

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

04.01 – МКР. 822 “З” 2024.09.24. 010. ПЗ

ДОЗОРЦЯ ОЛЕКСАНДРА ПЕТРОВИЧА

2024 р.

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

ННІ неперервної освіти і туризму

УДК 351.713

ПОГОДЖЕНО
Директор
ННІ неперервної освіти і туризму

_____ Іван ГРИЦЕНКО
(підпис)

« ____ » _____ 2024 р.

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
В. о. завідувача кафедри публічного
управління, менеджменту інноваційної
діяльності та дорадництва
Сергій ПРИЛПКО

_____ (підпис)

« ____ » _____ 2024 р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

«Розвиток податкового менеджменту в системі державного управління»

Спеціальність **281 «Публічне управління та адміністрування»**

Освітня програма **«Публічне управління та адміністрування»**

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Гарант освітньої програми
д. держ.упр., доцент

_____ (підпис)

Сергій ПРИЛПКО

Керівник магістерської
кваліфікаційної роботи
к. е.н., доцент

_____ (підпис)

Інна ДОЛЖЕНКО

Виконав

_____ (підпис)

Олександр ДОЗОРЕЦЬ

КИЇВ – 2024

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

ННІ неперервної освіти і туризму

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри публічного управління,
менеджменту інноваційної діяльності
та дорадництва

д. держ.упр., доцент _____ Сергій ПРИЛІПКО
« » _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ
ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
СТУДЕНТУ

Дозорцю Олександрю Петровичу

Спеціальність 281 «Публічне управління та адміністрування»
(шифр і назва)

Освітня програма «Публічне управління та адміністрування»

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи: **«Розвиток податкового менеджменту в системі державного управління»**

затверджена наказом ректора НУБіП України від 24.09.2024 р. №822 «З»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2024.10.31

Рік, місяць, число

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи статистичні, аналітичні та звітні матеріали Міністерства фінансів України, ДПС України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Рахункової палати України, праці вітчизняних та зарубіжних науковців

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретичні засади податкового менеджменту в системі державного управління
2. Оцінка ефективності податкового менеджменту в системі державного управління
3. Шляхи удосконалення податкового менеджменту в системі державного управління

Дата видачі завдання « » _____ 2024 р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи _____ Інна ДОЛЖЕНКО
(підпис)

Завдання прийняв до виконання _____ Олександр ДОЗОРЕЦЬ
(підпис)

РЕФЕРАТ

Магістерська кваліфікаційна робота на тему: «Розвиток податкового менеджменту в системі державного управління» має вступ, три розділи, висновки та список використаної літератури. Основна частина складає 111 сторінок комп'ютерного тексту. В роботі міститься 8 таблиць та 34 рисунки. Список використаної літератури складається з 113 найменувань.

Метою магістерської роботи є розробка теоретичних і практичних рекомендацій щодо підвищення рівня ефективного державного управління через удосконалення податкового менеджменту.

Об'єктом дослідження є державний податковий менеджмент в системі державного управління оподаткуванням.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади діяльності Державної податкової служби України як суб'єкта податкового менеджменту.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дисертаційної роботи є наукові концепції і теоретичні розробки вітчизняних і закордонних вчених з проблем державного управління, макро- і мікроекономіки, менеджменту, законодавчі і нормативні акти України. У процесі проведення дослідження використовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, аналізу і синтезу; структурно-функціональний метод; статистичні методи.

У першому розділі досліджено теоретичні засади податкового менеджменту в системі державного управління. Другий розділ містить оцінку ефективності податкового менеджменту в системі державного управління оподаткуванням в Україні. У третьому розділі запропоновано шляхи удосконалення розвитку податкового менеджменту в системі державного управління.

Ключові слова: ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ, ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ, ОПОДАТКУВАННЯ, ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА, ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ	9
1.1. Теоретичні аспекти державного управління в оподаткуванні	9
1.2. Податковий менеджмент як організаційний механізм державного управління	17
1.3. Державна податкова служба як суб'єкт державного податкового менеджменту	28
РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ	38
2.1. Аналіз діяльності Державної податкової служби щодо забезпечення виконання планових показників	38
2.2. Оцінка результатів контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби України	53
2.3. Оцінка ефективності функціонування Державної податкової служби України	63
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ	70
3.1. Напрями удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні	70
3.2. Запровадження процесу цифровізації у діяльність органів Державної податкової служби	83
3.3. Досвід управлінням оподаткуванням у країнах з ринковою економікою та можливості його адаптації в Україні	98
ВИСНОВКИ	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113

ВСТУП

Держава є інституцією, яка як суб'єкт управління створює й реалізує певні форми впливу на суспільство для того, щоб забезпечити задоволення його потреб. Одним із найбільш важливих інструментів державного управління є податкова система, яка пов'язана з постійно зростаючою роллю держави в житті суспільства й вимагає додаткових фінансових ресурсів. За допомогою податків держава регулює напрямки діяльності суб'єктів господарювання.

Становлення ринкових основ господарювання вимагає поширення на всі господарюючі суб'єкти, включаючи й державний сектор економіки, менеджерської практики управління фінансовими потоками. Оскільки стягнення податків в умовах ринку є одним з суттєвих потоків руху грошових коштів від підприємств у скарбницю держави, то ця сфера грошового господарства виступає провідним об'єктом податкового аналізу й контролю як складових елементів податкового менеджменту. Саме податковий менеджмент виступає головним економічним важелем ефективного державного управління.

Питання щодо визначення державного управління економікою та механізмів його удосконалення висвітлено в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених та економістів В.Авер'янова, Г.Атаманчука, В.Вишневського, В.Геєця, Ю.Іванова, В.Малиновського, С.Науменко, О.Папаіки, О.Поважного, С.Поважного, О.Покатаєвої та ін. У цих дослідженнях учені розкривають сутність державного управління, виділяють чинники, що утруднюють цей процес, висвітлюють особливості регуляторних механізмів та засобів державного управління, розглядають роль і місце системи оподаткування в державному управлінні. Актуальність проблеми, недостатність вивчення окремих її аспектів в умовах ринкових перебудов форм і методів ефективного державного управління визначили мету і завдання наукового дослідження.

Метою магістерської роботи є розробка теоретичних і практичних рекомендацій щодо підвищення рівня ефективного державного управління через удосконалення податкового менеджменту.

- Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано такі завдання:
- визначити теоретичні аспекти державного управління оподаткуванням;
 - дослідити сутність податкового менеджменту як організаційного механізму державного управління;
 - визначити функції державної податкової служби як суб'єкта державного податкового менеджменту;
 - проаналізувати діяльність Державної податкової служби щодо забезпечення виконання планових показників;
 - провести оцінку результатів контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби України;
 - оцінити ефективність функціонування Державної податкової служби України;
 - запропонувати напрями удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні;
 - обґрунтувати шляхи запровадження процесу цифровізації у діяльність органів Державної податкової служби;
 - дослідити досвід управління оподаткуванням у країнах з ринковою економікою та можливості його адаптації в Україні.

Об'єктом дослідження є державний податковий менеджмент в системі державного управління оподаткуванням.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади діяльності Державної податкової служби України як суб'єкта податкового менеджменту.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дисертаційної роботи є наукові концепції і теоретичні розробки вітчизняних і закордонних вчених з проблем державного управління, макро- і мікроекономіки, менеджменту, законодавчі і нормативні акти України.

У процесі проведення дослідження використовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, аналізу і синтезу (для уточнення сутності податкового менеджменту; для визначення поняття ефективного державного управління); структурно-функціональний метод (для систематизації функцій

ефективного державного управління; для розробки структури розподілу функцій органів Державної податкової служби на засадах податкового менеджменту); статистичні методи (для визначення тенденцій і структури державного бюджету).

За інформаційну основу дослідження було взято Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України й інші законодавчі й нормативні акти України, призначені для регулювання різних аспектів ефективного державного управління; дані Державного комітету статистики України.

Інформаційна база дослідження. В дослідженні було використано закони України, нормативно-правові акти Державної податкової служби України та Міністерства фінансів, постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України за темою дослідження, наукові праці вітчизняних вчених, інтернет-ресурси. Інформаційною основою роботи стали статистичні дані Державної податкової служби України за 2019-2023 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування розроблених пропозицій і рекомендацій на підприємствах з метою вдосконалення механізму забезпечення фінансової стійкості підприємства з використанням інструментів стратегічного і тактичного фінансового менеджменту.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків. Робота містить 8 таблиць, 34 рисунки. Загальний обсяг роботи 111 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

1.2. Теоретичні аспекти державного управління в оподаткуванні

Одним із ключових елементів державного управління виступає система оподаткування. Державне управління в цій сфері знаходить вираз через види податків, розмір податкових ставок, визначення об'єктів оподаткування та перелік платників податків, встановлення податкових пільг, механізми оподаткування та забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних позабюджетних фондів. Державне управління системою оподаткування орієнтоване на реалізацію ключових функцій податків, а саме: фіскальної, соціальної (розподільної), регуляторної, контрольної, заохочувальної. Через фіскальну функцію здійснюється формування, акумулювання, мобілізація бюджетних коштів для реалізації державних програм.

Механізми забезпечення надходження податкових платежів до бюджетної системи, організаційну систему реалізації податкових відносин прийнято називати податковим адмініструванням. Така категорія (податкове адміністрування) є поширеною в науковій літературі. Складовими частинами податкового адміністрування виступають: принципи побудови системи оподаткування; повноваження органів влади щодо регулювання податкових відносин; визначення основних понять у податковому законодавстві; права і обов'язки платників податків; повноваження фіскальних органів; процедури податкового контролю; відповідальність за порушення податкового законодавства; процедури оскарження рішень і дій фіскальних органів тощо. Категорією «податкове адміністрування» визначають діяльність відповідних органів державної влади, пов'язану зі здійсненням податкового контролю, а також діяльності щодо притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності. Також у науковій літературі значна увага приділяється аналізу економічних функцій податків [19; 98]. Саме

інституційний підхід дає змогу зосередитись на фіскальній функції податків, податковому адмініструванні. Так, уряди різних країн останніми роками, не знижуючи уваги до усталених суспільних інститутів, також активізувались у напрямі формування інститутів розвитку.

Також розгляд системи оподаткування як інституту суспільства дає змогу структурувати сукупність соціально-економічних відносин, класифікувати суб'єктів і форми їх взаємодії, систематизувати вплив різних чинників тощо. Подібні інститути виступають певною опосередкованою ланкою між конкретною особою і суспільством; організують, спрямовують і стимулюють діяльність певних суспільних груп [10].

У рамках неінституціоналізму, який набув поширення у кінці ХХ ст., основною метою «інституту» вбачається оптимізація та економія щодо трансакційних витратах, створюючи тим самим додаткові стимули для суб'єктів господарювання [10]. Саме концепція трансакційних витрат, що, крім самої трансакції, враховує економічну взаємодію (обмін товарами, юридичними зобов'язаннями), – зосереджує увагу на втратах і витратах у процесі економічної взаємодії (проведення переговорів, здійснення контролю, встановлення комунікації тощо).

Інституційний аналіз системи оподаткування дає змогу застосувати до такої системи різні класифікації відповідних трансакційних витрат, зокрема: інформаційні витрати (Дж. Стіглер); пов'язані з опортуністичною поведінкою (О. Вільямсон); витрати вимірювання (Й. Барцель); пов'язані з контролюванням поведінки агента й витрати його самообмеження (М. Дженсен і У. Меклінг); витрати впливу (П. Мілгром і Дж. Робертс); витрати колегіального ухвалення рішень (Г. Хансманн); витрати здійснення переговорів й ухвалення рішень, контролю виконання контракту (К. Далман) тощо. Інституційний аналіз передбачає врахування сукупності правил взаємодії всіх учасників системи оподаткування, виявлення слабких елементів і визначення завдань для державного управління щодо зниження трансакційних витрат у процесі податкового адміністрування.

Із позиції інституціоналізму система оподаткування розглядається як

найдавніший і невід'ємний державний інститут, який розвивається разом з іншими суспільними інститутами. Ключові принципи оподаткування були вперше сформульовані А. Смітом («Дослідження про причини і багатстві народів») [10]. Сутність цих принципів розкривається в такому: громадяни повинні брати участь у витратах уряду відповідно до того рівня доходів, які вони отримують під захистом (за сприяння) уряду; податок має бути точно визначений, розмір податку, спосіб і час сплати мають бути відомі і зрозумілі (для платника та інших); податок має стягуватися у спосіб, найбільш зручний для платника; кожен податок має бути таким, щоб він вилучав у платника можливо менше понад те, що надходить до держави. Зазначені принципи з урахуванням розвитку систем оподаткування та теоретичних досліджень доповнювалися, систематизувалися, конкретизувалися.

У кінці XIX ст. німецький дослідник економічних інститутів А. Вагнер, виходячи з інтересів держави (на відміну від А. Сміта), спираючись на теорію колективних потреб, систематизував основні принципи оподаткування в такий спосіб. Фінансові принципи: достатність, еластичність (рухливість) оподаткування; економіко-господарські принципи: належний вибір джерела оподаткування (дохід або капітал), розумність побудови системи оподаткування (враховує наслідки й умови); етичні принципи (принципи справедливості): загальність оподаткування, рівномірність оподаткування; принципи податкового адміністрування: визначеність оподаткування, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат щодо сплати податків [98].

Виділені А. Вагнером принципи включаються в сучасних класифікаціях щодо організаційних принципів оподаткування, які тісно пов'язані з юридичними й економічними принципами, проте мають свою особливість, зумовлену специфікою процесу податкового адміністрування. Щодо організаційних принципів оподаткування, то виділяють такий їх склад: універсалізація, ефективність, зручність сплати, гласність, розподіл податків за рівнями управління, визначеність, єдність системи оподаткування, одночасність оподаткування. Щодо змісту зазначених організаційних принципів, то він

полягає в такому. Так, універсалізація передбачає єдиний підхід до обчислення податків незалежно від джерела або місця отримання доходу або об'єкта оподаткування. Не допускається впровадження додаткових податків, диференційованих ставок податків, податкових пільг, виходячи з організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, форми власності, громадянства фізичної особи, регіону походження статутного капіталу, майна платника податків. Не допускається встановлення податків виходячи з політичних, конфесійних, етнічних, економічних критеріїв тощо.

Принцип зручності для платників податків передбачає, що податок має стягуватися у час і спосіб, які є найбільш зручними для платників податків. Сплачувати податок має не одержувач доходу, а підприємство, на якому він працює; сплата податку має бути прив'язана до часу отримання доходу тощо.

Розподіл податків за рівнями передбачає, що кожен орган влади (центральный, місцевий) наділяється конкретними повноваженнями щодо встановлення, скасування податків, встановлення пільг тощо. При цьому зарахування податкових платежів до бюджетів різних рівнів може регулюватися Бюджетним кодексом України або щорічним законом про державний бюджет.

Єдність системи оподаткування впливає із принципу єдності фінансової політики та економічного простору держави. Тобто не допускається встановлення податків, які можуть порушити таку єдність (обмежувати – прямо або побічно – вільне пересування товарів, послуг, фінансових коштів; переносити місцеві податки на платників податків інших внутрішньодержавних територіальних утворень – експорт податків).

Принцип ефективності потребує мінімізації адміністративних витрат із формування й регулювання податкових відносин, контролю за дотриманням податкового законодавства (трансакційних витрат). Тобто податки мають надавати стимулюючий вплив на розвиток національної економіки, на господарську активність.

Гласність визначає необхідність офіційно публікувати нормативно-правові акти у сфері оподаткування, надавати роз'яснення та консультації про порядок

обчислення і сплати податків.

Принцип визначеності передбачає, що нормативно-правові акти у сфері оподаткування не повинні тлумачитися довільно; вони мають бути зрозумілими і прийматись більшою частиною суспільства. Норми законодавства у сфері оподаткування повинні мати пряму дію, що виключає необхідність видання інструкцій і пояснень, листів та інших документів виконавчої влади; час і спосіб сплати мають бути точно і заздалегідь відомі платникам податків, що визначається стійкістю основних видів податків і податкових ставок упродовж тривалого періоду; система оподаткування має бути також гнучкою, адаптується до зміни соціально-економічних умов.

Визначеність податку передбачає необхідність чіткого визначення абсолютно усіх складових частин оподаткування: платника, об'єкта, податкової ставки, податкової бази, порядку обчислення податку, податкового періоду, строку і порядку сплати податку, що суттєво обмежує свавілля державних органів і посадових осіб під час взаємодії із платниками податків, знижує ризик порушення прав фізичних та юридичних осіб.

Принцип одночасності щодо оподаткування передбачає унеможливлення оподаткування певного джерела або об'єкта двома або більше податками: один об'єкт може оподатковуватись лише одним видом і лише один раз за визначений податковий період.

Такі принципи є орієнтиром під час реформування сучасних податкових систем, до якого вдаються держави під впливом економічних, соціально-політичних, культурних чинників для підвищення конкурентоспроможності національних економік, здешевлення податкового адміністрування. Зазначені принципи реалізуються також на міжнародному рівні, важливість якого зумовлена впливом інтеграційних процесів: укладання податкових угод для запобігання подвійного оподаткування, що сприяє залученню іноземних інвестицій; взаємодія щодо обміну інформацією, зокрема щодо запобігання та протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, а також фінансуванню тероризму, запобігання ухилення від оподаткування. Співпраці на

міжнародному рівні також потребує розвиток електронної торгівлі, нових фінансових інструментів, які не піддаються традиційному податковому обліку. Міжнародна спільнота ухвалила Конвенцію ООН із протидії корупції [87]. У 1997 р. було прийнято Конвенцію ОЕСР про боротьбу з хабарництвом щодо іноземних державних посадових осіб у сфері зовнішньоекономічної діяльності, за положеннями якої підкуп іноземних посадових осіб кваліфікується як кримінальний злочин. Країни-члени ОЕСР в 1998 р. також ухвалили «Принципи дотримання етичних норм в системі державної служби», а у 2003 р. – Рекомендації щодо розв’язання конфліктів інтересів у сфері державної служби [5].

Процеси реформування систем оподаткування, орієнтовані на зменшення податкових ставок, спрощення законодавства та податкових процедур, дають змогу збільшити надходження податкових платежів, прискорювати накопичення капіталу, стимулюють господарську активність, а також більш справедливо забезпечують перерозподіл доходів між різними соціальними групами. За даними Євростату, у країнах ЄС податкові надходження складають до 40% ВВП. У структурі податкових зборів виділяються три джерела, які забезпечують бюджети країн ЄС, зокрема: надходження від податків на виробництво та імпорتنі мита, надходження від податків на дохід і майно, відрахування до соціальних фондів [44].

У матеріалах Світового банку міститься аналіз понад 170 світових систем оподаткування. Наголошується, що країни, які розвиваються, мають більш складну і заплутану систему, високі ставки, а тому близько 80% бізнес-структур працюють неофіційно, не сплачують податків. Разом із тим країни прагнуть реформувати власні системи оподаткування, переглядаючи перелік податків з урахуванням принципу зручності оподаткування, збільшується частка непрямих податків [112]. Зменшується частка прямих податків (виключаючи соціальні внески). Має місце спрощення податку на прибуток, знижується його прогресивність (у США кількість ставок особистого податку на прибуток з 14 скоротилась до 3; у Великобританії залишилось лише 2 ставки особистого

податку на прибуток – 25% і 40%, а також пільгова ставка) [112]. Прогресивне оподаткування, яке дає змогу ефективно перерозподіляти доходи між різними соціальними групами, є доволі популярним у різних країнах для досягнення соціальних консенсусу і справедливості, потребує наявності обов'язкової умови, а саме добровільної згоди платників податків у поєднанні з ефективним податковим адмініструванням. Зокрема, США, які вважаються менш «соціальною» державою в порівнянні з європейськими країнами, ставки податку на дохід варіюють від 0% до 35% (залежно від розміру доходу). У результаті цього, за даними Міністерства Фінансів США, має місце така ситуація: 0,1% найзаможніших американців, які отримують 9,1% від загального доходу всіх громадян США, сплатили 17,4% всіх податків, сплачених фізичними особами. Заможні громадяни США (5% від всіх громадян США), чий сукупний дохід дорівнює 33,4%, заплатили 57,1% податків. Інші громадяни, які мають низький рівень доходу (50% громадян країни), отримали 13,4% доходу, проте сплачують лише 3,3% податків [45].

Державне управління у сфері оподаткування має бути спрямовано на підвищення ефективності національної економіки, розширення бази оподаткування, зокрема на основі формування спеціальних системних блоків для середнього та малого бізнесу, стимулів для залучення іноземних інвестицій. У 1990-х рр. провідні країни світу (США, Японія, Великобританія, Франція, Німеччина, Швеція) зменшили ставки податку на прибуток для корпорацій, запроваджують податкові пільги для залучення іноземного капіталу.

Загалом проблема гармонізації систем оподаткування мала гострий характер для країн ЄС. Країни Східної Європи, які приєднувались до ЄС, завдяки більш низьким ставкам податків, спрощеним адміністративним процедурам і дешевій кваліфікованій робочій силі стали вельми привабливими для інвесторів (особливо з країн Західної Європи).

Реформування систем оподаткування передбачає модернізацію податкового адміністрування, підвищення їх технічної оснащеності. Напрямом реформування є спрощення податкового законодавства, внесення в нього

більшої ясності, вилучення багатоступеневих і складних вимог до фінансової звітності. Проведена в ряді країн реформа державної служби вирішує також завдання модернізації технічних і організаційних навичок працівників фіскальних служб на основі вдосконалення системи підбору, мотивації, інформаційного забезпечення, навчання, поліпшення методів роботи із приватним сектором.

Процес модернізації податкового адміністрування реалізується із дотриманням загальних принципів реформування державної служби. Важливим елементом модернізації є запровадження відкритої конкуренції для бажаючих зайняти вакансії в державній службі, що потребує необхідних навичок і кваліфікацією. Фіскальним службам надають можливість запроваджувати більш конкурентну систему оплати праці, щоб залучити та зберегти штат співробітників; велику свободу найму і звільнення. Зокрема, в Нідерландах зарплати податківців не поступаються бізнес-сектору.

Реформування систем оподаткування передбачає розширення прав платників податків оскаржити рішення податкових органів, включаючи штрафи для тих податківців, які навмисно порушили права платника податків. У світі успішно розвиваються системи і процедури з вирішення конфлікту інтересів платників податків і податкових органів: створюються спеціальні суди з податкових спорів. Щорічно у США податкові служби виписують понад 32 млн. штрафів, головною причиною яких є повна або часткова несплата податків фізичними особами. Близько чверті цих штрафів успішно опротестовується платниками податків [98], що є показником ефективної роботи судової та позасудової системи вирішення податкових конфліктів.

Важливим напрямом реформування систем оподаткування є вдосконалення процедур боротьби з ухиленням від сплати податків, незаконним виведенням капіталу та іншими податковими правопорушеннями. Зокрема, Служба внутрішніх доходів США регулярно оновлює список незаконних схем оптимізації податків із зазначенням кількості платників податків, причетних до зловживань, бюджетних втрат, кількості розслідуваних справ і результатів

попередніх розглядів. Особлива увага приділяється проблемі уникнення податків через некомерційні організації, які деякі платники податків використовують для власного збагачення. Усе це дає змогу представити повний масштаб проблем податкового адміністрування і розробляти плани щодо їх вирішення.

Система оподаткування виступає одним із ключових елементів державного управління. Результати аналізу зарубіжного досвіду показали, що процеси реформування систем оподаткування, як правило, орієнтовані на розширення бази оподаткування на основі підвищення ефективності національної економіки, розвитку середнього і малого бізнесу, формування сприятливих умов для залучення іноземних інвестицій, скорочення частки тіньового сектора економіки. Це може бути досягнуто через забезпечення справедливого й раціонального оподаткування, спрощення структури податків і зниження ставок, підвищення ефективності процедур і механізмів податкового адміністрування, підвищення інформованості і культури платників податків, через гарантований доступ всіх платників податків до прозорих та ефективних механізмів розв'язання податкових конфліктів, а також розвиток міжнародної співробітництва.

1.2. Податковий менеджмент як організаційний механізм державного управління

Податковий менеджмент є складовою частиною загального фінансового менеджменту держави. З інституційної точки зору менеджмент – це лідируюча специфічна структура усіх організацій та інституцій, яка сприяє втіленню актуальної позиції держави та господарюючих суб'єктів щодо новаторства, продуктивності, розвитку людини і самого суб'єкта господарювання, якості, фінансових результатів, тобто щодо всього того, що має важливе значення для ефективних економічних показників. Саме за допомогою податкового менеджменту будь яка інституція має змогу досягти запланованих результатів.

Враховуючи фактори та ситуацію сьогоденних реалій, варто зауважити, що держава та український бізнес не зовсім відійшовши після обмежень, пов'язаних із боротьбою з COVID-19, знову зіткнулись з новим надзвичайним

випробуванням у вигляді повномасштабного вторгнення російської федерації на територію України, яке спричинило просто безпрецедентні наслідки. Багато підприємств було знищено або залишилось на окупованій території, без жодної можливості відновити роботу, процедури обліку, управління та оподаткування, руйнування критичної інфраструктури, блокування портів та розірвання логістичних ланцюжків призвели до дефіциту товарів, який супроводжувався високою інфляцією та девальвацією гривні.

Дослідження особливостей формування податкового менеджменту в частині формування ефективної системи управління оподаткуванням, дійового використання податкових інструментів представлено у наукових публікаціях багатьох провідних вітчизняних вчених-науковців.

Слід зауважити про те, що дослідження впливу податкового менеджменту та податкової політики держави на фінансово-господарську діяльність платників податків, рівень їх добробуту посідає значне місце у світовій податковій (фіскальній) науці, а особливо в умовах воєнного стану.

В зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України, а також анексією її територій в результаті цієї агресії, враховуючи економічний, військовий, ресурсний, фінансовий, людський, територіальний потенціали серед численних проблем, одне з чільних місць посідає проблема розбудови ефективного державного податкового менеджменту. Рішення якої має здійснюватися шляхом дослідження, аналізу та ґрунтовного вивчення існуючої в Україні законодавчої бази і накопиченого досвіду у сфері оподаткування та адміністрування з врахуванням положень прийнятого в Україні норм Податкового кодексу та інших нормативно-правових документів.

В умовах сьогодення невідповідність надходжень до бюджету фінансовим потребам держави викликає потребу в удосконаленні системи податкового менеджменту та податкової політики не тільки держави, але й усім господарюючим суб'єктам. Очевидним є той факт, що ефективне управління податками забезпечить досягнення балансу інтересів різних сторін (держави, бізнесу та населення).

У цілях здійснюваного дослідження обґрунтованим є окреслення позиції сучасних науковців у частині формування економічної сутності «податковий менеджмент», основні визначення даного поняття вітчизняними науковцями представимо у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Економічна сутність поняття «податковий менеджмент» у різних літературних джерелах

Автор (джерело)	Визначення поняття
О. Тимченко [101]	Податковий менеджмент – це сукупність прийомів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва й
Е Мороз [41]	Податковий менеджмент – це частина загальної системи управління ринковою економікою, тобто складова загального менеджменту в цілому. З економічної точки зору Е. Мороз зазначає, що податковий менеджмент є сукупністю норм, методів та правил організації відносин між державою та платниками податків з метою формування бюджетів та державних цільових фондів.
О. Дубовик [20]	Податковий менеджмент – є важливою складовою діяльності фінансової держави.
С. Паранчука, Є. Романіва, О. Червінської [49]	Податковий менеджмент полягає в управлінні податковою роботою, яка забезпечується за наявності правового регламентування встановлення й справляння податків, тобто законодавчої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення.
Власне визначення	Податковий менеджмент є складовою усієї податкової політики та частини фінансової політики країни, як на макро- так і мікрорівні.

Джерело: сформовано за [20; 41; 49; 101]

Провівши аналіз напрацювань у сфері економічної сутності податкового менеджменту дає можливість сформулювати висновок про різноплановість розгляду дослідниками даного поняття. Зокрема, дискусійними залишаються питання сутності та функціонального призначення, мети і завдань, принципів організації податкового менеджменту на макро- та мікрорівні [34].

Податковий менеджмент як сфера діяльності в Україні почав формуватися із становленням незалежності країни. Історія формування податкового менеджменту України бере свій початок з 1990 року, разом із початком

формування незалежної держави. Враховуючи той факт, що Україна довгий час перебувала у складі Радянського союзу, це суттєво вплинуло на формування податкової системи, податкового менеджменту та податкової політики, адже в Україні не було власної традиції, культури оподаткування, що призвело до запозичення нормативно-правової бази [9; 34].

Зокрема, у 1991 р. було прийнято Закон України «Про систему оподаткування», яким врегульовувалися відносини і визначався понятійний апарат у системі податкового управління [34].

У своїй еволюції податковий менеджмент пройшов декілька етапів (рис. 1.1).

Перший етап (з 1990 року – до 1995 року) – характеризується початком становлення податкової системи незалежної України та схожістю податкового менеджменту та податкової політики до політики СРСР. Даний етап був спрямований на забезпечення максимізації податкових надходжень. Другий етап (з 1996 року – до 2009 року) – характеризується реформуванням податкового менеджменту, податкової політики та Державної податкової служби України, а також системи податків [1]. На даному етапі формуються та використовуються податкові інструменти щодо зниження податкового тягаря для платників податків.

Третій етап (з 2010 року – до 2013 року) – є одним з найважливіших етапів розвитку податкової системи та податкового менеджменту, адже саме в цей період було прийнято Податковий кодекс України [52], який став основним законодавчим актом у системі податкового законодавства.

Четвертий етап (2014 року – до 24 лютого 2022 року) – характеризується зменшенням кількості податків та зборів за рахунок їх групування, зміною правил подання та процедури адміністрування податкової звітності, скасуванням певних обов'язкових платежів.



Рис. 1.1. Еволюція формування податкового менеджменту в Україні

Джерело: систематизовано автором за [9; 34; 52]

П’ятий етап (з 24 лютого 2022 року – до тепер) – характеризується формуванням та проведенням податкового менеджменту в умовах воєнного стану. Держава намагається адаптувати податкове навантаження і податкові правила до воєнних умов, для сприяння виживанню бізнесу в умовах війни. Перш за все змін зазнали процедури адміністрування, контролю та обліку платників податків.

Здійснивши систематизацію та детальний аналіз історичних етапів формування податкового менеджменту в Україні, можна сформулювати висновок,

що держава ставила на меті та робила певні кроки для виходу економіки з тіні та стимулювання підприємницької діяльності в Україні. Але, не всі вони стали дієвими через певні причини, серед яких неврахування особливостей економіки країни при формуванні ставок, нерівномірність податкового навантаження, неефективність та нераціональність пільг, заполітизованість оподаткування, часті зміни у нормативно-правових актах та невідповідність певних ключових податкових інструментів у законодавчих документах [34].

Враховуючи те, що податковий менеджмент являє собою комплекс взаємопов'язаних управлінських рішень і заходів на різних рівнях управління оподаткування, він розподіляється на макрорівні (держава) – фіскальний менеджмент, мікрорівні (суб'єкт господарювання) – корпоративний менеджмент, (домогосподарство чи конкретна фізична особа) – персональний менеджмент [41].

Податковий менеджмент, з одного боку, є результатом застосування наукових знань, а з іншого – сферою практичної діяльності. У першому випадку мова йде про розробку концептуальних основ податкового менеджменту: його предмета та об'єкта, сукупності принципів, підходів та інструментарію; у другому випадку – про конкретні форми, методи і прийоми прийняття рішень з управління податками, оподаткуванням та податковими потоками на різних рівнях [20].

Погоджуємось із думкою автора Е. Мороза, що суб'єктами державного податкового менеджменту є держава в особі уповноважених органів, а от щодо визначення його предмета й об'єкта погляди науковців розходяться [41, с. 15].

Для функціонування податкового менеджменту як на макро-, так і на мікрорівні об'єктом управління виступають як вхідні, так і вихідні податкові ресурси, незважаючи на те, що одні й ті ж фінансові ресурси одночасно є для держави доходом, а для суб'єктів господарювання видатками. Тільки завдяки комплексному управлінню вхідними та вихідними податковими (фінансовими) ресурсами в цілому і на кожному рівні окремо можна досягти бажаної мети і забезпечити ефективність податкового менеджменту в цілому [20, с. 11].



Рис. 1.2. Визначення понятійних елементів податкового менеджменту як системи управління

Джерело: сформовано автором за [9;20; 41]

Важливим елементом системи забезпечення фінансової безпеки держави є податкова політика (стратегія), яка характеризується значною кількістю важливих критеріїв. Так, часто основними критеріями вважаються: рівень захищеності інтересів суб'єктів податкових відносин на різних рівнях фінансової системи; стійкість, економічну незалежність та здатність до розвитку податкової системи; спроможність своєчасного виявлення й запобігання потенційних загроз у сфері оподаткування; здатність системи оподаткування повною мірою реалізовувати усі функції податків з метою максимального узгодження інтересів держави та платників податків та здатність проводити ефективний податковий менеджмент, як на макро-, так і на мікрорівні.

Отже, податковий менеджмент займає одне із ключових місць в системі складових фінансової безпеки держави через свій характер впливу.

Варто також особливу увагу приділити дослідженню та формуванню основних завдань податкового менеджменту, а саме: забезпечення мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджетів; прогнозування обсягів податкових надходжень на перспективу на основі прогнозних розрахунків росту фінансових ресурсів суб'єктів господарювання та окремих

галузей економіки; розробка нових концепцій оподаткування, які сприяють розвитку бізнесу в умовах воєнного стану без шкоди для державних соціальних програм [20, с. 12; 34].

Погоджуємось із думкою О. Дубовик щодо потреби виокремлення функції суб'єкта і функції об'єкта податкового менеджменту, як системи управління [20, с. 12; 41]. Основні функції суб'єкта та об'єкта податкового менеджменту систематизовано на рис. 1.3:

- Законодавча функція податкового менеджменту полягає, у розробці нормативних актів, які регламентують порядок організації й функціонування податкової системи держави на основі обраної податкової політики держави. Управління у сфері оподаткування починається з законотворчої діяльності [16, с. 18].

- Організація податкового процесу полягає, у координаційних діях і рішеннях суб'єктів управління, що забезпечують функціонування податкового процесу і досягнення намічених цілей і завдань податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю [20, с. 11].

- Податкове прогнозування і планування полягає, у встановленні основних напрямків та зусиль щодо прийняття рішень, які забезпечують досягнення визначених цілей [20, с. 11].

- Податкове регулювання полягає, у детальній розробці способів реалізації податкових планів, спрямованих на реалізацію цінового, фіскального, регулюючого і контрольного призначення податків, які отримали кількісне та якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових програмах і податкової концепції на конкретний період часу [20, с. 11].

- Податковий контроль полягає, у здійсненні інспектування (перевірки) за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю надходження податків, зборів і обов'язкових платежів у бюджет і позабюджетні фонди від юридичних та фізичних осіб [20, с. 11].



Рис. 1.3. Основні функції суб'єкта та об'єкта податкового менеджменту

Джерело: сформовано автором за [20; 33; 41]

На підставі проведених досліджень викладений матеріал дає можливість визначити, що сучасні економічні, політичні та військові умови, в яких

функціонує вітчизняний бізнес, характеризуються високим рівнем невизначеності та динамічності чинників зовнішнього та внутрішнього середовища. Саме у таких умовах вагомого значення набуває податковий менеджмент, який забезпечує надходження платежів до бюджету та дотримання фізичними і юридичними особами податкового законодавства.

Податковий менеджмент, представляючи систему управлінських рішень на макро- та мікрорівні управління процесами оподаткування, є прямо залежним не лише від суто практичних заходів та фіскальних технологій, що реалізуються Державною податковою службою України, але і від діяльності законодавчих органів держави [33].

Із початком повномасштабного вторгнення на територію нашої держави російської федерації 24 лютого 2022 року економіка та державний бюджет України, поза всяким сумнівом, опинились в складному становищі.

Податкові надходження державного бюджету, з одного боку, зумовлені скороченням економічної активності суб'єктів господарювання в Україні суттєвим чином скоротились, а видатки на ведення війни в тому числі за рахунок коштів державного бюджету, з іншого боку, значно зросли. Це означає дефіцит коштів, який потрібно фінансувати [108]. Тому, найважливішим завданням державного податкового менеджменту у сьогоденних реаліях, є формування певних змін та реформ в податковій сфері, які мінімально вплинули на й без того постраждалих людей та, водночас, стали корисними для бюджету країни.

Підтримуємо пропозиції податкових та економічних експертів щодо проведення податкової реформи, після завершення війни, що змінить логіку проведення податкового менеджменту та процедури оподаткування (адміністрування), знищить економічний сенс корупції, покращить умови інвестування в економіку України [16].

Найважливішими проблемами за дослідженням А. Длігача, які потребують термінових рішень і можуть бути вирішені за рахунок податкової реформи є [216]:

– низькі темпи економічного зростання до війни. Зараз, за прогнозами

Міністерства економіки, можна говорити про мізерні темпи відновлення економіки (4% у 2023 порівняно з падінням у 35% у 2022 році);

- високий рівень тінізації економіки. За різними оцінками, 30-45% економіки є неофіційною;

- низький рівень економічних свобод. Україна – 126 в рейтингу економічної свободи, 77 в рейтингу Global entrepreneurship index;

- високий рівень корупції (в тому числі в податковій сфері). За різними оцінками, в митній та податковій сфері це 100-300 млрд грн щорічно;

- дослідження проведенні Advanter Group дають підстави стверджувати про високий рівень оптимізації (ухилення від сплати) податків. До 90% бізнесів змушені шукати спосіб оптимізувати виплати заробітної плати, 70% оптимізують сплату ПДВ тощо;

- високий рівень тиску податкової на бізнес (блокування податкових накладних, вимагання хабарів, відмова відшкодування ПДВ – більше 20% підприємців стикнулися з таким явищем протягом останніх 2 місяців) ;

- відсутність доступу бізнесу до фінансового ресурсу;

- недостатній ефект реформ податкової системи – в першу чергу адміністрування податків – проведених з 2014 року;

- низький рівень іноземних інвестицій і внутрішніх капітальних інвестицій;

- сировинний характер економіки і експорту України [16; 88].

Отже, в сучасних реаліях активних змін та політичної, економічної, військової, соціальної та екологічної нестабільності, зростає необхідність удосконалення принципів, методів, фінансових механізмів податкового менеджменту.

Ефективний державний податковий менеджмент як вагома складова функції управління державними фінансами має включати комплекс заходів для визначення та оцінки запланованих та фактично виконаних обсягів податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин. Встановлювати та застосовувати форми відповідальності при порушенні норм податкового

законодавства для забезпечення належного виконання платниками податків податкового законодавства, ефективності адміністрування податків, підвищення податкової культури та дисципліни.

Тому, перед Урядом України постає важливе завдання – знайти спосіб оптимального але радикального рішення, що дало б найбільший ефект для вирішення окреслених проблем. Для проведення реальних перетворень у системі податкового менеджменту необхідна зовсім нова система управління, яка б на основі реальних відносин забезпечила ефективність функціонування державних фінансів.

1.3. Державна податкова служба як суб'єкт державного податкового менеджменту

Діяльність Державної податкової служби України має важливе значення для забезпечення фінансової стійкості країни та потреб оборони. Певних особливостей зазнає діяльність податкових органів у період війни. У таких умовах служба знаходиться під великим тиском, оскільки потрібно максимально мобілізувати податкові ресурси для підтримки армії та інших потреб держави. Необхідно вдосконалювати роботу податкової служби, зокрема, шляхом зменшення корупції, впровадження більш ефективних систем контролю та підвищення прозорості фінансових процесів. Одним із важливих напрямів удосконалення є збільшення співпраці з іншими державними органами та міжнародними партнерами з метою обміну інформацією та координації заходів. Податкова служба має бути готовою до швидкої реакції на зміни в економічному та політичному середовищі в період війни, щоб забезпечити ефективний збір податків та запобігти втратам від податкових порушень.

Історико-правовий аналіз дозволяє виокремити п'ять етапів становлення й розвитку Державної податкової служби України. (рис.1.1).

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Положення про Державну податкову службу України» № 227 від 6.03.2019 року Державна податкова служба України є »центральним органом виконавчої влади у сфері

податків в Україні» [53], що був створений у 2019 році шляхом поділу Державної фіскальної служби. Діяльність служби спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

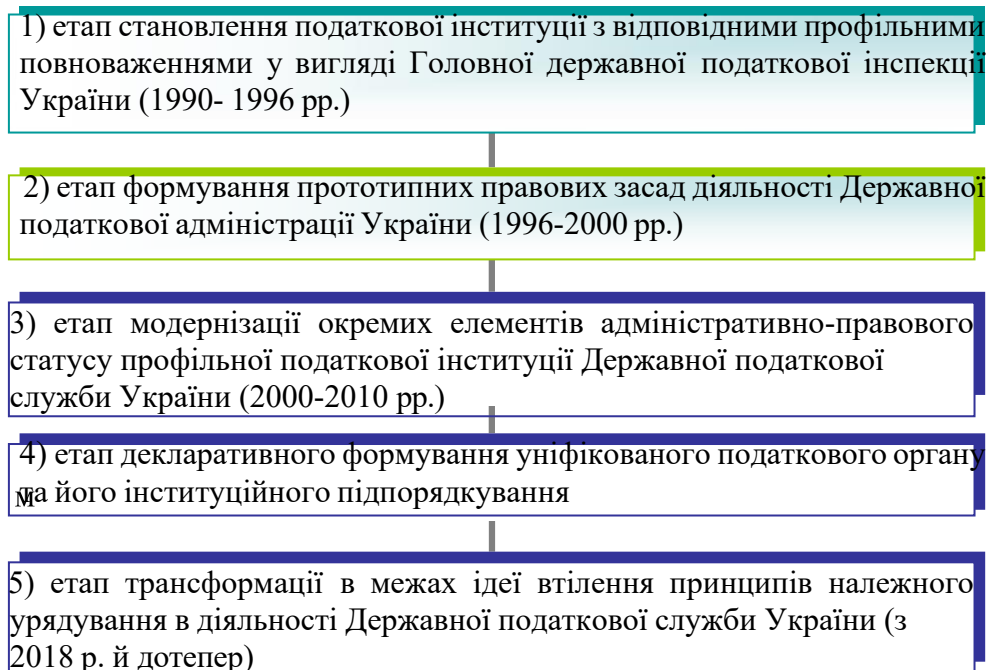


Рис. 1.4. Етапи формування Державної податкової служби України

Джерело: [52]

18 грудня 2018 року Постановою Кабінету Міністрів України № 1200 було прийнято рішення про створення Державної податкової служби України та Державної митної служби України, реорганізувавши Державну фіскальну службу через її поділ [72]. Пізніше, 6 березня 2019 року Постановою Кабінету Міністрів України № 227 було затверджено «Положення про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [73]. Створення Державної податкової служби України виявилось оптимальним кроком у розвитку контролюючих органів в країні. Розумна стратегія щодо перетворення податкового органу позитивно позначилася на якості та ефективності функціонування Державної податкової служби України. Згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 року № 682-р щодо Державної податкової служби, остання почала свою роботу з 28 серпня 2019 року.

Отже, Державна податкова служба є контролюючим органом держави, що регулює забезпечує надходження до бюджету України та контроль за їх своєчасністю та повнотою. Сучасна податкова система формувалася і розвивається в умовах надзвичайно складної соціально-економічної ситуації. Україна спирається на досвід інших країн у побудові власної податкової системи, але не завжди були враховані особливості устрою та економічного розвитку, що стало проблемою для нашої країни.

Державна податкова служба України у своїй діяльності керується Конституцією і законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства [61].

Державна податкова служба України виконує державну податкову політику та політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [53].

Призначення Державної податкової служби України полягає в наступному (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Призначення Державної податкової служби України
Джерело: [52]

Головна мета Державної податкової служби України полягає в

забезпеченні економіко-соціального розвитку держави та суспільства шляхом чіткого визначення сфери втручання держави у регулювання економічного простору та використання природних та інтелектуальних ресурсів суспільства. Ці завдання реалізуються через нові управлінські інститути, демократичні форми прийняття рішень та інші аспекти, що сприяють соціальному добробуту сучасної цивілізації.

Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, що спрямовує та координує свою діяльність через міністра фінансів України за рішенням Кабінету Міністрів.

Питання розподілу повноважень між органами виконавчої влади та структурними підрозділами податкової служби є одними з тих, які потребують негайного вирішення.

Наразі відсутнє чітке визначення центрів відповідальності за прийнятті рішення. Така відповідальність розмита між Державною податковою службою України та Міністерством фінансів України. Фактично, Державна податкова служба України має значний вплив на рішення у сфері формування податкової політики, але за законом формування податкової політики належить до компетенції Міністерства фінансів України. Це дозволяє службі перекладати відповідальність за неправильні норми податкового законодавства на уряд і Верховну Раду України.

Отже, Державна податкова служба є центральним органом виконавчої влади, який керується та координує свою діяльність через Міністра фінансів за рішенням Кабінету Міністрів України. Вона реалізує державну податкову політику, політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, політику у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового законодавства, а також законодавство з питань сплати єдиного внеску. На сьогоднішній день метою Державної податкової служби України є перетворення на сучасну та технологічно розвинуту інституцію, яка забезпечує платникам податків якісні та зручні послуги, ефективно керує оподаткуванням, зборами та платежами, а

також активно співпрацює з іншими органами державної влади.

Нині Україна перебуває на складному етапі свого становлення та розвитку. Євроінтеграційний шлях України потребує якісного зсуву законодавців у всіх сферах реалізації державної політики. Іноді ці зміни вимагають концептуальних змін у моделях управління. Двигуном змін є виконавча гілка влади, до складу якої входить ряд державних органів, основним завданням яких є служіння громадянам, забезпечення реалізації їх прав і законних інтересів. Імплементация в Україні практики держав-членів ЄС щодо податкового адміністрування та управління податковою сферою вимагає належного рівня правового регулювання конкретних суспільних відносин.

Складовими правової бази ДПС України є міжнародні договори (зокрема угоди, конвенції, протоколи), Конституція України, законодавство України, підзаконні акти (зокрема укази, постанови, накази, розпорядження, положення), нормативно-правові акти, що регулюють оподаткування України.

Відповідно до Конституції України [28] закріплено наступні Положення Конституції України в аспекті регулювання діяльності Державної податкової служби України (рис. 1.6).

Включення питань оподаткування на конституційний рівень підтверджує важливість податкової сфери суспільних відносин і, відповідно, важливість діяльності, яку здійснює Державна податкова служба України.

Правовою основою наступного (другого) рівня діяльності ДПС України є законодавство України, основним законом якого є Податковий кодекс України [52], сфера дії якого ґрунтується на ст. 1, яка визначає відносини, що виникають у сфері адміністрування податків і зборів (зокрема щодо компетенції контролюючих органів, повноважень та відповідальності їх посадових осіб у процесі адміністрування податків і зборів, визначає функції органи адміністрування податкових зборів та контролює діяльність установ і центральних органів виконавчої влади та забезпечує формування та реалізацію державної фіскальної політики).

Водночас законодавство України не визначає, що мається на увазі під

«правовими основами діяльності контролюючих органів та органів центрального адміністративного управління, що забезпечують формування та реалізують фіскальну політику держави».

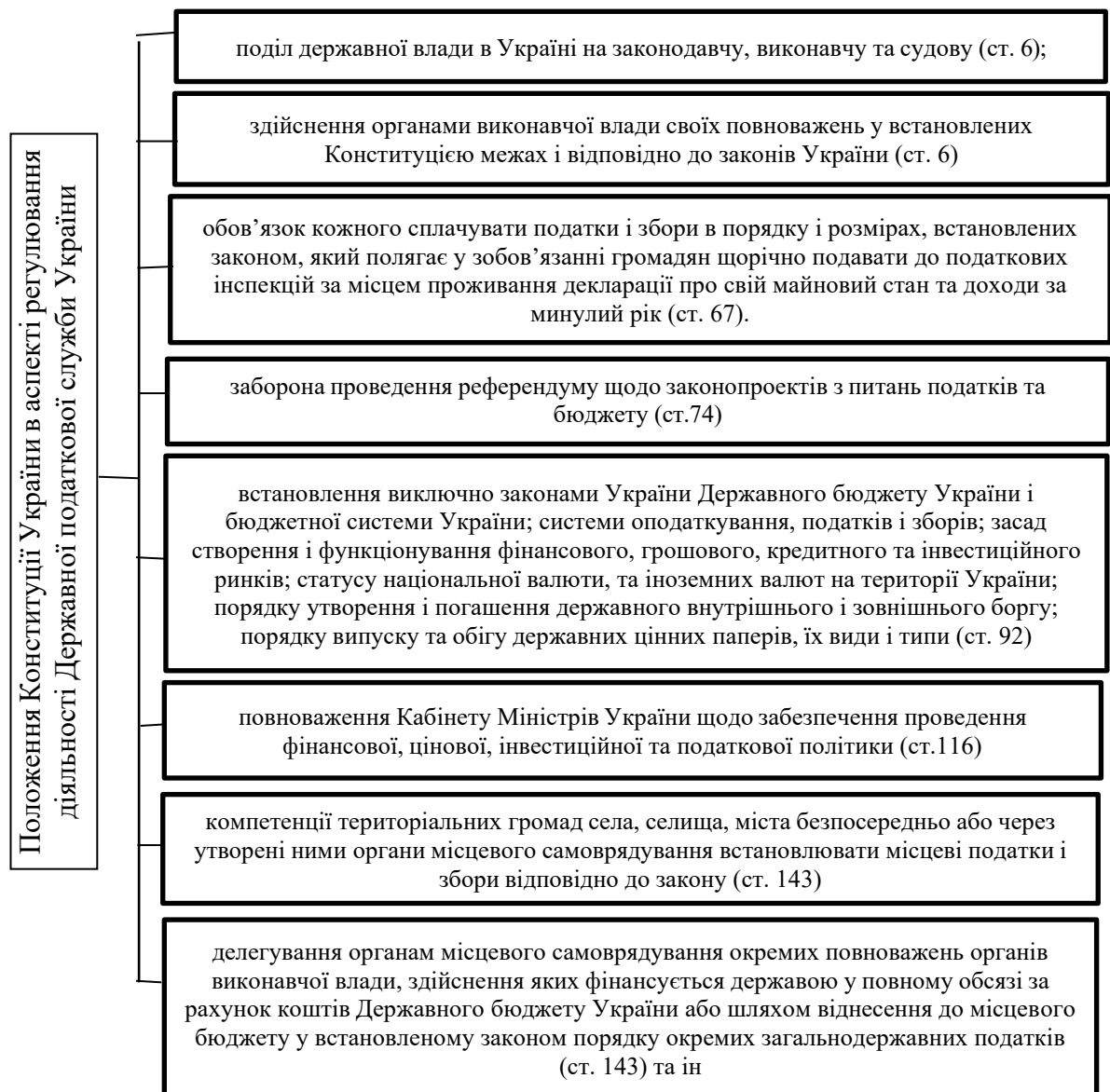


Рис. 1.6. Положення Конституції України в аспекті регулювання діяльності Державної податкової служби України

Джерело: [28]

До цього рівня регулювання ДПС України також можна віднести Митний кодекс України [40], Кодекс законів про працю України, Кодекс професійної етики [24] тощо, як кодифіковані законодавчі акти, які становлять правову основу країни. Водночас основний документ, що регулює встановлення, зміну та скасування податків і зборів в Україні, визначає детальний перелік податків і

зборів, що справляються в Україні, та порядок їх справляння, платників податків, – Податковий кодекс України. Він визначає права та обов'язків контролюючих органів, відображає компетенцію та повноваження його посадових осіб у сфері податкового контролю та виконання інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Крім того, діяльність Державної податкової служби України регулюється великою кількістю законів України, які можна розділити на дві категорії:

- 1) закони загальної дії в Україні (загальні питання регулювання діяльності державних установ);
- 2) спеціальні закони України (які регламентують окремі аспекти функціонування податкових органів).

Так, до законів України загальної дії можна віднести:

а) закони, якими регламентовано кадрові питання, порядок, гарантії та обмеження щодо проходження служби посадових осіб Державної податкової служби України (Закон України «Про державну службу»; Закон України «Про запобігання корупції»; Закон України «Про відпустки»; Закон України «Про забезпечення функціонування української мови як державної»; Закон України «Про професійний розвиток працівників»; Закон України «Про державну таємницю»; Закон України «Про очищення влади»; Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»; та ін.)

б) закони, якими введено особливості функціонування системи оподаткування в певних умовах (Закон України «Про правовий режим воєнного стану»);

в) закони, якими регламентовано питання оподаткування майна та порядок здійснення контролю при реєстраційних діях (Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань»; Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень»);

г) закони, якими регламентовано стимулюючі положення в окремій сфері,

яка потребує державної підтримки (Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України»);

г) закони, якими регламентовано особливості взаємодії з банками та окремі питання оподаткування (Закон України «Про банки і банківську діяльність»);

д) закони, якими регламентовано порядок здійснення електронного документообігу (Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»); та ін.

До спеціальних законів України, що регулюють діяльність Державної податкової служби України доцільно віднести: Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)».

Інтеграція України в ЄС вимагає сильного фокусування на системних змінах у всіх сферах державного управління, включаючи фінансовий контроль та податкове адміністрування. Удосконалення діяльності податкових органів та підвищення їх ефективності є ключовими елементами забезпечення дотримання податкового законодавства.

Зокрема, на шляху України до ЄС важливо:

- вирішити питання забезпечення прозорості в роботі податкових органів, щоб громадянам і бізнесу було легше зрозуміти податкові правила та процедури;
- запровадити сучасні технології для автоматизації процесів збору та обробки податків, що зменшить можливість помилок та людського обману, що допоможе виявити та усунути порушення податкового законодавства;

- проводити навчання податкових органів для забезпечення їх готовності працювати відповідно до стандартів ЄС та нових методів контролю;
- забезпечення ефективної співпраці між різними державними органами.

Національна економічна стратегія до 2030 року, затверджена постановою КМУ від 3 березня 2021 року №179 [70], передбачає низку кроків щодо поетапної зміни державної податкової політики та реформування фіскальної системи України. Чітка економічна стратегія закладає основу для системної трансформації національної податкової політики, оновлення юрисдикційного змісту фіскальних служб та реформування податкової системи [104].

Також зрозуміло, що метою цих перетворень є забезпечення сталого та ефективного економічного зростання України та забезпечення адаптації складових її податкового законодавства та адміністративної судової діяльності до сучасних викликів у контексті національної політики євроінтеграції. Сучасна Державна податкова служба діє на підставі положень постанови Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 227 та є центральним органом управління з питань реалізації податкової та політики адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [73].

Юрисдикція органу ДПС невіддільна від захисту суспільних відносин, у тому числі вирішення судових справ по суті та вжиття необхідних заходів. ДПС як орган розглядає справи про податкові правопорушення, вчинені суб'єктами господарювання чи громадянами. Цей процес включає фактичний аналіз, правову кваліфікацію порушення, прийняття вмотивованих рішень та можливе застосування примусових заходів для забезпечення виконання відповідних рішень. Важливою складовою судової діяльності є ефективне використання державної влади для забезпечення виконання рішень та підтримання правопорядку. Отже, діяльність податкових органів характеризується всебічним розглядом порушень, забезпеченням справедливості та виконанням рішень, які мають суттєвий вплив на фінансову стабільність та економічний розвиток країни.

До компетенції ДПС належить реалізація податкової політики та політики

управління єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, але при цьому вважаємо, що до компетенції ДПС повинні входити:

- приймати, розглядати та вирішувати скарги, що надходять від суб'єктів оподаткування;
- проводити службові розслідування та в разі необхідності притягувати до дисциплінарної відповідальності працівників ДПС;
- проводити розгляд справ про адміністративні правопорушення податкового законодавства та порушення справ про захист інтересів громадян.

Суб'єкти оподаткування мають право захищати свої права та законні інтереси у разі виявлення порушень та оскаржувати дії посадових осіб ДПС шляхом звернення до органів державного управління. Статті 55, 56 глави 4 розділу 2 Податкового кодексу України регулюють окремі аспекти розгляду скарг громадян або юридичних осіб на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів [52].

Основні аспекти такої взаємодії реалізовані в Законі України «Про звернення громадян» [79]. Положення вказаного нормативного документу деталізовані в наказах Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 року № 916 [75], «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах» від 15 червня 2020 року № 297 [76].

У рамках євроінтеграційного процесу ДПС реалізувала низку заходів, спрямованих на приведення своєї діяльності у відповідність до законодавства ЄС. Зокрема, ДПС повинно впроваджувати заходи спрямовані на узгодження податкового законодавства України з законодавством Європейського Союзу відповідно до своїх повноважень та правового статусу, впроваджує сучасні методи та технології податкового менеджменту, покращити рівень кваліфікації своїх працівників. Реалізація цих заходів сприяє підвищенню ефективності роботи ДПС та забезпеченню дотримання податкового законодавства України.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз діяльності Державної податкової служби щодо забезпечення виконання планових показників

Серед численних економічних проблем, які постали перед нашою країною, одне з чільних місць посідає створення ефективної системи управління оподаткуванням. В цьому зацікавлені як держава, так і платники податків – юридичні та фізичні особи, власне кожний громадянин.

Управління оподаткуванням як важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій є частиною загальної теорії і практики державного управління. Воно базується на фундаментальному пізнанні політичних, економічних, юридичних та інших наук, збагачених сучасною вітчизняною та зарубіжною практикою. Це сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади й управління (включно з податковими адміністраціями та інспекціями всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії у разі суттєвих змін в економіці та політиці.

З позицій податкового менеджменту серед завдань органів державної податкової служби можна виділити такі:

- здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів, а також неподаткових доходів, встановлених законодавством;

- внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

- видання у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування.

Діяльність Державної податкової служби України у 2023 році було спрямовано на виконання місії повністю прозорою, сучасною та технологічною служби, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції та Пріоритетів діяльності Державної податкової служби України на 2023 рік, зокрема:

- розвиток ефективної, сучасної, стабільної та захищеної ІТ-інфраструктури, враховуючи особливості функціонування інформаційно-комунікаційних систем, електронних комунікаційних систем, публічних електронних реєстрів в умовах воєнного стану;

- ефективне адміністрування податків, зборів, платежів шляхом удосконалення підходів і процедур податкових перевірок із урахуванням положень законодавчих актів, у т. ч. запроваджених на період дії воєнного стану, вдосконалення процедури погашення податкового боргу;

- формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві шляхом розвитку зручних та доступних сервісів для платників, забезпечення якісного та швидкого консультування платників;

- протидія ухиленню від оподаткування шляхом запровадження міжнародних стандартів і вдосконалення аналітичних інструментів за допомогою упровадження сучасної стратегії дотримання податкового законодавства, спрямованої на просування концепції добровільної сплати податків, ефективного управління ризиками та підвищення аналітичної спроможності, удосконалення системи здійснення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, ефективної та скоординованої міжнародної співпраці та посилення міжнародного обміну інформацією;

- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди шляхом здійснення заходів щодо запобігання та виявлення корупції, контролю за дотриманням працівниками органів ДПС вимог антикорупційного законодавства тощо.

Надходження платежів, які контролюються ДПС, за підсумками 2023 року становлять 45,8 % загальних доходів Зведеного бюджету України.

Зокрема, надходження до Зведеного бюджету України у 2023 р. становлять 1213,6 млрд грн, що на 122,2 млрд грн, або на 11,2 %, більше 2022 року.

До державного бюджету надійшло 783,6 млрд грн, що на 84,9 млрд грн, або на 12,1 %, більше ніж за 2022 рік. Надходження платежів до загального фонду державного бюджету становлять 740,1 млрд грн, до спеціального – 43,5 млрд гривень (рис. 2.1).

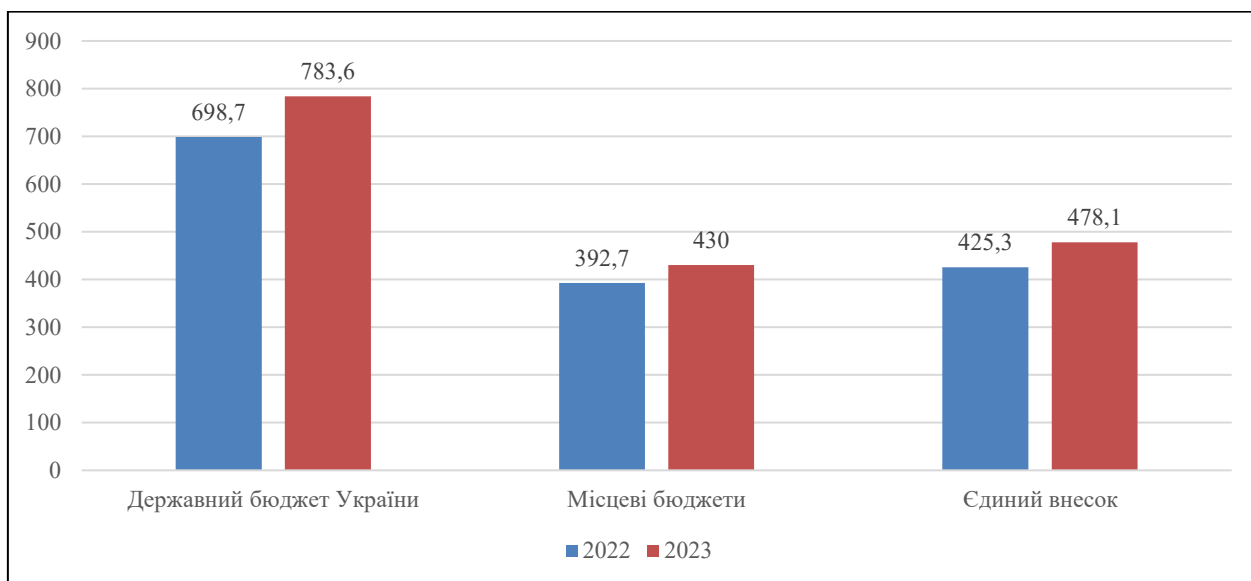


Рис. 2.1. Динаміка надходжень платежів та єдиного внеску до Державного бюджету України, млрд грн.

Показники розпису доходів Мінфіну по загальному фонду державного бюджету виконано на 100,7 %, по спеціальному фонду – на 1628,9 відсотка.

У повному обсязі виконано завдання Мінфіну по загальному фонду державного бюджету з:

- податку на прибуток – 129,9 % (+ 33,1 млрд грн);
- акцизного податку з вироблених та ввезених підакцизних товарів – 115,9 % (+ 14,2 млрд гривень).

З початку року платникам податків на рахунки відшкодовано 132,4 млрд грн податку на додану вартість.

Перевиконання показників розпису спеціального фонду держбюджету (+ 40,8 млрд грн) склалося за рахунок додаткових надходжень з податку та збору

на доходи фізичних осіб до спеціального фонду, що зумовлено прийняттям Закону України від 08 листопада 2023 року № 3428-IX «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України». Так, починаючи з 01 жовтня 2023 року податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення військовослужбовців, поліцейських та осіб рядового і начальницького складу зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України (рис. 2.2).

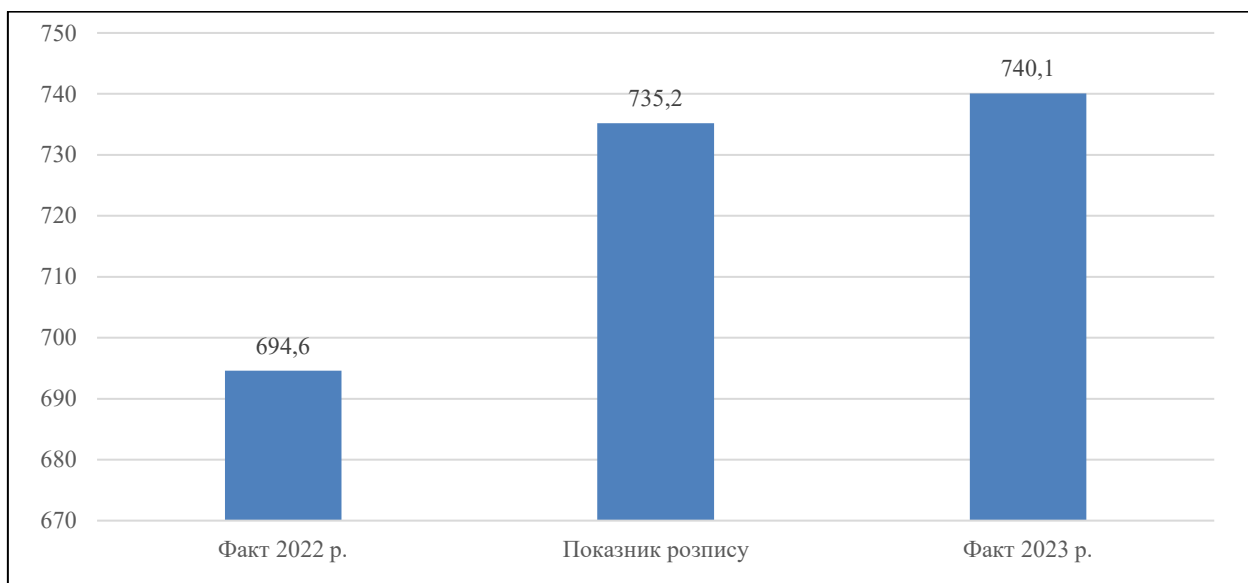


Рис. 2.2. Показники виконання розпису державного бюджету, млрд грн.

До місцевих бюджетів надходження платежів становили 430,0 млрд гривень. Темп росту надходжень до 2022 року становить 109,5 % (+ 37,3 млрд гривень).

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становлять 478,1 млрд гривень. Порівняно з 2022 роком надходження єдиного внеску збільшилися на 52,8 млрд грн (+ 12,4 %).

Протягом 2023 року ДПС забезпечила моніторинг виконання доходів до Державного бюджету України, місцевих бюджетів за платежами у розрізі джерел доходів, територіальних органів ДПС та надходжень єдиного внеску, зокрема шляхом формування щоденних аналітичних матеріалів щодо поточного та прогнозного стану виконання доведених показників доходів для прийняття

управлінських рішень.

З метою виконання бюджетних призначень по платежах, контроль за справлянням яких покладено на ДПС, та надходжень єдиного внеску організовано роботу структурних підрозділів ДПС та її територіальних органів щодо актуалізації інформації про очікувані показники надходжень податків, зборів до державного та місцевих бюджетів та надходжень єдиного внеску у розрізі територіальних органів ДПС.

Крім того, протягом 2023 року здійснювався аналіз ефективності організації роботи територіальних органів ДПС із виконання покладених завдань, у т. ч. доведених показників помісячного розпису доходів.

У 2023 р. до загального фонду державного бюджету Державна податкова служба забезпечила збір ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у сумі 347018,2 млн грн, що на 16,2 %, або на 48478,4 млн грн, більше від фактичного збору за відповідний період 2022 року (298 539,8 млн гривень). Збір ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування становив 214639,3 млн грн, що на 0,3 %, або на 691,3 млн грн, більше від фактичного збору з урахуванням бюджетного відшкодування за відповідний період 2022 року (рис. 2.3).

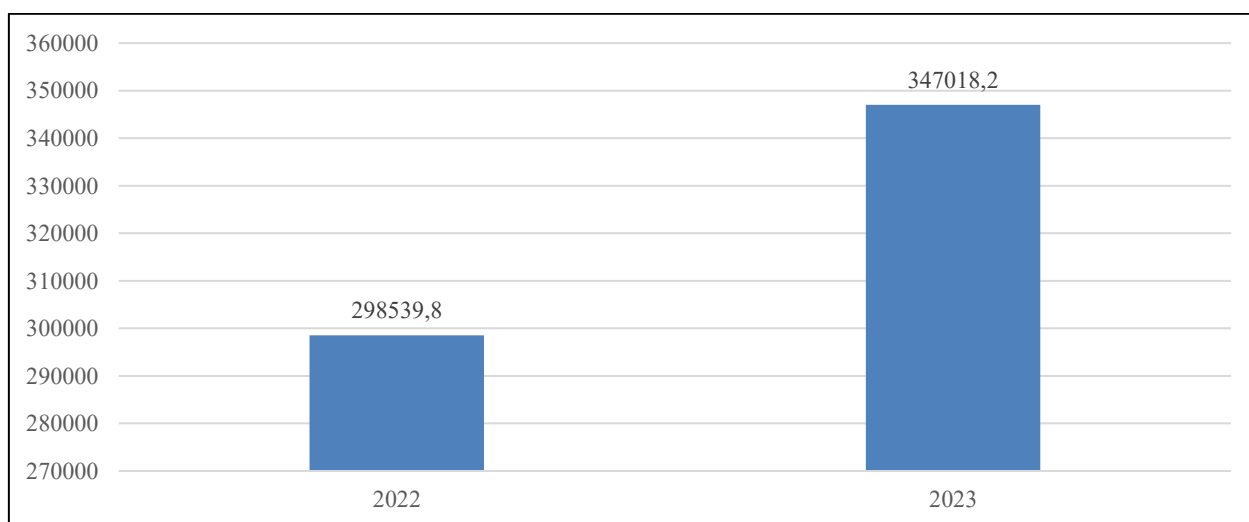


Рис. 2.3. Збір податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), млн грн.

Виконання доведеного Мінфіном показника помісячного розпису доходів загального фонду Державного бюджету України за 2023 рік з ПДВ із вироблених

в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування становило 94,3 %, державний бюджет не отримав 13 060,7 млн гривень.

У 2023 році заявлено до бюджетного відшкодування суму ПДВ у розмірі 117551,3 млн грн, що більше від заявки за попередній період на 11516,7 млн грн, або на 11 %. Протягом 2023 року підтверджено/узгоджено та направлено до Казначейства заявлені до відшкодування суми ПДВ за результатами перевірок у розмірі 115 924,5 млн грн, що більше від суми узгодження за попередній рік на 15 745,8 млн грн, або на 15,7%.

Відшкодовано у 2023 році суму ПДВ у розмірі 132 378,9 млн грн, що більше від відшкодованої суми за попередній період на 47 787,0 млн грн, або на 56 %.

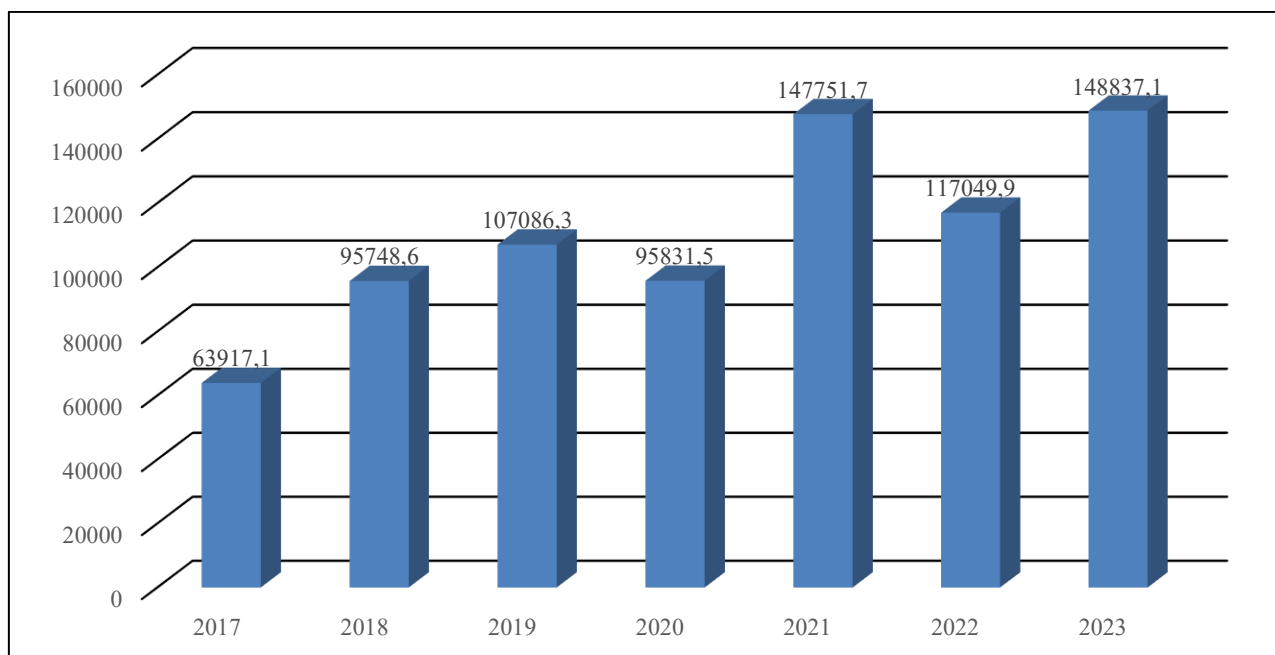


Рис. 2.4. Надходження податку на прибуток до державного бюджету у 2017-2023 рр, млн грн.

За розрахункової бази, доведеної Мінфіном на 2023 р. у сумі 110700,0 млн грн, фактичні надходження до загального фонду державного бюджету становили 143837,1 млн грн податку на прибуток, виконання показника доходу – 129,9 % (до бюджету додатково отримано 33137,1 млн грн), що становить 122,9 % до відповідного періоду минулого року, фактичні надходження за який становили 117 049,9 млн гривень.

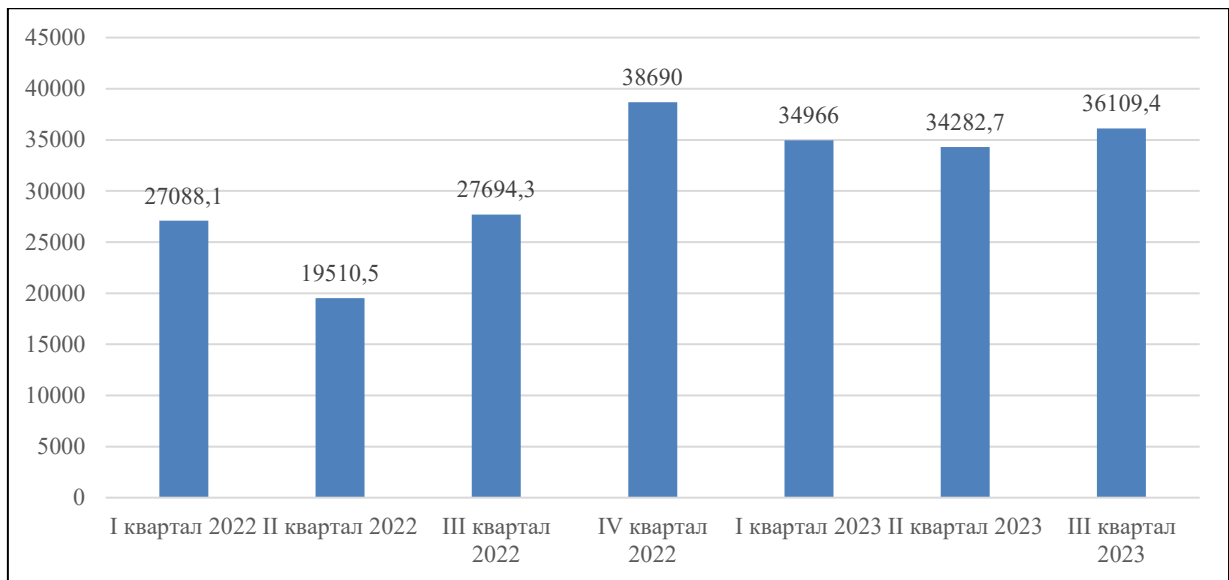


Рис. 2.5. Динаміка донарахувань податку на прибуток у 2022-2023 рр., млн грн.

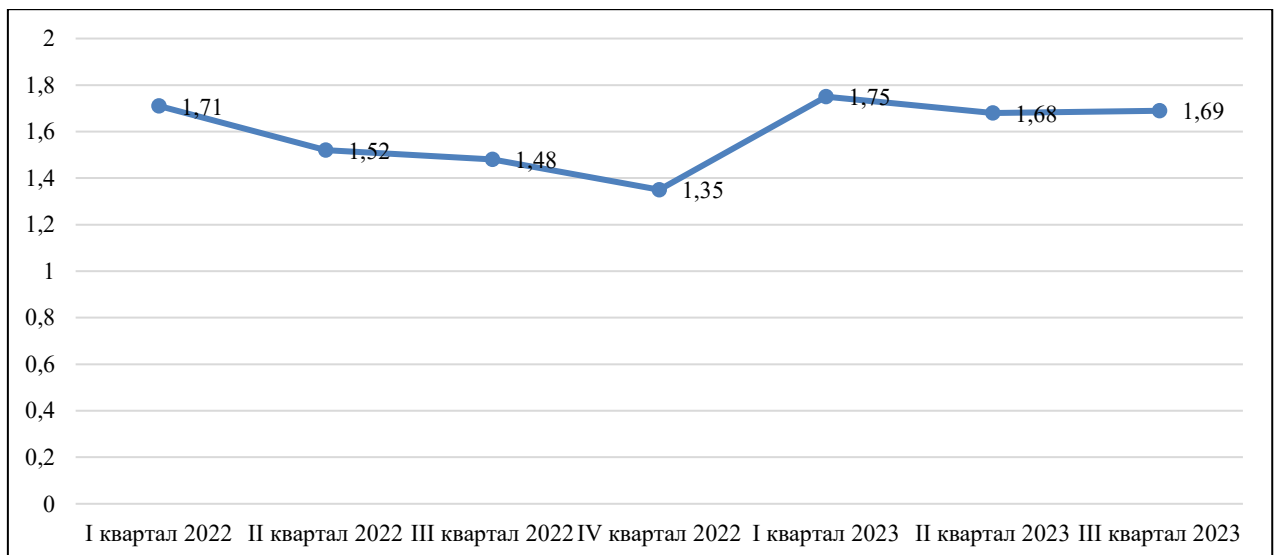


Рис. 2.6. Динаміка податкової ефективності (прибуткові підприємства).

За підсумками 2023 року надходження рентної плати до Державного бюджету становили 60 327,7 млн грн, із них:

- рентної плати за спеціальне користування надрами – 56 056,9 млн грн (92,9 %) (у т. ч. для видобування: природного газу – 41 236,7 млн грн, нафти – 8 638,3 млн грн, газового конденсату – 2 834,8 млн грн, залізних руд – 2 155,1 млн грн, інших корисних копалин – 1 192,0 млн грн);

- рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України – 2 180,8 млн грн (3,6 %);

- рентної плати за спеціальне використання води – 885,2 млн грн (1,5 %);

- рентної плати за транспортування – 615,8 млн грн (1,0 %);
- рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів – 589,0 млн грн (1,0 %) (рис. 2.7).

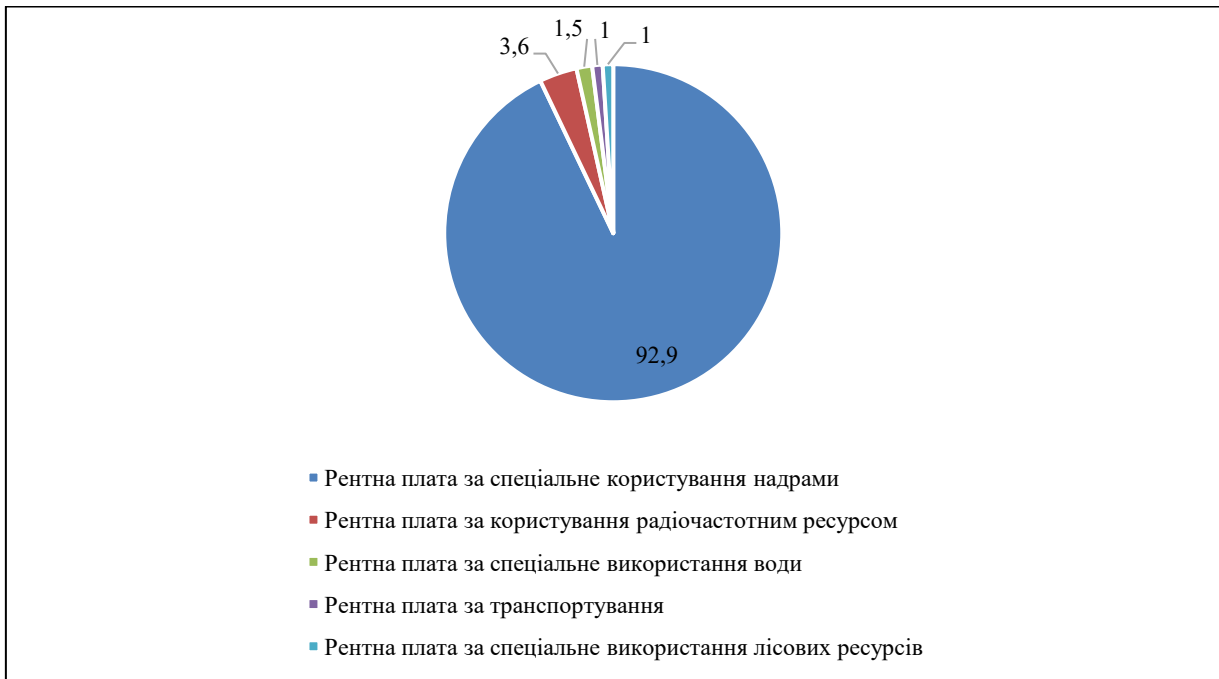


Рис. 2.7. Надходження рентної плати до Державного бюджету у 2023 р., млн грн.

За підсумками 2023 року надходження екологічного податку до Державного бюджету становили 3 667,9 млн гривень. Найбільшу частку у надходженнях займає екологічний податок від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення – 2 524,7 млн грн (68,8 %) (у т. ч. викиди двоокису вуглецю – 1 953,3 млн грн, інших джерел забруднення – 571,4 млн грн), а також за утворення радіоактивних відходів – 652,4 млн грн (17,8 %), за розміщення відходів – 284,8 млн грн (7,8 %), за скиди у водні об’єкти – 206,0 млн грн (5,6 %) (рис. 2.8).

Порівняно з 2022 роком надходження екологічного податку до Державного бюджету зросли на 10,4 % (+ 345,5 млн грн) за рахунок збільшення ставок за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об’єкти (пункт 37 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу).

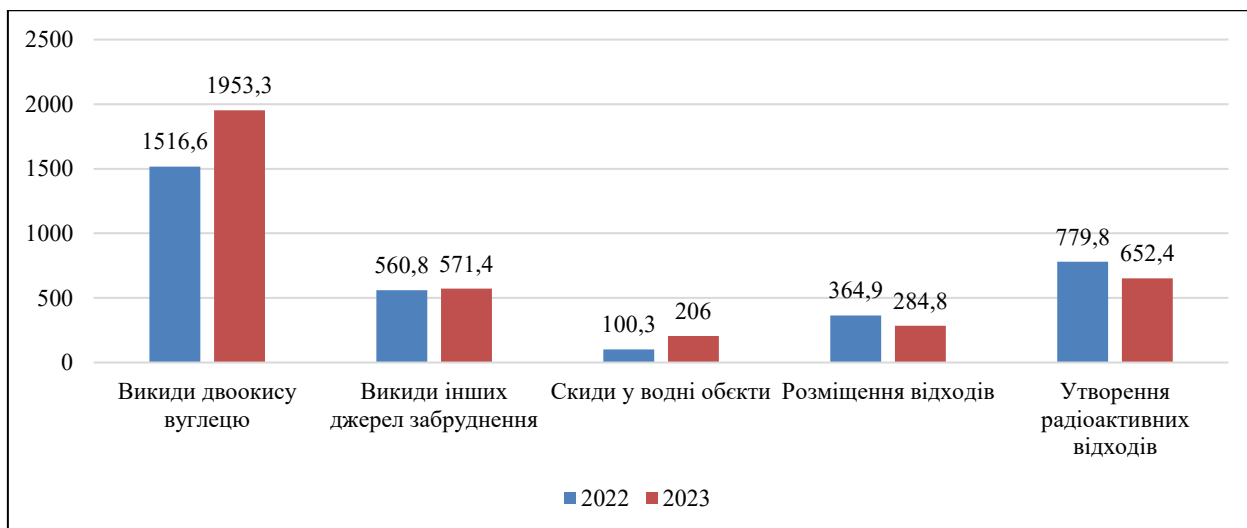


Рис. 2.8. Надходження екологічного податку у 2022 – 2023 роках до Державного бюджету, млн грн.

Протягом 2023 року надійшло в цілому 36 391,1 млн грн місцевих податків і зборів, що на 3 929,7 млн грн більше порівняно з 2022 роком, у т. ч.:

- податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плата за землю, транспортний податок) – 36 130,9 млн грн;
- місцеві збори (туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів) – 260,2 млн гривень.

У 2023 році надійшло в цілому єдиного податку з юридичних осіб (третя група) 11 938,6 млн грн, що порівняно з 2022 роком більше на 2 094,4 млн грн, та єдиного податку з юридичних осіб (четверта група) 5 861,8 тис. грн, що порівняно з 2022 роком більше на 1 368,2 млн гривень (рис. 2.9).

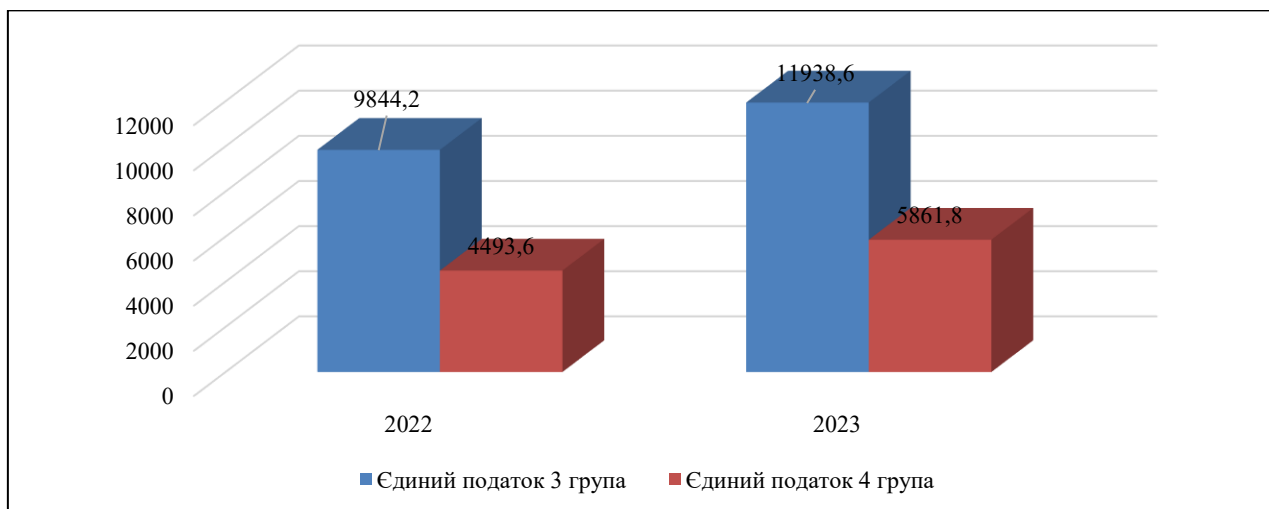


Рис. 2.9. Динаміка надходження єдиного податку з юридичних осіб у 2022-2023 рр., млн грн.

За 2023 рік до Зведеного бюджету України надійшло акцизного податку на суму 130,5 млрд грн, або 9,7 %, у загальній сумі податкових надходжень.

Виконання доведених показників доходів забезпечено на 127,7 %, до бюджету додатково надійшло 28,3 млрд гривень.

Порівняно з 2022 роком надходження зросли на 42,0 %, або на 38,6 млрд грн, за рахунок зростання обсягів виробництва підакцизної продукції, збільшення ставок акцизного податку на тютюнові вироби та пальне.

До загального фонду державного бюджету з вироблених в Україні товарів у 2023 році надійшло 81,3 млрд грн акцизного податку, що на 40,4 %, або на 23,4 млрд грн, більше фактичних надходжень 2022 року. Показники доходів виконано на 128,4 %, додатково надійшло 18,0 млрд гривень.

Найбільше зростання надходжень акцизного податку в розрізі видів підакцизних товарів у 2023 році порівняно з 2022 роком досягнуто по тютюнових výroбах (на 51,1 %, або 20,6 млрд грн), електричній енергії (на 27,1 %, або 1,4 млрд грн) та лікєро-горілчаній продукції (на 14,1 %, або 1,0 млрд гривень) (рис. 2.10).

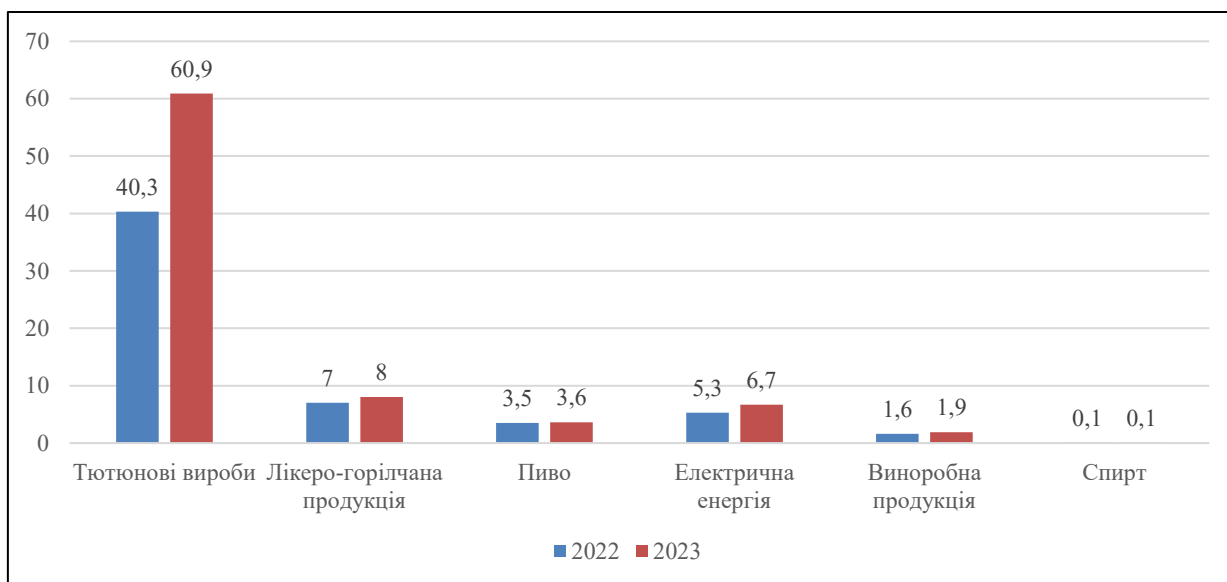


Рис. 2.10. Динаміка надходжень акцизного податку з вироблених в Україні товарів до загального фонду державного бюджету в 2022 – 2023 роках у розрізі видів підакцизних товарів, млрд грн

У 2023 році до загального фонду державного бюджету з ввезених на митну територію України товарів надійшло акцизного податку в сумі 22,1 млрд грн, що

на 7,7 %, або на 1,6 млрд грн, більше фактичних надходжень 2022 року. Показники доходів виконано на 85,3 %, недобір становить 3,8 млрд гривень.

Збільшення надходжень акцизного податку з ввезених підакцизних товарів обумовлено збільшенням обсягів імпорту тютюнових виробів та алкогольних напоїв, а також підвищенням із січня 2023 року ставки акцизного податку на тютюнові вироби та рідини, що використовуються в електронних сигаретах.

До спеціального фонду Державного бюджету України у 2023 році надійшло 11,3 млрд грн акцизного податку з виробленого в Україні пального та транспортних засобів. Порівняно з 2022 роком надходження зросли в 4 рази, або на 8,5 млрд гривень. Виконання доведених показників доходів становить 1051,8 %, додатково надійшло 10,2 млрд грн, що обумовлено запровадженням наприкінці 2022 року оподаткування акцизним податком основних видів пального (бензини та дизельне паливо) за тимчасовою ставкою 100 євро / 1000 л замість нульової ставки, а також із липня 2023 року повернення до повної ставки акцизного податку на ці види пального та відновленням роботи окремих виробників пального.

Надходження акцизного податку до місцевих бюджетів з реалізації СГ роздрібної торгівлі алкогольних напоїв та виробниками / імпортерами тютюнових виробів (5 % від продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів), а також частини акцизного податку (13,44 %) з виробленого пального у 2023 році становили 15,8 млрд грн, що на 48,1 %, або на 5,1 млрд грн, більше надходжень 2022 року. На збільшення надходжень вплинули запровадження з 1 травня 2022 року законодавчої норми щодо перенесення на виробників та імпортерів тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, обов'язку сплати 5 % акцизного податку з роздрібного продажу тютюнових виробів, збільшення вартості тютюнових виробів, а також зростання обсягів виробництва пального та підвищення ставок акцизного податку.

Головним джерелом наповнення доходів місцевих бюджетів є ПДФО, який у структурі надходжень має найбільш питому вагу.

У 2023 році до зведеного бюджету надійшло 458 350,8 млн грн ПДФО,

виконання показника становить 92,5 %, що на 71 336,0 млн грн (+ 18,4 %) більше ніж у 2022 році. До державного бюджету ПДФО надійшло 168 952,6 млн грн, до місцевих бюджетів – 289 398,2 млн гривень.

За розрахункової бази 2023 року 36924,6 млн грн фактичні надходження до Державного бюджету України становлять 37992,2 млн грн, виконання показника становить 102,9 % (+ 1 067,5 млн грн), що на 12,9 % (або на 4 334,3 млн грн) більше ніж за відповідний період минулого року, фактичні надходження за який становили 33 657,8 млн гривень.

За розрахункової бази 2023 року 32 214,5 млн грн фактичні надходження єдиного податку з фізичних осіб–суб’єктів господарської діяльності становлять 38 004,9 млн грн, виконання показника становить 118,0 % (+ 5 790,4 млн грн), що на 15,6 % (або на 5 116,7 млн грн) більше ніж за відповідний період минулого року.

Кількість фізичних осіб–підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування на 01.12.2023 р. становить 1 587,1 тис. осіб, порівняно з аналогічним періодом минулого року кількість платників єдиного податку збільшилася на 92,0 тис. осіб (на 01.12.2022 кількість платників єдиного податку становила 1 495,1 тис. осіб).

Органами ДПС проводиться цілеспрямована робота зі збору коштів, необхідних для забезпечення своєчасного здійснення пенсійних виплат і соціальних допомог. За 2023 рік забезпечено надходження єдиного внеску в загальній сумі 478,1 млрд грн, що на 52,8 млрд грн (112,4 %) більше ніж за аналогічний період 2022 року.

У зв’язку з введенням воєнного стану в Україні відповідно до Указу Президента № 64/2022 внесено зміни до прикінцевих та перехідних положень Закону № 2464-VI, зокрема тимчасово за порушення, вчинені у період із початку дії воєнного стану на території України до 01 серпня 2023 року, штрафні санкції, визначені частиною одинадцятою статті 25 Закону № 2464-VI, не застосовуються та не нараховується пеня, а нарахована пеня за цей період підлягає списанню (пункти 921 та 922 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону №

2464-VI).

Для виконання покладених завдань ДПС вживаються всі необхідні заходи із забезпечення реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску з метою забезпечення надходжень єдиного внеску та зменшення дефіциту бюджету Пенсійного фонду України.

За підсумками роботи 2023 року підрозділами оподаткування фізичних осіб забезпечено формування 9 803,9 тис. податкових повідомлень-рішень з податку на майно з фізичних осіб, що на 1 502,8 тис. більше ніж у 2022 році (8 301,1 тис. ППР) на загальну суму 8 235,9 млн грн, що на 2 807,6 млн грн більше аналогічного періоду минулого року, або на 51,7 % (5 428,3 млн гривень).

Так, з:

– податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, станом на 01.01.2024 сформовано 1 970,9 тис. ППР, на 01.01.2023 р. – 1 190,1 тис. ППР, що становить 165,6 % до рівня минулого року (+ 780,8 тис. ППР), на загальну суму 4 147,9 млн грн, що на 1 821,6 млн грн більше минулого року, або на 78,3 % (2 326,3 млн грн);

– плати за землю станом на 01.01.2024 р. сформовано 7 825,5 тис. ППР, на 01.01.2023 – 7 109,6 тис. ППР, що становить 110,1 % до рівня минулого року (+ 715,9 тис. ППР), на загальну суму 3 973,1 млн грн, що на 897,3 млн грн більше аналогічного періоду минулого року, або на 29,2 % (3 075,8 млн грн);

– транспортного податку станом на 01.01.2024 р. сформовано 7,5 тис. ППР, на 01.01.2023 – 1,4 тис. ППР, що становить 535,7 % до рівня минулого року (+ 6,1 тис. ППР), на загальну суму 114,9 млн грн, що на 88,7 млн грн більше аналогічного періоду минулого року, або на 338,5 % (26,2 млн гривень).

За підсумками кампанії декларування громадянами доходів, отриманих у 2022 році, подано понад 265 тис. декларацій про майновий стан і доходи, загальна сума задекларованого доходу становить 147,9 млрд гривень.

У деклараціях самостійно визначені податкові зобов'язання з ПДФО у сумі 3,3 млрд грн, з військового збору – 0,6 млрд грн, що підлягали сплаті до бюджету у 2023 році.

За результатами вжитих заходів протягом 2023 року підрозділами по роботі з податковим боргом забезпечено скорочення податкового боргу до зведеного бюджету на 26,4 млрд грн, у т. ч. за рахунок:

- надходжень (у т. ч. стягнення) коштів – 14,5 млрд грн;
- списання безнадійного податкового боргу – 11,4 млрд грн;
- інших упереджувальних заходів – 0,5 млрд гривень.

Так, на 01.01.2024 р. податковий борг без урахування новоствореного протягом року мав становити 104,9 млрд грн (новостворений податковий борг за 2023 рік становив 34,1 млрд грн) при тому, що на початок року податковий борг до зведеного бюджету становив 145,0 млрд гривень.

Водночас на 01.01.2024 р. сума податкового боргу до зведеного бюджету в цілому по Україні (без урахування податкового боргу з митних платежів) становила 139,0 млрд грн, за результатами 2023 року – абсолютне скорочення 6,0 млрд грн або 4,2 відсотка.

Протягом 2023 року територіальними органами ДПС забезпечено 6,7 млрд грн надходжень до державного бюджету в рахунок погашення податкового боргу, доведений показник виконано у повному обсязі.

У 2023 році від реалізації безхазяйного майна до зведеного бюджету надійшло 19,8 млн грн, у т. ч.: до державного бюджету – 13,9 млн грн, до місцевих – 5,9 млн гривень. Крім того, територіальними органами ДПС виявлено та поставлено на облік безхазяйне майно за актами опису і попередньої оцінки на 2,6 млн гривень.

За 2023 рік показники надходження від реалізації майна боржників, яке перебуває у податковій заставі, виконано на 30,9 %, від реалізації майна надійшло коштів на загальну суму 15,4 млн гривень.

Крім того, підрозділами погашення податкового боргу територіальних органів ДПС станом на 01.01.2024 р. проведено опис майна боржників у податкову заставу на загальну суму 31,8 млрд гривень.

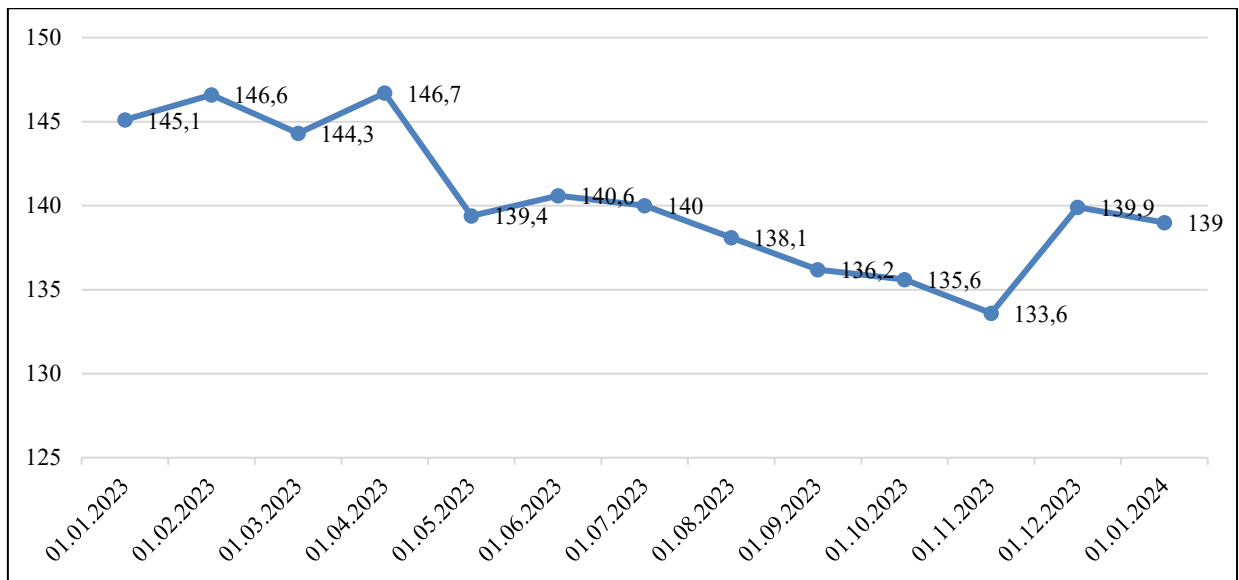


Рис. 2.11. Динаміка податкового боргу до зведеного бюджету за 2023 рік (без урахування податкового боргу з митних платежів), млрд грн.

Протягом 2023 року розглянуто 20 звернень з питання розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) відповідно до статті 100 Кодексу. Протягом звітного періоду рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) не приймалися.

Організовано роботу та здійснено контроль у межах повноважень, передбачених законодавством, за списанням безнадійного податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску.

На підставі статті 101 Кодексу за 2023 рік списано податкового боргу на загальну суму 8 027,3 млн гривень.

Також списано податкового боргу на суму 3 396,9 млн грн за інших підстав (згідно з Кодексом України з процедур банкрутства, окремими судовими рішеннями про визнання податкового боргу безнадійним та його списання тощо).

За 2023 рік списано заборгованості з єдиного внеску на суму 108,1 млн грн на підставі Закону № 2464-VI.

Протягом 2023 року ДПС було вжито комплекс організаційних та практичних заходів у частині забезпечення виконання завдань із надходження податків, зборів, платежів до бюджетів, визначених Законом України «Про Державний бюджет України на 2023 рік» (зі змінами), функцій та завдань,

передбачених Податковим кодексом України, актами Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 12 червня 2020 року № 471, реалізації заходів, передбачених планом пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, затвердженим розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 березня 2023 року № 221-р, та іншими стратегічними документами, а також враховуючи внесені зміни до Кодексу та інших законодавчих актів України на період дії воєнного стану, введеного відповідно до Указу Президента України від 24 лютого 2022 року № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні», затвердженого Законом України від 24 лютого 2022 року № 2102-IX (зі змінами).

Також у звітному періоді ДПС проводилася робота з ініціювання законодавчих змін, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства України, наближення його до законодавства Європейського Союзу, у т. ч. у співпраці з представниками компетентних органів іноземних держав.

2.2. Оцінка результатів контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби України

Сучасна світова економіка стикається з багатьма складними викликами, такими як зменшення надходжень до бюджету, боротьба з корупцією та зловживаннями у сфері оподаткування, забезпечення справедливого розподілу податкового тягаря. З цієї причини запобігання незаконній діяльності у сфері оподаткування та зборів стало головним пріоритетом для багатьох країн та міжнародних організацій.

Одним із ключових аспектів актуальності даної теми є фінансова стабільність країни. Належне стягнення податків і зборів є фундаментальним для забезпечення фіскальної дисципліни, розвитку соціальних підприємств, інфраструктури, освіти та інших секторів, які сприяють економічному зростанню країни. Відсутність ефективної боротьби зі правопорушеннями у цій сфері може

завдати значних економічних збитків країні та негативно вплинути на рівень життя громадян. Крім того, погана профілактика злочинів у сфері оподаткування та зборів може призвести до зростання корупції та незаконних фінансових потоків. Такі явища впливають на довіру громадян до влади, загрожують розвитку бізнесу та порушують ринкову конкуренцію. У цьому контексті запобігання злочинності у податковій сфері стало важливим інструментом боротьби з корупцією та злочинністю в економічній сфері.

Опублікована наприкінці 2023 року Національна стратегія доходів України до 2030 року, яка набула широкого розголосу, визначає відновлення довіри платників податків до контролюючих органів однією із головних цілей, від якої залежить успішність проведення подальших реформ. При цьому фактором, який держава визначає як такий, що головним чином підриває довіру до податкових органів, є корупція, спровокована наявністю значного обсягу дискреційних повноважень у працівників органів Державної податкової служби України.

Зрозуміло, що виклики війни вимагають оперативного реагування, оскільки ситуація розвивається дуже динамічно і постійно з'являються нові обставини, які потребують врегулювання. Однак будь-які радикальні зміни повинні забезпечуватись перехідним періодом та не на слові, а на ділі відповідати принципу правової визначеності, щоб платники, яких вони стосуються, мали можливість відмежувати правомірну поведінку від протиправної. Адже контроль за дотриманням вимог податкового законодавства проводиться насамперед для встановлення рівних конкурентних ринкових умов, підвищення рівня добровільної сплати податків та покращення податкової культури. Зрештою, пануючою нині у бізнес-спільноті є дискусійна думка, що на рівні державної політики метою податкових перевірок є покриття дефіциту бюджету.

Шукаючи підходи до оцінки загального ефекту для бюджету від донарахувань, було порівняно суму донарахованих грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету, та загальну суму податкових надходжень

Зведеного і Державного бюджетів у відповідних періодах (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Порівняння суму донарахованих грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету, та загальної суму податкових надходжень Зведеного і Державного бюджетів

Рік	Сума надходжень податків і зборів, платежів контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС в Зведеному бюджеті (тис. грн.)	Сума надходжень податків і зборів, платежів контроль за справлянням яких покладено на органи ДПС в Державному бюджеті (тис. грн.)	Сума грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету від суб'єктів господарювання по донарахованих грошових зобов'язаннях (тис. грн.)	Частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань до податкових надходжень Зведеного бюджету %	Частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань до податкових надходжень Державного бюджету %
2017	519185,262	335335,161	5362,694	1,03	1,6
2018	623298,175	399134,778	3416,123	0,55	0,85
2019	732905,162	466929,008	3865,946	0,53	0,82
2020	848021,566	567390,6590	2266,352	0,27	0,4
2021	993241,051	652076,370	4995,591	0,50	0,76
2022	1091417,757	698719,512	1815,469	0,17	0,26
2023	1213581,871	783599,339	3072,328	0,25	0,4

Так, згідно наведених у табл. 2.1 частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань після 2017 року ніколи не досягала 1% в загальній сумі податкових надходжень. Тобто щорічно 99+% податкових надходжень забезпечуються за рахунок добровільної сплати податків.

За період 2020-2023 рр. кількість перевірок, що здійснили ДПС мала динаміку до зростання, що відображено на рис. 2.12.

В 2020 році кількість проведених перевірок Державною податковою службою України становила 7449 од., а в 2021 році при зростанні на 51,9% їх кількість склала 11315 од. В 2022 році кількість проведених перевірок Державною податковою службою України скоротилася на 35,25% до обсягу в 7326 од., проте в 2023 році кількість перевірок ДПС зросла на 87,46% до найвищого рівня за досліджуваний період – 13733 од.



Рис. 2.12. Динаміка кількості перевірок Державною податковою службою України в 2020-2023 рр.

В структурі перевірок найбільшу питому вагу займали позапланові перевірки, питома вага яка за досліджуваний період зросла із 85,65% до 96,76% в 2023 році. Питома вага планових перевірок за досліджуваний період скоротилася із рівня в 14,35% в 2020 році до 3,24% в 2023 році. Динаміка питомої ваги планових та позапланових перевірок Державною податковою службою України в 2020-2023 рр. наведено на рис. 2.13.

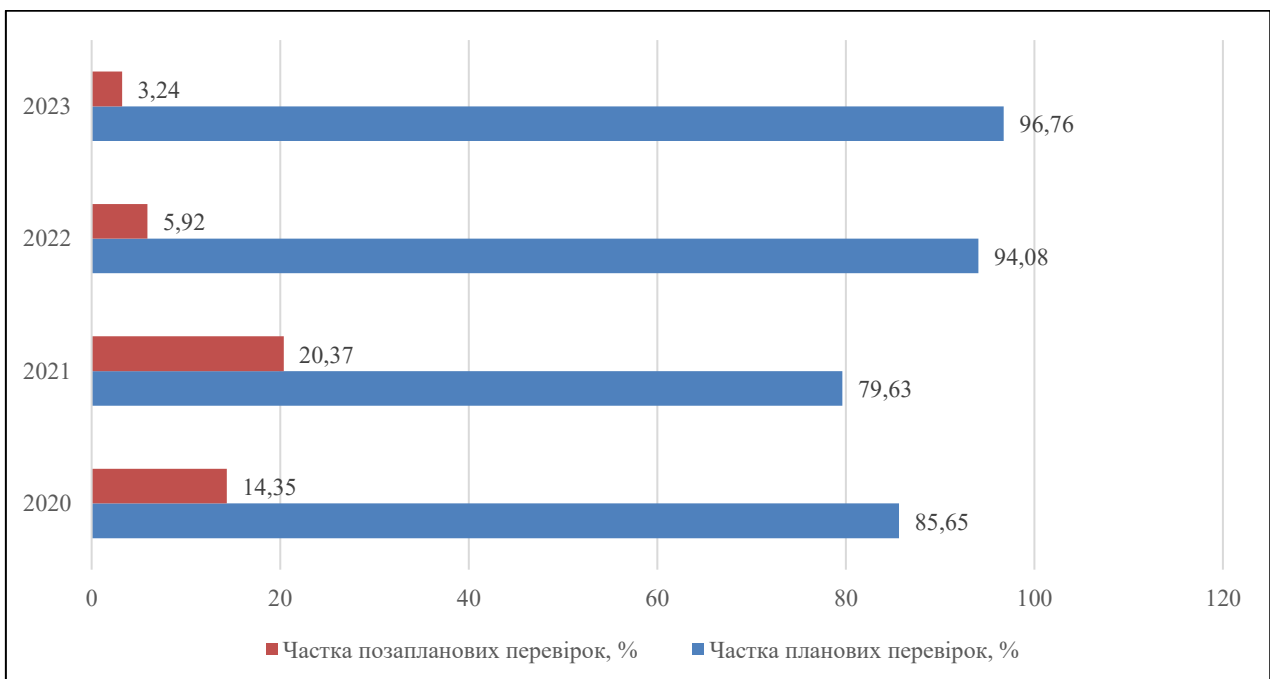


Рис. 2.13. Динаміка частки планових та позапланових перевірок Державною податковою службою України в 2020-2023 рр.

За обсягом кількість позапланових перевірок ДПС зростає із 6380 од. до 13288 од. в 2023 році, тобто більш ніж в 2 рази.

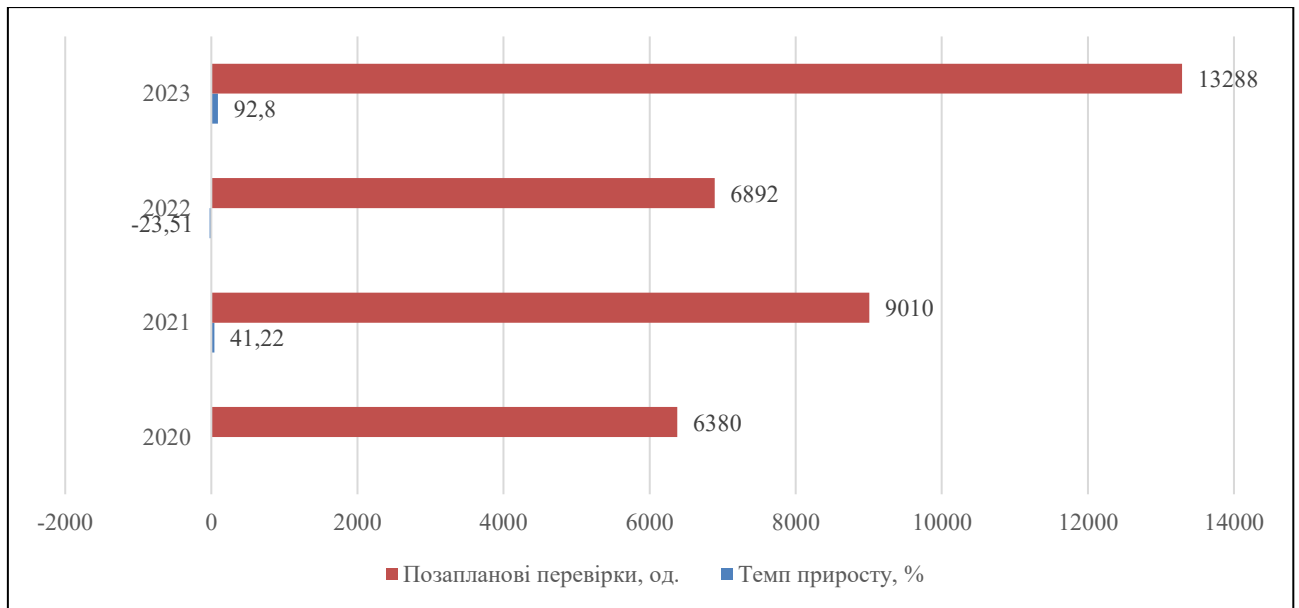


Рис. 2.14. Динаміка кількості позапланових перевірок, проведених Державною податковою службою України в 2020-2023 рр.

Таблиця 2.2

Зміна кількості проведених позапланових перевірок Державною податковою службою України в 2022 рр.

№	Назва показника	Наростаючим підсумком з початку року станом на			
		30.09.2022	31.10.2022	30.11.2022	31.12.2022
1.	Кількість проведених позапланових перевірок (результати яких узгоджено), у тому числі:	4 602	5 330	6 040	6 892
1.1.	Юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску	559	659	749	854
1.1.1.	На загальній системі оподаткування	559	659	749	854
1.1.2.	На спрощеній системі оподаткування	-	-	-	-
1.2.	Фізичних осіб (громадян та самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства)	4 043	4 671	5 291	6 038
1.2.1.	На загальній системі оподаткування	4 043	4 671	5 291	6 038

В 2022 році найбільше позапланових перевірок було здійснено серед фізичних осіб, що перебувають на загальній системі оподаткування. Так, обсяг позапланових перевірок фізичних осіб в 2022 році становив 6038 од.. В 2023 році обсяг позапланових перевірок юридичних осіб у порівнянні з 2022 роком збільшився із 854 од. до 12348 од. Також в 2023 році зросла кількість позапланових перевірок юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування до 940 од. (в 2022 році ДПС не здійснювала перевірки даної групи).

Отже, лише в 2023 році кількість позапланових перевірок збільшився на 92,8% із 6892 од. в 2022 році до 13288.

В той же час кількість планових перевірок за аналогічний період скоротилася із 1069 од. в 2020 році до 445 од. в 2023 році (табл. 2.15).

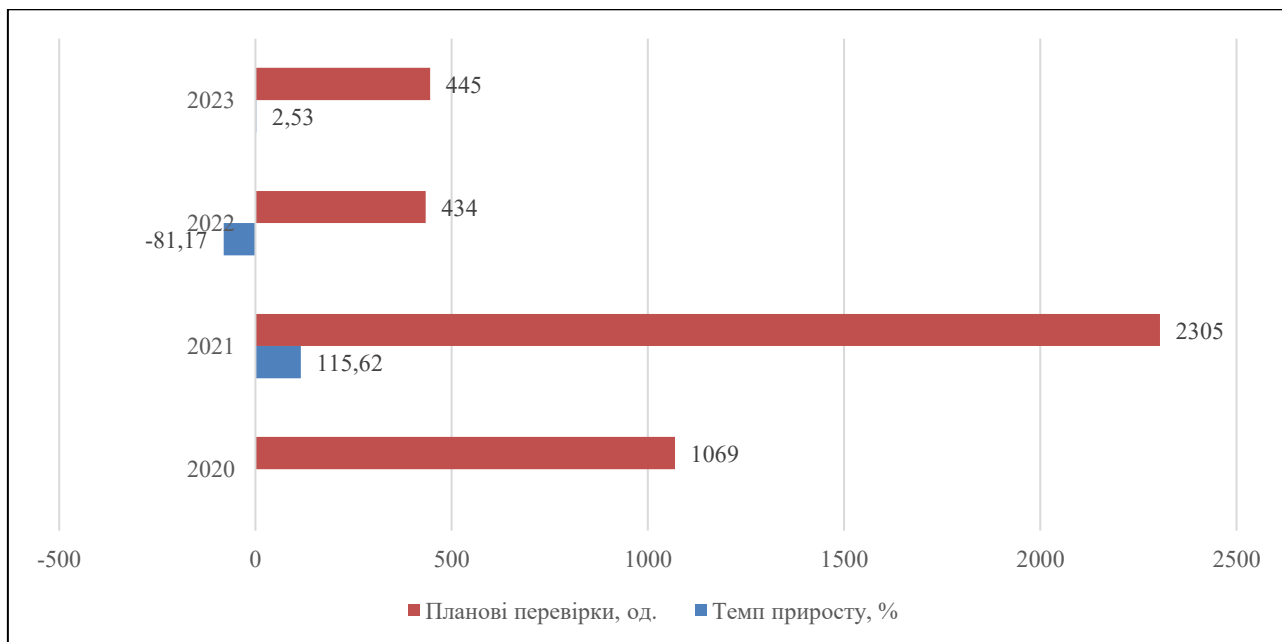


Рис. 2.15. Динаміка кількості планових перевірок Державною податковою службою України в 2020-2023 рр.

Таблиця 2.3

Зміна кількості проведених позапланових перевірок Державною податковою службою України в 2023 рр.

№	Назва показника	Наростаючим підсумком з початку року станом на											
		31.01. 2023	28.02 2023	31.03 2023	30.04 2023	31.05 2023	30.06. 2023	31.07. 2023	31.08 2023	30.09 2023	31.10 2023	30.11 2023	31.12. 2023
1.	Кількість проведених позапланових перевірок	1 185	2 170	3 318	4 487	5 769	7 086	8 286	9 353	10331	11 378	12278	13288
1.1.	Юридичних осіб	1 185	2 170	3 318	4 487	5 769	7 086	8 286	9 353	10331	11 378	12278	13 288
1.1.1.	На загальній системі оподаткування	1 094	2 028	3 084	4 181	5 366	6 577	7 685	8 694	9 617	10 528	11348	12 348
1.1.2.	На спрощеній системі оподаткування	91	142	234	306	403	509	601	659	714	850	930	940
1.2.	Кількість «нульових перевірок»	212	523	877	1 188	1 569	1 949	2 305	2 618	2 931	3 216	3 481	3 793

Джерело: [60]

Зміна кількості проведених планових перевірок Державною податковою службою України в 2022 рр.

№	Назва показника	Наростаючим підсумком з початку року станом на			
		30.09.2022	31.10.2022	30.11.2022	31.12.2022
1.	Кількість проведених планових перевірок (результати яких узгоджено)	413	436	430	434
1.1.	Юридичних осіб з питань правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного внеску	413	436	430	434
1.1.1.	На загальній системі оподаткування	413	436	430	434
1.1.2.	На спрощеній системі оподаткування	-	-	-	-
1.2.	Фізичних осіб (самозайнятих осіб з питань дотримання вимог податкового та іншого законодавства)	0	0	0	0
1.2.1.	На загальній системі оподаткування	0	0	0	0
1.2.2.	На спрощеній системі оподаткування*	-	-	-	-

Джерело: [60]

Доцільно зазначити, що здійснення планових перевірок ДПС відновилося лише в липні 2023 року, а до цього часу починаючи з початку 2023 року перевірки Державною податковою службою не здійснювалися. Також варто зазначити, що у порівнянні з 2022 роком в 2023 році зменшилася кількість планових перевірок юридичних осіб, що перебувають на загальній системі оподаткування із 434 перевірки в 2022 році до 425 в 2023 році. Також в 2023 році почалися перевірки юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування до 20, а також зросла кількість «нульових перевірок» до 11 (за рахунок перевірки філій).

Зміна кількості проведених планових перевірок Державною податковою службою України в 2023 рр.

№	Показник	Наростаючим підсумком з початку року станом на					
		31.01. 2023- 31.07. 2023	31.08. 2023	30.09. 2023	31.10. 2023	30.11. 2023	31.12. 2023
1.	Кількість проведених планових перевірок	0	34	165	227	323	445
1.1.	Юридичних осіб	0	34	165	227	323	445
1.1.1.	На загальній системі оподаткування	0	28	146	208	301	425
1.1.2.	На спрощеній системі оподаткування	0	6	19	19	22	20
1.2.	Кількість «нульових перевірок», у тому числі:	0	0	0	6	7	11
1.2.1	перевірок філій	0	0	0	6	7	11

Джерело: [60]

Зростання обсягів перевірок в 2023 році призвело до збільшення обсягів донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню (рис. 2.5).

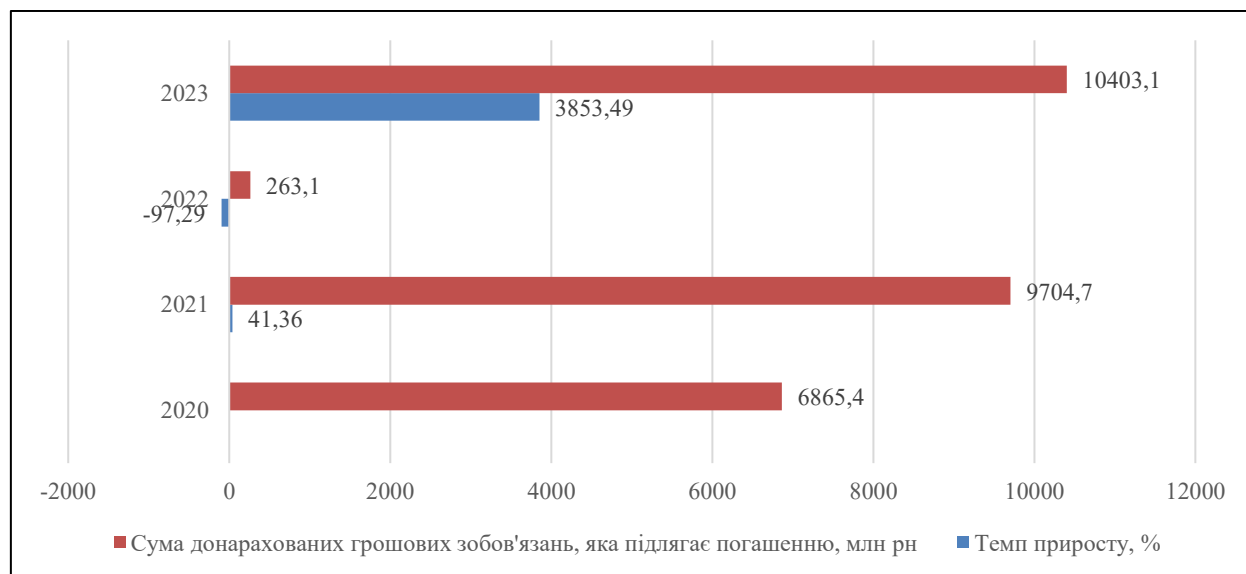


Рис. 2.16. Динаміка донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою

України в 2020-2023 рр., млрд грн.

Так, в 2020-2021 рр. спостерігалася чітка тенденція до зростання обсягів донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою із 6865358 тис. грн. в 2020 році до 9704676 тис. грн. в 2021 році. Проте в 2022 році внаслідок скорочення перевірок, обсяг донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою скоротився практично на 98% до рівня в 263137 тис. грн. В 2023 році зростання обсягів перевірок ДПС призвело до збільшення обсягів грошових сум, що підлягають погашенню до 10403086 тис. грн., тобто на 3853,5%.

Отже, в 2020 році кількість проведених перевірок Державною податковою службою України становила 7449 од., а в 2021 році при зростанні на 51,9% їх кількість склала 11315 од. В 2022 році кількість проведених перевірок Державною податковою службою України скоротилася на 35,25% до обсягу в 7326 од., проте в 2023 році кількість перевірок ДПС зросла на 87,46% до найвищого рівня за досліджуваний період – 13733 од. В структурі перевірок найбільшу питому вагу займали позапланові перевірки, питома вага яка за досліджуваний період зросла із 85,65% до 96,76% в 2023 році. Питома вага планових перевірок за досліджуваний період скоротилася із рівня в 14,35% в 2020 році до 3,24% в 2023 році. В 2022 році найбільше позапланових перевірок було здійснено серед фізичних осіб, що перебувають на загальній системі оподаткування. Так, обсяг позапланових перевірок фізичних осіб в 2022 році становив 6038 од.. В 2023 році обсяг позапланових перевірок юридичних осіб у порівнянні з 2022 роком збільшився із 854 од. до 12348 од.

Також в 2023 році зросла кількість позапланових перевірок юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування до 940 од. У порівнянні з 2022 роком в 2023 році зменшилася кількість планових перевірок юридичних осіб, що перебувають на загальній системі оподаткування із 434 перевірки в 2022 році до 425 в 2023 році. Також в 2023 році почалися перевірки юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування до 20, а

також зросла кількість «нульових перевірок» до 11 (за рахунок перевірки філій). В 2020-2021 рр. спостерігалася чітка тенденція до зростання обсягів донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою із 6865358 тис. грн. в 2020 році до 9704676 тис. грн. в 2021 році. Проте в 2022 році внаслідок скорочення перевірок, обсяг донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою скоротився практично на 98% до рівня в 263137 тис. грн. В 2023 році зростання обсягів перевірок ДПС призвело до збільшення обсягів грошових сум, що підлягають погашенню до 104 Так, відповідно до відомостей, наданих ДПС, у середньому протягом 2017-2021 років в 74% випадків перевірки (за виключенням камеральних) завершувалися складанням актів, а в 2022-2023 роках цей показник зріс до 85%.

2.3. Оцінка ефективності функціонування Державної податкової служби України

Оцінку ефективності діяльності Державної податкової служби України доцільно здійснити на основі визначення витрат на утримання Державної податкової служби та їх співвідношення до доходів Зведеного бюджету та податкових надходжень, а також розрахунок витрат на одну особу на утримання органів ДПС.

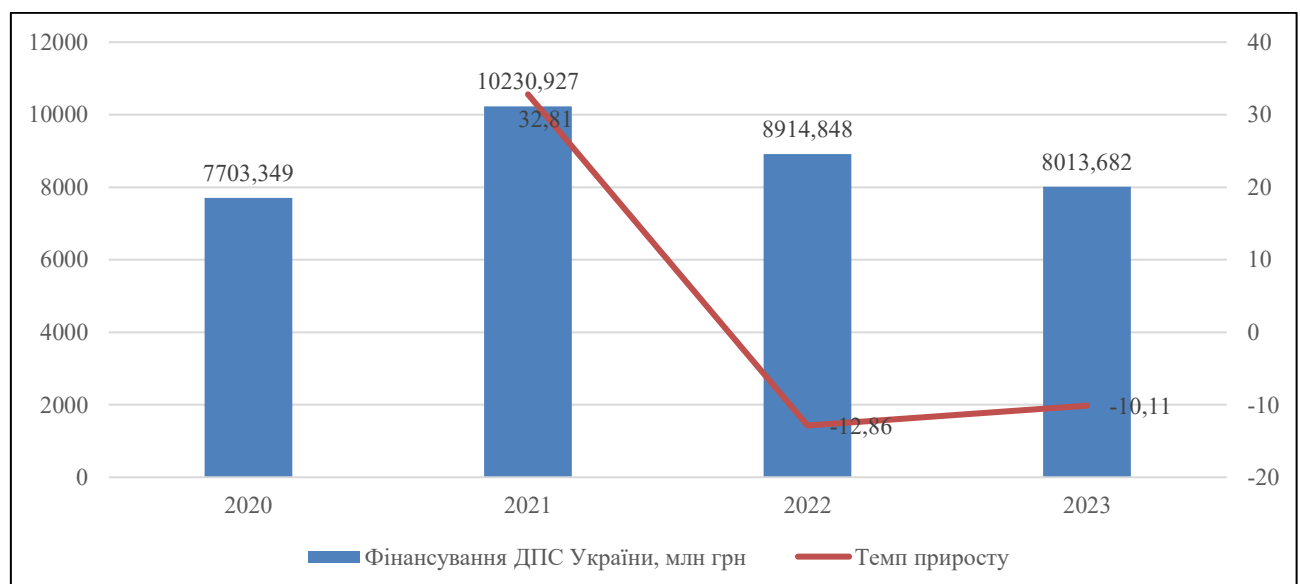


Рис. 2.17. Обсяг видатків на утримання Державної податкової служби України в 2020-2023 рр.

Обсяг видатків на утримання Державної податкової служби України в 2021-2023 рр. мав динаміку до скорочення на -12,86% в 2022 році до 8914,848 млн. грн. в 2022 році та на 10,11% в 2023 році до 8013,682 млн. грн.

Таблиця 2.6

Динаміка Зведеного бюджету України в 2020-2023 рр.

Рік	Доходи		Видатки		Фінансування (чисте)		Сальдо	
	Млн грн	% ВВП	Млн грн	% ВВП	Млн грн	% ВВП	Млн грн	% ВВП
2020	1376661,6	32,82	1595289,7	38,04	5316,2	0,13	-223944,3	-5,34
2021	1662242,7	30,45	1844377,7	33,78	4773,2	0,09	-186908,3	-3,42
2022	2196273,3	42,31	3043499,1	58,63	-2397,9	-0,05	-844827,9	-16,27
2023	3104306,6	47,48	4440940,2	67,93	-8932,9	-0,14	1327700,7	-20,31

Джерело: [62]

За період 2020-2023 рр. доходи Зведеного бюджету зросли із 1376,66 млрд. грн. в 2020 році до 3104,31 млрд. грн. в 2023 році. Лише за 2023 рік доходи Зведеного бюджету зросли на 41,34%.

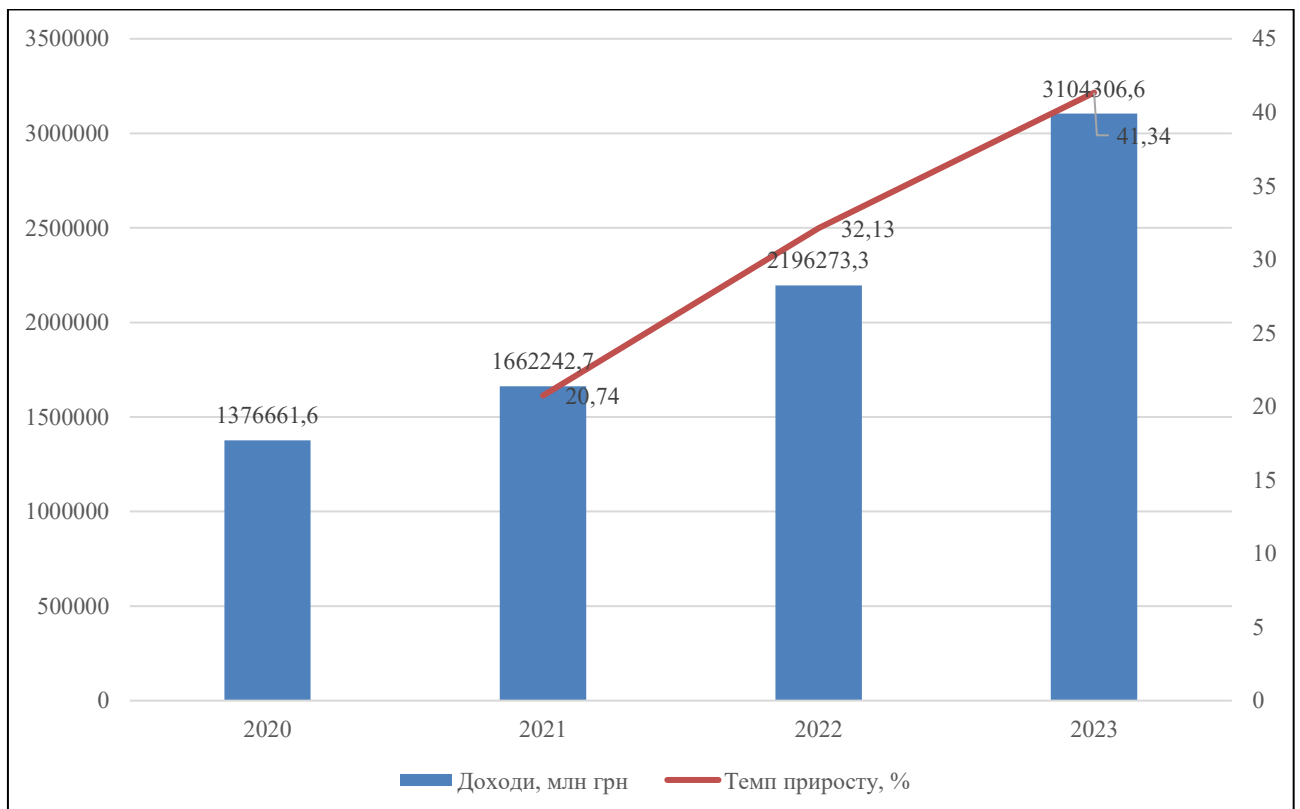


Рис. 2.18. Динаміка доходів Зведеного бюджету в 2020-2023 рр.

Джерело: [62]

В структурі доходів Зведеного бюджету України найбільшу питому вагу займали податкові надходження, динаміка яких наведена на рис. 2.8.



Рис. 2.20. Динаміка податкових надходжень в доходах Зведеного бюджету в 2020-2023 рр.

Джерело: [62]

В 2020-2021 рр. спостерігалася динаміка до зростання обсягів податкових надходжень, що зросли із 1136,69 млрд. грн. в 2020 році до 1453,8 млрд. грн. в 2021 році. В 2022 році внаслідок російської агресії та початку повномасштабної війни в Україні, відбулося скорочення обсягів платників податків, окупації та ведення бойових дій на частині території країни, що призвело до скорочення податкових надходжень в Зведений бюджет на 7,61% до 1343,23 млрд. грн. В 2023 році внаслідок часткової відновлення економічної активності відбулося зростання податкових надходжень на 21,95% до 1638,09 млрд. грн.

Наступним кроком визначимо ефективність функціонування ДПС виходячи з таких показників, як:

- 1) витрати на функціонування ДПС в розрахунку на податкові надходження;
- 2) витрати на функціонування ДПС на душу населення, грн/ос.;
- 3) вартість адміністрування на 1 економічно активну людину, грн/ос.;

4) податкові надходження з розрахунку на 1 економічно активну людину, грн/ос.

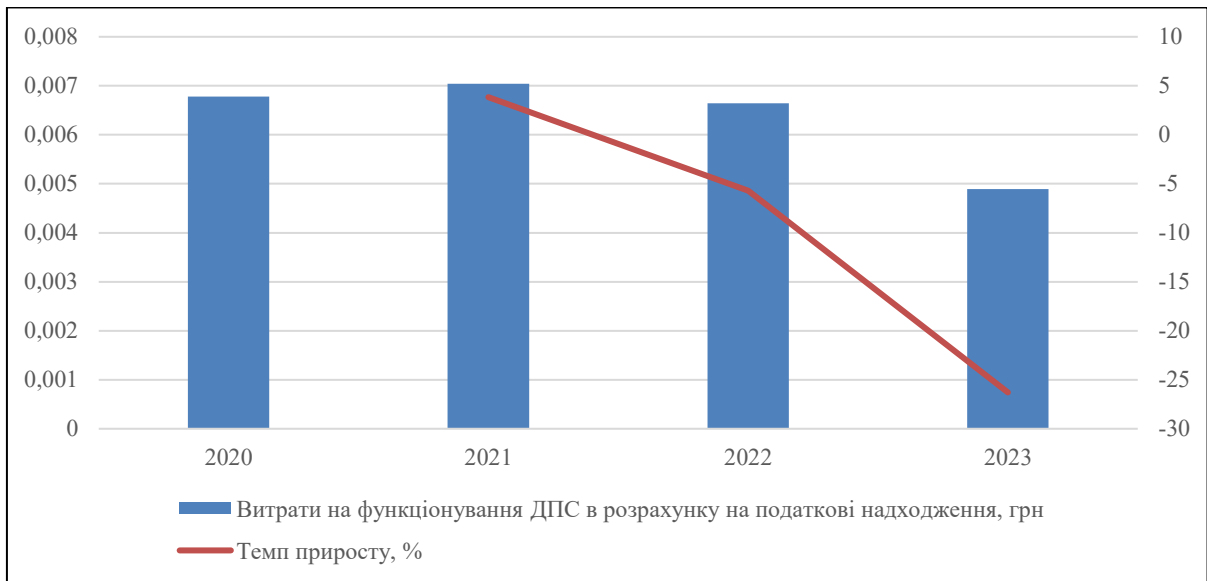


Рис. 2.21. Динаміка співвідношення витрат на функціонування ДПС в розрахунку на податкові надходження 2020-2023 рр.

Джерело: [62]

В 2021-2023 рр. відбувається скорочення витрат на функціонування ДПС в розрахунку на податкові надходження із рівня в 0,00704 грн. на одиницю податкових надходжень до 0,00489 грн. в 2023 році.

Для розрахунку витрати на функціонування ДПС на душу населення, проаналізуємо зміну чисельності населення в Україні за досліджуваний період.

За даними рис. 2.22 населення України за досліджуваний період скоротилося із 41,9 млн. осіб в 2020 році до 29,54 млн. осіб в 2023 році.

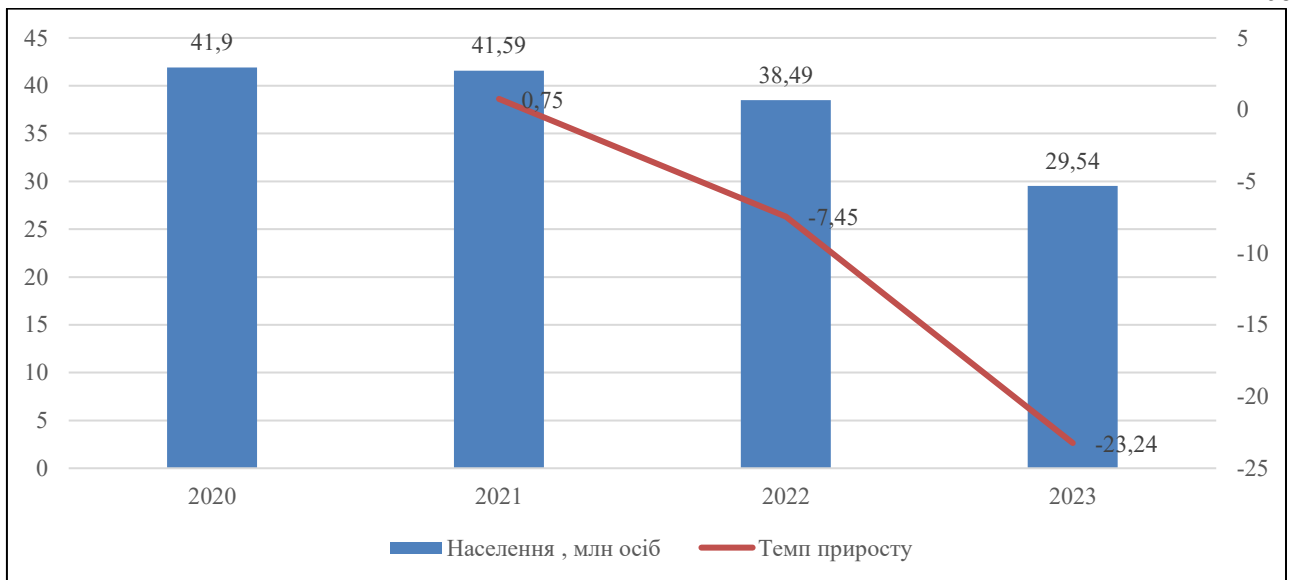


Рис. 2.22. Динаміка чисельності населення України 2020-2023 рр.

Динаміка витрат на функціонування ДПС на душу населення наведено на рис. 2.23.



Рис. 2.23. Динаміка витрат на функціонування ДПС на душу населення України 2020-2023 рр.

Джерело: [60]

За період 2020-2023 рр. витрати на функціонування ДПС в розрахунку на душу населення України мали тенденцію до зростання із рівня в 183,84 грн./особа до 271,25 грн./особа в 2023 році.

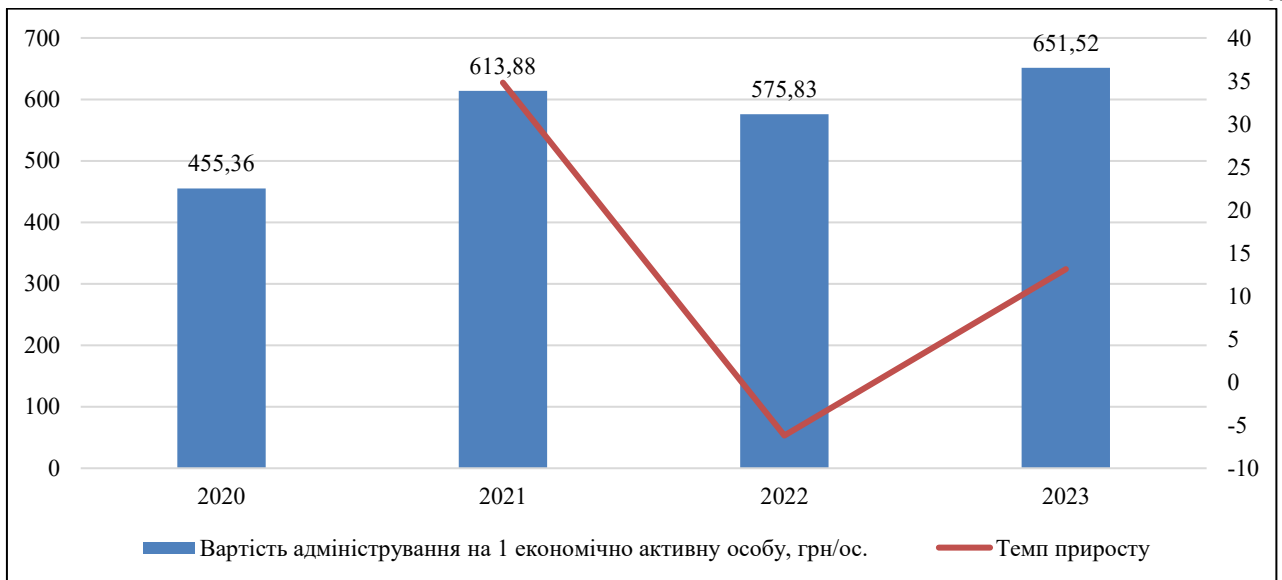


Рис. 2.24. Динаміка витрат на функціонування ДПС на економічне активне населення України 2020-2023 рр.

Джерело: [62]

Аналогічним чином відбувалася і негативна тенденція до зростання витрат на функціонування ДПС в розрахунку на економічне активне населення України, що збільшилося із 455,36 грн./ос. в 2020 році до 651,52 грн./ос. в 2023 році.

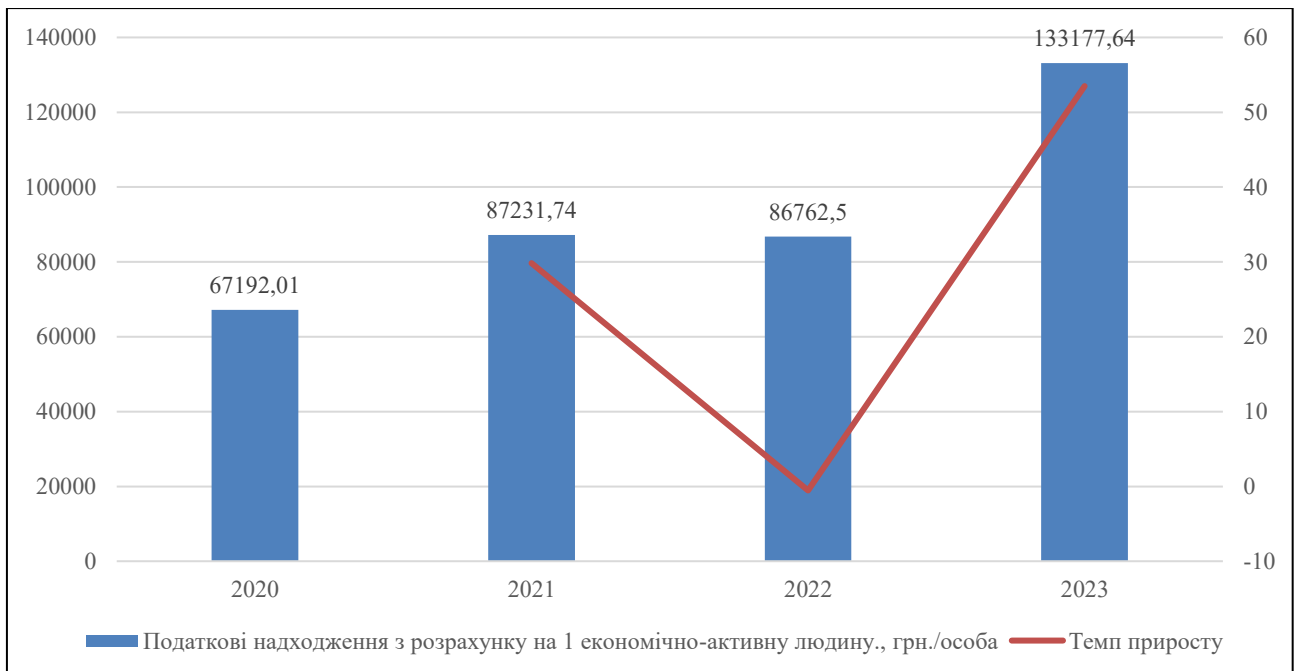


Рис. 2.25. Податкові надходження на одиницю економічно активного населення України 2020-2023 рр.

Позитивним в динаміці є зростання податкових надходжень в розрахунку на економічне активне населення України, що в динаміці зросло із рівня в

67192,1 грн. в 2020 році до 133177,64 грн. в 2023 році.

Отже, обсяг видатків на утримання Державної податкової служби України в 2021-2023 рр. мав динаміку до скорочення на -12,86% в 2022 році до 8914,848 млн. грн. в 2022 році та на 10,11% в 2023 році до 8013,682 млн. грн. За період 2020-2023 рр. доходи Зведеного бюджету зросли із 1376,66 млрд. грн. в 2020 році до 3104,31 млрд. грн. в 2023 році. Лише за 2023 рік доходи Зведеного бюджету зросли на 41,34%. В 2020-2021 рр. спостерігалася динаміка до зростання обсягів податкових надходжень, що зросли із 1136,69 млрд. грн. в 2020 році до 1453,8 млрд. грн. в 2021 році. В 2022 році внаслідок російської агресії та початку повномасштабної війни в Україні, відбулося скорочення обсягів платників податків, окупації та ведення бойових дій на частині території країни, що призвело до скорочення податкових надходжень в Зведений бюджет на 7,61% до 1343,23 млрд. грн. В 2023 році внаслідок часткової відновлення економічної активності відбулося зростання податкових надходжень на 21,95% до 1638,09 млрд. грн.

Оцінку ефективності функціонування ДПС здійснено на основі розрахунку: витрати на функціонування ДПС в розрахунку на податкові надходження; витрати на функціонування ДПС на душу населення, грн/ос.; вартість адміністрування на 1 економічно активну людину, грн/ос.; податкові надходження з розрахунку на 1 економічно активну людину, грн/ос.. В 2021-2023 рр. відбувається скорочення витрат на функціонування ДПС в розрахунку на податкові надходження із рівня в 0,00704 грн. на одиницю податкових надходжень до 0,00489 грн. в 2023 році. Населення України за досліджуваний період скоротилося із 41,9 млн. осіб в 2020 році до 29,54 млн. осіб в 2023 році. За період 2020-2023 рр. витрати на функціонування ДПС в розрахунку на душу населення України мали тенденцію до зростання із рівня в 183,84 грн./особа до 271,25 грн./особа в 2023 році. Аналогічним чином відбувалася і негативна тенденція до зростання витрат на функціонування ДПС в розрахунку на економічне активне населення України, що збільшилося із 455,36 грн./ос. в 2020 році до 651,52 грн./ос. в 2023 році. Позитивним в динаміці є зростання

податкових надходжень в розрахунку на економічне активне населення України, що в динаміці зросло із рівня в 67192,1 грн. в 2020 році до 133177,64 грн. в 2023 році.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

3.1. Напрями удосконалення правового регулювання податкового контролю в Україні

Реформа державного управління, яка є не єдиною в Україні, являє собою спробу політичної еліти «удосконалити» систему виконавчої влади і вітчизняна історія знає чимало прикладів реорганізації органів державної влади, в тому числі і Державної податкової служби України.

Перша умова успіху публічного управління полягає в знанні того, чим слід управляти, що необхідно регулювати і якими методами. Той факт, що Уряд України не в повній мірі має постійну структуру органів влади, яка час від часу підлягає періодичним реорганізаціям, наслідком чого є докладання чималих зусиль і часу в налагодженні роботи новоствореного органу виконавчої влади, що інколи знижує ефективність самостійних характеристик Уряду держави.

М. П. Кучерявенко зазначає, що податковий контроль характеризується певними особливостями, що розкривають його зміст [32, с. 317]: це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

1) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що передбачає широкий підхід до змісту податкового контролю;

2) характеризується чіткою цілеспрямованістю. Насамперед, йдеться про спрямованість об'єкта контролю;

3) податковий контроль пов'язаний не лише з грошовими, але й з матеріальними засобами;

4) виражає відносини влади й підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений

імперативний характер;

5) податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів.

Далі М. П. Кучерявенко формулює основні завдання податкового контролю [32, с. 318]:

- 1) перевірка виконання податкових обов'язків платників;
- 2) перевірка правильності і своєчасності здійснення операцій, пов'язаних з оподаткуванням, підтримка й забезпечення дисципліни у сфері оподаткування;
- 3) попередження й усунення правопорушень у сфері оподаткування, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності.

С.В. Василенко вважає, що податковий контроль охоплює дії податкових органів та їх посадових осіб щодо нагляду за дотриманням платниками податків та іншими зобов'язаними особами податкового законодавства, прийнятих відповідно до нього інших нормативно-правових актів щодо здійснення заходів для запобігання та усунення порушень, а також притягнення винних осіб до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Дії податкових органів та їх посадових і службових осіб можуть бути спрямовані на збирання податкової інформації, встановлення фактів податкових правопорушень, оформлення відповідних актів (довідок) та реалізацію інших заходів податкового контролю [6, с. 146].

На жаль, за останні роки мали місце численні реорганізації системи органів виконавчої влади, часто невиправдані і не викликані об'єктивною необхідністю зміни окремих структурних підрозділів цієї системи або функціоналу. При цьому чітко простежуються такі негативні фактори:

- ігнорування інтересів і завдань держави, політики в тій чи іншій сфері управління як системоутворюючого фактору, що визначає функціональне призначення того чи іншого органу державної влади;
- відсутність організаційно-правового обґрунтування утворення, злиття, поділу органів державної влади;

- переважання суб'єктивного фактору у вирішенні питання про структурні ланки системи виконавчої влади, обумовлене частою зміною очільників Уряду України та керівників контролюючих органів ;
- відсутність системного підходу до визначення функцій і повноважень органів державної влади при вирішенні питань про утворення цих органів;
- відсутність не лише чіткого законодавчого закріплення системи органів державної влади та визначення основних параметрів окремих ланок цієї системи, а й почасти наявність суперечливих норм, що регулюють вказані правовідносини (наприклад, закони України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII «Про державну службу в Україні» та від 17 березня 2011 року № 3166-VI, «Про центральні органи виконавчої влади»).

Чинний Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 року № 3166-VI, відповідно до ст. 1 якого систему центральних органів виконавчої влади складають міністерства України та інші центральні органи виконавчої влади. Система центральних органів виконавчої влади є складовою системи органів виконавчої влади, вищим органом якої є Кабінет Міністрів України. Міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації державної політики. Міністерство фінансів України, відповідно до п. 1 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375, є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову, бюджетну та боргову політику, державну політику у сфері міжбюджетних відносин та місцевих бюджетів, державну політику у сфері державного пробірнього контролю, бухгалтерського обліку та аудиту, випуску і проведення лотерей, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю,

казначейського обслуговування бюджет-них коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності та забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної політики у сфері контролю за трансфертним ціноутворенням, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку.

Отже, Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики.

Державна податкова служба України була утворена внаслідок проведення реформи Державної фіскальної служби України, що дозволило вдосконалити організаційну структуру органу влади, який реалізує податкову та окрему митну політику; створити підґрунтя для демілітаризації податкових органів; покращити якість сервісів, що надаються платникам податків; підвищити прозорість та підзвітність роботи податкових та митних органів; виконати зобов'язання, взяті Україною перед Міжнародним валютним фондом, та зобов'язання відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС.

Постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» було розпочато реорганізацію ДФС шляхом поділу на Державну податкову та Державну митну служби як окремих центральних органів виконавчої влади, які забезпечуватимуть реалізацію політики у податковій та

митній сферах.

Тобто центральним органом виконавчої влади, який виконує окремі функції з реалізації податкової політики, стала Державна податкова служба України. Так, відповідно до п. 1 Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 227, Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Ідеологія проведення такої реформи полягала в створенні моделі виконавчої влади, при якій сфера публічного управління розділена на три основні блоки:

- 1) нормативне регулювання у встановленій сфері суспільних відносин і контроль за функціонуванням органів у зазначеній галузі;
- 2) реалізація контрольних чи контрольно-наглядових повноважень у певній сфері діяльності;
- 3) надання послуг, які мають право надавати держава, і управління державним майном.

Внаслідок реформи утворилися міністерства, служби, агенства. Міністерства відповідно мають право здійснювати нормативно-правове регулювання, служби – контроль і нагляд у певній галузі суспільних відносин, агенства мають право надавати послуги і управляти державним майном і виконувати правозастосовні функції.

Система виконавчої влади, безумовно, потребує спрощення її складу і зв'язків з іншими органами державної влади, а також деталізації завдань функціональної діяльності цих органів. Однак, проведена реформа державного управління не дозволяє з граничною точністю визначити всю структуру органів виконавчої влади, розмежувати і систематизувати окремі функції державного управління.

На даному етапі розвитку державного управління система органів виконавчої влади поки що не має чіткої і взаємоузгодженої структури. До того ж перетворення органів виконавчої влади не достатньо торкнулося вирішення нагальних проблем здійснення такого виду діяльності держави як податковий контроль, форм його проведення, сутності та видів. Разом з тим, проведена реформа мала помітний вплив на статус органів влади, уповноважених здійснювати зазначений вид контролю.

Податкові органи з органів влади загальної компетенції перетворилися на органи влади спеціальної компетенції, і їх основною діяльністю, виходячи з аналізу положень Положення №227, у даний час є здійснення податкового контролю. Безперечно досвід зарубіжних країн, зокрема Франції, показує доцільність об'єднання всіх державних органів, уповноважених в сфері доходів або видатків, під керівництвом Міністерства фінансів. Однак, визначаючи специфіку діяльності того чи іншого органу влади, на наш погляд, недостатньо чітко встановлено сферу діяльності Державної податкової служби України. Разом з тим, за податковими органами збереглися функції контролю за наявністю державної реєстрації платника податків, валютного контролю, контролю за правильністю застосування законодавства про РРО та законодавства щодо регулювання виробництва та обігу спиртів, біоетанолу, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального.

Так, відповідно до підпункту 36 п. 6 Положення № 227, ДПС для виконання покладених на неї завдань має право під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, зокрема щодо провадження особою господарської діяльності без державної реєстрації.

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР контроль за додержанням суб'єктами господарювання порядку проведення розрахунків за товари (послуги), операцій

з видачі готівкових коштів держателям електронних платіжних засобів та інших вимог цього Закону здійснюють контролюючі органи шляхом проведення фактичних та документальних перевірок відповідно до Податкового кодексу України [69]. Контроль за додержанням суб'єктами господарювання порядку виконання операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі здійснюють Національний банк України та центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, шляхом проведення перевірок відповідно до закону.

Слід сказати, що відповідно до Положення № 227, відсутність законної можливості у податкових органів впливати на нормативно-правове регулювання в податковій сфері може негативно позначитися на взаємовідносинах податкового органу з платниками податків, оскільки ДПС відповідно до підпункту 2 п. 4 вказаного вище Положення розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів.

Нормативно-правове регулювання податкових відносин здійснює на підзаконному рівні Міністерство фінансів України (наприклад, Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727).

Податкове законодавство в Україні є досить складним, безперервно змінюється і вдосконалюється. У зв'язку з чим, важко в повній мірі передбачити всі можливі зміни при прийнятті того чи іншого податкового закону про внесення змін до Податкового кодексу України. Нормативно-правові акти органів влади, зокрема колишньої Державної податкової адміністрації України (до 10 грудня 2010 року) та Державної податкової служби (до 25 грудня 2012

року), проходили необхідну реєстрацію в Мін'юсті України і дозволяли регламентувати відносини, що не були врегульовані нормами права на рівні законодавчого акту, заповнюючи прогалини чинного законодавства України. ДПА та ДПС України (до 25 грудня 2012 року) під час свого існування проводили велику роботу не тільки з роз'яснення чинних нормативно-правових актів, а й з узагальнення практики їх застосування, аналізу результатів перевірок, звітних і статистичних даних.

Зазначений обсяг повноважень цього контролюючого органу держави дозволяв своєчасно і повно реагувати на зміни, що відбувалися в податковій сфері.

Суспільство, галузеві комітети Верховної Ради України, Кабінет Міністрів України та й Міністерство фінансів України, вимагають звітування про проведену роботи від керівника податкового органу. Оскільки відповідальність за повноту та ефективність реалізації передбачених законодавством функцій, покладених на податкові органи несуть останні, у тому числі в особі керівника. Відповідно, важливим є те, що податкові органи повинні володіти дієвими засобами та інструментами, покликаними забезпечити виконання поставлених завдань, здійснення владних повноважень. Мати можливість їх швидко змінювати, доповнювати у разі необхідності, усувати ті прогалини, які використовують платники податків щоб ухилятися від сплати податків (прикладом у даній ситуації може слугувати Автоматизована система аналізу та управління ризиками (АСАУР) як це сукупність програмно-інформаційних комплексів, які забезпечують функціонування системи управління ризиками під час митного контролю та оформлення товарів і транспортних засобів. АСАУР сформована на досвіді запобігання, прогнозування та виявлення порушень митного законодавства).

Безсумнівно, відсутність функції нормативно-правового регулювання, підготовки та прийняття нормативно-правових актів у Державної податкової служби України станом на сьогодні ускладнила роботу з оперативного реагування на зміни, що відбуваються в податковій сфері, а також вплив на

вдосконалення норм чинного податкового законодавства. Окрім того надала можливість несумлінним платникам податків ухилятися від оподаткування та зловживати правами. Однак, така функція як інформування платників податків про діючі податки і збори, надання роз'яснень з питань оподаткування зберіглася за податковими органами. Так, зокрема, відповідно до підпункту 73-74, 76 п. 4 Положення № 227, ДПС формує свою інформаційну політику та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством, організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС.

Наразі склалася ситуація, при якій існує два органи влади, які можуть надавати інформаційну допомогу з питань застосування податкового законодавства України, – це, зокрема, з одного боку, це Міністерство фінансів України, з іншого – Державна податкова служба України. Для регламентування діяльності зазначених органів влади щодо інформування платників податків з питань оподаткування, на наш погляд, слід розмежовувати повноваження в зазначеній сфері та визначити її у відповідному нормативно-правового акті Кабінету Міністрів України. Крім того, як свідчить практика на прикладі підготовки і видання узагальнюючих податкових консультацій, контролюючі органи (ДПС, Міндоходів) були більш ефективними при реалізації цієї функції на відміну від Міністерства фінансів України.

Отже, в результаті проведення реформи державного управління податковий орган став спеціалізованим державним органом, що здійснює функції з податкового контролю.

Податковий контроль, як визначено статтею 61 Податкового кодексу України, – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки,

проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Поняття податкового контролю у розумінні Податкового кодексу України – це не лише перевірки платників податків, а й ведення їх обліку; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 «Трансфертне ціноутворення» цього Кодексу; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; проведення звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Слід зауважити, що виконання частини з цих функцій перебуває на межі діяльності, регламентованої адміністративно-правовими нормами, наприклад, відповідно до Положення № 227, ДПС здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом; здійснює ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі та зберігання пального і контроль за таким виробництвом; організовує реєстрацію та облік реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), реєстрацію розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій.

Зокрема, на нашу думку, поняття податкового контролю з наукової точки зору, значно ширше ніж регламентоване Податковим кодексом України. Вважаємо, що перехід у площину електронного документообігу та обміну інформацією, не лише на рівні державних органів, відповідних інституцій іноземних держав, запровадження непрямих методів оподаткування, роз'яснювальна робота податкового органу з метою недопущення та/або

упередження порушень податкового законодавства, налагодження тісної співпраці з органами державного фінмоніторингу також є складовими елементами податкового контролю.

Розглядаючи проблему правового регулювання податкового контролю, необхідно також провести аналіз тих змін чинного законодавства України, які мають бути спрямовані на вдосконалення податкового адміністрування. У даний час у фінансово-правовій науці не існує єдиного підходу до розуміння терміну «податкове адміністрування», проте відповідно до п. 14.1.1-1 ст. 14 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Однак, на нашу думку, метою податкового адміністрування має бути вдосконалення податкового контролю, впорядкування податкових перевірок та документообігу в податковій сфері, обліку платежів та платників, покращення умов для самостійного і сумлінного виконання платниками податків конституційного обов'язку зі сплати встановлених чинним законодавством України податків і зборів, розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків.

На наш погляд, комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення податкового адміністрування, не може обмежуватися лише зміною порядку проведення податкового контролю. Вказану діяльність слід розглядати більш широко. Так, податкове адміністрування може включати в себе:

1. Правову регламентацію діяльності податкових органів щодо здійснення податкового контролю, яка в свою чергу включає: впорядкування форм проведення податкового контролю, детальне закріплення в чинному законодавстві України всієї процедури проведення податкових перевірок та інших заходів податкового контролю; норм, що детально не лише регламентуватимуть дії посадових та службових осіб при проведенні податкового контролю, а й обов'язки та відповідальність платників податків при проведенні останнього; виключення положень в Податковому кодексі України, що суперечать один одному (колізія норм) та призводять до неоднозначного розуміння та тлумачення (наприклад, щодо сплати акцизного податку виробниками тютюнових виробів, які експортуються за межі України, зокрема при переробці давальницької сировини), що відповідатиме принципу правової визначеності та відповідній практиці Європейського Суду з прав людини (наприклад, рішенню ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14 січня 2011 року(остаточне рішення).

2. Удосконалення податкового законодавства України, зокрема, включення до Податкового кодексу України норм, що усувають існуючі прогалини нормативно-правового регулювання податкових відносин (наприклад, щодо особливостей виконання Державною податковою службою України рішень судів, імплементації та застосування механізмів передбачених у міжнародних нормативно-правових актах (e.g.«tax rulings», встановлення та доказування представництва нерезидентів), оподаткування угод про розподіл продукції).

3. Розширення законодавчо закріплених процедур в сфері податкового контролю, що дозволяють гарантувати дотримання прав і законних інтересів платників податків, закріплення за податковим органом обов'язку щодо здійснення безкоштовного консультування платників податків з питань оподаткування, в тому числі при вирішенні питань про майбутні розміри сплати податків за зверненнями до податкового органу платника податків.

4. Введення нових процедур, що дозволяють мінімізувати витрати,

пов'язані з оподаткуванням: по-перше, витрат платника податку, пов'язаних з поданням фінансової звітності та бухгалтерської документації до податкового органу; документів, що запитуються податковими органами при проведенні податкових перевірок, по-друге, витрат держави, спрямованих на здійснення заходів податкового контролю, проведення експертиз, направлення податкових вимог і податкових повідомлень-рішень тощо.

При цьому слід зазначити, що як вдосконалення податкового законодавства України, так і мінімізація витрат платників податків і держави, пов'язаних з оподаткуванням і адмініструванням податків, дозволить ефективніше проводити економічну політику, покращити становище малого і середнього бізнесу в країні, що позитивно вплине на податкові надходження до Державного бюджету України та забезпечить дотримання основних принципів податкового законодавства.

Отже, податкове адміністрування не має обмежуватися упорядкуванням форм податкового контролю, а включати в себе весь комплекс заходів, спрямованих на вдосконалення оподаткування, розвиток інституту захисту прав і свобод платника податків, надання податковим органам необхідних для реалізації визначених чинним законодавством функцій прав та повноважень, проведення ефективної політики в податковій сфері.

На основі проведеного аналізу, можна виділити основні напрямки розвитку податкового контролю, якими, на наш погляд, є: вдосконалення норм, що регламентують порядок проведення податкового контролю; розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків при дотриманні балансу повноважень податкових органів з урахуванням їх статусу завдань, що перед ними стоять за чинним законодавством України (безспірне списання податкового боргу, який виник внаслідок самостійно задекларованих платником сум податків і зборів до сплати, розкриття банківської таємниці та ін.).

Реформа державного управління та реорганізація деяких центральних органів виконавчої влади України були спрямовані на впорядкування структури

органів виконавчої влади, змінили статус податкових органів, підпорядкувавши їх Міністерству фінансів України, яке є уповноваженим органом держави у сфері розробки та забезпечення реалізації податкової політики держави. Однак компетенція податкових органів носить галузевий характер, основним завданням яких є саме державний контроль за дотриманням податкового законодавства України, внаслідок чого підпорядкування ДПС Міністерству фінансів України, на нашу думку, є дискусійним, і не завжди позначається позитивно на розвитку зазначеного виду контрольної діяльності держави, оскільки цілі діяльності фінансових і податкових органів держави діаметрально є протилежними. У зв'язку із цим, можливою є зміна статусу податкових органів наділення їх повноваженнями щодо прийняття підзаконних нормативно-правових актів, перепідпорядкування податкових органів безпосередньо Кабінету Міністрів України, зокрема, що мало місце на практиці у 1996-2010 рр.[5], у 2012-2013 рр. та, зокрема, щодо Державної аудиторської служби України. Підпорядкування податкових органів Уряду України дозволить не порушувати принцип незалежності податкового контролю..

3.2. Запровадження процесу цифровізації у діяльність органів Державної податкової служби

В світі склалася нова реальність, яка спонукає уряди всіх країн до проведення політики системної цифрової економіки за допомогою цифрової трансформації шляхом вдосконалення відповідних галузей національного законодавства, розробки та реалізації масштабних державних стратегій, проектів та програм, зокрема – повне переведення сфери публічного управління на цифрові технології [35]. Цифровізація торкнулася усіх сфер суспільного життя.

Цифровізація – є однією з визначальних тенденцій розвитку людської цивілізації, яка формує більш інклюзивне суспільство та кращі механізми управління, розширює доступ до охорони здоров'я, освіти та банківської справи, підвищує якість та охоплення державних послуг, розширює спосіб співпраці людей. А Пандемія Covid-19 довела важливість та потрібність цифрових

технологій для добробуту населення та розвитку економік [37].

Сьогодні цифрові технології впроваджуються як частина бізнес-процесів, а їх повсюдне застосування проглядається в усіх сферах життя, оскільки: їх експонентне зниження вартості у поєднанні з наявними хмарними послугами знижує капіталовкладення, необхідні для здійснення діяльності; їх застосування зменшує витрати, збільшує продуктивність та ефективність прийняття рішень; вони стають дешевшими та, відповідно, доступнішими завдяки безкоштовному контенту та послугам; вони можуть використовуватися для створення унікальних продуктів [37]. Всі ці доводи, без сумніву вплинули й на початок процесу цифровізації у сфері відносин між контролюючими органами та платниками податків, в результаті чого було створено велику кількість програмних продуктів, які сприяли покращенню процесу адміністрування податків та зборів завдяки суттєвій економії часу потрібного для адміністрування та зручності розроблених сервісів. Проте, дана проблематика потребує подальшого дослідження з урахуванням сучасних викликів: запровадження воєнного стану, виникненню проблем комунікації з платниками податків, що знаходяться на території активних бойових дій або прилеглих до них, або тих, що вимушені були змінити своє місцезнаходження.

Проблемам цифрової трансформації в роботі органах ДПС приділили увагу А. І. Луцик та Н. Г. Синютка, вони дослідили процеси діджиталізації фіскального простору. Вони довели, що ці процеси, з одного боку, можуть стимулювати уникнення й ухилення від оподаткування, а з іншого, – підвищувати ефективність фіскальної політики. На їх думку: «Цифрові технології послаблюють інформаційні обмеження у здійсненні податкового контролю для виявлення справжніх економічних результатів платників податків, а також дають змогу запроваджувати складні системи оподаткування з меншими затратами» [35]. Хоча, слід зазначити, що темі цифровізації у роботі контролюючих органів дуже мало було приділено уваги у наукових колах.

Цифровізацією вважається – насичення фізичного світу електронно-цифровими пристроями, засобами, системами та налагодження електронно-

комунікаційного обміну між ними, що фактично уможлиблює інтегральну взаємодію віртуального та фізичного, тобто створює кіберфізичний простір [85].

Основною метою цифровізації – є досягнення цифрової трансформації існуючих та створенні нових галузей економіки, а також трансформації сфер життєдіяльності у нові більш ефективні та сучасні [85]. Сутність цифрової трансформації полягає у спрощенні рутинних процесів шляхом їх автоматизації. Зважаючи на світові тенденції, цифрова трансформація – є процесом незворотнім.

Цифровізація має безліч переваг. Адже вона не обмежується виключним використанням технологій; вона характеризується зміною культури, інтегрованої в усі сфери роботи, та трансформацією в управлінні різними командами. Мінімізації витрат (цифровізація документів, що призводить до загальної оптимізації процесу), підвищення ефективності та продуктивності, швидке, ефективніше прийняття рішень у реальному часі, скорочення часу та витрат на розробку нових продуктів та швидка реакція на зміну кон'юнктури ринку [37].

Фундаментальним документом, який визначає стратегічні напрями розвитку України – є «Національна економічна стратегія на період до 2030 року», затверджена Кабінетом Міністрів України від 3 березня 2021 року [70].

Стратегічним курсом цифрової економіки визначено такі стратегічні цілі та шляхи їх досягнення:

1. Акселерація економічної діяльності (розширення покриття мобільним та фіксованим Інтернетом, повна комп'ютеризація об'єктів соціальної інфраструктури, удосконалення системи хмарних послуг, повна цифровізація даних реєстрів, забезпечення кібербезпеки, удосконалення сфери електронних платежів).

2. Трансформація ресурсних секторів економіки у високопродуктивні, інтелектуальні та конкурентоспроможні (удосконалення інфраструктури, стимулювання безготівкових розрахунків, стимулювання розвитку електронної комерції, стимулювання бізнесу до співпраці у цифрових форматах).

3. Трансформація сфер життя в ефективні, сучасні та комфортні (цифрова трансформація системи освіти, удосконалення електронної системи охорони здоров'я, збільшення кількості та покращення якості онлайн соціальних послуг, в тому числі і від Податкової служби).

4. Створення нових можливостей для реалізації людського капіталу, розвитку інноваційних, креативних та «цифрових» індустрій і бізнесу (розвиток цифрових навичок громадян та професійних цифрових навичок, розширення переліку цифрових професій, синхронізація державних даних на всіх рівнях, забезпечення прозорості місцевих та державних бюджетів, удосконалення процесу збору статистичної інформації, підвищення якості державних електронних сервісів, удосконалення інструментів е-демократії, та ін).

Шляхами досягнення стратегічних цілей у напрямку цифровізації економіки у різних сферах розвитку, що сприятиме покращенню роботи контролюючих органів визнано:

- спрощення системи реєстрації, отримання дозволів та ліцензій на здійснення господарської діяльності;
- забезпечення цифровізації функціонування ліцензування, дозвільних систем у сфері господарської діяльності за декларативним принципом;
- цифровізація сфери державного нагляду (контролю);
- регулювання ринку землі шляхом створення системи моніторингу земельних відносин, дерегулювання сфери земле- устрою, цифровізація дозвільних процедур та адміністративних послуг у галузі земельних відносин, тощо [70].

Запровадження цифрових комунікацій у роботі органів Державної податкової служби України з платниками податків, це одна з складових цифрової трансформації нашої країни. І обумовлені ці процеси викликом суспільства до бажання отримувати якісні сервісні послуги від державних інституцій, що надаються державними органами незалежно від місця проживання зокрема на заходах цифровізації.

Цифрова трансформація робить усі процеси взаємодії контролюючих органів з платниками податків більш прозорими, надає можливість відстежити здійснення тієї чи іншої операції (як приклад можна привести прозорість процедур відшкодування ПДВ). Також, цифрова трансформація – є перепорою для реалізації різноманітних корупційних схем.

На сьогодні, Портфель проєктів цифрової трансформації ДПС України складається з наступних блоків:

- Розвиток безкоштовного програмного забезпечення реєстраторів розрахункових операцій.
- Розвиток інформаційної системи для збору, зберігання, використання даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) та програмних реєстраторів розрахункових операцій (далі – ПРРО), перевірки справжності та достовірності розрахункових документів (СОД РРО).
- Оновлення електронних послуг електронного кабінету платника податків (Е-Кабінету).
- Створення програмного продукту «XSD» (визначена схема XML) для стандартного аудиторського SAF-T UA.
- Створення підсистем ІКС «Адміністративне та судове оскарження».
- Розвиток ІКС «Міжнародний автоматичний обмін інформацією» Модуль CrS/CbC.
- Створення інформаційної системи електронного адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв за допомогою марки акцизного податку.
- Створення хмарного сховища для зберігання особистих ключів користувачів у кваліфікованому засобі електронного підпису КНЕДП ДПС.
- Розширення потужності серверного обладнання.
- Створення центру резервного копіювання інформаційних ресурсів ІКС ДПС.

Розглянемо більш детально окремі складові цифрової трансформації ДПС України. Так, з метою забезпечення ефективної взаємодії між органами місцевого самоврядування та Головним управлінням ДПС у областях побудова

комунікації відбувається із використанням Функціоналу «Електронний кабінет», який забезпечує електронну взаємодію в режимі онлайн. Для уповноважених осіб органів місцевого самоврядування доступні наступні сервіси

«Електронного кабінету»: перегляд облікових даних; подання податкової, фінансової звітності, статистичної звітності; перегляд та друк раніше поданої звітності; подання запиту про надання звітності в розрізі платників податків – юридичних осіб; інформація про реквізити нових бюджетних рахунків; здійснення листування з органами ДПС [51].

З 1 січня 2021 року ДПС України запровадила електронне інформування органів місцевого самоврядування. Так, контролюючі органи зобов'язані надавати органам місцевого самоврядування звітність у розрізі джерел доходів такого органу:

– про суми нарахованих та сплачених податків та зборів, суми податкового боргу та надмірно сплачених до місцевих бюджетів податків та зборів на територіях відповідних громад – щомісяця, не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним;

– про суми списаного безнадійного податкового боргу; суми розстрочених і відстрочених грошових зобов'язань, податкового боргу платників податків, які повинні бути сплачені до місцевих бюджетів на відповідних територіях; суми наданих податкових пільг – щокварталу, протягом 25 днів після закінчення звітного кварталу [74].

Створення та функціонування Електронного кабінету платника податків регламентовано ст. 42 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Електронний кабінет – є сукупністю інформаційно-телекомунікаційних систем ДПС, що забезпечує електронну форму взаємодії між платниками податків та державними, у тому числі контролюючими органами з питань реалізації прав та обов'язків, за дотриманням яких мають слідкувати контролюючі органи, а також відповідність поведінки платника існуючим нормативно-правовим актам [77].

Електронний кабінет створюється та функціонує за наступними

принципами:

- принцип прозорості, тобто обов'язкового оприлюднення методології реалізації положень ПК України в роботі електронного кабінету;
- принцип контрольованості – забезпечення можливості незалежної перевірки коректності роботи електронного кабінету через тестового платника, унеможливлення несанкціонованого втручання у роботу програмного забезпечення електронного кабінету;
- принцип автоматизованості – максимальної автоматизації процесів створення, прийняття, реєстрації, оброблення, зберігання документів та інших облікових даних платника податків;
- принцип спрощення процедури взаємодії платників податків та контролюючого органу та прискорення електронного документообігу між ними;
- принцип здійснення автоматизованого внесення до журналу всіх дій (подій), що відбуваються в електронному кабінеті, включаючи, зокрема, фіксацію дати і часу відправлення, отримання документів через електронний кабінет та будь-якої зміни даних, доступних в електронному кабінеті, за допомогою кваліфікованої електронної позначки часу.

Інформація про дату і час надсилання та отримання документів, іншої кореспонденції з ідентифікацією відправника та отримувача зберігається безстроково і може бути отримана через електронний кабінет у вигляді електронного документа, в тому числі у вигляді квитанції у текстовому форматі (п. 42-1.1, ст. 42-1 ПК України [52]).

«Електронний кабінет» забезпечує можливість реалізації платниками податків прав та обов'язків, визначених нормативно-правовими актами у сфері оподаткування шляхом: перегляду інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків та адмініструванням податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійсненням податкового контролю; дані системи електронного адміністрування податку на додану вартість; дані системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, тощо (п.

42-1.2, ст. 42-1 ПК України [52]).

За допомогою цього сервісу можна здійснювати листування з органами ДПС в режимі он-лайн, формувати та надсилати електронні документи, запити на отримання інформації, заяви для реєстрації платниками окремих податків та ін., перевіряти стан поданої звітності, вести документообіг та сплачувати податки в мережі Інтернет [50].

«Електронний кабінет» складається із загальнодоступної відкритої частини, вхід до якої здійснюється без ідентифікації користувача, та приватної частини (особистого кабінету). Для ознайомлення користувачів з роботою «Електронного кабінету платника податків» функціонує розділ «Допомога», який є доступним як у відкритій так і у приватній частині кабінету. Для фізичних осіб створено можливість за допомогою різних платіжних систем сплатити податки, збори, платежі за допомогою банківської карти [50].

Користуватись послугами відкритої частини «Електронного кабінету» можна без ідентифікації особи. Через відкриту частину користувачам доступні наступні можливості, як то: доступ до інформації з публічних реєстрів, а саме:

- дані про взяття платників на облік;
- реєстр страхувальників;
- дані реєстру платників податку на додану вартість;
- реєстр платників єдиного податку;
- інформація про РРО;
- інформація про книги обліку розрахункових операцій;
- дані реєстру платників акцизного податку з реалізації пального;
- реєстр осіб, які здійснюють операції з товарами;
- інформація про граничні терміни сплати податків, зборів, обов'язкових платежів та подання звітності (податковий календар);
- перегляд та друк бланків податкової звітності;
- заповнення декларації про майновий стан і доходи для громадян;
- контакти та адреси діючих центрів обслуговування платників [50].

Окремо створений Сервіс «ЕК для громадян», який працює в режимі

приватної частини та дозволяє громадянам перевірити загальну інформацію про себе як платника податків та про об'єкти оподаткування, переглянути повідомлення про обов'язок сплатити суму грошового зобов'язання, подати податкову декларацію про майновий стан та доходи, подати запит про суми виплачених доходів, подати облікову картку фізичної особи – платника податків [50].

Проте, користуватись «Електронним кабінетом платника податків» можуть не лише юридичні особи та фізичні особи-підприємці, але й будь-яка особа, яка бажає отримувати адміністративні послуги, консультації, здійснювати розрахунки з бюджетом, замовляти та отримувати довідки, звітувати в електронному вигляді не виходячи з дому.

У приватній частині «Електронного кабінету» в залежності від типу платника (юридична особа, фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності, громадянин тощо) надано доступ до наступних сервісів: зазначено персоніфікований податковий календар; можливий перегляд облікових даних платника; подання звітності в електронному вигляді до органів ДПС, пенсійного фонду та статистики, а також перегляд та друк раніше поданої звітності; перегляд вхідних/вихідних документів; здійснення листування з органами ДПС; подання заяв, запитів для отримання інформації; перегляд інформації про стан розрахунків з бюджетом; здійснення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них у єдиному реєстрі податкових накладних, інформація з ЄРПН; отримання інформації з реєстрів операцій та транзакцій в системі Електронного адміністрування ПДВ, а також, інформації з реєстрів операцій та транзакцій в системі Електронного адміністрування реалізації пального [50].

На сьогодні, в стадії запровадження залишаються сервіси, як то:

– отримання платниками податків копій наказів про проведення перевірок, повідомлень про проведення перевірок, актів (довідок) перевірок, відповідних запитів та інших документів, складених у зв'язку з проведенням та за результатами перевірок і звірок, передбачених ПК України, а також у зв'язку

з розглядом заперечень платників податків до результатів перевірок та/або пояснень платника податків;

– забезпечення можливості адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, у тому числі подання заперечень на акт або довідку, якими оформлені результати перевірки, подання скарги на податкове повідомлення-рішення або інше рішення, дію або бездіяльність контролюючого органу чи посадової особи контролюючого органу, у тому числі рішення про коригування митної вартості, рішення щодо класифікації товарів для митних цілей, про визначення країни походження, рішення щодо підстав для надання податкових пільг тощо;

– подання звернення на отримання індивідуальної податкової консультації в електронній формі. У разі необхідності платники податків можуть прикріпити до звернення копії необхідних документів.

Проте, на період дії воєнного стану обмежено доступ до публічних електронних реєстрів в електронному кабінеті ДПС раніше доступних для перегляду, як то: Реєстр платників ПДВ; Реєстр платників акцизного збору; Реєстр платників єдиного податку; Реєстр платників податків фізичних осіб; Реєстр великих платників податків; Реєстр платників податків нерезидентів; Реєстр форм електронних документів; Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій; Державний реєстр реєстраторів розрахункових документів; Реєстр боржників; Єдиний реєстр суб'єктів господарювання, які можуть здійснювати реалізацію безхазяйного майна та майна, що переходить у власність держави.

В межах реалізації проекту оновлення електронних послуг для користувачів «Електронного кабінету» вдосконалено та розширено функціонал ІКС «Електронний кабінет» (рис. 3.1).

На сьогодні, ДПС активно надає послуги через Портал «Дія», який є онлайн сервісом державних послуг, де все швидко, чітко й зрозуміло побудовано. Дія – є мобільним застосунком з електронними документами, та даними про людину з реєстрів. Дія – це застосунок в якому є усі потрібні документи в одному місці, у

смартфоні людини [86].

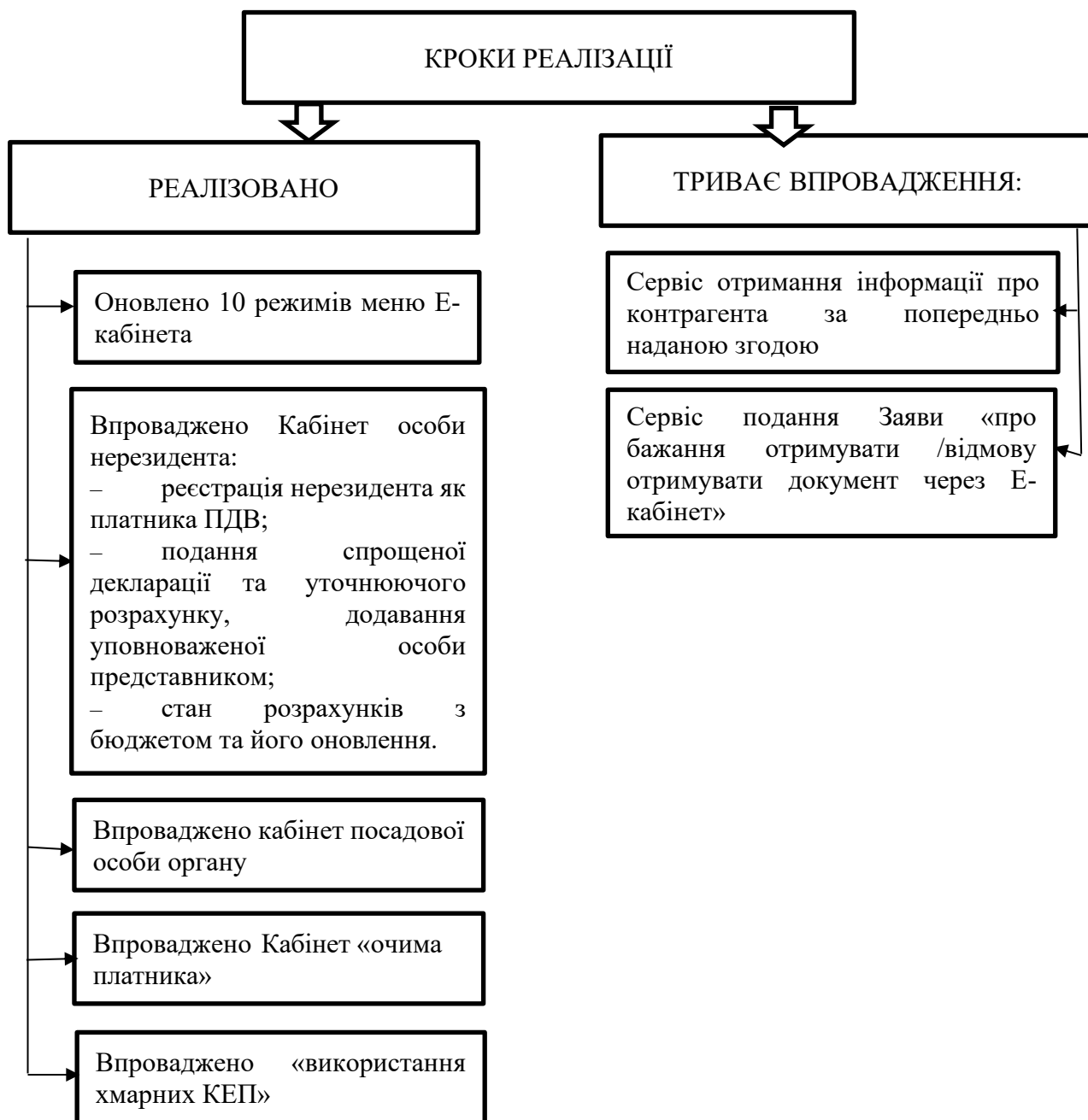


Рис. 3.1. Оновлення електронних послуг Е-кабінету платника податків

Наразі серед проектів цифрової трансформації – є доступним державна реєстрація юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (е-Бізнес). Запровадження електронних та автоматичних послуг з реєстрації бізнесу, громадських об'єднань, подання відомостей про кінцевих бенефіціарних власників, модернізація існуючого Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, реалізація

електронних взаємодій з інформаційними системами органів державної влади [86]. Що дозволяє юридичним та фізичним особам – підприємцям швидко та зручно отримати статус суб'єкта господарської діяльності, стати учасником правовідносин (зокрема й податкових) та набути податкової правосуб'єктності (можливості мати й реалізувати свої права та обов'язки як учасників правовідносин). В онлайн сервісі «Дія», на сьогодні, реалізовані наступні послуги, що надаються ДПС:

1. В режимі «Ліцензії та дозволи» у платника податків – є можливість реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до них. В цьому розділі меню користувачі електронного кабінету отримують доступ до двох режимів: Видані ПН/РК (Отримані ПН/РК). В цьому вікні користувачі електронного кабінету отримують перелік всіх накладних і розрахунків коригування, поданих через електронний кабінет у відповідному звітному періоді, та мають можливість створювати, редагувати, підписувати і направляти їх до органів ДПС.

2. В режимі «Витяги та довідки» платник податків може дізнатися про «Стан розрахунків з бюджетом». Меню «Стан розрахунків з бюджетом» надає користувачу електронного кабінету доступ до своїх особових рахунків із сплати податків, зборів та інших платежів. При зверненні до зазначеного пункту меню відображається зведена інформація станом на момент звернення, що містить наступну інформацію по кожному виду платежу:

- Назва Територіального органу ДПС;
- Код платежу, Стаття та Назва платежу;
- Надмірно сплачені суми та суми, які будуть нараховані в наступних звітних періодах «+» (Надмірно сплачені суми єдиного внеску (авансові платежі) для єдиного внеску);
- Податковий борг «-» (без врахування пені) (заборгованість «-» з єдиного внеску);
- Залишок несплаченої пені;
- Не застосована штрафна санкція (передбачена відповідно норм ПК

України);

- Термін сплати.

3) В режимі «Створення бізнесу» особа може здійснити:

- автоматичну реєстрацію фізичної особи – підприємця;
- внести зміну до облікових даних ФОП;
- здійснити закриття ФОП;
- подати «Заяву про набуття статусу резидента Дія.City»;
- подати єДекларацію (це передбачена можливість подання декларації

про провадження господарської діяльності під час дії воєнного стану).

Крім того відбувається подальше підвищення діджиталізації та розробка нових інструментів, які б значно підвищили ефективність податкового адміністрування, які в себе включають:

- впровадження більшої перевіреної звітності через третіх осіб (наприклад, інтеграція інформації в управлінські процеси, що надходять від фінансових посередників, інші частини органів державної влади, інших платників податків та інших податкових адміністрацій);

- впровадження більш надійних систем звітності (наприклад, оцифрування податкових накладних, он-лайн каси, побудова основних податкових правил в бухгалтерському програмному забезпеченні тощо);

- покращене виявлення можливих невідповідностей шляхом кращого моделювання оцінки ризиків, використання все більших обсягів цифрових даних і передових аналітичних методів; вдосконалення послуг для платників податків, в тому числі через електронну подачу, електронну оплату, он-лайн-інструменти самообслуговування та цільову допомогу, таку як он-лайн-чати. [30, с. 67].

Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій, програмного забезпечення та відповідної інфраструктури створює певні передумови для формування державної політики цифрового розвитку [106], зокрема й у сфері реалізації податкової політики.

Процеси цифровізації у діяльності органів ДПС мають позитивні наслідки, до речі, запровадження технологій у процеси податкового адміністрування

дозволяє обробляти великі масиви даних, витратити на це менше часу, швидше отримувати необхідну актуальну інформацію стосовно відповідних платників податків. За допомогою цифрових технологій забезпечується прозорість бізнес-процесів в економіці країни [30, с. 92–93].

Але існують певні перешкоди для запровадження процесу цифровізації, серед яких можна виділити проблеми інституціонального характеру, зокрема: низький рівень довіри до органів державної влади та місцевого самоврядування; недостатній рівень цифрової грамотності окремих верст населення; схильність платників податків до тінізації отриманих доходів; складність процесу адаптації суб'єктів підприємницької діяльності до запровадження цифрових технологій; недостатній рівень інформаційної культури населення; низький рівень довіри користувачів Інтернету до цифрової економіки, тощо.

Загальна оцінка цифрової грамотності громадян свідчить про те, що 53% громадян перебувають нижче позначки «базовий рівень». До того ж, аналіз рівня володіння цифровими навичками відображає стійку залежність між віком і цифровою грамотністю. У групі віком 40–49 років переважають ті, що не мають достатніх цифрових навичок [70]. Це той вік, коли особа має найбільшу трудову активність, і виявляється, що у цьому віці 53% громадян мають низький рівень комп'ютерної грамотності. Це призводить до того, що особа не бажає реєструватися в електронному кабінеті платника податків, що сприяє більш ефективній комунікації з контролюючими органами, а віддає перевагу листуванню, шляхом надіслання за податковою адресою платникові податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або ж особисто вручаються платникові. Використання електронного кабінету надає можливості платникові швидко та оперативно подати податкову звітність та звітність до пенсійного фонду й, надалі, відслідковувати її прийняття контролюючими органами; він може переглядати раніше подану звітність; отримувати інформацію про стан розрахунків з бюджетом, відомості про суми отриманих доходів і утриманих податків податковими агентами, що допомагає йому своєчасно та повній мірі виконувати свій податковий обов'язок.

Проте, низький рівень цифрової компетентності спостерігається не лише серед населення (платників податків), але й серед працівників контролюючих органів.

У «Національній економічній стратегії на період до 2030 року» зазначено, що: «Крім загальних цифрових компетенцій, проблемою залишається низький рівень цифрових навичок серед державних службовців... Перехід на електронні послуги у цій сфері повинен супроводжуватися масштабною освітньою кампанією для державних службовців та фахівців соціальної сфери» [70].

«Концепція розвитку цифрових компетентностей та затвердження плану заходів з її реалізації» схвалена розпорядженням Кабінет міністрів України від 3 березня 2021 р. передбачає формування і розвиток цифрових навичок та цифрових компетентностей у суспільстві шляхом:

- здобуття особою цифрової освіти з використанням інформаційних ресурсів, нових освітніх технологій та цифрових освітніх ресурсів, спрямованих на підвищення рівня цифрових навичок та цифрових компетентностей;
- забезпечення безперервного розвитку професійних цифрових компетентностей для фахівців в системі підвищення кваліфікації різних галузей діяльності;
- створення Єдиного державного веб-порталу цифрової освіти «Дія. Цифрова освіта»;
- розроблення заходів щодо впровадження цифрових засобів доведення інформації (телебачення, соціальні мережі, трансляція в Інтернеті тощо) [84]. На сьогодні, у ДПС України за участі Міністерства цифрової трансформації України проводиться навчання працівників територіальних органів ДПС з питань цифровізації. Навчання відбувається протягом двох місяців у формі вебінарів Zoom та охоплює усіх працівників, залучених до обслуговування платників податків. У рамках навчання обговорюються питання: як за допомогою мобільного застосунку «Дія» отримати копії цифрових документів (шеринг документів) під час надання адміністративних послуг у центрах обслуговування платників ДПС, а також як отримати податкові послуги

на Порталі «Дія». За результатами навчання з метою перевірки набутих знань організовано проведення тестування працівників територіальних органів ДПС [18]. Такий крок має розширити рівень цифрової компетентності контролюючих органів, проте для взаємодії з платниками податків цього не достатньо.

Отже, перехід на повномасштабну стадію використання електронних послуг, зокрема у сфері взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами має бути підкріплене не тільки освітньою кампанією для працівників органів ДПС, а перш за все й громадян, і це має відбуватися з одночасним проведенням курсів фінансової грамотності, в результаті чого особа – платник податків навчилася б не тільки обраховувати власні доходи із використанням різних системи оподаткування (загальної, спрощеної) для подальшого прийняття рішення щодо оптимальності застосування однієї із цих систем, а й отримати знання з приводу використання цифрового контенту у співпраці з контролюючими органами.

3.3. Досвід управління оподаткуванням у країнах з ринковою економікою та можливості його адаптації в Україні

В умовах економічної та політичної нестабільності посилюється залежність соціально-економічного розвитку країни від ефективності фіскальної системи держави, у тому числі й системи податкового адміністрування. Саме в умовах обмеженості фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні держави, важливо вжити заходів, які дозволять підвищити оперативність, ефективність і правомірність роботи податкових органів і скоротити витрати на проведення необхідних контрольних-перевірних дій. Однією з передумов подальшого покращання діяльності податкових органів України є використання позитивного зарубіжного досвіду в цій сфері.

Обсяг податкових надходжень до бюджету залежить від стану економіки і, в значній мірі, – від ефективності роботи фіскальних служб. Для того, щоб ця залежність не порушувалася, необхідно вдосконалювати роботу вітчизняних органів державної податкової служби, в тому числі шляхом вивчення та аналізу

зарубіжного досвіду роботи фіскальних служб з перспективою впровадження окремих його елементів в Україні.

З цією метою визначені такі напрями вивчення зарубіжного досвіду (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Схема дослідження організації роботи фіскальних служб у зарубіжних країнах

Основою ефективної роботи податкових органів є, в першу чергу, організаційна структура органів ДПС. За даними досліджень Організації економічного співробітництва та розвитку, за останні 20-30 років спостерігаються еволюційні зміни внутрішньої організаційної структури національних податкових органів країн Європи. Організація роботи податкових органів розвивається від моделі «за видами податків» до «функціональної моделі» і далі – до нещодавно розробленої моделі «за видами платників» [6, с. 119].

Модель «за видами податків» мала такі негативні риси: департаменти, що поділялися за видами податків, були багатофункціональними та відокремленими один від одного; спостерігалось дублювання функцій у департаментах; система була незручною для платників, що мали сплачувати кілька видів податків (перш за все, великі підприємства) тощо. Наслідком такої моделі була низька мобільність у використанні потенціалу податкового персоналу, оскільки робота конкретного працівника обмежувалась певним видом податків, та ускладненнями у процесі організаційного планування й координації діяльності

податкових органів.

Щоб позбавитися вказаних недоліків, організаційну структуру податкових органів багатьох країн було перебудовано за принципами «функціональної моделі». Згідно з цією моделлю, податковий персонал організується не за видами податків, а за функціями (реєстрація, облік, обробка інформації, контроль, збір тощо). Це дозволяє забезпечити більшу стандартизацію податкової роботи, спростити комп'ютеризацію та систематизацію інформації щодо платників, підвищує операційну ефективність. Однак функціональний підхід, що передбачає певну стандартизацію в обслуговуванні, може призвести до неякісного (часом не-сумісного) обслуговування різних категорій платників.

Новою є модель «за видами платників», нещодавно розроблена кількома розвиненими країнами. Вона передбачає роботу податкових органів через таку сегментацію платників: великий бізнес, малий і середній бізнес, фізичні особи тощо. Логіка такої сегментації полягає у тому, що кожній із цих груп платників притаманні свої особливості у дотриманні податкової дисципліни, наслідком чого є різний ступінь ризику несплати податків.

У Швеції повноваження зі збору податків, перевірки правильності їх нарахування та стягнення податкових недоїмок покладені на Агентство зі сплати податків. Організаційна структура податкових органів країни базується на трьох моделях, які взаємодіють досить ефективно: високий рівень добровільності сплати податків, повернення надлишку сплачених податків в автоматичному режимі.

Це свідчить про те, що ефективним може бути запровадження не однієї з вищезазначених моделей, а їх об'єднання, що дасть можливість створити єдину структуру податкових органів, яка буде найбільшою мірою відповідати потребам соціально-економічного розвитку держави.

Організаційна структура податкових органів України відповідає рисам двох моделей: моделі «за видами податків» та «функціональній моделі». Більш ефективним для України є впровадження нової моделі організаційної структури «за видами платників», але з деякими особливостями, а саме з урахуванням

галузевої приналежності таких платників, що привело б до підвищення ефективності роботи органів ДПС. Результатом цього є створення окремого спеціалізованого підрозділу для великих платників податків. В Україні такі підрозділи представлені спеціалізованими державними податковими інспекціями по роботі з великими платниками податків (їх п'ять).

На сьогодні органи державного управління розвинених країн все ширше застосовують у своїй діяльності найкращий досвід, напрацьований у недержавному секторі економіки, насамперед у корпораціях, а саме методи корпоративного управління. Прикладом реалізації корпоративного управління було запровадження Консультативних рад при податкових відомствах кількох країн, що є свого роду проміжною ланкою між самим податковим органом та його керівником (міністром), який входить до складу Ради: США (1998 р.), Канада (1998 р.), Фінляндія (2002 р.), Сінгапур (1992 р.). Консультативна рада відіграє роль незалежного радника керівника податкового відомства із загальних та суто технічних питань оподаткування; здійснює нагляд за організацією роботи та управління податковим відомством; безпосередньо займається розробкою планів діяльності відомства; переглядає та затверджує фінансову звітність відомства, його річний бюджет та основні статті витрат; відповідає за те, щоб податкове відомство компетентно виконувало свої завдання.

Європейський Союз не відіграє пряму роль у зборі податків або встановленні податкових ставок. Сума податку, яку сплачує кожен громадянин, визначається його національним урядом, а також те, як витрачаються зібрані податки. Однак ЄС контролює національні податкові правила у деяких галузях; особливо щодо ділової та споживчої політики ЄС, щоб забезпечити:

- вільний рух товарів, послуг та капіталу по ЄС (на єдиному ринку)
- підприємства в одній країні не мають несправедливої переваги перед конкурентами в іншій
- податки не дискримінують споживачів, працівників чи підприємства з інших країн ЄС

Єдиний ринок дозволяє вільно продавати товари та послуги через кордони

усередині ЄС. Щоб полегшити завдання для бізнесу – та уникнути конкурентних диспропорцій між ними – країни ЄС погодилися погодити свої правила оподаткування товарів та послуг. Певні області отримують вигоду від конкретних угод, таких як податок на додану вартість (ПДВ) або податки на енергетичні продукти та електроенергію, тютюн та алкоголь.

ЄС також працює з країнами ЄС над координацією економічної політики, а також корпоративних та прибуткових податків. Мета полягає в тому, щоб зробити їх справедливими, ефективними та сприятливими економічному зростанню. Це важливо для забезпечення ясності щодо податків, які сплачують люди, які переїжджають до іншої країни ЄС, або підприємства, які інвестують за кордон. Така координація також допомагає запобігти ухилянню від сплати податків (рис. 3.2).



Рис. 3.3. Основні риси податкових служб в країнах Європейського Союзу

Податкові служби в країнах Європейського Союзу (ЄС) мають свої власні особливості, проте деякі загальні риси можна виділити:

1. Автоматизація та електронне управління. Більшість країн ЄС активно використовують інформаційні технології для автоматизації процесів податкового адміністрування. Це означає, що багато податкових процедур можна виконати онлайн, включаючи подання декларацій, сплату податків та отримання інформації про статус податкового обліку.

2. Чіткий та суворий контроль та висока рівень відповідальності. Податкові служби в країнах ЄС мають розвинуті механізми контролю за дотриманням податкового законодавства. Це може включати аудити, перевірки та інші заходи для виявлення порушень та забезпечення дотримання правил.

3. Широкий спектр податків. У більшості країн ЄС існує різноманітність податків, таких як податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб та інші.

4. Міжнародна співпраця. У зв'язку зі зростанням глобалізації та міжнародної торгівлі, податкові служби країн ЄС активно співпрацюють між собою та з іншими країнами для боротьби з податковим ухиленням та уникненням подвійного оподаткування.

5. Стратегічне планування та реформи. Багато країн ЄС постійно вдосконалюють свої податкові системи через стратегічне планування та реформи. Це може включати зміни в податковому законодавстві, оптимізацію податкових ставок та спрощення податкових процедур.

6. Використання цифрових інструментів. Деякі країни ЄС активно використовують цифрові інструменти та аналітику для аналізу податкових даних, виявлення та прогнозування податкових ризиків, а також для розробки більш ефективних податкових політик.

7. Ефективна система податкового консультування. Надання клієнтам допомоги у вигляді консультацій у сфері оподаткування, що включає в себе ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, а також складання необхідних декларацій

Послуги податкового консультування, що включають в себе консультації

клієнтам щодо оподаткування, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, а також підготовку необхідних декларацій, мають уніфіковане визначення та суть у всіх країнах Європейського Союзу. Оперативне прийняття управлінських рішень в сучасному бізнесі, в основі яких лежить використання широкого спектру інформації, є важливою передумовою для його функціонування. З цих причин консультації з оподаткування набули статусу ринкових послуг, а самі послуги перетворилися на організований та технологічний бізнес, який відповідає потребам суспільства. Підставою для цього є переважно зовнішні фактори, які базуються на високому рівні державного регулювання економіки, оподаткування та обліку [63].

Система податкового консультування у Чеській Республіці, Польщі, Словаччині та Німеччині базується на наявності нормативно-правового базису, що визначає вимоги до професійної кваліфікації податкового консультанта, його права та обов'язки щодо клієнта і держави, а також встановлює умови створення, завдання та принципи діяльності професійних об'єднань податкових консультантів. У Польщі всі податкові консультанти повинні бути членами Національної палати податкових консультантів (НППК) і занесені до відповідного реєстру, що надає їм статус «податкового консультанта» і забезпечує їх правовий захист з боку держави. У Німеччині законодавча база включає близько 40 нормативно-правових актів, що стосуються податкового консультування. Клієнти, що користуються послугами податкових консультантів, мають право на податкові пільги. Основна мета податкового консультування полягає у наданні клієнтам консультацій у сфері податкових питань та виконанні необхідних робіт. [64]. Це є позитивним аспектом, оскільки консультанти охоплюють більший спектр питань у своїй професії і можуть досліджувати та надавати консультації у більш широкому спектрі проблем.

При аналізі підготовки та освіти податкових консультантів у європейських країнах, на прикладі Польщі та Нідерландів, спостерігається, що ця система базується на чіткому розподілі прав та обов'язків, забезпечення високоякісних та професійних консультацій, а також уважного підходу до навчання податкових

консультантів для розвитку їх професійних навичок. В цих країнах відповідальним органом управління діяльністю податкових консультантів є Національна палата податкових консультантів, яка регулює всі зазначені аспекти. В Польщі для отримання статусу податкового консультанта необхідно пройти іспит та здійснити дворічну професійну практику, у Нідерландах – завершити тривалу трирічну освітню програму та взяти участь у тренінгах. У Німеччині аспіранти на посаду податкового консультанта повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права, а також пройти дворічний або трирічний стаж роботи у податковому консультанта або в податковій службі. Після відповідності усім критеріям кандидат має здати іспит, щоб отримати статус податкового консультанта.

Українському ринку послуг з податкового консультування відкриваються значні перспективи через його новизну та потенціал.

Законодавство України у сфері оподаткування визнається одним з найбільш складних у світі, а його практика застосування є неоднозначною та суперечливою. Національна практика показує, що податкові консультанти в Україні часто не мають достатньої кваліфікації та навичок, оскільки ця професія в Україні визнається складною та важкою. Постійні зміни в законодавстві та недостатня чіткість нормативно-правового забезпечення породжують проблеми стабільності та доступності, а також роблять податкове законодавство малозрозумілим для пересічного громадянина, що може відлякувати іноземних інвесторів від української економіки. Іншою серйозною проблемою в законодавстві України у сфері оподаткування є колізії та суперечності між законами та підзаконними нормативно-правовими актами. Додаткові нормативні акти, інструкції, роз'яснення та узгодження додають складнощів у податковий процес та порушують принципи загальності та рівності перед законом для всіх платників податків[65].

Для побудови ефективної системи податкового консультування в Україні необхідно вжити низку тактичних і стратегічних заходів як державними, так і приватними установами.

– проведення перегляду, актуалізації та прийняття Закону України «Про податкове консультування», який має визначити стійку основу для організації та координації діяльності податкових консультантів з урахуванням польської та чеської практики податкового консультування. Це включає наступні аспекти: обов'язкове накладання відповідальності на податкових консультантів за непрофесійне надання послуг і відшкодування завданих збитків клієнтам та державі; установлення контролю та обліку виданих ліцензійних дозволів і сертифікатів для здійснення діяльності у сфері податкового консультування.

– розробка та впровадження проекту, спрямованого на звільнення повного або часткового оподаткування суб'єктів господарської діяльності, які надають ліцензійні послуги з податкового консультування.

– створення інформаційно-консультаційних матеріалів у формі банерів, плакатів, оголошень у фіскальних органах щодо основ оподаткування та порядку дій для громадян - платників податків, які мають намір скористатися послугами податкового консультування.

– надання можливості фізичним особам – платникам податків використовувати право на податкову знижку, перенесенням сум коштів, витрачених на послуги податкового консультування, на податковий кредит.

На стадії розвитку інституту податкового консультування в Україні важливо визначити законодавчі засади його функціонування, включаючи поєднання державного регулювання із системою саморегулювання ринку податкових послуг, чітке визначення місця та ролі податкових консультантів у відносинах з платниками податків і контролюючими органами.

Узагальнюючи закордонний досвід можна виділити окремі його елементи, впровадження яких в Україні мало б позитивні наслідки (табл. 3.1).

Крім того, при удосконаленні адміністрування податків в Україні доцільно враховувати досвід окремих країн: італійський досвід організації контролю за діяльністю юридичних і фізичних осіб; німецький досвід структурної побудови податкових органів (наявність відділів штрафів і розслідувань); японський досвід організації роботи податкових органів (чотири основні напрями – керівництво

платниками податків, перевірка рахунків платників, податкові консультації і зв'язок з населенням) та досвід податкових органів щодо методів зниження ухилень від сплати податків; японський і французький досвід налагодження відносин між платниками податків і працівниками податкових органів; досвід західних країн щодо створення Консультативної ради.

Таблиця 3.1

Напрями удосконалення роботи податкових органів України в контексті досвіду зарубіжних країн

Особливості організації роботи податкових органів зарубіжних країн	Перспективні напрями впровадження досвіду роботи фіскальних служб інших країн в Україні
Існування Консультативних рад, які виступають у ролі незалежного радника керівника податкового відомства із загальних та суто технічних питань оподаткування і здійснюють нагляд за організацією роботи та управління податковим відомством	Упровадження Консультативних рад при обласних податкових адміністраціях у майбутньому, оскільки на сьогодні створення окремої структурної одиниці є обтяжливим
Здача податкової звітності лише в електронному вигляді; Наявність податкових інспекцій, що спеціалізуються на проведенні перевірок; Наявність відділів штрафів і розслідувань у структурі податкових органів; Перевірка великих платників податків щонайменше один раз на рік, але не частіше одного разу на шість місяців	Перехід на обов'язкове подання звітності в електронному вигляді та створення єдиної захищеної мережі, що об'єднає всі основні інформаційно-аналітичні системи, які функціонують в системі державних органів України. Створення спеціалізованої податкової інспекції – Державної податкової контрольно-перевірної інспекції, основною діяльністю якої була б лише контрольно-перевірна робота
Існування таких типів контролю: аналітичний, індуктивний, частковий, скорочений	Застосування у практиці контрольно-перевірної роботи зазначених видів італійського контролю
Чотири напрями в роботі податкових органів: керівництво платниками податків, перевірка рахунків платників, податкові консультації і зв'язок з населенням; Налагодження відносин між платниками податків і податковими органами шляхом проведення зустрічей, навчання основам оподаткування з дошкільного віку, вивчення всіх скарг і пропозицій платників та їх узагальнення, використання засобів телекомунікаційного зв'язку для спілкування з платниками	Упровадження в роботу податкових органів досвіду Японії щодо формування відкритих та взаємовигідних відносин платників податків з працівниками органів ДПС

Результатом упровадження розглянутого досвіду роботи фіскальних служб зарубіжних країн у діяльність податкових органів України стало б створення ефективної для бюджету й необтяжливої для платників податків системи

податкового адміністрування.

ВИСНОВКИ

Державне управління у сфері оподаткування має бути спрямовано на підвищення ефективності національної економіки, розширення бази оподаткування, зокрема на основі формування спеціальних системних блоків для середнього та малого бізнесу, стимулів для залучення іноземних інвестицій. Реформування систем оподаткування передбачає модернізацію податкового адміністрування, підвищення їх технічної оснащеності. Напрямом реформування є спрощення податкового законодавства, внесення в нього більшої ясності, вилучення багатоступеневих і складних вимог до фінансової звітності.

Процес модернізації податкового адміністрування реалізується із дотриманням загальних принципів реформування державної служби. Важливим елементом модернізації є запровадження відкритої конкуренції для бажаючих зайняти вакансії в державній службі, що потребує необхідних навичок і кваліфікацією.

Податковий менеджмент є складовою частиною загального фінансового менеджменту держави. З інституційної точки зору менеджмент – це лідируюча специфічна структура усіх організацій та інституцій, яка сприяє втіленню актуальної позиції держави та господарюючих суб'єктів щодо новаторства, продуктивності, розвитку людини і самого суб'єкта господарювання, якості, фінансових результатів, тобто щодо всього того, що має важливе значення для ефективних економічних показників.

Ефективний державний податковий менеджмент як вагома складова функції управління державними фінансами має включати комплекс заходів для визначення та оцінки запланованих та фактично виконаних обсягів податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин. Встановлювати та застосовувати форми відповідальності при порушенні норм податкового законодавства для забезпечення належного виконання платниками податків податкового законодавства, ефективності адміністрування податків, підвищення податкової культури та дисципліни.

Діяльність Державної податкової служби України має важливе значення

для забезпечення фінансової стійкості країни та потреб оборони. Певних особливостей зазнає діяльність податкових органів у період війни. У таких умовах служба знаходиться під великим тиском, оскільки потрібно максимально мобілізувати податкові ресурси для підтримки армії та інших потреб держави. Отже, Державна податкова служба є контролюючим органом держави, що регулює забезпечує надходження до бюджету України та контроль за їх своєчасністю та повнотою.

Діяльність Державної податкової служби України у 2023 році було спрямовано на виконання місії повністю транспарентної, сучасної та технологічної служби, яка надає якісні та зручні послуги платникам, ефективно адмініструє податки, збори та платежі і виявляє нетерпимість до корупції та Пріоритетів діяльності Державної податкової служби України на 2023 рік.

Надходження платежів, які контролюються ДПС, за підсумками 2023 року зросло 11,2 %, проти 2022 року і становить 45,8 % загальних доходів Зведеного бюджету України. До державного бюджету надійшло 783,6 млрд грн, що на 84,9 млрд грн, або на 12,1 %, більше ніж за 2022 рік. Надходження платежів до загального фонду державного бюджету становлять 740,1 млрд грн, до спеціального – 43,5 млрд гривень.

Показники розпису доходів Мінфіну по загальному фонду державного бюджету виконано на 100,7 %, по спеціальному фонду – на 1628,9 відсотка.

У повному обсязі виконано завдання Мінфіну по загальному фонду державного бюджету з: податку на прибуток – 129,9 %; акцизного податку з вироблених та ввезених підакцизних товарів – 115,9 %. З початку року платникам податків на рахунки відшкодовано 132,4 млрд грн податку на додану вартість.

Перевиконання показників розпису спеціального фонду держбюджету (+ 40,8 млрд грн) склалося за рахунок додаткових надходжень з податку та збору на доходи фізичних осіб до спеціального фонду, що зумовлено прийняттям Закону України від 08 листопада 2023 року № 3428-IX «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо забезпечення підтримки обороноздатності держави та розвитку оборонно-промислового комплексу України».

До місцевих бюджетів надходження платежів становили 430,0 млрд гривень. Темп росту надходжень до 2022 року становить 109,5 % (+ 37,3 млрд гривень).

Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становлять 478,1 млрд гривень. Порівняно з 2022 роком надходження єдиного внеску збільшилися на 52,8 млрд грн (+ 12,4 %).

Також у звітному періоді ДПС проводилася робота з ініціювання законодавчих змін, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства України, наближення його до законодавства Європейського Союзу, у т. ч. у співпраці з представниками компетентних органів іноземних держав.

Оцінка загального ефекту для бюджету від донарахувань, шляхом порівняння суми донарахованих грошових зобов'язань, що фактично надійшла до бюджету, та загальної суми податкових надходжень Зведеного і Державного бюджетів свідчить, що частка надходжень від донарахованих грошових зобов'язань після 2017 року ніколи не досягала 1% в загальній сумі податкових надходжень. Тобто щорічно 99+% податкових надходжень забезпечуються за рахунок добровільної сплати податків.

За період 2020-2023 рр. кількість перевірок, що здійснили ДПС мала динаміку до зростання. В структурі перевірок найбільшу питому вагу займали позапланові перевірки, питома вага яка за досліджуваний період зросла із 85,65% до 96,76% в 2023 році. Питома вага планових перевірок за досліджуваний період скоротилася із рівня в 14,35% в 2020 році до 3,24% в 2023 році. В 2020-2021 рр. спостерігалася чітка тенденція до зростання обсягів донарахувань грошових сум, які підлягають погашенню внаслідок здійснення перевірок Державною податковою службою.

Обсяг видатків на утримання Державної податкової служби України в 2021-2023 рр. мав динаміку до скорочення. В 2022 році внаслідок російської агресії та початку повномасштабної війни в Україні, відбулося скорочення обсягів платників податків, що призвело до скорочення податкових надходжень

в Зведений бюджет на 7,61%. В 2023 році внаслідок часткової відновлення економічної активності відбулося зростання податкових надходжень на 21,95%.

Протягом аналізованого періоду відбувається скорочення витрат на функціонування ДПС в розрахунку на одиницю податкових надходжень. Проте витрати на функціонування ДПС в розрахунку на душу населення України мали тенденцію до зростання. Позитивним в динаміці є зростання податкових надходжень в розрахунку на економічне активне населення України в 2023 році.

Реформа державного управління та реорганізація деяких центральних органів виконавчої влади України були спрямовані на впорядкування структури органів виконавчої влади, змінили статус податкових органів, підпорядкувавши їх Міністерству фінансів України, яке є уповноваженим органом держави у сфері розробки та забезпечення реалізації податкової політики держави. Однак компетенція податкових органів носить галузевий характер, основним завданням яких є саме державний контроль за дотриманням податкового законодавства України, внаслідок чого підпорядкування ДПС Міністерству фінансів України, на нашу думку, є дискусійним, і не завжди позначається позитивно на розвитку зазначеного виду контрольної діяльності держави, оскільки цілі діяльності фінансових і податкових органів держави діаметрально є протилежними. У зв'язку із цим, можливою є зміна статусу податкових органів наділення їх повноваженнями щодо прийняття підзаконних нормативно-правових актів, перепідпорядкування податкових органів безпосередньо Кабінету Міністрів України, зокрема, що мало місце на практиці у 1996-2010 рр.[5], у 2012-2013 рр. та, зокрема, щодо Державної аудиторської служби України. Підпорядкування податкових органів Уряду України дозволить не порушувати принцип незалежності податкового контролю.

Обґруновано, що перехід на повномасштабну стадію використання електронних послуг, зокрема у сфері взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами має бути підкріпленим не тільки освітньою кампанією для працівників органів ДПС, а перш за все й громадян, і це має відбуватися з одночасним проведенням курсів фінансової грамотності, в

результаті чого особа – платник податків навчилася б не тільки обраховувати власні доходи із використанням різних системи оподаткування (загальної, спрощеної) для подальшого прийняття рішення щодо оптимальності застосування однієї із цих систем, а й отримати знання з приводу використання цифрового контенту у співпраці з контролюючими органами.

При удосконаленні адміністрування податків в Україні доцільно враховувати досвід окремих країн: італійський досвід організації контролю за діяльністю юридичних і фізичних осіб; німецький досвід структурної побудови податкових органів (наявність відділів штрафів і розслідувань); японський досвід організації роботи податкових органів (чотири основні напрями – керівництво платниками податків, перевірка рахунків платників, податкові консультації і зв'язок з населенням) та досвід податкових органів щодо методів зниження ухилень від сплати податків; японський і французький досвід налагодження відносин між платниками податків і працівниками податкових органів; досвід західних країн щодо створення Консультативної ради.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко О.П., Шульга Т.М. Значення умислу в податковому правопорушенні. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 4. С. 371–373.
2. Архів наказів ДПА України : Офіційний веб-портал Державної фіскальної служби України. URL : [http:// sfs.gov.ua/arhiv/podatкова-baza-donabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/ normativno-pravova– baza/ nakazi-dpa-ukraini/ arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/](http://sfs.gov.ua/arhiv/podatкова-baza-donabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativno-pravova-baza/nakazi-dpa-ukraini/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/)
3. Бабаєвська В.В., Д'яченко К.С., Шульга Т.М. Проблемні питання визначення моменту виконання податкового обов'язку. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. № 4. С. 377–379
4. Бечко П. К., Бечко В. П., Лиса Н. В., Пташник С. А. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. Економіка та держава. 2021. № 11. С. 79–83.
5. Бурденко І. Аналіз стану і напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки. Актуальні проблеми економіки. 2007. № 4. С. 67–74.
6. Василенко С. В. Правові основи здійснення податкового контролю. Науковий вісник публічного та приватного права. 2017. № 6. С. 145–150.
7. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Харків: Право, 2016. Т. 6: Фінансове право, 2020. 616 с.
8. Волкова Ю. Удосконалення податкового контролю як елемент формування податкової політики. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 10(65). С. 23–27.
9. Воронкова О. М. Становлення податкового менеджменту в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 6. С. 12–18.
10. Гриджук І. А. Сучасні тенденції вдосконалення систем державного управління у сфері оподаткування: міжнародний досвід. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Державне управління. 2020. Т. 31, № 3. С. 77-81

11. Гриценко О. А. Цифрова економіка: сучасні виклики для економістів та правознавців. Економічна теорія та право. 2018. № 2. С. 77–90. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnyua_etp_2018_2_8
12. Гудзь О. Є. Цифрова економіка: зміна цінностей та орієнтирів управління підприємствами. Економіка. Менеджмент. Бізнес. 2018. № 2. С. 4–12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esmebi_2018_2_3
13. Давимук С. А., Федулова Л. І. Цифрова трансформація регіонів України. Регіональна економіка. 2018. № 4. С. 110–121. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2018_4_14
14. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Методи діяльності Державної податкової служби України. Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія «Юридичні науки». 2019. Т. 30(69). № 6. С. 66–70.
15. Денисова А.В., Слаблюк Н.С. Роль Державної податкової служби України у формуванні податкової культури в державі. Юридичний науковий електронний журнал. 2020. № 3. С. 217–219.
16. Длігач А. Зниження податків під час війни – на часі. Економічна правда. 2022. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/09/13/691421/> (дата звернення: 25.01.2023).
17. Дмитренко Е. Місце та роль фінансово-правової відповідальності у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України. Фінансове право. 2011. № 4(18). С. 39–42.
18. ДПС розпочато навчання працівників територіальних органів з питань цифровізації. Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: <https://lv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-484039.html>
19. Драган І.О. Формування ефективної податкової системи як фактора розвитку малого підприємництва в Україні. Менеджер. Вісник ДонДУУ. 2006. № 2(36). С. 200–206.
20. Дубовик О. Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт», 2018. 248 с.

21. Іванський А.Й. Деякі шляхи подальшого вдосконалення правового забезпечення фінансового контролю в Україні та європейський досвід. Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни: зб. матер. І Міжнародного форуму. Держ. фіск. служб. України, Університет ДФС України. (Ірпінь, 2019.) С. 213–217.

22. Карпенко О., Осьмак А. Цифрова технологія «блокчейн» в державному управлінні: сутність, переваги та ризики застосування. Теоретичні та прикладні питання державотворення. 2017. Вип. 21. С. 20–28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tppd_2017_21_4

23. Кліменко Д.І. Становлення та функціонування податкової системи України. Актуальні проблеми держави та права, 2020. № 87. С. 72-77.

24. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 07.02.2006 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0059225-06#Text>.

25. Козинець І.Г., Кравченко О.В. Спрощена система оподаткування в Україні: переваги та недоліки. Юридичний науковий електронний журнал. 2020. № 3. С. 242–245.

26. Койчева О.С. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2019. № 3. С. 72–81.

27. Коляденко С. В. Цифрова економіка: передумови та етапи становлення в Україні і у світі. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2016. № 6. С. 105–112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2016_6_11

28. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96- ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.

29. Контрольно-перевірочна робота за 2014-2022 роки. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/kontrolno-perevirochna-robota-2014-2022/>

30. Концепція «Індустрія 4.0»: проблеми впровадження і окремі правові аспекти її реалізації в Україні : монографія / [Є. М. Білоусов, І. В. Борисов та ін.] ; за ред. С. В. Глібка. Харків : НДІ прав. забезп. інновац. розвитку НАПрН України. 2021. 200 с. URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/2bcae9f3-cfc4-4592-82be-85b0afd5cfc7/content>
31. Костенко Ю. О., Шувалова Т. О. Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. Київський часопис права. 2023. №1.С .187-193.
32. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.
33. Лагодієнко Н.В., Євтушевська О.О., Накісько О.В. Місце податкового менеджменту в системі управління державними фінансами. Ефективна економіка. 2022. № 4. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/4_2022/8.pdf
34. Лещух І.В., Олійник Н.Р. Концептуальні основи функціонування системи державного податкового менеджменту в Україні. Регіональна економіка. 2014. № 4. С. 187-193.
35. Луцик А. І., Синютка Н. Г. Податковий інструментарій фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору: Світ фінансів. 2019. Вип. 1. С. 87–97. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/svitfin_2019_1_10
36. Мальована Д.О., Старкова Ю.О., Шашко, М.Д. Сучасна система податків України та її основні недоліки. Юридичний науковий електронний журнал. 2021. №11. С. 469–472.
37. Маркевич К. Цифровізація: переваги та шляхи подолання викликів матеріали Між-народної науково-практичної конференції «Цифрова трансформація бізнесу: виклики і можливості для партнерства» (9–10 вересня 2021 р., м. Мелітополь). URL: <https://razumkov.org.ua/statti/tsyfrovizatsiia-perevagy-ta-shliakhy-podolannia-vyklykiv>

38. Матвійчук О. А. Державна політика у сфері інформатизації : автореф. дис... канд. наук з держ.упр. : 25.00.02 – механізми дер-авного управління. – Класичний приват- ний університет, Запоріжжя, 2018. 20 с.
39. Мащенко О. В.; Козаченко Ю. П. Запровадження процесу цифровізації у діяльність органів державної податкової служби. Право та державне управління, 2023, 3: 101-111.
40. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
41. Мороз Е. Г. Податковий менеджмент: навч. посіб. Рівне: НУВГП, 2020. 412 с.
42. Нечипоренко А. В., Панченко І. В., Мороз Л. О. Стан і перспективи розвитку податкової політики України. Бізнес Інформ. 2021. №5. С. 348–354.
43. Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne). URL: <http://www.cfe-eutax.org/about>
44. Офіційний сайт Євростат. URL : <https://ec.europa.eu/eurostat/publications/statistical-books>.
45. Офіційний сайт Міністерства фінансів США. URL : <https://home.treasury.gov/>.
46. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mission-and-principles-of-work>
47. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України. URL: <http://www.taxadvisers.org.ua/index.html>
48. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua>
49. Паранчук С.В., Романів Є.М., Червінька О.С. Податковий менеджмент: навч. посіб. Львів: Видавництво «Львівська політехніка», 2005. 276 с.

50. Переваги електронного кабінету платника податків!: Офіційний портал Державної податкової служби України. URL: <https://kyivobl.tax.gov.ua/media-ark/local-news/print-521127.html>

51. Побудова комунікацій контролюючих органів з органами місцевого самоврядування – важливий вектор співпраці: Головне управління ДПС у Дніпропетровській області. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/643718.html>

52. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10624>.

53. Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#n15>

54. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. №2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14/ed20220731>.

55. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-вр/ed20220719#Text>.

56. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист): Закон України від 12.01.2005 р. № 2322-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2322-15#Text>.

57. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>.

58. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу: Закон України від 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19#Text>.

59. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19#Text>.

60. Про внесення змін до Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 жовтня 2023 р. № 1058. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-2023-%D0%BF#Text>

61. Про внесення змін до Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 жовтня 2023 р. № 1058. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-2023-%D0%BF#Text>

62. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр/ed20220617#Text>.

63. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень: Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15/ed20220819#Text>

64. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15/ed20220726>

65. Про державну таємницю: Закон України від 21.01.1994 р. №3855-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3855-12/ed20200815#Text>.

66. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15/ed20220101#Text>.

67. Про забезпечення функціонування української мови як державної: Закон України від 25.04.2019 р. № 2704-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2704-19#Text>.

68. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18/ed20220507#Text>.

69. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>.

70. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова від 3 березня 2021 р. №179/Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#Text>

71. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : Розпорядження від 27 грудня 2023 р. № 1218-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1218-2023-%D1%80#Text>

72. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.12.2018 р. № 1200. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>

73. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

74. Про затвердження Порядку надання звітності в розрізі платників податків органам місцевого самоврядування: Наказ від 23.11.2020 р., № 723 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-20#Text>

75. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#n233>.

76. Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах: наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2020 року № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0969-20#Text>.

77. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету: Наказ від 14.07.2017 р., № 637 / Мінфін України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17/sp:max100>

78. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/ed20220719>.

79. Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80#Text>

80. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16/ed20220526#Text>.

81. Про очищення влади: Закон України від 16.09.2014 р. № 1682-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1682-18#Text>.

82. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19/ed20220609#Text>.

83. Про професійний розвиток працівників: Закон України від 12.01.2012 р. №4312-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4312-17#Text>.

84. Про схвалення Концепції розвитку цифрових компетентностей та затвердження плану заходів з її реалізації розпорядження від 3 березня 2021 р. № 167-р / Кабінет міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/167-2021-%D1%80#Text>

85. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки: Розпорядження від 17 січня 2018 р. № 67-р / Кабінет міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80#Text>

86. Проекти цифрової трансформації: офіційний портал Цифрової держави. URL: <https://plan2.diia.gov.ua/>
87. Резолюція 58/4 Генеральної Ассамблеї ООН. URL : https://www.un.org/ru/ga/58/docs/58res_nocte.shtml.
88. Світовий атлас даних. Global entrepreneurship index. 2023. <https://knoema.com/atlas/topics/World-Rankings/World-Rankings/Global-entrepreneurship-index>
89. Сибірянська Ю. В., Тимченко О. М. Передумови сегментації податкових боржників за критерієм вартості в Україні. Ефективна економіка. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7177>
90. Слаблюк Н.С. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: трансформаційні зміни в умовах воєнного стану. Держава та регіони. Серія Право. 2022. № 3. С. 109-111.
91. Слаблюк Н.С. Державна податкова служба України: трансформація від радянських часів до сьогодення. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». 2019. № 41. Т. 1. С. 101–106.
92. Слаблюк Н.С. Контрольно-перевірочна діяльність Державної податкової служби України. Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети : матеріали міжнародної науковопрактичної конференції. м. Одеса, Україна, 22–23 січня 2021 р. Одеса : ГО «Причорноморська фундація права». 2021. С. 74-78.
93. Слаблюк Н.С. Перехід від Державної фіскальної служби України до Державної податкової служби України: правовий аспект. Стан та перспективи розвитку адміністративного права : матеріали VI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, м. Одеса, 23 жовтня 2019 р. Одеса : ОДУВС, 2019. С. 102–105.
94. Слаблюк Н.С. Правове регулювання принципів діяльності працівників Державної податкової служби України. Порівняльно-аналітичне право. 2019. № 4. С. 288–290.

95. Слаблюк Н.С. Пріоритетні напрямки діяльності Державної податкової служби України. Правове регулювання суспільних відносин: актуальні проблеми та вимоги сьогодення : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 24–25 липня 2020 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 63-65.

96. Слаблюк Н.С. Проведення перевірок податковими органами в умовах дії воєнного стану. Восьмі Таврійські юридичні наукові читання : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 16–17 червня 2023 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2023. С. 194-197.

97. Славкова А.А., Коломієць Г.Б. Податкові реформи під час воєнного часу в Україні: аналіз соціальних та економічних наслідків. Економіка. Фінанси. Право. 2023. № 11. URL: <http://efp.in.ua/uk>

98. Слатвінська М.О. Фіскальна політика: теорія, методологія, практика : монографія. Одеса : Атлант, 2018. 462 с.

99. Тимченко О. М. Зарубіжний досвід сегментації податкових боржників та можливості його імплементації в Україні / Фінанси України. № 12. – 2019. – С. 20 – 31

100. Тимченко О. М. Наслідки податкових трансформацій у країнах ЄС та США. Фінанси України. № 1. 2020. С. 26 – 41

101. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: навч.-метод. посіб. Київ: КНЕУ, 2001. 150 с.

102. Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність упровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.8.4 Ефективна економіка 2020 №8 <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8086>

103. Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В., Поліщук Є.А. Стан податкової заборгованості в Україні: зміни в тренді. Фінанси України. 2019. № 5. С. 50-63.

104. Тимченко О.М., Сибірянська Ю.В., Поліщук Є.А. Стан податкової заборгованості в Україні: зміни в тренді. Фінанси України. 2019. № 5. С. 50-63.

105. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2019. Вип. 1(18). С. 312–316.
106. Хаустова М. Г. Державна політика в умовах цифровізації суспільства. міжнародний досвід реалізації програм та стратегії цифровізації: Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». 2022. № 2. С. 209–216. <http://app-journalin.ua/wp-content/uploads/2022/07/42.pdf>
107. Чмерук Г. Г. Цифрова економіка як окремий сектор національної економіки держави: Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 27(2). С. 92–97. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_27\(2\)18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_27(2)18)
108. Швабій К. Податки під час війни та після. LB.ua. 2022. URL: https://lb.ua/blog/kostiantyn_shvabii/517086_podatki_pid_chas_viyni_pislya.html.
109. Шовкопляс Т. С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки. Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. 2013. № 4 (1). С. 159-163.
110. Kotina H., Stepura M., Polyvana Y. Taxation of digital service as an alternative fiscal tool in the context of global trends. Підприємництво та інновації. №12. 2020. с.188-194
111. Krysovatyu A., Fedosov V., Tymchenko O., Silcheno M. Taxation, economic growth and welfare in a low-income country / Economic Annals-XXI, 181 (1-2), 44-56.
112. Report of the Ad Hoc Expert Group Meeting on Strategies for Improving Resource Mobilization in Developing Countries and Countries with Economies in Transition. Planification Fiscale и Financiere (APFF). URL : [//http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004717.pdf](http://unpanl.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004717.pdf).
113. Tymchenko O., Sybirianska Yu., Abramova A. The approach to tax debtors` segmentation. Economic Studies. 2019.V.28. Issue 5.