

ПЗВО «КИЇВСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

ХАЧАТУРЯН ВОЛОДИМИР ХАЧАТУРОВИЧ

УДК 347.73 : 336.22(477)

ДИСЕРТАЦІЯ
ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА
УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

08 Право

081 Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

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

_____ **В.Х. Хачатурян**

Науковий керівник
доктор юридичних наук, професор
Луценко-Миськів Леся Ігорівна

Київ – 2025

АНОТАЦІЯ

Хачатурян В.Х. Податкова система України: зарубіжний досвід та українська практика. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 Право. ПЗВО «Київський міжнародний університет», Київ, 2025.

У дисертації представлено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у розкритті сутності формування та функціонування податкової системи України, визначення її особливостей в зарубіжних країнах, виокремлення позитивних практик їх функціонування та виокремлення напрямів удосконалення чинного законодавства в сфері та його реалізації.

Визначено, що у вузькому розумінні податкова система це сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку, в широкому – сукупність податкових відносин, які виникають між фінансовими органами та платниками податків і реалізуються шляхом адміністрування податків, їх нарахування, сплати та розподілення і регулюються нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування.

Окреслено історичні етапи формування податкової системи України в умовах трансформаційних змін та вибору напрямку євроінтеграції: 1) перший етап становлення – створення податкової системи (1991–1993 роки); 2) другий етап становлення – приведення у відповідність ринковим відносинам (1994–1999 роки); 3) третій етап становлення – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (2000–2005 роки); 4) четвертий етап становлення – оптимізація податкової системи (2005–2010 роки); 5) п'ятий етап становлення – усунення недоліків (2010–2014 роки);

б) шостий етап становлення – трансформації загальнодержавних та місцевих податків і зборів та приведення їх у відповідність до вимог Європейського Союзу (з 2015 року по сьогодні).

З'ясовано, що значним поштовхом до формування сучасної вітчизняної податкової системи стало підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом у 2014 році та прийняття у 2015 році Стратегії сталого розвитку України «Україна-2020», в рамках якої одним із основних векторів розвитку передбачено проведення податкової реформи, метою якої є побудова простої, економічно справедливої податкової системи, яка створить умови для стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків, та започатковано перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої.

Підтверджено положення, що сучасна податкова система України є однією із найскладніших систем, носить дворівневий характер, тобто податки та збори в Україні поділяються на загальнодержавні та місцеві і до її недоліків слід віднести: недосконалість чинного податкового законодавства і постійні незначні зміни законів, які не вирішують старі проблеми, а лише утворюють нові; пріоритет фіскальної політики, який тримає податкове законодавство у межах та не дозволяє акцентувати увагу на інших проблемах; складна і не збалансована система оподаткування; домінування системи непрямих податків (податків на товари й послуги, установлені центральними й місцевими органами влади у вигляді надбавок до ціни товарів або тарифу на послуги й незалежні від доходів платників податків, а саме – акцизів, податку із продажів, мит, митних зборів) над прямими податками (податків, що стягуються безпосередньо з доходів і майна платника податків – прибуткового податку з фізичних осіб, податку на прибуток, податку на майно); відсутності чіткої диференціації прямих

податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), тобто пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку більша ставка податку; слабка система надання податкових канікул та відтермінування сплати податку (методу податку в кредит); низький рівень організації вирахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); наявність бюрократичних перепон щодо реалізації електронного оподаткування; відсутність чіткої політики протидії зловживання спрощеною системою оподаткування (низький контроль за здійсненням оподаткування діяльності ФОПів) та ін.

Встановлено, що систему правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та зборів складають наступні групи правових актів: 1) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати даних податків до бюджету; 2) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів; 3) законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування; 4) законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства.

З'ясовано, що основними вадами правового регулювання податкової системи України є: внесення постійних змін та доповнень до Податкового кодексу України щодо порядку та процедур нарахування та сплати податків – нестабільність правого регулювання податкових процедур; відсутність чіткого регулювання диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), а саме пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку більша ставка податку; відсутність чіткої процедури надання податкових канікул та норм щодо

відтермінування сплати податку; низький рівень правового регулювання підстав та порядку нарахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); відсутність правових запобіжників зловживання спрощеною системою оподаткування, які унеможливили маскуванню господарської діяльності підприємства під діяльність фізичної особи підприємця відповідної категорії; відсутність дисциплінарної та матеріальної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також відповідальності (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків), якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків.

На основі загального аналізу формування податкових систем у різних країнах було зроблено висновок, що досконалої податкової системи в світі не існує, податкова політика будь-якої держави будується на дотриманні балансу між збільшенням соціальних стандартів життя фізичних осіб, їх заробітків та розвитку підприємництва з однієї сторони та дотримання межі достатності стягнення податків для забезпечення функціонування розвитку окремої громади чи країни в цілому, і принцип заробляй більше – плати більше податків не завжди є раціональним, адже при буквальному його сприйнятті та запровадженні відбувається дисбаланс в податковій системі при якому або втрачається інтерес до збільшення заробітків а значить розвитку економіки, або податкова система переходить в тінь – збільшується кількість і якість схем ухилення від оподаткування. З'ясовано, що саме відсутність диференційованих підходів до дотримання такого принципу характеризує сучасну «посткорупційну» систему оподаткування в Україні, при якій з кожним підняттям податків збільшується більшість схем щодо ухилення від їх сплати і доволі часто учасником таких схем виступають органи, які уповноважені здійснювати контроль за сплатою податків в Україні.

Проведений аналіз досвіду оподаткування, які використовуються в країнах Європейського Союзу (зокрема Німеччини, Франції, Італії, Латвії, Естонії та ін.) дає можливість адаптувати окремі його приклади в Україні для вдосконалення системи оподаткування, зокрема: 1) щодо визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; 2) щодо звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природного газу та рідкоземельних корисних копалин їх належної експлуатації; 3) зниження податкової ставки податку з доходу інвесторам у сфері використання енергозберігаючих технологій та захисту довкілля; 4) зниження податкової ставки податку з доходу з певних категорій осіб (наприклад, багатодітних сімей, студентів); 5) надання податкових канікул інвесторам, які інвестують гуманітарні та соціальні проекти розвитку країни та розвитку медицини; 6) запровадження диференціації податку на нерухомість в залежності від її виду (комерційна чи некомерційна); 7) звільнення від оподаткування нерухомості, яка має історичне та культурне значення та відновлюється інвестором для соціальних проектів (створення музеїв, виставкових залів та ін.); 8) запровадження податків на транспортні засоби в залежності від об'єму двигуна, крім електромобілів; 9) запровадження податків на розміщення комерційної реклами та ін.

Доведено необхідність врахування досвіду країн з високим рівнем інвестиційної привабливості з метою його використання для побудови привабливої податкової політики для зовнішніх інвесторів України, залучення яких потребує Україні сьогодні, а тим більше після завершення військових дій та необхідності відбудови об'єктів цивільної та критичної інфраструктури за допомоги держав партнерів, а також відновлення довіри іноземних інвесторів, формування інвестиційно привабливої економіки з

допомогою нових механізмів та вдосконалених алгоритмів дій із залучення прямих іноземних інвестицій. В результаті дослідження побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості (Сінгапуру та Південної Кореї) встановлено, що для вирішення зазначених проблем з метою покращення інвестиційної привабливості України варто звернути увагу на такі заходи: 1) реалізація жорстких заходів спрямованих на мінімізацію податків та фіктивного виведення податків в офшорні зони; 2) стимулювання добросовісних платників податків шляхом поступового зниження податкових ставок разі стабільної сплати податків; 3) викорінення корупційної складової в діяльності податкових та судових органів; 4) стимулювання іноземного інвестування та забезпечення його страхових ризиків.

Обґрунтовано положення, що головним напрямом реформування податкової системи України має стати встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання; досягнутий позитивний ефект буде отриманий від проведення заходів, направлених на вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливлюють ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення розподілу вилучених коштів. Необхідним є забезпечення балансу, відповідно до якого з однієї сторони, держава повинна проявляти гідне ставлення до платників податків, які покращують економічний її розвиток, а з іншого – підвищувати їх відповідальність шляхом формування високої податкової культури.

Ключові слова: податкова система, податкові правовідносини, податки, місцеві податки і збори, реформування податкової системи, зарубіжний досвід, правове регулювання, податкове право, податковий

кодекс України, платники податків, податковий контроль, податкова політика, податкова сфера, імплементація позитивного європейського досвіду, міжнародний правовий акт.

ANNOTATION

Khachaturyan V.Kh. Tax system of Ukraine: foreign experience and Ukrainian practice. – *Qualification scientific work in the form of a manuscript.*

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 Law, Private Institution of Higher Education, Kyiv International University, Kyiv, 2025.

The dissertation presents a theoretical generalization and a new solution to the scientific task, which consists in revealing the essence of the formation and functioning of the tax system of Ukraine, determining its features in foreign countries, identifying positive practices of their functioning and identifying areas for improving the current legislation in the field and its implementation.

It has been determined that in the narrow sense, the tax system is a set of national and local taxes and fees that are collected in accordance with the procedure established by law, in the broad sense – a set of tax relations that arise between financial authorities and taxpayers and are implemented through the administration of taxes, their calculation, payment and distribution and are regulated by the norms of financial law, enshrined in laws and other regulatory legal acts on taxation.

The paper distinguishes the historical stages of the formation of the tax system of Ukraine in the conditions of transformational changes and the choice of the direction of European integration: 1) the first stage of formation - the creation of the tax system (1991-1993); 2) the second stage of formation - bringing it into line with market relations (1994-1999); 3) the third stage of formation - improving the tax system in the conditions of a transitional economy (2000-2005); 4) the fourth stage of formation - optimization of the tax system (2005-2010); 5) the fifth

stage of formation - elimination of shortcomings (2010-2014); 6) the sixth stage of formation - transformation of national and local taxes and fees and bringing them into line with the requirements of the European Union (from 2015 to the present).

It was found that a significant impetus to the formation of a modern domestic tax system was the signing of the Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union in 2014 and the adoption in 2015 of the Strategy for Sustainable Development of Ukraine «Ukraine-2020», within the framework of which one of the main vectors of development is the implementation of tax reform, the purpose of which is to build a simple, economically fair tax system that will create conditions for stable economic development, ensure sufficient budgets and minimize time spent on calculating and paying taxes, and the transition from the supervisory and punitive function of fiscal authorities to the service function was initiated.

The position is substantiated that the modern tax system of Ukraine is one of the most complex systems, has a two-tier nature, that is, taxes and fees in Ukraine are divided into national and local, and its shortcomings include: imperfection of the current tax legislation and constant minor changes to laws that do not solve old problems, but only create new ones; the priority of fiscal policy, which keeps tax legislation within limits and does not allow focusing on other problems; a complex and unbalanced taxation system; the dominance of the system of indirect taxes (taxes on goods and services, established by central and local authorities in the form of surcharges to the price of goods or tariffs for services and independent of taxpayers' income, namely - excise duties, sales tax, customs duties, customs duties) over direct taxes (taxes levied directly on the income and property of the taxpayer - personal income tax, income tax, property tax); lack of clear differentiation of direct taxes (on the income of individuals and legal entities), i.e. proportionality of the percentage of tax on profit, i.e. adherence to the principle of higher profit, higher tax rate; weak system of providing tax holidays and deferral

of tax payment (tax credit method); low level of organization of deduction and payment of tax on real estate (both excess property and property that is rented out); prevalence of bureaucratic obstacles to the implementation of electronic taxation; lack of a clear policy of combating abuse of the simplified taxation system (low control over the implementation of taxation of individual entrepreneurs), etc.

It has been established that the system of legal acts that regulate public relations in the field of collection of taxes and fees consists of the following groups of legal acts: 1) legislative and by-laws that establish the list of taxes and fees, the procedure for paying these taxes to the budget; 2) legislative and regulatory acts that establish the rights and obligations of taxpayers; 3) legislative acts that establish the grounds and procedure for bringing to legal liability in the field of taxation; 4) legislative and regulatory acts that establish the legal status of regulatory authorities and their employees, the procedure for state supervision over compliance with the law.

It was found that the main shortcomings of the legal regulation of the tax system of Ukraine are: constant changes and additions to the Tax Code of Ukraine regarding the procedure and procedures for calculating and paying taxes - instability of the legal regulation of tax procedures; lack of clear regulation of the differentiation of direct taxes (on the income of individuals and legal entities), namely the proportionality of the percentage of tax to income, i.e. adherence to the principle of the higher the income, the higher the tax rate; lack of a clear procedure for providing tax holidays and norms for deferring tax payment; low level of legal regulation of the grounds and procedure for calculating and paying tax on real estate (both excess property and property that is leased); lack of legal safeguards against abuse of the simplified taxation system, which made it impossible to disguise the economic activities of an enterprise as the activities of an individual entrepreneur of the appropriate category; lack of disciplinary and material liability of regulatory authorities and their officials for making unlawful decisions or

inaction, as well as liability (similar to liability for taxpayer officials) if the actions of tax authorities have led to significant losses for taxpayers.

Based on a general analysis of the formation of tax systems in different countries, it was concluded that there is no perfect tax system in the world, the tax policy of any state is based on maintaining a balance between increasing the social standards of living of individuals, their earnings and the development of entrepreneurship on the one hand and maintaining the limit of sufficiency of tax collection to ensure the functioning of the development of a separate community or the country as a whole, and the principle of earning more - paying more taxes is not always rational, because if it is literally perceived and implemented, an imbalance occurs in the tax system in which either interest in increasing earnings is lost and, therefore, the development of the economy, or the tax system goes into the shadows - the number and quality of tax evasion schemes increase. It was found that it is the lack of differentiated approaches to compliance with this principle that characterizes the modern «post-corruption» taxation system in Ukraine, in which with each increase in taxes, the majority of tax evasion schemes increase, and quite often the bodies authorized to exercise control over tax payment in Ukraine are participants in such schemes.

The analysis of the experience of taxation used in the countries of the European Union (in particular, Germany, France, Italy, Latvia, Estonia, etc.) makes it possible to adapt some of its examples in Ukraine to improve the taxation system, in particular: 1) regarding the determination of the scale of income values and corresponding tax rates for each level of income of a business entity and individuals; 2) regarding exemption from taxation for a certain period or the provision of tax benefits to enterprises in the extractive industry to stimulate the development of their own natural gas and rare earth mineral deposits and their proper exploitation; 3) reducing the income tax rate for investors in the field of energy-saving technologies and environmental protection; 4) reducing the income

tax rate for certain categories of persons (for example, large families, students); 5) providing tax holidays to investors who invest in humanitarian and social projects for the development of the country and the development of medicine; 6) introduction of differentiation of real estate tax depending on its type (commercial or non-commercial); 7) exemption from taxation of real estate that has historical and cultural significance and is restored by the investor for social projects (creation of museums, exhibition halls, etc.); 8) introduction of taxes on vehicles depending on engine capacity, except for electric vehicles; 9) introduction of taxes on placement of commercial advertising, etc.

The need to take into account the experience of countries with a high level of investment attractiveness in order to use it to build an attractive tax policy for foreign investors in Ukraine, whose attraction Ukraine needs today, and especially after the end of military operations and the need to rebuild civilian and critical infrastructure facilities with the help of partner states, as well as restoring the trust of foreign investors, forming an investment-attractive economy using new mechanisms and improved algorithms for attracting foreign direct investment, is substantiated. As a result of the study of the construction and functioning of the tax system of countries with a high level of investment attractiveness (Singapore and South Korea), it was established that in order to solve the above problems in order to improve the investment attractiveness of Ukraine, it is worth paying attention to the following measures: 1) implementation of strict measures aimed at minimizing taxes and fictitious tax evasion to offshore zones; 2) stimulation of honest taxpayers by gradually reducing tax rates in the case of stable tax payments; 3) eradication of the corruption component in the activities of tax and judicial authorities; 4) stimulation of foreign investment and provision of its insurance risks.

The position is substantiated that the main direction of reforming the tax system of Ukraine should be the establishment of the optimal level of tax burden for further stimulation of economic growth; The achieved positive effect will be

obtained from measures aimed at improving the tax control system, creating certain conditions that make it impossible to evade tax obligations, introducing significant restrictions on the use of tax benefits, as well as determining the optimal method for ensuring the distribution of withdrawn funds. It is necessary to ensure a balance, according to which, on the one hand, the state must show a decent attitude towards taxpayers who improve its economic development, and on the other hand, increase their responsibility by forming a high tax culture.

Key words: *tax system, tax legal relations, taxes, local taxes and fees, tax system reform, foreign experience, legal regulation, tax law, Tax Code of Ukraine, taxpayers, tax control, tax policy, tax sphere, implementation of positive European experience, international legal act.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Хачатурян В.Х. Податкова система в Україні та її адаптація до умов воєнного стану. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С. 342–348. DOI: <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.45>.
2. Хачатурян В.Х. Загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. *Держава та регіони. Серія Право*. 2024. № 3. С. 97–102. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.16>.
3. Хачатурян В.Х. Окремі напрямки впровадження зарубіжного досвіду функціонування податкової системи в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2024. № 4. С. 547–554. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.4.77>.
4. Хачатурян В.Х. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн Європейського Союзу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 10. С. 587–590. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-10/138>.

5. Хачатурян В.Х. Особливості побудови та функціонування податкової системи Естонії та дієві приклади для України. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану*: міжнародна науково-практична конференція, Науково-дослідний інститут публічного права, 17 травня 2024 р. Львів – Торунь: Liha-Pres, 2024. С. 316–319. DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-395-1-92>.

6. Хачатурян В.Х. Прогресивна шкала оподаткування як основа адаптації податкового законодавства України до стандартів Європейського Союзу. *Proceedings of the international scientific conference «Advances in law: the view of domestic and foreign scholars»*, Riga, the Republic of Latvia, October 3–4, 2024. Riga: Publishing House «Baltija Publishing», 2024. P. 266–270. DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-493-1-67>.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	17
РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА ВОЄННОГО СТАНУ.....	27
1.1. Етапи становлення податкової системи України.....	27
1.2. Система оподаткування України та її адаптація до умов воєнного стану.....	41
1.3. Особливості правового регулювання системи оподаткування України.....	72
Висновки до розділу 1.....	81
РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ТА ШЛЯХИ ЇХ ТРАНСФОРМАЦІЇ В ПОБУДОВІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	85
2.1. Загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні.....	85
2.2. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн Європейського Союзу.....	100
2.3. Особливості побудови та функціонування податкової системи США та Канади.....	121
2.4. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості.....	133
Висновки до розділу 2.....	148
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇЇ АДАПТАЦІЇ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ.....	152
Висновки до розділу 3.....	163
ВИСНОВКИ.....	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	173

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БЕБ – Бюро економічної безпеки

ВРУ – Верховна Рада України

ГПУ – Генеральна прокуратура України

ДПСУ – Державна податкова служба України

ДБРУ – Державне бюро розслідування України

ЗМІ – Засоби масової інформації (медіа)

КУ – Конституція України

ЄС – Європейський Союз

КСУ – Конституційний Суд України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

КМУ – Кабінет Міністрів України

ККУ – Кримінальний кодекс України

НАБУ – Національне антикорупційне бюро України

НАЗК – Національне агентство запобігання корупції

ПДВ – Податок на додану вартість

ПКУ – Податковий кодекс України

ППП – Податок на прибуток підприємств

ПДФО – Податок з доходів фізичних осіб

САП – Спеціалізована антикорупційна прокуратура

ФОП – Фізична особа-підприємець

ЦНАП – Центр надання адміністративних послуг

ВСТУП

Актуальність теми. Податкові системи потребують реформування, оскільки є найдієвішим інструментом державного регулювання соціальних та економічних процесів. Досвід економічно розвинених країн свідчить, що тільки на основі глибокого осмислення процесів адміністрування податків, пошуку нових рішень і компромісів вдається реалізувати податкову політику держави.

Основними недоліками вітчизняної податкової системи, які негативно впливають на розвиток держави є: нестабільність податкової системи, складність системи оподаткування, що породжує можливість створення схем ухилення від оподаткування або мінімізації податкових ставок; ще досить високі корупційні чинники діяльності податкових органів; лояльність законодавства про встановлення відповідальності за податкові правопорушення. В Україні нині вирішальну роль у формуванні бюджету відіграють непрямі податки та податки на прибуток підприємств. Низький рівень доходів більшості населення, а також незначна частка зарплати в національному доході обумовлюють невисоке надходження прибуткового податку з громадян.

Проблема модифікації сучасної вітчизняної моделі системи оподаткування особливо загострюється сьогодні. Втручання росії на територію України у 2014–2015 роках, а тим більше повномасштабне вторгнення 24 лютого 2022 року зумовило зменшення реальних доходів підприємств та громадян, збільшення кількості збиткових підприємств, тому важливим елементом формування державного бюджету є прямі податки, які мають бути спрямовані на відновлення соціальної та енергетичної інфраструктури України в тому числі за рахунок перебудови податкової системи на основі найкращих світових практик оподаткування з метою створення сприятливого податкового клімату для іноземних інвесторів.

У зв'язку з цим виникає необхідність аналізу та врахування досвіду країн з високим рівнем інвестиційної привабливості з метою його використання для побудови привабливої податкової політики для зовнішніх інвесторів України, залучення яких потребує Україні сьогодні, а тим більше після завершення військових дій та необхідності відбудови об'єктів цивільної та критичної інфраструктури за допомоги держав партнерів, а також відновлення довіри іноземних інвесторів, формування інвестиційно привабливої економіки з допомогою нових механізмів та вдосконалених алгоритмів дій із залучення прямих іноземних інвестицій. Дані фактори зумовлюють необхідність здійснення поглибленого наукового аналізу побудови та функціонування податкової системи провідних країн світу, виокремлення найкращих практик та визначення перспектив їх впровадження в Україні, що і зумовлює актуальність даного дослідження.

Стан дослідження тематики дисертації. Суттєвий внесок у сферу загальнотеоретичних досліджень податкового права та податкової політики зарубіжних держав зробили такі провідні фахівці: Ф. Бейкер, Г. Бетте, Т. Джобс, К. Макконел, Ріккардо Д. Смітт, Дж.С. Міль, У. Петті, Девід Дж. Дафф. Особливу увагу окремим аспектам розроблення та вдосконалення сфери законодавчого регулювання оподаткування та реалізації державної податкової політики України приділено у працях таких учених, як Л.К. Воронова, Д.А. Бекерська, І.І. Бабін, В.А. Вдовічен, Д.О. Гетманцев, Я.В. Греца, О.О. Дмитрик, М.В. Жернаков, А.Й. Іванський, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, О.А. Лукашев, О.М. Мінаєва, О.А. Музика-Стефанчук, В.В. Мушенок, О.П. Орлюк, О.В. Покатаєва, Н.Ю. Пришва, Л.А. Савченко, В.М. Свириденко, В.В. Хохуляк, В.В. Чайка, Н.Я. Якимчук та ін.

У цілому слід зазначити, що попри значну кількість наукових досліджень присвячених аналізу зарубіжного досвіду побудови та

функціонування податкової системи системного способів модифікації існуючої вітчизняної моделі податкової системи з урахуванням передових світових практик тим більше в умовах воєнного на теренах України в межах її новітньої правової доктрини здійснено не було, що й зумовлює необхідність його проведення. Та все ж основоположним фактором, що зумовлює необхідність проведення такого системного дослідження є підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковану Законом № 1678-VII від 16.09.2014 року та прийняття у 2015 році, в рамках якої одним із основних векторів розвитку передбачено проведення податкової реформи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Робота відповідає Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, схваленої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Дисертацію виконано в межах наукових тем Навчально-наукового інституту міжнародних відносин та права «Тенденції розвитку сучасної правової науки в умовах інтеграційних процесів: теоретичні та практичні аспекти» (номер державної реєстрації 0120U100413) та «Сучасні виклики міжнародно-правових відносин і роль України у формуванні світового правопорядку» (номер державної реєстрації 0122U000743).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у розкритті правової сутності формування та функціонування податкової системи України, визначення її особливостей в зарубіжних країнах, виокремлення позитивних практик їх функціонування та виокремлення напрямів удосконалення чинного законодавства в сфері правового регулювання податкової системи України та його реалізації. Для досягнення

вказаної мети в дисертаційній роботі поставлено й вирішено такі основні завдання:

- визначити етапи становлення податкової системи України;
- охарактеризувати систему оподаткування в Україні та визначити шляхи її адаптації до умов воєнного стану;
- розглянути особливості правового регулювання системи оподаткування в Україні та його вади;
- проаналізувати загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні;
- окреслити особливості побудови та функціонування податкової системи країн Європейського Союзу;
- узагальнити особливості побудови та функціонування податкової системи США та Канади;
- з'ясувати особливості побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості;
- запропонувати напрямки впровадження зарубіжного досвіду функціонування податкової системи в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у процесі правового регулювання податкової системи в Україні.

Предмет дослідження – правове регулювання податкової системи України з урахуванням аналізу та впровадження зарубіжного досвіду.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження становлять сукупність методів та прийомів наукового пізнання, як загальнонаукових (діалектичний, історичний, логічний, системний аналіз тощо), так і спеціальних (документального аналізу, порівняльно-правового тощо). Так, діалектичний метод пізнання процесів, пов'язаних з визначенням сфери правового регулювання відносин, що у сфері формування та функціонування

податкової системи в Україні використано при підготовці першого розділу роботи. Системно-структурний підхід застосовувався при визначенні системи оподаткування в Україні та визначення шляхів її адаптація до умов воєнного стану (підрозділ 1.2), з'ясування особливостей правового регулювання системи оподаткування в Україні та його вад (підрозділ 1.3); логіко-семантичний – для формулювання відповідних дефініційних конструкцій (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 2.3). Використання порівняльно-правового методу дозволило виявити переваги та недоліки зарубіжного досвіду правового забезпечення та організації побудови та функціонування податкової системи та визначити шляхи його впровадження в Україні (підрозділи 2.1-2.4). Метод групування застосовано при визначенні системи суб'єктів адміністративної процедури державної реєстрації об'єктів нерухомого майна (підрозділ 1.4). Метод оцінки і прогнозування було використано при дослідженні сутності та змісту особливостей побудови та функціонування податкової системи окремих зарубіжних країн, її основних недоліків та напрямів удосконалення (підрозділи 2.2, 2.3). Метод спостереження та порівняння було застосовано при дослідженні особливостей побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості (підрозділ 2.4). Методи моделювання, аналізу та синтезу використані при визначенні напрямків впровадження зарубіжного досвіду функціонування податкової системи в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану (розділ 3).

Нормативною основою роботи є Конституція України, чинні законодавчі та інші нормативно-правові акти, що регулюють суспільні відносини, які виникають у процесі правового регулювання податкової системи в Україні.

Емпіричну базу дослідження складають: статистичні дані, розміщені на офіційних сайтах Кабінету міністрів України, Державної податкової

служби України, Міністерства закордонних справ України; аналітичні дані експертних установ та організації у сфері оподаткування, міжнародних організацій та центрів оцінювання якості надання послуг в Україні та зарубіжних країнах.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень, виконаних крізь призму людиноцентристської ідеології, присвячених правовим та організаційним засадам формування та функціонування податкової системи України з огляду на найкращі практики реалізації податкової політики в зарубіжних країнах, здійсненим на основі аналізу сучасного нормативно-правового забезпечення та практики такої діяльності, результатом чого стала запропонована низка нових наукових положень і висновків, що виносяться на захист, зокрема:

уперше:

- систематизовано основні види правового регулювання податкової системи України, які є чинниками її стагнації: 1) внесення постійних змін та доповнень до Податкового кодексу України щодо порядку та процедур нарахування та сплати податків – нестабільність правого регулювання податкових процедур; 2) відсутність чіткого регулювання диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), а саме пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу – більше прибутку, більша ставка податку; 3) відсутність чіткої процедури надання податкових канікул та норм щодо відтермінування сплати податку; 4) низький рівень правового регулювання підстав і порядку нарахування та сплати податку з нерухомого майна (надлишкового майна, і майна, яке здається в оренду); 5) відсутність правових запобіжників зловживання спрощеною системою оподаткування, які унеможливлювали маскуванню господарської діяльності підприємства під діяльність фізичної особи

підприємця відповідної категорії; 6) відсутність дисциплінарної та матеріальної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також відповідальності (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків) якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків;

- здійснено аналіз правового регулювання системи оподаткування в Україні в період воєнного стану, на підставі якого було з'ясовано, що введення воєнного стану не лише суттєво ускладнило процес становлення та розвитку податкового законодавства в Україні, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, запропоновано окремі положення щодо адаптації податкової системи до умов воєнного стану.

удосконалено:

- положення щодо виокремлення прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в країнах Європейського Союзу та необхідності їх адаптації в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: стосовно визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; повного звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природнього газу та їх належної експлуатації; зниження податкової ставки податку з доходу інвесторам у сфері використання енергозберігаючих технологій та захисту довкілля; зниження податкової ставки податку з доходу з певних категорій осіб (наприклад, багатодітних сімей, студентів); надання податкових канікул інвесторам, які інвестують гуманітарні та соціальні проекти розвитку країни та розвитку медицини; запровадження диференціації податку на нерухомість в залежності від її виду (комерційна чи

некомерційна); звільнення від оподаткування нерухомості, яка має історичне та культурне значення та відновлюється інвестором для соціальних проектів (створення музеїв, виставкових залів та ін.) та ін.;

- положення щодо доцільності запровадження у вітчизняній моделі податкової практики США та Канади щодо: 1) застосування градації ставки сплати податку з прибутку фізичних осіб в залежності від їх категорій (їх п'ять, кожна поділяється за рівнем прибутку особи чи сукупного прибутку сім'ї); 2) чітке регулювання підстав та порядку оподаткування інвестиційної діяльності з метою створення привабливого інвестиційного клімату особливо в регіони з слабкою економікою або регіонів постдепресивного розвитку; 3) розробка полегшеного порядку формування та подання податкової звітності для різних категорій платників, високий рівень діяльності консультаційних центрів по сплаті податків.

дістали подальшого розвитку:

- розуміння щодо вироблення шляхів покращення інвестиційної привабливості України. Варто звернути увагу на такі заходи податкового регулювання в країнах з високим рівнем інвестиційної привабливості (наприклад, Сінгапуру та Південної Кореї): 1) реалізації жорстких заходів спрямованих на мінімізацію податків та фіктивного виведення податків в офшорні зони; 2) стимулювання добропорядних платників податків шляхом поступового зниження податкових ставок у разі стабільної сплати податків; 3) викорінення корупційної складової в діяльності податкових та судових органів; 4) стимулювання іноземного інвестування та забезпечення його страхових ризиків.

- наукові підходи щодо градації правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та зборів за наступними групами: 1) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати даних податків до бюджету; 2) законодавчі

та підзаконні акти, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів; 3) законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування; 4) законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані і використовуються у:

- *науковій діяльності* – для з'ясування сутності формування та функціонування податкової системи України, визначення її особливостей в зарубіжних країнах, виокремлення позитивних практик їх функціонування та виокремлення напрямів удосконалення чинного законодавства, а також можуть бути основою для подальших наукових досліджень із відповідної проблематики;

- *законотворчій діяльності* – для вдосконалення податкового законодавства (Довідка Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики про впровадження результатів дисертаційної роботи від 21.05.2025 р);

- *практичній діяльності* – для вдосконалення діяльності органів адміністрування податків щодо їх нарахування та стягнення;

- *освітньому процесі* – у викладанні студентам закладів вищої освіти дисциплін «Податкове право», «Фінансове право зарубіжних країн», «Податкова система України» під час підготовки підрозділів підручників і навчальних посібників із відповідних навчальних дисциплін, а також статей і наукових повідомлень (Акт про впровадження в освітній процес ПЗВО «Київський міжнародний університет» результатів дисертаційного дослідження від 30.01.2025 р. №.257).

Апробація результатів дослідження. Положення і висновки дисертаційного дослідження доповідались на кафедрі публічного та європейського права Навчально-наукового інституту міжнародних відносин і права Київського міжнародного університету. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на 2 міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: «Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану» (Львів, 17 травня 2024 року), «Proceedings of the international scientific conference Advances in law: the view of domestic and foreign scholars» (Riga, the Republic of Latvia, October 3–4, 2024).

Публікації. Основні положення роботи знайшли відображення у 4 наукових статтях, опублікованих у виданнях, що визнані як фахові з юридичних дисциплін, а також у тезах доповідей на 2 міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 189 сторінок, у т. ч. основного тексту – 172 сторінки. Список використаних джерел налічує 145 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА ВОЄННОГО СТАНУ

1.1. Етапи становлення податкової системи України

Податкова система України є складним механізмом, який зазнав суттєвих змін у зв'язку з війною, реформами та інтеграційними процесами в ЄС. Вона містить як позитивні сторони, так і низку недоліків, що впливають на бізнес, економіку та державний бюджет. Перевагами податкової системи України є: 1) спрощена система оподаткування для малого бізнесу, адже Україна має гнучку систему єдиного податку для ФОПів (фізичних осіб-підприємців), що спрощує ведення бізнесу та сприяє розвитку малого підприємництва; 2) наявність податкових стимулів для інвесторів та військової економіки (знижені ставки податків на певні види діяльності (наприклад, ІТ-сфера має спеціальний податковий режим «Дія.City»), а також держава надає податкові пільги підприємствам, що підтримують оборонний сектор; 3) діджиталізація податкової системи (державна податкова служба активно впроваджує електронні сервіси для подання звітності та сплати податків, що значно зменшує корупцію та бюрократію); 4) адаптація до стандартів ЄС (останні податкові реформи спрямовані на гармонізацію з європейськими нормами, що полегшує майбутню інтеграцію в ЄС).

Відповідно до недоліків податкової системи України можна віднести: 1) високе податкове навантаження на бізнес (податок на прибуток (18%) і податок на додану вартість (20%) є досить високими порівняно з деякими європейськими країнами, високі ставки соціального внеску (ЄСВ – 22%) створюють додаткове фінансове навантаження на роботодавців); 2) корупція та непрозорість (незважаючи на діджиталізацію, все ще існує проблема зловживань з боку податкових органів, бізнес часто стикається з необґрунтованими перевітками та вимогами; 3) часті зміни податкового

законодавства (підприємцям важко прогнозувати витрати, оскільки податкова політика змінюється надто часто, військовий стан також вплинув на систему зборів та акцизів, що створює нестабільність для бізнесу); 4) проблеми з відшкодуванням ПДВ (багато експортерів стикаються з затримками у відшкодуванні ПДВ, що негативно впливає на ліквідність компаній; це зменшує конкурентоспроможність українського бізнесу на міжнародному ринку).

Таким чином, можна встановити, що податкова система України має значний потенціал для розвитку, проте потребує подальшого спрощення та зменшення корупційних ризиків. Важливими напрямками реформ є зниження податкового навантаження, прозорість адміністрування та стабільність законодавства.

Податкову систему України досліджували та продовжують вивчати багато українських науковців, які зробили вагомий внесок у розвиток фінансової науки та практики. Серед них: В. Л. Андрущенко, автор монографії «Податкова держава», де досліджуються теоретико-методологічні та практичні аспекти реформування податкової системи України; О. Д. Василик, відомий своїми фундаментальними працями у сфері фінансів та оподаткування, які стали основою для багатьох сучасних досліджень; А. І. Крисоватий, досліджував концептуальні основи оподаткування та їх вплив на економічний розвиток держави; І. О. Лютий, автор праць, присвячених аналізу податкової політики та її впливу на макроекономічні показники України; П. В. Мельник, вивчав еволюцію податкової системи України та її адаптацію до європейських стандартів; А. М. Соколовська, досліджувала історичні аспекти становлення податкової системи України та її реформування в сучасних умовах; В. М. Суторміна, авторка робіт, що аналізують податкові реформи та їх вплив на соціально-економічний розвиток; В. М. Федосов, відомий своїми дослідженнями у сфері фінансової

науки, зокрема оподаткування та бюджетної політики.

Зазначені науковці зробили значний внесок у розуміння та розвиток податкової системи України, аналізуючи її історичні аспекти, сучасний стан та перспективи розвитку, однак питання порівняльного аналізу податкової системи України і зарубіжних країн є актуальним дослідницьким завданням, яке покладено в основу проведеного нижче дослідження.

Метою даного підрозділу роботи є дослідження етапів становлення податкової системи України, впливу на еволюційний процес її розвитку цифрової економіки та визначення напрямів її удосконалення й ефективного функціонування.

Податкова система, як невід'ємна складова соціально-економічного розвитку, починає формуватися з утворенням держави. Слід зауважити, що створення податкової системи України відбувалось в умовах відсутності досвіду справляння податків як інструментів регулювання соціально-економічного розвитку країни та співпадало у часі із становленням державності. Становлення вітчизняної податкової системи відбулося в умовах глибокої економічної кризи, перехідної і недосконалої кредитно-грошової системи та політичної нестабільності. Таким чином, в умовах економічної і політичної кризи, разом із виникненням держави України, здобуття нею суверенітету відбувався процес становлення вітчизняної податкової системи, який триває до цього часу. Згідно з Податковим кодексом України (стаття 6 п. 6.3) сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим Кодексом України порядку, становить податкову систему України [1]. Податкова система в широкому розумінні визначається як регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують

адміністрування податків, і проявляються в конкретних формах оподаткування [2, с. 47]. Як зазначають Донченко Т. В., Олійник А. В. «що іноді зустрічається ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування». Проте, застосовуючи термін «система оподаткування», акцент робиться на таких елементах системи як сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння» [3, с. 62].

Як показує проведений аналіз наукових джерел у науковців немає єдиного підходу щодо визначення етапів становлення та розвитку податкової системи України. У той же час більшість дослідників визначають чотири основних етапів становлення податкової системи України: 1 етап – 1991-1993 рр., 2 етап – 1994–1999 рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010– до нашого часу [4; 5; 6; 7; 8; 9; 10].

Цікавою з огляду на розвиток цифрових технологій і їх впровадження в податкову систему є класифікація етапів становлення податкової системи в Україні запропонована Донченко Т. В. та Олійник А. В., зокрема ними виокремлено такі етапи:

1) 1998–2007 роки – запровадження технології «клієнт-сервер», яка була використана при створенні нової концепції АІАС ДПА у середовищі СУБД ORACLE. У 2000 році на місцевих рівнях ДПА в промислову експлуатацію впроваджено нову АІС «Облік податків і платежів», побудовану за єдиною технологічною схемою обробки інформації. Триває розробка та впровадження системи звітних показників ДПА України з використанням сучасних OLAP-технологій та АІС «Галузь», яка дозволяє щоденно отримувати інформацію про стан розрахунків платників податків з бюджетом. У 2001 році введено у промислову експлуатацію програмне забезпечення автоматизованої системи «Картка боржника» для автоматизації роботи підрозділів примусового стягнення податкової заборгованості; проведені попередні роботи з розробки нової трирівневої автоматизованої

інформаційної системи «AIC реєстрів платників податків та зборів»;

2) 2008–2013 роки – розробка та впровадження інтегрованої автоматизованої інформаційної системи (IAIC) ДПС. Розробка та впровадження в межах IAIC ДПС систем «Податковий блок», підсистем «Обробка податкової звітності та платежів», «Облік платежів», «Податковий аудит». Запровадження WEB-технологій, для подачі електронної звітності та електронного оподаткування;

3) з 2014 року до нашого часу – розробка та впровадження електронного сервісу з надання електронних послуг платникам податків з використанням Інтернет-середовища та єдиного веб-порталу ДПС України – персонального Електронного кабінету платника податків, який розроблено в межах АС «Податковий блок». Впровадження АС «Електронна картка» та АС «Управління документами». Створюється програмне забезпечення для ідентифікації учасників податкових відносин у галузі електронної комерції: G2G, G2B, G2C, B2B, B2C, C2C [3, с. 49–52].

Марина Слатвінська, здійснивши аналіз наукових позицій різних авторів щодо етапів становлення податкової системи України та з урахуванням авторського бачення виокремлює такі етапи становлення податкової системи України:

1. Перший етап становлення – створення податкової системи (1991–1993 роки). Особливістю цього періоду реформування податкової системи стало істотне зростання податкового тиску на кінець 1992 року. Причиною чого стало введення акцизів і мит, а замість податку на прибуток – податку на дохід. У той же час, стягування податку на додану вартість за ставкою 28%, який розраховувався як податок з обороту, призвело до зростання інфляції. Крім того, першій податковій реформі була притаманна зміна співвідношення прямих і непрямих податків. Зміщення відбулося в напрямку збільшення непрямого оподаткування. Однак зниження ефективності

виробництва і падінням ВВП накладали жорсткі обмеження на податкову систему і потребувала прийняття кардинальних заходів, які в свою чергу вимагали проведення подальших перетворень у сфері оподаткування.

2. Другий етап становлення – приведення у відповідність ринковим відносинам (1994–1999 роки). Характерними особливостями другої податкової реформи в Україні можна назвати: нестабільність і непередбачуваність податкової системи України; переважання прямого оподаткування над непрямим; збільшення фіскального тиску на початкових етапах проведення реформи; посилення контролю і відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів; стимулювання розвитку підприємницької діяльності через введення альтернативних систем оподаткування; відсутність науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи України, яка враховувала б особливості розвитку держави.

3. Третій етап становлення – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (2000–2005 роки). Характерними особливостями третьої податкової реформи були: орієнтація на одночасний перегляд ставок всіх основних бюджетоутворюючих податків без розробки компенсаторних заходів; відсутність теоретичного обґрунтування концепцій реформування податкової системи; внесення змін без урахування особливостей інституційної та макроекономічного середовища, загальнонаціональних інтересів; зниження ефективності адміністрування податків; спрямованість реформи на удосконалення справляння основних податків і зниження податкового навантаження; суперечливий характер, наявність «податкових лазівок»; переважання прямого оподаткування над непрямим.

4. Четвертий етап становлення – оптимізація податкової системи (2005–2010 роки). Характерними особливостями четвертої податкової реформи

були: нестабільність і суперечливість нормативно-правових актів у сфері оподаткування, неузгодженість окремих норм; нерівномірний розподіл податкового тягаря, що сприяє ухиленню від сплати податків, платежів і зростання тіньової економіки; декларативний характер розроблених стратегій і концепцій реформування податкової системи; посилення контролю за сплатою податків; наявність необґрунтованих пільг і преференцій; низький рівень податкової і правової культури в суспільстві; високий фіскальний тиск на бізнес; невиправдано високі витрати на адміністрування окремих податків і зборів в порівнянні з надходженнями від них; обтяжливість податкової системи, обумовлена широким переліком податків, зборів, обов'язкових платежів; переважання непрямого оподаткування над прямим; наявність бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ.

5. П'ятий етап становлення – усунення недоліків (2010–2014 роки). П'ятій податковій реформі України було іманентно: скорочення кількості податків і зборів; акцент на збереженні альтернативних систем оподаткування суб'єктів господарювання, з метою стимулювання їх діяльності; нерівномірний податковий тиск; збереження позицій по переважанню непрямого оподаткування над прямим; високий рівень ухилення від сплати податків; наявність ряду концепцій реформування податкової системи, які часто суперечили один одному; введення податкових пільг; нестабільність податкового законодавства; високе оподаткування праці; фіскальна спрямованість проведених реформ.

6. Шостий етап становлення – трансформації загальнодержавних та місцевих податків і зборів (з 2015 року по сьогодні). На початку 2015 року було прийнято Стратегію сталого розвитку України «Україна-2020». У рамках даної стратегії за вектором розвитку передбачено проведення податкової реформи. Її основною метою заявлена побудова простої, економічно справедливої податкової системи, яка створить умови для

стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків. Крім того, передбачено перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої [11].

Здійснивши аналіз вищевказаних позицій, можна резюмувати, що становлення податкової системи України можна поділити на кілька ключових етапів, які відображають як історичні зміни, так і поступову еволюцію фіскальної політики.

1. 1991–1996 рр. – Формування національної податкової системи. Після проголошення незалежності Україна успадкувала податкову систему СРСР, яка була централізованою, неефективною та орієнтованою на планову економіку. Прийнято низку законодавчих актів, зокрема: Закон України «Про систему оподаткування» (1991); введено податок на додану вартість (далі – ПДВ) (1992 р.), запроваджено акцизний збір; створено Державну податкову службу

2. 1997–2010 рр. – Становлення та вдосконалення системи оподаткування. Ухвалено Закон «Про податок на додану вартість» (1997), який визначив, об'єктом оподаткування є операції з постачання товарів (заробітку, послуг) на митній території України, операції з імпорту та експорту товарів, операції з надання послуг нерезидентами; платниками податку є юридичні особи та фізичні особи-підприємці, якщо обсяг їх оподатковуваних операцій перевищив встановлений поріг реєстрації; ставкою ПДВ визначено 20% – базова ставка; передбачалося, що підприємство може зменшити суму ПДВ до сплати, якщо вони придбали товари чи послуги з включенням ПД; відшкодування ПДВ передбачалося для експортерів та певних категорій плат. Запроваджено фіксований сільськогосподарський податок (1998) та єдиний податок для малого бізнесу (1999) відповідно до Указу Президента України № 727/98 від 3 липня 1998

року «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», ця система почала діяти з 1 січня 1999 року та стала одним із середніх кроків для підтримки малого та середнього бізнесу. В той же час податкова система залишилася складною, непрозорою та містила численні пільги для окремих галузей, що сприяло корупції.

3. 2010–2014 рр. – Прийняття Податкового кодексу України (2010 р.)
Податковий кодекс України (2010 р.). Основними нововведеннями Податкового кодексу стало: 1) скорочення кількості податків. До прийняття кодексу в Україні діяло 40 податків і зборів. Після ухвалення Податкового кодексу їх кількість скоротили до 23 (згодом – до 11 у 2015 році); 2) відбулось зниження ставок на податок з прибутку підприємств з 2011 р. – 23% до 18% з 2014 року і до сьогодні; 3) визначено податок на додану вартість (ПДВ), ставка ПДВ зменшена до 2014 р. – 20%, з 2014 р. – 17% (але згодом повернули 20%); запроваджено електронне адміністрування ПДВ (2015 р.) для боротьби з махінаціями; 4) систематизована спрощена система оподаткування: встановлено 4 групи платників єдиного податку, що регулювало оподаткування малого та середнього бізнесу; 5) визначено ставки податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), основна ставка якого склала 15% (з 2015 року – 18%). В цілому запровадження Податкового кодексу стало першим кроком у процесі реформування податкової системи України. Він дозволив систематизувати законодавство, зменшити кількість податків та покращити адміністрування.

4. 2014–2020 рр. – Реформа податкової системи в контексті євроінтеграції. Після Революції Гідності відбулося суттєве реформування податкової політики: 1) було ліквідовано Державну податкову службу та створено нову Державну фіскальну службу України (2014); 2) відбувся перехід до системи електронного адміністрування ПДВ (2015), що зменшило махінації з податковим кредитом; 3) було скасовано податок на прибуток у

сільському господарстві та запровадження єдиного податку 4-ї групи; 4) ухвалено низку законів, направлених на запобігання ухилення від оподаткування.

5. 2020 – до сьогодні – Діджиталізація та податкова реформа в умовах війни. Ліквідація Державної фіскальної служби та відновлення Державної податкової служби України (2020). Запровадження електронних сервісів, зокрема РРО (електронних касових апаратів) та застосунку «Дія». Під час повномасштабного вторгнення РФ (2022) введено пільговий режим оподаткування, зокрема: скасування ПДВ та акцизу на пальне; запровадження 2% податку для бізнесу, який діяв у на перших етапах запровадження воєнного стану; зменшення податкового тиску для підтримки економіки; восени 2023 року Україна повернулася до продовження податкової моделі, що відповідає вимогам МВФ.

Таким чином, вітчизняна податкова система пройшла складний шлях від хаотичного набору податків у 1990-х до більшої прозорості та цифрової системи сьогодні. Попри це, залишаються виклики: великі навантаження на бізнес, тіньова економіка, потреба в боротьбі з корупцією. Подальші реформи будуть спрямовані на гармонізацію податкової політики з нормами ЄС, особливо в контексті євроінтеграції.

Податкова політика сучасної України орієнтована на стимулювання економічного зростання, інтеграцію до європейського економічного простору та підтримку бізнесу в умовах воєнного стану. Основними її напрямками є:

1. Гармонізація податкового законодавства з нормами ЄС. Виконання вимог щодо інтеграції в ЄС, зокрема імплементація положення Директиви ЄС з ПДВ, акцій та корпоративного оподаткування. Впровадження міжнародних стандартів податкового контролю (план BEPS, обмін податковою інформацією). Перехід на митний безвіз із ЄС, що спростить міжнародну торгівлю.

2. Оптимізація податкового навантаження та детінізація економіки. Зміна податкового навантаження на бізнес та фізичних осіб з одночасним розширенням бази оподаткування. Продовження боротьби з тіньовою економікою та нелегальним бізнесом через цифровий облік та контроль. Підвищення ефективності податкових полів – залишити лише ті, що справді сприяють розвитку економіки.

3. Цифровізація податкової системи. Подальший розвиток електронного адміністрування податків через онлайн-сервіси (кабінет платника податків, «Дія»). Впровадження електронних фіскальних чеків (РРО) та контрольних механізмів для зменшення схеми ухилення від сплати податків. Використання штучного інтелекту та аналізу великих даних для виявлення ухилень від оподаткування.

4. Підтримка малого та середнього бізнесу. Створення сприятливих умов для відновлення бізнесу після війни. Можливе збереження спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу, але з удосконаленням правил. Впровадження механізмів податкових канікул або компенсацій для підприємств, що постраждали від війни.

5. Реформа податку на прибуток та заміна його податку на виведений капітал. Розглядається можливість переходу від податку на прибуток (18%) до податку на виведений капітал (ПнВК), це зменшить навантаження на підприємства, які реінвестують кошти, та спростить податкову звітність.

6. Реформа оподаткування доходів фізичних осіб, яка полягає в перегляді ставок ПДФО (податку на доходи фізичних осіб), можливого введення прогресивної шкали оподаткування. Оптимізація єдиного соціального внеску (ЄСВ), щоб зменшити навантаження на фонд оплати праці.

7. Удосконалення адміністрування ПДВ та акцизів. Подальше спрощення механізму відшкодування ПДВ. Посилення контролю за

офшорними схемами та мінімізація шахрайства з фіктивним ПДВ-кредитом. Збільшення акцизів на шкідливі товари (алкоголь, тютюн, палене) відповідно до стандартів ЄС.

8. Підвищення податкової культури та прозорості. Покращення комунікації між податковими органами та платниками через відкриті консультації та роз'яснення. Запровадження механізму «податкової амністії» для бізнесу, що готовий легалізувати активи.

Отже, сучасна податкова політика України спрямована на сприяння адмініструванню, підтримку бізнесу, боротьбу з тіньовою економікою та відповідність стандартам ЄС. Головним викликом залишається баланс між фіскальними потребами держави та створенням сприятливих умов для розвитку економіки в умовах війни та післявоєнного відновлення.

Як вірно зауважують Донченко Т. В. та Олійник А. В., «пріоритетним завданням податкових органів на сучасному етапі є 100% впровадження електронних сервісів, що забезпечить: зменшення витрат часу для платника; зменшення кількості помилок; загальнодоступність процедур; спрощення і підвищення рівня прозорості відповідних процедур; відкритість діяльності контролюючих органів; комплексний захист інформації, пов'язаної з використанням електронних сервісів. Впродовж останніх років контролюючими органами впроваджено більш ніж 55 електронних сервісів, серед яких: інформаційний веб-портал «Єдине вікно», Е-ПДВ, Е-кабінет, Е-Акциз, Е-Чек, Е-Аудит загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс (ЗІР) та інші. На сьогодні ДФС України запровадила оновлену версію електронного сервісу «Електронний кабінет платника», що працює цілодобово, у режимі реального часу на безоплатній основі через мережу Інтернет без встановлення спеціального програмного забезпечення. Він надає платнику доступ до даних ЄРПН, СЕА ПДВ, СЕАРП. У 2018 році послугами Е-кабінету скористались понад 9,5 млн осіб. За допомогою цього сервісу

можливо сформувати та надіслати до органів ДФС електронні документи, у тому числі податкову звітність, запити на отримання інформації, заяви для реєстрації платником окремих податків. Крім того, платники можуть через ЕКП зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Єдиному реєстрі акцизних накладних, скористатися сервісами систем електронного адміністрування ПДВ та реалізації пального. Отже, перевагами Електронного кабінету платника є: працює за допомогою персональних комп'ютерів та смарт-пристроїв; працює без встановлення програмного забезпечення; вхід до особистого кабінету за наявності електронного цифрового підпису (ЕЦП) будь-якого АЦСК; працює безкоштовно та цілодобово; отримання інформації в режимі он-лайн; не потрібно відвідувати ЦОП – економія часу; доступ до відкритої інформації без ЕЦП.

Електронний кабінет платника податків – новий електронний сервіс веб-порталу ДПС України, який за допомогою спеціального інструмента доступу (наприклад, електронної картки платника податків) з використанням електронно-цифрового підпису дозволить платнику податків працювати з органами податкової служби в режимі реального часу. Робота з власним Електронним кабінетом здійснюватиметься платником податків за допомогою підключеного до Інтернет-мережі персонального комп'ютера з використанням стандартних програмно-технічних засобів (браузера, картрідера тощо) за умови авторизації платника 59 податків на веб-порталі ДПС України. Електронний кабінет платника податків є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який надаватиме безконтактні способи взаємодії платників податків та ДПС з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій» [3, с. 49–53].

Також слід відміти деякі особливості становлення податкової системи України в останні 5 кризових років для України, викликаних початком

пандемії COVID-19 у 2019 році і повномасштабним вторгненням росії на територію України з 24 лютого 2022 року і до сьогодні. Чимало змін до Податкового кодексу України було внесено у зв'язку зі світовою пандемією COVID-19, що були спрямовані на підтримання економічної активності малого та середнього бізнесу. Так, Законами України від 16 січня 2020 р. №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [12] та від 30 березня 2020 р. № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» [13], внесено зміни, зокрема, до глави 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» розділу XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України. Основні зміни стосувалися загальних положень щодо визначення умов та вимог віднесення суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності до першої-третьої групи платників єдиного податку.

Як слушно зазначають окремі дослідники, «новітні реалії буття України в умовах війни, важка економічна ситуація, зумовлена військовою агресією росії та введенням на території нашої держави воєнного стану, вимагають адаптації податкового законодавства до нових умов, оскільки навіть в умовах війни економіка та бізнес мають працювати, тому з початком війни до податкового законодавства були внесені кардинальні зміни, спрямовані перш за все на підтримку вітчизняного бізнесу, а саме: відстрочення виконання податкових обов'язків, зупинення перебігу податкових строків (зокрема строків давності), подання звітності та іншої документації у паперовій формі, введення мораторію на податкові перевірки тощо, адже попри всі складнощі ведення бізнесу під час війни має бути

забезпечений розумний баланс між підтримкою бізнесу та можливістю забезпечення потреб держави і громадян» [10, с. 190].

Окрім цього 17 березня 2022 року набув чинності Закон від 15.03.2022 р. № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», згідно з яким основні зміни, що корегують податкову систему полягають у наступному: встановлено особливості оподаткування єдиним податком з 1 квітня 2022 року (можливість не сплачувати єдиний податок фізичними особами – підприємцями – платниками 1 та 2 груп; розширення кола платників, що можуть знаходитись на 3 групі; збільшення для платників 3 групи межі доходу до 10 млрд грн на рік та зняття обмежень по кількості найманих працівників; зменшення ставки єдиного податку для платників 3 групи до 2% від доходу); встановлено ставки акцизного податку на пальне у розмірі 0 євро; на територіях, де ведуться бойові дії, та на тимчасово окупованих територіях: скасовано оподаткування земельним податком та орендною платою за землю; відмінено сплату мінімального податкового зобов'язання за 2022 та 2023 роки; скасовано оподаткування екологічним податком за 2022 рік [14].

1.2. Система оподаткування України та її адаптація до умов воєнного стану

Податкова система України зазнає значних трансформацій останнє десятиліття. Ключовими елементами трансформації податкової системи України у 2014–2024 роках є: 1) скорочення податків та реформування адміністрування (2014–2016), у 2015 році кількість податків було скорочено з 22 до 11; запроваджено електронне адміністрування ПДВ, спрощено систему звітності через електронні сервіси; 2) впровадження податкової реформи 2016 року, яка відзначилась зниженням Єдиного соціального внеску (ЄСВ) з

41% до 22%, запровадженням податкової амністії для громадян; спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств; 3) діджиталізація та боротьба з тіньовою економікою (2019–2021), введено систему електронних фіскальних чеків (РРО), впроваджено міжнародні стандарти боротьби з ухиленням від сплати податків (план BEPS), Україна приєдналася до автоматичного обміну податковою інформацією (CRS); 4) податкові зміни під час війни (2022–2023 років) – запроваджено 2% даних для бізнесу, скасовано ПДВ та акції на пальне для стабілізації ринку, спрощено оподаткування благодійної допомоги та військових зборів. У 2023 році система повернена до довоєнних вимог для виконання плану надходження до державного бюджету. Слід визнати, що за останнє десятиліття податкова система України стала більшою прозорою, цифровою та адаптованою до європейських стандартів. Однак і досі не вироблено єдиного підходу до побудови податкової системи України, яка б задовольнила більшість суспільства України.

Тому завданням дослідження в межах даного підрозділу роботи є систематизування підходів до визначення складових елементів податкової системи України і визначення організаційно-правових зв'язків між компонентами податкової системи, визначення факторів, що впливають на структуру податкової системи.

Пабат О.В. зазначає, що «тривалий час питання елементів податкової системи України розглядалося виключно в науці податкового та фінансового права. Податкову систему ототожнювали з системою оподаткування, яка визначалася як сукупність податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру. До прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ) в науці податкову систему України також подавали у вигляді трьох основних підсистем: оподаткування юридичних осіб, оподаткування фізичних осіб, зборів у державні цільові фонди. Вважається, що ці

підсистеми складаються з таких структурних елементів, як прямі і непрямі податки, а також збори. Ці елементи знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою» [15, с. 49].

Як вірно зазначає автор, «поділ податків на прямі і непрямі відбувається за формою оподаткування. Прямі податки сплачуються безпосередньо податниками і бувають реальними та особистими. До реальних відноситься податок на майно, а до особистих – податки на доходи фізичних осіб та підприємств. Непрямі податки не пов'язані з розміром доходів чи вартістю майна платника податків. Такими в Україні є акцизний податок, мито. Розглядаючи податкову систему України в широкому розумінні, науковці включали в неї низку процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та скасування податків, інших податкових платежів, діяльність із забезпечення сплати податків, здійснення контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. В окремих навчальних посібниках під податковою системою у широкому розумінні розглядають взаємопов'язану сукупність діючих у конкретний момент у конкретній державі суттєвих умов оподаткування» [15, с. 50].

Лучковська С. І. зазначає, що «до елементів податкової системи відносять: 1) систему всіх податкових платежів; 2) систему принципів оподаткування; 3) систему податкового законодавства; 4) правовий механізм податку; 5) систему податкових органів, їх права, обов'язки, відповідальність; 6) порядок, форми й методи встановлення, зміни та скасування податків; 7) закріплення правового механізму податку за кожним податковим платежем; 8) форми й методи податкового контролю; 9) права, обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів платників податків та інших учасників податкових правовідносин тощо [16, с. 35].

Склад податкової системи України закріплено в ч. 3 ст. 6 ПКУ як «сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що

справляються в установленому ПКУ порядку» [1].

Всі елементи податкової системи України встановлюються Верховною Радою України. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені ПКУ і є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених ПКУ. Встановлення загальнодержавних податків та зборів в Україні, не передбачених ПКУ, забороняється. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [1]. Відповідно до ст. 9 ПКУ до загальнодержавних податків і зборів належать: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, мито [1].

До місцевих податків і зборів, що є елементами податкової системи України, належать: податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір. Встановлення не передбачених ПКУ місцевих податків та зборів забороняється [1].

Як вірно зазначає Пабат О. В., «всі елементи податкової системи повинні забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджетів, виконуючи фіскальну функцію. В той же час окремі елементи податкової системи здійснюють регулюючу функцію. За їх допомогою держава може впливати на певні напрямки соціально-економічного розвитку суспільства. Зокрема, до таких можна віднести податок на майно або його частину, тобто так званий «податок на розкіш». Запровадження таких елементів податкової системи є результатом компромісу інтересів різних політичних сил, які представляють інтереси частини суспільства. Організаційно-правові зв'язки між елементами податкової системи України пов'язані з розподілом податків між державним і місцевими бюджетами. До

особливостей такого розподілу слід віднести нерозривність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що пов'язана з формуванням зведеного бюджету України, періодичний перегляд переліку та співвідношення частин загальнодержавних і місцевих податків, необхідність врахування податкоспроможності в регіонах України тощо» [15, с. 49].

Відповідно до Податкового кодексу України податкова система включає 7 загальнодержавних податків і зборів та 4 місцевих. В той же час поряд зі скороченням кількості податків варто змінювати підходи до сплати податків, як обов'язку фізичних та юридичних осіб для нормального функціонування держави. Адже тільки введенням чи відміною певного податку не можливо стабілізувати економіку країни, ефективна податкова система будується завдяки вмілому комбінуванню податків, податки, що є елементами податкової системи України, взаємодіють на засадах взаємного доповнення.

Вибір елементів податкової системи України є основою її побудови. Встановлення того чи іншого елемента залежить від низки факторів. Оскільки завданням оподаткування є мобілізація коштів, необхідних для здійснення державою своїх функцій, то при встановленні чи зміні самих податків та їх елементів слід виходити з того, що держава має потребу в певному обсязі коштів. Частки цих коштів надходять від конкретних податків. Отже, коли мова йде про організаційно-правові зв'язки, відмітимо необхідність врахування співвідношення між податками, котрі справляються юридичними та фізичними особами, а також між прямими та непрямими податками.

Визначаючи кількість податків, що є елементами податкової системи України, законодавець повинен виходити зі світової практики, при цьому врахувавши, що в розвинених країнах кількість податків невелика. Практика і світовий досвід показали, що найефективнішою є податкова система з

невеликою кількістю податків, яка охоплює всі основні об'єкти оподаткування. Податкова система має бути звільнена від малоефективних податкових форм.

Одним з головних питань організаційно-правових зв'язків елементів податкової системи України є розподіл податків між бюджетами різних рівнів. Такий поділ здійснюється, виходячи з необхідності надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету.

Наразі частини окремих загальнодержавних податків розподіляються в кілька видів бюджетів. Вимоги суспільства щодо децентралізації частини державних доходів досі не почуті законодавцями. Перерозподіл податків на користь місцевих бюджетів дозволить розширити та зміцнити права і повноваження місцевого та регіонального самоврядування.

Нижче доцільно здійснити аналіз окремих елементів системи оподаткування, в першу чергу системи податків.

Податкова система України включає так звану загальну систему оподаткування, що застосовується до багатьох юридичних осіб та приватних підприємців, та деякі спеціальні податкові режими, зокрема, такі, що застосовуються до суб'єктів малого підприємництва, сільськогосподарських підприємств та ін.

Загальна система оподаткування включає наступні податки:

1. Податки на прибуток. В залежності від платника податків податок на прибуток включає податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб.

1.1. Податок на прибуток підприємств (ППП). Базова ставка ППП складає 18% від суми прибутку, що підлягає оподаткуванню (який розраховується як маржа між доходами та витратами). Зазначена ставка застосовується до всіх платників податку на прибуток підприємств (ППП).

Однак до деяких видів діяльності застосовується інша ставка.

Наприклад, діяльність у сфері страхування, відмінного від страхування життя, обкладається податком за ставкою 3%, 0% ставка застосовується до дивідендів, які платник ПППП виплачує іншому платнику ПППП; до діяльності у сфері довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування та недержавного пенсійного забезпечення також застосовується згадана вище ставка. Юридичні особи, що здійснюють діяльність у сфері букмекерства або азартних ігор (включаючи казино), у додаток до ПППП за ставкою 18% зобов'язані сплатити податок за ставкою 10% від суми доходів (від діяльності, що пов'язана з продажем лотерейних квитків та проведенням лотерей, а також діяльності у сфері азартних ігор із використанням гральних автоматів) або 18% від суми доходів (від діяльності у сфері букмекерства та азартних ігор (включаючи казино), за винятком діяльності у сфері азартних ігор із використанням гральних автоматів).

Для іноземних інвесторів важливо зазначити, що курсова різниця внаслідок валютних коливань також підлягає оподаткуванню у відповідності до законодавства України.

Платниками податку на прибуток є:

- із числа резидентів – суб'єкти підприємницької (господарської) діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, що здійснюють діяльність, направлену на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;
- з числа нерезидентів – фізичні чи юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи із джерелом їх, походження з України;
- філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку з числа резидентів, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади. Платник податку, що має такі філії, може прийняти рішення щодо сплати

консолідованого податку та сплачувати податок до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філій, а також до бюджету територіальної громади за своїм місцезнаходженням. При цьому податок зменшується на суму, сплачену до бюджетів територіальних громад за місцезнаходженням філії;

- управління залізниці та підприємства залізничного транспорту, їх, структурні підрозділи;
- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні або виконують агентські (представницькі) функції для таких нерезидентів або їх засновників;
- Національний банк України та його установи.

Об'єктом оподаткування є прибуток, що визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на:

- суму валових витрат платника податку;
- суму амортизаційних відрахувань.

Валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Валовий дохід включає:

1. Загальні доходи від продажу товарів (робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи, а також доходи від продажу цінних паперів (крім операцій з їх первинного випуску (розміщення) та операцій з їх кінцевого погашення (ліквідації)).

2. Доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг, торгівлі валютними цінностями, цінними

паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами.

3. Доходи: від товарообмінних (бартерних) операцій; від страхової діяльності; від операцій з розрахунками в іноземній валюті; від операцій з пов'язаними особами; від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів або нематеріальних активів, що підлягають амортизації; від операцій з торгівлі цінними паперами та деривативами; інші доходи по операціям особливого виду - спільній діяльності без створення юридичної особи, виплаті дивідендів, операціям з борговими вимогами та зобов'язаннями, виконаних довгострокових договірних зобов'язань.

4. Доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами, а також доходів від здійснення операцій лізингу (оренди).

5. Доходи, не враховані в обчисленні валового доходу періодів, що передують звітному та виявлені у звітному періоді.

6. Доходи з інших джерел та від позареалізаційних операцій, у тому числі у вигляді:

- сум безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, вартості товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку у звітному періоді, за винятком випадків, коли така безповоротна фінансова допомога та безоплатні товари (роботи, послуги) отримуються неприбутковими організаціями, або такі операції здійснюються між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи;

- сум невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів;

- сум заборгованості, що підлягає включенню до валових доходів по відшкодуванню сум безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву платника податку, та інші;

- сум коштів страхового резерву, використаних не за призначенням;
- вартості матеріальних цінностей, переданих платнику податку згідно з договорами схову та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті;
- сум штрафів та/або неустойки чи пені, одержаних за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, господарського чи третейського суду;
- сум державного мита, попередньо сплачено позивачем, що повертається на його користь за рішенням суду (господарського суду).

Не включаються до складу валового доходу:

1. Суми акцизного збору, податку на додану вартість, отриманих (нарахованих) підприємством у складі ціни продажу продукції (робіт, послуг), за винятком випадків, коли таке підприємство-отримувач не є платником податку на додану вартість.
2. Суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законодавством.
3. Суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду (господарського суду) або внаслідок задоволення претензій у порядку, установленому законодавством як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, у разі якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу валових витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів.
4. Суми коштів у частині надмірно сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу валових витрат.

5. Суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, у тому числі грошові або майнові внески, згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи.

6. Суми доходів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування від надання державних послуг (видачі дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, реєстрації, інших послуг, обов'язковість придбання яких передбачено законодавством) у разі зарахування таких доходів до відповідних бюджетів.

7. Суми доходів, накопичуваних на пенсійних рахунках у межах механізму додаткового пенсійного забезпечення, а також суми надходжень до інших неприбуткових організацій.

8. Кошти спільного інвестування інститутів спільного інвестування (ICI) кошти, залучені від інвесторів ICI, доходи від здійснення операцій з активами ICI та доходи, нараховані за активами.

9. Суми одержаного платником податку емісійного доходу.

10. Номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених (непогашених) цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих (виданих) боржником на користь (на ім'я) платника податку як забезпечення або підтвердження заборгованості такого боржника перед таким платником податку (облігацій, ощадних сертифікатів, казначейських зобов'язань, векселів, боргових розписок, акредитивів, чеків, гарантій, банківських наказів та інших подібних платіжних документів).

11. Доходи від спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку.

12. Кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав,

емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи-емітента або після закінчення договору про спільну діяльність, але не вище номінальної вартості акцій (часток, паїв).

13. Кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається іншими державами відповідно до міжнародних угод, що набрали чинності у встановленому законодавством порядку.

14. Вартість основних фондів безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством:

- якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади;

- у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих органів рад, прийнятих у межах їх повноважень;

- у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок. Отримані таким чином основні фонди приймаються на баланс за балансовою вартістю. Порядок безоплатної передачі таких основних фондів установлюється Кабінетом Міністрів України.

15. Кошти або майно, що надаються у вигляді безповоротної допомоги громадським організаціям інвалідів та підприємствам і організаціям, інші надходження, прямо визначені нормами Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

Валові витрати

1. Валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або

нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

2. До складу валових витрат включаються:

- суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) та охороною праці, з урахуванням обмежень прямо передбачених статтями ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств»;

- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних громад, до неприбуткових організацій, але не більше ніж чотири відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду, за винятком відрахувань на додаткове пенсійне забезпечення;

- суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 відсотків таких осіб, цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду;

- суми коштів, внесені до страхових резервів у порядку відшкодування сум безнадійної заборгованості за рахунок страхового резерву платника податку та покриття безнадійної заборгованості банками та небанківськими фінансовими установами;

- суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, а також із врахуванням особливостей оподаткування дивідендів, доходів грального бізнесу та доходів нерезидентів; сплату податку на додану вартість,

включеного до ціни товарів (робіт, послуг), що може придбати платник податку для виробничого або невиробничого використання, сплату податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів згідно із законом України «Про оподаткування доходів фізичних осіб».

Для платників податку на прибуток підприємств, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу валових витрат виробництва (обігу) входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких належать до валових витрат такого платника податку;

У разі якщо платник податку на прибуток, зареєстрований як платник податку на додану вартість, одночасно здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що оподатковуються податком на додану вартість та звільнені від оподаткування, або не є об'єктом оподаткування таким податком, податок на додану вартість, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат, та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до валових витрат або балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту такого платника податку згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» [17].

3. Для платників податку, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, до складу валових витрат включається плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

4. Крім того, до валових витрат включаються:

- суми витрат, не віднесені до складу валових витрат минулих звітних податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям

документів, установлених правилами податкового обліку, та підтверджених такими документами у звітному податковому періоді;

- суми витрат, не враховані у минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок та виявлених у звітному податковому періоді у розрахунку податкового зобов'язання;

- суми безнадійної заборгованості в частині, що не була віднесена до валових витрат у разі коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку, а також суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності.

- суми витрат, пов'язаних з поліпшенням основних, у сумі, що не перевищує п'яти відсотків сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року. Витрати, що перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості груп 2 і 3 (балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1), та підлягають амортизації за нормами передбаченими для відповідних основних фондів;

- суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України «Про підтвердження відповідності».

Не включаються до складу валових витрат витрати на:

1. Потреби, не пов'язані з веденням основної діяльності, а саме:

- організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям та витрат, пов'язаних з проведенням рекламної діяльності: передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку. Обмеження не стосується платників податку, основною діяльністю яких є організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та

за рахунок інших осіб;

- придбання лотерей, участь в азартних іграх;
- фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених пунктами 5.6 «Особливості визначення складу витрат на оплату праці» і 5.7 «Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи», та в інших випадках, передбачених нормами Закону «Про оподаткування прибутку підприємств».

2. Сплата вартості торгових патентів, яка враховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку та сплата неустойки, штрафів чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, господарського або третейського суду.

3. Утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами.

Під терміном «холдингові компанії» слід розуміти юридичних осіб, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи.

4. Виплату емісійного доходу на користь емітента корпоративних прав.

5. Виплату дивідендів.

6. Виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу валових витрат підлягають фактичні суми виплат (заохочень), але не більші ніж суми, розраховані за звичайними цінами.

Не підлягають віднесенню до складу валових витрат суми збитків платника податку, понесених у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) або

їх обміном за цінами, що нижчі за звичайні, пов'язаним з таким платником податку особам. І в разі, коли сума виплат (заохочень) або її частина пов'язаним фізичним особам не визнаються валовими витратами, така сума (або її частина) є базою для нарахування внесків на соціальні заходи.

Не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

У разі втрати, знищення або зіпсуття зазначених документів платник податку має право письмово заявити про це податковому органу та здійснити заходи, необхідні для поновлення таких документів. Письмова заява має бути надіслана до/або разом з поданням розрахунку податкових зобов'язань звітного періоду.

Якщо платник податку не подасть у такий строк письмову заяву та не поновить зазначених документів до закінчення податкового періоду, що настає за звітним, непідтверджені відповідними документами витрати не визнаються валовими витратами і на суму недосплаченого податку нараховується пеня у розмірі облікової ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 рази. Якщо платник податку поновить зазначені документи у наступних періодах, підтверджені витрати (з урахуванням сплаченої пені) включаються до валових витрат податкового періоду, на який припадає таке поновлення [18].

1.2. Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір. Стандартна ставка ПДФО в Україні складає 18%. Зазначена ставка (переважно) застосовується до:

- доходів у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- сум винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику

податку відповідно до умов цивільно-правового договору;

- доходів від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі – роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

- частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з положеннями статей 172-173 ПКУ України;

- доходів від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);

- оподаткованого доходу (прибутку), який не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;

- суми заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II ПКУ України, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу. Фізична особа самостійно сплачує податок з таких доходів та зазначає їх у річній податковій декларації:

- пасивного доходу, доходу у вигляді виграшів, призів;

- інвестиційного прибутку від проведення платником податку операцій

з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах за деяким виключенням;

- доходу у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з ПКУ України;

- суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

- коштів або майна (нематеріальні активи), отриманих платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання тощо;

- доходів, що становлять позитивну різницю між: сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду, крім випадків, коли платник податку одночасно передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва; сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва (у тому числі, якщо таке відступлення здійснено на підставі договору купівлі-продажу), та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;

- доходів у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім визначених статтею 164 ПК України сум [1];

- сум страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування

довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, у випадках та розмірах, визначених підпунктом 170.8.2 пункту 170.8 статті 170 ПК України [1];

- сум пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та за договором страхування додаткової пенсії, внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою - резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються суб'єктами, визначених статтею 164 ПК України;

- доходів, отриманих платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених статтею 165 ПК України) у вигляді вартості об'єктів визначених статтею 164 ПК України [1];

- доходів, отриманих платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України (детальніше у статті 164 ПКУ України).Зазначеним податком також обкладається дохід, що отриманий з закордону [1].

У деяких випадках ставка ПДФО складає 5% (наприклад, у випадку дивідендів, які отримує платник ППП, та доходу від відчуження нерухомого майна).

Військовий збір стягається із доходу фізичних осіб з серпня 2014 року за ставкою 1,5%.

Сумарно доходи фізичних осіб обкладаються податками за ставкою 19,5% (6,5% у випадках, коли ставка ПДФО складає 5%).

Окремо від ПДФО та військового збору також сплаті підлягає єдиний соціальний внесок, що утримується із суми заробітної плати та доходів

приватних підприємців за ставкою 22%. Обов'язок щодо розрахунку та сплати єдиного соціального внеску покладений на роботодавця (або особу, від якої поступає дохід, який приймається за основу при розрахунку зазначеного внеску).

1.3. В якості альтернативи з метою збереження доходу суб'єкти малого та середнього підприємництва обирають *спрощену систему оподаткування*. Платники податків, як приватні підприємці, так і юридичні особи, можуть обрати спрощену систему оподаткування по однієї із наступних категорій:

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ), існують чотири групи платників єдиного податку (ЄП):

ФОП 1 групи – це підприємці без найманих працівників, які займаються роздрібною торгівлею на ринках або наданням послуг людям. До цієї групи належать, зокрема, перукарі, масажисти, фотографи, усі, хто займається виготовленням товарів на замовлення (кондитери, кравці, столяри) тощо. Обсяг річного доходу має не перевищувати 1,11 млн грн на рік. Співпрацювати з юрособами заборонено.

ФОП 2 групи – це вид оформлення для невеликого бізнесу з розширеними можливостями та більшим обсягом доходів. Підприємці цієї групи можуть займатися виробництвом харчових та нехарчових продуктів, лісовим та рибним господарством, розведенням тварин, ресторанним бізнесом, торгівлею на ринках та в магазинах, наданням побутових послуг, виробництвом товарів, фрілансом тощо. Кількість найманих працівників не більше 10 осіб. Максимальний річний дохід – 5,9 млн грн на рік. Співпрацювати та укладати договори з юрособами дозволено.

ФОП 3 групи – це підприємці, які можуть працювати самостійно, так і наймати необмежену кількість робітників, та у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 8,2 млн грн. Цим підприємцям дозволено співпрацювати з юрособами.

ФОП 4 групи – це підприємці, які займаються сільськогосподарською діяльністю. Вони мають право реалізувати власноруч вироблену продукцію, крім диких тварин та хутра. Для цієї категорії передбачені інші системи оподаткування, а максимальний річний ліміт доходу відсутній. Співпрацювати з юрособами дозволено.

Також, відповідності до Податкового кодексу України українська компанія, яка заснована іноземною компанією (якій належить 100% статутного капіталу) або декількома іноземними компаніями (яким належить по 50% статутного капіталу та ін.) не можуть обрати спрощену систему оподаткування, до них застосовується виключно загальна система оподаткування. З метою застосування спрощеної системи оподаткування іноземні юридичні особи мають володіти не більш ніж 25% статутного капіталу в українській компанії (решта статутного капіталу (75% та більше) може належати одному або декільком приватним підприємцям, незалежно від того, чи є вони українськими або іноземними громадянами, або юридичним особам, які обрали спрощену систему оподаткування).

Також слід врахувати, що відповідно до пункту 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, з 01 квітня 2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, положення розділу XIV Кодексу застосовуються з урахуванням певних особливостей, зокрема: 1) для обрання або переходу на спрощену систему з особливостями оподаткування, суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву; 2) суб'єкт господарювання вважається платником єдиного податку третьої групи з особливостями оподаткування з наступного робочого дня після подання заяви – у разі подання заяви починаючи з 1 квітня 2022 року; 3) зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які протягом 10 днів з дня державної реєстрації подали заяву про обрання спрощеної системи

оподаткування з урахуванням особливостей оподаткування, встановлених цим пунктом, вважаються платниками єдиного податку третьої групи з дня їх державної реєстрації [1].

Після припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які на день припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України використовували особливості оподаткування, з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування, і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

2. Податок на додану вартість (ПДВ). Ставка податку на додану вартість (ПДВ) складає 20%. Фармацевтична продукція обкладається ПДВ за ставкою 7%. ПДВ за ставкою 0% стягається при експорті товарів та послуг.

Платник податків зобов'язаний зареєструватися в якості платника ПДВ, якщо сукупна вартість товарів або послуг, що поставляються, які підлягають оподаткуванню, перевищує 1 млн. гривень (приблизно 38 600 доларів США) за останній 12 місяців.

Крім того, платник податків може зареєструватися в якості платника ПДВ на добровільній основі (навіть якщо вартість операцій, які підлягають оподаткуванню, не перевищує 1 млн. гривень (приблизно 38 600 доларів США)).

ПДВ стягається у зв'язку із:

- 1) операціями з постачання товарів та послуг на митній території України;
- 2) операціями з імпорту та експорту товарів;

3) наданням послуг міжнародним пасажиром та послуг по перевезенню багажу залізничним, автомобільним, морським, річковим та повітряним транспортом.

Наступні операції не обкладаються ПДВ:

- випуск цінних паперів суб'єктами господарювання;
- передача майна на зберігання, передача в концесію;
- надання страхових послуг ліцензованими організаціями;
- надання послуг у зв'язку із роботою платіжної системи стосовно переказу коштів, прийому платежів, послуг з управління обігом готівкових коштів, послуг із залучення грошових коштів, інвестування та погашення кредитів, коштів за договорами депонування та цінних паперів (корпоративних прав та їх похідних), адміністрування, передачі, забезпечення, управління та уступки прав вимоги по фінансовим кредитам, що надаються фінансовими установами;
- виплата заробітної плати, пенсій та субсидій у грошовій формі;
- надання освітніх послуг;
- надання адміністративних послуг;
- надання банківських послуг;
- імпорт та експорт товарів вартістю до 150 євро;
- виплати за договорами оренди або концесії;
- реорганізація (злиття, приєднання, розділ, виділення та інше перетворення) юридичних осіб та ін.

Платники податків, які обрали спрощену систему оподаткування, мають можливість уникнути сплати ПДВ, якщо вони сплачують єдиний податок за ставкою 5%.

3. Податок на репатріацію. Будь-який дохід, що отриманий на території України компанією-нерезидентом, обкладається податком на репатріацію (податок у джерела виплати) за загальною ставкою 15%.

Зазначений дохід включає, крім іншого, дивіденди, роялті, плату за перевезення вантажів, виручку від проектування, здачі в оренду та найм, прибуток від продажу нерухомого майна, цінних паперів та корпоративних прав, виручку від спільної діяльності та діяльності у сфері розваг та ін.

Наступні ставки застосовуються до доходу, що отриманий на території України: дивіденди – 15%, відсотки – 15%, роялті – 15%, плата за перевезення вантажів – 6% та інший прибуток, що отриманий на території України – 15%.

У певних випадках такі виплати на користь компанії-нерезидента можуть не обкладатися податком або обкладатися податком за зниженою ставкою у відповідності до умов угоди про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, Угода із Китаєм (за винятком Гонконгу, Макао та Тайваню) передбачає 5% ставку, що застосовується до дивідендів, які отримують мажоритарні акціонери, та 10% ставку – для інших акціонерів, а також 10% ставку, що застосовується до відсотків та роялті.

4. Податки на майно.

4.1. Земельний податок. Земельний податок включає безпосередньо земельний податок та орендну плату за використання земельних ділянок, що знаходяться у державній або муніципальній власності. Земельний податок сплачується власниками земельних ділянок та паїв, а також особами, які передають земельні ділянки у постійне користування. Орендну плату здійснює орендар. Ставку земельного податку встановлюють місцеві ради. Вона залежить від категорії, розташування та цінності кожної окремої земельної ділянки для держави.

Розмір орендної плати за використання земельних ділянок, що знаходяться у державній або муніципальній власності, визначається договорами оренди.

Наприклад, річна податкова ставка, що застосовується до земель

комерційного призначення, які знаходяться в межах міст України, приблизно складає 0,5-2 долари США за 1 квадратний метр, а розмір орендної плати – 2-5 доларів США за 1 квадратний метр (при цьому сплаті підлягає або земельний податок, або орендна плата в залежності від прав на відповідні землі: майнові права або права оренди).

У разі якщо землі розташовані у промисловій зоні (за межами міст), річна податкова ставка приблизно складає 0,1-1 долар США за 1 квадратний метр, а розмір орендної плати – 0,5-3 долари США за 1 квадратний метр.

4.2. Транспортний податок. У 2017 році власники автомобілів, яким менше п'яти років, та середня ринкова вартість яких перевищує 375 мінімальних заробітних плат (приблизно 46 150 доларів США), мають сплачувати щорічно транспортний податок у розмірі 25 000 гривень (приблизно 965 доларів США) за кожний автомобіль.

4.3. Податок на нерухоме майно. Платниками цього податку є власники житлового та нежитлового майна, а саме: фізичні та юридичні особи та нерезиденти.

У 2017 році податкова ставка була знижена з 3% до 1,5% мінімальної заробітної плати за м², але місцеві органи мають право встановлювати податкові пільги на окремих територіях.

Наприклад, річна податкова ставка, що застосовується до нерухомого майна комерційного призначення, яке знаходиться в межах великих міст України, складає приблизно 1-2 долари США за 1 квадратний метр.

Крім того, у 2017 році власники приміщень великої площі (апартаменти більш 300 м² або будинки більш 500 м²) мають сплачувати додатково 25 000 гривень (приблизно 965 доларів США) за кожний об'єкт.

5. Спеціальні податки (що не є універсальними).

5.1. Акцизний збір. Акцизний збір стягається з деяких товарів, що імпортуються або виробляються на території України, такі як: етиловий

спирт, алкогольні напої, пиво, тютюн та тютюнові вироби, автомобілі, автомобільні кузови, мотоцикли, електрика, зріджений газ, бензин, дизельне паливо та інше пальне та електроенергія [19].

5.2. Інші податки. В окремих випадках або у зв'язку із певними видами діяльності сплаті також підлягає екологічний податок, орендні платежі, туристичний збір, податок з паркомісця та інші спеціальні збори (що не є універсальними).

Особливості зміни системи оподаткування в умовах воєнного стану.

Вторгнення росії на територію України у 2014–2015 роках а тим більше повномасштабне вторгнення 24 лютого 2022 року зумовило зменшення реальних доходів підприємств та громадян, збільшення кількості збиткових підприємств, тому важливим елементом формування державного бюджету є прямі податки.

Воєнний стан вимагає швидкої адаптації податкового законодавства до нових реалій. Вже на початку війни були прийняті перші, проте точно не останні зміни до податкового законодавства. Надано пільги для платників податків, що перебувають на спрощеній системі оподаткування. Зокрема, з 1 квітня 2022 року до кінця воєнного стану ФОП, платники єдиного податку 1-ї та 2-ї групи, мають право не сплачувати єдиний податок. Декларація за цей період не підлягає заповненню. Зміни вносяться також і для платників єдиного податку 3-ї групи: ставка єдиного податку на період воєнного стану становитиме 2%; платники 3-ої групи звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг на території України.

Можливість для ФОП та юридичних осіб обрати спрощену систему оподаткування при граничному розмірі календарного доходу не більше 10 мільярдів гривень на рік. Окрім обсягу доходу, суб'єкти господарювання

мають відповідати таким вимогам:

- 1) є резидентом України;
- 2) не здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, парі, лотерей; обміну іноземної валюти; експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин); видобуток, реалізацію корисних копалин.
- 3) не є фінансовою установою або реєстратором цінних паперів;
- 4) не є представництвом чи відокремленим підрозділом юридичної особи, яка не є платником єдиного податку.

На період дії воєнного часу скорочений перелік вимог для обрання спрощеної системи оподаткування. 1 квітня 2022 року Верховна Рада прийняла Закон щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану №7234, який передбачає:

- 1) для платників єдиного податку 3-ї групи (2%) не застосовується обмеження щодо обсягу доходу на рік;
- 2) додано можливість перебування на цій системі оподаткування суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з роздрібної торгівлі підакцизними товарами, з видобування підземних та поверхневих вод та надання послуг централізованого водопостачання та водовідведення;
- 3) врегульовано наслідки з оподаткування податком на прибуток підприємств при переході платників податків із загальної системи оподаткування на спрощену із застосуванням ставки 2% і навпаки (наприклад, якщо на дату переходу на систему за ставкою 2% мала місце переплата з податку на прибуток, вона може бути зарахована для погашення заборгованості після зворотного переходу до сплати податку на прибуток).

На період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за

роком, в якому скасовано воєнний стан, не нараховується та не сплачується плата за землю на територіях, на яких ведуться бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих російськими військами. Перелік таких територій визначатиме Кабмін.

Крім цього, за 2022 та 2023 роки не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання з цих ділянок.

Під час воєнного стану у випадках передбачених законодавством, необхідно застосовувати РРО та ПРРО. Адже з прийняттям Закону №2120 відновлюється проведення усіх перевірок, зокрема є обов'язковим надання клієнтам можливості розраховуватись платіжною картою.

Що стосується неприбуткових організацій та установ, то при перерахуванні пожертвувань ЗСУ, можуть врахувати ці кошти до податкової знижки, що не перевищує 16% загального річного оподаткованого доходу такої особи. А ФОПи та особи, які провадять незалежну професійну діяльність (крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування) мають право зарахувати такі пожертвування до складу витрат за звітний період. Окрім цього, на час воєнного стану неприбутковим організаціям дозволяється передавати майно, надавати послуги та використовувати доходи для оборони держави, навіть якщо така діяльність не передбачена установчими документами цих організацій.

Нагадуємо, що триває одноразова спеціальна деклараційна кампанія. Це означає, що фізичні особи мають можливість легалізувати належні їм активи, розміщені на території України та/або за її межами. Зокрема, це стосується тих випадків, коли активи були одержані (набуті) за рахунок доходів, що підлягали в момент їх нарахування (отримання) оподаткуванню в Україні та з яких не були сплачені або сплачені не в повному обсязі податки і збори та/або які не були задекларовані в порушення податкового та валютного законодавства протягом будь-якого з податкових періодів, що

мали місце до 1 січня 2021 року [20].

З огляду на все, держава докладає значних зусиль, щоб запрацювала економіка, яка дестабілізувалася з початком повномасштабного вторгнення росії, тому, незважаючи ні на що, бізнес повинен працювати.

Як зазначають окремі автори «сучасна податкова система України є однією із найскладніших систем. Водночас на практиці можна спостерігати тенденцію до зниження ефективності цієї системи. Маючи євроінтеграційні амбіції, Україна весь час прагне до вдосконалення національного законодавства. Намагаючись досягти європейського стандарту, українські законотворці часто змінюють і доповнюють законодавчі акти. Нині проведено досить реформ, зокрема і податкову реформу, але проблема ефективності функціонування податкової системи залишається однією із найгостріших у суспільстві» [21, с. 470].

Мельник М. І., Лещух І. В. виділяють цілу низку недоліків чинної системи оподаткування, зокрема: «відсутність єдиного податкового закону; пріоритет фіскальної політики; спрощений податковий режим для суб'єктів малого підприємництва; висока вартість адміністрування окремих видів податків і зборів порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їхнього справляння; неузгоджена діяльність суб'єктів оподаткування; законодавче закріплення щодо оподаткування доходів від інтелектуальної власності та незалежної професійної діяльності» [22, с. 19];

Інші автори зазначають, що «недоліки податкової системи тягнуть за собою виникнення таких нових проблем: 1) зниження рівня податкової культури громадян. Рівень податкової культури виражається у довірі до державних органів у податковій сфері. Саме відсутність довіри серед громадян призводить до зменшення доходів бюджету країни, що, у свою чергу, знижує можливості діяльності державних органів; 2) ухилення від сплати податків. Неналежний рівень податкової культури і суспільної довіри призводить до

ухилення від сплати податків. Високий рівень податкових ставок, складність податкового законодавства, недотримання законів та особливості державної бюджетної політики є основними чинниками несплати податків; 3) нерівномірний розподіл податкового навантаження і нераціональна система податкових пільг; 4) заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами. Ця проблема виникає через відсутність дієвого механізму притягнення платників до відповідальності за невиконання своїх зобов'язань [23, с. 378].

Л. М. Капаєва вважає, що «система оподаткування тим ефективніша, чим вона більш зручна як для того, хто сплачує податки, так і для того, хто здійснює контролюючі функції. Податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в одержанні джерел для покриття державних витрат та інтересами платників у сплаті податку в такому розмірі, щоб це не суперечило їхнім особистим і виробничим інтересам та інтересам суспільства загалом» [24, с. 106].

О. Бойко зазначає, що в сучасних умовах функціонування економіки України потрібні дієві і зважені заходи державного регулювання задля підвищення ефективності системи податкового адміністрування в Україні, які сприятимуть підвищенню якості роботи фіскальних органів, відновленню довіри суспільства до представників владних повноважень, а також забезпечать стабільність податкових надходжень до казни і сприятимуть залученню інвестицій в економіку країни [25, с. 86].

Необхідно відзначити, що податкова система України яка формувалася протягом багатьох років не є ідеальною, такого ідеалу не існує в жодній країні світу, вона є досить динамічною та підлаштована під сучасні виклики для держави, однак не позбавлена певних вад, зокрема: 1) нестабільність податкового законодавства; 2) відсутність персоналізації оподаткування; 3) наявність механізмів, які зумовлюють ухилення від оподаткування;

- 4) лояльність законодавства, яке встановлює відповідальність за ухилення від оподаткування або запровадження механізмів мінімізації оподаткування;
- 5) низький рівень роз'яснювальної роботи податкових органів щодо обов'язку та потреб оподаткування (останнє, до речі, останнім часом покращується).

1.3. Особливості правового регулювання системи оподаткування України

Сплата податків в будь-якій країні світу є запорукою фінансування як сфери соціального захисту, так і забезпечення роботи органів влади з виконання покладених на них повноважень. Законодавство, яке регулює сплату податків, періодично зазнає змін. Всебічне дослідження правового забезпечення сплати податків в Україні є актуальним з огляду на можливість розробити і запропонувати пропозиції до чинного законодавства, яке регулює сплату податків. Сфера оподаткування в Україні регулюється законодавчими і підзаконними актами різних галузей права, але основним кодифікованим актом є Податковий кодекс України. Відповідно до ч. 1 ст. 1 ПК України він регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1].

Згідно із ч. 1 ст. 3 ПК України податкове законодавство України складається з:

1. Конституції України.
2. Податкового Кодексу України.
3. Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у

частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України [26].

4. Чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування.

5. Нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового Кодексу України та законів з питань митної справи.

6. Рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим Кодексом України [1].

В. Б. Марченко відзначає, що справляння податків є специфічною державно-правовою сферою діяльності різних за їх роллю суб'єктів, що спрямована на досягнення конкретно визначених цілей із застосуванням специфічних засобів і методів та утворює особливу галузь адміністративно-правового регулювання [27, с. 123]. Дані правовідносини потребують свого належного правового регулювання.

Для правового забезпечення відносин у цій сфері приймаються як законодавчі, так і підзаконні акти різних органів державної влади. За предметом регулювання норми права, які забезпечують сплату податків, можна розділити на такі групи:

1. Законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати даних податків до бюджету. Серед цієї групи законодавчих актів варто назвати розділи 3 – 14 Податкового кодексу України, Митний кодекс України, міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування.

Як приклад міжнародного договору у даній сфері можна назвати Угоду між Урядом України і Урядом Республіки Сінгапур про уникнення

подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 26 січня 2007 року, ратифіковану Законом України від 22 жовтня 2009 року. Нині чинними є подібні угоди України з іншими державами.

Правовідносини у даній сфері регулюються в тому числі і підзаконними актами. Наприклад, Кабінетом Міністрів України встановлені Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів та Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних.

2. Законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів. Обов'язки зі сплати різних видів податків встановлені у Податковому кодексі України. Права платника податку під час проведення контрольних заходів встановлені у Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності». Порядок оскарження рішень контролюючих органів встановлений у Кодексі адміністративного судочинства України, підзаконних актах податкової і митної служб.

Права та обов'язки платників податків достатньо часто встановлюються у підзаконних нормативно-правових актах. Наприклад, у Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість, Положенні про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, Положенні про реєстрацію платників податку на додану вартість. Дані підзаконні нормативно-правові акти затверджені наказом Міністерства фінансів України.

3. Законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування. Серед таких законодавчих актів варто назвати Кримінальний кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення України, глави 5, 8, 11 та 12 розділу II

Податкового кодексу України.

М. Я. Сакали слушно зазначає, що за вчинення правопорушень у сфері оподаткування до особи (фізичної або юридичної) можуть бути застосовані: фінансова, адміністративна, кримінальна, цивільно-правова, дисциплінарна та матеріальна відповідальність. До юридичних осіб за вчинення податкових правопорушень можуть бути застосовані виключно – адміністративна та фінансова відповідальність [28, с. 165]. Отже, дослідник наголошує на можливості притягнення до різних видів юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Відзначимо, що конкретні заходи адміністративної, кримінальної або юридичної відповідальності іншого виду встановлюються у відповідному законодавчому акті.

Зокрема, ст. 212 КК України встановлено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. Адміністративна відповідальність за низку правопорушень у сфері сплати податків передбачено ст. ст. 161-1 – 161-4 КпАП України та ст. ст. 117 – 128-1 ПК України.

4. Законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства. Повноваження органів податкової і митної служби регулюють Податковий кодекс України та Положення про державну податкову службу і Положення про державну митну службу, затверджені постановою Кабінету Міністрів України.

Правовий статус працівників контролюючих органів регулюється розділами XVIII-1 і XVIII-2 Податкового кодексу України, законами України «Про державну службу», «Про Національну поліцію», «Про запобігання корупції». Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України затверджені Кабінетом Міністрів України 6 березня 2019 року [29]. Підзаконні нормативно-правовими актами податкової і митної служб регулюють повсякденну діяльність державних службовців зі

здійснення своїх повноважень. Отже, правове забезпечення оподаткування в Україні охоплює комплекс законодавчих і підзаконних актів, які встановлюють як систему податків і зборів, так і заходи юридичної відповідальності у разі порушення обов'язків зі сплати податків. Правове забезпечення сплати податків здійснюється за допомогою встановлення переліку податків і зборів в Україні, обов'язків платників податку з їх сплати, визначення прав фізичних і юридичних осіб у сфері оподаткування, закріплення повноважень контролюючих органів, правового статусу їх працівників, порядку здійснення державного нагляду за сплатою податків і притягнення винуватих осіб до юридичної відповідальності.

Особливості правового регулювання системи оподаткування в Україні в період воєнного стану

З метою врегулювання дії деяких норм Податкового кодексу України, законів, нормативно-правових актів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи у період дії правового режиму воєнного стану, Верховною Радою України прийнято декілька законів України, нормами яких зменшено податкове навантаження з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, а також забезпечення її швидкого відновлення після війни.

Так, зокрема, 07 березня 2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 03.03.2022 № 2118-IX (ЗУ-2118-IX) [30]. Даним документом передбачено: зупинення перебігу строків, передбачених податковим та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; мораторій на податкові перевірки; звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства у період воєнного стану.

Разом з тим, вже 17 березня 2022 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану» від 14.03.2022 №2120-IX [31], яким регламентовано: дозвіл на проведення камеральних перевірок у разі бюджетного відшкодування ПДВ та фактичних перевірок; право платників податків 1 та 2 групи не сплачувати єдиний податок; можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3 групи зі ставкою 2%; податкові пільги для благодійників; правила формування податкового кредиту та реєстрації податкових накладних під час дії воєнного стану.

Найбільш глобальною новелою, на думку експертів, є «рішення про надання на період з 01.04.2022 до припинення/скасування воєнного стану права на використання спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності (фізичним особам-підприємцям та юридичним особам) з оборот до 10 млрд грн. Тобто ставка єдиного податку становитиме 2% від обороту без ПДВ, а не 3% з ПДВ чи 5% без ПДВ» [32]. Разом з тим, автоматичного переходу на вказану модель «спрощеної системи» не передбачено.

Крім того, Кабінету Міністрів України надано право щодо визначення особливостей нарахування та сплати єдиного податку. Як бачимо, деякі питання щодо запропонованої моделі «спрощеної системи» потребують додаткового врегулювання. Також прийнято рішення щодо відновлення проведення фактичних перевірок, а також камеральних перевірок декларацій або уточнення розрахунків до них (було накладено мораторій ЗУ-2118-IX), на які подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ, так як даний вид перевірок фактично розблокує здійснення бюджетного відшкодування ПДВ, тому що без результатів таких перевірок одержати його було неможливо. На період воєнного стану також зменшено податки на пальне та товари для оборони (звільнено від оподаткування акцизним

збором, ставку ПДВ зменшено до 7%) та розширено податкові пільги при наданні благодійної допомоги.

05 квітня 2022 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану» від 22.03.2022 № 2142-IX [33], яким передбачено: звільнення імпорту від мита та ПДВ товарів, які ввозяться підприємствами, а також звільнення від митних платежів транспортних засобів, які ввозяться громадянами, окрім товарів, які мають походження з держави-агресора; за рішенням Кабінету Міністрів України дозвіл протягом періоду воєнного стану ввозити окремі категорії товарів без надання митникам дозвільних документів; призупинення реєстрації платником ПДВ, для нових платників єдиного податку на час воєнного стану, замість анулювання; продовження з трьох до шести місяців терміну, протягом якого після війни необхідно подати звітність, яка не була подана; звільнення від ПДВ операції з ввезення товарів «спрощенцями» 1–3 груп; звільнення від сплати податку на житлову нерухомість, розташовану на територіях бойових дій за 2021 та 2022 роки.

16 квітня набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 01.04.2022 № 2173-IX, яким доповнено п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України новим пп. 69.27, яким передбачено, що «...на період до припинення або скасування воєнного стану в Україні, податкові органи здійснюють державний контроль (нагляд) та спостереження у сфері ціноутворення відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення» з урахуванням особливостей, встановлених цим пунктом» [34].

27 травня 2022 року набув чинності Закон України «Про внесення змін

до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12.05.2022 № 2260-IX [35], яким внесено наступні зміни до Податкового кодексу України: відновлено податковий обов'язок платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, в частині дотримання термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання податкової звітності, сплати податків; відновлено камеральні, фактичні та документальні позапланові перевірки податкової звітності; відновлено відшкодування сум податку на додану вартість з бюджету. Також встановлено особливості щодо звільнення від відповідальності за несвоєчасно виконані податкові зобов'язання платників податків щодо подання звітності, сплати податків і зборів, реєстрації податкових та акцизних накладних. Визначено категорії платників податків [35].

Зазначеним законом також внесено зміни до Закону України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів» від 06.07.2005 № 2739-IV [36].

Так, статтею 3-3 передбачено, що до 31.12.2022 включно митне оформлення для вільного обігу та перша державна реєстрація транспортних засобів в Україні під товарними кодами 8702, 8704 та 8705, згідно з УКТ ЗЕД, як вироблених в Україні, так і тих, що ввозяться на митну територію України, здійснюються за умови їх відповідності екологічним нормам не нижчим за рівень «ЄВРО-3» (передбачалося попередньо «ЄВРО-4»), а також за умови, що такі транспортні засоби ввозяться на митну територію України юридичними особами для власного користування і не можуть бути відчужені такими особами протягом 1095 днів з дати їхньої першої державної реєстрації в Україні [36]. Варто звернути увагу на те, що дане положення не

застосовується до імпорту в Україну товарів, які мають походження з країни, визнаної державою-окупантом або державою-агресором або ввозяться з території держави-окупанта (агресора) та/або з окупованої території України.

Окрім чинних законів України, з метою надання пільг для бізнесу та врегулювання окремих питань, розроблено ряд законопроектів (№№ 7234, 7232, 7233, 7137, 7150, 7158, 7177, 7216, 7219, 7249, 7254, 7274), які наразі перебувають на розгляді. Разом з тим, незважаючи на те, що за такий короткий період часу проведено суттєву роботу у напрямі врегулювання окремих норм податкового законодавства в умовах правового режиму воєнного стану, мають місце і проблемні питання. Так, у період з 24.02.2022 по 31.05.2022 податкові органи отримали понад 450 скарг, що стосуються проведення розрахунків, ліцензування, роздрібної торгівлі підакцизними товарами та оформлення трудових відносин.

Законом України 2118-IX передбачено звільнення від відповідальності за порушення податкового законодавства у період воєнного стану. Разом з тим, у разі, якщо порушення законодавства будуть виявлені саме за результатами податкових перевірок, проведення яких дозволено Законом України 2120-IX під час воєнного стану, штрафні санкції нараховуватимуться у загальному порядку. Тобто закон 2120-IX скасував мораторій на проведення фактичних перевірок представників бізнесу, що продають товари першої необхідності. Зазначимо, що фактична перевірка проводиться на підставі хоча б однієї з причин: отримання інформації, що свідчить про необґрунтоване завищення цін на ті чи інші товари; отримання інформації щодо неможливості розрахуватися за товар чи послугу карткою; отримання письмового звернення покупця про завищені ціни або неможливість розрахуватися карткою [31]. Зазначимо, що податкові інспектори не попереджають про фактичні перевірки, вони не можуть перевищувати 10 діб, але керівництво ДПС може подовжити її строк не більш як на 5 діб.

Висновок. Підсумовуючи, зазначимо, що процес становлення і розвитку податкового законодавства в Україні завжди був складним, суперечливим, інколи непослідовним. Введення воєнного стану не тільки суттєво ускладнило цей процес, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження як з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, так і забезпечення її швидкого відновлення у подальшому. Лише упродовж трьох місяців прийнято п'ять законів України, якими внесено зміни до Податкового кодексу України, деяких законів України, на розгляді перебуває 12 законопроектів. Разом з тим, як показує практика правозастосування, часті зміни, окрім позитивних наслідків, спричиняють нові проблеми, так як багато норм суперечать одна одній, що негативно відображається як на стані регулювання відповідних суспільних відносин, так і дотриманні прав та інтересів осіб. І, як наслідок, це призводить в окремих випадках не до спрощення, а ускладнення діяльності податкових органів, негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва.

Перспективи подальших наукових розвідок, на наш погляд, полягають у подальшому науковому дослідженні питань, що стосуються удосконалення податкового законодавства в умовах воєнного стану [37, с. 347].

Висновки до розділу 1

У результаті дослідження податкової системи України в умовах європейської інтеграції та воєнного стану було зроблено наступні висновки.

Встановлено, що податкова система України в умовах трансформаційних змін та вибору напряму євроінтеграції, у структурно-часовому вимірі пройшла кілька етапів формування: 1) перший етап становлення – створення податкової системи (1991-1993 роки); 2) другий етап становлення – приведення у відповідність ринковим відносинам (1994–

1999 роки); 3) третій етап становлення – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (2000–2005 роки); 4) четвертий етап становлення – оптимізація податкової системи (2005–2010 роки); 5) п'ятий етап становлення – усунення недоліків (2010–2014 роки); 6) шостий етап становлення – трансформації загальнодержавних та місцевих податків і зборів та приведення їх у відповідність до вимог Європейського Союзу (з 2015 року по сьогодні). З'ясовано, що значним поштовхом до формування сучасної вітчизняної податкової системи стало підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковану Законом № 1678-VII від 16.09.2014 року та прийняття у 2015 році Стратегії сталого розвитку України «Україна-2020», в рамках якої одним із основних векторів розвитку передбачено проведення податкової реформ, метою якої є побудова простої, економічно справедливої податкової системи, яка створить умови для стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків та започатковано перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої.

Очікуваними змінами від України на шляху до євроінтеграції в податковій системі в найближчій перспективі є: досягти прогресу в частині узгодження законодавства щодо ПДВ та акцизного збору; підготувати запровадження загального правила боротьби зі зловживаннями як частину Директиви щодо боротьби з ухиленням від сплати податків; забезпечити впровадження автоматичного обміну податковою інформацією з державами-членами ЄС відповідно до глобальних стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку.

Визначено, що до недоліків чинної системи оподаткування в Україні слід віднести: 1) недосконалість чинного податкового законодавства і постійні

незначні зміни законів, які не вирішують старі проблеми, а лише утворюють нові; 2) це пріоритет фіскальної політики, який тримає податкове законодавство у межах та не дозволяє акцентувати увагу на інших проблемах; 3) складна і не збалансована система оподаткування; 4) домінування системи непрямих податків (податків на товари й послуги, установлені центральними й місцевими органами влади у вигляді надбавок до ціни товарів або тарифу на послуги й незалежні від доходів платників податків, а саме – акцизів, податку із продажів, мит, митних зборів) над прямими податками (податків, що стягуються безпосередньо з доходів і майна платника податків – прибуткового податку з фізичних осіб, податку на прибуток, податку на майно); 5) відсутності чіткої диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), тобто пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку – більша ставка податку; 6) слабка система надання податкових канікул та відтермінування сплати податку (методу податку в кредит); 7) низький рівень організації вирахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); 8) наявність бюрократичних перепон щодо реалізації електронного оподаткування; 9) відсутність чіткої політики протидії зловживання спрощеною системою оподаткування (низький контроль за здійсненням оподаткування діяльності ФОПів) та ін.

Встановлено, що систему правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та зборів складають наступні групи правових актів: 1) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати даних податків до бюджету; 2) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів; 3) законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування; 4) законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус

контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства.

З'ясовано, що основними вадами правового регулювання податкової системи України є: 1) внесення постійних змін та доповнень до Податкового кодексу України щодо порядку та процедур нарахування та сплати податків – нестабільність правого регулювання податкових процедур; 2) відсутність чіткого регулювання диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), а саме пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку більша ставка податку; 3) відсутність чіткої процедури надання податкових канікул та норм щодо відтермінування сплати податку; 4) низький рівень правового регулювання підстав та порядку нарахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); 5) відсутність правових запобіжників зловживання спрощеною системою оподаткування, які унеможливлювали маскуванню господарської діяльності підприємства під діяльність фізичної особи підприємця відповідної категорії; 6) відсутність дисциплінарної та матеріальної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також відповідальності (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків), якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків.

У результаті аналізу правового регулювання системи оподаткування в Україні в період воєнного стану з'ясовано, що введення воєнного стану не тільки суттєво ускладнило процес становлення і розвитку податкового законодавства в Україні, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження, як з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, так і забезпечення її швидкого відновлення у подальшому.

РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН ТА ШЛЯХИ ЇХ ТРАНСФОРМАЦІЇ В ПОБУДОВІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

2.1. Загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні

Відмінність податкових систем світу полягає в особливій правовій базі податків, структурі податкових органів, різновиді податків, зборів та обов'язкових платежів, методах їх справляння, розмірах податкових ставок, системі податкових пільг тощо.

Нижче ми проаналізуємо принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах у порівнянні з Україною на підставі аналізу наукових праць різних вчених, які досліджували даний напрямок дослідження.

Як було зазначено нами вище, податкову систему України складають загальнодержавні та місцеві податки і збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених Податковим кодексом України [1]. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [1]. В Україні таким податковим органом є Державна податкова служба України (далі – ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного

законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [38].

ДПС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи [29]. ДПС та її територіальні органи є органами доходів і зборів. ДПС під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями [29].

Податкова система визначається не лише сукупністю податків і зборів, а й принципами її побудови, які закріплені нормативно. Основою формування принципів оподаткування більшості країн світу, зокрема і України, подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових систем стали принципи, узагальнені А. Смітом. Вони викладені у чотирьох основних правилах: 1) справедливості – яке стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів; 2) визначеності – час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути точно і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів; 3) зручності – кожен податок повинен стягуватися у такий час і такий спосіб, які найзручніші для платника; 4) економії (раціональності) – будь-який податок повинен стягуватися так, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці [2, с. 47–48].

Нині можна виокремити основні підходи до організації податкових органів у зарубіжних країнах, які знайшли узагальнення в роботах різних як вітчизняних так і зарубіжних авторів [39; 40; 41; 42; 43; 44; 45; 46; 47],

зокрема частково узагальнені в роботі О. М. Ілюшик та М. О. Піщанської [48], яка стала основою наукового аналізу.

Як зазначає В. Андрущенко, «функції податкових органів зазвичай покладаються або на структурний підрозділ міністерства фінансів (одне або декілька), або на самостійний орган виконавчої влади, який підпорядковується або тільки міністерству фінансів, або одночасно міністерству фінансів і незалежній раді» [49, с. 45].

Наприклад, у Німеччині податкові органи створені на федеральному рівні, а також на рівні земель (суб'єктів федерації), і повноваження з адміністрування щодо більшості податків віднесені до компетенції земель. Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади: по-перше, власне податкові органи (Agenzia delle Entrate), по-друге, митні органи (Agenzia delle Dogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг; по-третє, агентство, що займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (Agenzia del Territorio), а окремі функції з податкового адміністрування передані для здійснення іншим органам і організаціям: приміром, примусовим виконанням обов'язку по сплаті законно встановлених податків займаються державні організації (наприклад, Equitalia spa), функція по боротьбі з ухиленням від сплати податків передана спеціальній податковій поліції (Guardia di Finanza) [50].

Модель, що припускає створення самостійного органу виконавчої влади, який звітує також перед спеціально створеною радою, реалізована в США, Великобританії, Канаді, Сінгапурі, Аргентині, Швеції. Порядок формування та повноваження відповідних рад значно відрізняється у різних державах, водночас об'єднує ці ради те, що вони здійснюють контроль за діяльністю податкового органу та (або) беруть участь у розробці стратегії його розвитку. Зазвичай, члени ради не є співробітниками податкового

відомства і не беруть участь у діяльності податкових органів з податкового адміністрування. У багатьох державах (наприклад, Аргентина, Канада, Сінгапур) подібні поради були створені одночасно з реформою податкових органів, яка передбачала перехід в межах адміністрування податків від структурного підрозділу міністерства фінансів до окремого органу виконавчої влади [51, с. 105].

Детальніше розглянемо побудову податкової системи таких країн, як США, Німеччина і Великобританія. Німеччина (далі – ФРН) – батьківщина першої в світі наукової школи управління державними фінансами та фіскального адміністрування, так званої камералістики. ФРН – одна з найбільш розвинених країн не тільки Європи, але й світу. У Німеччині законодавчо закріплено, що державні завдання мають розподілятися між федерацією і землями, які входять до її складу (тобто суб'єктами федерації). Відповідно до поділу функцій між федерацією і землями здійснюються витрати. Частина соціально-економічних функцій покладено також на місцевий рівень громади, до компетенції яких входить формування місцевих бюджетів. Бюджетна система ФРН загалом характеризується як кооперативна модель бюджетного федералізму, яка передбачає вирівнювання регіональних диспропорцій, активно скоординована співпраця центру і суб'єктів федерації у здійсненні великих соціально-економічних програм, широке залучення регіональних властей до перерозподілу національного доходу. Тому податкова система орієнтована на забезпечення бюджетів доходами. Основною рисою німецької системи оподаткування є закріплене в Конституції положення, що регулює розподіл податкових доходів між бюджетами різного рівня. Притому, що кожен рівень влади уповноважений встановлювати і (частково субнаціонального рівня) адмініструвати податки і збори, значна частина податкових доходів перерозподіляється за затвердженими нормативами між бюджетами різних рівнів. Податки,

надходження за якими підлягають розподілу між бюджетами, називають спільними податками. У податковій системі Німеччини можна виокремити чотири складових – спільні податки, федеральні податки, податки земель і податки громад (податки муніципальних утворень), а також церковний податок, що є окремим видом. Загальні правила, що діють для всіх видів податків, закріплені в Положенні про справляння податків, зборів і мита. У цьому документі визначається поняття податків, встановлюються базові визначення: платники податків, податкові органи, об'єкт оподаткування тощо, а також закріплюються основні права та обов'язки платників податків та податкових органів.

Крім того, є спеціальні закони по кожному податку і всіх пов'язаних з ними питань [52].

У ФРН існує інститут податкових консультантів. Вони не числяться працівниками міністерства фінансів, але останнє видає їм ліцензію на право надання платних консультацій платникам податків.

Професію консультанта вважають украй необхідною, оскільки німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Річ у тім, що в ФРН немає податкового кодексу в його класичній формі на зразок податкових кодексів США чи Франції. Кодифікація податкових законів обмежена «Положенням про справляння податків, зборів і мита».

Далі, розглянемо Сполучені Штати Америки (далі – США), які є федеративною державою, причому самостійність регіонального рівня (штатів) доволі висока, тобто штати володіють значними правами і можливостями регіонального управління. Федеральний уряд здійснює виконавчі функції, реалізує державну політику, що передбачає адміністрування федеральних фінансів (збирання податків, витрачання бюджетних коштів, управління державним боргом); управління персоналом федеральних відомств, менеджмент федеральною власністю, а також

реалізацію програм фінансової підтримки штатів і місцевих органів самоврядування. Але основний структурний підрозділ США – це Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), декларована місія якої: «забезпечення американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належним чином і справедливо по відношенню до всіх» [53, с. 56].

Як зазначають О. М. Ілюшик та М. О. Піщанська, «правовою основою побудови сучасної податкової системи США є федеральна Конституція США та конституції штатів, а також і правові акти, серед яких важливе місце займає Кодекс внутрішніх доходів (Податковий кодекс США). Служба внутрішніх доходів керується Кодексом внутрішніх доходів, який прийнятий конгресом США» [48, с. 160]. Система організації державних фінансів не передбачає застосування поняття зведеного або консолідованого бюджету як предмета законодавчих актів, фінансово-економічного аналізу чи показника офіційної статистики. Всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної [48, с. 161].

Одна з найбільш складних і об'ємних є система оподаткування Великобританії в якій податки виконують основну роль (близько 90%) у формуванні дохідної частини англійського державного бюджету. Прибутковий податок у Великобританії стягується за прогресивною шкалою, тобто ставка зростає залежно від суми доходу [48, с. 33]. Корпоративний податок (corporation tax) – податок на прибуток компаній від комерційних операцій та інших доходів після зменшення валового доходу на величину передбачених законом відрахувань і податкових пільг. Справляння цього податку здійснюється за процедурою «pay and file» – «заплати і поклади в папку», що означає обов'язок компанії сплатити належний податок через 9 місяців після закінчення розрахункового періоду, а звіт подати ще через три

місяці. Муніципалітети мають право встановлювати й інші місцеві податки та збори, для яких немає єдиного переліку.

Управління і регулювання податкової системи Англії здійснюється за допомогою казначейства (Міністерства фінансів), діяльність якого контролюється парламентом. Організація податкової служби покладена в основному на два урядових департаменти: Управління податкових зборів (далі – УПЗ) і Управління митних зборів і акцизів (далі – МЗА). УПЗ безпосередньо контролює стягнення податків з юридичних і фізичних осіб. У компетенції МЗА є вся система непрямого оподаткування. Також УПЗ збирає прямі податки, такі як: прибутковий податок, податок на доходи корпорацій, податок на приріст капіталу, податок на добування нафти і газу, податок на спадок, гербовий збір (збір за реєстраційні дії). Також у системі цього управління є Управління соціального страхування, яке збирає внески на соціальне страхування. Проте деякі податки збираються іншими міністерствами (наприклад, дорожній податок збирає Міністерство транспорту) [54].

Копельчук В. П., Клишова Т. Ю. звертають увагу на те, що «податкові системи розвинених країн світу надзвичайно гнучкі. Наприклад, у США та Великобританії платник податку може самостійно вибрати такий варіант оподаткування, приміром, прибутковий податок з фізичних осіб, який для нього є найефективнішим. Це уможливорює зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків. Одним із важливих аспектів структури податкових систем розвинених країн також є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – залежністю співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком від структури національного доходу. В країнах з розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні

доходи, тому частка особистого прибуткового податку значно вища» [55]. У свою чергу Черник Д. Г. звертає увагу, що «основна увага в побудові податкових систем у різних країнах світу приділяється розвитку підприємницької діяльності та залученню інвестиційних коштів і вітчизняними, і іноземними особами. Для цього в державі створюються умови для стимулювання цих видів діяльності. У більшості країн значні пільги надаються підприємствам, що експортують свою продукцію (водночас слід зазначити, що більшість країн укладають між собою угоди про уникнення подвійного оподаткування)» [56, с. 33].

Мартиненко В. Л. зазначає, що «в умовах розвинутих ринкових відносин податкова система є одним із важливих елементів регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Головне завдання при формуванні податкових систем полягає в оптимізації потреб у податкових надходженнях із можливостями їх отримання. В Україні питома вага податкових платежів у структурі валового внутрішнього продукту нижча, ніж в Японії чи країнах ЄС, але більша, ніж в США. В Україні відносно невеликий податковий тиск 27,3%, менший лише в США 26,9%, в той час у країнах ЄС податковий тиск у середньому склав 39,3%» [57, с. 47]. Він приходить до висновку, що «існує два підходи до оподаткування доходів: 1) пряма шкала: податок розраховується за єдиною ставкою незалежно від рівня доходу. Пряма шкала оподаткування не враховує принцип соціальної рівності: малозабезпечені та заможні верстви населення сплачують однаковий відсоток з доходу (Україна, Росія, Грузія, Болгарія); 2) прогресивна шкала спрямована на збільшенні податкових ставок при збільшенні доходу (Франція, США, Німеччині, Великобританія, Нідерланди)» [57, с. 47]. У цих країнах реалізація податкової політики будується на таких принципах: принцип простоти: мінімізація витрат на сплату податків, простота їх нарахування, зменшення часу на

адміністрування, зручність; принцип соціальної справедливості: податковій системі необхідно прагнути до вирішення соціальних проблем; принцип економічної ефективності: відповідність ставок податків економічному розвитку держави.

О. М. Ілюшик та М. О. Піщанська, здійснивши аналіз кількості податків в різних країнах, проходять до висновку, що «в Україні законодавством затверджено 11 податків та зборів: (7 державних та 4 місцевих), в Японії – 55 (25 державних та 30 місцевих), в Великобританії – 8, Італії – 15, Німеччині – 16, Франції – 7, Нідерландах – 9, Португалії – 8, Іспанії – 8, податків. Тобто, робимо висновок, що в нашій країні оптимальна кількість податків порівняно з іншими країнами світу. В Україні більшу частину надходжень до бюджету складають непрямі податки, а саме податок на додану вартість та акцизний податок. Так, у 2021 році ПДВ склав 50,69% усіх бюджетних надходжень, акцизний податок – 15,64%, ПДФО – 21,33%, податок на прибуток підприємств – 9,25%. У країнах ЄС та США більшість надходжень до бюджету складають прямі податки. На підставі ставок основних податків в нашій країні та в інших країнах можна зробити висновок, що ставки основних податків в Україні є нижчими ніж в інших країнах. Україна має найнижчі податкові ставки по трьох основним податкам серед країн Європи, які аналізуються. На другому місці розмістилась Польща, на третьому – Німеччина, четвертому – Іспанія, п'ятому – Нідерланди. Робимо висновок, в нашій країні найнижчі максимальні податкові ставки в порівнянні з країнами Європи. У деяких країнах світу ставки податкових платежів досить високі (значно вищі за ті, що діють нині в Україні). У цьому разі підприємства, які існують в цих країнах, можуть ставити за мету реєстрацію у вільних економічних (або офшорних) зонах. Наприклад, якщо ставка оподаткування прибутку становить 45%, то в офшорній зоні вона дорівнює лише 1-2%. Держава створює такі умови

оподаткування, що підприємства не зацікавлені у вивезенні свого капіталу з країни [48, с. 164].

Важливе місце в різних країнах світу посідає принцип рівності всіх платників податків, незважаючи на форми власності, відомчу підпорядкованість, підтримку тих чи інших політичних сил, партій та рухів, регіональну належність тощо. Це ж стосується і надання різних пільг.

Особливості побудови податкових систем у різних країнах світу

Як було відмічено вище, податкові системи розвинених країн світу надзвичайно гнучкі. Наприклад, у США та Великобританії платник податку може самостійно вибирати такий варіант оподаткування, приміром прибутковий податок з фізичних осіб, який для нього є найефективнішим. Це уможливорює зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків.

Важливе значення для формування податкової системи країни має її ефективність. Податок не повинен суттєво впливати на прийняття економічних рішень, але якщо це відбувається, то вплив має бути мінімальним. Більшість податкових систем світу побудовані таким чином, що не дозволяють вільно трактувати різні положення, з одного боку, платниками податків, а з другого – податковими органами. А це суттєво зменшує кількість спорів та суперечок між суб'єктами оподаткування і скарг у судах. Крім того, цей принцип повинен забезпечувати економію витрат на стягнення податків, тобто кошти, необхідні для функціонування податкової системи, повинні бути значно меншими, ніж кількість зібраних податкових платежів.

Значна увага в податкових системах різних країн світу приділяється розмежуванню рівнів компетенції при стягненні податкових платежів. Насамперед це стосується компетенції загальнодержавних та місцевих органів самоврядування. Так, у більшості країн світу досить чітко

визначається кількість податків, які стягуються у державний, а які у місцевий бюджети. Як правило, сума податкових платежів, що надходять у місцеві бюджети, невелика, і їх не вистачає для покриття всіх витрат. Тому здебільшого місцеві бюджети одержують або допомогу із загальнодержавного бюджету, або частина зібраних податків переходить до місцевих бюджетів.

Нижче для порівняння основних показників податкових систем зарубіжних країн ми будемо використовувати аналітичні дані [58]. Так податкове законодавство різних країн світу визначає дві категорії платників податків – резиденти та нерезиденти. До резидентів належать юридичні особи, які зареєстровані в цій країні, мають розрахунковий рахунок і здійснюють у ній свою основну господарську діяльність. Нерезиденти – це юридичні або фізичні особи, які не мають постійного місця проживання в цій країні, але здійснюють тут свою господарсько-фінансову діяльність. Компанії-нерезиденти особливо розповсюджені в країнах Західної Європи, де відбувається постійне пересування капіталу з однієї країни в іншу, а також міграція населення.

Тому велике значення мають податкові системи, в яких приділяється значна увага нерезидентам, так як вони об'єктивно можуть підпадати під оподаткування одразу двох країн (і в своїй, і там, де здійснюють свою господарсько-фінансову діяльність). При створенні системи оподаткування для нерезидентів особлива увага приділяється міжнародним угодам з цього питання. Більшість податкових систем спрямовані на уникнення подвійного оподаткування, і стягнення податків відбувається за принципом національної незалежності платника податку.

Важливою характеристикою сучасних податкових систем розвинутих країн є їхня структура, дослідження якої почнемо з аналізу співвідношення прямих та непрямих податків. Це співвідношення має певні особливості в

різних країнах. Так, у США, Японії, Канаді, Англії переважають прямі податки. У Франції – непрямі, 56,6%: податки на споживання, акцизи, внески підприємців у фонди соціального страхування. Німеччина, Італія мають досить урівноважену структуру податків (частка непрямих податків у Німеччині – 45,2%, в Італії – 48,9%).

Переважання на початку і в середині ХХ ст. непрямих податків зумовлене низьким рівнем доходів більшості населення, що об'єктивно обмежувало масштаби прямих податкових надходжень, а також відносною простотою збирання непрямих податків, адже форма прямого оподаткування потребує складного механізму обліку платників, об'єкта оподаткування, механізму стягнення податків.

Найрельєфніше розглянуті закономірності проявляються в країнах, що розвиваються, для яких характерне переважання в оподаткуванні непрямих податків із високою питомою вагою мита й акцизів.

Очевидним є зв'язок між співвідношенням прямих та непрямих податків і рівнем податкової культури. Адже саме податкова культура, що впливає на ефективність збирання податків, масштаби ухилення від сплати, разом з іншими чинниками створює сприятливі умови для підвищення ролі прямих податків.

Зміна співвідношення між прямими і непрямими податками на користь перших стала також наслідком зростання орієнтованості західних суспільств на соціальний компроміс, що зумовило підпорядкування податкових систем принципу соціальної справедливості.

Що ж до використання непрямих податків у сучасних розвинутих країнах, то вони зумовлені іншими причинами, зокрема, традиціями використання цих податків. Наприклад, у Німеччині, Франції непрямі податки традиційно відіграють значну роль.

Однією з важливих причин розвитку непрямих податків в країнах ЄС

стала, поряд з історичними традиціями, наполегливо впроваджувана політика уніфікації податкових систем країн співтовариства. Політика уніфікації була проголошена з самого початку інтеграційних процесів у Західній Європі. У наш час результатом цієї політики стало наближення методів вилучення непрямих податків, тоді як у сфері прямого оподаткування окремим країнам надається більша самостійність.

Значні масштаби непрямого оподаткування у Франції, Італії, Німеччині окрім вищезазначеної причини, зумовлені також особливостями соціально-економічної політики урядів цих країн, спрямованої, з одного боку на стимулювання за допомогою податків від господарської діяльності, що потребує застосування широкого спектра податкових пільг для корпорацій (тоді як, наприклад, у США податкова реформа 1986 р. скасувала більшість пільг), які зменшують надходження від податку на прибутки до бюджету (в Німеччині частка цього податку – 4,7%, у Франції – 5,4%).

Розвиток непрямого оподаткування пов'язується також з ідеями, що висловлюються, зокрема, німецькими вченими, згідно з якими «...оподаткування споживання становить меншу небезпеку для економічного зростання, ніж оподаткування особистих доходів і прибутку підприємств».

Значна роль непрямих податків у багатьох західних країнах викликана також їхньою високою фіскальною ефективністю і використанням цих податків для збалансування місцевих бюджетів (зокрема в Німеччині). Можливість останнього зумовлена тим, що споживання є більш-менш рівномірним у територіальному розрізі, тому непрямі податки забезпечують рівномірніші надходження до місцевих бюджетів.

Наступним важливим аспектом структури податкових систем розвинутих країн є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – залежністю співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком від структури

національного доходу.

В країнах з розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні доходи. Тому частка особистого прибуткового податку значно вища. Податок на прибуток корпорацій не має великого фіскального значення. Його питома вага у податкових надходженнях більшості розвинутих країн порівняно низька. Винятком можна вважати лише Японію, де податки на прибуток, що отримуються на всіх бюджетних рівнях і під різною назвою, становлять 21,5% і відрізняються від частки особистого прибуткового податку всього на 5,3 процентного пункту [58].

Нижче доцільно звернути увагу на місцеві податки в зарубіжних країнах, аналіз яких здійснено в роботі Івашко О. А. [59]. У результаті дослідження Івашко О.А. встановив, що «у країнах з розвиненою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого і регіонального самоврядування становить значні суми коштів. Скажімо, в Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40% від дохідної бази. В Україні цей показник становить менше 5%. У деяких країнах кількість місцевих податків є досить значною: у Франції – понад 50, в Італії – понад 70, в Бельгії – понад 100 податків і зборів. У загальній сукупності множинність місцевих податків розвинених країн поділяється на групи: прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо; прямі податки на доходи: фізичних і юридичних осіб, спадщини, дарування; непрямі податки на продаж: акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої, на роздрібний продаж тощо; збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо» [59, с. 40].

Також доцільно звернути увагу на таку складову сплати податків, як

ухилення та контроль за сплатою податків, відповідальність за порушення податкового законодавства, ефективність і доцільність пільгового оподаткування. Як зазначає Івашко О. А., «насамперед варто зазначити, що на перешкоді бажанню приховати доходи від держави у розвинених країнах стоїть досконале податкове законодавство. У США, наприклад, для таких платників податків застосовуються надзвичайно жорсткі санкції; тільки за спробу за найменші, але реальні прояви уникнення від оподаткування їм загрожує не лише фінансова, а й кримінальна відповідальність. В Україні зростає частка прихованих від держави доходів; щорічна втрата бюджетних коштів становить близько 15 млрд. грн. Це розглядається як наслідок неспроможності та малоефективного контролю з боку податківців за збором податків. З моменту створення Державної податкової служби в Україні у ній було зайнято понад 100 тис. осіб, що більше, зокрема, як у США, де кількість населення перевищує населення України майже вшестеро, на сьогодні після реформування ДПС її кількість складає біля 30 тис. працівників, що теж є занадто великим кадровим складом. Отже, в результаті виникає питання про ефективність їх діяльності, що вимірюється співвідношенням затрат на їх утримання та компенсацією бюджетних доходів. Доречним у такій ситуації є скорочення штату державних фінансових органів, більш оперативна організація їх роботи (особливо податкової служби), застосування більш жорстких фінансових та кримінальних санкцій, що й виступить гарантом ефективності. Разом із тим важливим напрямом податкової політики має стати зменшення податкового тиску в реальному секторі економіки в результаті залучення коштів до оподаткування так званої «тіньової економіки», що обумовлено підвищенням рівня податкової культури населення, його психологічною підготовленістю до обов'язків сплати податків» [59, с. 40].

Висновки. Таким чином, підсумовуючи результати аналізу

формування податкових систем у різних країнах та визначаючи їх значення для України, можна дійти основного висновку, що проблема вдосконалення податкових систем постала не лише перед країнами з перехідною економікою, а й перед розвинутими державами. Вона об'єктивна й визначається необхідністю державного втручання в процес формування виробничих відносин і зміни тенденцій економічного розвитку.

Те, що податкові системи різних країн склалися під впливом різних економічних, політичних та соціальних умов, пояснює їхню недосконалість. Це, в свою чергу, зумовлює ту обставину, що в різних країнах ведеться постійний пошук оптимальних варіантів у галузі оподаткування.

Порівнявши податкову систему нашої країни з більш розвиненими країнами, дійшли висновку, що універсальної і досконалої податкової системи не існує, але є системи, які мають бути орієнтиром для України, зокрема, податкові системи Німеччини, США, Сінгапуру, Бельгії. У той же час на відміну від них податкова система України характеризується досить помірним оподаткуванням, при цьому низьким рівнем податкової культури та дисципліни і відносно лояльною системою відповідальності за порушення податкового законодавства [60, с. 102].

2.2. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн Європейського Союзу

Слід зазначити, що податкова система України перебуває під впливом міжнародної податкової конкуренції, необхідності європейської податкової гармонізації та координації національної податкової політики в напрямі досягнення стратегічної мети, що полягає в інтеграції країни до ЄС. Тому реформування податкової системи України здійснюється з урахуванням сучасних тенденцій розвитку систем оподаткування зарубіжних країн, зокрема країн-членів ЄС. Натомість з урахуванням мети та завдань

дослідження, нижче доцільно навести аналіз особливостей побудови та функціонування податкової системи країн ЄС сталої демократії, які мають схожі з Україною території, культурну та історичну спорідненість, та які здійснюють допомогу у протистоянні військовій агресії росії на територію України. В основу наукового аналізу будуть покладені дослідження, які здійснені різними авторами в даній сфері.

Податкова система Німеччини

М. В. Єгур та В. П. Самойловська, здійснивши аналіз податкової системи Німеччини, приходять до наступних висновків: «1) за німецьким законодавством, бюджетна система Німеччини має три рівні: федеральний, земельний та общинний (муніципальні утворення); 2) податкова система Німеччини налічує близько 45 різноманітних податків і зборів, водночас в Україні ПК України визначено лише 11 видів, з яких 7 загальнодержавних та 4 місцевих; 3) податкове законодавство Німеччини визначає загальні умови й принципи оподаткування, поняття і види податків, розподіл податкових надходжень між федерацією, землями та общинами, відповідно до національного податкового законодавства, податки у ФРН можна класифікувати за територіальним устроєм на федеральні, земельні, місцеві (общинні, муніципальні) та спільні; 4) загальні основи оподаткування у Федеративній Республіці Німеччина регулюються Законом про стягування податків [61]; 5) спеціальне правове регулювання встановлено відносно ряду податків, наприклад, Законом «Про податок із продажів» [62; 63; 64; 65; 66; 67; 68; 69; 70; 71; 72, с. 100–102].

На підставі аналізу податкового законодавства ФРН авторами виділено такі групи податків: 1) федеральні податки, що надходять до федерального бюджету: податок на тютюнові вироби, податок на спирто-горілчані вироби, податок на енергоносії; оподаткування закордонного прибутку; земельні податки, що надходять до бюджетів федеральних земель: податок на

власність, податок на автотранспорт, податок на пивний солод, податок за придбання землі, податок на спадкування; 2) місцеві податки; 3) общинні, муніципальні податки, що надходять до бюджетів місцевих органів влади: промисловий податок, земельний податок, податок на собак, податок із розважальних закладів, податок на полювання та рибальство, податок на друге місце проживання, податок на реєстрацію питного закладу, податок із дозволеної торгівлі спиртними напоями; 4) спільні податки, податкові надходження від яких розподіляються між бюджетами різних рівнів: прибутковий податок, корпоративний податок, податок з обігу; 5) церковні податки, які збираються церквами з віруючих відповідної конфесії [72, с. 102].

Існує багато прикладів порівняння окремих податків за законодавством України та ФРН. Так, наприклад, для показовості наведемо різницю в оподаткуванні спадщини. Відмінність у ставці податків в Німеччині, які залежать від класу спадщини і коливаються від 7% до 50% вартості отриманого майна, в українському законодавстві, відповідно до ст. 174 ПК України, передбачено порядок оподаткування і ставки податку від 0% до 5% залежно від суб'єкта спадкування [73].

Дослідники приходять до висновку, що «податкове законодавство Німеччини із його численними винятками та особливими правилами вважається одним із найскладніших у світі, містить понад 200 законів та майже 1000 постанов, та часто зумовлює наявність податкових спорів, вирішенням яких займаються податкові суди ФРН» [72, с. 102].

Податкова система Італії та Латвії

Для аналізу податкових систем в цих країнах використаємо аналітичні матеріали окремих авторів, зокрема дослідження Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. «Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн» [73].

Здійснивши аналіз Податкової системи Італії, маємо можливість

виокремити такі її особливості. Насамперед це визначення суб'єктів оподаткування, а також того, чи є вони резидентами країни. Від цього залежить база оподаткування. Коли суб'єктом оподаткування є резидент Італії, то він сплачує податки в казну держави з усіх видів доходів (включаючи закордонні), нерезидентом – тільки з прибутку, який він отримує на території країни.

Компанії-нерезиденти в Італії повинні здійснювати відрахування з чітко окресленого переліку доходів. Найбільш прибутковими щодо наповнення бюджету в Італії вважаються податок на додану вартість (ПДВ) і податок на прибуток, адже в сумі ці два податки забезпечують найбільшу частку податкових надходжень до бюджету. Також особливістю податкової системи Італії, якої немає у жодній країні, є наявність податку на телебачення, зокрема володіння обладнанням, яке дає змогу прослуховувати радіо й телепередачі, незалежно від фактичного використання або наміру використовувати цю послугу. Податок надходить до бюджету державної телерадіокомпанії RAI.

Окрім прямого оподаткування (IRPEF), в Італії існують також регіональний податок у розмірі 0,7–3,33% та муніципальний податок у розмірі 0–0,9%. Стандартна ставка корпоративного податку в Італії (IRES) у 2018 р. становить 24%. Крім того, місцевий податок (ІРАП) нараховується за ставкою, як правило, 3,9%, в результаті чого ефективна податкова ставка дорівнює 27,9%. Банки та фінансові компанії платять корпоративний податок у розмірі 27,5%.

В Італії всі доходи залежно від джерел поділяються на 5 основних категорій: доходи за підприємництво; доходи за роботу по найму, фріланс; доходи за нерухомість і земельну власність; доходи за капітал; інші джерела доходів. Також існує поняття податкових збитків: якщо компанія мала податкові збитки в перші 3 роки діяльності, то їх можна додати у статтю

витрат фірми на найближчі 5 років. Також в Італії звільняється від оподаткування дохід сільськогосподарських, деяких виробничих і малих рибальських кооперативів. З прибутку можуть бути вираховані збитки за п'ять років [75].

Усі фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які отримують доходи на території Італії, повинні платити податки. Щорічно в податкову службу подається податкова декларація. Також в країні передбачено податковий кредит, який умовно можна розділити на такі категорії: у зв'язку з трудовою діяльністю, сімейний податковий кредит, інші причини.

Особливості податкової системи Латвії полягають в наступному. Податкова система Латвії передбачає систему податкових ставок, знижок з податків і грошової допомоги, що дає змогу кожному платнику податків вибрати оптимальну сферу діяльності й управління своїми коштами [76].

Система оподаткування та зборів в Латвії складається з: державних податків, об'єктів та ставок, які встановлюються Сеймом; державних зборів, які застосовуються відповідно до Закону «Про податки та збори», інших законів та постанов Кабінету Міністрів; зборів місцевого самоврядування; інших обов'язкових платежів, встановлених нормативними актами Європейського Союзу.

Згідно з латвійським законодавством податки поділяються на прямі та непрямі. До прямих податків відносяться податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), обов'язкові внески до державного соціального страхування, податок на мікропідприємство, податок на нерухомість та солідарний податок. До непрямих відносяться ПДВ, акцизний збір, податок на електроенергію, операційний податок на транспортні засоби, податок на автомобільні компанії, мито. Окремо виділяють податок за користування природними ресурсами. Податок на прибуток підприємств в Латвії має свої особливості. Податок на прибуток платять особи вільних

професій або підприємства, зареєстровані як платники податків, включаючи сільськогосподарські та риболовецькі господарства. Передбачена компенсація податку на прибуток для платників податків, які оплачують освіту або медичні послуги. Коригування бази оподаткування переважно здійснюється для того, щоби переконатися, що доходи перевищують ті витрати, які не обкладаються податком (наприклад, витрати, не пов'язані безпосередньо з комерційною діяльністю), або для того, щоби знизити доходи, якщо законом передбачено знижки з податку. Також існує солідарний податок, який сплачується тоді, коли дохід перевищує максимальну суму об'єкта обов'язкових внесків державного соціального страхування (більше 55 000 євро). У 2017 р. внесені зміни до податку на користування корисними копалинами, а саме додано базу оподаткування, таку як викиди вуглекислого газу. Ще цікавим є те, що в Латвії сплачується податок на електроенергію. Сплачується він суб'єктами, які постачають електроенергію кінцевим споживачам та виробникам самоврядування. Ставка податку встановлюється в латах на мегават-годину [77].

Таким чином, аналіз податкових систем Італії та Латвії свідчить про те, що у них сформована більш широка база оподаткування, ніж в Україні. В Україні загалом необхідно застосовувати системний підхід до податкової реформи [74, с. 90–92].

Податкова система Естонії

Податкова система Естонії складається з державних і місцевих податків. Відносно висока частка державних доходів забезпечується податками на споживання, а податок на зростання капіталу є одним із найнижчих у Євросоюзі. Управління податками в Естонії здійснюється Естонським радою за податками та митами. Значна частина податкових декларацій надається через Інтернет (в 2012 році 94,2% всіх податкових декларацій були представлені в Інтернеті, причому відсотки по ПДВ і митних

декларацій набагато вище).

Податки визначаються за типами

Земельний податок

Земельний податок — це державний податок, який стягується в Естонії спеціально для фінансування місцевих муніципалітетів (є ключовим джерелом). Ставка встановлюється місцевими радами в межах від 0,1% до 2,5% [78, с. 319]. Земельний податок стягується тільки з вартості землі без урахування будь-яких поліпшень. Дуже небагато вилучення обліковуються в земельний податок, навіть державні установи обкладаються цим податком. Від податків звільнена тільки земля, що належить церкві (але не іншим релігійним установам). Завдяки цьому податку зросла частка приватних землевласників в Естонії до 90% (проти 67,4% у США).

Прибутковий податок

Прибутковий податок з фізичних осіб в Естонії є де-юре пропорційним, де-факто прогресивним. Ставка на 2015 рік становила 20% (проти 21% рік тому) [79]. Надається базове звільнення від податків, яке зростає в разі виховання неповнолітньої дитини, при отриманні пенсії, компенсацій за нещасний випадок на роботі або у зв'язку з професійним захворюванням. Додатково віднімаються ряд витрат: відсотки за житловими кредитами, витрати на навчання, подарунки, пожертвування, добровільні і обов'язкові накопичувальні пенсійні внески, страхування по безробіттю, обов'язкові внески соціального страхування в іноземній державі. Сума вираховуються відсотків по житловому кредиту, витрат на навчання, подарунків та пожертв обмежена. У 2011 році ліміт становив 3196 євро (але не більше 50% доходу платника податку протягом того ж періоду) [80].

Податок на зростання капіталу не стягується, а доходи від передачі цінних паперів або фінансових активів оподатковуються стандартним прибутковим податком. З 2011 року впроваджена нова система, яка дозволяє

фізичним особам відкладати податкове зобов'язання, створене на основі доходів від фінансових активів, до моменту використання доходу завдяки інвестиційному рахунку. Інвестиційний рахунок — звичайний грошовий рахунок із зобов'язанням реєстрації всіх грошових переказів. Для досягнення мети за допомогою інвестиційного рахунку дохід, який отримано від фінансових активів, повинен бути негайно зарахований на інвестиційний рахунок. Оподатковувана сума з'явиться, якщо виплати, вироблені з усіх інвестиційних рахунків, перевищать залишок за вкладами на всіх інвестиційних рахунках [80].

Соціальні податки та обов'язкові страхові внески

Зарплата, що виплачується працівникам, оподатковується соціальним податком, а також пов'язується зі страхових внесків по безробіттю та виплатою накопичувальної пенсії. Ставка соціального податку становить 33% і застосовується до додаткових допомог, що надаються роботодавцем. Страхові внески на випадок безробіття сплачуються роботодавцем та працівником: 2,8% стягується з валового окладу, 1,4% віднімається з роботодавцями щомісячної валової зарплати. У 2012 році розмір накопичувальної частини пенсії склав 2% від валового окладу працівника, утримувався роботодавцем.

Податок на прибуток юридичних осіб

У 2015 році податкова ставка становила 20%, але система оподаткування корпоративних доходів в Естонії унікальна тим, що може змінити момент корпоративного оподаткування з моменту отримання прибули до моменту розподілу. Інакше кажучи, отримання прибутку не обов'язково призводить до відповідальності за прибутковий податок, що виникає тільки після розподілу прибутку між співвласниками підприємства. Якщо вона виходить з дивідендів, отриманих від дочірньої компанії, або ж у корпорації є постійне представництво в іншій країні, тоді розподіл прибутку

не обкладається податками. Податки на дивіденди відсутні, але розподілений прибуток оподатковується по співвідношенню 20/80% (25%) [81].

Податок на додану вартість

Ставка ПДВ в Естонії знизилася 1 липня 2009 року до 20% (зниження на 9%). Невелика кількість товарів і послуг не оподатковується. Система ПДВ базується на директиві Ради ЄС 2006/112/ЄС, принципи не відрізняються від аналогічних систем в інших країнах ЄС. Станом на 2012 рік річний поріг для реєстрації відповідальної особи з ПДВ становить 16 тисяч євро [82].

Інші податки

Також в Естонії стягуються наступні податки: акцизи на електроенергію, алкоголь, тютюнові вироби, паливо і упаковку; митні збори; податки на азартні ігри і важкі транспортні засоби.

Податкова система Естонії є одною із прогресивних систем країн молодшої демократії, і розвивається швидкими темпами. Окремі приклади аналітики таких змін слід навести нижче на основі оцінки аналітичних матеріалів [83].

Так, 20 червня 2023 року парламент Естонії прийняв новий законодавчий акт, який вніс суттєві зміни до розмірів податків та зборів, що, у свою чергу, впливає на компанії, що ведуть бізнес на території країни. Оновлені норми податкового законодавства істотно впливають на фінансову політику підприємств, що встановлюють власні ціни на товари/послуги, а також відбиваються на бухгалтерському супроводі та фінансових показниках компаній, які мають враховувати оновлені податкові ставки та актуалізувати свої стратегії ціноутворення і ведення господарської діяльності в Естонії. Далі ми розглянемо низку змін, які вже були запроваджені у зв'язку із прийняттям закону та ще будуть запроваджені у 2025 році, ухвалення яких суттєво впливатиме на ведення естонськими підприємствами власного

бізнесу. Зміни стандартної ставки ПДВ (VAT) в Естонії. Зазначений закон вніс зміни до розміру ставки ПДВ, яка востаннє оновлювалася у 2009 році (з 18% на 20%) під час економічної кризи в Естонії. Так, з 1 січня 2024 року стандартна ставка ПДВ зросла та становить 22%. Таким чином, наразі всі товари/послуги із включеним ПДВ, які ви або ваша компанія купуєте в Естонії, будуть на 2% дорожчими. Разом з тим, для компаній, що уклали довгострокові контракти до 01 травня 2023 року застосовується пільга: вони можуть продовжувати застосовувати ставку ПДВ у розмірі 20% до 31 грудня 2025 року за наявності двох умов: в укладеному контракті зазначено використання саме ставки у розмірі 20%; та заборонено внесення до контракту змін у зв'язку із оновленням податкового законодавства у частині ставок. Крім цього, до 31 грудня 2025 року платники податків, які використовують касовий метод обліку, мають право продовжувати сплачувати ПДВ за ставкою 20% до 31 грудня 2025 року за товари чи послуги, поставлені/надані після 31 грудня 2023 року, якщо рахунок-фактуру було виставлено та товари були відвантажені або послуги були надані до 1 січня 2024 року. З огляду на наявність перехідних положень податкового законодавства, рекомендуємо переглянути укладені контракти та виставлені рахунки-фактури для визначення можливості використання попередньої 20-відсоткової ставки ПДВ до 31.12.2025.

Зміна зниженої ставки ПДВ (VAT) в Естонії. Естонський закон торкнувся не лише стандартної (базової) ставки ПДВ, що застосовується до всіх видів товарів/послуг, а й зниженої ставки VAT. Послуги з розміщення: З 1 січня 2025 року буде підвищено пільгову ставку ПДВ для постачальників послуг розміщення. Це означає, що ПДВ на використання готельних послуг в Естонії зросте з чинних 9% до 13%. Це нововведення торкнеться передусім компаній, які провадять господарську діяльність у сфері готельних послуг, а також акціонерів/директорів/кінцевих бенефіціарів естонських компаній, які

тимчасово проживають в Естонії. Послуги з публікації у пресі: з 1 січня 2025 року також буде збільшено ставку ПДВ, що застосовується для публікацій у пресі з чинних 5% до 9%.

Зміна ставки корпоративного податку в Естонії. З 01.01.2025 року ставка податку на прибуток збільшується на 2%, тобто з 1 січня наступного року до розподіленого прибутку компанії буде застосовуватися ставка у розмірі 22% замість звичних 20%. Скасування пільги із застосування 14% податку до регулярного розподілу дивідендів. Нагадаємо, що чинне податкове законодавство Естонії наразі передбачає можливість для компанії, яка регулярно виплачує дивіденди учасникам (щороку або не рідше одного разу на два роки) застосовувати ставку корпоративного податку у розмірі 14% (замість стандартних 20%) від чистого прибутку. При цьому, якщо дивіденди по більш низькій податковій ставці розподіляються між акціонерами-фізичними особами, у тому числі нерезидентами, додатково стягуються 7% з отриманого учасником розподіленого прибутку. Винятком є застосування нижчої ставки за конвенціями про уникнення подвійного оподаткування між Естонією та країною, резидентом якої є акціонер компанії. Прийняті поправки до податкового законодавства Естонії з 01 січня 2025 року скасовують чинну на сьогодні опцію застосування акціонерами компанії зниженої ставки податку на прибуток (14%), а також скасовують податок у розмірі 7%, який сплачується акціонерами-фізичними особами. Тобто із 2025 року до розподіленого прибутку (незалежно від того, сплачується він регулярно або рідше одного разу на рік) застосовуватиметься єдина ставка – 22%. Зазначимо, що цей крок може негативно вплинути на сформовану на сьогодні дивідендну політику підприємств. З огляду на це, радимо завчасно подбати про зміну підходів до планування розподілу прибутку між учасниками для мінімізації наслідків, спричинених окресленими змінами законодавства.

Оновлені обов'язки постачальників платіжних послуг з 2024 року. Окрім податкових змін, відповідно до ухвалених поправок до естонського законодавства, починаючи з 1 січня 2024 року, постачальники платіжних послуг зобов'язані зберігати дані про транскордонні платежі одержувача платежу та щоквартально передавати ці дані до податкового органу. Фактично, прийняті зміни дублюють норми Директиви Ради (ЄС) 2020/284 та спрямовані на виявлення транскордонного шахрайства з ПДВ (VAT) та покращення конкурентних умов в електронній комерції. Якщо загальна кількість транскордонних платежів на одного одержувача платежу перевищує 25/квартал, постачальник платіжних послуг зобов'язаний зберігати дані про одержувача платежу та самі платежі і регулярно надавати зазначені дані до податкового органу. Таким чином, ухвалені поправки до податкового законодавства Естонії так чи інакше впливають на компанії, які зареєстровані та здійснюють господарську діяльність в країні. Конкретні наслідки прийняття нових податкових норм необхідно розглядати у контексті питань податкового резидентства акціонерів, сформованої дивідендної політики компанії і політики ціноутворення та з урахуванням інших критеріїв [84].

Висновки. Нині в Україні створено податкову систему, яка дає змогу мобілізувати кошти в розпорядження держави, тобто податки виконують перш за все фіскальну функцію. Водночас для більш ефективного здійснення їхнього розподілу та перерозподілу на цілі економічного й соціального розвитку, а отже, підвищення регулятивної функції податкової системи необхідне подальше її вдосконалення з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. Проведений аналіз досвіду прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в зарубіжних країнах, зокрема Італії і Латвії, свідчить про те, що окремі їх елементи доцільно адаптувати в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку. Це

насамперед стосується визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; повного звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природного газу та їх належної експлуатації. Крім того, для системного вдосконалення податкової політики та податкової системи України важливо вирішити такі завдання: підвищення прозорості сплати податків, запровадження спрощених процедур адміністрування податків для платників; формування податкової культури у суб'єктів господарювання; забезпечення надійної системи податкового контролю, яка не буде обтяжувати платників податків, але й обумовлюватиме відповідальність за вчинення податкового правопорушення.

Для відновлення позитивної економічної динаміки необхідна переорієнтація податкової політики та податкової системи України на переважно регулюючу/стимулюючу функцію. Результатом має стати покращення інвестиційного клімату країни та стимулювання інноваційно-інвестиційної активності суб'єктів господарювання, що є перспективою подальших досліджень.

Особливості спрощеної системи оподаткування країн ЄС

Нижче доцільно здійснити короткий аналіз особливостей спрощеної системи оподаткування в країнах ЄС на прикладі окремих країн з використанням аналітичних матеріалів [85].

Румунія. Відносно недавно ця країна стала привабливою для релокації, держава працює над тим, щоб створити комфортні умови для ведення бізнесу, тут наразі ведеться активна діяльність з побудови певних пільг для спеціалістів/бізнесу в ІТ галузі. Можна зареєструватись у формі товариства з обмеженою відповідальністю, а саме як мікропідприємство, або як самозайнята особа і відповідно така діяльність буде оподатковуватись за

такими ставками: податок на прибуток – 3%, у випадку, якщо компанія не має працівників, та 1% відповідно, якщо такі наявні, проте в будь-якому випадку сума податку має становити не менш як 200 євро; податок на виведений капітал/дивіденди – %; податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) – 10 %. Проте, слід зауважити, що для IT спеціалістів наразі діє пільга і ставка податку становить – %. Додатково стягується соціальний податок (страхування тощо) у розмірі 2.25 % у разі реєстрації у формі самозайнятої особи. Діє ліміт на прибуток у розмірі 1 000 000 євро для платників податків на спрощеній системі.

Польща. Країна, в якій система спрощеного оподаткування давно себе зарекомендувала з позитивного боку, та керівництво держави продовжує послідовну політику заохочення реєстрації бізнесу та здійснення господарської діяльності в країні. У Польщі є можливість обрати форму оподаткування на кшталт нашого єдиного податку, тому далі й буде використане таке формулювання для зручності. Існують такі податкові ставки: єдиний податок – 19% (9% – у випадку дотримання ліміту прибутку в 2 000 000 євро); податок на виведений капітал/дивіденди – 19%; податок на доходи фізичних осіб (ПДФО): 17% – до 18 000 євро; 32% – понад 18 000 євро; ставка податку для самозайнятої особи становить 20%.

Чехія. Для представників малого та середнього бізнесу ця країна віднедавна стала цікавою у податковому плані. Так, оподаткування приватного підприємця може відбуватися як за загальною ставкою у 15 % (податок на прибуток), так і є можливість обрати спрощену систему оподаткування. З січня 2021 року Чехія пропонує систему єдиного податку. Власна назва – «паушальний податок». У 2022 році щомісячне відрахування єдиного податку становить 242 євро, що включає: 4 євро – податок на прибуток; 132 євро – платіж за соціальне страхування; 106 євро – платіж за медичне страхування. Внесок за медичне страхування не є обов'язковим за

умови наявності медичної страховки, яка була придбана вами при отриманні візи. Паушальний податок призначений лише для підприємців із річним доходом (виручкою) до 40 416 євро. Щоб перейти на таку систему оподаткування, необхідно до 10 січня подати відповідну заяву до податкової інспекції.

Італія. Як і Португалія, не є найбільш популярною країною для релокації, але в порівнянні з Португалією, це є наслідком не географічних або інфраструктурних недоліків, а є результатом політики держави щодо умов ведення бізнесу. Щодо Італії, то в цій країні діє система оподаткування схожа на наш єдиний податок тільки для самозайнятих осіб. Ставка податку складає – 15% від обороту, а також 24% для соціального податку. Проте перші 5 років здійснення господарської діяльності можливе оподаткування за ставкою 5%. Проте слід зауважити, що хоча й тема статті сфокусована більше на питаннях оподаткування, але неможливо не відзначити, що в Італії здійснення господарської діяльності ускладнюється складними юридичними конструкціями в силу суворого та архаїчного законодавства, особливо це стосується трудового законодавства.

Взагалі, як зазначають аналітики, «рівень діджиталізації державних послуг в країнах Європи, то в порівнянні з Україною він доволі низький, і як показала практика тимчасової імміграції наших громадян до країн ЄС, то вони відчули в цьому певний дискомфорт» [85].

Висновки на підставі аналізу податкових систем ЄС для України.

Слід зауважити, що в країнах Європейського Союзу принцип соціальної справедливості реалізується на основі існування прогресивної шкали оподаткування. Як зазначає Соколовська А. М., «з точки зору теорії у світі існує два підходи до оподаткування доходів: 1) плоска шкала оподаткування означає податок, що справляється за єдиною ставкою при будь-якому рівні доходу – єдина ставка прибуткового податку, яка

розглядається як альтернатива прогресивному оподаткуванню; 2) прогресивна шкала оподаткування – система оподаткування, що побудована на принципі збільшення податкових ставок залежно від зростання рівня оподаткованого доходу платника податку [86, с. 18].

Як відмічає Карлін М.І. «у розвинутих країнах Європейського Союзу система оподаткування базується на прогресивній шкалі, наприклад, у Франції особи з низьким доходом звільняються від податку, а річні доходи у межах 5963 євро оподатковуються за ставкою 0%; річні доходи від 5963 євро до 11896 євро – за ставкою 5,5%; річні доходи від 11 897 євро до 26 420 євро – за ставкою 14%; доходи у частині від 26 421 євро до 70 830 євро – за ставкою 30%; від 70 831 до 150 000 євро – за ставкою 41%; від 150 001 до 1 000 000 євро – за ставкою 45%» [87, с. 121].

У свою чергу Біла Л. М. зазначає, що «в історії Франції були випадки, коли уряд вносив пропозицію з метою подолання дефіциту бюджету підвищити до 75% ставку прибуткового податку для громадян, що заробляють більше мільйона євро на рік, і ці норми оподаткування були включені у бюджет на 2013 р., хоча вже у 2014 р. дана норма була відмінена. У Німеччині також діє прогресивна система оподаткування: неоподаткований мінімум доходу на одну людину становить 8,13 тис. євро на рік, а початкова ставка прибуткового податку – 14%. Для платників податків з річним доходом понад 52,88 тис. євро ставка становить 42%. Дохід понад 250,7 тис. євро оподатковується за максимальною ставкою – 45%. Прибутковий податок у Великобританії також побудований на прогресивній шкалі: з 2012 р. підвищився рівень неоподаткованого річного доходу – з 8,1 тис. до 9,2 тис. фунтів. Гранична ставка прибуткового податку для тих, хто заробляє більше 150 тис. фунтів на рік, була знижена з 50 до 45%. У Великобританії одна з найвищих граничних ставок прибуткового податку серед розвинених країн. Вона поступається лише Швеції (56,6%), Бельгії

(53,7%), Данії (52,2%), Нідерландам (52%) і Франції (75%)» [88, с. 658–660].

Петик М. І. звертає увагу на те, що «в Україні поступово, але зі значним супротивом запроваджується прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб. В різні часи пропонувалося, щоб доходи у 33–66 прожиткових мінімумів (39–78 тис. грн.) оподатковувалися 25%-м податком, а податок на надприбутки складе 30%. Ці плани, у кінцевому рахунку, призвели до того, що у ст. 167.1 Податкового кодексу України визначено, що ставка податку становить 15% бази оподаткування, але якщо база оподаткування у календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, то до суми такого перевищення застосовується ставка 17%, в той час як у країнах ЄС максимальні ставки податку становлять: у Німеччині – 50%, Греції – 49%, Франції – 42%, Бельгії та Ірландії – 43%, Італії – 36%, Великобританії, Нідерландах, Іспанії, Португалії – 35%, Люксембурзі – 34 %» [89, с. 278].

Отже, намагання уряду якимось чином реалізувати принцип соціальної справедливості у сфері оподаткування звівся до незначних «косметичних» змін, які не дають підстав для того, щоб стверджувати, що наша держава сприйняла досвід прогресивного оподаткування розвинутих країн Європейського Союзу.

В інших аспектах вітчизняна система оподаткування принципово не відрізняється від європейської, хоча в окремих аспектах ці відмінності мають місце.

Наприклад, що стосується податку на прибуток підприємств, то в європейській практиці податок на прибуток є однією з основних дохідних частин бюджету і виступає своєрідною економічною категорією зі стійкими внутрішніми властивостями і закономірностями розвитку.

Лідирує за рівнем корпоративного податку на прибуток Франція зі ставкою у 38%. У п'ятірці лідерів рейтингу також Португалія та Італія, де

податок на прибуток компаній становить 31,5% і 31,4% відповідно, у Німеччині корпоративний прибуток складає 30,2%, а у Польщі наближається до українського рівня і складає 18% [90].

Карлін М.І. вказує на високий рівень податку на прибуток підприємств в країнах ЄС є наслідком існування ліберальної економічної моделі, коли держава ставить за мету перерозподіл матеріальних благ від корпоративних гігантів до широких верств суспільства, що гарантує високі соціальні стандарти життя, соціальний мир у суспільстві [89, с. 136].

Біла Л.М. зазначає, що «в Україні податок на прибуток юридичних осіб становить 18% (ст. 151.1. Податкового кодексу), майже така ж ставка у Швейцарії – 17,95%. У Польщі – 19%, в Румунії – 16%. При цьому законодавство країн – членів ЄС закріплює різні підходи до оподаткування прибутку юридичних осіб, однак всю їх різноманітність можна звести до декількох основних схем. Наприклад, у Бельгії, Голландії, Люксембурзі та Швеції передбачається повне оподаткування прибутку, тобто прибуток компанії оподатковується корпоративним податком, а потім, одержавши частину прибутку, акціонери сплачують з нього особистий прибутковий податок» [88, с. 659].

Саєнко А. звертає увагу, що «В інших європейських державах, щоб уникнути подвійного оподаткування, оподаткування прибутку зменшується на рівні акціонерів. Ця схема реалізується двома способами. Наприклад, у Великобританії, Ірландії та Франції суми податку, сплаченого корпорацією, частково враховуються при визначенні сукупного оподаткованого особистого доходу, частиною якого є дивіденди, отримані акціонером цієї корпорації, а в Австрії і Данії, незалежно від сплати корпоративного податку компанією, від податку частково звільняються дивіденди, отримані акціонером» [91].

Що стосується України, то ст. 151.1 Податкового кодексу визначено,

що основна ставка податку становить 18%, а податковою базою, відповідно до ст. 149 Податкового кодексу, визнається грошове вираження прибутку як об'єкта оподаткування.

Звертає на себе увагу той факт, що в Україні, відповідно до ст. 134 Податкового кодексу, об'єктом оподаткування визнаний прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Тобто в Україні оподатковується валовий прибуток підприємства, в той час як в деяких країнах ЄС оподатковується як валовий прибуток, так і чистий прибуток у формі дивідендів.

Наприклад, у ФРН, Іспанії і Португалії закон передбачає можливість зменшення оподаткування на рівні компанії. За цією схемою прибуток компанії ділиться на такий, що розподіляється і не розподіляється. Для прибутку, що розподіляється у формі дивідендів, встановлюються або більш низькі ставки податку (ФРН, Португалія), або часткове звільнення від податку (Фінляндія, Іспанія). У деяких країнах прибуток, що розподіляється, повністю звільняється від податку на рівні компанії (Греція) або на рівні акціонерів (Італія). При цьому слід мати на увазі, що національне законодавство може поєднувати способи розрахунку корпоративного податку і передбачати можливість застосування різних схем залежно від конкретних цілей податкової політики.

Що стосується ПДВ, то цей податок, званий тепер «європейським», є необхідною умовою при вступі держави в ЄС. Перехід до стягування ПДВ послужив тим фінскальним інструментом, який дозволив сформувати єдині засади оподаткування споживання в межах спільного ринку, забезпечуючи тим самим поступову гармонізацію і зближення фінскальних систем окремих країн. Відповідно до ст. 193 Податкового кодексу України, базова ставка

оподаткування становить 20%, така же ставка у Великобританії, Болгарії, Сербії, Естонії, у Польщі і Румунії – 23%. У Німеччині ставка ПДВ складає 14%, в Ісландії – 24,5%, Іспанії – 12%, Італії – 12%, Португалії – 16% [92, с. 80].

Слід зазначити, що, незважаючи на зловживання та численні пільги, порівняння надходжень від ПДВ між Україною та країнами ЄС показує, що ефективність надходжень від цього податку є достатньо високою в Україні. Зокрема, доходи від ПДВ становлять у середньому 10% на рік, в той час як надходження від ПДВ в країнах ЄС складає 7,1% від ВВП [93, с. 3]. Знижена ставка ПДВ являє собою пільгу для деяких видів оподаткованих товарів і послуг. Наприклад, у Франції визначений мінімальний набір продовольчих товарів (близько 36 найменувань), за якими ПДВ стягується за зменшеною ставкою 2,2%. У Німеччині передбачена пільга для продуктів харчування, книг, журналів, газет та протезування (знижена ставка 7, при рівні стандартної – 16%). В Іспанії продовольчі товари, культурні і спортивні заходи, готельні та транспортні послуги обкладаються ПДВ за ставкою 7%, а для продуктів першої необхідності – хліба, молока, яєць, зерна, фруктів, овочів, ліків, книжок, газет, муніципального житла – податок знижено до 4%. З метою стимулювання зайнятості населення в ЄС дозволяється застосування зниженої ставки ПДВ для послуг, які вимагають проведення великих обсягів робіт. Вжиті заходи вже сприяли зниженню рівня безробіття у деяких європейських країнах.

В Україні також існує механізм зниженої ставки оподаткування в межах ПДВ. Відповідно до п. в ст. 193 ПК України, ставка 7% передбачена в операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом

Міністрів України; постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я [1].

Поряд із зниженими іноді застосовуються також підвищені ставки податку. Наприклад, у Франції предмети розкоші, тютюн і алкоголь оподатковуються за ставкою 25%, а в Австрії транспортні засоби – за ставкою 32%.

В Україні на відміну від країн ЄС такого порядку не передбачено, хоча, як здається, перспективи його застосування можуть бути розглянуті на рівні українського уряду.

Важлива перевага ПДВ полягає в тому, що він краще інших податків пристосований до загальносвітових тенденцій економічної інтеграції та глобалізації. Формування такої нової політико-економічної спільності, як ЄС, немислимо без ПДВ: для країн – членів цього Союзу це – головний фіскальний інструмент.

Враховуючи історично сформовані національні особливості застосування ПДВ, країни ЄС вже кілька десятиліть ведуть процес його гармонізації. Це свідчить про те, що у найближчій історичній перспективі, принаймні для європейських держав, реальної альтернативи ПДВ не існує. Беручи до уваги стратегічний курс України на інтеграцію в європейські структури, ПДВ, незважаючи на заперечення його численних противників, має залишатися одним з центральних елементів податкової системи України [88, с. 656–662].

Висновки. Таким чином, з урахуванням порівняльного аналізу податкової системи України та країн Європейського Союзу можна

виокремити переваги та недоліки останніх: 1) менша кількість податків в Україні, що спрощує систему оподаткування для сплати податків в першу чергу фізичними особами – як позитивна характеристика; 2) ефективна система адміністрування податків в окремих країнах, що сприяє прозорості та відкритості податкової системи; 3) наявність в окремих країнах реально діючої системи оподаткування розкоші, яка, окрім того, що сприяє наповненню бюджету, є гарантією соціальної справедливості, громадської злагоди у суспільстві; 4) підвищений рівень оподаткування суб'єктів господарювання, які використовують природні ресурси відповідної країни, що дає можливість державі повною мірою реалізовувати свої функції: соціальну, функцію охорони правопорядку, військового захисту тощо.

Таким чином, не можна з упевненістю стверджувати, що досвід функціонування податкової системи окремо взятої країни ЄС доцільно скопіювати та використовувати в Україні, доцільно сегментно використовувати ті апробовані та вдалі елементи цієї системи, які можуть надати українській економіці імпульсу, стабілізувати соціальне становище в державі, сприяти вирішенню надскладних політичних та військових завдань, які постали перед Україною.

2.3. Особливості побудови та функціонування податкової системи США та Канади

Податкова система Сполучених Штатів Америки

Аналіз податкової системи в Сполучених Штатах Америки з урахуванням її федеративного устрою дає підстави вважати, що вона з одного боку є однією із найскладніших в світі, з іншого – має високий рівень мобільності та диспозитивності. Саме через це оподаткування в цій державі побудовано за доволі складною системою, оскільки сплата податків встановлюються на цих двох рівнях.

За основу аналізу податкової системи США буде взято аналітичне дослідження, проведене групою авторів – «Оцінка системи оподаткування США: основні принципи, характерні риси та сутнісні аспекти для модернізації податкової системи України» [94].

Податкова система Сполучених Штатів Америки є багаторівневою, що означає наявність федеральних, штатних і місцевих податків. Вона базується на прогресивному оподаткуванні доходів і має високий рівень податкових надходжень у ВВП.

Рівні податкової системи США:

1. Федеральні податки. Ці дані встановлюються урядом США і є основним джерелом надходження до федерального бюджету. До них належать:

- федеральний податок на доходи фізичних осіб (Personal Income Tax) – прогресивний, ставки від 10% до 37% залежно від рівня доходу;
- корпоративний податок (Corporate Income Tax) – встановлений на рівні 21%;
- федеральний акційний податок (на паливо, тютюн, алкоголь, авіаперельоти тощо);
- податок на соціальне страхування (Payroll Taxes) – 15,3% (6,2% на соціальне страхування та 1,45% на Medicare), який ділиться між працівником і роботодавцем.

2. Штатні податки. Кожен штат має власну податкову систему. Вона може включати:

- штатний податок на доходи (відсутній у 9 штаті, наприклад, у Флориді, Техасі, Неваді). В інших штатах ставки змінювалися від 1% до 13,3% (у Каліфорнії);
- штатний корпоративний податок (від 0% до 12%);
- податки з продажів (Sales Tax) – податок на споживання (аналог

ПДВ), ставки від 0% (Орегон) до 7,25% (Каліфорнія).

3. Місцеві податки, до яких віднесено:

- податки на нерухомість (Property Tax), які сплачуються власниками будинків;
- місцеві податки на продаж (Local Sales Tax) – можуть додаватися до штатного податку на продаж;
- додаткові податки, які встановлюють округи та міста.

Особливості податкової системи США в наступному: 1) прогресивний податок на доходи – що більше людина заробляє, то вищу ставку вона сплачує; 2) велика роль податків на соціальне страхування – вони фінансують програми Social Security (пенсії) та Medicare (медичне страхування); 3) відсутність єдиного ПДВ – його замінює податок із продажу, який є у кожному штаті окремо; 4) додаткові відрахування та пільги – податковий кодекс США містить безліч можливостей для зниження податкового навантаження (на дітей, іпотеку, освіту тощо).

Отже, податкова система США є складною, децентралізованою та гнучкою. Вона дозволяє штату і місцевій владі самостійно встановлювати податки, що створюють різні умови оподаткування в кожному регіоні. Водночас вона забезпечує високий рівень податкових надходжень і фінансує масштабні соціальні програми.

С. Г. Саєнко, О. Р. Саєнко, М. О. Баранова, здійснивши оцінку системи оподаткування США, виокремили її особливості, які, на думку авторів, полягають у наступному:

1. У центрі системи федеральних податків знаходиться індивідуальний прибутковий податок (personal income tax), забезпечуючи близько 49% податкових надходжень до федерального бюджету. Цей податок – аналог українського податку на доходи фізичних осіб.

Платники індивідуального податку діляться на чотири категорії:

самотні фізичні особи; подружні пари, які сплачують податки спільно; члени сімей, які виплачують податок самостійно; голова домогосподарства (у США поняття «домогосподарство» об'єднує людей, що займають окреме житлове приміщення (будинок, квартиру), а голова домогосподарства — член домогосподарства, на ім'я якого дане житлове приміщення, що служить постійним місцем проживання для домогосподарства, придбано на правах власності або оренди (суборенди); якщо такої людини в домогосподарстві немає, то головою домогосподарства може вважатися будь-який член домогосподарства у віці 15 років і старше).

Максимальна ставка індивідуального податку в Сполучених Штатах складає 39,60 відсотків. У 2014 році найвища ставка застосовується до оподатковуваного прибутку понад 457 600 USD для подружніх пар, котрі подають спільну декларацію; 40 6750 USD для неодружених осіб та 228800 для подружжя, яке подає декларацію окремо. Ставка податку застосовується до різних джерел доходу: заробітна плата, дивіденди, відсотки [95]. В Україні звичайна ставка індивідуального доходу складає 15%, максимальна ставка (17%) застосовується до доходу за місяць понад поріг в 10 мінімальних зарплат.

2. На другому місці за питомою вагою у доходах федерального бюджету (біля 33,5%) знаходяться цільові соціальні податки або внески (обов'язкові платежі) у фонди соціального страхування: податок для фінансування програм соціального страхування (social security tax), податок для медичного обслуговування (medicare tax), податок на фінансування допомоги по безробіттю (unemployment tax).

Податок на соціальне страхування (пенсії по старості та інвалідності, допомоги по тимчасовій непрацездатності) справляються в залежності від фонду заробітної плати за ставкою 12,4%, яка розділяється порівну – по 6,2% для роботодавців і працюючих. За таким же принципом розщеплюються

порівну ставка податку (2,9%) на медичне обслуговування та податок у фонд допомоги по безробіттю (14,5% від фонду заробітної плати).

Зокрема за рахунок податку на медичне обслуговування фінансуються федеральні програми Medicare – безплатного лікування літніх людей (старших 65 років) і Medicaid – безплатної або пільгової медичної допомоги тим, хто не може оплачувати лікування.

3. Наступним є податок на прибуток корпорацій (corporate income tax), то він складає близько 10% доходів федерального бюджету (близько 200 млрд дол.).

Платниками корпоративного податку є місцеві організації (створені за законами США) та іноземні (інші юридичні особи). Максимальна ставка, по якій проводиться стягування даного податку, становить 40%. Ставка податку застосовується до чистого доходу компаній, який був отриманий за один фінансовий рік. У таблиці 3 представлено ставки корпоративного податку.

Головним інструментом підтримки та стимулювання бізнесу в США є застосування для нього більш м'якої системи оподаткування. З цією метою в американському законодавстві при справлянні податку на доходи юридичних осіб застосовується велика кількість пільг.

Найбільш поширені податкові кредити бізнесу з метою стимулювання інвестицій (регулярний податковий та інвестиційний кредит) [96].

Особливість американського податку на прибуток корпорацій полягає в тому, що максимальна ставка загалом прогресивної шкали оподаткування знаходиться не в кінці шкали, а в її середині, в порівнянні з Україною така ставка майже в два рази вище і складає в середньому 40% від прибутку.

Усі корпорації, незалежно від розміру, оподатковуються в однаковому порядку, в тому числі мають право на податкові кредити. Збори акціонерів вправі прийняти рішення, за яким податок сплачується не на корпоративному рівні, а самими акціонерами в формі прибуткового податку з дивідендів.

Саме у такий спосіб сплачує податок на прибуток більшість американських корпорацій.

Прибуток, одержаний корпорацією, підлягає подвійному оподаткуванню: перший раз як дохід корпоративної господарської одиниці, другий раз, як прибуток після сплати корпоративного податку, що підлягає розподілу між акціонерами. В результаті сукупний тягар обох податків може сягати і навіть перевищувати 60%.

4. Податок на спадщину і дарування – податок на майно, яке переходить до спадкоємців (посмертний податок) і/або роздаровується при житті. За американським законодавством спадкова маса складається з грошових коштів та цінних паперів, нерухомості, страховок, бізнес-інтересів та інших активів. Отримана підсумкова вартість зменшується на іпотечні кредити та інші борги, на витрати з управління майном, а також на інші витрати. Для резидентів США (платників податків, що мають постійне місце проживання на території Сполучених Штатів, а також громадян США) існує істотна податкова пільга, яка в 2012 році становила 5 млн 120 тис., а в 2013 році – 5 млн 250 тис. американських доларів.

5. Акцизи в США забезпечують приблизно 4% доходів федерального бюджету (близько 70 млрд дол.). Акцизи установлені на нафтопродукти, алкоголь, тютюнові вироби, шини, знаряддя для мисливства та рибальства, транспортні та комунікаційні послуги. Звичайно, в такій моторизованій країні, як США, на першому місці за своїм фіскальним значенням знаходиться акциз на бензин. Акцизну природу мають також природоохоронні збори, які входять у вартість хімічної та іншої продукції, що шкодить природі, руйнує озоновий шар.

Нижче доцільно розглянути систему оподаткування, яка запроваджена в окремих штатах, а також систему і місцевих податків.

Андрущенко В. Л. зазначає, що «основу доходної бази штатних

бюджетів складають прибуткові податки з громадян і корпорацій, а також податок із продаж. Ставки прибуткового податку диференційовані в залежності від штату в діапазоні від 2 до 15%. Реальну автономію штатів відображає також порядок визначення оподатковуваного доходу та справляння індивідуального прибуткового податку, що кожен із штатів робить по-своєму. Так, одні оподатковують лише доходи громадян свого штату, незалежно від місця походження доходів. Інші обмежуються доходами, одержаними в межах даного штату. Треті враховують всі доходи, незалежно від території їх походження. Подібний різнобій створює умови для так званої міграції податків із штату в штат, і, звичайно, породжує серйозні труднощі в адмініструванні податків. Крім того, штати мають право установлювати власний неоподатковуваний мінімум» [97, с. 56].

Податок із продаж (sales tax) – різновид податку з обороту – стягують у 44 штатах. Ставки знаходяться в межах від 2 до 8,5%. Самі високі ставки в Алабамі (8,5%). У США цей податок не позначають як такий на ціннику або в меню. Податок зазвичай буде доданий до ціни на касі або дописаний в на рахунку. Алкоголь, ліки, ювелірні вироби, сигарети, їжа ресторану, одяг, електроніка, послуги та багато іншого, крім бензину, може оподатковуватись цим податком за вказаною схемою. Наприклад, пляшка вина коштуватиме \$ 50. Місцевий податок на алкоголь на 20 %. 20 % від \$ 50 дорівнюватиме \$ 10. Це означає, що \$ 10 буде додано до ціни пляшки вина, тобто до сплати буде 60 \$. Як виняток, у штаті Мічиган, одному на всю країну, з 1975 р. запроваджений податок на додану вартість.

Аналог податку з продаж існує і в Україні – податок на додану вартість. В Україні існує дві ставки податку: 0% та 20% [1].

На рівні штатів справляється також податок на ділову активність, який складається з двох частин: податку з річного обороту (ставки 1–2,5%) і податку на фонд заробітної плати (1,6%) [98, с. 112].

Серед місцевих податків найперше фіскальне значення має податок на нерухоме і рухоме майно. В загальній сумі місцевих податків доля майнового податку в окремі роки перевищує 80%. До нерухомого майна відносять землю, будинки, будівлі та споруди різного призначення. Їх велика кількість природна для урбанізованої країни, де в одному Нью-Йорку налічується 1 мільйон будівель. Під рухомим майном розуміють 2 групи власності. До першої належать виробниче обладнання, товарні запаси, худоба, а також деякі предмети особистого користування та побутового призначення (витвори мистецтва, антикваріат, коштовності); до другої – цінні папери (акції, облігації), договори і патенти, що засвідчують право їх власника на певний дохід [98, с. 121].

Ставка податку на нерухоме майно (землю і будівлі) сягає 6,75% від 1/3 їх оціночної вартості, але в середньому по країні складає 1,4%. Щодо характеристики української податкової політики, то: по-перше, вона математично обтяжлива. По-друге, вона спрямована виключно на фіскальний результат (тобто на збір податків до бюджету, а не на стимулювання росту бізнесу). За підрахунками МФК, у дрібного бізнесу на те, щоб спілкуватися із податковою системою йде сума, еквівалентна 8% обсягів товарообігу. В Америці – не більше 2,6%, навіть якщо мова йде про найдрібніші компанії [99, с. 367].

У США існує багато безкоштовних комп'ютерних програм (таких як TurboTax, H&R Block), які дозволяють за лічені хвилини підготувати річний податковий звіт. Його потім необхідно подати до 15 квітня до федеральної податкової служби (IRS – Internal Revenue Service) і до 30 квітня до податкової служби штату [100].

Якщо працівник переплатив податок, то йому повертають суму переплати чеком, надісланим поштою протягом кількох тижнів. У протилежному випадку працівник має сам додати чек на суму податку, який

він не доплатив. Особи з низьким рівнем доходу можуть бути взагалі звільнені від сплати податку. Наприклад, у штаті Айова граничний річний дохід до \$9000 звільняє від податку штату. Крім того, під час кризи соціально незахищені працівники отримали податковий кредит на кількесот доларів на рік. Звільнені від оподаткування також певні витрати на медичні послуги, на встановлення енергозберігаючих систем у будинках тощо. Вся процедура настільки автоматизована, що податки можна сплачувати і отримувати відшкодування повністю через Інтернет.

Враховуючи, що в Штатах ціни на житло, автомобілі, одяг і харчі нижчі ніж в Україні, наші громадяни, котрі мають дохід менше \$ 9000 в рік, теж могли б звільнитися від усіх податків на дохід, тим більше, що усі ми сплачуємо податок на додану вартість при покупці товарів і послуг [94, с. 90].

Більше того, в США є гарантія, що податківець допоможе при складанні декларації, вони випускають з цього приводу тисячі безкоштовних брошур. Також там є гарантія, що твої надходження триматимуться у таємниці, а в законодавстві записано: в разі, якщо за різними схемами сплати податків (наприклад, подружжя може скласти кожен окрему декларацію, або одну на двох) виходять різні суми, то ти можеш заплатити меншу суму.

Якщо врахувати хоча б цю невелику кількість аспектів податкової системи США, то податкова політика України почне ефективно функціонувати, враховуючи потреби як платників, так і держави.

Податкова система Канади

Податкова система Канади в сучасних умовах представлена на трьох основних рівнях: федеральному (48% доходів держави), провінційному (42%), місцевому (10%).

Основу доходів федерального бюджету складають федеральний податок з доходів фізичних осіб, податок з доходів підприємств, податок на доходи нерезидентів, 5%-вий податок на товари та послуги, ввізне мито,

податок на енергію і федеральний акцизний збір, на частку яких припадає 50% від загальної суми збору податків до бюджету.

Доходи провінцій складаються з провінційного податку з доходів фізичних осіб, провінційного податку з доходів підприємств, провінційного податку на товари і послуги, провінційного акцизу, внесків до фондів соцстрахування, податків на дарування, рентних платежів, реєстраційних і ліцензійних зборів, частка яких у загальному балансі податків становить 40%.

Податкові надходження місцевих бюджетів складаються з податку на нерухомість, податку на підприємництво і зборів за надання ліцензій та різного роду дозволів, які становлять частку в 10% в загальній системі податкових надходжень до бюджету.

Загальне податкове навантаження на економіку Канади становить понад 45%. У податковій системі Канади переважає пряме оподаткування. Найбільше регулюючий вплив на економіку робить податок на прибуток корпорацій. Питома вага надходжень від цього податку становить приблизно 10% у загальних доходах федерального бюджету і 4% в доходній частини бюджетів провінцій.

Федеральний і провінційний податок на доходи фізичних осіб сплачуються безпосередньо фізичною особою один раз на рік із загальної суми доходів з усіх джерел. Якщо з валового доходу громадянина відняти витрати, пов'язані з його одержанням, то залишається дохід як об'єкт оподаткування за визначеними законом відрахуваннями.

Дохід класифікується за шістьма позиціями: заробітна плата, підприємницький дохід; дохід від майна, що здається в оренду; дохід від інвестицій: відсотки, дивіденди; приріст капіталу; інші доходи, включаючи пенсії, дотації тощо. Податкову декларацію за попередній рік треба подати не пізніше 30 квітня поточного року.

Велике значення в системі прибуткового податку з населення має *податок на приріст ринкової вартості активів*. Якщо раніше тільки половина цього доходу підпадала під оподаткування, причому реальна ставка сукупного федерально-провінційного податку дорівнювала 26%, то в даний час оподатковувана частка розширилася до 75%, а реальна ставка податку на приріст ринкової вартості зросла до 30%.

Обов'язкові внески до державного фонду страхування зайнятості і державний пенсійний фонд відраховуються у формі вирахування з заробітної плати.

Податок на продукти та послуги (аналог вітчизняного ПДВ) обкладається за ставкою 5–7%, в залежності від територій.

Діючий податок із продажів має дві характерні риси:

- 1) поширюється тільки на споживання, звільняючи від податків сам виробничий процес і тим самим не загрожуючи внутрішньому виробництву;
- 2) спирається на більш широку базу.

З місцевих податків найбільший – податок на нерухомість. Зазвичай при цьому оподаткування за основу беруть вартість землі, на якій ведеться забудова. Оцінка оподаткованої власності входить до функцій провінціальної влади для формування єдиного підходу в провінції.

При оцінці враховуються три чинники: витрати на створення даної вартості; дохід, який вона реально приносить власнику; урахування ринкової вартості на момент оцінки. Податок з нерухомості стягується зазвичай у розмірі 1–2% від вартості власності. Ставка різко підвищується, якщо нерухомість використовується для певних видів діяльності. Податок сплачується один раз на рік.

Урядові і провінційні будівлі та споруди звільнені від податку на нерухомість, але крім загальних дотацій та субвенцій муніципалітетам виділяються суми, рівні сумі того податку, який вони не сплачують.

Податок на придбання майна сплачується в залежності від вартості придбаного майна. Якщо вартість майна менше 55 тис. дол. – ставка податку 0,5%, від 55 тис. – 250 тис. дол. – 1%, від 250 тис. – 400 тис. – 1,5%, більше 400 тис. дол. – 2%.

Податкова політика розробляється відділом бюджетної політики й економічного аналізу Міністерства фінансів. Усі проекти виносяться на обговорення, насамперед, у Палату Громад. Збором податків займається Міністерство національного доходу. Для окремих провінцій зроблені винятки. Наприклад, Квебек самостійно збирає подоходний податок з громадян і податок на прибуток корпорацій; Онтаріо і Альберта мають таке право тільки відносно податку на прибуток [101, с. 167].

Висновки. Здійснивши аналіз податкової системи США, можна дійти наступних висновків:

1. Система оподаткування в США є дворівневою, а тому індивідуальний прибутковий податок може бути федеративним, що сплачується всіма платниками податків США, незалежно від місця їх проживання, а також може бути закріпленим на рівні штатів, який сплачується лише платниками податків, що проживають у конкретному штаті.

2. Система оподаткування в США побудована за прогресивною системою. При оподаткуванні федеративним індивідуальним прибутковим податком дохід платника поділяється на розряди. До кожного розряду застосовується різна податкова ставка.

3. Оподаткування федеративного індивідуального прибуткового податку здійснюється за категоріями платників. Існує п'ять таких категорій.

4. Хоча система оподаткування США і побудована за прогресивною системою, але в деяких штатах індивідуальний прибутковий податок штатів стягується за рівною ставкою.

Дослідження порядку функціонування системи оподаткування США дало змогу оцінити і розкрити її вплив на фінансово-економічні процеси та економічний розвиток держави і на цій підставі визначити основні напрями гармонізації системи оподаткування України: вдосконалення податкового механізму сприяння активізації інвестиційного та інноваційного процесів; мінімізація витрат та часу з податкового адміністрування; розробка адекватного порядку формування та подання податкової звітності для різних категорій платників.

Податкова система Канади, як і система США, має трирівневу структуру: федеральний, провінційний (територіальні утворення) і рівень муніципалітетів. Як і в США, більша частина податкових надходжень зараховується до федерального бюджету країни (близько 65%). Більшою мірою переважають прямі податки. А ось з непрямими податками в Канаді склалася вельми цікава ситуація. Крім встановленого на федеральному рівні ПДВ, багато провінцій додатково стягують податок з продажів. Крім того, серед розвинених держав Канада займає лідируючі позиції за високими ставками акцизів.

2.4. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості

Податкова система змінює ключову роль у формуванні інвестиційного клімату країни. Держави з високим рівнем інвестиційної привабливості мають додаткові податкові системи, які сприяють розвитку бізнесу, залученню іноземного капіталу та стимулюванню інновацій. Основні особливості таких систем включають:

1. Стабільність і прогнозованість. Інвестори віддають перевагу країнам із передбачуваною податковою політикою. Частини змін у законодавстві або високий рівень корупції знижують привабливість для капіталовкладень.

Податкове регулювання є зрозумілим і не змінюється в короткостроковій перспективі.

2. Помірні податкові навантаження. Країни з високою інвестиційною привабливістю, як правило, мають конкурентні ставки корпоративного податку (20% і нижче). Деякі країни пропонують знижені податки або пільги для нових підприємств та інвесторів (наприклад, Ірландія – 12,5% податку на прибуток корпорацій). Відсутність подвійного оподаткування для міжнародних компаній.

3. Стимулювання інвестицій та інновацій. Податкові канікули для нових підприємств або стратегічно важливих галузей. Пільги для досліджень та розробок (податкові кредити на дослідження та розробки). Спрощені митні процедури та податкові режими для технологічних стартапів.

4. Прозорість та ефективне адміністрування. Використання електронних систем для подачі податкових декларацій, що зменшує бюрократію та корупцію (наприклад, Естонія). Прозора податкової політики, яка неможлива раптові зміни правил гри для інвесторів. Дієві механізми оплати податкових спорів.

5. Наявність спеціальних економічних зон (СЕЗ). Багато країн створюють спеціальні зони з пільговими податковими режимами для залучення іноземного капіталу (Китай, ОАЕ, Польща). Наприклад, у Сінгапурі діють розрахункові податкові пільги для міжнародних компаній, які працюють у сфері фінансових послуг.

6. Мінімізація податкових бар'єрів для міжнародного бізнесу. Країни, що прагнуть залучити інвесторів, підписують угоди про уникнення подвійного оподаткування. Упровадження режиму «податкової резидентності» для великих інвесторів (як у Португалії, Мальті, Кіпрі).

Можна виокремити приклади країн з ефективними податковими системами для інвесторів, зокрема: Ірландії – низький корпоративний

податок (12,5%), сприятливе середовище для ІТ-компаній; Сінгапур – гнучка податкової системи, пільги для міжнародного бізнесу; Швейцарія – податкові стимули для іноземних компаній, мінімальні бюрократичні перепони; Естонія – унікальна система оподаткування, де компанії не платять податок на прибуток, якщо не розподіляють дивіденди.

Отже, ключовими факторами інвестиційної привабливості є стабільність, прозорість, конкурентні податкові ставки та наявність стимулів для розвитку бізнесу.

Виходячи з зазначеного, в межах цього підрозділу роботи нами буде досліджено сучасні тенденції інвестиційної податкової привабливості та пошук шляхів її активізації в умовах військової агресії в Україні. Як основу для такого дослідження буде використано актуальні аналітичні матеріали на наукові доробки в цій сфері різних авторів [102; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 109; 110; 111; 112; 113; 114].

Як зазначають Нікольчук Ю. М., Лопатовська О. О. «визначальним завданням державної політики у сфері інвестиційної діяльності є формування сприятливого інвестиційного клімату та зменшення інвестиційного ризику для іноземних інвесторів. Велика частка інвестицій надходить у банківську сферу, а саме в українські філії іноземних банків та фінансових компаній – такими є надходження капіталу із Австрії у філії АТ «Райффайзен банк Аваль» та з Угорщини у АТ «ОТП Банк» – такі інвестиції впливають меншою мірою на економіку України, так як не створюють фізичних продуктів та інших довгострокових вкладень капіталу, оскільки можуть бути швидко виведеними закордон через високоліквідну природу діяльності фінансового сектору. Загалом, більшість інвестицій було здійснено у найбільш розвинуті сектори економіки, як от 10 688,8 млн. дол. США у промислову діяльність, що складає 40% від всіх інвестицій, або 18% інвестицій (4 970,4 млн. дол. США) в оптову та роздрібну торгівлю (Auchan, Billa, METRO, Novus)» [115, с. 174].

У Національній економічній стратегії України на період до 2030 року, прийнятій у 2021 році, завдання залучення прямих іноземних інвестицій визначене, як одне з головних. Зокрема зазначено, що «першочерговим етапом є формування конкурентоспроможних умов для бізнесу та інвестицій, а також відновлення довіри до державних інститутів. Це дасть змогу перемогти у конкуренції за капітал на світовому ринку та як результат залучити інвестиції для модернізації секторів економіки». При цьому серед стратегічних орієнтирів визначено збільшення чистого притоку прямих іноземних інвестицій не менше ніж до 15 млрд доларів США на рік починаючи з 2025 року [116]. На думку аналітиків та дослідників, «основними проблемами, що перешкоджають визнанню України як інвестиційно привабливої держави, можна визначити такі: 1) суттєве податкове навантаження; ставка податку на прибуток в Україні (18%) та ставка ПДВ (20%) є вищими, ніж у багатьох країнах Центрально-Східної Європи; проте з огляду на високу, порівняно з країнами ЄС прибутковість вкладення капіталу ця різниця не є значною перепорою для інвестицій; водночас стримуючими чинниками для поліпшення інвестиційного клімату є інші податки та податкові платежі; 2) корупція на всіх ланках влади, непрозорість процедур прийняття рішень органами виконавчої влади; 3) недієздатність механізмів забезпечення ринкових прав і свобод інвесторів, а також низький рівень захисту інвесторів; 4) воєнний стан України, адже через окуповані території йде великий відтік капіталів; також існує великий ризик для інвестора, зокрема іноземні інвестори стикаються з невизначеністю щодо того, наскільки їхні інвестиції в Україну охороняються в час збройного конфлікту й військової окупації [117, с. 229; 115, с. 175]. Зауважимо, що Україна має значний інвестиційний потенціал, адже володіє багатими природними ресурсами, має вигідне географічне розташування, родючі ґрунти, сприятливий клімат, також має високий рівень науково-дослідних

розробок у багатьох галузях науки і техніки, добре розвинену інфраструктуру. Крім того, привабливість української економіки для іноземних інвесторів ґрунтується на наявності відносно дешевої кваліфікованої робочої сили. Але, незважаючи на ці переваги, стан інвестиційної привабливості України сьогодні залишається незадовільним, а інвестиційний клімат – ризикованим.

Нікольчук Ю. М., Лопатовська О. О. зауважують, що «для вирішення зазначених проблем з метою покращення інвестиційної привабливості України варто звернути увагу на такі заходи: 1) зниження податкового навантаження та забезпечення стабільності політичного середовища; 2) боротьба і викорінення корупції на всіх ланках влади, а також забезпечення прозорості процедур прийняття рішень центральними та місцевими органами виконавчої влади; 3) боротьба з інфляцією, згладжування циклічних коливань економіки, зниження рівня безробіття; 4) забезпечення ефективного функціонування правової сфери, вдосконалення законодавства; 5) оновлення судової системи, необхідність повернути довіру до судів, авторитет суду та суддів не повинен ставитись під сумнів; 6) впровадження економічного механізму страхування ризиків іноземного інвестування» [115, с. 175].

Нижче доцільно звернути увагу на фактори, які зумовлюють підвищення інвестиційної привабливості країни та визначити, які доречно підсилити Україні для покращення її інвестиційної привабливості як складової формування податкової політики. При оцінці даних факторів ми будемо використовувати сучасні аналітичні матеріали дослідників у цій сфері, зокрема роботу Шпак Н.О., Кісь М.Я., Білоус Ю.Б. «Аналіз критеріїв привабливості країн для іноземного інвестування» [118, с. 79].

Як зазначають Шпак Н.О., Кісь М.Я., Білоус Ю.Б. «аналіз критеріїв привабливості країн допомагає розуміти, які фактори впливають на рішення

іноземних інвесторів щодо вибору країн для розміщення своїх інвестицій, допомагає виявити переваги та недоліки кожної країни і розробити ефективні стратегії залучення іноземних інвестицій» [118, с. 80]. Авторами визначено конкретний перелік важливих характеристик, включаючи політичні, географічні та економічні, на які звертають увагу країни-інвестори та практикуючі інвестори при прийнятті рішення про вкладення капіталу в певну країну. В основу їх дослідження взято 12 ключових критеріїв привабливості країн для інвесторів, які розробила Торгова палата США [119]. Таким чином серед них дослідники виділяють такі: 1) характеристика місцевого ринку; 2) доступність ринку; 3) якість робочої сили; 4) валютний ризик; 5) можливість репатріації капіталу; 6) захист інтелектуальної власності; 7) торгова політика; 8) державне регулювання; 9) ставки податків та пільги; 10) політична стабільність; 11) макроекономічна політика; 12) розвиненість інфраструктури та служб підтримки [120].

Як було зазначено вище, країни з високою інвестиційною привабливістю мають сприятливі умови для ведення бізнесу, передбачувану економічну політику та розвинену інфраструктуру. Основні критерії привабливості для інвесторів можна поділити на економічні, правові, політичні та соціальні.

До економічних критеріїв можна віднести: стабільність економіки – низький рівень інфляції, прогнозованість валютного курсу, стабільне зростання ВВП; рівень податків – низьке корпоративне оподаткування (наприклад, в Ірландії – 12,5%) або податкові пільги; доступ до фінансування – розвинена банківська система, легкість отримання кредитів, державні програми підтримки бізнесу; розвинена інфраструктура – якісні транспортні шляхи, цифрові технології, логістичні можливості; доступність ринків – можливість виходу на міжнародні ринки через угоди про вільну торгівлю (ЄС, НАФТА, АСЕАН).

До політичних критеріїв слід віднести: політична стабільність – низький ризик політичного кризу, передбачуваність державної політики; рівень корупції – країна з низьким рівнем корупції є привабливішими для бізнесу (Швеція, Данія, Сінгапур); захист прав інвесторів – гарантії захисту власності, справедливого вирішення господарських спорів; дотримання міжнародних стандартів – відповідність нормам СОТ, МВФ, ЄС щодо ведення бізнесу.

До правових критеріїв віднесемо: простота реєстрації бізнесу – чим менше часу потрібно на відкриття компанії, тим привабливішою є країна. Наприклад, у Сінгапурі бізнес можна зареєструвати на 1 день; прозоре оподаткування – передбачуваність і зрозумілість податкового законодавства; наявність угод про внесення подвійного оподаткування – зниження податкового навантаження для міжнародних компаній; гнучкість трудового законодавства – можливість легко знаходити та звільняти працівників, регулювати трудові відносини.

До соціальних критеріїв віднесемо: кваліфікована робоча сила – країна з високим рівнем освіти приваблива для інвесторів (Німеччина, США, Швейцарія); якість життя – рівень безпеки, екологія, доступність медицини та освіти; привабливість для експатів – можливість комфортного життя для іноземних фахівців (Великобританія, Канада).

Таким чином, інвестори обирають країну з передбачуваною економікою, низькими ризиками та простим веденням бізнесу.

З урахуванням предмету нашого дослідження слід звернути увагу на податковий критерій інвестиційного клімату, який був досліджений в роботі окремих авторів.

Так, Прокопенко І. А. пропонує для оцінки інвестиційного клімату за фіскально-адміністративними критеріями використовувати такі показники: «кількість податкових платежів, у тому числі митного характеру; висоту

ставок державних і місцевих податків, у тому числі митних тарифів, при особливій привабливості для іноземних інвесторів пропорційних («плоских») податкових ставок; тривалість часу, затрачуваного на оформлення декларацій та всієї сукупності податкової документації як з боку платників податків, так і персоналу податкової служби» [121, с. 30; 122]. З цього можна зробити висновок, що в боротьбі за перерозподіл інвестиційних потоків в умовах інтеграції національних економік кардинальну роль відіграє державне регулювання економіки та продумана податкова політика, як одна із її основних складових частин.

Аналітичні дані вказують, що Україна в останні роки значно просунулася в плані зниження кількості податків і ставок оподаткування. Також були спрощені процедури податкової звітності. Все це дозволило помітно поліпшити позиції нашої країни в світовому рейтингу простоти сплати податків. Якщо в 2012 році з 190 країн Україна перебувала на 181 місці, майже в кінці списку, то за 6 років країна змогла поліпшити свій рейтинг на 138 позицій [123].

Прокопенко І. А. приходить до висновку, що «чинниками, за рахунок яких Україна поліпшила свої показники в рейтингу інвестиційної податкової привабливості є наступні: 1) Україна стала єдиною країною в регіоні Східної Європи і Центральної Азії, яка в 2016 році знижувала ставки податків. Так, зниження ставки ЄСВ дозволило знизити податкове навантаження на бізнес; 2) можливість подання податкової звітності в електронному вигляді суттєво економить час для платника податків; 3) в Україні, порівняно з іншими країнами, відносно прості правила для бізнесу щодо внесення змін та правок у податкові декларації та декларації з відшкодування ПДВ за експортними операціями; 4) бізнес в Україні адаптується і звикає до зближення податкового і бухгалтерського обліку [122]. На думку В'ячеслава Власова, «у світі спостерігається чітка тенденція до скорочення кількості часу, який

витрачає бізнес на ведення податкового обліку, проте в Україні цей показник у 1,5 рази більший, ніж у інших країнах Європи та Центральної Азії; і таким чином має найбільший потенціал до покращення» [124]. Саме тому необхідно спрямувати зусилля на зниження часу і трудовитрат для бізнесу на підготовку звітів, що дозволить помітно поліпшити позицію України у світовому рейтингу. Своєю чергою, на покращення цих показників вплине: спрощення правил обліку; спрощення форм податкових декларацій та податкових накладних; відмова від паперового документообігу; подальша автоматизація процесу взаємодії бізнесу з фіскальними органами.

Прокопенко І. А. приходить до висновку, «проведений аналіз чинників, що впливають на покращення інвестиційного клімату в країні, зниження ставок податків – не є головною причиною для зростання інвестиційної привабливості. Мають бути покращені, насамперед взаємовідносини фіскальних органів та іноземних інвесторів. Також для поліпшення податкового клімату з боку державних органів потрібно створити повноцінний електронний кабінет платників податків, який, на жаль, в даний час використовується платниками податків переважно в якості електронної поштової скриньки. Не менш важливим є введення електронного аудиту (перевірка фіскальними органами податкової звітності дистанційно, без виїзду на підприємство). Отже, з боку якості інвестиційного клімату, хоч резерви його покращення ще далеко не вичерпані, серйозних перешкод для прямих іноземних інвестицій в економіку України не існує. Питання інвестиційного клімату знаходяться під постійним контролем вітчизняних урядових структур. Та найбільшими перешкодами залишається високий рівень корупції та адміністративні бар'єри, а тому числі і фіскальні. Ретельного вивчення потребує визначення напрямків поліпшення інвестиційного клімату за допомогою податкових інструментів, насамперед використання їх для залучення іноземного капіталу для розвитку

інноваційних технологій, що сприятиме розвитку економіки України в довгостроковій перспективі» [121, с. 32].

Нижче доцільно навести особливості побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості.

Сінгапур

Сінгапур має високо розвинену змішану економіку державного капіталізму; держава володіє акціями підприємств, що створюють приблизно 60% ВВП через такі посередники як суверенний інвестиційний фонд Temasek [125]. Тут сприятливе для бізнесу середовище, відносно вільне від корупції та прозоре, стабільні ціни, низькі податки (14,2% від ВВП) порівняно з іншими розвинутими економіками, [126] та один з найвищих валових внутрішніх продуктів на душу населення (ВВП) у світі. Ця інноваційна, проте стійка форма економіки, що поєднує економічне планування та вільний ринок [127], отримала назву Сінгапурська модель. Експорт, особливо електроніка та хімічні речовини, та послуги забезпечують головне джерело прибутку для економіки, що дозволяє купувати природні ресурси та сировину, яких в Сінгапуру немає [128].

Основними принципами податкової системи Сінгапуру є: низькі податкові ставки – конкурентний корпоративний податок та поява податку на приріст капіталу; простота і прозорість – мінімальна бюрократія, чіткі правила та електронне адміністрування податків; податкова територіальність – оподатковується лише дохід, отриманий у Сінгапурі; іноземні доходи звільнені від податків, якщо не надходять до країни; стимулювання інвестицій – податкові пільги для стартапів, R&D (науково-дослідних розробок) і фінансових технологій.

Сінгапур привабливий для інвесторів через низькі податкові ставки. Всього у Сінгапурі 5 податків, з яких один податок на прибуток, один – робітничий податок. Сумарна ставка податків 27,1%. Займає 5-е місце в

рейтингу податкових систем світу. Всього 4 види імпорتنих товарів підлягають оподаткуванню при ввезенні: спиртні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та автомобілі. З 1 квітня 1994 року Сінгапур увів новий податок «На товари та послуги» Goods and Services Tax (GST), з початковим показником 3 % року, який збільшив прибутки уряду на S\$1,6 млрд. (US\$1 млрд, €800m) та стабілізував урядові фінанси. Цей податок був збільшений до 4% в 2003, до 5% в 2004, та до 7% в 2007.

Таким чином, Сінгапур є прикладом сприятливого податкового клімату для бізнесу. Корпорації в цій країні оподатковуються за однією з найнижчих ставок корпоративного податку у світі, яка становить 17%. Також Сінгапур має пільгову програму з податку на прибуток для новостворених компаній, яка дозволяє їм користуватися зниженими податковими ставками протягом перших трьох років ведення діяльності. Це особливо корисно для стартапів та малих підприємств, які шукають можливості для розвитку та росту на ринку. Індивідуальні податкові ставки також досить низькі, але вони можуть залежати від доходу та становити від 0% до 22%. Міжнародні доходи, які отримують сінгапурські резиденти з-за кордону, як правило, не оподатковуються. Це робить країну популярною для міжнародного бізнесу. Сінгапур активно використовує податкові стимули для інноваційних компаній та дослідницьких центрів. Це може включати знижені податкові ставки або податкові кредити. Сінгапур має одну з найбільш привабливих податкових систем у світі завдяки низьким ставкам, спрощеному адмініструванню та значним податковим стимулам для інвесторів і бізнесу. Це робить одну країну із головних фінансових і технологічних центрів у світі.

Південна Корея

Податкова система Південної Кореї теж, як і Сінгапуру, спрямована на стимулювання залучення інвестицій в економіку. Однак на відмінну

спрощеної системи оподаткування в Сінгапурі Південна Корея має розвинену, але досить складну податкову систему, яка компенсує помірні ставки податків, державні стимули для інновацій та високий рівень податкової дисципліни. Вона спрямована на підтримку економічного зростання, залучення іноземних інвестицій та розвиток технологічного сектору. Податкова система цієї країни базується на таких принципах: прогресивне оподаткування – вищі доходи та великі компанії платять більше; поєднання державних і місцевих податків – крім загальнодержавних, країн муніципальних податків; підтримка технологій та експорту – уряд пропонує податкові пільги для інноваційних компаній; дотримання міжнародних стандартів – Корея має угоди про уникнення подвійного оподаткування з понад 90 країнами.

Основними видами податків у Південній Кореї є:

1. Корпоративний податок (Corporate Income Tax), прогресивна шкала якого складає 10% – для прибутку до 200 млн KRW ($\approx$ \$150 000), 20% – для прибутку 200 млн – 20 млрд KRW ($\approx$ \$150 000 – \$15 млн), 22% – для прибутку 20–300 млрд KRW (\$15–225 млн), 24% – для прибутку понад 300 млрд вон (\$225 млн). Пільгова сплата корпоративного податку поширюється на компанії, які здійснюють наукові дослідження та розробки корисних копалин, на стартапи та підприємства у спеціальних економічних зонах.

2. Податок на доходи фізичних осіб (Personal Income Tax), прогресивна шкала оподаткування якого становить: від 6% – до 14 млн вон (\$10 500) до 45% – понад 1 млрд вон (\$750 000+).

3. Додатковий місцевий податок – 10% від загального прибуткового податку .

4. Податок на додану вартість, базова ставка якого становить – 10%, 0% ставка встановлена для експорту та певних видів послуг.

5. Податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax) для резидентів

встановлено від 6% до 45% (як і прибутковий податок), для іноземців або великих інвесторів – фіксована ставка 22–27,5%.

6. Податок на нерухомість становить від 0,1% – 4% – залежно від вартості об'єкта його призначення, податок на передачу нерухомості (Acquisition Tax) в будь-який спосіб встановлено на рівні 1–3% , щорічний податок на землю (Land Tax) залежить від призначення земля і становить від 0,2–5%.

7. Податок на дивіденди, для громадян – 15,4% (включає місцевий податок), для нерезидентів – 22%, якщо немає угоди про уникнення подвійного оподаткування [129].

Податковим законодавством Південної Кореї встановлено додаткові пільги та стимули для розвитку інвестицій, зокрема: підтримка технологій та інновацій; відрахування 30–50% витрат на науково-дослідні та науково-конструкторські роботи; зниження податкових ставок для стартапів у біотехнологіях, штучному інтелекті, фінтеху; запровадження пільгового оподаткування в спеціальних економічних зонах (СЕЗ); зниження корпоративного податку до 5%; скасування податку на прибуток на 3–5 років для розвитку нового виду бізнесу; податкові канікули до 5 років для великих інвесторів; пільги на імпорт обладнання та технологій; знижені податкові ставки для іноземних спеціалістів та менеджерів.

Таким чином, обставинами привабливості податкової політики Південної Кореї є: низькі податкові ставки для малого бізнесу та технологічних компаній; програми підтримки стартапів – особливо в ІТ, біотехнологія; розвинена інфраструктура та вигідне розташування між Китаєм і Японією; податкові угоди – понад 90 країн, включаючи США, ЄС, Китай; сильна державна підтримка інновацій та експорту. Податкова система Південної Кореї гнучка та орієнтована на технології, але вона має досить високі ставки для великих компаній та багатих громадян. Проте завдяки

податковим пільгам, СЕЗ і підтримці R&D Корея залишається одним із найкращих місць для розвитку інноваційного бізнесу в Азії.

Висновки

На жаль, Україна займає одну з найгірших позицій у рейтингах привабливості економік країн світу, що зумовлено низкою негативних явищ, тому й надалі існує необхідність удосконалення податкової системи України задля покращення інвестиційного клімату. Згідно з даними, оприлюдненими Світовим банком у межах визначення рейтингу податкових країн світу Paying taxes-2016, загальне податкове навантаження та час, який витрачається на сплату податків в Україні, є чи не найгіршими показниками. Так, незважаючи на малу кількість платежів, на сплату податків в Україні витрачається 350 годин на рік при тому, що середній показник по світу становить 261 годину [130, с. 140]. Податкове навантаження в Україні, згідно з даними Світового банку, складає 52,2%. У країнах Євросоюзу цей показник дорівнює в середньому близько 41% ВВП, хоча й розподіляється вкрай нерівномірно: на шведських платників податків припадає велике податкове навантаження (51,2% ВВП), а найнижчий податковий тиск – у Литві (28,7%), Латвії (29,1%) та Словаччині (30,6%). У США і Японії рівень податкової завантаженості становить приблизно 30% ВВП [131, с. 84]. Ще одна негативна характеристика вітчизняної податкової системи – проблема значного впливу пільг на розподіл податкового навантаження. У результаті впливу цього фактора податкові зобов'язання нерівномірно розподіляються між галузями економіки та підприємствами. Притік інвестицій відбувається саме в ті сфери діяльності, на які податкове навантаження нижче й де застосовується низка податкових пільг. Тому державі потрібно проводити виважену політику щодо використання податкових пільг, створюючи податкові стимули для раціонального розподілу інвестицій між галузями

та формування оптимальної структури національного господарства. Зарубіжний досвід свідчить, що при достатньо високому рівні податкового навантаження можуть застосовуватись інші форми податкової підтримки розвитку підприємництва й активізації інвестиційної діяльності. Зокрема, використання пільгових режимів оподаткування для окремих сфер чи видів діяльності та спрощення звітності, надання податкових кредитів. Активізація інтеграційних і глобалізаційних процесів, підвищення ступеня відкритості економік різних країн, підтверджують необхідність функціонування ефективного податкового механізму, який би характеризувався високою конкурентоспроможністю та сприяв формуванню позитивного іміджу країни у світовому економічному просторі. Тому для підвищення інвестиційної привабливості й покращення економічної ситуації Україні потрібно поступово знижувати податкове навантаження, використовуючи міжнародний досвід, адаптуючи його до специфіки та умов розвитку нашої країни, створювати умови, у яких майже неможливо буде ухилитися від сплати податкових зобов'язань, що призведе до поступового збільшення надходжень до державного бюджету, а також подбати про те, щоб податкові надходження були ефективно розподілені [132, с. 656]. За умови ефективного реформування податкової системи в частині зниження реального податкового навантаження Україна матиме шанси стати серйозним суб'єктом податкової конкуренції на світовому просторі й збільшити обсяг припливу іноземного капіталу в економіку України.

Усе вищезазначене дає підставу зробити висновки, що позитивна динаміка відносної лібералізації податкової системи, яка простежувалась із 2011 до 2014 рр., була нівельована значним посиленням податкового тиску. Результати проведеного дослідження ще раз підтверджують фіскальне спрямування проведених податкових реформ і відсутність стратегічних орієнтирів на формування сприятливого інвестиційного клімату в Україні.

Основними напрямками вдосконалення податкового стимулювання залучення іноземних інвестицій в Україну можуть стати надання пільг при реінвестуванні прибутку, застосування спеціальних диференційованих ставок, прив'язаних до сфер діяльності, що уможливить стимулювання пріоритетних галузей, запровадження гнучкої амортизаційної політики з наданням преференцій для підприємств, які використовують нові технології чи працюють у районах із підвищеним рівнем безробіття [133, с. 55]. Зі свого боку, реформування основних бюджетоутворювальних податків потрібно здійснювати в напрямі створення диференційованих ставок ПДВ, можливого впровадження інвестиційних кредитів і податкових знижок із податку на прибуток, що сприятиме активній інвестиційній діяльності та підвищенню інвестиційного іміджу нашої держави.

Висновки до розділу 2

У результаті аналізу податкових систем зарубіжних країн нами було запропоновано шляхи їх трансформації в побудові податкової системи України, зокрема за такими ключовими векторами.

На підставі загального аналізу формування податкових систем у різних країнах та визначаючи їх значення для України, було зроблено висновок, що досконалої податкової системи в світі не існує, податкова політика будь-якої держави будується на дотриманні балансу між збільшенням соціальних стандартів життя фізичних осіб, їх заробітків та розвитку підприємництва з однієї сторони та дотримання межі достатності стягнення податків для забезпечення функціонування розвитку окремої громади чи країни в цілому, і принцип заробляй більше – плати більше податків не завжди є раціональним, адже при буквальному його сприйнятті та запровадженні відбувається дисбаланс в податковій системі, при якому або втрачається інтерес до збільшення заробітків, а значить розвитку економіки, або податкова система

переходь в тінь – збільшується кількість і якість схем ухилення від оподаткування. Саме відсутність диференційованих підходів до дотримання такого принципу характеризує сучасну «посткорупційну» систему оподаткування в Україні, при якій з кожним підняттям податків збільшується більшість схем щодо ухилення від їх сплати, і доволі часто учасником таких схем виступають органи, які уповноважені здійснювати контроль за сплатою податків в Україні.

Проведений аналіз досвіду прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в країнах Європейського Союзу (зокрема Німеччини, Франції, Італії, Латвії, Естонії та ін.) свідчить про те, що окремі їх елементи доцільно адаптувати в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: 1) стосовно визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; 2) повного звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природнього газу та їх належної експлуатації; 3) зниження податкової ставки податку з доходу інвесторам у сфері використання енергозберігаючих технологій та захисту довкілля; 4) зниження податкової ставки податку з доходу з певних категорій осіб (наприклад, багатодітних сімей, студентів); 5) надання податкових канікул інвесторам, які інвестують гуманітарні та соціальні проекти розвитку країни та розвитку медицини; 6) запровадження диференціації податку на нерухомість в залежності від її виду (комерційна чи некомерційна); 7) звільнення від оподаткування нерухомості, яка має історичне та культурне значення та відновлюється інвестором для соціальних проектів (створення музеїв, виставкових залів та ін.); 8) запровадження податків на транспортні засоби в залежності від об'єму двигуна, крім електромобілів.

Проведений аналіз досвіду прогресивних моделей оподаткування, які

використовуються в США та Канаді, свідчить про те, що окремі їх елементи доцільно адаптувати в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: 1) застосування градації ставки сплати податку з прибутку фізичних осіб в залежності від їх категорій (їх п'ять, кожна поділяється за рівнем прибутку особи чи сукупного прибутку сім'ї); 2) чітке регулювання підстав та порядку оподаткування інвестиційної діяльності з метою створення привабливого інвестиційного клімату особливо в регіонах зі слабкою економікою або регіонах постдепресивного розвитку; 3) розробка адекватного порядку формування та подання податкової звітності для різних категорій платників, високий рівень діяльності консультаційних центрів по сплаті податків; запровадження податків з продажів та надання послуг (хоча останній вид податку, мабуть, властивий для країн з високим рівнем прибутку громадян і для України найближчим часом є недоцільним).

Обґрунтовано необхідність врахування досвіду країн з високим рівнем інвестиційної привабливості з метою його використання для побудови привабливої податкової політики для зовнішніх інвесторів України, залучення яких потребує Україна сьогодні, а тим більше після завершення воєнних дій та необхідності відбудови об'єктів цивільної та критичної інфраструктури за допомоги держав-партнерів, а також відновлення довіри іноземних інвесторів, формування інвестиційно привабливої економіки з допомогою нових механізмів та вдосконалених алгоритмів дій із залучення прямих іноземних інвестицій. У результаті дослідження побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості (Сінгапуру та Південної Кореї) встановлено, що для вирішення зазначених проблем з метою покращення інвестиційної привабливості України варто звернути увагу на такі заходи: 1) запровадження диференційованого податку на прибуток для компаній з іноземними інвестиціями в залежності від їх виду діяльності, найвищі ставки

оподаткування на видобуток та експорт корисних копалин та рідкоземельних копалин, найнижчі в розвиток наукоємних технологій, спрямованих на розвиток природних ресурсів, екології, збереження навколишнього середовища; 2) дотримання принципів мінімальної бюрократії, чіткі правила та електронне адміністрування податків; 3) дотримання принципу податкової територіальності, при якому оподатковується лише дохід, отриманий в Україні, а іноземні доходи звільнені від податків; 4) стимулювання інвестицій – запровадження податкових пільг для стартапів, науково-дослідних розробок і фінансових технологій; 5) запровадження пільгового оподаткування в спеціальних економічних зонах та науково-дослідних хабах, діяльність яких спрямована на збереження навколишнього середовища [134, с. 587–590].

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇЇ АДАПТАЦІЇ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Реформування податкової системи є ключовим питанням подальшого розвитку економіки нашої держави. Ефективна її діяльність впливає на розвиток основних напрямів економічної, фінансової та підприємницької діяльності, на задоволення основних потреб держави і окремих громадян. Зважаючи на те, що податкова система та її складові в Україні постійно реформуються і вдосконалюються, вони є недостатньо ефективними на сучасному етапі економічного розвитку. Перетворення на соціально-економічному рівні, які проводяться нині в Україні, визначають необхідність формування ефективної податкової політики – важливої умови покращення загальної економічної ситуації в країні. Податки одночасно використовуються державою не тільки для здійснення її фіскальних цілей, а також як основний важіль для розвитку економіки в цілому.

Шило Ж. С. в результаті дослідження ефективності податкової системи України виділяє її прогалини та недоліки до яких відносить: «нестабільність законодавчої бази, часті її зміни; значна кількість пільг, встановлення яких досить часто є необґрунтованим та недоцільним; високий фіскальний тиск з боку обов'язкових платежів; малоефективна структура податків, результатом яких є значні втрати частини бюджету через недостатнє надходження сум платежів, виведення капіталу у тінь та в офшори; невисокі позиції України у світових рейтингах – визначають та підтверджують актуальність проведеного нами дослідження та необхідність пошуку шляхів розв'язання поставлених проблем» [135, с. 253].

Ним відмічено, що «податкова система є однією з найбільш важливих форм управління економікою держави, саме податки слугують важливим

джерелом надходження доходів до бюджету та є вагомим економічним інструментом, що здійснює стимулювання і регулювання виробництва, забезпечує дію соціальних гарантій, які стимулюють ділову активність. Розроблена податкова система України ніколи не відзначалась високою ефективністю. Спроби реформування основного механізму фінансового впливу на соціально-економічний розвиток країни залишаються недосконалими і викликають чимало нарікань» [135, с. 254].

Державний бюджет регулярно має дефіцит коштів. Податкові надходження до бюджетів різних рівнів не відзначаються стабільністю. У суспільстві спостерігається дуже великий рівень диференціації за доходами населення. Податки не здійснюють стимулювання розвитку економіки, а скоріше заганняють її в тінь [136, с. 35].

Як вірно зазначає Шило Ж. С., «головними критеріями оцінки ефективності податкової системи мають бути: 1) певна рівність та встановлена справедливість податків стосовно всіх платників; 2) доступність та однозначність податкового законодавства, що дозволяють однаково його розуміти як платникам податків, так і працівникам контролюючих органів; 3) можливість для платників податків наближення термінів їх сплати до моменту одержання доходів, тобто простоту розрахунків податків; 4) певна стабільність, яка дозволяє здійснювати прогноз фінансових результатів, у поєднанні з гнучкістю реакції на зміну економічної ситуації в державі [135, с. 256].

Важливим завданням, яке має бути вирішене нашою державою, є максимальне спрощення структури податків в Україні для забезпечення необхідної стабільності податкових надходжень до бюджетів різних рівнів.

Значною проблемою для економічного розвитку України є реформування існуючої податкової системи, яку необхідно проводити шляхом зменшення податкового навантаження на платників податків та

інвесторів коштів у виробництво. Для цього потрібно знизити кількість існуючих податків та зменшити податковий тиск на підприємців.

Слід також виділити основні проблеми оподаткування, які, на думку дослідників, є потенційними загрозами подальшого економічного розвитку держави, зокрема: 1) існуюча система формування державних доходів має переважно фіскальний характер. Податки не виступають інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, регулююча функція податків не орієнтується на стале економічне зростання; 2) загальні витрати на адміністрування податків та зборів є значними та невідповідними. На утримання ДПС витрати продовжують зростати. Так, у 2022 році порівняно з 2019 роком видатки на органи ДФС збільшились майже 2,5 рази [136]; діяльність Міністерства фінансів України та ДПС України значним чином не узгоджена, на що вказують окремі функції, які дублюються; 3) податкова система є досить складною в частині підготовки та подання звітних документів, тому не сприяє веденню бізнесу; 4) система спрощеного режиму оподаткування має певні проблеми, що спричинені такими факторами, як зменшення мотивації підприємницької діяльності; не зацікавленість суб'єктів господарювання в зміні свого статусу як суб'єктів, що мають право використовувати спрощену систему оподаткування, це все зменшує їх розвиток та відповідно впливає на темпи зростання обсягів виробництва; 5) існуюча система митно-тарифного регулювання не сприяє оперативності реагування на зміну кон'юнктури світового ринку та на структуру економіки в Україні; 6) малоефективним залишається також механізм розподілу податкових надходжень між центральним і місцевими бюджетами, що, впливає на розвиток економіки у розрізі окремих регіонів України. Враховуючи досвід зарубіжних держав, трансформація податкової системи повинна полягати в оптимізації потреб у податкових надходженнях із можливостями їх отримання [136].

Також слід звернути увагу на місцеве оподаткування в Україні та розподіл податків між державним і місцевими бюджетами. Така проблема викликана необхідністю задоволення соціальних потреб держави. Відбувається так, що держава здійснює функції загальнонаціонального призначення; а місцеві органи влади зобов'язані більшою мірою фінансувати потреби населення соціального напрямку. В державах з розвиненою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого і регіонального самоврядування становить значні суми коштів. Наприклад, в Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40% від дохідної бази [135, с. 35]. В Україні цей показник становить менше 5%. В окремих зарубіжних державах кількість місцевих податків є досить значною: у Франції – понад 50, в Італії – понад 70, в Бельгії – понад 100 податків і зборів.

У загальній сукупності кількість місцевих податків у розвинених державах поділяється на такі групи: 1) прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо; 2) прямі податки на доходи фізичних і юридичних осіб, спадщини, дарування; 3) непрямі податки на продаж: акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої, на роздрібний продаж тощо; 4) збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо.

Жило Ж.С пропонує виключити деякі збори зі складу місцевого оподаткування (наприклад, транспортний збір), натомість віднести до компетенції місцевих органів влади такі платежі за спеціальне використання природних ресурсів (земельних, водних, лісових, надр тощо) [135, с. 256]. Аналіз структури податків показує, що в Україні більшу частину надходжень до бюджету складають непрямі податки, а саме податок на додану вартість та

акцизний податок. Так, у 2021 році ПДВ склав 50,69% усіх бюджетних надходжень, акцизний податок – 15,64%, ПДФО – 21,33%, податок на прибуток підприємств – 9,25% [137].

У країнах ЄС та США більшість надходжень до бюджету складають прямі податки.

Необхідно визначити два підходи до оподаткування доходів:

1) наявність прямої шкали, коли податок розраховується за єдиною ставкою незалежно від рівня доходу. Вона не враховує принцип соціальної рівності: малозабезпечені та заможні верстви населення сплачують однаковий відсоток з доходу (Україна, Росія, Грузія, Болгарія);

2) застосування прогресивної шкали, спрямованої на збільшення податкових ставок при збільшенні доходу (Франція, США, Німеччині, Великобританія, Нідерланди) [138].

Розглянемо структуру оподаткування та кількість податків у різних державах світу як можливість їх адаптації до податкової системи України.

Так, у Великобританії діє двоступенева система оподаткування, яка складається із загальнодержавних і місцевих податків. У цілому податки складають приблизно 90% дохідної частини англійського державного бюджету. Важливими джерелами державних доходів є: податки на дохід (враховують прибуток), до них включаються прибутковий податок із фізичних осіб (який є диференційований залежно від величини доходу громадян; при сплаті цього податку діють три основні ставки: 20, 25 і для найбагатших – 40% доходу), корпоративний податок (стандартна ставка – 33%) і податок на нафтовий дохід; податок на капітал, який враховує податок зі спадщини (до 40%), податок на приріст капіталу, консульський збір та імпорتنі мита; непрямі податки – ПДВ (17,5%), акцизи і митні платежі; платежі за державним страхуванням, які дають право на отримання допомоги. Основними принципами, що покладені в основу сучасної податкової

політики уряду Великої Британії, є заохочення зайнятості і стимулювання кожного до праці; сприяння накопиченню і довгостроковим інвестиціям та справедливість [139, с. 70].

На наш погляд, податкова система нашої держави повинна бути спрямована на формування системи стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності як важливого джерела податкових надходжень в державу. Запровадження такого принципу можливе через надання підприємцям інвестиційних пільг, що мають цільовий характер та суворо контролюються з боку податкових органів.

Податкова система сучасної Франції орієнтована переважно на непряме оподаткування. Важливим джерелом бюджетних надходжень залишається непрямий податок – податок на додану вартість (базова ставка – 20,6%), його надходження становлять більше 50% від усіх податкових надходжень, тому основний «податковий тягар» лягає на споживання. Головним прямим податком у Франції є прибутковий податок з фізичних осіб (ставки 10,5 – 54%). Загальна ставка податку на прибуток корпорацій у Франції становить 36,66% [140]. Запропонована модель може бути впроваджена для української системи оподаткування і стати позитивним досвідом для застосування її у вітчизняних податкових стандартах.

Застосовані податкові механізми Німеччини орієнтовані на ті самі основні принципи, що й податкові системи згаданих європейських країн: раціональний розподіл податкового тягара між виробництвом і споживанням, соціальна справедливість, захист вітчизняного підприємця. Створений федеративний устрій держави визначає обов'язковим для уряду розподіл основних податкових надходжень до бюджету на паритетних засадах: половина отриманих коштів від прибуткового податку, від податку на прибуток направляється до федерального бюджету, інша половина – до бюджету тієї землі, де зібрані ці податки. Німеччина – типова країна з

трирівневою системою оподаткування. Податкові надходження розподіляються між трьома суб'єктами: федеральною владою, урядами земель і місцевою владою (громадами) [141, с. 121].

Щодо податків США, то прибутковий податок сплачують тільки заможні верстви населення. Крім того, приділяється значна увага наданню пільг при здійсненні оподаткування доходів з фізичних осіб [142, с. 134].

В Україні розроблені певні пропозиції щодо зміни порядку оподаткування. За розрахунками експертів, при скасуванні тільки деяких пільг з ПДВ, ставку податку можна було б зменшити до 16% без будь-яких втрат доходу [143, с. 156].

Реформа податкової системи України є важливою складовою економічного розвитку та залучення інвестицій. Основні напрямки змін мають бути спрямовані на спрощення адміністрування, зниження податкового навантаження, боротьбу з ухиленням від сплати податків та стимулювання бізнесу, а саме за такими напрямками:

1. Спрощення податкового адміністрування та цифровізація (досвід Естонії, Сінгапуру, Грузії). Автоматизація податкових процесів. Повна інтеграція з цифровими сервісами (розширення можливостей «Дія. Бізнес»). Використання Big Data та AI для аналізу фінансових потоків і виявлення ухилення від оподаткування. Скорочення податків і спрощення звітності. Скорочення податкових платежів до 2–3 основних (аналог «єдиного податку» у Грузії). Змінення кількості звітів та автоматичне заповнення податкових декларацій. Запровадження єдиного електронного податкового кабінету. Використання технологій блокчейн для прозорого адміністрування. Спрощений доступ до інформації про податкові відрахування, платежі та перевірки.

2. Зниження податкового навантаження та детінізація економіки (досвід Ірландії, Польщі, Литви). Зниження ставки податку на прибуток.

Перехід на диференційовану ставку залежно від рівня доходу бізнесу. Впровадження моделі «податку на виведений капітал» (за прикладом Естонії), стимулювання малого бізнесу. Запровадження податкових канікул для стартапів (звільнення від податків на перші 2–3 роки). Змінення податкового навантаження для ФОП (спрощена звітність та ставка). Боротьба з ухиленням та контрабандою. Запровадження автоматичного обміну податковими даними з ЄС та США. Ліквідація «тіньових» схем через детінізацію готівкового обігу та посилений контроль за трансфертним ціноутворенням.

3. Податкові стимули для інвесторів та стратегічних галузей (досвід Чехії, Німеччини, США). Запровадження податкових пільг для виробництва та R&D. Додаткове відшкодування до 150% витрат на інновації. Спрощена реєстрація для ІТ-компаній та технопарків (аналог моделі «Дія.City»). Запровадження діяльності спеціальних економічних зон (СЕЗ). Запровадження податкових пільг у промислових хабах та регіонах, що потребують розвитку. Модернізація податкового законодавства для міжнародних компаній, що заходять в Україну. Міжнародна гармонізація податкової політики. Впровадження BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) для боротьби з ухиленням від оподаткування транснаціональних корпорацій. Уніфікація ставок та правил з ЄС (підготовка до вступу в ЄС).

4. Вдосконалення податку на доходи фізичних осіб та ПДВ (досвід Франції, Канади). Реформа ПДФО (податку на доходи фізичних осіб). Запровадження прогресивної шкали оподаткування залежно від рівня доходу. Скасування подвійного оподаткування зарплати (зменшення навантаження на фонд оплати праці). Оптимізація ПДВ. Боротьба зі схемами ухилення від сплати ПДВ через фіктивні підприємства. Зниження ставки ПДВ для окремих секторів (медицина, освіта, соціальне життя).

У цілому реформування податкової системи України має базуватися на

простоті, прозорості та справедливості. Впровадження міжнародного досвіду сприяти детінізації, покращенню інвестиційного клімату та економічному зростанню.

Експертами у сфері оподаткування визначено, що «перспективними напрямками реформування (оптимізації) податкової системи в Україні в сьогоdnішніх умовах (умовах воєнного стану), тобто так званими «реперними точками», озвученими Урядом України мають стати:

1. В Україні завжди буде ПДВ

Безліч дискусій на цю тему повторюються по колу кожні кілька років. Проте Україна рухається в Євросоюз, а ПДВ там базовий податок. Потрібно спрощувати адміністрування, відсікати все зайве (його багато), автоматизувати етапи обслуговування податку, максимально здешевлювати роботу з ПДВ для податкових агентів. Проте варто прийняти як даність, що в Україні базовий податок ПДВ, а не щось інше.

Тимчасова відмова від ПДВ – за масштабом трудозатрат те ж саме, що тимчасова перебудова української залізниці на вузькоколіїку, а потім повернення всього назад.

2. Існування спрощеної системи оподаткування, проте з усіма запобіжниками проти зловживань.

Така система необхідна, і вона вже довела свою корисність у наших умовах.

Можливість започаткувати справу з мінімальними адміністративними витратами, можливість утримувати себе та сім'ю і не висіти на шиї в решти платників податків, а також можливість захиститись від вибіркового застосування законодавства з боку податкових органів.

Формат існування спрощеної системи – це тема дискусій не на один рік, але сама система повинна існувати.

3. Аналітичний підхід до роботи податкових органів

На рівні дискусій усі погодилися, що це критично важливо, але на практиці це не працює.

Аналітичні структури податкових органів та митниці все бачать та все знають, але ці знання чомусь не трансформуються в практичний результат. Для виборців, цю «неуважність» компенсують посиленням адміністративного контролю, що просто збільшує вартість дотримання законодавства та вал документообігу для добросовісних платників, але жодним чином не псує життя «ведмедям» та «китам».

4. Приведення оподаткування праці до адекватного вигляду

Наразі єдиний соціальний внесок (ЄСВ) уже втратив свою суть і є не внеском у пенсійне майбутнє громадян, а податком на утримання сучасних пенсіонерів. До того ж податком обтяжливим та демотивуючим.

До війни демографічні тенденції були настільки загрозливі, що навіть найбільші опоненти змін визнавали, що так довго бути не може. Складно спрогнозувати, яка буде демографічна структура після війни з огляду на хвилі міграції. Перше, що потрібно буде зробити після закінчення бойових дій, – це перепис населення.

Обтяжливий ЄСВ потрібно буде демонтувати, а українським платникам податків запропонувати нову модель пенсійної системи, яка, як мінімум, відповідатиме демографічній реальності та буде мати якесь майбутнє в перспективі 20–30 років.

5. Рівність застосування податкового законодавства

У нашій державі надмірні, обтяжливі соціальні зобов'язання. Після війни вони тільки збільшаться. Тягар утримання цього соціального багажу повинен рівномірно розподілятися на всіх платників податків в Україні.

Якщо хтось пропонує з декого зняти відповідальність, то повинен обґрунтувати, чому цей «дехто» заслуговує на таку честь, коли всі решта

повинні нести соціальний тягар.

Якщо це тому, що інакше людина долучиться до лав утриманців, а зараз вона сама себе годує, то ця відповідь прийнятна. Якщо тому, що за два–три роки інвестор гарантовано створить робочі місця і буде робити свій позитивний вклад в економіку, то, напевно, ця відповідь для суспільства теж є позитивною.

Бо інакше, коли добросовісні платники бачать те, чого «не бачать» аналітичні департаменти податкової та митниці (див. пункт №3 вище), постає питання мотивації оплачувати обіцяне політиками-популістами.

6. Право вибору (обмежене) платника податків кому і за що платити

Сучасне суспільство винайшло кілька елементів конкуренції навіть у цій сфері. Ці елементи обмеженого права вибору будуть змушувати чиновників активніше рухатися та конкурувати за симпатії платників податків.

Розуміння, хто за все платить, – теж корисне знання для можновладців. Один із таких винаходів – це право платника податків частково (певний відсоток) відраховувати зі свого податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) на користь громадських організацій.

Війна наочно продемонструвала, чому розвинені громадські організації та розвинена культура благодійності дуже важливі для стійкості держави. Проте коли спочатку заплатив податки, а потім знову заплатив благодійні внески, фактично за те ж саме (наприклад, при закупівлі спорядження для військових), це не зовсім чесно.

Якщо громадянин вважає, що благодійний фонд краще розпоряджається його грошима, ніж чиновник, то він повинен мати право відрахувати 1–2% свого ПДФО туди, куди вважає за потрібне.

Ще один такий винахід обмеженого права вибору – це право обирати, в

яку громаду сплачувати свій ПДФО. «Спрощенці» зі сфери ІТ уже практикували такий підхід до війни й реєструвалися для сплати своїх податків у громадах, яким хотіли допомогти. Але цей рух має бути більш масштабним. Тоді мери міст та очільники ОТГ будуть більш уважно ставитися саме до комфорту мешканців і будуть більш відповідальними перед своїми платниками податків, бо ті зможуть доволіно голосувати своїми грошима за обрану громаду.

Ці елементи (список можна продовжувати й розширювати) можуть формувати базову рамку адекватної податкової системи сучасної України. Наша реальність – це великі соціальні видатки, неспівставні з можливостями економіки. Радикальне зменшення податків було б дуже бажаним для створення умов економічного стрибка, але ми не можемо просто закрити очі й забути, що в нас є мільйони бюджетників та пенсіонерів. Податкова система повинна зважати на реальні обмеження та обставини» [144].

Висновки до розділу 3

На основі проведеного дослідження проблем та перспектив розвитку системи оподаткування в державі бачимо, що на сьогодні чітко невизначені загальні концепції реформування системи оподаткування. Головним напрямом реформування податкової системи має стати встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання. Досягнутий позитивний ефект буде отриманий від проведення заходів, направлених на вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливають ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення розподілу вилучених коштів.

Враховуючи злагоджені та вивірені заходи з боку держави, можливо

мінімізувати та подолати проблеми. Також необхідно забезпечити певний баланс, з одного боку, держава повинна проявляти гідне ставлення до платників податків, які покращують економічний її розвиток, а з іншого – підвищувати їх відповідальність шляхом формування високої податкової культури.

Одним із пріоритетних напрямів вдосконалення податкової системи має стати забезпечення нейтральності та справедливості оподаткування, а також реформування податкового механізму на принципах економічної ефективності, стабільності, прозорості та поступове наближення її до міжнародних та європейських стандартів.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у розкритті сутності формування та функціонування податкової системи України, визначення її особливостей в зарубіжних країнах, виокремлення позитивних практик їх функціонування та виокремлення напрямів удосконалення чинного законодавства в сфері та його реалізації. За результатами дисертації сформульовано такі основні висновки:

1. Визначено, що податкова система України в умовах трансформаційних змін та вибору напрямку євроінтеграції, у структурно-часовому вимірі пройшла кілька етапів формування: 1) перший етап становлення – створення податкової системи (1991–1993 роки); 2) другий етап становлення – приведення у відповідність ринковим відносинам (1994–1999 роки); 3) третій етап становлення – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (2000–2005 роки); 4) четвертий етап становлення – оптимізація податкової системи (2005–2010 роки); 5) п'ятий етап становлення – усунення недоліків (2010–2014 роки); 6) шостий етап становлення – трансформації загальнодержавних та місцевих податків і зборів та приведення їх у відповідність до вимог Європейського Союзу (з 2015 року по сьогодні). З'ясовано, що значним поштовхом до формування сучасної вітчизняної податкової системи стало підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифіковану Законом № 1678-VII від 16.09.2014 року та прийняття у 2015 році Стратегії сталого розвитку України «Україна-2020», в рамках якої одним із основних векторів розвитку передбачено проведення податкової реформ, метою якої є побудова простої, економічно

справедливої податкової системи, яка створить умови для стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків та започатковано перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої.

Очікуваними змінами від України на шляху до євроінтеграції в податковій системі в найближчій перспективі є: досягти прогресу в частині узгодження законодавства щодо ПДВ та акцизного збору; підготувати запровадження загального правила боротьби зі зловживаннями як частину Директиви щодо боротьби з ухиленням від сплати податків; забезпечити впровадження автоматичного обміну податковою інформацією з державами-членами ЄС відповідно до глобальних стандартів Організація економічного співробітництва та розвитку.

2. Доведено, що до недоліків чинної системи оподаткування в Україні слід віднести: 1) недосконалість чинного податкового законодавства і постійні незначні зміни законів, які не вирішують старі проблеми, а лише утворюють нові; 2) це пріоритет фіскальної політики, який тримає податкове законодавство у межах та не дозволяє акцентувати увагу на інших проблемах; 3) складна і не збалансована система оподаткування; 4) домінування системи непрямих податків (податків на товари й послуги, установлювані центральними й місцевими органами влади у вигляді надбавок до ціни товарів або тарифу на послуги й незалежні від доходів платників податків, а саме – акцизів, податку із продажів, мит, митних зборів) над прямими податками (податків, що стягуються безпосередньо з доходів і майна платника податків – прибуткового податку з фізичних осіб, податку на прибуток, податку на майно); 5) відсутності чіткої диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), тобто пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку – більша ставка податку; 6) слабка система надання

податкових канікул та відтермінування сплати податку (методу податку в кредит); 7) низький рівень організації вирахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); 8) наявність бюрократичних перепон щодо реалізації електронного оподаткування; 9) відсутність чіткої політики протидії зловживання спрощеною системою оподаткування (низький контроль за здійсненням оподаткування діяльності ФОПів) та ін.

3. Встановлено, що систему правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері справляння податків та зборів складають наступні групи правових актів: 1) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють перелік податків і зборів, порядок сплати даних податків до бюджету; 2) законодавчі та підзаконні акти, які встановлюють права та обов'язки платників податків і зборів; 3) законодавчі акти, які встановлюють підстави і порядок притягнення до юридичної відповідальності у сфері оподаткування; 4) законодавчі і підзаконні акти, які встановлюють правовий статус контролюючих органів та їх працівників, порядок здійснення державного нагляду за дотриманням законодавства.

З'ясовано, що основними вадами правового регулювання податкової системи України є: 1) внесення постійних змін та доповнень до Податкового кодексу України щодо порядку та процедур нарахування та сплати податків – нестабільність правого регулювання податкових процедур; 2) відсутність чіткого регулювання диференціації прямих податків (з прибутку фізичних та юридичних осіб), а саме пропорційності відсотку податку від прибутку, тобто дотримання принципу більше прибутку більша ставка податку; 3) відсутність чіткої процедури надання податкових канікул та норм щодо відтермінування сплати податку; 4) низький рівень правового регулювання підстав та порядку нарахування та сплати податку з нерухомого майна (як надлишкового майна, так і майна, яке здається в оренду); 5) відсутність

правових запобіжників зловживання спрощеною системою оподаткування, які унеможливлювали маскування господарської діяльності підприємства під діяльність фізичної особи підприємця відповідної категорії; 6) відсутність дисциплінарної та матеріальної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб за прийняття неправомірних рішень або бездіяльність, а також відповідальності (аналогічно до відповідальності для посадових осіб платників податків), якщо дії податкових органів призвели до значних збитків платників податків.

4. У результаті аналізу правового регулювання системи оподаткування в Україні в період воєнного стану з'ясовано, що введення воєнного стану не тільки суттєво ускладнило процес становлення і розвитку податкового законодавства в Україні, але й вимагає негайного зменшення податкового навантаження як з метою урегулювання якнайшвидшої адаптації економіки країни до реалій воєнного стану, так і забезпечення її швидкого відновлення у подальшому, цьому свідчить той факт, що лише упродовж трьох місяців прийнято п'ять законів України, якими внесено зміни до Податкового кодексу України, деяких законів України, на розгляді перебуває 12 законопроектів. Разом з тим, як показує практика правозастосування, часті зміни, окрім позитивних наслідків, спричиняють нові проблеми, так як багато норм суперечать одна одній, що негативно відображається як на стані регулювання відповідних суспільних відносин, так і дотриманні прав та інтересів осіб. І, як наслідок, це призводить в окремих випадках не до спрощення, а ускладнення діяльності податкових органів, негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва.

5. На підставі загального аналізу формування податкових систем у різних країнах та визначаючи їх значення для України, було зроблено висновок, що досконалої податкової системи в світі не існує, податкова політика будь-якої держави будується на дотриманні балансу між

збільшенням соціальних стандартів життя фізичних осіб, їх заробітків та розвитку підприємництва з однієї сторони та дотримання межі достатності стягнення податків для забезпечення функціонування розвитку окремої громади чи країни в цілому, і принцип заробляй більше – плати більше податків не завжди є раціональним, адже при буквальному його сприйнятті та запровадженні відбувається дисбаланс в податковій системі, при якому або втрачається інтерес до збільшення заробітків, а значить розвитку економіки, або податкова система переходить в тінь – збільшується кількість і якість схем ухилення від оподаткування. Саме відсутність диференційованих підходів до дотримання такого принципу характеризує сучасну «посткорупційну» систему оподаткування в Україні, при якій з кожним підняттям податків збільшується більшість схем щодо ухилення від їх сплати, і доволі часто учасником таких схем виступають органи, які уповноважені здійснювати контроль за сплатою податків в Україні.

6. Проведений аналіз досвіду прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в країнах Європейського Союзу (зокрема Німеччини, Франції, Італії, Латвії, Естонії та ін.) свідчить про те, що окремі їх елементи доцільно адаптувати в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: 1) стосовно визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; 2) повного звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природного газу та їх належної експлуатації; 3) зниження податкової ставки податку з доходу інвесторам у сфері використання енергозберігаючих технологій та захисту довкілля; 4) зниження податкової ставки податку з доходу з певних категорій осіб (наприклад, багатодітних сімей, студентів); 5) надання податкових канікул інвесторам, які інвестують гуманітарні та соціальні проекти розвитку

країни та розвитку медицини; 6) запровадження диференціації податку на нерухомість в залежності від її виду (комерційна чи некомерційна); 7) звільнення від оподаткування нерухомості, яка має історичне та культурне значення та відновлюється інвестором для соціальних проектів (створення музеїв, виставкових залів та ін.); 8) запровадження податків на транспортні засоби в залежності від об'єму двигуна, крім електромобілів; 9) запровадження податків на розміщення комерційної реклами та ін.

7. Аналіз досвіду прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в США та Канаді свідчить про те, що окремі їх елементи доцільно адаптувати в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: 1) застосування градації ставки сплати податку з прибутку фізичних осіб в залежності від їх категорій (їх п'ять, кожна поділяється за рівнем прибутку особи чи сукупного прибутку сім'ї); 2) чітке регулювання підстав та порядку оподаткування інвестиційної діяльності з метою створення привабливого інвестиційного клімату особливо в регіони з слабкою економікою або регіонів постдепресивного розвитку; 3) розробка адекватного порядку формування та подання податкової звітності для різних категорій платників, високий рівень діяльності консультативних центрів по сплаті податків; запровадження податків з продажів та надання послуг (хоча останній вид податку мабуть властивий для країн в високим рівнем прибутку громадян і для України найближчим часом є недоцільним).

8. Доведено необхідність врахування досвіду країн з високим рівнем інвестиційної привабливості з метою його використання для побудови привабливої податкової політики для зовнішніх інвесторів України, залучення яких потребує Україні сьогодні, а тим більше після завершення воєнних дій та необхідності відбудови об'єктів цивільної та критичної інфраструктури за допомоги держав партнерів, а також відновлення довіри

іноземних інвесторів, формування інвестиційно привабливої економіки з допомогою нових механізмів та вдосконалених алгоритмів дій із залучення прямих іноземних інвестицій. В результаті дослідження побудови та функціонування податкової системи країн з високим рівнем інвестиційної привабливості (Сінгапуру та Південної Кореї) встановлено, що для вирішення зазначених проблем з метою покращення інвестиційної привабливості України варто звернути увагу на такі заходи: 1) запровадження диференційованого податку на прибуток для компаній з іноземними інвестиціями в залежності від їх виду діяльності, найвищі ставки оподаткування на видобуток та експорт корисних копалин та рідкоземельних копалин, найнижчі в розвиток наукоємних технологій спрямованих на розвиток природних ресурсів, екології, збереження навколишнього середовища; 2) дотримання принципів мінімальної бюрократії, чіткі правила та електронне адміністрування податків; 3) дотримання принципу податкової територіальності, при якому оподатковується лише дохід, отриманий в Україні, а іноземні доходи звільнені від податків; 4) стимулювання інвестицій – запровадження податкових пільг для стартапів, науково-дослідних розробок і фінансових технологій; 5) запровадження пільгового оподаткування в спеціальних економічних зонах та науково-дослідних хабах, діяльність яких спрямована на збереження навколишнього середовища.

9. Обґрунтовано положення, що головним напрямом реформування податкової системи України має стати встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання; досягнутий позитивний ефект буде отриманий від проведення заходів, направлених на вдосконалення системи податкового контролю, створення певних умов, які унеможливлюють ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг, а також визначення оптимальної методики забезпечення

розподілу вилучених коштів. Необхідним є забезпечення балансу, відповідно до якого з однієї сторони, держава повинна проявляти гідне ставлення до платників податків, які покращують економічний її розвиток, а з іншого – підвищувати їх відповідальність шляхом формування високої податкової культури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, редакція від 01.03.2019. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
3. Донченко Т. В., Олійник А. В. Етапи становлення податкової системи України в контексті розвитку цифрової економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. № 1. 2019. С. 45-62.
4. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2013. № 2. С. 128-133. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2013_2_27.
5. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. (2002). Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: *монографія*. К.: КНЕУ. URL: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/> (2024, листопад, 23).
6. Кошук, Т. (2008). Прагматика формування та реалізації фіскальної політики в Україні *Журнал Європейської економіки*. 7(2). С.242-256 .
7. Ткаченко А.В., Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. [Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2018. 375 с.
8. Бойко О. Я. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 241-247. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_28.
9. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського*

університету. Серія : Економіка. 2016. Вип. 1(2). С. 89-94. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2016_1\(2\)_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2016_1(2)_17).

10. Магопець О.А. Генезис розвитку та становлення податкової системи України *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2022. Вип. 8(41). С. 187-192. URL: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2022.8\(41\).178-192](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2022.8(41).178-192).

11. Марина Слатвінська. Особливості становлення та етапи реформування податкової системи України. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7237/1.pdf>.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16 січня 2020 р. № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 32. Ст.227.

13. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 30 березня 2020 р. № 540-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 18. Ст.123.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. *Офіційний вісник України* офіційне видання від 29.04.2022 - 2022 р. № 33. Стор. 29. Ст. 1722.

15. Пабат О. В.. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *Право і безпека*. 2015. № 4 (59). С. 47-50.

16. Лучковська С. І. Фінансове право : навч. посіб. / С. І. Лучковська. – Київ : КНТ, 2010. 296 с.

17. Про податок на добавлену вартість. Закон України від 20.12.1991 р. №324. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2007-12#Text> (втратив

чинність) - дата звернення 10.06.2024.

18. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України від 28.12.1994 року № 334/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28. (втратив чинність).

19. Про акцизний збір. Закон України від 18.12.1991 року № 1996-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1996-12#Text> (втратив чинність) - дата звернення 10.06.2024.

20. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 1 квітня 2022 року № 2173-IX. *Офіційний вісник України* офіційне видання від 29.04.2022 — 2022 р. № 33. Стор. 94. Ст. 1748.

21. Мальована Д.О., Старкова Ю.О., Шашко М.Д. Сучасна система податків України та її основні недоліки. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 11.2021. С. 469-472.

22. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : *монографія*. Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 330 с.

23. Податкова система: *навч. посібник*. За заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

24. Капаєва Л.М., Лях М.С. Фінансове право: *навч. посібник*. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 248 с.

25. Бойко О. Ефективність системи податкового адміністрування в Україні. *Вісник Демократичне врядування*. 2017. № 20. С. 79-87.

26. Митний кодекс України від 22.05.2019. №4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 24.06.2024).

27. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування

податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 1. С. 120-123.

28. Сакали М. Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами. *Митна справа*. 2011. № 2 (74), ч. 2. С. 163–167.

29. Про затвердження Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова Кабінетом Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

30. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03 березня 2022 року № 2118-IX. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#Text> (дата звернення: 10.06.2022).

31. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо норм на період дії воєнного стану : Закон України від 14 березня 2022 року № 2120-IX. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 13.06.2024).

32. Дайджест всіх податкових змін під час війни URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=e54f44fa-980b-452d-ab87-f194b34cd1e4> (дата звернення: 13.06.2024).

33. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану: Закон України від 22 березня 2022 року № 2142-IX. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 14.06.2024).

34. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період

воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01 квітня 2022 року № 2173-IX. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 13.06.2024).

35. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX. Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20#Text> (дата звернення: 08.06.2024).

36. Про деякі питання ввезення на митну територію України та проведення першої державної реєстрації транспортних засобів: Закон України від 06 липня 2005 року № 2739-IV (у редакції від 27.05.2022) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2739-15> (дата звернення: 14.06.2024).

37. Хачатурян В.Х. Податкова система в Україні та її адаптація до умов воєнного стану. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С. 342–348. DOI: <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.45>.

38. Про затвердження Положення про Державну податкову службу України: Постанова КМУ від 6 березня 2019 року №227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n1>.

39. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних держав: *навчальний посібник* / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. К.: Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.

40. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Азії: *навч. посіб.* Луцьк: Вежа-Друк, 2016. 1122 с.

41. Карлін М. І. Податкові системи країн Америки: *навч. посіб.* / М. І. Карлін, Н. І. Ліповська-Маковецька. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с.

42. Податкове право країн ЄС: *посібник* / М. Г. Волощук, О. О. Петріченко, О. В. Білаш, Т. О. Карабін, М. В. Менджул. Ужгород:

Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 144 с.

43. Податкові системи зарубіжних країн: *навчальний посібник* / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.

44. Павленко В. В., Павленко В. Л. Податкове право зарубіжних країн: *навч. посіб.* для студ. вищ. навч. закл./ В. В. Павленко, В. Л. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2013. 422 с.

45. Boiko, A., Samusevych, I. (2017). The role of tax competition between the countries of the world and the features of determining the main tax competitors of Ukraine among the European countries. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 1(1), 72-79. [http://doi.org/10.21272/fmir.1\(1\).72-79.2017](http://doi.org/10.21272/fmir.1(1).72-79.2017).

46. Kasztelnik, K. (2020). Causal-Comparative Macroeconomic Behavioral Study: International Corporate Financial Transfer Pricing in the United States. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 4(1), 60-75. [http://doi.org/10.21272/fmir.4\(1\).60-75.2020](http://doi.org/10.21272/fmir.4(1).60-75.2020)

47. Miller, A.D. (2019). Current Mining Taxation Policy Implemented by both Mongolia and Kazakhstan: The Development Comparatives between Ulaanbaatar and Astana. *Business Ethics and Leadership*, 3(2), 39-52. URL: [http://doi.org/10.21272/bel.3\(2\).39-52.2019](http://doi.org/10.21272/bel.3(2).39-52.2019).

48. Ілюшик О. М., Піщанська М. О. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. №1. 2018. С. 157-165.

49. Податкова система: *навчальний посібник* / за заг. ред. В. Андрущенка. Київ : ЦУЛ, 2015. 416 с.

50. Лаврешов А. Сучасний досвід розвитку податкових систем в зарубіжних країнах. *Менеджер*. 2016. № 3. С. 39–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2016_3_7.

51. Кміть В., Яскевич О. Зарубіжний досвід функціонування системи прямого оподаткування та доцільність його застосування у національній

практиці. *Український журнал прикладної економіки*. 2017. Т. 2. № 3. С. 96–106.

52. Короткий курс лекцій з дисципліни «Податкові системи зарубіжних країн». URL: https://studme.com.ua/158407209871/ekonomika/nalogovye_sistemy_zarubezhnyh_stran.htm. (дата звернення 20.06.2024).

53. Податкова система: навч. посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.; за ред. І.О.Лютого. К.: Центр учбової літ-ри, 2009. 456 с.

54. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн: навч. посібник. К.: Кондор, 2004. URL: http://pidruchniki.com/12090613/finans/podatкова_sistema_velikoyi_britaniyi_osoblivosti. (дата звернення 20.06.2024).

55. Копельчук В. П., Клишова Т. Ю. Податкові системи зарубіжних країн як шлях до зниження податкового тиску на платників податків в Україні. URL: <http://intkonf.org/kopelchuk-vp-klishova-tyu-podatkovyi-sistemi-zarubizhnykh-krayin-yak-shlyah-do-znizhennya-podatkovogo-tisku-na-platnikov-podatkov-v-ukrayini/>. (дата звернення 20.06.2024).

56. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис-XXI*. 2012. № 7–8. С. 30–33.

57. Мартиненко В. Л. Податкова політика України та її вдосконалення з метою активізації інвестиційної діяльності. Формування ринкових відносин в Україні. 2008. № 2. С. 47.

58. Податкові системи зарубіжних країн: порівняльна характеристика. URL: <https://ppt-online.org/1333651>» (дата звернення 20.06.2024).

59. Івашко О. А. Проблеми на шляху вдосконалення податкової політики України. *Наукові записки. Національного університету «Острозька академія»*. Сер. : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 38-42.

60. Хачатурян В.Х. Загальні принципи побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. *Держава та регіони. Серія Право*. 2024.

№ 3. С. 97–102. DOI: <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.16>.

61. Про порядок стягування податків: Закон ФРН від 16 березня 1976 р. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/) (дата звернення 20.06.2024).

62. Про податок із продажів: Закон ФРН від 26 листопада 1979 р. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/index.html) (дата звернення 20.06.2024).

63. Про тютюновий податок: Закон ФРН від 15 липня 2009 р. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/tabstg_2009/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/tabstg_2009/index.html) (дата звернення 20.06.2024).

64. Постанова про набуття чинності Законом про податок на алкоголь : Закон ФРН від 1 січня 2018 р URL: <https://www.buzer.de/s1.htm?g=Alkoholsteuerverordnung+%28AlkStV%29&f=1> (дата звернення 20.06.2024).

65. Про оподаткування закордонного прибутку: Закон ФРН від 08 листопада 1972 р. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/astg/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/astg/index.html) (дата звернення 20.06.2024).

66. Про податок на майно: Закон ФРН від 17 квітня 1974 р. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/ (дата звернення 20.06.2024).

67. Про податок на транспортні засоби: Закон ФРН від 21 грудня 1927 р. URL: [http:// www.gesetze-im-internet.de/kraftstg/](http://www.gesetze-im-internet.de/kraftstg/) (дата звернення 20.06.2024).

68. Про податок на пивний солод (пиво): Закон ФРН від 15 липня 2009 р. URL: [https:// www.gesetze-im-internet.de/bierstg_2009/index.html](https://www.gesetze-im-internet.de/bierstg_2009/index.html) (дата звернення 20.06.2024).

69. Про податок на спадщину та подарунки : Закон ФРН від 17 квітня 1974 р. URL: [http:// www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/ErbStG.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/ErbStG.pdf) (дата звернення 20.06.2024).

70. Про торговий податок : Закон ФРН від 1 грудня 1936 р. URL:

<https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/index.html> (дата звернення 20.06.2024).

71. Про корпоративний податок на додану вартість : Закон ФРН від 31 серпня 1976 р. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/index.html (дата звернення 20.06.2024).

72. Єпур М. В., Самойловська В. П. Відмінності правового регулювання інституту податкового права за українським та німецьким законодавством. *Прикарпатський юридичний вісник*. Випуск 5(40). 2021. С. 98-102.

73. Котляр О. Світовий податковий клімат став більш жорстким: як змінитися і виграти. *Економічна правда*. 2018. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2018/01/23/633255>. (дата звернення 20.06.2024).

74. Лисяк Л.В., Гуменюк М.О., Філімонова Д.А. Удосконалення податкової системи України з урахуванням досвіду зарубіжних країн. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Право»*. №3. 2020. С. 90-94. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/609674.pdf>.

75. Italy Income Taxes and Tax Law. URL: http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp (дата звернення 20.06.2024).

76. Успішний іноземний досвід проведення реформ у фіскальній сфері / Європейський інформаційно-дослідницький центр. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua> (дата звернення 20.06.2024).

77. Direct taxes. Official website of the Ministry of Finance of Latvia. URL: <http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes> (дата звернення 20.06.2024).

78. Хачатурян В.Х. Особливості побудови та функціонування податкової системи Естонії та дієві приклади для України. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану* : міжнародна науково-практична конференція, Науково-дослідний інститут публічного

права, 17 травня 2024 р. Львів Торунь: Liha-Pres, 2024. С. 316–319.
DOI: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-395-1-92>.

79. Babenko, V., Romanenkov, Yu., Yakymova, L., Nakisko, A. (2017). Development of the model of minimax adaptive management of innovative processes at an enterprise with consideration of risks. *Eastern European Journal of Enterprise Technologies*, Vol. 5, No. 4 (89), pp. 49-56. DOI: <https://doi.org/10.15587/1729B4061.2017.112076>.

80. Babenko, V., Syniavska, O. (2018). Analysis of the current state of development of electronic commerce market in Ukraine. *Technology audit and production reserves*, 5, 4(43). DOI: <https://doi.org/10.15587/23128372.2018.146341>.

81. Тетяна Острікова. Податкові системи Естонії та Латвії: У чому переваги? Інтернет ресурс «INVESTGAZETA», публікація від 22.03.202 року. https://investgazeta.ua/blogs/podatkovyi-sistemi#google_vignette. (дата звернення: 10.11.2024).

82. Bila, L. M. (2015). Spil'ni i vidminni rysy podatkovykh system krain Yevropejs'koho Soyuzu ta Ukrainy. *Visnyk Mykolaivs'koho natsional'noho universytetu imeni V.O. Sukhomlyns'koho*, №6, 656–661.

83. Податкова реформа в Естонії 2024-2025: до чого готуватися бізнесу? URL: <https://azolalegal.com/blog/podatкова-reforma-v-estoniyi-2024-2025> (дата звернення 20.06.2024).

84. Валерій Моїсєєв. Чому податкова система Естонії вдсяте визнана найкращою в ОЕСР. Економіка. Публікація від 25 жовтня 2023 року. URL: <https://thepage.ua/ua/economy/rejting-international-tax-competitiveness-index-2023>. (дата звернення: 10.11.2024).

85. Малий бізнес в Європі: яку спрощену систему оподаткування пропонують країни ЄС/ URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/212147_maliy-bznes-v-vrop-yaku-sproshchenu-sistemu-opodatkuвання-proponuyut-krani-s.

(дата звернення: 10.11.2024).

86. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія та практика становлення : *автореф. дис. ... д. е. н.* К., 2002. 32 с.

87. Карлін М.І. Фінанси країн Європейського Союзу. *Підручник*. К. Знання, 2011. 639 с.

88. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Випуск 6. С. 656-662.

89. Петик М.І., Саварін Л.А. Перспективи модернізації податкової системи України в контексті європейської інтеграції. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України*. 2013. С. 271–278.

90. Податок на прибуток в країнах Європи – рейтинг 2014. URL:<http://riarating.ru/infografika/20140827/610628510.htm> (дата звернення: 10.11.2024).

91. Саєнко А. Податок на прибуток в Європі. URL: <http://pravo.ua/article.php?id=10007501> (дата звернення: 10.11.2024).

92. Тофан І. Проблематика оподаткування в країнах Євросоюзу. *АГРАРНА ЕКОНОМІКА*. 2012. № 1-2. Т. 5. С. 78–82.

93. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? / [О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер]. Київ/Берлін, 2013. 20 с.

94. С. Г. Саєнко, О. Р. Саєнко, М. О. Баранова. Оцінка системи оподаткування США: основні принципи, характерні риси та сутнісні аспекти для модернізації податкової системи України. *Інвестиції: практика та досвід*. № 24. 2014. С. 85-90.

95. Sales tax institute. URL: <http://www.salestaxinstitute.com/resources/rates> (дата звернення: 10.11.2024).

96. The New York State. Department of Taxation and Finance. URL:

<http://www.tax.ny.gov/pit/estate/etidx.htm>. (дата звернення: 10.11.2024).

97. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: *навчальний посібник* / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.

98. Карлін М. І. Податкові системи країн Америки: *навч. посіб.* / М. І. Карлін, Н. І. Ліповська-Маковецька. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с.

99. Варналій З. Підвищення ефективності податкової політики як чинник конкурентоспроможності підприємництва України. *Теоретичні та прикладні питання економіки: зб. наук. пр.* К.: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2009. Вип. 19. 379 с.

100. Україні варто запровадити податкову систему як у США: податки із зарплати платять працівники, а не роботодавці. URL: <http://texty.-org.ua/pg/article/editorial/read/33245> (дата звернення: 10.11.2024).

101. Податкові системи країн Америки: навч. посіб. / М. І. Карлін, Н. І. Ліповська-Маковецька. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с.

102. Лаврешов А. Сучасний досвід розвитку податкових систем в зарубіжних країнах. *Менеджер.* 2016. № 3. С. 39–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2016_3_7.

103. Lipkova L., Gress M., Poncarova A. Tax systems in the Czech Republic and the Slovak Republic: comparison with an emphasis on income tax. *Economic Annals-XXI.* 2017. № 165 (5–6). P. 47–51. URL: <https://doi.org/10.21003/ea.V165-10>.

104. Кміть В., Яскевич О. Зарубіжний досвід функціонування системи прямого оподаткування та доцільність його застосування у національній практиці. *Український журнал прикладної економіки.* 2017. Т. 2. № 3. С. 96–106.

105. Олексієнко Д. В. Імплементация міжнародних принципів фінансової політики у трансформації українського податкового

законодавства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2022. №21. С.217-226. URL: 10.18524/2413-9998.2022.3(52).275806.

106. Руднік Т. О., Замасло О. Т. Міжнародний досвід організації справляння податків. *Актуальні проблеми економіки, фінансів, управління та права в XXI 71 столітті*. Кременчук: ЦФЕНД. 2023. С. 33-35. URL: <http://www.economics.in.ua/2022/12/25-2022.html>.

107. Шумський Р.В. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування юридичних осіб. Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33570> ((дата звернення: 10.11.2024).

108. Hryhorieva A. V., Probniak O. E. Changes in the Tax Legislation of Ukraine During Martial Law. *Економіка: реалії часу*. Науковий журнал. 2023. № 1 (65). С. 54- 60. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2023/No1/54.pdf>.

109. Городняк І. В., Терендій А. Б. Інституційні чинники залучення іноземних інвестицій в економіку України. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2020. № 25. С. 3–10.

110. Побоченко Л. М., Бондаренко А. В. Інвестиційне співробітництво України з Європейським Союзом. *Вісник Національного авіаційного університету. Серія: економіка, право, політологія, туризм*. 2013. Том 1. № 1. С. 37–45.

111. Кубах Т. Г. Інвестиційний клімат держави: теоретичний та практичний аспект. *Ефективна економіка*. 2013. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2604> (дата звернення: 10.11.2024).

112. Глуха Г. Я. Прямі іноземні інвестиції у контексті економічного зростання. *Економічний нобелівський вісник*. 2014. № 1. С. 113–120.14.

113. Маркевич К.Л.Поточний стан та перспективи прямого іноземного інвестування в економіку України. *Науковий вісник Мукачівського*

державного університету. *Серія Економіка*. 2015. Випуск 2(4), частина 1. С. 249–255.

114. Штепенко К.П., Забураєва О.Ю. Аналіз прямих іноземних інвестицій в економіку України та передумови необхідності їх залучення. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7040> (дата звернення: 10.11.2024).

115. Нікольчук Ю. М., Лопатовська О. О. Інвестиційна привабливість України: основні тенденції, проблеми та ключові вектори вирішення. *Innovation and Sustainability*. 2023. № 1. С. 164-175.

116. Інноваційно-інвестиційна діяльність у національній економіці: сучасний стан та шляхи вдосконалення. URL: <https://cutt.ly/L6koSM> (дата звернення: 10.11.2024).

117. Мельник А. В., Гук О. В. Механізм забезпечення інноваційного розвитку на промисловому підприємстві. *Бізнес, інновації, менеджмент: проблеми та перспективи* : зб. тез доп. II Міжнарод. наук.- практ. конф. (Київ, 22 квіт. 2021 р.). Київ, 2021. С. 228–229.

118. Шпак Н.О., Кісь М.Я., Білоус Ю.Б. Аналіз критеріїв привабливості країн для іноземного інвестування. *Трансформаційна економіка*. № 3 (03). 2023. С. 76-79.

119. US Chamber of Commerce. URL: <https://www.uschamber.com/> ((дата звернення: 10.11.2024).

120. Задоя А.О. Міжнародна інвестиційна діяльність. Дніпро: Університет імені Альфреда Нобеля, 2018. URL: http://shron1.chtyvo.org.ua/Zadoia_Anatolii/Mizhnarodna_investytsiina_diialnist.pdf (дата звернення: 10.11.2024).

121. Прокопенко І. А. Податковий аспект інвестиційного клімату. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2019. №28. С. 28-

32.

122. Прокопенко, І. А. Податкове стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій в Україну в контексті досвіду зарубіжних країн/ І. А. Прокопенко, В. О. Гаврилова. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: науковопрактичний інтернет-семінар НДФІ УДФСУ до Дня науки. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/InternetConf.php>. (дата звернення: 10.11.2024).

123. В Україні вдвічі покращився рейтинг податкового клімату. URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/415318/v-ukrayini-vdvichi-pokrashhyvsya-rejtyng-podatkovogo-klimatu> (дата звернення: 10.11.2024).

124. Paying Taxes 2019. A unique report by PwC and the World Bank Group URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2019.pdf> (дата звернення: 10.11.2024).

125. Wilkin, Sam (17 серпня 2004). Maintaining Singapore's Miracle. CountryRisk.com. Архів оригіналу за 12 жовтня 2004. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%95%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%96%D0%BA%D0%B0_%D0%A1%D1%96%D0%BD%D0%B3%D0%B0%D0%BF%D1%83%D1%80%D1%83 (дата звернення: 10.11.2024).

126. Index of Economic Freedom [Архівовано 24 грудня 2018 у Wayback Machine. Heritage Foundation. URL: <https://www.heritage.org/index> (дата звернення: 10.11.2024).

127. Huff. W.G. «What is the Singapore model of economic development?» [Архівовано 1 серпня 2010 у Wayback Machine.] Camb. J. Econ. (1995) 19 (6): 735—759.

128. Економіка Сінгапуру URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Економіка_Сінгапуру (дата звернення: 10.11.2024).

129. Жолудь О. Південна Корея: справжні причини грандіозного

зростання. VoxUkraine. 2017. URL: <https://voxukraine.org/pivdenna-koreya-spravzhni-prichini-grandioznogo-zrostannya> (дата звернення: 10.11.2024).

130. Payingtaxes-2016 [Electronic resource] / World Bank Group – Mode of access: URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-016.pdf>. (дата звернення: 10.11.2024).

131. Стеблюк Н. Ф. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств /Н. Ф.Стеблюк, А. О.Філін. Молодий вчений. Економічні науки. 2015.№ 8 (23). Ч. 1. С.80–86.

132. ЛункінаТ. І. Вплив податкового навантаження на фінансові результати підприємства/Т.І.Лункіна, Ю.О.Щербина. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип.5. С.654–656. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/134.pdf>.

133. Івашко О. А., Карлін М. І. Проблеми функціонування фінансового ринку та інвестиційна безпека України. *Банківська справа*. № 3. 2012. С.54–65.

134. Хачатурян В.Х. Особливості побудови та функціонування податкової системи країн Європейського Союзу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 10. С. 587–590. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-10/138>.

135. Шило Ж. С. Реформування податкової системи України: проблеми та перспективи. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економічні науки»*. Випуск 1(101). 2023. С. 248-256.

135. Котіна Г. Податкові важелі впливу на економіку в сучасних умовах: вітчизняний та світовий досвід. *Економіст*. 2010. № 5. С. 31–35.

136. Міністерство фінансів України: офіційний вебсайт. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 10.11.2024).

137. Національний банк України: офіційний вебсайт. URL:

<http://www.bank.gov.ua/> (дата звернення: 10.11.2024).

138. Samusevych I., Shamaelh, A. (2017). The Relationship Between the Tax Burden and Financing Public Services: A Comparison of Ukraine and European Countries. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 1(3), 55-64. DOI: 10.21272/fmir.1(3).55-64.2017.

139. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Економіка та управління національним господарством*. 2016. № 3. С. 60–70.

140. Burtseva, O. Ye., Vlasov, O. O. (2017). Porivnyal'nyj analiz podatkovykh system krayn YeS. *Efektivna ekonomika*. Dnipro, № 12. Retrieved from. URL: <http://www.economy.nayka.-com.ua/?op=1&z=6011> (дата звернення: 10.11.2024).

141. Крисоватий А. І., Десятнюк О. Н. Податкова система : навч. посіб. Тернопіль: Карт–бланш, 2004. 331 с.

142. Сидельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. К.: Ліра-К, 2013. 424 с.

143. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення : автореф. дис. ... д.е.н. 2018. 488 с.

144. Дмитро Боярчук. Якою має бути ідеальна податкова система для України. Шість основних умов. URL: <https://forbes.ua/company/yakoyu-mae-buti-idealna-podatкова-sistema-dlya-ukraini-shist-osnovnikh-umov-01062022-6341> (дата звернення: 10.11.2024).

145. Хачатурян В.Х. Окремі напрямки впровадження зарубіжного досвіду функціонування податкової системи в Україні та шляхи її адаптації в умовах воєнного стану. *Право і суспільство*. 2024. № 4. С. 547–554. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.4.77>.

**КИЇВСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Україна, м. Київ-03179,
вул. Львівська, 49
Тел.: (044) 594-03-04
(063) 594-03-04
(097) 594-03-04

<http://www.kymu.edu.ua>
e-mail: info@kymu.edu.ua



**KYIV INTERNATIONAL
UNIVERSITY**

49, Lvivska str.
03179-Kyiv; Ukraine
Tel.: (044) 594-03-04
(063) 594-03-04
(097) 594-03-04

<http://www.kymu.edu.ua>
e-mail: info@kymu.edu.ua

ЗВ. 01.257. № 254



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з навчально-виховної роботи
ПЗВО «Київський міжнародний університет»

Тетяна ДАНЧЕНКО

2025 року

АКТ

про впровадження в освітній процес
ПЗВО «Київський міжнародний університет»
результатів дисертаційного дослідження
Хачатуряна Володимира Хачатуровича на тему
«Податкова система України: зарубіжний досвід та українська практика»
на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право»

Комісія у складі: голови – проректора з навчально-виховної роботи, кандидата юридичних наук, професора Тетяни Володимирівни Данченко; членів комісії – директора Навчально-наукового інституту міжнародних відносин та права, кандидата юридичних наук, доцента Олени Сергіївни Бісюк, завідувача кафедри публічного та європейського права, доктора юридичних наук, професора Анатолія Івановича Суббота, керівника навчально-методичного відділу ПЗВО «Київський міжнародний університет», кандидата економічних наук, доцента Олени Михайлівни Антонової склали цей акт про те, що здобувач третього (освітньо-наукового) ступеня вищої освіти ПЗВО «Київський міжнародний університет» підготував дисертаційне дослідження на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» на тему

«Податкова система України: зарубіжний досвід та українська практика», результати якого, були використані під час розробки та викладання дисциплін «Податкове право», «Фінансове право зарубіжних країн», «Податкова система України».

Впровадження результатів обговорено та схвалено на засіданні кафедри публічного та європейського права Навчально-наукового інституту міжнародних відносин та права (протокол №6 від 23 січня 2025 року).

Голова комісії

проректор з навчально-виховної роботи
ПЗВО «Київський міжнародний університет»,
кандидат юридичних наук, професор

Тетяна ДАНЧЕНКО

Члени комісії

директор Навчально-наукового інституту
міжнародних відносин та права
ПЗВО «Київський міжнародний університет»,
кандидат юридичних наук, доцент

Олена БІСЮК

завідувач кафедри публічного та європейського права
ПЗВО «Київський міжнародний університет»,
доктор юридичних наук, професор

Анатолій СУББОТ

керівник навчально-методичного відділу
ПЗВО «Київський міжнародний університет»,
кандидат економічних наук, доцент

Олена АНТОНОВА

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Хачатуряна Володимира Хачатуровича на тему:
«Податкова система України: зарубіжний досвід та українська практика»,
поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»

Отримані автором результати дослідження у сукупності на теоретичному та прикладному рівнях розв'язують комплекс питань, пов'язаних із формуванням підходів щодо удосконалення податкової системи України.

Обґрунтовані автором висновки та пропозиції щодо виокремлення прогресивних моделей оподаткування, які використовуються в країнах Європейського Союзу та необхідності їх адаптації в Україні для вдосконалення регулятивного характеру впливу на економіку, зокрема: стосовно визначення шкали величин доходу й відповідних податкових ставок для кожного рівня доходу суб'єкта господарювання та фізичних осіб; повного звільнення від оподаткування на певний період або надання податкових пільг підприємствам видобувної галузі для стимулювання розробки родовищ власного природнього газу та їх належної експлуатації; зниження податкової ставки податку з доходу інвесторам у сфері використання енергозберігаючих технологій та захисту довкілля використані при розробленні проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо імплементації актів права Європейського Союзу і відповідних критеріїв, встановлених Європейською платіжною радою, та забезпечення сталого функціонування української економіки під час війни та повоєнного відновлення 13233-1 від 14.05.2025

Результати дисертаційного дослідження дозволять більш ґрунтовно підходити до реформування податкової системи України, встановлення оптимального рівня податкового навантаження для подальшого стимулювання економічного зростання, вдосконалення системи податкового контролю, унеможливлення ухилення від сплати податкових зобов'язань, введення значних обмежень на використання податкових пільг.

Керівник секретаріату Комітету
Верховної Ради України з питань
фінансів, податкової та митної політики

І.М. ПРИЙМА



Підпис І.М. Прийма
Підтверджую
20.05.2025 І.С. Сігун
Управління кадрів
Апарату Верховної Ради України
« 21 » 05 2025 р.