

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ЦЕНТР ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ, ДИСТАНЦІЙНОГО ТА
ЗАОЧНОГО НАВЧАННЯ**

Кафедра фінансів та обліку

**ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ФУНКЦІОНУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ
ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ**

кваліфікаційна робота
здобувач вищої освіти
2 курсу заочної форми навчання
ГРИГОРЧУК Вадим Васильович

Науковий керівник
доктор економічних наук, професор
МЕЛЬНИК Степан Іванович

Рецензент
доктор економічних наук, професор
ДЕМЧИШАК Назар Богданович

Кваліфікаційна робота допущена до захисту
«20» березня 2024 р., протокол № 10
завідувач кафедри фінансів та обліку

_____ **МЕЛЬНИК С. І.**

Львів
2024

ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Центр післядипломної освіти, дистанційного та заочного навчання

Кафедра фінансів та обліку

Освітній ступінь «магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»

Назва освітньої програми «Фінансова розвідка»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

фінансів та обліку

_____ Степан МЕЛЬНИК

«20» листопада 2023 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

ГРИГОРЧУКА ВАДИМА ВАСИЛЬОВИЧА

1. Тема роботи «Теорія і практика функціонування спеціальних податкових режимів».

керівник роботи МЕЛЬНИК Степан Іванович, доктор економічних наук, професор

затверджені розпорядженням директора ГУПБ від «17» листопада 2023 р. № 1403 о/с

2. Термін подання здобувачем вищої освіти роботи «05» березня 2024 р.

3. Вихідні дані до роботи наукові парці вітчизняних та закордонних вчених, законодавчі та нормативно-правові акти з питань податкового законодавства та функціонування спеціальних податкових режимів, дані статистичних видань та Інтернет ресурси.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) спеціальний податковий режим як об'єкт теоретичного аналізу; міжнародний досвід впровадження спеціальних податкових режимів; сутнісна характеристика спеціальних податкових режимів та територій пріоритетного розвитку; стан і тенденцій податкової системи країни; аналіз рівня податкового навантаження у глобальному вимірі; вплив війни на фінансово-економічну систему країни; визначення пріоритетних напрямів удосконалення податкової політики держави; концептуальні засади вдосконалення податкової системи у повоєнний період.

5. Перелік графічного матеріалу (додатків). Класифікація спеціальних режимів оподаткування; структуризація спеціальних режимів оподаткування в Україні; стратегічні цілі впровадження спеціальних режимів оподаткування; динаміка та структура податкових надходжень до бюджету; динаміка та структура основних показників податкового навантаження; динаміка загального рівня податкового навантаження; обсяг надходжень, які недоотримав бюджет у 2019-2023 рр.; втрати бюджету внаслідок звільнення від сплати певних платежів у 2022 р.; ріст надходжень до бюджету у разі скасування державних пільг; динаміка реєстрації бізнесу у 2022-2023 рр.; відкриття нових видів бізнесу за період 2010-2022 рр.; концептуальна модель удосконалення податкової системи України.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	ПРИЗВИЩЕ, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	МЕЛЬНИК С. І.		
2	МЕЛЬНИК С. І.		
3	МЕЛЬНИК С. І.		

7. Дата видачі завдання «20» листопада 2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Опрацювання літератури за темою роботи та складання плану	01.12.2023	виконано
2	Написання першого розділу	01.01.2024	виконано
3	Написання другого розділу	01.02.2024	виконано
4	Написання третього розділу	01.03.2024	виконано
5	Підведення підсумків та формулювання висновків	03.03.2024	виконано
6	Оформлення роботи	05.03.2024	виконано

Здобувач вищої освіти

(підпис)**ГРИГОРЧУК В. В.**

(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

Науковий керівник

(підпис)**МЕЛЬНИК С. І.**

(ПРІЗВИЩЕ та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Григорчук В. В. Теорія і практика функціонування спеціальних податкових режимів. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 «Фінанси, банківська справа та страхування». – Львівський державний університет внутрішніх справ МВС України, Львів, 2024.

У кваліфікаційній роботі проаналізовано теоретичні засади функціонування спеціальних податкових режимів. Здійснено аналіз стану та тенденцій вітчизняної податкової системи. Визначено фактори, які мають найбільш вагомий вплив на рівень податкових надходжень. На основі проведеного аналізу запропоновано концептуальну модель удосконалення податкової системи України.

Ключові слова: податки, безпека, спеціальний податковий режим, пільги, податкова система держави, загрози.

ABSTRACT

Hryhorchuk V. V. Theory and practice of the special tax regimes functioning. – Manuscript.

Qualification work for obtaining a master's degree in the specialty 072 "Finance, banking and insurance". – Lviv State University of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Lviv, 2024.

The theoretical basis of the functioning of special tax regimes was analyzed in the qualification work. An analysis of the state and trends of the domestic tax system was carried out. The factors that have the most significant influence on the level of tax revenues have been determined. Based on the analysis, a conceptual model for improving the tax system of Ukraine was proposed.

Keywords: taxes, security, special tax regime, benefits, tax system of the state, threats.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ЗМІСТ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА.....	9
1.1. Спеціальний податковий режим як об'єкт теоретичного аналізу	9
1.2. Міжнародний досвід впровадження спеціальних податкових режимів	13
1.3. Сутнісна характеристика спеціальних податкових режимів та територій пріоритетного розвитку	18
Висновки до розділу 1	25
РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВИ.....	28
2.1. Стан і тенденції податкової системи країни	28
2.2. Аналіз рівня податкового навантаження у глобальному вимірі	34
2.3. Вплив війни на фінансово-економічну систему країни	41
Висновки до розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. ТРАНСФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВИ У ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД	53
3.1. Визначення пріоритетних напрямів удосконалення податкової політики держави	53
3.2. Концептуальні засади вдосконалення податкової системи у повоєнний період.....	58
Висновки до розділу 3	64
ВИСНОВКИ	67

ВСТУП

Актуальність теми. Адаптація економіки України до умов ринкового господарювання націлена на посилення ролі податкового регулювання як важливого інструменту, який впливає на соціально-економічні процеси у країні. Велика кількість доступних податкових методів та інструментів, якими володіє держава, надає можливість для ефективної та своєчасної реакції на потреби ринку. З цієї причини найважливішим напрямком у реформуванні економіки України стає створення науково обґрунтованої соціально-економічної стратегії держави та відповідної податкової політики.

Системи режимів спеціального оподаткування, які застосовуються в Україні, характеризуються низькими фіскальними ставками і спрямовані на стимулювання бізнесу. Ця ситуація призводить до значних фінансових втрат для бюджету, обмежує розвиток сектору малого бізнесу в національній економіці, сповільнює темпи інвестиційного і інноваційного росту та породжує соціальні проблеми. Головним чином, це пояснюється відсутністю комплексного підходу до реалізації податкової політики, копіюванням іноземного досвіду без урахування особливостей України та відсутністю належних теоретичних і практичних досліджень щодо ефективності спеціальних режимів оподаткування. Тим не менш, розповсюджена міжнародна практика успішного використання таких режимів вимагає пошуку нових підходів до їхнього застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних та прикладних аспектів функціонування податкової системи та спеціальних податкових режимів стали предметом наукових досліджень науковців, зокрема: Андрущенко В. Л., Аністратенко Ю. І., Барін О. Р., Бондарук Т. Г., Боровик П. М., Вінцова Д. С., Волохова І. С., Галамай Р. Я., Гетманцев Д. О., Діброва А.В., Дуб А. Р., Духновська Л. М., Замасло О. Т., Карлін М., Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Кульчицький М. І., Кучерявенко М. П., Ключник А. В., Лайко О. І., Луніна І.О., Ляшенко Ю. І., Марець О. Р., Михасюк І. Р., Мельник В. М., Мінкович В.Т., Свадеба В. В., Нестеренко

А. С., Новіков О.Є., Пігуль Н. Г., Проць Н. В., Раделицький Ю. О., Ярема А. П.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження теоретичних та практичних засад удосконалення функціонування спеціальних режимів оподаткування у податковій системі держави.

Реалізація мети дослідження зумовила необхідність виконання наступних завдань дослідження:

- спеціальний податковий режим як об'єкт теоретичного аналізу;
- міжнародний досвід впровадження спеціальних податкових режимів;
- сутнісна характеристика спеціальних податкових режимів та територій пріоритетного розвитку;
- стан і тенденцій податкової системи країни;
- аналіз рівня податкового навантаження у глобальному вимірі;
- вплив війни на фінансово-економічну систему країни;
- визначення пріоритетних напрямів удосконалення податкової політики держави;
- концептуальні засади вдосконалення податкової системи у повоєнний період.

Об'єктом дослідження є фінансово-податкова система країни.

Предметом дослідження є теоретичні та прикладні аспекти функціонування спеціальних режимів оподаткування.

Методи дослідження. Для виконання дослідження було використано низку загальнонаукових методів дослідження, а саме: метод теоретичного та компаративного аналізу, метод індукції та дедукції, статистичний та графічний методи, метод кореляційного аналізу, метод абстрагування, теоретичного узагальнення, тощо.

Наукова новизна одержаних результатів:

- удосконалено процес моделювання податкової системи країни, що передбачає розрахунок коефіцієнта кореляції Пірсона для

визначення факторів, що мають найбільший вплив на податкові надходження, що лягло в основу розробки концептуальної моделі.

Основний зміст роботи. У першому розділі здійснено аналіз теоретичних засад функціонування спеціальних режимів оподаткування. Здійснено їх класифікацію та структурну характеристику.

У другому розділі здійснено аналіз податкової системи держави в розрізі макроекономічних показників, аналізу рівня податкового навантаження та впливу війни на фінансову систему.

У третьому розділі визначено пріоритетні напрями удосконалення податкової політики держави, проаналізовано міжнародний досвід застосування податкових стимулів на основі чого розроблено концептуальну модель удосконалення податкової системи країни у повоєнний період.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із анотації українською та англійською мовами, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (48 найменування на 5 сторінках). Загальний обсяг роботи становить 73 сторінки, із них основний текст – 64 сторінки, які містять 12 рисунків та 13 таблиць.

РОЗДІЛ 1

СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ЗМІСТ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА

1.1. Спеціальний податковий режим як об'єкт теоретичного аналізу

Розглядаючи поняття «спеціальний податковий режим», важливо розглянути і розкрити зміст самого терміну «режим». Етимологічно, слово «режим» має своє походження від французького слова «regime» і латинського слова «regimen», що перекладаються як «правління» [34].

З різних джерел і словників можна виділити наступні визначення терміну «режим» – це система заходів і правил, що вживаються для досягнення певної мети, або умови, необхідні для забезпечення роботи, функціонування, існування чого-небудь [26; 45].

У фінансово-економічному словнику також існує визначення «економічний режим» як інституційної умови організації господарської діяльності в межах певної економічної системи [25].

У сфері міжнародної економіки існують також терміни «спеціальний режим» і «преференційний режим». Спеціальний режим визначається як установлення нормативних положень у міжнародних угодах та договорах, які надають юридичним особам та громадянам договірних сторін певні спеціальні права, які докладно визначаються у цих угодах і договорах. Преференційний режим визначається як пільговий економічний режим, що надає одна держава іншій без застосування до сторін третіх осіб. Зазвичай цей режим включає зниження мит або їх скасування для імпортованих товарів, пільгове кредитування, страхування зовнішньоторговельних та валютних операцій, а також надання фінансової та технічної допомоги [16].

Слід відзначити, що в словниках відсутнє визначення «податкового режиму» як окремої категорії, і на практиці дуже часто це поняття асоціюється зі спеціальною системою оподаткування. Відповідно до

філософського тлумачення: «система – це сукупність елементів, які перебувають у відношеннях і зв'язках один з одним, що утворює цілісність, єдність» [14]. Хоча термін «система» щодо оподаткування переважно вживається в значенні сукупності яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою чи призначенням [42]. Проте, існують і інші тлумачення поняття «система», такі як: порядок, що визначається правильним та планомірним розташуванням та взаємним зв'язком частин чогось; сукупність способів, методів, прийомів для здійснення чого-небудь [20]; певний взаємозв'язок і класифікація елементів чогось [29] і так далі.

Незважаючи на те, що наведені вище визначення поняття «система» мають певну подібність, важливо відзначити, що у фінансовій науці під системою податків зазвичай розуміють сукупність податків і зборів, які встановлені чинним законодавством країни [32].

Загалом, найчастіше поняття «спеціальний режим оподаткування», «спрощена система оподаткування» і «альтернативна система оподаткування» ототожнюються. У жодній із досліджуваних праць не проводиться чіткої роздільної лінії між цими поняттями і виділення їхніх особливостей. Найчастіше поняття «система» і «режим» використовуються як взаємозамінні терміни, особливо у відношенні до спрощеного оподаткування.

Важливо зауважити, що ці концепції мають значущі розбіжності. Очевидним є той факт, що спрощена система складається з набору взаємопов'язаних компонентів, зокрема, головним єдиним податком, а також іншими податками та зборами, які не заміщуються єдиною ставкою податку. Отже, це окрема та специфічна податкова система, що діє як альтернатива загальній системі оподаткування для окремих категорій платників (наприклад, для малих підприємств або сільськогосподарських виробників).

Цікаво в цьому контексті є точка зору вченого, який в своїх дослідженнях значно просунувся у вивченні спрощених систем оподаткування. Зокрема, він пропонує використовувати термін

«альтернативні системи оподаткування» і вказує: «... їх (спрощені системи – авт.) не можна зведено механічно до комплексу податкових пільг, але тим, що їх об'єднує, є спеціальний податок, який вводиться замість значної кількості традиційних податків і зборів. Враховуючи те, що цей альтернативний податок заміщує такі системоутворюючі податки, як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та податок на доходи фізичних осіб, це призводить до змін у взаємозв'язках між податками та зборами, структурі податкових платежів та методах податкового обліку. Це також вказує на зміну системи оподаткування» [28]. Автор також підкреслює альтернативний характер таких специфічних систем оподаткування.

Якщо розглядати альтернативні системи, які існують в Україні, науковці включають до них такі [39]:

- систему спрощеного податку, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва;
- спеціальний торговельний патент;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- оплату прибуткового податку у фіксованому обсязі за наявності патенту (лише для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності).

З іншого боку, науковці, досліджуючи ефективність та обґрунтованість використання спеціальних режимів оподаткування для фізичних осіб-підприємців, також включають єдиний фіксований податок, спецпатент і фіксований сільськогосподарський податок [4] до цих систем. У цьому випадку використовується термін «спеціальні режими оподаткування», але водночас відзначає їх подібність до спрощених систем.

Звернемо також увагу на Податковий кодекс України, що також приділяє увагу цій проблематиці. Зокрема, цей кодекс визначає умови запровадження та порядок функціонування спеціальних податкових режимів. Кодекс містить трактування поняття «спеціальний податковий режим» система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих

категорій господарюючих суб'єктів [38]. Також зазначається, що спеціальним податковим режимом може передбачатись спеціальний порядок встановлення елементів податку та зборів, а також звільнення від сплати певного виду податків.

Немає сумнівів у тому, що для певних категорій платників податкові режими представляють собою специфічні системи оподаткування. Щодо того, чи є вони альтернативними чи спрощеними, варто використовувати обидва терміни, залежно від акценту, який автор хоче зробити. Тобто ці терміни відображають аспекти даного явища з різних точок зору.

Термін «спрощений» вказує на те, що ця система є менш складною або більш простою альтернативою в порівнянні з загальною системою. З іншого боку, поняття «альтернативна система» підкреслює можливість платника самостійно вибрати одну з наявних альтернатив [1; 17].

Розглянуті вище економічні поняття та терміни є фундаментом для уточнення сутності поняття «спеціальний режим оподаткування». Цей термін використовується для опису особливого порядку організації оподаткування для певних категорій платників податків, конкретних територій або специфічних секторів господарської діяльності. Тобто поняття «спеціальний режим оподаткування» слід тлумачити як опис організації функціонування спрощеної системи оподаткування. Згідно з вищезазначеними визначеннями, «спеціальний режим оподаткування» також можна інтерпретувати як систему правил і заходів, які встановлюють специфічний спосіб функціонування певного процесу, зокрема, оподаткування конкретних груп платників податків, для яких створюються окремі податкові умови, території або галузі економіки.

Після ретельного аналізу джерел енциклопедичного характеру, наукової літератури та відповідного законодавства України, стає очевидним, що відсутність системного підходу до визначення термінів та відсутність єдиної методологічної основи для досліджуваного явища є фактом.

За узагальненням наукових розвідок у цій області, пропонуємо таку формулювання для визначення поняття «спеціальний податковий режим»: спеціальний податковий режим є системою заходів і правил, що встановлює особливий порядок налягодження і стягнення податків на певній території, у конкретних сферах економіки або для окремих категорій господарських суб'єктів. Ця система відрізняється від загального податкового режиму, який передбачений законодавством, і впроваджується державою з певними цілями, надаючи суб'єктам господарювання певні податкові пільги.

1.2. Міжнародний досвід впровадження спеціальних податкових режимів

Спеціальні податкові режими є спеціальними правилами та ставками оподаткування, які можуть застосовуватися до певних категорій платників податків чи галузей господарства. Їх головна мета – стимулювати розвиток певних секторів економіки, підтримувати малі підприємства, або надавати інші податкові пільги залежно від обставин.

Основні поняття та сутність спеціальних податкових режимів включають [45]:

- пільгове оподаткування: вони передбачають зменшення податкового навантаження для конкретних груп або галузей. Це може включати в себе зменшення ставок податків на прибуток, ПДВ, акцизів тощо;
- спрощений облік і звітування: для підприємств, які користуються спеціальними податковими режимами, можуть бути встановлені спрощені правила обліку та звітності, що зменшує бюрократичне навантаження;
- підтримка малих підприємств: деякі спеціальні податкові режими спрямовані на підтримку малих і середніх підприємств, надаючи їм переваги при сплаті податків та виконанні інших податкових зобов'язань;

- стимулювання інвестицій: деякі країни використовують спеціальні податкові режими для приваблення інвестицій у певні галузі, надаючи інвесторам податкові пільги та збільшену вигоду;
- зони економічного розвитку: в деяких випадках, країни створюють спеціальні економічні зони, де діють особливі податкові режими з метою привертання іноземних інвестицій та стимулювання розвитку.

Спеціальні податкові режими можуть сильно варіюватися в різних країнах та регіонах. Їхню суть і обсяг застосування визначають податковий кодекс та законодавство кожної конкретної юрисдикції. Підприємства, які планують користуватися спеціальними податковими режимами, повинні детально дослідити чинне податкове законодавство своєї країни та конкретні умови, які стосуються їхньої галузі або статусу [47].

В аспекті структурно-логічної організації, вирішення проблеми визначення характеристик міжнародного досвіду застосування спеціальних податкових режимів може бути узагальнено як вирішення трьох ключових завдань. По-перше, це визначення видів спеціальних податкових режимів відповідно до їхнього характеру спрощення. По-друге, це визначення сутності цих спеціальних податкових режимів щодо спрощення загальновстановленої процедури оподаткування. По-третє, це визначення методів спрощення цієї загальновстановленої процедури оподаткування при використанні спеціальних податкових режимів [28].

Щодо першого завдання, визначення видів спеціальних податкових режимів відповідно до характеру спрощення, ми можемо виділити чотири основних категорії [43]:

- 1) режими, які замінюють сукупність податків єдиним адвалорним податком;
- 2) режими, які замінюють сукупність податків єдиним фіксованим податком;
- 3) режими, які замінюють сукупність податків розподілом продукції;
- 4) режими спрощення загальновстановленої процедури оподаткування.

Перші два види режимів є найбільш поширеними в пострадянському просторі, третій вид використовується у деяких країнах, а четвертий має обмежене застосування в системах оподаткування країн СНД.

Щодо другого завдання, визначення сутності спеціальних податкових режимів стосовно спрощення загальновстановленої процедури оподаткування, ці режими, які ми віднесли до четвертого виду, відрізняються від інших тим, що вони не передбачають заміни сукупності обов'язкових податків і зборів єдиним податком. Вони відрізняються також від режимів, які замінюють сукупність податків розподілом продукції [35].

Щодо третього завдання, що стосується визначення методів спрощення загальновстановленої процедури оподаткування при використанні спеціальних податкових режимів, аналіз практики застосування цих режимів в національних податкових системах країн СНД показує, що спрощення може бути досягнуте за допомогою трьох основних методів: спрощення механізму розрахунку податкових зобов'язань, зменшення сум податкових зобов'язань і звільнення від сплати податків.

Спрощення механізму обчислення податкових зобов'язань полягає у спрощенні способу визначення обов'язку сплати податків, і це не передбачає зменшення кількості податків, які повинен сплачувати платник податків відповідно до загальних правил. Замість цього, спрощується порядок розрахунку цих податків, завдяки спрощеному визначенню об'єкту оподаткування, бази оподаткування та зменшенню ставок податків. Зазвичай це спрощення стосується податків із складним механізмом обчислення, таких як податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно і єдиний соціальний податок. Проте в багатьох країнах з перехідною економікою, такий спрощений підхід не отримав широкого застосування [46].

На прикладі Казахстану можна відзначити спеціальний податковий режим «спрощена декларація», який спрощує механізм обчислення податкових зобов'язань для суб'єктів малого бізнесу. Цей режим передбачає

спрощення розрахунку та сплати двох податків: корпоративного прибуткового податку і соціального податку для юридичних осіб, а також індивідуального прибуткового податку і соціального податку для індивідуальних підприємців. Особливість цього режиму полягає в тому, що для обох податків встановлюється єдиний об'єкт оподаткування – дохід за податковий період, який включає в себе всі види доходів, одержаних платником податків як в межах країни, так і за її межами. Для обчислення суми податкових зобов'язань за цими двома податками застосовується ставка в розмірі 3%. При цьому прибутковий податок (як індивідуальний, так і корпоративний) сплачується на рахунок половини обчисленої суми податкового зобов'язання, а соціальний податок – на рахунок половини обчисленої суми податкового зобов'язання після відрахувань на обов'язкове державне соціальне страхування. Податки нараховуються і перераховуються до бюджету після закінчення кварталу, що дорівнює одному календарному кварталу. Крім цього, значно спрощується ведення податкової звітності, яка подається до податкового органу у формі спрощеної декларації після закінчення податкового звітного періоду. Цей режим доступний для двох категорій платників податків:

- 1) індивідуальних підприємців, які мають до 25 найманих працівників;
- 2) юридичних осіб, у яких середня кількість найманих працівників не перевищує 50 осіб.

При цьому заборонено застосовувати цей режим для філій, представництв, дочірніх підприємств юридичних осіб, акціонерних товариств та платників податків з відокремленими підрозділами в різних населених пунктах. Також існують обмеження щодо застосування цього режиму для певних видів діяльності, таких як ліцензована діяльність, виробництво підакцизної продукції, надрокористування, реалізація нафти.

Зменшення податкового обов'язку. Під час застосування цього методу спрощення не відбувається скорочення кількості податків, які повинен сплачувати платник податків відповідно до загальних правил. Замість цього,

платникам податків надається можливість знизити суму нарахованих податкових обов'язків.

Як приклад такого режиму, що дозволяє платникам податків зменшити нараховані податкові зобов'язання, може служити «спеціальний податковий режим для юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції та сільських споживчих кооперативів», який був впроваджений в Казахстані. Цей режим передбачає особливий спосіб розрахунку суми податкового обов'язку. Сума нарахованих податків зменшується на 70% для наступних видів податків: корпоративний прибутковий податок, податок на додану вартість, соціальний податок, земельний податок, плата за користування земельними ділянками, податок на майно, податок на транспортні засоби. Цей особливий податковий режим застосовується лише до діяльності юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції, а також сільських споживчих кооперативів, які займаються продажем та переробкою сільськогосподарської продукції, виробленої селянськими та фермерськими господарствами, що є членами таких кооперативів.

Звільнення від сплати податків. У цьому спрощенні зниження податкового навантаження досягається через відмову від сплати податків певних видів діяльності для окремих категорій платників податків. Таке звільнення може стосуватися як певного переліку конкретних податків і зборів, так і всієї системи податків і зборів, що складають національну податкову систему [34].

Як ілюстрацію відмови від сплати всіх податків і зборів, можна вказати «податковий режим у вільних економічних зонах». Цей підхід передбачає повне звільнення від усіх видів податкових платежів лише для діяльності суб'єктів вільних економічних зон, що стосується виробництва та продажу товарів (за винятком підакцизних), робіт або послуг на відокремленій і спеціально обгородженій території, яка визнається вільною економічною зоною згідно з законами країни. У відношенні до діяльності суб'єктів вільних

економічних зон за межами цих зон і також на всій іншій території країни застосовується загальний податковий режим [25].

Спеціальний податковий режим «оподаткування у вільних економічних зонах» комбінує два методи зменшення обсягу податкових зобов'язань: зниження податкового обов'язку і відмова від сплати окремих податків. Наприклад, організації, які є резидентами вільних економічних зон, сплачують податок на прибуток за ставкою, зменшеною на 50% від встановленої законодавчою ставки. При цьому прибуток, отриманий від реалізації товарів (робіт, послуг) власного виробництва, звільняється від оподаткування податком на прибуток протягом п'яти років з моменту подання заяви про отримання прибутку. Податок на додану вартість для резидентів вільних економічних зон застосовується на рівні 50% від суми податкового обов'язку при реалізації товарів, виготовлених в межах вільних економічних зон. Резиденти цих зон також звільняються від сплати податку на нерухомість за об'єктами основних засобів (включаючи об'єкти незавершеного будівництва), які розташовані на території цих зон, і від сплати збору до державного фонду підтримки виробників сільськогосподарської продукції, продовольства та аграрної науки за частину доходу від продажу. Цей спеціальний податковий режим поширюється на усю територію вільних економічних зон [19].

1.3. Сутнісна характеристика спеціальних податкових режимів та територій пріоритетного розвитку

Спеціальні режими оподаткування, що використовуються на практиці, виявляються різноманітними і різняться за багатьма параметрами, такими як їх вплив на суб'єктів господарювання, призначення, структура та інші характеристики. Тому для ефективного використання цих режимів та вибору найкращої моделі для досягнення конкретних соціально-економічних цілей важливо провести їх класифікацію [33].

Класифікація спеціальних режимів оподаткування передбачає групування їх за певними характеристиками, встановлення взаємозв'язків між окремими елементами. Проведення такої класифікації є необхідним як з наукової, так і з практичної точки зору [29].

Класифікація дозволяє розкрити більше деталей щодо сутності цих режимів та детально вивчити характерні особливості кожної групи спеціальних режимів оподаткування (див. рисунок 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація спеціальних режимів оподаткування

Джерело: розроблено на основі [21].

Залежно від впливу на суб'єкта господарювання, всі спеціальні режими оподаткування можна поділити на дві основні категорії: стимулюючі та стримуючі (обмежуючі). До стимулюючих режимів відносяться ті, які надихають платників до виконання певних дій, визначених державою як пріоритетні. Це досягається за допомогою зменшення податкового тягара на відповідних суб'єктів господарювання, що одночасно підвищує їхній чистий прибуток [10]. З іншого боку, стримуючі режими передбачають використання спеціальних заходів податкового регулювання, що призводить до збільшення податкового навантаження, яке не передбачено загальною системою оподаткування. В результаті цього суб'єкти господарювання

можуть втратити економічну мотивацію для проведення діяльності, оскільки вона стає менш вигідною з податкової точки зору.

Треба відзначити, що класифікація спеціальних режимів оподаткування за цим принципом є відносною, оскільки на практиці один і той же режим може відігравати різні ролі, наприклад, стримувати певні дії та сприяти іншим. Зокрема, режим оподаткування на основі фіксованого податку може призводити до стримування зловживань у сфері готівкового обігу, а водночас сприяти розвитку малих підприємств, якщо податкове навантаження на них менше, ніж у загальній системі оподаткування. Таким чином, віднесення певних елементів до категорій стимулюючих чи стримуючих є відносним і залежить від цілей податкового регулювання [8].

За структурою та побудовою, спеціальні режими оподаткування можуть бути розділені на наступні категорії: елементні (часткові), комплексні та уніфіковані. Ця система класифікації відображає різницю між спеціальними режимами оподаткування з точки зору їх структури.

Елементні або часткові спеціальні режими оподаткування передбачають особливий порядок визначення окремих елементів податку або зміну умов загального адміністрування певного податку. Наприклад, це може включати спеціальні режими оподаткування ПДВ для сільськогосподарських виробників або спеціальні режими оподаткування податком на прибуток у сфері сільського та лісового господарства і так далі [31].

Комплексні режими побудовані на основі спеціального порядку оподаткування для комплексу загальних податків. Сюди входять спеціальні режими оподаткування суб'єктів інвестиційної діяльності у спеціальних економічних зонах та технопарках. В рамках цих спеціальних режимів одночасно застосовуються комплекс податкових пільг, які зазвичай стосуються ПДВ, податку на прибуток, мита та інших податків.

Уніфікований характер спеціальних режимів оподаткування передбачає заміну кількох податків єдиним податком шляхом об'єднання об'єктів оподаткування та створення спрощеної системи оподаткування. Уніфіковані

спеціальні режими в Україні реалізуються через введення єдиного та фіксованого сільськогосподарського податку [41].

Важливо відзначити, що з точки зору адміністрування спеціальні режими оподаткування встановлюють особливий порядок розрахунку податкових сум та їх сплати, перерахування цих сум на спеціальні рахунки, складання фінансової звітності та встановлення відповідальності платників. Щодо області застосування, спеціальні режими оподаткування можна поділити на функціональні та територіальні.

Спеціальні режими оподаткування поділяються на функціональні та територіальні відповідно до їхньої конструкції та області застосування. Функціональні режими спрямовані на підтримку конкретних галузей господарювання або певних категорій платників податків, відображаючи їхню специфіку та роль у економічному процесі. Прикладами таких режимів в Україні є спеціальні режими оподаткування для малих підприємств і сільськогосподарських виробників [15].

Територіальні режими оподаткування спрямовані на досягнення пріоритетних розвиткових завдань в окремих регіонах або на вирівнювання рівнів регіонального розвитку в державі. Такі режими обмежують свою дію конкретною територією і зазвичай включають в себе комплексні стимулюючі податкові інструменти, які базуються на загальній системі оподаткування.

Важливо відзначити, що через різноманітність спеціальних режимів оподаткування стає необхідним концентрувати дослідження на певних категоріях цих режимів (див. рис. 1.2). У нашому аналізі зосередимося на режимах, які відзначаються за сферою застосування, а саме – функціональних і територіальних. Це обрано через практичну значущість цієї класифікації, оскільки вона найкраще відображає ключові характеристики цих режимів оподаткування.

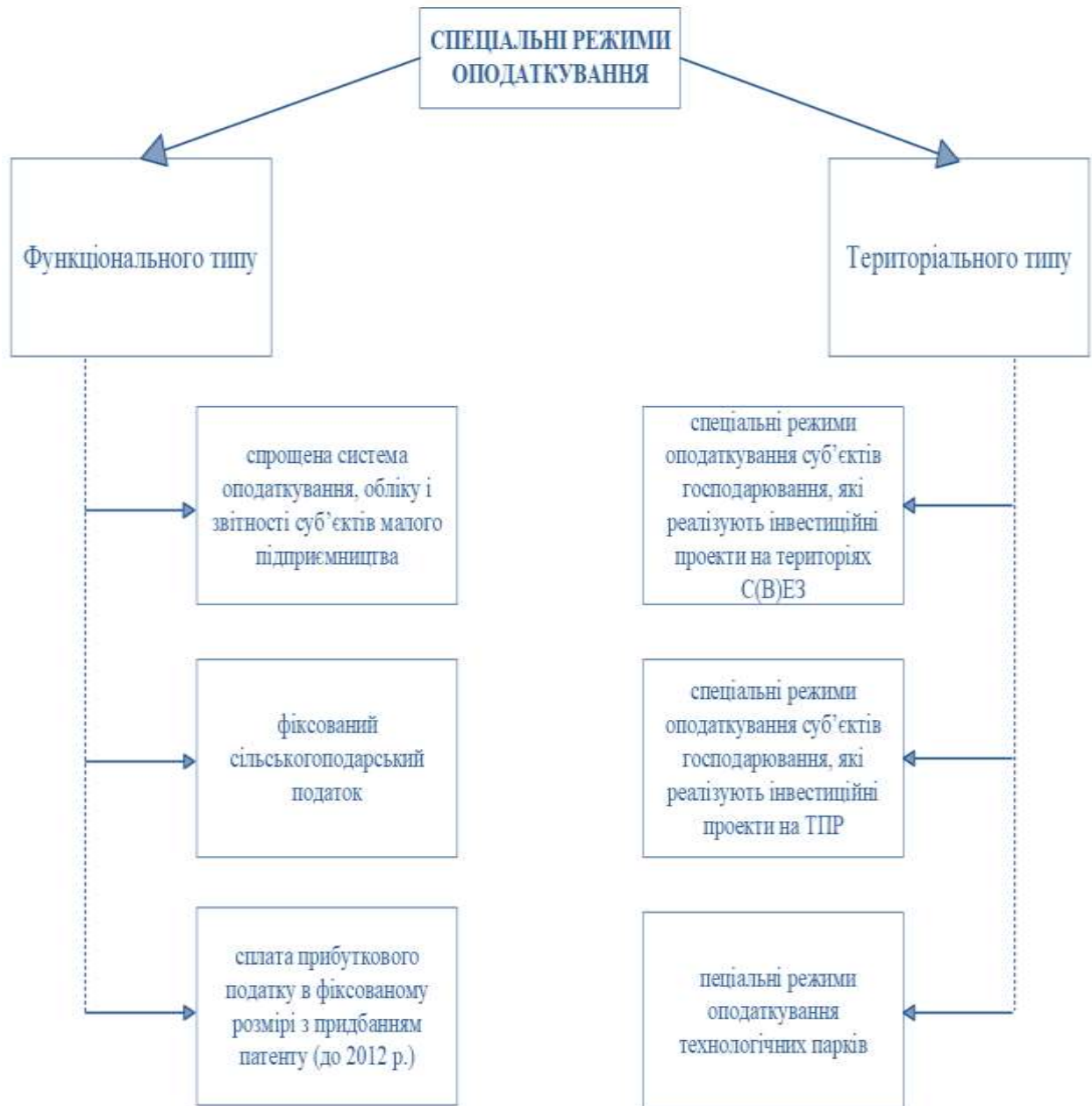


Рис. 1.2. Структуризація спеціальних режимів оподаткування в Україні

Джерело: [22]

Після визначення цілей важливо ретельно розглянути, які конкретні заходи можуть сприяти досягненню цих цілей. Дотримання цих вимог до визначення мети та завдань використання спеціальних режимів оподаткування дозволить чітко визначити соціально-економічні проблеми, які розв'язує цей режим, і встановити пріоритети та завдання його функціонування. Отже, розглядаючи роль стимулюючих спеціальних режимів оподаткування, можна виділити ряд стратегічних цілей їхньої діяльності (див. рис. 1.3).

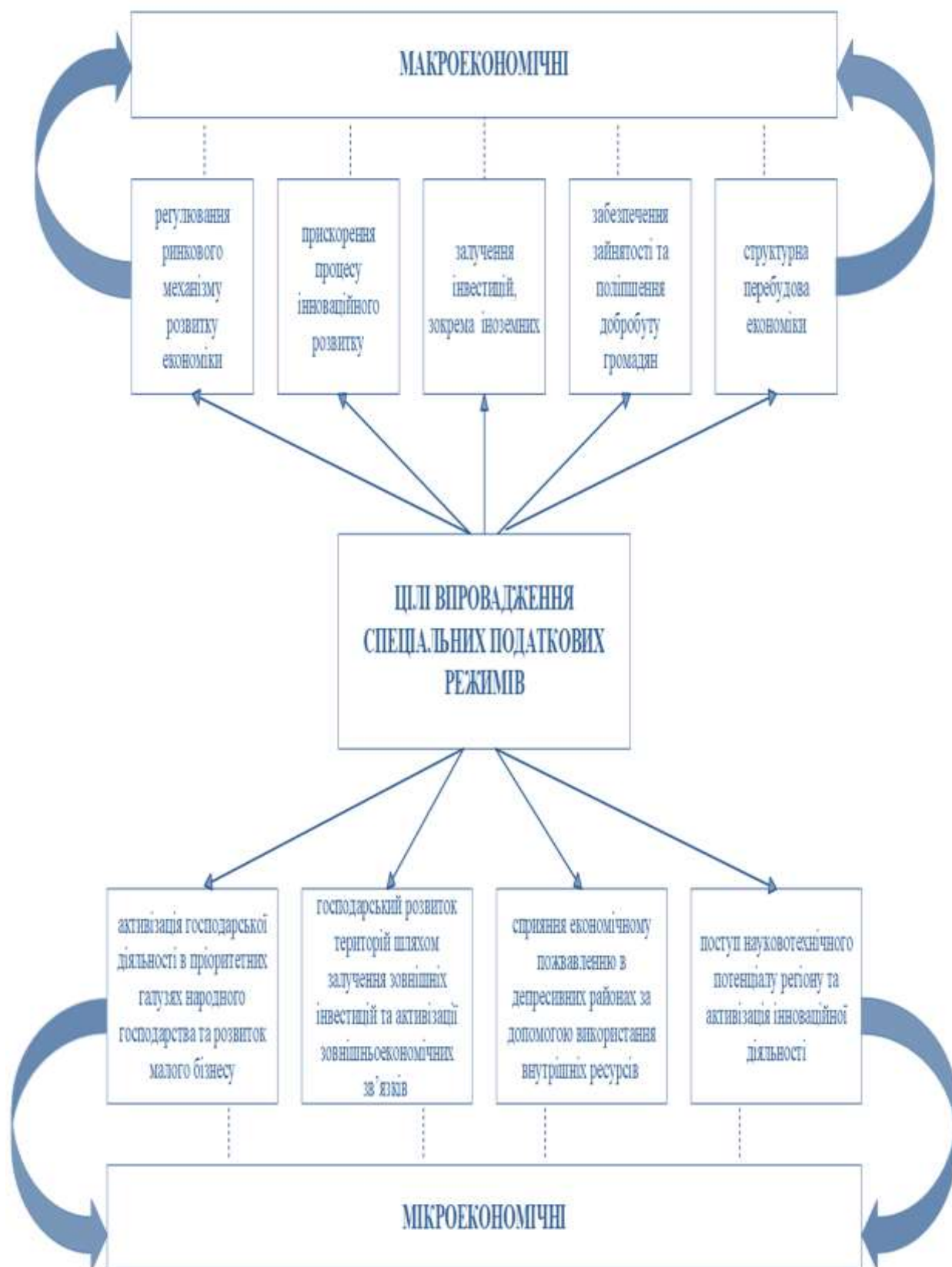


Рис. 1.3. Стратегічні цілі впровадження спеціальних режимів оподаткування

Джерело: [5; 13].

Варто зауважити, що окрім поняття «спеціальний режим оподаткування» виділяють також поняття «територія пріоритетного розвитку». Відповідно, «території пріоритетного розвитку» (ТПР) – це визначені урядом регіони з високим потенціалом для інвестицій та розвитку, які насамперед привертають інвесторів завдяки заходам, що спрямовані на стимулювання їхньої економічної активності. Такі заходи можуть передбачати [9]:

- зниження податків;
- спрощення бюрократичних процедур;
- інфраструктурну підтримку;
- надання доступу до ресурсів.

Головною метою створення ТПР є сприяння економічному зростанню, створенню робочих місць та покращенню якості життя мешканців цих регіонів.

«Території пріоритетного розвитку» в Україні – це конкретні області або регіони, що володіють великим потенціалом для залучення інвестицій та стимулювання економічного росту. Уряд України встановлює спеціальні пільги та ініціює заходи для привернення інвесторів та підтримки розвитку цих територій. Зазвичай ТПР в Україні включають в себе регіони з високим рівнем соціального та економічного розвитку, а також ті, які відзначаються своєю важливістю для стратегічного розвитку країни. Для спонукання інвестицій в такі регіони уряд надає різноманітні пільги, такі як зменшення податкового тягара, спрощення адміністративних процедур, а також фінансову підтримку у розвитку інфраструктури та забезпеченні доступу до ресурсів.

З урахуванням сучасних стратегій економічного розвитку держави, формулювання цілей для впровадження спеціальних податкових режимів відповідає вимогам, які стоять перед урядом в контексті євроінтеграції. Проаналізувавши загальні принципи та цілі створення таких режимів в Україні, ми приходимо до висновку, що вони не систематизовані і не

взаємопов'язані належним чином. Практика впровадження цих режимів свідчить про порушення логічної послідовності їхніх цілей, що призводить до складнощів у визначенні їхньої ефективності [7; 16].

Підсумовуючи вищезазначене, можна сказати, що спеціальні режими оподаткування, які будуються з урахуванням вищевказаних критеріїв, будуть відповідати позитивному досвіду їхнього використання у світовій практиці та надавати концептуальні основи для їхнього успішного впровадження як ефективних інструментів податкового регулювання в рамках збалансованої та науково обґрунтованої стимулюючої податкової політики. Додатковий аналіз функціонування таких режимів в сучасних умовах, з урахуванням досвіду інших країн, дозволить визначити перспективи їхнього розвитку і визначити напрями подальшого використання.

Висновки до розділу 1

Проведено теоретичний аналіз сутності поняття спеціальний податковий режим, в результаті чого зроблено висновок про відсутність системного підходу до визначення терміну та відсутність єдиної методологічної основи для досліджуваного явища. Запропоновано авторське визначення зазначеного поняття шляхом узагальнення наукових розвідок: спеціальний податковий режим – спеціальний податковий режим є системою заходів і правил, що встановлює особливий порядок налягодження і стягнення податків на певній території, у конкретних сферах економіки або для окремих категорій господарських суб'єктів. Ця система відрізняється від загального податкового режиму, який передбачений законодавством, і впроваджується державою з певними цілями, надаючи суб'єктам господарювання певні податкові пільги.

Встановлено сутність спеціальних податкових режимів включають, що передбачають: пільгове оподаткування (вони передбачають зменшення податкового навантаження для конкретних груп або галузей, це може включати в себе зменшення ставок податків на прибуток, ПДВ, акцизів

тощо); спрощений облік і звітування (для підприємств, які користуються спеціальними податковими режимами, можуть бути встановлені спрощені правила обліку та звітності, що зменшує бюрократичне навантаження); підтримка малих підприємств (деякі спеціальні податкові режими спрямовані на підтримку малих і середніх підприємств, надаючи їм переваги при сплаті податків та виконанні інших податкових зобов'язань); стимулювання інвестицій (деякі країни використовують спеціальні податкові режими для приваблення інвестицій у певні галузі, надаючи інвесторам податкові пільги та збільшену вигоду); зони економічного розвитку (в деяких випадках, країни створюють спеціальні економічні зони, де діють особливі податкові режими з метою привертання іноземних інвестицій та стимулювання розвитку).

Здійснено класифікацію спеціальних режимів оподаткування, яка передбачає їх групування за певними характеристиками, встановлення взаємозв'язків між окремими елементами. Проведення такої класифікації є необхідним, оскільки це дозволяє розкрити більше деталей щодо сутності цих режимів та детально вивчити характерні особливості кожної групи спеціальних режимів оподаткування. В результаті з'ясовано, що залежно від впливу на суб'єкта господарювання, всі спеціальні режими оподаткування можна поділити на дві основні категорії: стимулюючі та стримуючі (обмежуючі). До стимулюючих режимів відносяться ті, які надихають платників до виконання певних дій, визначених державою як пріоритетні. З іншого боку, стримуючі режими передбачають використання спеціальних заходів податкового регулювання, що призводить до збільшення податкового навантаження, яке не передбачено загальною системою оподаткування.

Визначено основні категорії спеціальних режимів оподаткування, які відзначаються за сферою застосування: функціональні і територіальні. Такий поділ обрано через практичну значущість цієї класифікації, оскільки вона найкраще відображає ключові характеристики цих режимів оподаткування.

Сформовано основні стратегічні цілі впровадження спеціальних режимів оподаткування. Дотримання вимог до визначення мети та завдань використання спеціальних режимів оподаткування дозволить чітко визначити соціально-економічні проблеми, які розв'язує цей режим, і встановити пріоритети та завдання його функціонування.

Крім поняття «спеціальний режим оподаткування» виділяють також поняття «територія пріоритетного розвитку». Відповідно, «території пріоритетного розвитку» (ТПР) – це визначені урядом регіони з високим потенціалом для інвестицій та розвитку, які насамперед привертають інвесторів завдяки заходам, що спрямовані на стимулювання їхньої економічної активності. Такі заходи можуть передбачати: зниження податків; спрощення бюрократичних процедур; інфраструктурну підтримку; надання доступу до ресурсів.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАКТОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВИ

2.1. Стан і тенденції податкової системи країни

В Україні, подібно до багатьох інших країн світу, для виконання державних функцій у різних галузях громадського життя потрібно постійне надходження фінансових ресурсів, які зазвичай накопичуються у бюджетах різних рівнів. Для забезпечення цього фінансування держава повинна створювати спеціальні правові механізми і встановлювати відповідний порядок оподаткування. Податкові відносини, фактично, потребують конкретного регулювання. Йдеться про пошук оптимального співвідношення між ставками оподаткування і загальним податковим навантаженням до валових податкових надходжень. Вітчизняне податкове законодавство уже давно містить поняття «спеціального податкового режиму». Деякі аспекти, пов'язані з визначенням сутності цього поняття, були вже досліджені українськими та іноземними вченими. Проте, поняття «податкового режиму» (або «податково-правового режиму») залишається недостатньо вивченим як на рівні законодавців, так і серед науковців. З'ясувавши теоретичний зміст цього поняття у попередньому розділі перейдемо до аналізу податкової системи країни та фінансово-економічного становища загалом.

Початок перетворень у фінансово-податковій системі в Україні розпочато ще у далекому 1993 р., цей процес триває і до нині. Проте, у 2014 році, було зроблено вагомий крок у цьому напрямі – були прийняті важливі нормативно-правові акти зі стратегічним значенням і внесені зміни до бюджетного та Податкового кодексу. Ці зміни утворили основу для реалізації бюджетної децентралізації [3]. Для вивчення головних тенденцій функціонування та розвитку податкової системи в Україні передусім слід провести оцінку ключових макроекономічних фінансово-економічних

показників та визначити роль податкових надходжень у забезпеченні фінансової стабільності держави.

Для реалізації мети дослідження та встановлення пріоритетних напрямів впровадження спеціальних податкових режимів чи пріоритетних територій розвитку (ПТР) варто здійснити аналіз податкової та загалом фінансової системи України, що дасть змогу визначити ті проблеми, які перешкоджають розвитку фінансового сектору та економіки держави загалом.

Розпочнемо із аналізу динаміки податкових надходжень до бюджету України за період 2017-2022 рр. (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1.

**Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету
за 2017-2022 роки, у %**

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1. Податкові надходження	79,06	83,29	80,12	79,1	85,37	53,14
– Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості	17,89	20,32	21,74	21,0	22,0	14,85
– Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	6,13	4,88	4,68	4,88	6,23	4,78
– Внутрішні податки на товари та послуги	53,23	53,16	50,29	50,08	53,9	31,85
– Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	3,09	2,92	3,01	2,83	2,94	1,47
– Інші податки та збори	1,38	0,05	0,39	0,31	0,3	0,19
2. Неподаткові надходження	16,19	17,74	18,7	19,79	13,52	19,38
3. Доходи від операцій з капіталом	0,04	0,07	0,02	0,01	0,03	0,03
4. Кошти від закордонних країн і міжнародних організацій	0,2	0,16	0,11	0,1	0,1	26,92
5. Цільові фонди	3,76	0,02	0,18	0,02	0,02	0,01
6. Офіційні трансферти	0,75	0,79	0,87	0,99	0,97	0,53
	100	100	100	100	100	100

Джерело: сформовано автором на основі [12; 48].

Проаналізувавши динаміку податкових надходжень до бюджету за 2017-2022 роки можемо зробити висновок про те, що за період 2017-2021 рр.

загалом 4/5 дохідної частини бюджету становили податкові надходження. У 2022 році така тенденція не збереглася, причиною цього став початок повномасштабного вторгнення росії в Україні. Відповідно, частка податкових надходжень у дохідній частині бюджету становила 53,14 %. Натомість зростає частка коштів від закордонних країн і міжнародних організацій, яка досягає свого максимуму за аналізований період на відмітці – 26,92 %. Варто також зауважити, що вагому частку у загальній сумі податкових надходжень становлять внутрішні податки на товари та послуги, серед яких: податок на додану вартість (ПДВ), акциз на вироблені в Україні товари, акциз на ввезені в Україну товари. Їх частка становить близько 50 %, окрім 2022 року, коли, знову ж таки із початком повномасштабного вторгнення, вони знижується до 30 % (рис. 2.1). Така динаміка податкових надходжень до бюджету безсумнівно є наслідком війни та дії нового виду загроз.

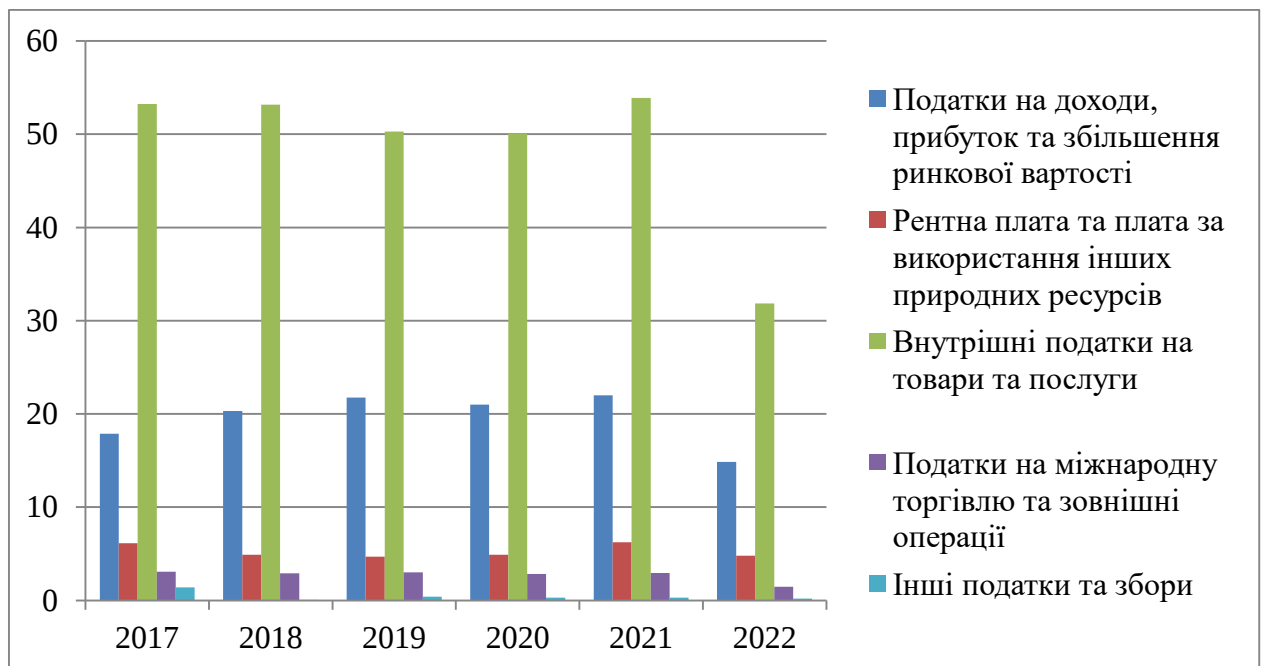


Рис. 2.1. Динаміка та структура податкових надходжень до бюджету

Також варто зазначити, що, в бюджетній системі України спостерігається значно вищий рівень децентралізації видатків (41,4%) порівняно з доходами (22,3%). Це свідчить про передачу на місцевий рівень

значних видаткових повноважень, які не супроводжуються відповідними джерелами доходів. Замість цього, основним джерелом фінансових ресурсів для виконання переданих на місцевий рівень функцій є субвенції з державного бюджету, які становлять 41,8% доходів місцевих бюджетів.

Така організація процесу фінансового забезпечення видаткових повноважень органів місцевого самоврядування свідчить про їхню залежність від рішень центральних органів влади, оскільки субвенції є видом міжбюджетних переказів з конкретним призначенням, тобто вони призначені для фінансування конкретних завдань. З іншого боку, збільшення коефіцієнта фінансової залежності у 2015 році порівняно з 2014 роком на 28,0 відсоткових пунктів свідчить про реформування системи бюджетного забезпечення в державі та акцент на використанні субвенцій як інструмента фінансування делегованих повноважень, таких як освіта, охорона здоров'я, культура, спорт і соціальне забезпечення.

Більш того, варто відзначити, що коефіцієнт децентралізації податкових доходів у 2019 році практично не збільшився в порівнянні з показником 2014 року. Протягом п'яти років, діапазон зміни цього коефіцієнта становив від 19,3% до 24,3%, що означає 5,0 відсоткових пунктів. Це свідчить про те, що зміни в структурі та складі податкових доходів місцевих бюджетів не привели до збільшення суми податків, що надходять до цих бюджетів. Були внесені зміни до складу податків місцевих бюджетів та правил їхнього розподілу між різними рівнями бюджетів, однак ці зміни в законодавстві щодо бюджету та податків не призвели до збільшення надходжень податків і зборів для органів місцевого самоврядування.

Перейдемо до аналізу основних макроекономічних показників, які відображають рівень розвитку фінансового сектору та економіки держави загалом (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2.

Динаміка основних макроекономічних показників

	2020	2021	2022
ВВП, млрд грн	4 222	5 451	5 191
ВВП, млрд дол.	156,6	199,7	159,0
ВВП, % зростання	-3,8	3,4	-29,1
Безробіття (Світ. банк), %	9,5	9,8	30,0
Зростання ІСЦ, %	5,0	10,0	26,6
Зростання ІСЦ, % (ср.)	2,7	9,4	20,2
Середньорічний курс (офіційний), грн / \$1	27,0	27,3	32,3
Сальдо торгівлі товарами і послугами, % ВВП	-1,5	-1,4	-16,3
Сальдо рахунку поточних операцій, % ВВП	3,4	-2,0	5,0
Середньомісячна заробітна плата, грн	11 596	14 018	14 860
Частка кінцевих споживчих витрат у ВВП, %	92,6	86,9	104,2

Джерело: сформовано автором на основі [12; 48].

Отож, як бачимо із результатів аналізу руйнування, спричинене агресією росії у 2022 році, створило дуже низьку вихідну точку для подальших років. Тому прогнозні показники зростання у 2024 та наступних роках повинні адекватно враховувати цей фактор. За умов такого критичного та загрозливого розвитку подій у 2022 та 2023 рр. навіть невеликі позитивні зміни не можуть призвести до високих макроекономічних показників.

Стабільність української економіки і перспективи відновлення в значній мірі залежать від темпів та масштабів відновлення критичних об'єктів інфраструктури, соціальної сфери, житлового фонду тощо. Для цього необхідні відповідні людські, матеріальні і фінансові ресурси. Зростання реального ВВП на рівні 4% головним чином пов'язане з очікуваннями щодо звільнення більшості зазначених територій від окупантів, початку слабкої економічної активності на звільнених територіях та початку фінансування проєктів відновлення в рамках своєрідного «плану Маршалла» для України. Хоча ці фактори матимуть обмежений вплив, результати все ж будуть помітними на фоні втрат та руйнувань 2022 року.

Отож, на основі наведених аналітичних даних та проведеного теоретичного аналізу можемо виокремити основні фактори, які потенційно заважатимуть фінансово-економічному розвитку країни, зокрема:

- повернення до політизації економічних рішень, включаючи вигоди для чиновників у владі, і посилення адміністративного та фіскального навантаження на вітчизняне підприємництво, за виглядом наповнення державного бюджету для фінансування військових і соціальних потреб;
- неможливість відновлення економічної активності на раніше окупованих територіях і відсутність ресурсів для розгортання соціальної інфраструктури, яка б стимулювала повернення населення з-за кордону;
- загострення конфлікту між окремими гілками влади, а також посилення протиріч на фоні розширення податкової бази, дотримання стратегії дорогих ресурсів та підтримки розвитку підприємництва.

Також варто виокремити ті фактори, які потенційно сприятимуть фінансово-економічному розвитку країни, зокрема:

- посилення збройних сил України і початок визволення українських земель, що сприятиме покращенню безпекового середовища і створить стимули для повернення людей на свої рідні території;
- продовження надання військової та фінансової підтримки Україні розвиненими країнами-партнерами, що зміцнить здатність країни до захисту і створить основу для стійкого відновлення;
- запуск і реалізація міжнародних програм і проєктів відбудови економіки України у 2025-2026 роках (включаючи «план Маршалла» для України);
- покращення ментального здоров'я, самопочуття населення, його більша готовність до захисту від ворожих нападів, зміцнення

оптимістичних очікувань, що стане додатковим стимулом для фінансово-економічних успіхів;

- повернення до України з-за кордону українців, які раніше були вимушені залишити країну, і їх готовність приєднатися до фінансово-економічних процесів;
- зміцнення співпраці між органами виконавчої влади, бізнесом та урядом для підтримки реального сектору економіки.

2.2. Аналіз рівня податкового навантаження у глобальному вимірі

Податкова система в державі є важливим мірилом її соціально-економічного прогресу. Відтак, податкова політика виступає як інструмент, за допомогою якого держава реалізує свої стратегічні цілі в економіці. Крім основної функції збору податків, вона також забезпечує зручний механізм для сплати податків та надає стимули для економічного зростання, відповідно до національних економічних пріоритетів.

На жаль, у багатьох країнах відсутній раціональний зв'язок між економічною та податковою політиками, і податкова система часто фокусується лише на максимізації податкових надходжень. В результаті цього податкова політика може впливати як позитивно, так і негативно на економічну активність, сприяти або гальмувати розвиток ринку, підсилювати чи послаблювати тіньові процеси та впливати на пріоритети у розвитку різних секторів економіки або економіки загалом.

Серед науковців побутує думка, що високий рівень податкового навантаження гальмує економічний розвиток та розвиток бізнесу в країні. Враховуючи результати проведених досліджень [6; 20] можна зробити такі висновки:

- зростання податкового навантаження на 1 % ВВП зазвичай спричиняє падіння ВВП на 3 %, з часовим лагом 2 роки;

- високий рівень податків на прибуток корпоративного бізнесу та на дивіденди призводить до зменшення обсягів інвестицій та погіршення інвестиційного клімату;

- посилення податкового навантаження на оплату праці призводить до росту тіньової економіки та поширенню так званого явища «зарплата в конвертах».

Враховуючи нинішні реалії, а саме війну росії проти України та економічний спад, для України є вкрай важливим наповнення бюджету та економічний розвиток і зростання в найближчі роки. Саме така концепція гарантуватиме перемогу у війні та швидке повоєнне відновлення у фінансово-економічній сфері та у сфері національної безпеки. Досягти такого результату видається вкрай важко, проте можливо. Зокрема, для реалізації стратегії швидкого відновлення та сталого економічного росту України в довгостроковій перспективі необхідно забезпечити її економічну та фінансову стійкість, яка є передумовою для інвестиційного буму, що є важливим фактором розвитку. Такі заходи вимагають чіткої організації різних сфер діяльності держави, і однією з найважливіших є податкова система.

Податки мають вирішальне значення для забезпечення функціонування будь-якої країни, оскільки вони є не лише основним джерелом доходів бюджету, але і невід'ємною частиною фінансової системи країни загалом. Тобто податки не просто поповнюють державний бюджет, але також формують конкретну модель фінансової системи, створюючи або обмежуючи умови для соціально-економічного розвитку суспільства, держави, регіонів, підприємств і громадян [4].

Вкотре зазначимо, що існує значна кількість наукових розвідок, результати яких систематично свідчать про суттєвий негативний вплив податків на економічний ріст, навіть після врахування інших факторів, таких як державні витрати, стан економічного циклу та монетарна політика. Зокрема, з початку 80-х років минулого сторіччя було проведено

щонайменше двадцять п'ять економічних досліджень, які підтверджують цей вплив. Кожне з цих досліджень, проведених за останні п'ятнадцять років, підтверджує негативний ефект податків на економічний ріст [2]. Важливо зазначити, що періоди найвищого економічного зростання більшості країн співпадають з моментами зниження податкового навантаження, а не навпаки.

Розглянемо та проаналізуємо таке твердження на прикладі США. У період з 1913 по 1921 рік, коли ставка податку на прибуток зросла з 7% до 73%, середній річний рівень економічного зростання в країні склав: - 0,3%. У 1922 році ставку податку було знижено до 56%, а з 1925 по 1928 роки вона становила 25%. У цей період середній річний рівень економічного зростання з 1921 по 1929 рік становив 6%. Однак у 1930 році в США різко і суттєво підвищено оподаткування роздрібної торгівлі, а в 1932 році загалом значно збільшено податки, зокрема найвища ставка податку на прибуток становила 63%. Від 1929 по 1938 рік середнє річне економічне зростання в США знову склало: - 0,3% [3; 13].

Розглянемо також приклад Китаю, де до 1978 року щорічний ріст складав 6%, після чого було реалізовано три податкові реформи, які передбачали загальне зниження податкового навантаження. Після 1978 року Китай зафіксував середній річний ріст в більш ніж 9%, а в окремі роки навіть більше 13%. Проте з часом темпи зростання почали знижуватися. Цікаво, що податкове навантаження в Китаї, навпаки, після значного зниження стало лише зростати, з 15% у 80-х роках до поточних 23%, при цьому податкова система стала надзвичайно складною, і в деяких сегментах податкове навантаження може перевищувати 35% [3; 13].

Дослідники встановили, що фіскальні заходи, спрямовані на зниження податкового тиску, мають більше шансів сприяти прискоренню економічного росту порівняно з заходами, спрямованими на збільшення витрат. Крім того, фіскальна концепція, яка базується на скороченні витрат і відсутності підвищення податків, має більше шансів на успіх у зменшенні дефіциту

бюджету та державного боргу, і менше ймовірності спричинити рецесію, ніж фіскальна концепція, яка передбачає підвищення податків [28; 34; 38].

Міжнародний валютний фонд (МВФ) провів аналіз 170 випадків фіскальної політики в п'ятнадцяти розвинених країнах за останні тридцять років і прийшов до висновку, що зменшення видатків менш шкідливо для короткострокового зростання, ніж підвищення податків.

У міжнародній практиці, податкове навантаження визначається як співвідношення між реальними податковими надходженнями у зведений бюджет країни та загальним обсягом валового внутрішнього продукту.

Провівши аналіз рівня податкового навантаження в Україні за останні кілька років було здійснено його оцінку за різними компонентами податкової системи (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Рівень податкового навантаження в Україні: структура та динаміка

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	33,9	32,0	29,1	29,8	33,3	34,8
Рівень податкового навантаження на працю, %	15,1	15,0	15,6	16,7	17,2	17,5
ПДФО, млрд грн	185,6	229,9	297,8	319,0	378,3	420,7
ЄСВ, млрд грн	158,9	202,0	241,7	281,7	327,0	332,5
Єдиний податок, млрд грн	24,0	29,5	35,2	38,0	46,2	47,2
Рівень податкового навантаження на капітал, %	5,1	5,1	4,6	4,6	5,8	5,6
Рівень податкового навантаження на споживання, %	19,0	17,3	14,8	15,3	17,2	17,9
ПДВ, млрд грн	313,9	374,5	378,6	400,6	536,4	466,9
Мито, млрд грн	24,5	27,0	30,0	30,4	38,1	26,2
Акциз, млрд грн	121,4	126,7	130,7	146,6	172,0	102,4
Інші, млрд грн	4,7	4,9	6,0	5,3	5,3	3,3
Коефіцієнт податкового навантаження загальний, %	40,4	38,5	35,7	37,1	40,8	45,2

Джерело: сформовано на основі [12; 48].

Динаміку та структуру основних показників податкового навантаження також представимо графічно на рисунку 2.2.

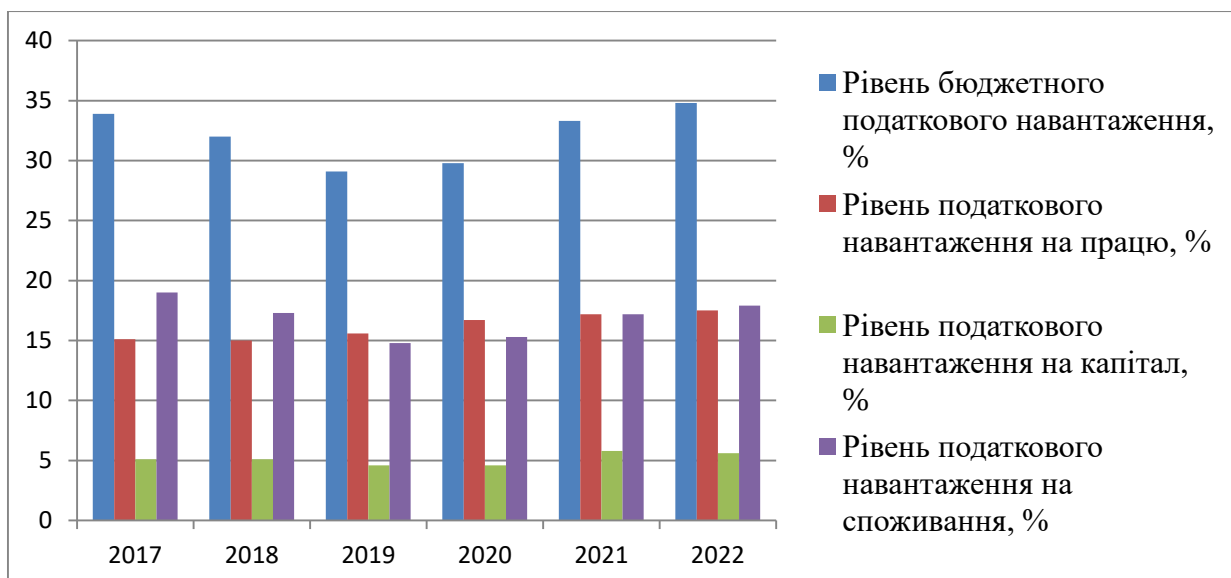


Рис. 2.2. Динаміка та структура основних показників податкового навантаження

Джерело: розроблено автором.

Також на рисунку 2.3 представимо динаміку загального рівня податкового навантаження в Україні.

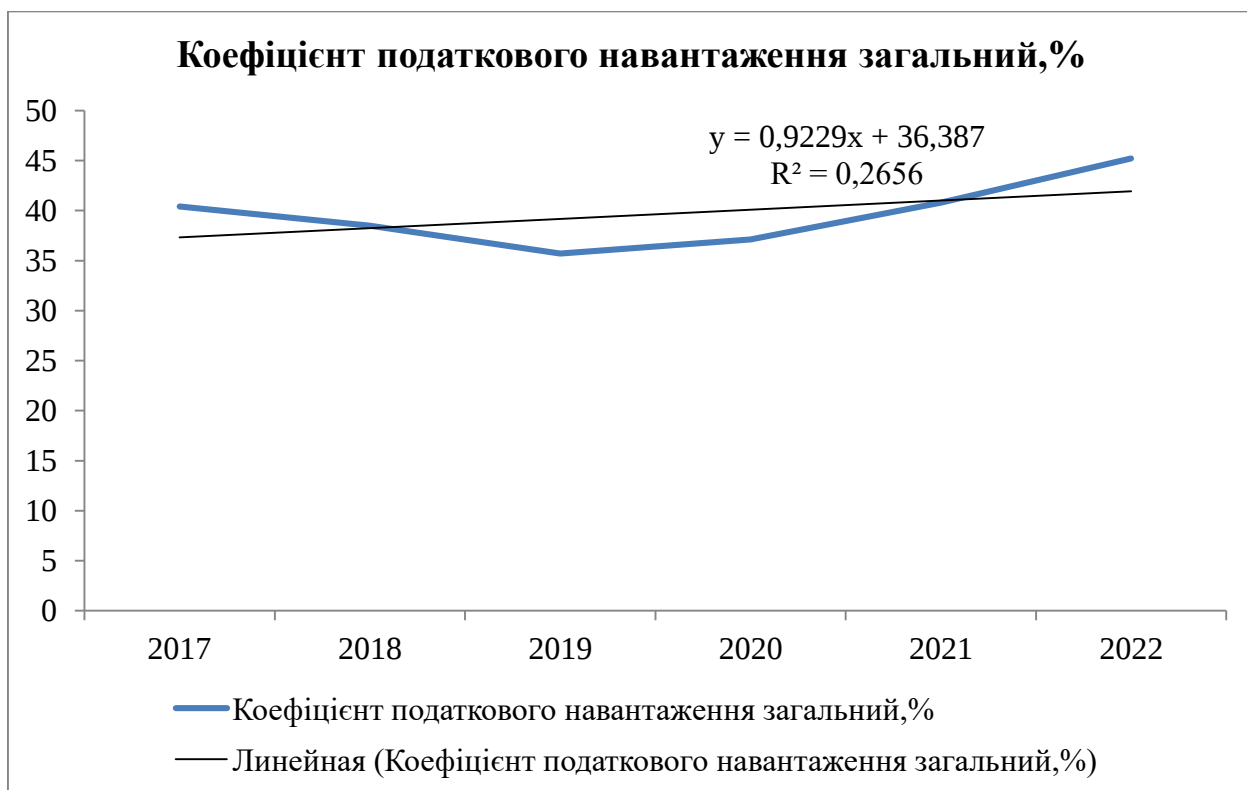


Рис. 2.3. Динаміка загального рівня податкового навантаження

Джерело: розроблено автором.

Отож, перш за все, варто звернути увагу на коливання рівня податкового навантаження практично кожного року. З одного боку, ці коливання можуть свідчити про нестабільні темпи зростання валового внутрішнього продукту. З іншого боку, ці коливання можуть бути результатом систематичних змін у податковому законодавстві країни.

Наприклад, у період з 2011 по 2021 роки до Податкового кодексу України внесено зміни і доповнення за допомогою 155 законів України [11]. Крім цього, питання оподаткування регулюється численними підзаконними нормативно-правовими актами, Указами Президента, постановами та розпорядженнями Кабінету Міністрів України. Усе це призводить до значних розбіжностей та негативно впливає на виконання податкових зобов'язань платниками податків. Крім того, це ускладнює роботу співробітників податкової служби та, в цілому, понижує привабливість вітчизняної економіки для іноземних інвесторів, які є важливим джерелом фінансових ресурсів в умовах постійної нестачі власних коштів.

Варто також відзначити високий рівень оподаткування, який спостерігається у сферах праці та споживання. Проте, коли розглядаємо обсяги надходжень від непрямих податків на споживання, вони можуть визначатися головним чином високим рівнем споживчої інфляції в ці періоди. За цими умовами, вплив інфляції на високий рівень оподаткування праці залишається обмеженим і, головним чином, залежить від податкової політики, встановленої державою.

Зв'язані такі ризики з високим рівнем оподаткування праці досить очевидні: росте тінізація ринку праці, піддаються тиску роботодавці через постійний пошук можливостей для економії на зарплаті персоналу та обмеження щодо підвищення добробуту населення. Зменшення податкового навантаження на доходи громадян призводить до низки позитивних наслідків. Передусім, це стосується ефекту заміщення, який впливає на поведінку людей. Зменшення ставок податків на працю та споживання сприяє підвищенню реальної винагороди після сплати податків за роботу, що

стимулює не лише більшу працездатність, а також заощадження та інвестиції. Цей ефект зниження податків на працю та споживання зазвичай є передбачуваним.

На наступному етапі дослідження проведемо порівняння відповідних рейтингових показників України та країн, що мають приблизно однаків рівень податкового навантаження (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

**Порівняльна таблиця рейтингових показників країн з однаковим
рівнем податкового навантаження**

	Україна	Норвегія	Нідерланди	Німеччина	ОЕСР
Сумарна ставка оподаткування	45,2	36,5	41,2	48,8	39,9
Індекс конкурентоздатності країни, місце в рейтингу	85	17	4	5	-
Рейтинг простоти сплати податків	65	34	22	46	-
Витрати часу на податковий облік, год.	328	79	119	218	158,8
Кількість платежів на рік	5	5	9	9	10,3
Рівень тіньової економіки, %	32	16	10	11	10,5

Джерело: сформовано на основі [48].

Як видно із порівняльної таблиці, в Україні є найвищий рівень тіньової економіки та, відповідно низький рівень простоти сплати податків. Водночас в Україні притаманний доволі низький рейтинг глобального індексу конкурентоспроможності серед порівнюваних країн. Відповідно, можемо зробити висновок, що загальний рівень податкового навантаження не є тим чинником, що самотійно впливає на рівень тіньової економіки та на економічну ефективність в країні. Загалом вплив цього фактора простежується у поєднанні із такими факторами як:

- рівень простоти сплати податків;
- витрати часу на податковий облік;
- рівень корумпованості представників податкової системи.

Відповідно, підсумовуючи результати попередньо проведених досліджень робимо висновок, що рівень сумарного оподаткування, а також рівень простоти сплати податків та витрати часу на податковий облік демонструють обернену залежність до рівня економічної активності та податкових надходжень до бюджету.

2.3. Вплив війни на фінансово-економічну систему країни

В рамках проведення характеристики податкової системи країни та її основних тенденцій слід також врахувати не тільки макроекономічні, а також геополітичні чинники. Перш за все, мова йде про війну, яку розпочала росія у 2014 р. у гібридній формі та у 2022 р. у формі «гарячої» війни та повномасштабного вторгнення. Загалом віна завдала дуже багато збитків та принесла багато людських жертв. Наслідки війни також становитимуть велику перешкоду для економічного розвитку країни. Варто зауважити, що досягти перемоги у війні видається неможливим без забезпечення фінансової стабільності та безпеки, особливо у податковій сфері. Більш того, повоєнне відновлення країни потребуватиме великого обсягу фінансових вливань та значних капіталів, оскільки руйнування та завдані збитки були справді вагомими. Адже, основні ресурси будуть розподілятися на два вектори: повоєнне відновлення та економічний розвиток. Відповідно, кількість необхідних ресурсів для реалізації розвитку у двох анонсованих напрямках буде доволі вагомою. За таких обставин. Варто приділяти більше уваги внутрішнім джерелам фінансових надходжень, оскільки розраховувати на доволі тривалу фінансову підтримку країн Західного світу видається малоймовірним.

Для початку, варто оцінити завдані війною збитки варто проаналізувати темп падіння ВВП, який є справді вражаючим. Для оцінки проведемо порівняння темпів падіння ВВП у перший рік війни у низці країн (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Річний темп падіння реального ВВП держави у перший рік війни

№	Країна	Рік	Темп зміни реального ВВП
1	Ірак	1991	-60,2
2	Австрія	1945	-58,7
3	Україна	2022	-29,2
4	Німеччина	1945	-28,9
5	Боснія і Герцеговина	1992	-28,8
6	Японія	1945	-24,6
7	Хорватія	1991	-22,0
8	Франція	1940	-17,5
9	Ірак	2003	-16,0
10	СРСР	1941	-13,9
11	Нідерланди	1940	-11,9
12	Італія	1943	-9,4
13	Україна	2014	-6,6
14	Фінляндія	1939	-4,3
15	Грузія	2009	-3,7

Джерело: сформовано на основі [48].

Як видно із наочних результатів проведеного аналізу Україна у 2022 році за темпами падіння ВВП у перший рік війни займає 3-тє місце. Гірші показники мали: Ірак у 1991 році та Австрія у 1945 році. Навіть ВВП Німеччини у 1945 році зазнало меншого розміру падіння ВВП. Такий порівняльний аналіз дозволяє стверджувати, що збитки завдані Україні війною є вражаючими. Адже, навіть країни, що зазнали найбільших втрат у II Світовій війні (Німеччина, Японія) мають менші темпи падіння ВВП ніж Україна. Загалом, близько 30 % ВВП втратила Україна за перший рік війни проти росії. Необхідність відновлення нашого ВВП є доволі актуальною, адже жодна країна не зазнавала перемоги у війні не впорядкувавши свою економіку. Налагодження економічного росту є передумовою воєнної перемоги.

Перейдемо до оцінки реальних збитків завданих війною Україні (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Вартість збитків завданих війною росії проти України
(станом на 24.08.2023)

Сектор	Пошкодження	Потреба
Житло громадян	50,4	68,6
Освіта і наука	4,4	10,7
Охорона здоров'я	2,5	16,4
Соціальний захист і засоби до існування	0,2	41,8
Культура і туризм	2,6	6,9
Енергетика і добувні галузі	10,6	47,0
Транспорт	35,7	92,1
Телекомунікації і цифрові технології	1,6	4,5
Водопостачання і очищення води	2,2	7,1
Муніципальні послуги	2,4	5,7
Сільське господарство	8,7	29,7
Промисловість і торгівля	10,9	23,2
Іригація, управління водними ресурсами	0,4	8,9
Фінанси і банківська справа	0	6,8
Охорона довкілля і ліси	1,5	1,5
Державне управління	0,3	0,6
Розмінування	-	37,6
Інші	0,3	1,5
Всього	134,7	410,6

Джерело: сформовано на основі [48].

Окреслений аналіз проведено у розрізі завданих пошкоджень та потреби для повноцінного відновлення певних секторів. Відповідно найбільшого пошкодження та втрат зазнали такі сектори: житло громадян, транспорт, промисловість і торгівля, енергетика та добувні галузі народного господарства. Також варто зазначити, що найбільше ресурсів для повоєнного відновлення потребують: житло громадян, транспорт, енергетика та добувні галузі народного господарства, соціальний захист, розмінування, сільське господарство, промисловість і торгівля.

Відповідно, у таблиці 2.7 Представлені сумарні втрати завдані економіці України внаслідок руйнування фізичної інфраструктури.

Таблиця 2.7.

**Втрати завдані економіці держави внаслідок руйнування
інфраструктури**

Об'єкт інфраструктури	Кількість одиниць	Загальні втрати, млн. дол.
Дороги	8265	27 546
Житлові будинки	4431	13 452
Цивільні аеропорти	8	6 816
Заводи, підприємства	92	2 921
Заклади охорони здоров'я	138	2 466
Атомні електростанції	1	2 416
Залізнична інфраструктура та рухомий склад	н/д	2 205
Мости та мостові переходи	260	1 452
Порти та портова інфраструктура	2	622
Заклади освіти	378	601
Адміністративні будівлі	35	574
Військові аеродроми	10	390
Цивільні літаки (Ан-225 Мрія)	1	300
Торгово-розважальні центри	11	188
Релігійні споруди	44	150
Культурні споруди	42	144
Дитячі садки	165	133
Теплові та гідроелектростанції	7	101
Інше	-	412
Всього		62 889

Джерело: сформовано на основі [12; 48].

Отож, загальні втрати завдані фізичній інфраструктурі держави загалом оцінюються у більш ніж 62 млрд дол. така сума є доволі вражаючою та може бути не під силу для вітчизняної економіки. Знову ж таки варто відзначити, що вагомих руйнувань зазнали дороги та житлові будинки громадян. Відповідно, ці категорії є критично важливими для забезпечення соціальної безпеки та ефективності інфраструктури країни загалом.

Водночас варто також проаналізувати кількість фінансових надходжень, що втратив державний бюджет внаслідок використання певного роду податкових пільг за період 2019-2023 рр. (рис. 2.4).

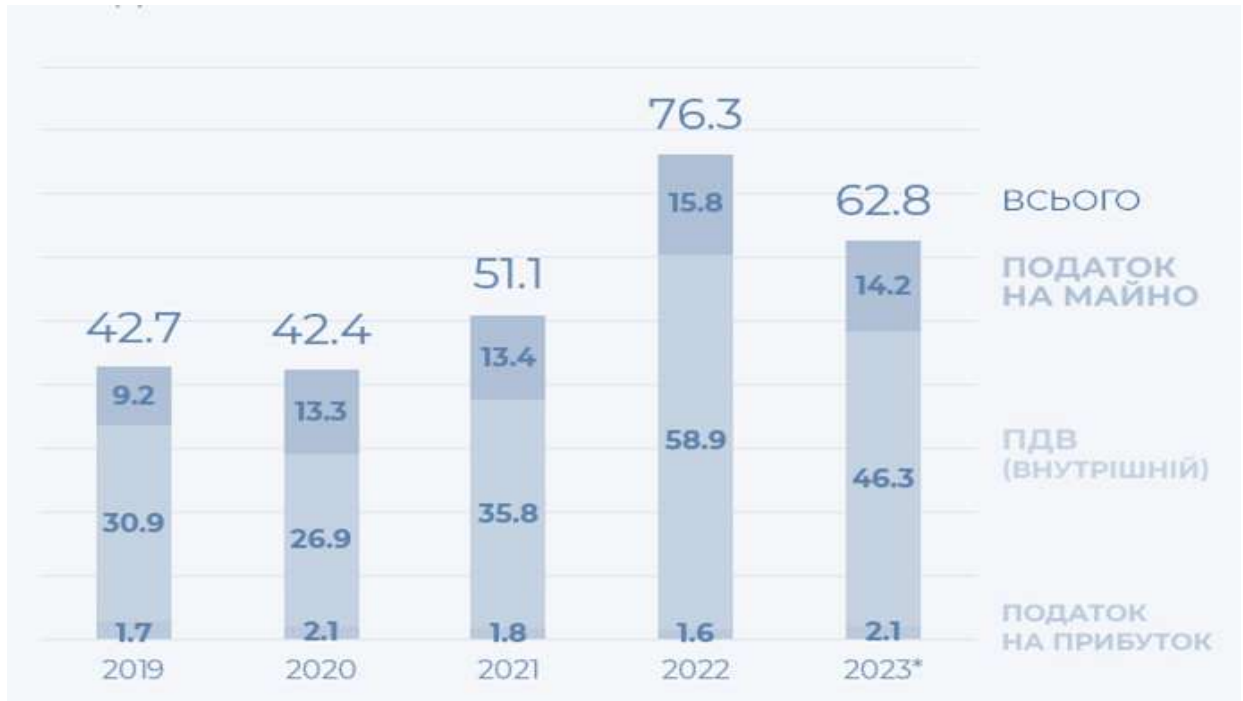


Рис. 2.4. Обсяг надходжень, які недоотримав бюджет у 2019-2023 рр.

Джерело: [12].

Крім того, варто провести аналіз недоотриманих платежів до бюджету внаслідок звільнення від сплати певних платежів у 2022 р. (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Втрати бюджету внаслідок звільнення від сплати певних платежів у 2022 р.

Джерело: [12; 48].

Також проаналізуємо скільки надходжень до державного бюджету втрачено внаслідок застосування різного роду пільгових режимів (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Ріст надходжень до бюджету у разі скасування державних пільг

Як бачимо протягом аналізованого періоду найбільших втрат для бюджету принесли пільги на пальне та пільги для митних платежів. Важко оцінити раціональність надання окреслених пільг в контексті війни росії проти України. Адже пільге на пальне та пільгове розмитнення сприяли посиленню обороноздатності країни у перші місяці війни.

Перейдемо до аналізу економічної кон'юнктури та ділової активності суб'єктів господарської діяльності. Зокрема проаналізуємо динаміку реєстрації бізнесу у 2022-2023 рр. в Україні (рис. 2.7).

Також слід відзначити, що серед основних галузей, які відзначалися чисельністю зареєстрованих ФОП під час воєнного періоду, наступні види діяльності були найбільш поширеними:

- галузь комп'ютерного програмування займала провідну позицію з 20,9 тисячами нових ФОПів, що становило майже 12% від загальної кількості зареєстрованих ФОПів;
- роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах також була популярною і складала 6,2% від загального обсягу новостворених ФОПів;
- галузь вантажного автомобільного транспорту представлена на ринку нових ФОПів з 5% підприємств.

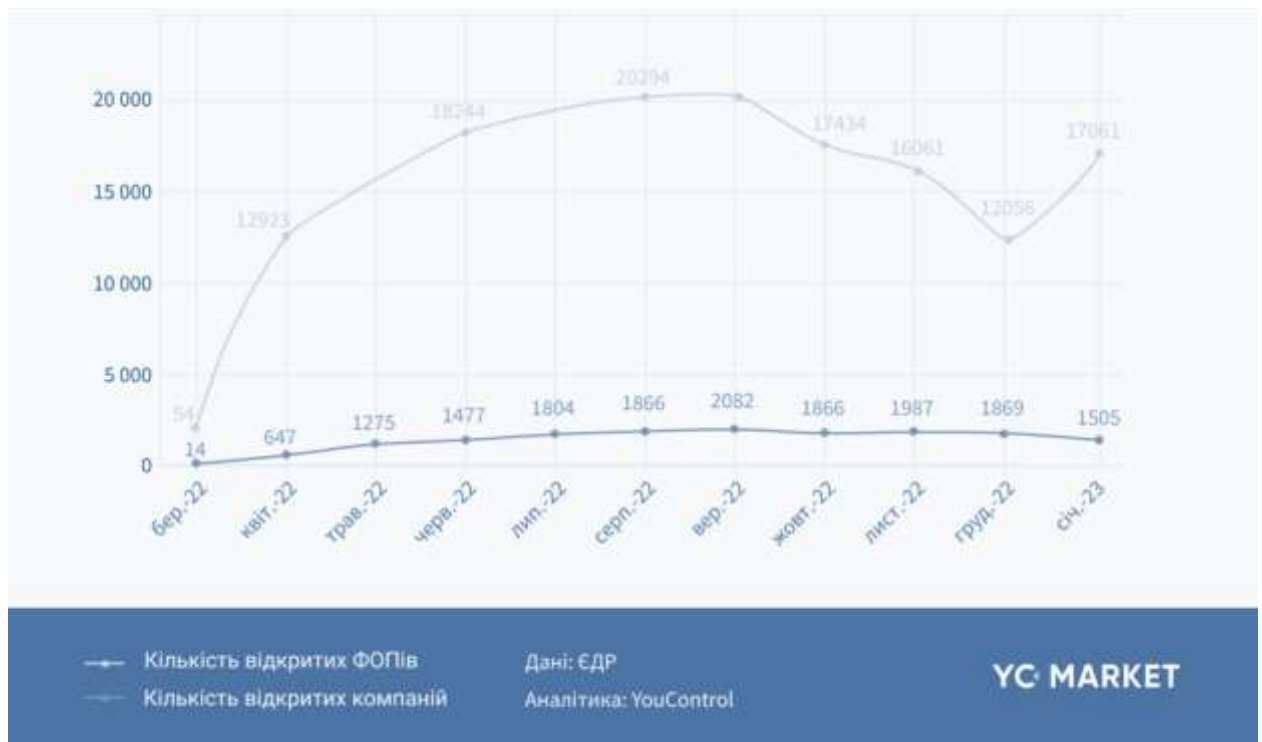


Рис. 2.7. Динаміка реєстрації бізнесу у 2022-2023 рр.

Джерело: розроблено на основі [12; 48].

Серед підприємств, які розпочали свою діяльність протягом воєнного періоду, найбільш популярним напрямком стала неспеціалізована гуртова торгівля, яку обрали 7,7% з усіх новостворених підприємств. До інших популярних напрямків для компаній-новачків входили вирощування зернових, бобових і олійних культур (5,4%) та надання в оренду нерухомого майна (4,1%).

За період з введенням воєнного стану до 12 лютого 2023 року найвища кількість заснованих бізнесів була зафіксована у місті Київ, де зареєструвалися 36% нових компаній та 15% ФОПів.

Друге місце в цьому рейтингу займає Львів, що став ключовим призначенням для внутрішньо переміщених осіб і переформатованих компаній, з 9,2% нових компаній і 8,6% нових ФОПів.

На третьому місці розташовується Дніпро, яке є промисловим центром та мільйонним містом, найближчим до південно-східного фронту в Україні. Місто прийняло значну кількість переселенців і надало можливості для

реєстрації бізнесів з нових тимчасово окупованих територій, з 7,6% підприємств і 8% ФОПів.

Проведемо порівняння аналогічних показників за період 2010-2022 рр. (рис. 2.8).

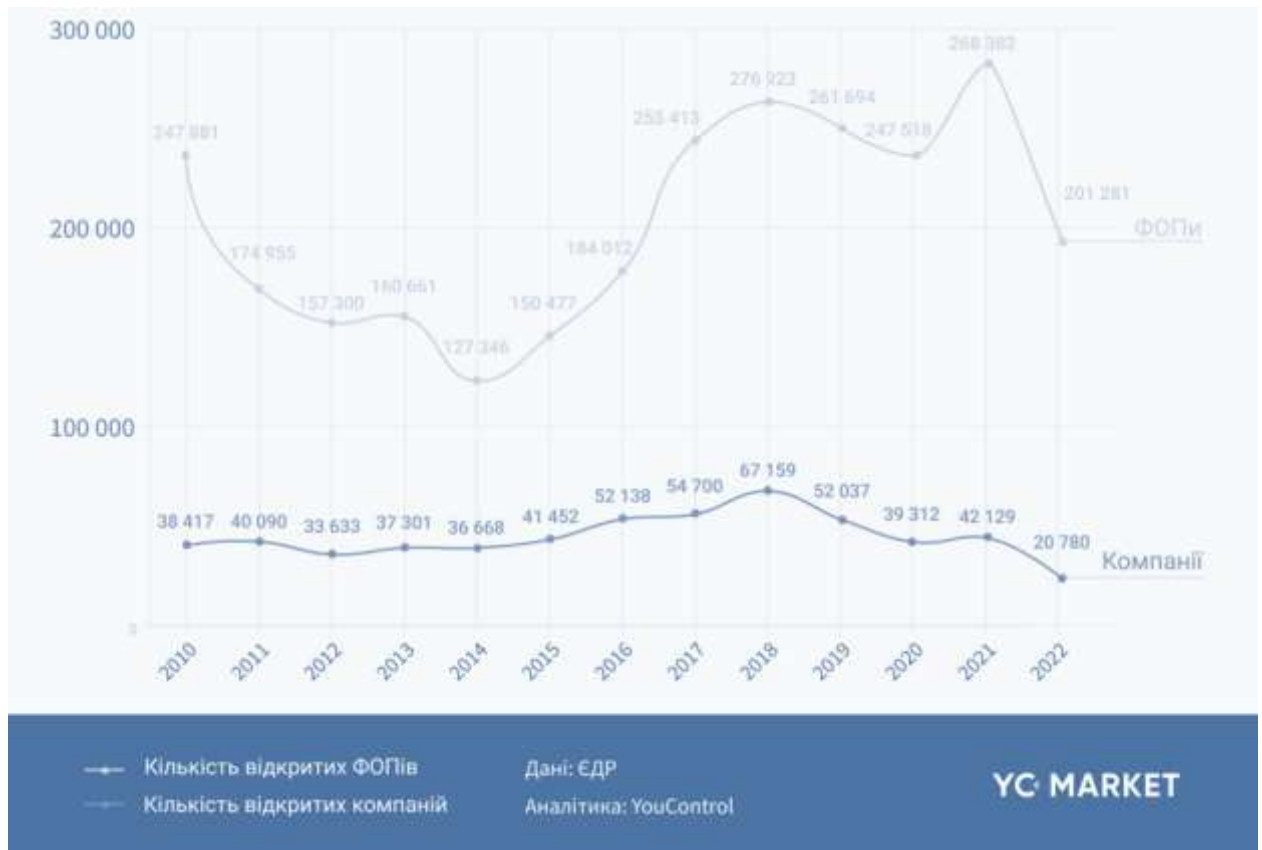


Рис. 2.8. Відкриття нових видів бізнесу за період 2010-2022 рр.

Джерело: розроблено на основі [12; 48].

Підсумкові результати календарного 2022 року показують значний спад у кількості заснованих компаній, який становить вдвічі менше в порівнянні з попереднім роком – з 42,1 тисяч до 20,8 тисяч (- 50,7%). Щодо ФОПів, їх кількість скоротилася на третину, з 296,4 тисячі до 201,3 тисячі, що відповідає – 32,1% в порівнянні з більш вдалим 2021 роком. Важливо відзначити, що, незважаючи на цей значний спад у відносному вимірі, абсолютна кількість річних реєстрацій ФОПів залишається вищою, ніж у період 2011-2016 років. У випадку з компаніями ситуація ще більше

погіршилася, і минулий рік є найгіршим за кількістю реєстрацій протягом останніх 13 років.

Така ситуація вимагає активних державних заходів щодо збільшення кількості зареєстрованого бізнесу та покращення умов їх функціонування, що своєю чергою сприятиме економічному розвитку та зростанню обсягів податкових надходжень.

Висновки до розділу 2

Для реалізації мети дослідження та встановлення пріоритетних напрямів впровадження спеціальних податкових режимів здійснено аналіз податкової та загалом фінансово-економічної системи України.

Проаналізувавши динаміку податкових надходжень до бюджету за 2017-2022 роки зроблено висновок про те, що за досліджуваний період загалом 4/5 дохідної частини бюджету становили податкові надходження. У 2022 році така тенденція не збереглася, причиною цього став початок повномасштабного вторгнення росії в Україні. Відповідно, частка податкових надходжень у дохідній частині бюджету становила 53,14 %. Натомість зростає частка коштів від закордонних країн і міжнародних організацій, яка досягає свого максимуму за аналізований період на відмітці – 26,92 %. Визначено, що вагому частку у загальній сумі податкових надходжень становлять внутрішні податки на товари та послуги, серед яких: податок на додану вартість (ПДВ), акциз на вироблені в Україні товари, акциз на ввезені в Україну товари, їх частка становить близько 50.

Із результатів аналізу основних макроекономічних показників можна стверджувати, що руйнування, спричинене агресією росії у 2022 році, створило дуже низький потенціал розвитку подальших років. Тому прогнозні показники зростання у 2024 та наступних роках повинні адекватно враховувати цей фактор. За умов такого критичного та загрозливого розвитку

подій у 2022 та 2023 рр. навіть невеликі позитивні зміни не можуть призвести до високих макроекономічних показників.

В результаті аналізу рівня податкового навантаження в Україні за останні кілька років було здійснено його оцінку за різними компонентами податкової системи. Перш за все, варто звернути увагу на коливання рівня податкового навантаження практично кожного року. З одного боку, ці коливання можуть свідчити про нестабільні темпи зростання валового внутрішнього продукту. З іншого боку, ці коливання можуть бути результатом систематичних змін у податковому законодавстві країни. Наприклад, у період з 2011 по 2021 роки до Податкового кодексу України внесено зміни і доповнення за допомогою 155 законів України.

На наступному етапі дослідження проведено порівняння відповідних рейтингових показників України та країн, що мають приблизно однаків рівень податкового навантаження. Встановлено, що в Україні є найвищий рівень тіньової економіки та, відповідно низький рівень простоти сплати податків. Водночас Україні притаманний доволі низький рейтинг глобального індексу конкурентоспроможності серед порівнюваних країн. В результаті, зроблено висновок, що загальний рівень податкового навантаження не є тим чинником, що самостійно впливає на рівень тіньової економіки та на економічну ефективність в країні. Загалом вплив цього фактора простежується у поєднанні із такими факторами як: рівень простоти сплати податків; витрати часу на податковий облік; рівень корумпованості представників податкової системи.

В рамках проведення характеристики податкової системи країни пропонується врахувати не тільки макроекономічні, а також геополітичні чинники. В межах такого підходу проведено оцінку завданих війною збитків в розрізі річних темпів падіння ВВП. Визначено, що за темпами падіння ВВП у перший рік війни Україна займає 3-тє місце за період 1940-2023 рр. Загалом, Україна втратила близько 30 % ВВП за перший рік війни проти росії.

Проведено оцінку реальних збитків завданих війною Україні в розрізі завданих пошкоджень та потреби для повноцінного відновлення певних секторів. Відповідно найбільшого пошкодження та втрат зазнали такі сектори: житло громадян, транспорт, промисловість і торгівля, енергетика та добувні галузі народного господарства. Також варто зазначити, що найбільше ресурсів для повоєнного відновлення потребують: житло громадян, транспорт, енергетика та добувні галузі народного господарства, соціальний захист, розмінування, сільське господарство, промисловість і торгівля.

Також проаналізовано сумарні втрати завдані економіці України внаслідок руйнування фізичної інфраструктури, які оцінюються у більш ніж 62 млрд дол. Знову ж таки варто відзначити, що вагомим руйнувань зазнали дороги та житлові будинки громадян. Відповідно, ці категорії є критично важливими для забезпечення соціальної безпеки та ефективності інфраструктури країни загалом.

Здійснено аналіз фінансових надходжень, що втратив державний бюджет внаслідок завдяки використанню певного роду податкових пільг за період 2019-2023 роках. Протягом аналізованого періоду найбільших втрат для бюджету принесли пільги на пальне та пільги для митних платежів. Важко оцінити раціональність надання окреслених пільг в контексті війни росії проти України. Адже пільги на пальне та пільгове розмитнення сприяли посиленню обороноздатності країни у перші місяці війни.

РОЗДІЛ 3

ТРАНСФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВИ У ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД

3.1. Визначення пріоритетних напрямів удосконалення податкової політики держави

Податки, як засіб впливу держави на економічний розвиток, відіграють важливу роль. Тому необхідно розробити ефективні механізми та стратегії податкового регулювання і стимулювання для збільшення інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання. Адже така ситуація сприятиме економічному розвитку, зростанню податкових надходжень та розміру державного бюджету, що є вкрай важливим у період війни та повоєнного відновлення.

Вважаємо, що основним елементом податкових перетворень повинна стати раціональна розробка концепції соціально-економічного розвитку, в яку залучаються висококваліфіковані фахівці та провідні науковці. Оскільки податки мають широкий спектр впливу, зміни в системі оподаткування потребують комплексного та всебічного підходу до їх розробки. Тому вважаємо, що реформування спеціальних податкових режимів, в рамках удосконалення податкової системи, повинно розглядатися відповідно до обраної програми розвитку держави. Від правильної оцінки потреб розвитку економіки та суспільства значною мірою залежатиме подальший шлях повоєнного відновлення країни та її майбутній потенціал.

Переформування податкової системи повинно перш за все відбуватися відповідно до обраних національних пріоритетів та одночасно враховувати виклики воєнного часу і особливості розвитку світової економіки. Безперечно, на цьому етапі, який характеризується економічною кризою, зміни в системі оподаткування є актуальними і необхідними з урахуванням

низького рівня доходів, які надходять від податків, як від фіскального інструмента, так і від інструмента розподільчо-регулюючої функції.

На цьому етапі нашого дослідження перейдемо до формування пріоритетних напрямів трансформації податкової політики держави. Для реалізації цього завдання було обрано метод встановлення кореляційної залежності змінних, тобто розрахунку коефіцієнта кореляції Пірсона. Перш за все, спробуємо встановити фактори, що мають найбільший вплив на рівень податкових надходжень до бюджету. Вихідні дані для аналізу представимо у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Вихідні дані для кореляційного аналізу

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Індекс сприйняття корупції	30	32	30	33	32	33
Рівень тіньової економіки, %	32	29	27	30	32	34
Індекс легкості ведення бізнесу	80	76	71	64	61	64
ВВП, млрд грн	2 982,9	3 558,7	3 974,6	4 194,1	5 459,6	5 191
Державний борг, млрд грн	2 141,7	2 168,6	1 998,3	2 551,9	2 671,8	4 071,7
Індекс економічної свободи	48,1	51,9	52,3	54,9	56,2	54,1
Рівень податкового навантаження	40	39	37	38	41	40
Середньорічний курс грн до дол.	26,6	27,2	25,8	27,0	27,3	32,3
Податкові надходження	627153,7	753815,6	799776,0	851115,6	1107090,9	949764,4

Джерело: розроблено на основі [12; 48].

Тобто, залежною змінною було обрано обсяг податкових надходжень до бюджету України. Відповідно, залежна змінна (y) – податкові надходження.

Натомість серед показників, що мають ймовірний вплив на залежну змінну було обрано такі:

x_1 – індекс сприйняття корупції;

x_2 – рівень тіньової економіки, %;

x_3 – індекс легкості ведення бізнесу;

x_4 – ВВП, млрд грн;

x_5 – індекс економічної свободи;

x_6 – рівень податкового навантаження;

x_7 – середньорічний курс грн до дол.

Для встановлення ступеня впливу скористаємося шкалою ранжування представленою у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Шкала рівнів впливу факторів ($x_1, x_2 \dots x_6$) на залежну змінну (y)

№	Діапазон показників	Рівень впливу
1	0 – 0,25	незначний або відсутній вплив
2	0,25 – 0,5	слабка залежність
3	0,5 – 0,8	рівень залежності вище середнього
4	0,8 – 0,99	сильний рівень залежності

Основні результати проведеного кореляційного аналізу представимо графічно у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Результати кореляційного аналізу впливу факторів на податкові надходження

	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇
Y		0,5679	0,3479	-0,9201	0,9974	0,9156	0,4034	0,3870
X ₁	–		0,4288	-0,6823	0,4817	0,7198	0,2320	0,6250
X ₂	–	–		-0,2986	0,1794	0,1269	0,8322	0,7443
X ₃	–	–	–		-0,9285	-0,9561	-0,1673	-0,4062
X ₄	–	–	–	–		0,9193	0,3020	0,3668
X ₅	–	–	–	–	–		0,1039	0,2938
X ₆	–	–	–	–	–	–		0,4219
X ₇	–	–	–	–	–	–	–	

Джерело: сформовано автором.

В результаті проведеного кореляційного аналізу та розрахунку коефіцієнтів кореляції Пірсона встановлено фактори, які мають найбільший

вплив на рівень податкових надходжень до бюджету України. Такими факторами відповідно стали:

x_3 – індекс легкості ведення бізнесу;

x_4 – ВВП, млрд грн;

x_5 – індекс економічної свободи.

Зауважимо, що ведення фактору x_4 (ВВП) здійснювалося в межах реалізації контролю розрахунків та їх достовірності. Адже цілком логічним є те, що зростання ВВП тягне за собою зростання рівня податкових надходжень. Окрім того, було встановлено, що найбільший вплив (на рівні – сильна залежність) на рівень податкових надходжень спричиняє індекс легкості ведення бізнесу (-0,92) та індекс економічної свободи (0,916). Тобто, простежується сильна обернена залежність: чим вище Україна в рейтингу легкості ведення бізнесу, тим вищими є податкові надходження. І пряма залежність: чим вищий рівень економічної свободи, тим вищий рівень податкових надходжень до бюджету. Така ж тенденція простежується і щодо впливу цих чинників на рівень ВВП країни, що підтверджує правильність розрахунків.

Використовуючи той самий інструмент перейдемо до аналізу впливу іншого роду чинників. А саме, проведемо порівняння впливу на розмір податкових надходжень до бюджету України: рівня бюджетного податкового навантаження, рівня податкового навантаження на працю, рівня податкового навантаження на капітал, та загального коефіцієнту податкового навантаження.

Знову ж таки, залежною змінною було обрано обсяг податкових надходжень до бюджету України. Відповідно, залежна змінна (y) – податкові надходження.

Проте, серед показників, що мають ймовірний вплив на залежну змінну було обрано такі:

x_1 – рівень бюджетного податкового навантаження, %;

x_2 – рівень податкового навантаження на працю, %;

x_3 – рівень податкового навантаження на капітал, %;

x_4 – рівень податкового навантаження на споживання, %.

Основні результати розрахунку ступеня впливу на залежну змінну представлені у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

Результати кореляційного аналізу

	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄
Y		0,2261	0,9114	0,6265	-0,1458
X ₁	–		0,2804	0,8487	0,9212
X ₂	–	–		0,5181	-0,0840
X ₃	–	–	–		0,6478
X ₄	–	–	–	–	

Джерело: сформовано автором.

Відповідно можна зробити висновок, що найбільший вплив (0,9114 – сильна залежність) на залежну змінну (рівень податкових надходжень до бюджету) здійснює чинник x_2 – рівень податкового навантаження на працю. Отож, чим більший рівень податкового навантаження на працю, тим вищий рівень податкових надходжень до бюджету.

Проведемо також порівняння впливу окреслених чинників на іншу залежну змінну – ВВП України. Результати проведених розрахунків представимо у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Результати кореляційного аналізу

	Y	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄
Y		0,2521	0,9252	0,6308	-0,1277
X ₁	–		0,2804	0,8487	0,9212
X ₂	–	–		0,5181	-0,0840
X ₃	–	–	–		0,6478
X ₄	–	–	–	–	

Джерело: сформовано автором.

За результатами дослідження можна зробити висновок, що рівень податкових надходжень до бюджету суттєво впливає рівень податкового навантаження на працю. Цей чинник має вагому роль у визначенні обсягів податкових надходжень, оскільки вищий рівень оподаткування праці може призвести до збільшення податкових надходжень, але водночас може мати вплив на економічну активність та зайнятість населення. Отже, оптимальне балансування податкового навантаження на працю є важливою складовою фіскальної політики держави щодо забезпечення сталого рівня податкових надходжень та економічного розвитку, особливо в період війни. Також можна припустити, що найбільшою загрозою для фіскальної та фінансової системи держави за таких умов є так звана «зарплата у конвертах». Оскільки чим більший рівень тонізації заробітної плати, тим менше відрахувань отримає бюджет.

3.2. Концептуальні засади вдосконалення податкової системи у повоєнний період

В результаті проведеного теоретичного аналізу було узагальнено, тенденції світового досвіду у підтримці бізнесу шляхом застосування податкових стимулів. Такий аналіз вказує на те, що система пільгового оподаткування для бізнесу постійно розвивається. Це головним чином пояснюється посиленням міжнародної конкурентної боротьби за ресурси, які спрямовуються на наукові дослідження та розробки. Головною метою сприяння податковому стимулюванню є залучення більшої кількості компаній, включаючи малі підприємства, до процесу інноваційного розвитку. Постійна глобалізація наукових досліджень та розробок також призвела до формування політики щодо приваблення інвестицій у сферу бізнесу. Оскільки різного роду податкові стимули допомагають збільшити обсяг капіталовкладень та податкових надходжень до бюджету, вони стали важливим інструментом податкової політики у багатьох країнах. У таблиці 3.6 наведено основні інструменти та заходи

податкового стимулювання, що використовуються країнами-членами ОЕСР та інших країн світу.

Таблиця 3.6

Методи стимулювання бізнесу у країнах світу

Країна	Податковий кредит	Податкові вирахування витрат на НДДКР	Оподаткування доходів від патентів та інновацій за зниженими ставками	Інші податкові стимули	Прямі гранти уряду
Австралія	+	+		+	+
Австрія	+	+		+	
Бельгія	+	+	+	+	+
Бразилія	+	+		+	+
Великобританія		+		+	
Гонконг				+	
Греція		+	+	+	+
Данія				+	+
Індія		+		+	
Іспанія	+		+	+	+
Ісландія	+			+	
Ірландія	+			+	+
Італія	+			+	+
Канада	+			+	+
Китай		+		+	
Корея	+			+	
Люксембург			+	+	+
Мексика					+
Німеччина				+	+
Норвегія	+			+	+
Нова Зеландія					+
Нідерланди			+	+	
ПАР		+		+	
Португалія	+			+	+
росія		+		+	+
Сінгапур		+		+	+
Словаччина	+			+	+
США	+			+	+
Тайвань	+			+	+
Туреччина		+		+	+
Угорщина	+	+		+	+
Фінляндія				+	+
Франція	+			+	+
Чехія		+		+	+
Швейцарія					+
Швеція				+	
Японія	+			+	

Джерело: розроблено на основі [48].

Податкові стимули найкраще сумісні з умовами ринку, де впроваджуються заходи фінансової підтримки для суб'єктів господарювання у сфері науково-дослідницької роботи та інновацій. Це надає приватному сектору можливість визначати пріоритети у сфері інновацій, що є більш прозорим і прийнятним для бізнесу, ніж прямі методи фінансової підтримки. Непрямі методи стимулювання інновацій, включаючи податкові заходи, також значно зменшують можливість корупційних практик і вимагають менших адміністративних витрат.

Проведений теоретичний аналіз податкових систем різних країн дає змогу зробити наступні висновки. Аналіз проводився з метою визначення особливостей децентралізації податкової системи. По-перше, лише восьми країнам ЄС надані повноваження щодо встановлення ставок і визначення бази оподаткування для місцевих податків та зборів в органах місцевого самоврядування. Водночас ці вісім країн характеризуються низькою часткою таких платежів у структурі доходів місцевих бюджетів. Це, однак, свідчить про обмежений вплив органів самоврядування на регулювання податкової системи на власній території.

По-друге, органи місцевого самоврядування в більшості країн ЄС мають право встановлювати граничні ставки місцевих податків і зборів. Наприклад, у Бельгії, Великій Британії, Ісландії, Данії, Фінляндії, Нідерландах, Швейцарії і Швеції понад 84% доходів місцевих бюджетів залежать від зборів місцевих податків, ставки яких встановлюються органами місцевого самоврядування. У Польщі, Норвегії, Чехії та Угорщині цей показник становить менше 45%, що свідчить про вищий рівень самостійності органів самоврядування у сфері місцевого оподаткування серед країн Західної Європи.

По-третє, для федеративних держав ЄС характерний розподіл компетенцій та повноважень щодо місцевих податків та зборів між органами місцевого самоврядування та регіональними урядовими органами. Цей розподіл характеризується визначенням пропорцій розподілу надходжень від

оподаткування до відповідних бюджетів на центральному рівні, що обмежує повноваження місцевого самоврядування. У чотирьох країнах (Австрія, Німеччина, Польща, Іспанія) пропорція розподілу місцевих податків визначається тільки за умови згоди органів місцевого самоврядування.

По-четверте, варто зазначити, що в Португалії центральний уряд самостійно визначає місцеві податки і збори, встановлює базу для їх оподаткування.

Отже, реформа децентралізації, яка тривала в Україні в останні роки, відкрила нові можливості для розвитку місцевого оподаткування. Науковці вказують на те, що надмірна централізація податкових повноважень призводить до збільшення ризику неефективної роботи органів місцевого самоврядування, тоді як їх децентралізація створює умови для зміцнення податкових стимулів у їх діяльності [39; 42].

Отже, на основі проведеного теоретичного аналізу та враховуючи результати емпіричних досліджень сформуємо основні заходи щодо удосконалення податкової політики держави. Отже, перш за все для удосконалення податкової політики держави слід сформувати її стратегічні вектори:

- заходи спрямовані на покращення індексу економічної свободи;
- заходи спрямовані на покращення індексу легкості ведення бізнесу;
- заходи щодо реформування податкової системи;
- створення заходів протидії так званим «зарплатам у конвертах»;
- децентралізація системи оподаткування.

Відповідно в межах напряму удосконалення податкової політики держави щодо реформування податкової системи повинні реалізовуватись такі заходи:

- створення спеціальних режимів оподаткування для підприємств на де окупованих територіях для їх максимально швидкого розвитку та відбудови цих територій;

- заходи спрямовані на спрощення процедури податкової звітності для бізнесу;
- заміна податку на прибуток податком на виведений капітал (ПнВК) зі ставкою 15 %;
- заміна податку на додану вартість (ПДВ) на податок з роздрібного продажу (ПРП) зі ставкою 15 %.
- ліквідація ЄСВ, військового збору та інших дрібних податків (туристичний збір, збір за паркування тощо);
- включення в податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) соціальних зобов'язань, як компенсатора ліквідованих податків з поступовим зниженням ставки протягом 10 років також до 10%;
- брутизація зарплат, тобто включення суми, яку роботодавець мав би сплатити до Пенсійного фонду України у вигляді єдиного соціального внеску (ЄСВ), до складу загальної суми заробітної плати;
- модифікація спрощеної системи оподаткування з 4-х груп до 2-х (1 група – це мікробізнес, який як податок сплачує фіксовану суму. 2 група – це решта бізнесу (до фіксованого рівня обороту), яка сплачує лише податок із продажу).

Отож, на основі запропонованих заходів можемо сформулювати концептуальні модель удосконалення податкової системи України, представлену на рисунку



Рис. 3.1. Концептуальна модель удосконалення податкової системи України

Розвиток системи оподаткування в сучасному контексті формування держави вимагає комплексного підходу, який враховує структурні реформи, зміни в організації влади і процес децентралізації. Важливо, щоб цей розвиток корелював з бюджетною політикою та спрямовувався на досягнення бюджетної стабільності у довгостроковій перспективі.

Сфера оподаткування включає в себе інтереси як держави і регіонів, так і платників – суб'єктів господарювання та громадян. Однак, маючи на увазі фіскальну функцію податків, державі важливо збільшувати загальний обсяг податків і зборів, що надходять до бюджетів на всіх рівнях і в державні цільові фонди. Поступове зниження податкового навантаження протягом кількох років може позитивно позначитися на податкових надходженнях до бюджету, оскільки це розширює базу оподаткування і збільшує доходи від податків та зборів. Податкова політика є ключовим інструментом розвитку економіки, який визначає темп відновлення, інвестиційний інтерес та конкурентоспроможність країни. Такі неординарні кроки в цьому напрямку є надзвичайно важливими для здобуття конкурентних переваг у війні на глобальному ринку.

Висновки до розділу 3

За допомогою кореляційного аналізу встановлено фактори, що мають найбільший вплив на рівень податкових надходжень до бюджету, серед таких факторів виокремлено: індекс легкості ведення бізнесу та індекс економічної свободи.

Використовуючи той самий інструмент проведено порівняння впливу іншого роду факторів на розмір податкових надходжень до бюджету України, а саме: рівня бюджетного податкового навантаження, рівня податкового навантаження на працю, рівня податкового навантаження на капітал, та загального коефіцієнту податкового навантаження. Встановлено, що найбільший вплив (0,9114 – сильна залежність) на залежну змінну (рівень

податкових надходжень до бюджету) здійснює фактор – рівень податкового навантаження на працю. Отож, чим більший рівень податкового навантаження на працю, тим вищий рівень податкових надходжень до бюджету. Також, за результатами дослідження зроблено висновок, що на рівень податкових надходжень до бюджету суттєво впливає рівень податкового навантаження на працю.

В результаті проведеного аналізу податкових систем різних країн з'ясовано, що лише восьми країнам ЄС надані повноваження щодо встановлення ставок і визначення бази оподаткування для місцевих податків та зборів в органах місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування в більшості країн ЄС мають право встановлювати граничні ставки місцевих податків і зборів. Для федеративних держав ЄС характерний розподіл компетенцій та повноважень щодо місцевих податків та зборів між органами місцевого самоврядування та регіональними урядовими органами.

На основі проведеного аналізу та емпіричних досліджень сформовано основні заходи щодо удосконалення податкової політики держави, що передбачають такі стратегічні вектори: заходи спрямовані на покращення індексу економічної свободи; заходи спрямовані на покращення індексу легкості ведення бізнесу; заходи щодо реформування податкової системи; створення заходів протидії так званим «зарплатам у конвертах»; децентралізація системи оподаткування.

Запропоновано концептуальну модель удосконалення податкової системи України. Така модель передбачає реалізацію стратегічних векторів, а саме: створення спеціальних режимів оподаткування для підприємств на де окупованих територіях для їх максимально швидкого розвитку та відбудови цих територій; заходи спрямовані на спрощення процедури податкової звітності для бізнесу; заміна податку на прибуток податком на виведений капітал (ПнВК) зі ставкою 15 %; заміна податку на додану вартість (ПДВ) на податок з роздрібного продажу (ПРП) зі ставкою 15 %; ліквідація ЄСВ, військового збору та інших дрібних податків (туристичний збір, збір за

паркування тощо); включення в податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) соціальних зобов'язань, як компенсатора ліквідованих податків з поступовим зниженням ставки протягом 10 років також до 10%; брутизація зарплат, тобто включення суми, яку роботодавець мав би сплатити до Пенсійного фонду України у вигляді єдиного соціального внеску (ЄСВ), до складу загальної суми заробітної плати; модифікація спрощеної системи оподаткування з 4-х груп до 2-х (1 група – це мікробізнес, який як податок сплачує фіксовану суму. 2 група – це решта бізнесу (до фіксованого рівня обороту), яка сплачує лише податок із продажу).

ВИСНОВКИ

Встановлено відсутність системного підходу до визначення терміну спеціальний податковий режим. Запропоновано авторське визначення зазначеного поняття шляхом узагальнення наукових розвідок: спеціальний податковий режим – спеціальний податковий режим є системою заходів і правил, що встановлює особливий порядок наладження і стягнення податків на певній території, у конкретних сферах економіки або для окремих категорій господарських суб'єктів. Ця система відрізняється від загального податкового режиму, який передбачений законодавством, і впроваджується державою з певними цілями, надаючи суб'єктам господарювання певні податкові пільги.

Проведено аналіз податкової та загалом фінансово-економічної системи держави. В результаті аналізу встановлено, що за досліджуваний період загалом 4/5 дохідної частини бюджету становили податкові надходження. Визначено, що вагому частку у загальній сумі податкових надходжень становлять внутрішні податки на товари та послуги, серед яких: податок на додану вартість (ПДВ), акциз на вироблені в Україні товари, акциз на ввезені в Україну товари, їх частка становить близько 50.

В результаті проведеного аналізу основних макроекономічних показників України визначено, що має місце коливання рівня податкового навантаження практично кожного року. Проведено порівняння відповідних рейтингових показників України та країн, що мають однаків рівень податкового навантаження та з'ясовано, що для України є характерним високий рівень тіньової економіки та низький рівень простоти сплати податків, доволі низький рейтинг глобального індексу конкурентоспроможності. Така тенденція свідчить, що загальний рівень податкового навантаження не є тим чинником, що самотійно впливає на рівень тіньової економіки, вплив цього фактора простежується у поєднанні із такими факторами як: рівень простоти сплати податків; витрати часу на податковий облік; рівень корумпованості представників податкової системи.

Оцінено збитки завдані війною в розрізі пошкоджень і потреби для повноцінного відновлення певних секторів народного господарства, а також сумарні втрати завдані економіці України внаслідок руйнування фізичної інфраструктури. Визначено, що найбільшого пошкодження та втрат зазнали такі сектори: житло громадян, транспорт, промисловість і сільське господарство, енергетика та добувні галузі народного господарства, соціальний захист, розмінування. Для відновлення окреслених галузей важливим є розвиток малого та середнього бізнесу у повоєнний період.

Встановлено фактори, що мають найбільший вплив на рівень податкових надходжень до бюджету, серед таких факторів виокремлено: індекс легкості ведення бізнесу та індекс економічної свободи. Визначено також, що найбільший вплив (0,9114 – сильна залежність) на розмір податкових надходжень до бюджету здійснює рівень податкового навантаження на працю.

Розроблено систему заходів щодо удосконалення податкової політики держави, що передбачають такі стратегічні вектори: заходи спрямовані на покращення індексу економічної свободи; заходи спрямовані на покращення індексу легкості ведення бізнесу; заходи щодо реформування податкової системи; створення заходів протидії так званим «зарплатам у конвертах»; децентралізація системи оподаткування.

Сформовано концептуальну модель удосконалення податкової системи України, яка передбачає реалізацію таких заходів: створення спеціальних режимів оподаткування для підприємств на деокупованих територіях для їх максимально швидкого розвитку та відбудови цих територій; спрощення процедури податкової звітності для бізнесу; оптимізація податкової системи та ставок окремих податків; ліквідацію ЄСВ, військового збору та інших дрібних податків (туристичний збір, збір за паркування тощо); брутизація зарплат; модифікація спрощеної системи оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Міжбюджетні відносини в Україні і міжнародний досвід. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії* (економіка, право). 2013. Вип. 2. С. 5–10.
2. Аністратенко Ю. І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: моногр. Кам'янець-Подільський: Рута, 2016. 462 с.
3. Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164.
4. Бондарук Т. Г. Доходи місцевих бюджетів в умовах децентралізації. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2015. № 1. С. 51–56.
5. Боровик П. М. Вітчизняна практика та зарубіжний досвід бюджетних відносин на рівні місцевих бюджетів. *Облік і фінанси*. 2015. № 1. С. 51–57.
6. Вінцова Д. С. Принцип рівності як невід'ємна складова принципів податкового регулювання. *Фінансове право*. 2014. № 1 (27). С. 4–7. 26.
7. Волохова І. С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів. *Економіка України*. 2014, № 12 (637). С. 74–84.
8. Галамай Р. Я. Шляхи підвищення ефективності справляння податків до бюджетів територіальних громад на основі податкового менеджменту. *Регіональна економіка*. 2020. №4. С. 86–92
9. Галамай Р.Я. Податкова децентралізація як чинник формування фінансової бази територій. *Вісник Сумського національного аграрного університету*, 2019, №3 (81), с. 59–60.
10. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Київ. ун-ту права*. 2013. № 4. С. 134–137.

11. Діброва А. Державна підтримка аграрного сектору економіки за допомогою спеціальних режимів та механізмів оподаткування. *Економіст*. 2007. № 7. С. 32–35.
12. Державна служба статистики України : веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
13. Дуб А. Р. Трансформація адміністрування податку з доходів фізичних осіб: світовий досвід і можливості для України. *Фінанси України*. 2018. № 5. С. 80–93.
14. Духновська Л. М., Пономаренко Р. А. Вплив ставки податку на доходи фізичних осіб на доходи громадян України. *Проблеми та перспективи регулювання міжнародних економічних відносин*: збірник наукових праць. Дніпропетровськ, 2014. С. 266–272.
15. Замасло О. Т. Аналіз сучасного стану податкової культури в Україні. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 351–357.
16. Захарова О. В., Василюшина А. П. Впровадження зарубіжного досвіду децентралізації управління. Дніпропетровський регіональний інститут державного управління. 2015. 23 с.
17. Карлін М. Використання пропорційного підходу до оподаткування в Україні: проблеми та можливі способи їх розв’язання. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. № 1, 2016. С. 85–90.
18. Кармінська-Белоброва М. В. Податкова система держави: визначення критеріїв оптимальності. *Теорія та практика державного управління*. 2010. Вип. 4. С. 321–327.
19. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1 (650). С. 35–51.
20. Кульчицький М. І. Оцінка ефективності управління коштами місцевих бюджетів в Україні. *Бізнес Інформ*. 2015. № 11. С. 132–137.

21. Кульчицький М. І. Проблеми та перспективи бюджетування в Україні. *Ефективна економіка*. 2012. № 6.
22. Кульчицький М. І. Теоретико-методологічні основи міжбюджетних відносин: проблеми, тенденції та перспективи розвитку. *Бізнес Інформ*. 2015. № 6. С. 174–181.
23. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с. 65.
24. Лайко О. І. Податкові важелі підтримки соціально-економічного розвитку територіальних громад. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*, 2 (2), 2017. С. 26–32.
25. Луніна І.О. Бюджетна децентралізація в Україні в контексті європейських тенденцій. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2016. №2. С. 155–171.
26. Ляшенко Ю.І. Бюджетні кошти держави: теорія і практика формування. *Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. № 3 (62). с. 105–112.
27. Марець О. Р., Вільчинська О. М. Теоретичні питання побудови інтегральних індикаторів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №9. С. 1017–1020.
28. Михасюк І. Р. Зарубіжний досвід адміністрування податку з доходу громадян та можливості його застосування в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. Вип. 31. Част. 2. 2014. С. 62–70.
29. Мінкович В.Т., Свадеба В.В. Реформування податкової системи України як необхідна умова для розбудови провідної держави. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 1 (45). Т. 1. с. 224–226.
30. Нестеренко А.С. Місцеві бюджети у фінансовій системі держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. Вип. 24, т. 3. С. 90–93.

31. Новіков О.Є., Ключник А.В. Економічний потенціал сільських територій: теоретичний аспект. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 2. Т. 1. С. 12–19.
32. Панура Ю.В. Узагальнення наукових підходів до визначення сутності податків та їх систематизації. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2013. Вип. 21. с. 181–184.
33. Патицька Х. О., Коваль В. М. Справляння акцизного податку до місцевих бюджетів: проблемні аспекти. *Сучасний стан та пріоритети модернізації фінансово-економічної системи України: Збірник матеріалів X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених*. Львів, 2019. URL: http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/News/Nauka/2019/12/2019.12.25_NewsConfP_3.pdf.
34. Патицька Х., Коваль М. Практичні аспекти формування спроможних територіальних громад в умовах адміністративно-фінансової децентралізації: ризики та шляхи їх нівелювання. *Проблеми економіки*. 2020. № 1(43). С. 113–123.
35. Пігуль Н.Г., оярко І.М., Люта О.В. Європейський досвід формування доходів місцевих бюджетів. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2012. № 5 (192), т.2. С. 138–142.
36. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 48–49. Ст. 536.
37. Потенціал розвитку територій: методологічні засади формування і наروщення : монографія / О. Ю. обровська, Т. А. Крушельницька, М. А. Латинін; за заг. ред. д. держ. упр., проф. О. Ю. обровської. Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2017. 362 с.
38. Проць Н. В. Формування податкових надходжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації. *Фінансовий простір*. 2015. № 1. С. 221–229.

39. Раделицький Ю. О. Концептуальні складові фінансової децентралізації: проблеми та перспективи. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*: зб. наук. пр. Львів, 2017. Вип. 3 (125). С. 41–45.
40. Раделицький Ю. О., Галамай Р. Я. Адміністративно-територіальна реформа: повноваження та напрями змін. Проблеми та перспективи розвитку сучасної науки: матеріали XXVI міжнар. інтернет- конф. (Київ, 21 січня 2019 р.). Київ: Видавництво Просвіта, 2019. С. 32–33.
41. Раделицький Ю.О. Засади формування спроможних територіальних громад. *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції*: збірник наукових праць за матеріалами V науково-практичної інтернет-конференції, 1-15 грудня 2016 р. Ірпінь, 2016. 312 с., с. 224–226.
42. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в умовах поглиблення фінансової децентралізації в Україні: монографія. Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 312 с.
43. Раделицький Ю.О., Ковалюк О.М. Моделі формування систем місцевих бюджетів в країнах Європи. *Науковий вісник ЛНУ ім. І.Франка (Серія економічна)*. 2018. Вип. 54. С. 302–308.
44. Тропіна В. Бюджетні важелі макрофінансової стабілізації. *Вісник Української академії банківської справи*. 2015. № 2. С. 19–21.
45. Ярема . П., Кекош І. Г. Удосконалення процесу справляння податку на доходи фізичних осіб. *Молодий науковець*. № 10 (62), 2018. С. 899–903.
46. Arsić M., Randelović S., Bučić A. and Vasiljević D. Property Tax Reforms in Serbia: Results and Perspectives, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Belgrade. 2012.
47. Hnylytska L., Franchuk V., Melnyk S., Nakonechna N., Leskiv H., & Hobela V. (2022). Security-oriented model of business risk assessment. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 4 (45), 202–210. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.4.45.2022.3838>
48. Opendatabot : веб-сайт. URL: <https://opendatabot.ua/> (дата звернення 12.12.2023)