвитку України на період до 2030 р. передбачала низку актуальних у довоєнних період аспектів: розвиток фінансового сектору шляхом проведення пенсійної реформи й активізацію вітчизняних фондового та страхового ринків, приватизаційної діяльності, експортних можливостей; збільшення обсягів видобутку корисних копалин; скорочення рівня регулювання бізнес-середовища; інфраструктурну розбудову аграрного сектору; формування оптимального режиму оподаткування та правового забезпечення високотехнологічних компаній; розвиток соціального, освітнього, культурного, медичного секторів [31].

Незважаючи на заявлені вектори, що передбачували податкову лібералізацію, з року в рік податковий тиск ставав жорсткішим. Бюджет 2021 р. було названо «асоціальним бюджетом оподаткування злиденності», зауваживши на високому податковому навантаженні на працю й оподаткуванні мінімальної заробітної плати [32], а в бюджеті 2022 р. дані тенденції лише посилилися, тільки фокус змістився на підприємницьку сферу: внаслідок зростання показника мінімальної заробітної плати піднялася ставка єдиного податку та єдиного соціального внеску, а також було запроваджено ПДВ на послуги реклами у соцмережах іноземного походження за ставкою 20% [33].

Тобто фактично провадилася фіскалізація економіки ляхом підвищення рівня податкового навантаження. Хоча в умовах економічного спаду (у 2020 р. і наступних – внаслідок пандемії коронавірусу) саме оподаткування здатне стабілізувати процеси всередині держави та створити необхідне поле взаємодії на міжнародних ринках.

Воєнне вторгнення в Україну 24 лютого 2022 року стало вирішальним не лише для українського соціуму, а й для економіки держави. Схід і Південь

– найвагоміші у плані податкового потенціалу регіони – потрапили під нищівний удар і втратили можливість провадження належної економічної діяльності. Відтак назріла потреба активного пошуку напрямів якщо не виходу з кризової економічної ситуації, то хоча б підтримки оптимально можливого стану.

До початку воєнного вторгнення оподаткування в Україні здійснювалося з пріоритетністю фінансового вектору. Про це, під час аналізу бюджету України на 2021 рік наголошував аналітик О. Куц, зазначаючи: «... українська система оподаткування абсолютно асоціальна та не підходить країні, що розвивається» [34].

До початку воєнної агресії на території України, податкова система стрімко рухалася у напрямку фіскалізації й обмежень. Зокрема, з 1 січня 2022 року запрацював ПДВ на електронні послуги від нерезидентів фізичним особам і фізичним особам-підприємцям, які працюють без ПДВ [35], обговорювалася можливість додаткового оподаткування солодкої води [36] (як шкідливого для здоров'я нації продукту), озвучувалися думки щодо обмеження можливості для ФОП третьої групи єдиного податку співпрацювати з юридичними особами [37]. Аналіз бюджету на 2022 рік, за свідченням експерта Growford Institute, професора К. Швабія, дозволив його називати «бюджетом податкових диспропорцій», доказом чого є те, що «...Україна характеризується найменшим рівнем середньодушового доходу в Європі. Тобто, при найнижчій купівельній спроможності пересічного споживача, податки на споживання є найвищими. А рівень оподаткування капіталу більш як удвічі нижчий від середнього у країнах ЄС. Фактично на однаковому рівні з країнами ЄС відбувається оподаткування такого фактору виробництва як праця. Крім цього, в Україні утримі нижчий рівень оподаткування власності порівняно з країнами ЄС та у 24 рази нижчий рівень екологічного оподаткування» [38].

Наведені факти, що, звичайно, не можуть претендувати на повний і абсолютний перелік недоліків чинної у довоєнний час податкової системи,

створили необхідне поле для обов'язкового перегляду як умов діяльності податкової системи в цілому, так і особливостей функціонування її складових зокрема. І перші зміни пріоритетів відбулися після початку воєнних дій: було прийнято низку законів, що коригували чинний податковий кодекс.

Зокрема, закон № 2118 від 07.03.2022 р. зафіксував зупинення перебігу строків, передбачених податковим та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; запровадив всеохопний мораторій на податкові перевірки; звільнив від відповідальності за порушення податкового законодавства в період дії воєнного стану.

Також на законодавчому рівні було встановлено ставки акцизного податку на бензини моторні, важкі дистиляти та скраплений газ 0 євро за 1000 літрів і ставки ПДВ з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сирих нафтопродуктів, бензинів моторних, важких дистилятів та скрапленого газу на рівні 7 %.

Законом № 2120 від 17.03.2022 р. було надано дозвіл на проведення під час дії воєнного стану камеральних перевірок у разі бюджетного відшкодування ПДВ і фактичних перевірок; платникам єдиного податку 1-ої та 2-ої групи надано право не сплачувати єдиний податок; запропоновано можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3-ої групи зі ставкою 2%; надано податкові пільги для благодійників; спрощено правила формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних під час дії воєнного стану.

Закон № 2142 від 05.04.2022 р. звільнив від мита та ПДВ імпорт товарів, що ввозяться підприємствами, а також від митних платежів транспортних засобів, що ввозяться громадянами (за виключенням товарів, які мають походження з держави – агресора); дозволив за рішенням Кабінету міністрів України протягом періоду воєнного стану ввозити окремі категорії товарів без надання митникам дозвільних документів; призупинив реєстрацію платником ПДВ, для нових платників єдиного податку на час воєнного стану,

замість анулювання, визначивши датою переходу на спрощену систему ту, що зазначена у заяві; пролонгував з трьох до шести місяців термін, протягом якого після війни необхідно подати звітність, яка не була подана; звільнив від ПДВ операції з ввезення товарів «спрощенцями» 1-3 груп, а також надав тимчасову пільгу з несплати податку на житлову нерухомість, розташовану на територіях бойових дій за 2021 та 2022 роки.

Законопроект 7232 було запропоновано запровадити посилене оподаткування для суб'єктів господарювання, економічно пов'язаних з країною-агресором.

Законопроект 7233 спрямований на зміну податкового періоду з квартального на місячний для подання платниками податків розрахунку сум доходу, нарахованого на користь платників податків - фізичних осіб.

Законопроект 7234 було визначено, що неприбуткова організація може надавати благодійну допомогу фізичним особам, які мешкають або мешкали на територіях, де проводились бойові дії, та/або вимушено покинули місце проживання через бойові дії; уточнено умови функціонування платників єдиного податку 2-ї групи на наданій у воєнний час пільговій основі; детальніше означено умови проведення перевірок, в тому числі – у разі втрати первинних документів [39].

Як бачимо, з боку керівництва України у секторі оподаткування зроблено низку важливих кроків. І найважливіше, що їх об'єднує – це активізація регулюючої і стимулюючої складових податкової системи, зокрема спрямованих на активізацію підприємницької активності та послаблення податкового тиску на суб'єктів господарювання.

За класикою, оподаткування поділяється на три великі групи: на працю, на активи та на капітал. В Україні довоєнного часу відзначалося превалювання у доходах бюджету непрямих податків, зокрема ПДВ. Суттєвим було й оподаткування праці: лінійна ставка податку на доходи фізичних осіб 18%, окрема сплата військового збору 1,5% та єдиного соціального внеску 22% у підсумку формували 41,5% податкового

навантаження. На користь асоціальності свідчило й оподаткування за звичайною ставкою мінімальної заробітної плати.

Бюджет 2022 року не зазнав особливих змін у порівнянні з попереднім. Зафіксовано було зростання на 3% мінімальної заробітної плати, а відтак і основних податкових платежів для підприємців – ЄСВ і єдиного податку. Активізувалося впровадження РРО і ПРРО, метою якого було зменшення обсягів тіньового сектору економіки.

Окремо відзначилося зростання непрямих податків, зокрема на 5% піднялися ставки акцизного податку на алкогольні напої. Жорсткішими стали умови оподаткування реалізації нерухомості (окрім першої): 5% за другу та 18% з різниці між вартістю реалізації та ціною продавця за третю і подальші. Для сільськогосподарських виробників оподаткування землі мало здійснюватися з використанням «мінімального податкового зобов'язання», що мало становити не менше 5% вартості землі. Окремо податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18% мали оподатковуватися доходи селянських домогосподарств з реалізації городини на суму понад 12 мінімальних заробітних плат. І найбільшою податковою новацією стало впровадження податку на додану вартість з усіх продажів реклами в Україні у соціальних мережах іноземного походження за ставкою 20% [33].

Таким чином, останні два бюджети мали не просто суто фіскальне спрямування в плані оподаткування – вони кожен посилювали його.

Початок війни поставив уряд України перед вибором: продовжувати намічену політику посилення фіскального тиску чи здійснювати пошук напрямів переорієнтації на стимулюючу функцію податків. тож протягом березня – травня було прийнято низку законів, якими вводилися певні податкові послаблення. Зокрема, підприємцям 1 і 2 груп було дозволено сплачувати єдиний податок і ЄСВ за себе на добровільних засадах, а також дозволялося переходити на сплату єдиного податку 3 групи за ставкою 2% іншим платникам податків, у яких річний оборот складав менше 10 млрд грн.

Окремо було встановлено низку пільг для благодійників, скориговано строки й умови проведення перевірок і правила формування податкового кредиту при реєстрації податкових накладних; збільшено в 1,5 рази податки для платників, що співпрацюють з країною-агресором; змінено з квартального на місячний період подання звітності з податку на доходи фізичних осіб; внесено корективи до оподаткування віртуальних активів; скасовано акцизний податок на паливо моторне; знижено до 7% та відновлено до попереднього рівня ставку ПДВ щодо палива та багато інших нюансів. Однак спільною рисою для них всіх є активізація регулюючої, і навіть стимулюючої, природи податку.

2022 рік став роком випробувань для всієї держави, і для податкової системи зокрема. Проте платники у тій частині країни, де не було активних військових дій, провадили діяльність і сплачували податки з метою наповнення бюджетів усіх рівнів (рис. 2.6).

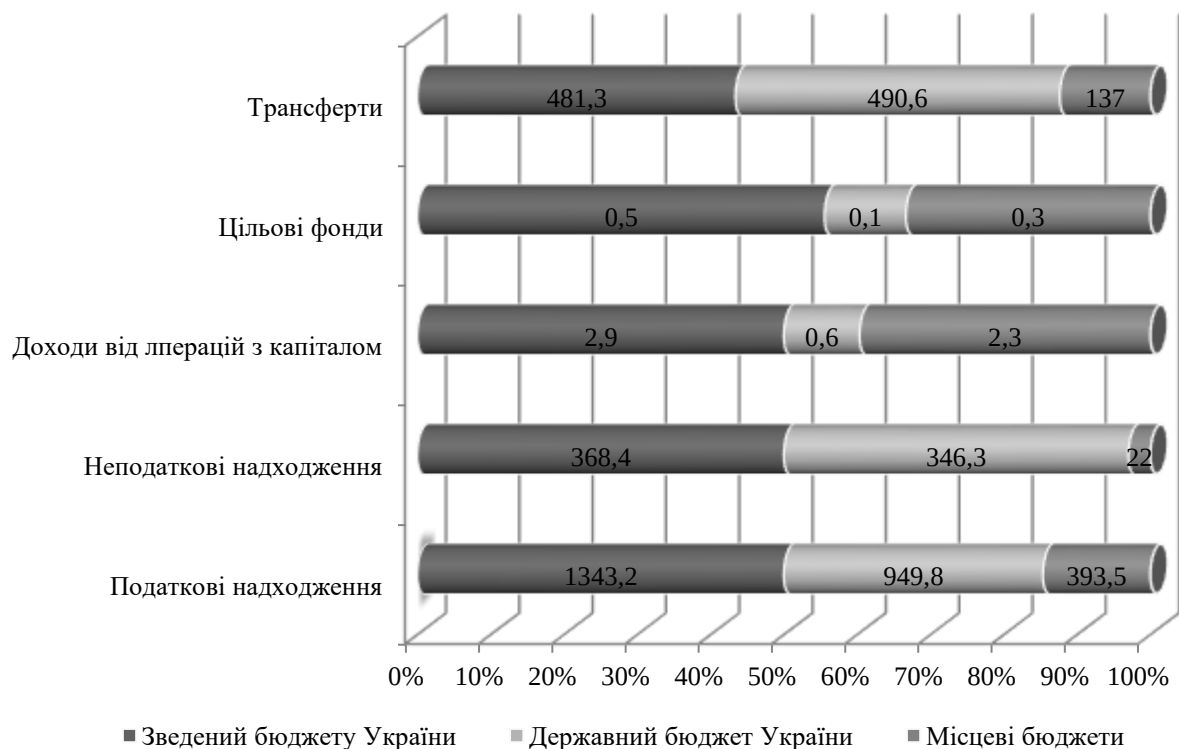


Рис. 2.6. Показники функціонування бюджетів України різних рівнів за доходами у 2022 р., млрд. грн [40]

У 2022 р. бюджети України одержали усі види надходжень, що властиві були їм і в мирний час. При цьому виконання бюджетів за доходами склало 101,7% по зведеному бюджету України, 101,5% по державному бюджету України та 93,7% по місцевих бюджетах.

При цьому питома вага податкових надходжень у 2022 р. становила: у доходах зведеного бюджету України – 61,1%, у доходах державного бюджету України – 53,1%, у доходах місцевих бюджетів – 70,3 %. Тобто відзначається зниження частки податкових надходжень, у порівнянні з 2021 р., у доходах зведеного бюджету – на 26,4% і в доходах державного бюджету – на 32,2%. На відміну від попередніх, у доходах місцевих бюджетів присутність податкових надходжень зросла з 59,7% у 2021 р. до 70,3% у 2022, тобто на 10,6%.

Ситуація, схожа з наведеною вище, підтримувалася і в 2023 р. (рис. 2.7).

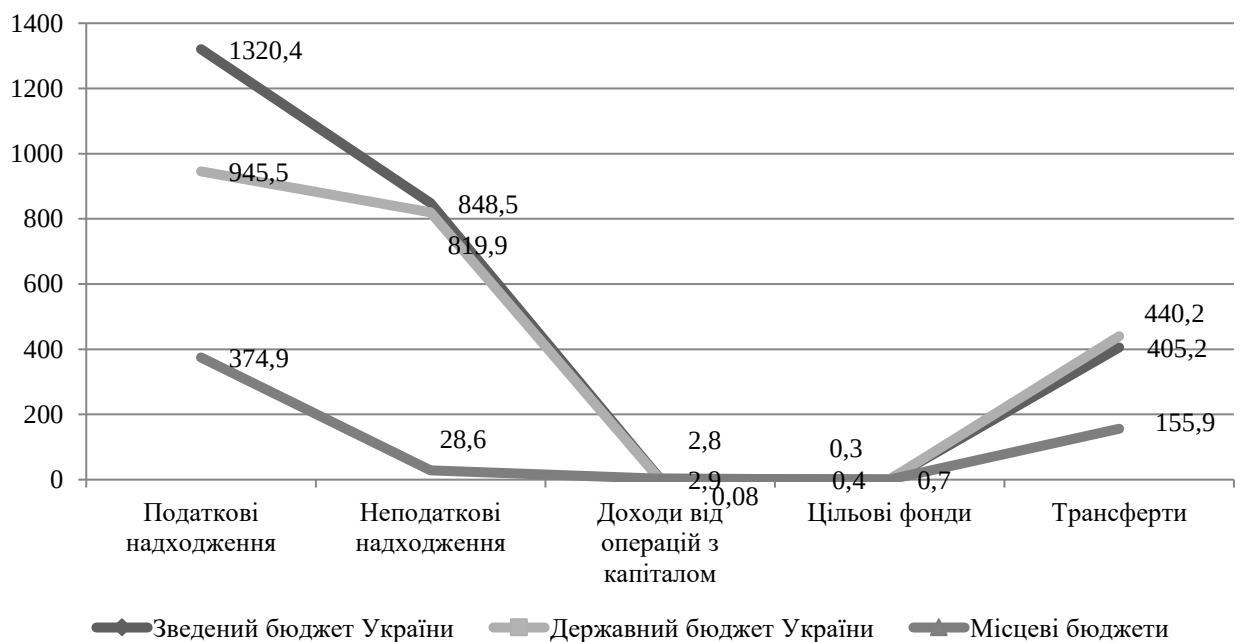


Рис. 2.7. Показники доходної частини бюджетів України за 10 місяців 2023 р., млрд. грн [40]

За 10 місяців 2023 р. виконання по доходах по зведеному бюджету склало 103,4%, по державному бюджету – 106,4%, по місцевих бюджетах – 85,0%. При цьому присутність податкових надходжень у доходах зведеного

бюджету склала 51,2%, у доходах державного бюджету – 42,9%, у доходах місцевих бюджетів – 66,6%.

Що ж до показника присутності податкових надходжень у ВВП України, то у 2022 р. по зведеному бюджету він склав 25,4%.

Бюджети довоєнного періоду створювали сприятливі умови для зростання рівня податкового навантаження на економіку в цілому та підприємницьке середовище зокрема, адже найбільші новації стосувалися саме фізичних осіб-підприємців, платників єдиного податку. Податкові ж зміни воєнного часу активізували стимулюючу та регулюючу функції податків, ставши своєрідним символом оновлення податкової системи України у руслі створення сприятливого підґрунтя для сталого економічного відновлення та розвитку.

2.3. Ефективність функціонування податкової системи України у довоєнний період і під час воєнного стану

Основою та, беззаперечно, однією з найвпливовіших складових концепції сталого розвитку економіки сучасної держави є податкова система, базисом якої виступає рівень податкового навантаження. Саме податки є превалюючим джерелом наповнення бюджетів і, водночас, – однією з найскладніших категорій існування суспільства. Необґрунтовані чи завищені ставки податків, недостатньо продуманий механізм адміністрування – все це сприяє підвищенню рівня податкового навантаження на економіку держави та провокує формування тіньового сектору економіки.

Сучасний економічний стан держави свідчить про необхідність вирішення питання оптимізації рівня податкового навантаження. Нині одним з головних факторів, які стримують економічний розвиток України, є саме високий рівень податкового навантаження, що особливо гостро відчувається в умовах сучасної нестабільної економічної ситуації. Обставини, які спостерігаються наразі, спровокували зниження ділової активності суб'єктів

господарювання (за різними галузями), стрімке зростання обсягів тіньової економіки, посилення трудової міграції та поживлення соціального захисту населення. А основними інструментами, які могли б протегувати створення стабільної й ефективної системи оподаткування в країні, є засоби реалізації податкової системи. Саме збалансування їх використання та науковий підхід до застосування спонукатиме до оптимізації рівня податкового навантаження, а отже – до посилення взаємозв'язку між державою та суб'єктами оподаткування.

Загалом, на рівні економіки, податкове навантаження розглядається як на макро-, так і на мікрорівні. Сама ж ефективність податкової системи відображається на макрорівні через кількісне вимірювання сукупного впливу податкових платежів на джерела їх сплати. Саме тому, узагальнюючи вищезазначене, ми схильні вважати, що податкове навантаження і податковий тягар є категоріями тотожними, адже як навантаження є впливом певних факторів, що зумовлюють ускладнення відповідного процесу та мають наслідком (за умови його високого рівня) зниження рівня або обсягів бажаного результату, так і тягар по своїй суті передбачає ускладнення інших рівнів оптимальних умов, які провокують зменшення очікуваних розмірів наслідку.

Тому вважаємо, що під податковим навантаженням слід вбачати показник, що характеризує результат використання інструментів податкової системи на рівні населення й суб'єктів господарювання та раціональність функціонування бюджетної системи, який засвідчує частку вилучених благ платників податків і зборів відносно загального обсягу отриманих ними (чи державою) позитивних наслідків господарювання.

Загалом при визначені рівня податкового навантаження використовують наступні підходи:

- відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору;

- різницю між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки;

- частку податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті [41].

На нашу думку, перший і другий методи характеризують податкове навантаження лише в частині приватного сектору. Однак платниками податків є ще й державні та комунальні підприємства, які до цього переліку не входять, однак беруть безпосередню участь у наповненні бюджету.

Оцінюючи сучасне податкове навантаження відповідно до запропонованої вище третьої методики (табл. 2.1) слід відмітити, що, незважаючи на зменшення кількості податків та зборів, які засвідчені останньою редакцією Податкового Кодексу України (ПКУ), рівень податкового навантаження значно не змінився.

Таблиця 2.1

Рівень податкового навантаження в Україні у 2017–2022 рр., %

Показник	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Відхилення 2022 р. до 2017 р. (+, -)
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд. грн.	794,2	950,0	1026,0	1093,7	1404,2	1343,2	+549,0
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн	2981,2	3560,3	3977,2	4222,0	5459,6	5191,0	+2209,8
Рівень податкового навантаження, %	26,6	26,7	25,8	25,9	25,7	25,9	-0,7

Протягом 2017–2022 рр. показник податкового навантаження знизився з 26,6% до 25,9%, тобто на 0,7%. У 2022 р. таке зниження пояснюється тим, що відбулися суттєві послаблення фіскальної ролі податків за рахунок

встановлення знижених ставок акцизного податку та звільнення від сплати єдиного податку підприємців.

Повертаючись вище щодо зниження рівня податкового навантаження у довоєнний час, варто зауважити: незважаючи на заявлене скорочення кількості податків і зборів з 22 до 9, з'ясовується, що окремий податок об'єднує три раніше існуючих (зокрема, ст. 251 та 265 ПКУ), а відсутність земельного податку у переліку загальнодержавних та місцевих податків та зборів (ст.9 і ст.10 ПКУ) компенсується його присутністю у розділі 12 ПКУ «Податок на майно».

Водночас показник низького рівня податкового навантаження в Україні, як може скластися враження, не відповідає дійсності. Дане судження викликане передусім тим, що офіційні дані валового внутрішнього продукту України не відповідають навіть половині реально одержаних у вітчизняній економіці господарських результатів, а також тим, що при обчисленні податкового коефіцієнта не враховано витрати, пов'язані із справлянням податків, і показник навантаження на доходи від праці.

Наявний нині в Україні рівень податкового навантаження жодним чином не сприяє покращенню економічної ситуації, навіть навпаки – сприяє її пригніченню. Оптимізація ж існуючого податкового навантаження сприятиме легалізації заробітних плат населення, зростанню його реальних доходів, заощаджень та платоспроможного попиту домогосподарств. У свою чергу це стане чинником розвитку виробництва та активізує інвестиційну діяльності суб'єктів господарювання і підвищення ділової активності, що, в свою чергу, сприятиме зменшенню обсягів тіньового сектору економіки та зростанню рівня податкових надходжень до бюджетів.

При оцінюванні ефективності функціонування податкової системи за регулюючою функцією можна скористатися також таким показником, як коефіцієнт еластичності податкових надходжень (Кепн). Він розраховується як відношення відсоткової зміни податкових надходжень (за незмінної податкової системи) до відсоткової зміни бази оподаткування [42, с. 98–99].

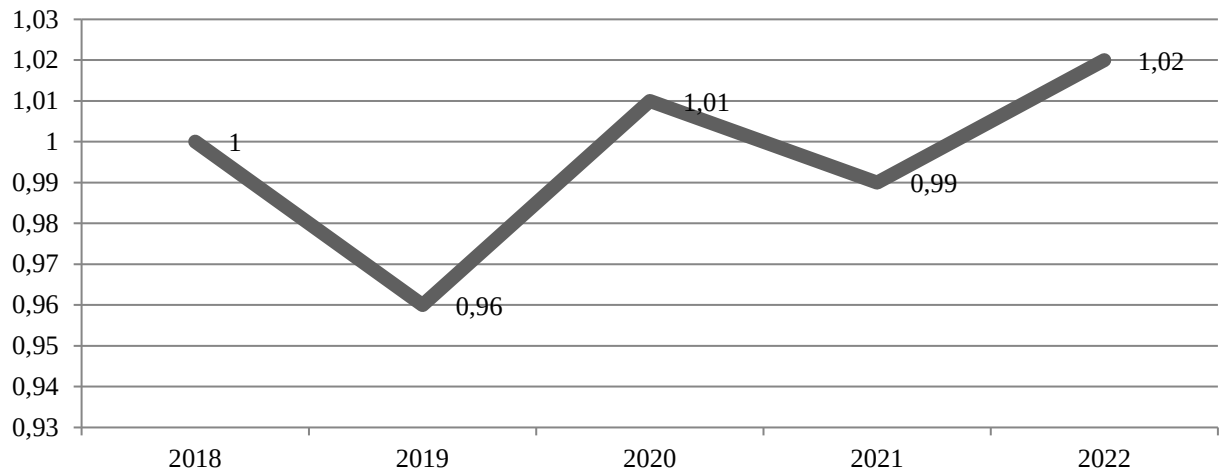


Рис. 2.8. Динаміка показника еластичності податкової системи України у 2018–2022 рр.

Еластичність податкової системи – позитивне явище, яке варто стимулювати, особливо для тих країн, темпи зростання державних видатків в яких мають тенденцію перевищувати зростання ВВП. Податкова система зазвичай є еластичною за ВВП, коли існують значні податкові надходження від підприємств галузей, що швидко розвиваються, коли податкові ставки мають прогресивний характер, коли податки переважно накладаються на вартість, а не на конкретний об’єкт і коли збирання податків здійснюється вчасно. Останній чинник є особливо важливим за умов високої інфляції, коли надто великий розрив між періодом, що коефіцієнт еластичності податків $e > 1$. Це означає, що швидке збільшення податкових надходжень стосовно ВВП досягається без уведення нових податків або зміни ставок оподаткування, тобто без дискреційних змін у податковій політиці.

Наукові пошуки в даній сфері дозволять не лише детально вивчити існуючі проблеми росту рівня податкового навантаження в Україні, а й сприятимуть визначенню пріоритетних напрямів його оптимізації. В подальшому реалізація визначених критеріїв у практичній діяльності сприятиме зростанню ефективності використання інструментів податкової політики, підвищенню рівня життя населення та прибутковості суб’єктів господарювання, а в цілому на державному рівні – покращенню економічної ситуації та зменшенню обсягів тіньового сектору економіки.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ У ПОВОЄННИЙ ЧАС

Початок другого десятиліття XXI століття став для світової економіки часом на випробування. Спочатку – локдауном, викликаним COVID-19, а нині – українсько-російською війною, наслідком якої може стати не лише гуманітарна катастрофа й економічна нестабільність в Україні, а й продовольча криза в Європі та світі. Тому надважливим є пошук шляхів стабілізації українського фінансово-економічного середовища, базисом чого може стати вивчення досвіду післявоєнної відбудови економіки розвинених країн.

Наприкінці Першої світової війни Велика Британія, через катастрофічне зростання рівня безробіття та дефіциту бюджету, змушена була переглянути інструменти та пріоритети економічної діяльності, серед яких особливо кардинальних змін зазнала фіскальна політика.

Так, зокрема, акценти оподаткування були перенесені з непрямих податків на прямі. Особливих змін зазнало прибуткове оподаткування доходів населення: у 1915 р. було скорочено межу пільги прибуткового оподаткування зі 160 фунтів до 130, а стандартну ставку навпаки – підвищено з 5,8% до 30%. Окремо знизився поріг над податку з 5000 до 2000 фунтів, а на надприбуток введено мито. І хоча у 1920 році межу звільнення від прибуткового оподаткування було переглянуто до 135 фунтів, довоєнного рівня – 250 фунтів – вона не досягла. Однак скарбниця Великої Британії шукала додаткових джерел надходжень, і серед розглянутих і таких, що отримали підтримку, превалюючими стали: мито на надприбутки, що діяло за ставкою 60% і корпоративний податок у розмірі 5% для компаній з обмеженою відповідальністю [43].

Після II Світової війни Велика Британія зосередила увагу податкової реформи на податку на спадщину та податку на нерухомість, ставки яких

суттєво зросли. Також відзначилося значне підвищення рівня прибуткового оподаткування доходів населення [44].

Загалом, якщо ж звернути увагу на податкові реформи, що проводилися країнами Європи після II Світової війни, то, як вважають Сара Торрегроса й Оріол Сабат, у нинішній кризі слід робити акцент на прибутковому податку (податок на доходи фізичних осіб), зокрема піднятті його ставок. Водночас варто пам'ятати, що означені дії доречні виключно за умови низького рівня інфляції або її відсутності. У протилежному випадку ставку податку слід знижувати, причому за рахунок активної прогресії, аби розширити коло потенційних платників податку та за їх рахунок наповнити бюджети фінансовими ресурсами [45].

«Прогресивні податки не тільки різко вирости під час війни, але і в останні роки залишалися важливими для фінансування сучасної держави. Прибутковий податок змінився з «вузьких» зборів з багатих сімей на внески, що сплачувалися звичайними громадянами. Те, що було «класовим податком», стало «масовим податком»», – так характеризує ситуацію з прибутком оподаткування згадуваних вище часів С. Стейнмо [46].

Розглядаючи уроки податкового реформування у післявоєнний період у Сполучених Штатах Америки, Е Тодер зауважує: «Як і в час Другої світової війни, нам, ймовірно, знадобляться як підвищені податки для людей з високими доходами, так і новий широкий податок для всього населення загалом». Окремо він зауважує на необхідності підвищення ставки прибуткового податку й утриманні її у такому стані ще протягом певного часу, а також не виключає варіанту трансформаційних змін податку на додану вартість [47].

Зважаючи на висвітлені позиції реформування податкових систем зарубіжних країн у воєнний і післявоєнний час, слід узагальнити, що у моменти кризових переломів відновлення фінансово-економічної системи відбувається значною мірою за рахунок податкових реформ. І, незважаючи на непопулярні кроки з підняття податкових ставок, головні акценти

концентруються на прямих податках, де можна забезпечити розширене коло платників. Дані кроки зумовлюються тим, що прямі податки, на відміну від непрямих, розцінюються як справедливіші. А підняття ставок непрямих податків призводить до зростання цін, що стає деструктивним елементом з позиції відновлення довіри до держави та зростання рівня її фінансового забезпечення.

З початком війни економіка України значно похитнулася. І наразі у Верховній Раді презентовано новий план післявоєнної відбудови держави. Серед його пріоритетів – кандидатство, а згодом членство в Європейському Союзі; інтеграція у світову торгівлю; розширення логістичних маршрутів з європейськими країнами-партнерами; переорієнтація з експорту сировини на експорт продуктів переробки; дерегуляція та лібералізація економіки; енергетична та кліматична модернізація; долучення вітчизняних компаній і виробників до відбудови; розвиток вітчизняного військово-промислового комплексу.

Відтак можна означити податкові аспекти підтримки зазначених цілей. Перш за все, безумовною є переорієнтація податкової системи з фіскальної на регулюючу функцію. А також максимальне врахування всіх можливих факторів впливу для формування її оновленої моделі, зокрема економічних і кон'юнктурних, що взаємодіятимуть у площині реалізації поведінково-психологічних аспектів. Саме останні здатні сприяти створенню нової моделі поведінки платників податків.

Для активізації економічної складової слід оновити систему податкового регулювання в контексті коригування системи податкових пільг, а також елементів податків. Особливо для галузей національного господарства з високим експортним потенціалом (сільське господарство, металургія тощо). Для цього необхідно диверсифікувати дані галузі, а в аграрній сфері сприяти розвитку малого та середнього підприємництва, зокрема переробного, що уможливить спрощена система пільгового оподаткування.

Окремою ціллю має стати соціалізація оподаткування – як прямого, так і непрямого. Базисом зазначеного є надання наявним соціальним показникам реальних і дієвих вимірів: формування неоподатковуваного мінімуму як фактичної величини, що не підлягає оподаткуванню, а також коригування рівня прожиткового мінімуму (з розрахунком національного споживчого кошика відповідно до актуальних на даний час потреб) та мінімальної заробітної плати тощо. Подальша умова – прогресивність оподаткування на умовах соціальної справедливості як доходів від трудової діяльності, так і в бізнес-середовищі. В останньому це уможлиблюється за рахунок зміни об'єкта оподаткування з виручки на прибуток. Щодо непрямого оподаткування, то ставки таких податків повинні варіюватися залежно від актуальності продукту (товару) для забезпечення життєдіяльності людини: товари першої необхідності – звільнити від оподаткування, предмети розкоші чи шкідливі для здоров'я (за визначенням і затвердженням переліком) – оподатковувати за максимальною ставкою.

Пріоритетність екологічності й енергоефективності економіки теж вимагає послаблень в оподаткуванні, однак недотримання чи саботування або порушення таких умов повинно мати наслідком систему жорстких штрафів [48].

Зарубіжні експерти схиляються до думки, що ключові напрями реформування податкової системи України мають бути зосереджені на таких аспектах, як: оподаткування багатства, збільшення ставок податків з одночасним переведенням їх у площину прогресивності, розширення бази оподаткування по існуючих податках і платежах, долучення до числа платників податків тіньовий сектор економіки, а також осіб, які залишалися поза сферою впливу податкової системи [49]. Однак дана позиція спрямована на посилення фіскального спрямування податкової системи та податкової політики, хоча в періоди криз доцільнішим є застосування політики стимулювання.

Наступна група науковців і практиків зауважує на чотирьох напрямках, що мають забезпечити позитивний економічний результат: збільшення збору податкових надходжень за рахунок посилення фіскалізації, гнучка система податкової підтримки, збільшення податків на імпорт, дерегуляція і перерозподіл фінансових ресурсів між галузями та сферами діяльності [50]. Наведені кроки, попри їхню очевидність, нівелюють кризовий стан усіх галузей і сфер діяльності, що хоч і різною мірою, але постраждали від війни. А тому зростання податкового тягара спричинить або їхній перехід у тіньовий сектор, або повну ліквідацію.

Очевидно, що відбудова держави після війни потребуватиме значних обсягів фінансових ресурсів. Дійсно, одним з найдохідніших джерел бюджету були саме податкові надходження. Проте посилювати податковий тиск на бізнес і фізичних осіб зараз означає зруйнувати їх остаточно. Фіскалізація може принести позитивні результати, однак лише у короткостроковій перспективі, а Україні потрібні зміни з результатами стратегічного характеру. І напевне, що це має бути реформа податкової системи у переорієнтації її на розподільчо-регулюючу функцію.

Відтак потенційними напрямками реформи податкової системи у повоєнний час має стати:

- зосередження на критичних і пріоритетних сферах і галузях діяльності: будівництво, логістика та транспортне забезпечення, сільське господарство та продовольча сфера, альтернативна енергетика;
- стимулювання розвитку сектору воєнного забезпечення;
- сприяння збільшенню обсягів експорту продукції, товарів і послуг.
- гармонізація податкової системи України в контексті формування національної податкової свідомості та податкових традицій серед платників податків. В основі зазначеної тези лежить підвищення рівня фінансової грамотності населення, посилення розуміння власної відповідальності кожного платника податків за розвиток держави та регіону і громади, де цей платник проживає. Обов'язковим є встановлення причинно-наслідкових

зв'язків: «сплата податків → достаток і процвітання» та «ухилення від оподаткування → покарання, занепад», що можливо втілити шляхом активної соціальної реклами, масових роз'яснень тощо;

- відновлення соціальної справедливості в оподаткуванні. При цьому увагу слід зосередити не лише на оподаткуванні праці та доходів фізичних осіб, а й на діяльності підприємств. З даної позиції, перш за все, доцільним є повернення до прогресивної шкали ставок податку. І водночас слід зафіксувати на державному рівні діючі соціальні складові, зокрема, неоподатковуваний мінімум (для фізичних осіб – на рівні прожиткового мінімуму, для юридичних – мінімально допустимий рівень прибутку (фінансового результату), що не буде оподатковуватися), а також, з урахуванням вищезазначеної пропозиції, варто переглянути систему пільг;

- акцентування на ролі держави в економічному житті кожного з громадян як інституту, що допомагає втілювати спільні цілі та пріоритети. Для цього слід створити прозорий і зрозумілий механізм функціонування податків, відкрити та доступну інформацію щодо потреб (видаткова частина бюджету – державного, місцевих) і наявних ресурсів та можливостей (доходи), з висвітленням особистої участі кожного у них. Така відкритість сприятиме не лише відновленню довіри платників до держави, а й дозволить усвідомити наслідки порушень у сфері податкового законодавства.

Функціонування податкової системи України протягом усього періоду незалежності повсякчас викликало багато заперечень і неузгоджень. При цьому вектори її розвитку завжди були сталими: прихована фіскалізація та посилення податкового тиску з пом'якшеними умовами оподаткування для окремого кола платників. Активні зміни почалися лише у період воєнних дій, коли, на фоні спадних економічних тенденцій, викликаних пандемією COVID-19, українська влада почала прислухатися до загальносвітових тенденцій: перехід від податкової політики тиску до заходів податкового стимулювання та підтримки бізнесу.

Наразі вибудовуються нові вектори гармонізації податкової системи України. З огляду на пріоритетність відбудови держави у повоєнний час, доцільним є впровадження низки дієвих інструментів: звільнення від оподаткування на термін до трьох років новостворених підприємств, прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб і для підприємств критичної сфери, оподаткування надприбутків великих компаній і корпорацій, оподаткування підприємців за принципом прибутковості, а не доходності тощо.

Також варто більше уваги надати активізації поведінкових факторів впливу, які, на підйомі рівня національної свідомості, здатні створити нове українське економічне диво. Адже за умови усвідомлення платниками податків залежності власного добробуту від рівня економічного розвитку держави, за допомогою м'яких поштовхів інструментами соціальної, економічної і організаційної сфер, можливо сформуванню нову модель економічної поведінки, а відтак і нову модель податкової системи.

ВИСНОВКИ

У сучасному світі податкова система є активним інструментом державного управління процесами соціально-економічного розвитку країни як у внутрішньому її середовищі, так і у зовнішній політиці.

Основою податкової системи є податки, що у своєму розвитку пройшли шість етапів розвитку, трансформувались із дарунку в обов'язків платіж, що не залежить від волі платника. Особливістю ж реалізації податкової системи є науковий підхід.

Податкова система України у своєму розвитку еволюціонувала протягом чотирьох етапів, протягом яких вона зазнала трансформації від системи оподаткування командного типу до сучасної, відповідної часу. І продовжує змінюватися дотепер.

Довоєнний період функціонування податкової системи України відзначився зростанням частки податкових надходжень у доходах зведеного бюджету України з 81,4% у 2017 р. до 87,5% у 2021 р., що загалом засвідчило позитивне відхилення на рівні 6,1%. Подібна динаміка відзначається і відносно державного бюджету, де частка податкових надходжень зросла на 6,3%, і в доходах місцевих бюджетів, хоча в даній бюджетній ланці зростання частки податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів на кінець 2021 р. порівняно з 2017 р. склало 19,7%.

Водночас вивчення співвідношення прямих і непрямих податків, як одного з основних критеріїв розвитку держави, засвідчило домінування останніх протягом усього періоду дослідження з середнім показником 55,9%.

Вивчення особливостей функціонування податкової системи України у воєнний час показало відносну стабільність податкових надходжень до бюджетів як у 2022 р., так і протягом 10 місяців 2023 р. Причому протягом усього періоду воєнного стану відзначається перевиконання планових

показників податкових надходжень до зведеного та державного бюджетів і недовиконання по місцевих бюджетах.

Зауважуючи на показниках ефективності функціонування податкової системи України у довоєнний і воєнний час, слід відзначити доволі сталий рівень податкового навантаження, яке на кінець 2022 р. порівняно з 2017 р. навіть знизилося на 0,7%. При цьому коефіцієнт еластичності податкової системи протягом досліджуваного періоду (рис. 8) засвідчив достатню дієвість останньої у 2018р. з показником 1,0; 2020 р. – 1,01 і 2022 р. – 1,02. Тобто стимуляційні заходи, що були застосовані з початком воєнного стану, сприяли здатності податкової системи відповідати змінам економічного середовища та запитам платників.

Зосереджуючись на напрямках розвитку податкової системи України у повоєнний час, на підставі опрацьованого зарубіжного досвіду, було запропоновано такі вектори стратегічної дії, як:

- стимулювання воєнної галузі та критичних для розвитку і відбудови сфер (експорт, будівництво, технології тощо);
- підвищення у рамках державних програм рівня фінансової освіченості громадян і формування нового типу податкової свідомості та культури;
- перебудова податкової системи у контексті домінування принципу соціальної справедливості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лебедзевич Я.В. Теорії походження податків. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2006. № 3(6). С. 88–99.
2. Панура Ю.В. Узагальнення наукових підходів до визначення сутності податків та їх систематизації. *Наукові записки*. Серія «Економіка». 2013. Вип. 21. с. 181–184.
3. Барановська І. Проблеми реформування податкової системи в умовах кризи. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 8. С. 193–197.
4. Цимбалюк О.І. Сучасний стан податкової системи України та перспективи її розвитку. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі України*. 2010. № 5. С. 103–106.
5. Іванов Ю. ., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Підручник. К.: Атіка, 2006. 920 с.
6. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
7. Лютий І. О. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
8. Податкова система: Навчальний посібник. / За заг. ред.. Андрущенко В.Л. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.
9. Барабаш Л.В. Еволюція економічної сутності дефініцій «Податок» і «Податкова система». Матеріали Всеукраїнської наукової конференції молодих учених і науково-педагогічних працівників, 20 травня 2021 р. / Редкол.: Непочатенко О. О. (відп. ред.) та ін. Умань: ВПЦ «Візаві», 2021. С. 34–36.
10. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки: наукове видання. К.: Інститут економіки НАН України. 2000. С. 7–8.

11. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. К.: Знання-Прес, 2004. 454 с.
12. Бечко П.К., Захарчук О.А. Основи оподаткування: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 168 с.
13. Демиденко Л.М., Субботович Ю.Л. Податкова система : Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. 184 с.
14. Барін О.Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164.
15. Папп В.В. Концептуальні підходи до формування та розвитку податкової системи України. *Регіональна економіка*. 2009. №1. С. 225–232.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 17.06.2023)
17. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2013. № 2. С. 128–133.
18. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
19. Бойко О.Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241–247.
20. Лазур С.П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(2). С. 89–94.
21. Донченко Т.В., Олійник О.В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2019. № 1. С. 45–62.

22. Гєєць В.М. Феномен нестабільності – виклик економічному розвитку : моногр. К. : Академперіодика, 2020. 456 с.
23. Касперович Ю.В. Функціональна спроможність податкової системи України. *Економіка України*. 2020. № 12. С. 36—55.
<https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.12.036>
24. Бюджет України 2019: статистичний збірник. Київ, 2020. 298 с.
25. Бюджет України 2021: статистичний збірник. Київ, 2022. 279 с.
26. Зведений бюджет України: як змінювалися доходи та витрати кошторису за останні 10 років. Слово і діло. 10 липня 2020. URL: <https://www.slovoidilo.ua/2020/07/10/infografika/finansy/zvedenyj-byudzhet-ukrayiny-yak-zminyuvalysya-doxody-ta-vytraty-koshtorysu-ostanni-10-rokiv> (дата звернення 22.06.2023).
27. Бюджетна система України. Навчальний посібник: Артус М. М., Хижа Н.М.-Київ: Вид-во Європ. Ун -ту, 2005. 220 с.
28. Аврамкіна І.О., Курасов В.Г. Перспективи використання Україною міжнародного досвіду у частині розбудови ефективної системи оподаткування. Матеріали науково-практичної інтернет-конференції. *Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів*. 2014. С.11–12.
29. Дроздовська О.С., Озерчук О.В. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 10. С. 44–50.
30. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat Statistical books. 2013 edition. 313 p.
31. Кабмін визначив економічні пріоритети до 2030 року. Financial Club. 06.11.2020. URL: <https://finclub.net/ua/news/kabmin-vyznachyv-ekonomichni-priorytety-do-2030-roku.html> (дата звернення 10.08.2023)
32. Барабаш Л.В. Пріоритети розвитку України у до-та післявоєнний період: податковий аспект. Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах

ринкових відносин, матеріали XVII Міжнародної науково-практичної конференції. 26 травня 2022 р. Умань : 2022. С. 25–27.

33. Павлиш О. Зростання податків, зарплат, тарифи і нові правила для ФОПів: що змінюється з 1 січня 2022 року. *Економічна правда*. 23.12.2021. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/12/23/680921/> (дата звернення 10.08.2023).

34. Барабаш Л.В. Пріоритети оподаткування в Україні до та під час війни. Сучасний стан, проблем та перспективи розвитку бізнесу, фінансово-кредитних та облікових систем: збірник тез доповідей II Міжнародної науково-практичної конференції (Україна, м. Харків, 20 травня 2022 року) [Електронний ресурс]. Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2022. 1 ел. опт. диск (CD-ROM). Систем. вимоги: Процесор Pentium-класа ; ОС Windows 7/10 ; дисковод CD-ROM; Acrobat Reader 10. С. 16–17.

35. Гайдай Ю. «Інтернет-податок» є в більшості країн, окрім Африки. Texty.org.ua. 07.12.2021. URL: <https://texty.org.ua/fragments/105082/internet-podatok-isnuye-v-bilshosti-krayin-okrim-afryky-karta/> (дата звернення 20.08.2023)

36. В Україні можуть запровадити додатковий податок на солодкі напої, бо вони надто шкідливі. Texty.org.ua. 13.01.2022. URL: <https://texty.org.ua/fragments/105343/v-ukrayini-mozhut-zaprovadyty-dodatkovyj-podatok-na-solodki-napoyi-bo-vony-nadto-shkidlyvi/> (дата звернення 20.08.2023)

37. Гетманцев хоче заборонити ФОПам 3-ї групи працювати з юрособами. Texty.org.ua. 20.01.2022. URL: <https://texty.org.ua/fragments/105408/fop-obmezhat-mozhlyvist-pracyuvaty-z-yurydychnymy-osobamy/> (дата звернення 25.08.2023)

38. Швабій К. Податкові диспропорції та доходи бюджету – 2022. Бізнес Цензор. 13.10.2021. URL: https://biz.censor.net/columns/3293768/podatkov_disproports_ta_dohodi_byudjetu_2022 (дата звернення 26.08.2023)

39. Бережна Т., Ратушна А. Дайджест всіх податкових змін під час війни. VKP.ua. Tax Advisor. 14.04.2022. URL: <https://vkr.ua/publication/daydzhest-vsikh-podatkovikh-zmin-pid-chas-viyni> (дата звернення 27.08.2023)
40. Open Budget. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/?month=12&year=2022&budgetType=CONSOLIDATED> (дата звернення 18.08.2023)
41. Кушнірчук, Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави. Науковий вісник НЛТУ України. 2010. Вип. 20.11. С. 161–165.
42. Баранова В. Г. Податкова система: навч. посіб. Одеса, 2014. 344 с.
43. End of war and fiscal change. The Cabinet Papers. URL: <https://www.nationalarchives.gov.uk/cabinetpapers/themes/end-war-fiscal-change.htm> (дата звернення 24.09.2023)
44. What the aftermath of WW2 can teach us about where taxes are heading now. Blue SKY Chartered Financial Planners. URL: <https://blueskyifas.co.uk/what-the-aftermath-of-ww2-can-teach-us-about-where-taxes-are-heading-now/> (дата звернення 24.09.2023)
45. Sara Torregrosa and Oriol Sabaté (2019) How wartime inflation affected tax progressivity and redistribution. The Economics of the Second World War: Seventy-Five Years On. Voxeu. 27.11.2019. URL: <https://voxeu.org/debates/commentaries/how-wartime-inflation-affected-tax-progressivity-and-redistribution> (дата звернення 23.09.2023)
46. Steinmo, S. (2003) The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th centuryю *British Journal of Politics and International Relations*, 5 (2): pp: 206–236.
47. Toder, Eric (2020) What Tax Experts Can Contribute: Lessons from World War II. Taxpolicycenter. 31.03.2020. URL: <https://www.taxpolicycenter.org/taxvox/what-tax-experts-can-contribute-lessons-world-war-ii> (дата звернення 24.09.2023)

48. Барабаш Л.В. Вектори гармонізації податкової системи України у довоєнний, воєнний і післявоєнний час. The Russian-Ukrainian war (2014–2022): historical, political, cultural-educational, religious, economic, and legal aspects : Scientific monograph. Riga, Latvia : “Baltija Publishing”, 2022. DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-223-4-3> С. 18–23.

49. Inman, Phillip (2022) Ukraine needs ‘radical’ reform to sustain war effort, warn economists. Support the Guardian. 9 Sep. URL: <https://www.theguardian.com/world/2022/sep/09/ukraine-needs-radical-reform-to-sustain-war-effort-warn-economists> (дата звернення 12.10.2023).

50. Macroeconomic policies for wartime Ukraine. VoxEU. 12 Aug 2022. URL: <https://cepr.org/voxeu/columns/macroeconomic-policies-wartime-ukraine> (дата звернення 12.10.2023).