

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Податкове навантаження: методи вимірювання та зменшення»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»


(підпис)

Горобець
Олександр
Миколайович

Науковий керівник


(підпис)

Панура
Юлія Василівна,
к.е.н., доцент

Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків


(підпис)

Іванишина Ольга
Степанівна,
к.е.н., доцент

Реєстрація № 14 15.01.2024 [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки [підпис] 26.12.23 [підпис]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 75/С/4 05.02.2024 [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис] І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[підпис] Я. О. Ізмайлов
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Ю. В. Панура
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Т. В. Тучак
(підпис) (ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

[підпис] М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	20		
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	4		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	37		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	4		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		Ізмайлов Я.О.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		Панура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	6		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	38		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	75		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
45	C	4 (добре)	05.02.2024	Романов І.Л. Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 О. С. Іванишина

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Горобця Олександра Миколайовича**

1. Тема кваліфікаційної роботи «Податкове навантаження: методи вимірювання та зменшення»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
4. Цільова установка – дослідження методів вимірювання податкового навантаження на підприємства та визначення напрямків його зменшення.

Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних та методологічних засад визначення податкового навантаження та узагальнення напрямків зменшення його рівня.

Об'єктом дослідження дипломної роботи вплив податкового навантаження на суб'єктів господарювання, методика його розрахунку та напрямки зменшення.

Предметом дослідження є теоретичні, наукові та практичні засади визначення податкового навантаження та методи його оптимізації.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 11 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)
- РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ПІДРУНТЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ
- 1.1. Податкового навантаження як один із найбільш вагомих чинників, що впливає на діяльність підприємств
- 1.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства
- 1.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні
- РОЗДІЛ 2. ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
- 2.1. Аналіз фінансових показників та податкове навантаження ТОВ «Вальтер»
- 2.2. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану
- 2.3. Податкове навантаження на доходи фізичних осіб
- РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ
- 3.1. Методи податкової оптимізації та механізм оптимізації податкового навантаження
- 3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження ТОВ «Вальтер»
- 3.3. Зменшення податкового навантаження на платників податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	
12.	Отримання допуску зав. кафедри до захисту	15.01.24	
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	

Дата видачі завдання «16» січня 2023

8. Керівник кваліфікаційної роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти





Я.

О.М.

АНОТАЦІЯ

«Податкове навантаження: методи вимірювання та зменшення»

Мета роботи є вивчення теоретичних та наукових засад визначення податкового навантаження та узагальнення напрямків зменшення його рівня.

Завданнями роботи є: розкрити суть податкового навантаження як один із найбільш вагомих чинників, що впливає на діяльність підприємств; описати наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства; вивчити методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні; визначити вплив податкового навантаження на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання; проаналізувати зміни податкового законодавства та їх вплив на рівень податкового навантаження підприємства в умовах воєнного стану; визначити напрямки оптимізації податкового навантаження для стимулювання діяльності вітчизняного бізнесу; визначити наявні інструменти зменшення податкового тиску на платників податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності; обґрунтувати необхідність оптимізації податкових витрат на мікрорівні через створення механізму оптимізації податкового навантаження

Об'єктом дослідження є вплив податкового навантаження на суб'єктів господарювання, методика його розрахунку та напрямки зменшення.

Предметом дослідження теоретичні, наукові та практичні засади визначення податкового навантаження та методи його оптимізації.

За результатами дослідження сформульовані напрямки оптимізації податкового навантаження для стимулювання діяльності вітчизняного бізнесу.

Одержані результати можуть бути використані при плануванні фінансово-господарської діяльності підприємств в контексті оптимізації податкових платежів.

Дипломна робота містить 74 сторінки, 10 таблиць, 11 рисунків, список використаних джерел з 39 найменувань.

Ключові слова: податкове навантаження, податки, оптимізація, податок на доходи фізичних осіб.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

«Tax burden: methods of measurement and reduction»

The purpose of the paper is to study the theoretical and scientific foundations of determining the tax burden and to summarise the ways to reduce its level.

The objectives of the study are: to reveal the essence of the tax burden as one of the most significant factors affecting the activities of enterprises; to describe scientific approaches to determining the tax burden of an enterprise; to study methods of calculating the tax burden at the micro level; to determine the impact of the tax burden on the financial and economic activities of business entities; to analyse changes in tax legislation and their impact on the level of the tax burden of an enterprise under martial law; to identify areas for optimisation.

The object of the study is the impact of the tax burden on business entities, the methodology for its calculation and the ways to reduce it.

The subject of the study is the theoretical, scientific and practical principles of determining the tax burden and methods of its optimisation.

Based on the results of the study, the author formulates directions for optimising the tax burden to stimulate the activities of domestic business.

The obtained results can be used in planning the financial and economic activities of enterprises in the context of optimising tax payments.

The thesis contains 74 pages, 10 tables, 11 figures, and a list of 39 references.

Keywords: tax burden, taxes, optimisation, personal income tax.

The year of completion of the thesis is 2023.

Year of defence - 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ПІДґРУНТЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	
1.1. Податкового навантаження як один із найбільш вагомих чинників, що впливає на діяльність підприємств	10
1.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства	15
1.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні	20
РОЗДІЛ 2. ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	
2.1. Аналіз фінансових показників та податкове навантаження ТОВ «Вальтер»	24
2.2. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану	32
2.3. Податкове навантаження на доходи фізичних осіб	36
РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	
3.1. Методи податкової оптимізації та механізм оптимізації податкового навантаження	48
3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження ТОВ «Вальтер»	55
3.3. Зменшення податкового навантаження на платників податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності	58
ВИСНОВКИ	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	71
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сьогодні українським компаніям доводиться працювати в складних умовах швидких змін, непередбачуваності та відсутності чітких орієнтирів розвитку. У такій ситуації стійкість суб'єктів господарювання до впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища стає одним із визначальних чинників їх економічного розвитку та стабільності. Для визначення ефективності податкової політики використовується система показників, що дозволяє оцінити ефективність податкового планування та рівень податкового навантаження. Рівень податкового навантаження на суб'єкт господарювання є основним фактором, що впливає на рішення керівників підприємств щодо застосування активних заходів податкової політики, спрямованих на нівелювання негативного впливу податкового тягара на діяльність компанії.

Оптимізація податкового навантаження є дуже актуальним завданням і займає чільне місце серед завдань податкового консультування в контексті управління фінансовими ресурсами. Зростаюче значення економічних важелів в управлінні прибутковістю компанії вимагає застосування оптимальних методів податкового планування та оцінки їх ефективності. Тому вивчення принципів сучасної методології оптимізації податкового навантаження та її ефективності є актуальним завданням для будь-якої компанії.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питання оподаткування суб'єктів господарювання завжди перебувало в центрі уваги фінансових досліджень. Видатні зарубіжні та вітчизняні дослідники, аналізуючи теоретичні аспекти формування та застосування податкових систем, наголошують на необхідності системного підходу до цієї тематики та її винятковій важливості як для держави, так і для суб'єктів господарювання. Серед зарубіжних економічних та фінансових наукових джерел слід відзначити наукові праці Дж. Пігу, Д. Стігліца, Р. Холла. Серед вітчизняних науковців, які проводять дослідження у сфері оподаткування, зокрема

досліджуючи вплив податкового навантаження на фінансову-господарську діяльність підприємства слід відмітити Т. Єфименко, А. Загородній, С. Лондар, Т. Меркулова, А. Соколовська, О. Тимошенко та інші. Поглиблення теоретичних розробок у сфері податкової оптимізації з метою мінімізації податкових платежів у законний спосіб вимагає уваги до специфіки корпоративного податкового планування в контексті поєднання інтересів держави та окремого платника податків.

Мета і завдання дослідження

Метою дипломної роботи є вивчення теоретичних та методологічних засад визначення податкового навантаження та узагальнення напрямків зменшення його рівня.

Відповідно до мети дослідження у кваліфікаційній роботі поставлено й виконано такі завдання:

- розкрито суть податкового навантаження як один із найбільш вагомих чинників, що впливає на діяльність підприємств;
- описано наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства;
- вивчено методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні;
- визначено вплив податкового навантаження на фінансово- господарську діяльність суб'єктів господарювання;
- проаналізовано зміни податкового законодавства та їх вплив на рівень податкового навантаження підприємства в умовах воєнного стану;
- визначено напрямки оптимізації податкового навантаження для стимулювання діяльності вітчизняного бізнесу;
- визначені наявні інструменти зменшення податкового тиску на платників податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності ;
- обґрунтована необхідність оптимізації податкових витрат на мікрорівні через створення механізму оптимізації податкового навантаження.

Об'єкт дослідження – вплив податкового навантаження на суб'єктів господарювання, методика його розрахунку та напрямки зменшення.

Предмет дослідження – теоретичні, наукові та практичні засади визначення податкового навантаження та методи його оптимізації.

Методи дослідження: використовуються аналітичний метод, метод порівняльного аналізу, метод аналізу впливу податкових платежів на діяльність суб'єктів господарювання, метод аналізу статистичних даних і експертні оцінки та інше, для отримання конкретних висновків та результатів, за якими пропонуються шляхи вирішення проблеми або рекомендації.

Інформаційна база дослідження - наукові статті вітчизняних та закордонних вчених, законодавчі та нормативно-правові акти України у сфері оподаткування, статистичні дані, наукова періодика, ресурси Інтернет.

РОЗДІЛ 1.

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ПІДґРУНТЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

1.1. Податкового навантаження як один із найбільш вагомих чинників, що впливає на діяльність підприємств

Одним з основних етапів податкової політики суб'єктів господарювання є оцінка її ефективності. Вважається, що грамотно розроблена система показників дає можливість оцінити ефективність податкової політики підприємства, допомагаючи керівництву компанії вибрати варіанти, необхідні для оптимізації податкових платежів. Окрім того, набір показників, які використовуються на практиці, показує реальну ситуацію в податковій сфері та може позитивно впливати на комунікацію між усіма елементами податкової політики суб'єктів підприємницької діяльності. Розраховуючи та аналізуючи показники податкової ефективності в ретроспективі, можна спрогнозувати цінність податкового планування в короткостроковій та середньостроковій перспективі. З огляду на те, що податкові платежі становлять досить велику частку витрат компанії, будь-яка економія на сплаті податків позитивно впливає на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Розробка та подальше застосування податкової політики на рівні підприємства дозволяє виявити слабкі та сильні сторони складових податкової політики. Зокрема, оцінка їх ефективності, яка базується, насамперед, на величині податкової економії та вартості витрат, понесених на реалізацію податкової політики компанії, дозволяє виявити слабкі та сильні сторони складових податкової політики. У разі виявлення очевидних слабких місць можна швидко і своєчасно внести корективи в затверджену податкову політику, відмовитися від застосування податкової політики компанії і скоротити витрати на її реалізацію.

«Варто зазначити, що застосування показників оцінки рівня ефективності податкової політики та податкового планування має бути чітко прописаним у наказі про облікову політику підприємства, оскільки облікова політика є інструментом податкового планування.

Підприємства для визначення ефективності податкової політики застосовують систему показників, які дозволяють оцінити:

- ефективність податкового планування;
- рівень податкового навантаження» [7].

Показниками для оцінки ефективності податкового планування є: загальний коефіцієнт оподаткування; коефіцієнт ефективності податкової політики; абсолютне зменшення податків, порівняне зменшення податкових платежів; коефіцієнт використання податкових пільг; сплачуваних платником за певний час.

До показників для оцінки рівня податкового навантаження належать: коефіцієнти оподаткування – прибутку, доходів, витрат; коефіцієнт ефективності оподаткування, коефіцієнт платіжної дисципліни, коефіцієнт відволікання оборотних активів в дебіторську заборгованість за розрахунками із бюджетом (рис. 1.1).



Рис.1.1. Система показників для оцінки ефективності податкового планування та рівня податкового навантаження на підприємство [27]

Група показників, які використовуються для оцінки ефективності податкового планування, впровадженого на підприємстві з метою визначення податкових нарахувань, складається з наступних показників:

1. Зміна розміру податкових платежів, що сплачує підприємство, абсолютне значення ($\Delta\P_a$):

$$\Delta\P_a = \Sigma\P_1 - \Sigma\P_0, \quad (1.1)$$

де Π_1 , Π_0 – це загальна сума податкових платежів, що сплачує підприємство, відповідно, в звітному та базовому періоді, грн.

2. Зміна розміру податкових платежів, що сплачує підприємство, відносне значення ($\Delta\P_v$):

$$\Delta\P_v = (\Sigma\P_1 / \Sigma\P_0) \times 100 - 100. \quad (1.2)$$

«На відміну від абсолютного зменшення податкових платежів відносне їхнє зменшення дозволяє врахувати вплив на зміну податкових зобов'язань

підприємства зміни обсягів реалізації продукції, оскільки більшість податків змінюється пропорційно до обсягу реалізації певних показників, пов'язаних із ним. Ці показники, що використовуються як під час аналізу, так і у процесі планування, можуть диференціюватися за видами податків, видами продукції чи за окремими структурними підрозділами» [27].

3. Коефіцієнт використання податкових пільг за певний період ($K_{пп}$):

$$K_{пп} = \Sigma \text{ПодП} / \Sigma \text{ПП}, \quad (1.3)$$

де $\Sigma \text{ПодП}$ – це сума податкових пільг, які підприємство використовує відповідно до чинного законодавства, грн;

$\Sigma \text{П}$ – це загальна сума податкових платежів підприємства, грн.

4. Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства ($K_{епп}$):

$$K_{епп} = \text{ЕП1} / \Sigma \text{П}_0, \quad (1.4)$$

де ЕП1 – це економія податкових платежів завдяки податковому плануванню, грн;

$\Sigma \text{П}_0$ – це сума податкових платежів у базовому періоді, грн.

Реалізація податкової політики компанії, зокрема через податкове планування, як правило, не потребує додаткових витрат, оскільки здійснюється працівниками структурних підрозділів (бухгалтерії, планово-фінансового відділу тощо). Якщо для виконання цих завдань в компанії створюється спеціальний підрозділ (наприклад, відділ податкового планування), то ефективність його діяльності можна розрахувати за такою формулою:

$$\text{Еф} = \text{Еп} / \text{Вс}, \quad (1.5)$$

де Еф – це ефективність діяльності підрозділу, який реалізує податкову політику підприємства;

Еп – це економія податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих підрозділом за певний період, грн;

Вс – це витрати на утримання спецпідрозділу за цей період, грн.

Узагальнення всіх вищенаведених показників дає змогу дослідити ефективність проведеного податкового планування суб'єктів підприємницької діяльності.

Податкове навантаження відіграє важливу роль у діяльності вітчизняних підприємств, так як від його розміру залежить здатність суб'єкта підприємницької діяльності розширювати свою господарську діяльність, збільшувати рентабельність і протистояти фінансовим проблемам.

На величину податкового навантаження суб'єктів підприємницької діяльності впливають зовнішні та внутрішні чинники, які наведено на рис. 1.2.

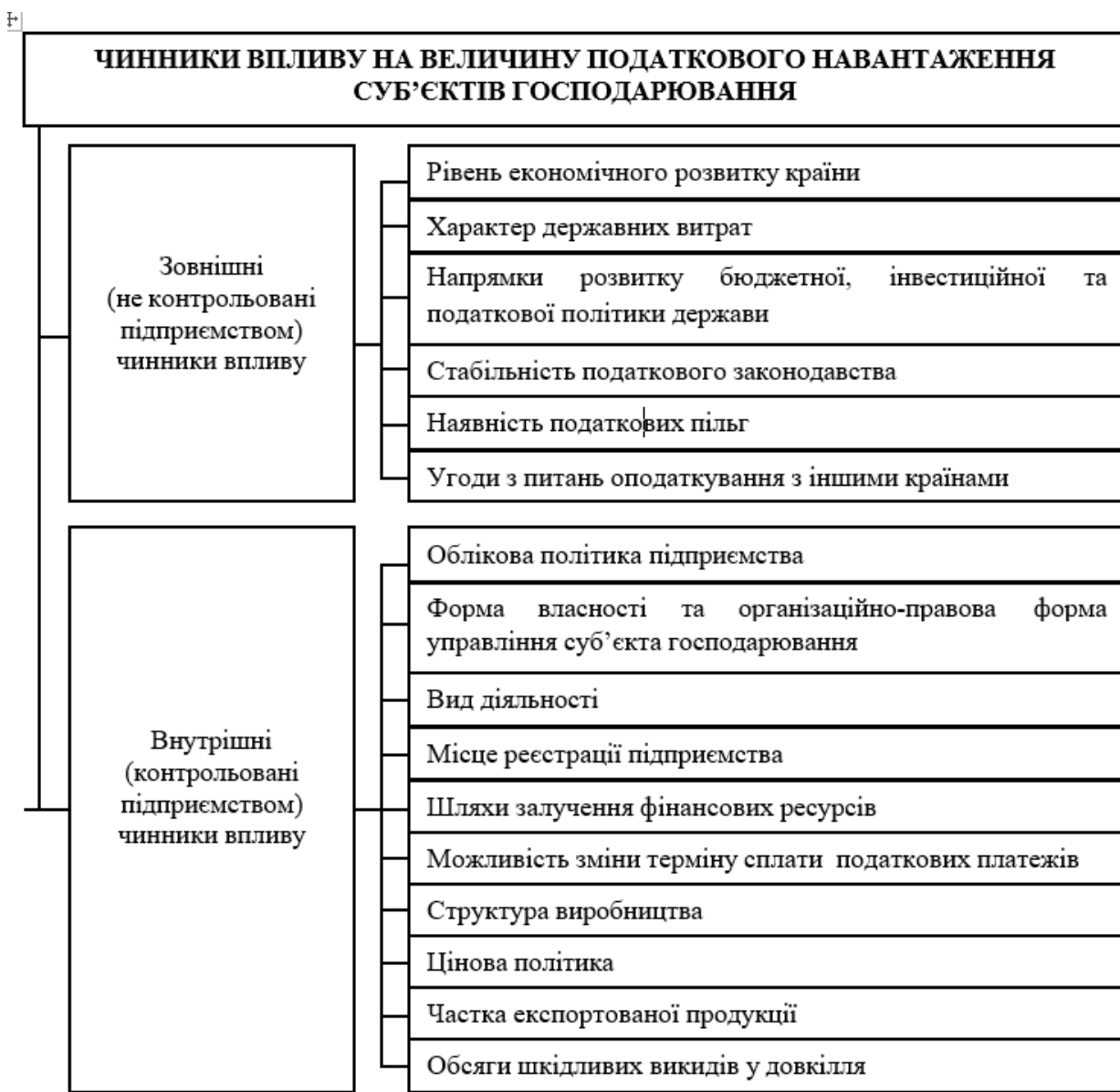


Рис.1.2. Чинники впливу на величину податкового навантаження суб'єктів господарювання [33]

Слід зазначити, що вплив податків на окремих платників податків пов'язаний з економічними обмеженнями, що виникають у зв'язку зі сплатою

податків та відволіканням коштів від інших можливих напрямків використання. Таким чином, оптимальним рівнем податкового навантаження вважається такий, що дозволяє вилучати частину доходів суб'єктів господарювання, не перешкоджаючи їхньому розвитку. Надмірне податкове навантаження може призвести до пригнічення виробництва, його ослаблення та зменшення податкових надходжень до державного бюджету.

1.2. Наукові підходи до визначення податкового навантаження підприємства

Сьогодні Україна зіткнулася з проблемою надмірного податкового навантаження та необхідністю визначення оптимального рівня оподаткування, який би гарантував стабільні та достатні надходження до державного бюджету України і не усував стимули до активізації ділової активності та розвитку національної економіки в цілому. Ідея зниження податкового навантаження є привабливою і має достатньо прихильників, але вирішення цієї проблеми залишається відкритим і актуальним.

У своїх роботах науковці більше зосереджуються на визначенні податкового навантаження на макроекономічному рівні, приділяючи значно менше уваги впливу податкового навантаження на ділову активність.

У літературних джерелах, що стосуються питань оподаткування суб'єктів господарювання, паралельно з терміном «податкове навантаження» зустрічаються його синоніми, зокрема, близькими за змістом учені вважають такі поняття, як «податковий тягар», «податковий тиск», «рівень оподаткування». У Додатку А наводяться різні варіанти трактування дефініції «податкове навантаження» вітчизняними науковцями.

У науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття «податкове навантаження», що значно ускладнює розуміння цієї дефініції та призводить до появи різних методик визначення рівня податкового навантаження.

Теоретико-методологічні дослідження вітчизняних науковців показали, що податкові платежі є важливою складовою витрат бізнесу в цілому. Так, Г. Бендарчук за результатами проведеного аналізу роботи підприємства на загальній системі оподаткування, зазначає, що «підприємство при 20 % рентабельності, працюючи на загальній системі оподаткування з валового доходу від реалізації виробничої продукції, після оплати прямих витрат (матеріальних і на оплату праці) має сплатити у вигляді податків, зборів і нарахувань 49,4 %, а 50,6 % залишити собі» [5].

На думку Соколовської А.М. «податкове навантаження (податковий тягар) – викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), не компенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) їх платника» [30].

У монографії за ред. проф. Іванова Ю.Б. податкового навантаження розглянуто «як показник, який характеризує частку нарахованих податків та зборів, які має сплатити платник податків для наповнення дохідної частини бюджетів різних рівнів», а поняття «податковий тягар» розуміють як: «1) на рівні господарюючого суб'єкта – відносний показник, що характеризує частку нарахованих податків у доходах, обчислених з урахуванням вимог податкового законодавства щодо формування різних елементів податку; 2) на рівні держави – співвідношення суми податкових платежів та сукупного національного продукту; 3) узагальнену характеристику дії податків, що показує частку вилучень із сукупного доходу держави, а також із доходів окремих категорій платників» [16].

У «Фінансовій енциклопедії» за ред. Орлюка О.П. «податковий тиск (тягар, прес) – узагальнений показник, що визначається співвідношенням загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту» [26].

В енциклопедії «Фінанси. Бюджет. Податки. Національна та міжнародна термінологія» податкове навантаження розглянуто «як узагальнену

характеристику дії податків, що визначає інтенсивність оподаткування» [12, с.307].

У «Фінансово-економічному словнику» термін «податкове навантаження» визначено «як співвідношення суми сплачуваних податків, зборів та інших обов'язкових платежів з доходами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків», а термін «податковий тягар» – «як питому вагу всіх податкових платежів за певний час (фінансовий рік) у валовому доході платника податку» [14, с. 441, с.755].

«Податкове навантаження є важливим фінансовим показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання» [6].

В економічній літературі податкове навантаження розглядають позицій якісного та кількісного підходів. «Кількісний підхід до визначення сутності податкового навантаження передбачає його розгляд як певного відносного показника, який можна визначити співвідношенням загальної суми, або окремих податкових платежів до валової доданої вартості, виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг), валового доходу, обсягу операцій з податку на додану вартість, виплат з оплати праці, валового внутрішнього продукту, прибутку підприємства, об'єму реалізації продукції (товарів, робіт послуг)» [12 с. 284].

Ярова Н.В. зазначає, що податкове навантаження «як кількісна характеристика відображає рівень оподаткування у країні або рівень оподаткування окремих суб'єктів господарювання» [35].

Податкове навантаження як якісна характеристика «визначає вплив оподаткування на економіку в цілому, її окремі галузі та конкретні підприємства» [35]. З позицій цього підходу «податкове навантаження (тиск) може бути визначено як сукупність ефектів впливу податків на економіку загалом та (або) на окремих платників податків, пов'язаних з економічними обмеженнями, які виникають у результаті сплати податків та відволікання коштів від інших можливих напрямів їхнього використання»

[12, с. 284]. Зокрема, у науковій праці Маршалок Т. Я. податкове навантаження розглядає як «якісний показник, який виражається через вплив податків на фінансово-господарські процеси суб'єктів господарювання й економіку загалом, але його кількісну ознаку характеризує частка податкових надходжень у валовій доданій вартості чи валовому внутрішньому продукті або фактично сплачене платником податкове зобов'язання в окремих звітних результатах господарської діяльності» [17].

Слід зазначити, що з точки зору економічного впливу податкове навантаження розглядається як на макро-, так і на мікрорівні. На макрорівні податкове навантаження характеризує вплив податків на економіку країни в цілому, а на мікрорівні - це зменшення доходів платників податків.

Деякі дослідники розглядають не лише вплив податків на економіку та окремих платників податків, а й взаємозв'язок між рівнем податків та економічними обмеженнями для платників податків (бізнесу), що виникають у зв'язку зі сплатою податків та відволіканням коштів від інших можливих напрямів використання. Крім того, в одних публікаціях основна увага приділяється його кількісній характеристиці, а в інших - якісній, що розкриває його сутність. У таблиці 1.1 наведено методи, які використовують вітчизняні дослідники для розрахунку податкового навантаження на підприємство.

У своїй роботі кожен з вищезазначених авторів проаналізував існуючі методичні інструменти розрахунку податкового навантаження, виявивши їх переваги та недоліки, висловивши свою думку щодо їх застосування та запропонувавши власний варіант. Рекомендовані методики відрізняються за складом податкових платежів, що входять до формули розрахунку, методом обліку податкових витрат та показником, з яким порівнюються податки.

Методи розрахунку податкового навантаження [27]

Автор	Методика	Умовні позначення	Характеристика
О. Балашова	$\text{ПН} = (\text{ПП} / \text{СК} - \text{ПК}) \times 100 \%$	ПП – нараховані податкові платежі в бюджет і позабюджетні фонди (без урахування податку на доходи); СК – сума коштів, отриманих підприємством за звітний період; ПК – позикові кошти у звітному періоді	«Методика дозволяє визначити податкове навантаження зокрема і у зв'язку з фінансовими зобов'язаннями підприємства, що робить її зручною для фінансового аналізу, дає можливість оцінити, як величина позикових коштів впливає на обсяг податкового навантаження» [9]
Н. Гавриленко	$\text{ПН} = \text{ПП} + \text{СП} + \text{НП}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; СП – сплачені платежі в позабюджетні фонди; НП – нестача по платежах	Податкове навантаження відображає просту суму податкових зобов'язань суб'єкта господарської діяльності і не враховує реальної ваги податкового навантаження» [11]
А. Соколовська	$\text{ПН} = \text{А} + (\text{ОП} + \text{ЄСП}) + \text{ПДВ} + \text{П}$	А – сума амортизації; ОП – оплата праці; ЄСП – єдиний соціальний податок; ПДВ – податок на додану вартість; П – прибуток	«Методика дозволяє визначати ПН як функцію виробництва, що змінюється залежно від коливань витрат на матеріальні ресурси, оплату праці або амортизацію» [30]
Т. Новосельська	$\text{ПН} = 1/4 (\text{ПДВ}/\text{ДВ} + \text{ПнП}/\text{БП} + \text{ППпрям}/\text{В} + \text{ППнепр}/\text{Д}) \times 100 \%$	ПДВ – сума ПДВ, сплачена підприємством до бюджету; ДВ – додана вартість; ПнП – податок прибуток; П – прибуток; ППпрям – податкове навантаження через прямі податки; В – витрати підприємства; ППнепр – податкове навантаження через непрямі податки; Д – дохід підприємства	«Методика дає змогу завдяки порівнянню з показниками базового періоду визначити критерії ризику порушень податкового законодавства платниками податків – юридичними особами» [23]

У науковій періодиці виділяють наступні підходи до оцінки податкового навантаження підприємства (переважно з метою оптимізації оподаткування на мікроекономічному рівні, що вимагає найбільшої деталізації оцінки) :

- порівняння двох показників податкового навантаження, розрахованих на основі різних базових показників;
- визначення допустимих меж показника податкового навантаження для компанії;
- порівняння податкового навантаження та податкового потенціалу юридичної особи;
- емпіричні дослідження рівня податкового навантаження компанії;
- загальний підхід до оцінки податкового навантаження юридичної особи, який значною мірою є симбіозом перших чотирьох підходів.

1.3. Методи розрахунку податкового навантаження на мікрорівні

Податкове навантаження на підприємства є, з одного боку, наслідком державної податкової політики, а з іншого - результатом податкового планування всередині компанії. В Україні наразі відсутня єдина методика визначення рівня податкового навантаження на підприємства, тому офіційна статистика за цим показником відсутня.

На рівні суб'єктів господарювання (мікрорівень) податкове навантаження характеризує частку податкових платежів компанії в її доходах, витратах або прибутку, розраховану відповідно до вимог податкового законодавства. Воно розраховується як співвідношення між сумою податків, зборів та інших обов'язкових платежів і доходами, витратами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків.

Податкове навантаження розраховується як для окремого податку, так і для всіх податків, які сплачує компанія.

Більшість аналітиків вважають, що для отримання найбільш точних розрахунків доцільно використовувати кілька показників при оцінці

податкового навантаження компанії, результати яких найкраще описують поточну або ретроспективну податкову ситуацію компанії. Зупинимось на характеристиці деяких з показників, що використовуються для оцінки рівня податкового навантаження (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Методи для визначення рівня податкового навантаження [23]

Показник	Розрахунок	Умовні позначення	Характеристика
Коефіцієнт ефективності оподаткування	$\text{КЕСП} = \text{ПП}/\text{БО}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; БО – база оподаткування	Показує відношення загального обсягу податкових платежів до бази оподаткування
Коефіцієнт податкового навантаження доходів	$\text{КПНд} = \text{ПП}/\text{Д}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; Д – доходи	Визначає частку всіх податків і зборів у доходах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження витрат	$\text{КПНв} = \text{ПП}/\text{В}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; В – витрати	Визначає частку всіх податків і зборів у витратах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження прибутку	$\text{КПНп} = \text{ПП}/\text{Пр}$	ПП – податкові платежі, сплачені підприємством; Пр – прибуток	Демонструє частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку
Коефіцієнт відволікання оборотних активів у дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом (Кдз)	$\text{Кдз} = \text{ДЗб}/\text{ОА}$	ДЗб – дебіторська заборгованість; ОА – оборотні активи	Характеризує частку дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом в оборотних активах підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження за ЄСВ (ПНЄСВ)	$\text{КПНЄСВ} = \text{ЄСВ}/\text{Д}$	ЄСВ – єдиний соціальний внесок; Д – доходи	Показує, яка сума ЄСВ припадає на одиницю доходів підприємства
Коефіцієнт податкового навантаження доходів із ПДВ	$\text{КПНДпдв} = (\text{ПЗ} - \text{ПК})/\text{Д}$	ПЗ – податкове зобов'язання; ПК – податковий кредит; Д – доходи	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету в загальній сумі доходів
Коефіцієнт податкового навантаження витрат із ПДВ	$\text{КПНВпдв} = (\text{ПЗ} - \text{ПК})/\text{В}$	ПЗ – податкове зобов'язання; ПК – податковий кредит; В – витрати	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету в загальній сумі витрат

Коефіцієнт податкового навантаження виторгу від реалізації продукції із ПДВ	$K_{ПНВР_{пдв}} = (ПЗ - ПК) / ВР$	ПЗ – податкове зобов’язання; ПК – податковий кредит; ВР – виручка від реалізації продукції	Визначає частку ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету у виручці від реалізації продукції
Коефіцієнт податкового навантаження за іншими податками	$K_{ПНсєв} = \Pi / Д$	Π – платежі по інших податках; Д – доходи	Показує, яка сума податків припадає на одиницю доходів підприємства
Коефіцієнт платіжної дисципліни (Кплд)	$K_{плд} = (Поп - ШС) / Поп$	Поп – прибуток від операційної діяльності; ШС – збитки від штрафних санкцій	Характеризує платіжну дисципліну підприємства

Аналіз вищезазначених методик показує, що розрахунок цього показника здійснюється шляхом віднесення суми всіх накопичених податкових платежів до певного економічного показника і не дозволяє точно та об’єктивно оцінити податкове навантаження на підприємство. Слід зазначити, що обмеження цих методів оцінки податкового навантаження пов’язані з тим, що Україна належить до країн, де високий відсоток прибутку підприємств залишається в тіні, рівень тінізації національної економіки, за оцінками міжнародних експертів, становить близько 50%, показник чистого прибутку не завжди є об’єктивним, тому ці методи розрахунку податкового навантаження не дають достовірних результатів [24].

На основі вищезазначених робіт автором систематизовано та запропоновано систему показників для оцінки податкового навантаження, яка дає можливість проаналізувати кількісні значення сплачених підприємством податків як в цілому, так і за видами, за окремими періодами, складовими ціни, окремими видами продукції, типами виробництв та за структурними підрозділами підприємства. (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Система показників оцінювання рівня податкового навантаження на підприємство [24]

Збільшення чи зменшення податкового навантаження на суб'єктів господарської діяльності залежить від виду діяльності, який вона здійснює, та обраної системи оподаткування (спрощеної чи загальної). Зміна або розширення видів діяльності суттєво впливає на розмір податкових зобов'язань, при цьому розраховується найбільш ефективний варіант для досягнення позитивного результату.

Тому доцільно розраховувати показники податкового навантаження за всіма фактично здійсненими підприємством податковими платежами, що дасть можливість керівництву приймати ефективні управлінські рішення щодо зменшення податкового навантаження підприємства.

РОЗДІЛ 2.

ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Аналіз фінансових показників та податкове навантаження ТОВ «Вальтер»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вальтер» є виробником продукції, що вироблена шляхом лиття з чорни металів, в тому числі запчастин для гірничодобувної техніки, кар'єрним екскаваторам та дробарки, а також окремих запчастин до думпкарів. Загальна інформація про товариство відображена в додатку Б.

Проаналізуємо динаміку показників фінансових результатів діяльності товариства (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Показники фінансових результатів діяльності ТОВ «Вальтер», тис. грн.*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
					Різниця, тис. грн.	Різниця, %	Різниця, тис. грн.	Різниця, %
1.	Чистий дохід від реалізації продукції	94429	117174	165966	22745	24,0	48792	41,6
2.	Собівартість реалізованої продукції	74338	89437	127118	15099	20,3	37681	42,1
3.	Фінансовий результат (прибуток) від операційної діяльності	8347	12298	14726	3951	47,4	2424	19,6
4.	Інші фінансові доходи	0,4	5,5	295	5,1	47,4	289,5	19,6
5.	Інші доходи	12	54	453	42	375,5	399	767,6
6.	Фінансові витрати	5267	5208	6049	-59	-1,1	841	16,1

7.	Інші витрати	23	4410	1881	4387	20222,1	-2529	-57,5
8.	Фінансовий результат (прибуток) до оподаткування	3072	2739	7544	-331	-10,8	4805	175,5
9.	Витрати з податку на прибуток	1112	236	1471	-876	-78,8	1234	524,4
10.	Чистий прибуток	1961	2505	6075	544	27,7	3571	142,7

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства*

Як видно по розрахунках, чистий дохід від реалізації продукції має стабільну тенденцію до збільшення, зокрема в 2022 році порівняно із 2021 роком він збільшився на майже 43 %. Тому саме в 2022 році спостерігається збільшення інших видів фінансових результатів, зокрема прибуток до оподаткування має зростання майже в 3 рази (175,5 %). Тенденція чистого прибутку майже така сама на 42,7 %, збільшення більше ніж на 3571 тис. грн. в 2022 порівняно із 2021 роком.

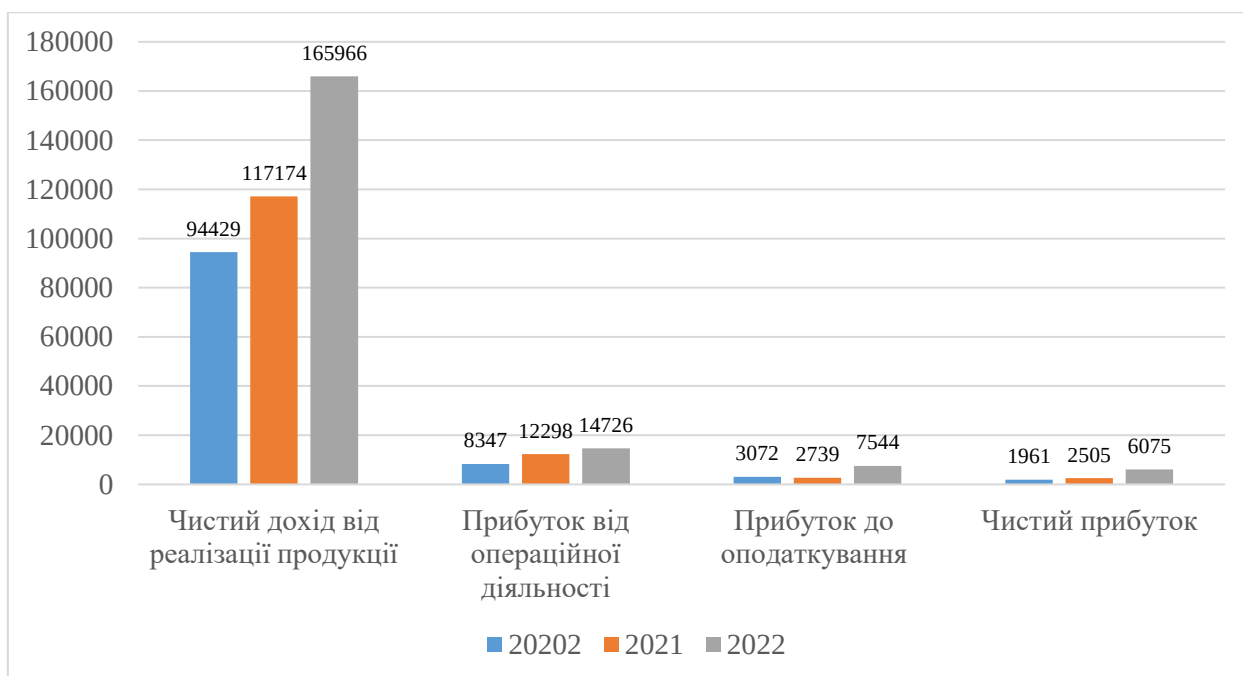


Рис. 2.1. Динаміка фінансових результатів ТОВ «Вальтер»*

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства*

За підсумками аналізу фінансових результатів, можна стверджувати про успішну обліку та податкову політику п товариства, проте проаналізуємо операційні витрати для глибокого вивчення його діяльності (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Аналіз операційних витрат ТОВ «Вальтер», тис. грн.*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
					Різниця, тис. грн.	Різниця, %	Різниця, тис. грн.	Різниця, %
1.	Витрати на оплату праці	4753	4871	5268	118	2,5	397	8,2
2.	Відрахування на соціальні заходи	1814	1668	1828	-146	-7,9	160	9,5
3.	Матеріальні витрати	62398	78295	115284	15898	25,5	36989	47,2
4.	Амортизація	2290	2641	2815	351	15,3	174	6,6
5.	Інші операційні витрати	12167	12038	19861	-131	-1,1	7824	65,0
6.	Всього операційних витрат	83421	99513	145056	16092	193	45543	45,8

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства*

Як бачимо, операційні витрати зростають та у 2022 році складають на 46% більше за 2021 рік. Майже всі витрати у складі операційних витрат товариства мають тенденцію до збільшення, проте не дуже суттєве, у межах 2-10 %. Проте, інші операційні витрати збільшилися в 2022 роком порівняно із 2021 роком на 65 %, хоча в 2021 році зазнали зменшення на 1 % порівняно із 2020 роком. Це й пояснює таке збільшення, у зв'язку із тим, що у попередньому періоді ці витрати товариства не збільшувалися.

Необхідно відзначити суттєве збільшення собівартості реалізованої продукції (табл. 2.3) в 2021 році – на 20 % порівняно із 2020 роком; в 2022 році – на 42 % порівняно з 2019 роком. Основний показник, що може пояснити зазначені збільшення, – це оборотні активи – 48 % зросту в 2021 році та 40 % - в 2022 році порівняно із попередніми періодами (табл.2.3).

Окремі показники господарської діяльності ТОВ «Вальтер»*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
					Різниця, тис.грн.	Різниця, %	Різниця, тис.грн.	Різниця, %
1.	Чисельність персоналу, осіб	128	134	148	6	0,4	14	1,3
2.	Основні засоби, тис. грн.	17951	17922	16847	-29	-0,2	-1075	-5,9
3.	Оборотні активи, тис. грн.	19628	2911	40766	9489	48,4	11649	40,0
4.	Фонд заробітної плати	4755	4873	5268	118	2,5	395	8,2
5.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	74341	89437	127118	15006	20,3	37681	42,1
6.	Валовий прибуток, тис. грн.	20089	27737	38847	7648	38,1	11110	40,1
7.	Чистий прибуток, тис. грн.	1961	2503	6074	542	27,7	3571	142,7

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства*

З усіх показників відмітимо суттєве зростання в середньому до 50 %, окремі й більше, у 2020-2022 роках порівняно із попередніми таких показників:

- оборотні активи (40%);
- матеріальні витрати (47 %);
- інші операційні витрати (65%);
- собівартість реалізованої продукції (42%) (табл.2.4).

Показники ефективності діяльності ТОВ «Вальтер»*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
					Різниця, тис.грн.	Різниця, %	Різниця, тис.грн.	Різниця, %
1.	Витрати на виробництво одиниці продукції, грн.	0,5	0,52	0,7	0,03	7,5	0,2	29,5
2.	Рентабельність активів, %	5,2	5,3	10,5	0,1	1,9	5,2	97,8
3.	Фондовіддача, грн.	9,5	10,6	12,7	1,05	11,2	2,1	19,7
4.	Продуктивність праці, тис. грн./осіб	165	181,1	201,2	16,1	10,5	20,1	11,1

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємства*

Серед всіх наведених показників витрати на виробництво мають тенденцію до зростання на 29,51% у 2022 році порівняно із 2021 роком. Це може вказувати на зменшення ефективності виробничої діяльності товариства. Приріст фондовіддачі складає 11-20 % у досліджуваній період, що доводить підвищення ефективності використання основних засобів в товаристві.

Окрім цього, слід відмітити позитивну динаміку рентабельності активів підприємства, яка у 2022 році порівняно із попереднім зросла майже вдвічі. Це обґрунтовано суттєвим зростанням обсягу чистого прибутку підприємства.

Продуктивність праці працівників підприємства упродовж звітного періоду зростала рівномірними темпами, що вказує на впровадження додаткових заходів для організації виробничого процесу, а також ефективного використання робочої сили.

Динаміку окремих видів податкових платежів ТОВ «Вальтер» за 2020-2022 років наведено в таблиці 2.5.

Динаміка податків ТОВ «Вальтер», тис. грн.*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2022/2021		2022/2021	
					Різниця, тис.грн.	Різниця, %	Різниця, тис. грн.	Різниця, %
1.	Податок на прибуток	1112	235	1471	-877	-78,9	1236	625,9
2.	ПДВ	16589	21476	31049	4887	29,5	9573	44,6
3.	Відрахування на соціальні заходи	1814	1669	1828	-145	-7,9	159	9,5
4.	Інші податки і збори	699	704	716	5	0,6	12	1,7
5.	Разом сплачених податків	20212	24082	35064	3870	19,2	10982	45,7

*Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства

З наведених даних табл.2.5. видно, що загальний обсяг сплачених податкових платежів в 2022 році збільшився на 45,7% порівняно із 2021 роком. Це пояснюється зростанням обсягів сплати по усім видам податкових платежів. Необхідно відмітити зміни в обсягах сплати податку на прибуток, що у 2021 році зменшився у 4 рази порівняно із 2020 роком, водночас в 2022 році його обсяги стали більшими навіть за рівень 2020 року і збільшився у 6 разів порівняно із 2021 роком (рис.2.2).

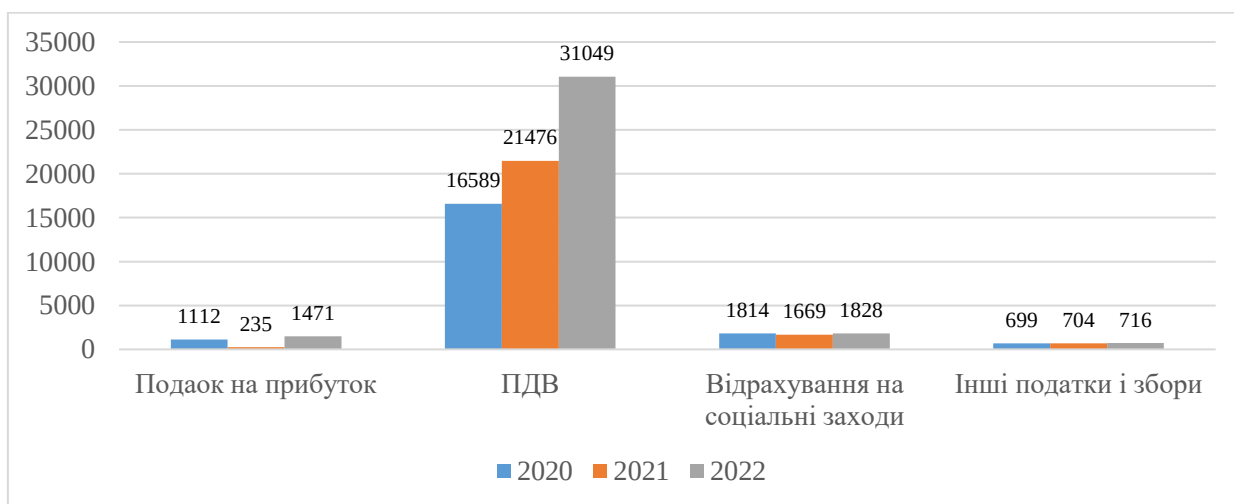


Рис. 2.2. Динаміка обсягів сплачених податків ТОВ «Вальтер»*

*Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства

Аналізуючи податкові платежі, які сплачує підприємство видно, що вагоме місце серед них посідає ПДВ, суми якого щороку зростають. Така ситуація зумовлена зі зміною величини бази оподаткування, оскільки обсяги реалізованої продукції збільшуються (у 2022 році на 42% порівняно із 2021 роком).

Перейдемо до аналізу показників податкового навантаження товариства. Як нами було зазначено у розділі 1 податкове навантаження можна оцінити на підставі розрахунку показників у розрізі окремих видів податкових платежів та сплачених податків загалом. Зокрема, податкове навантаження ТОВ «Вальтер» охарактеризуємо за коефіцієнтами, наведеними на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Показники податкового навантаження на підприємство*

**Джерело: складено автором за даними [28]*

Результати розрахунків вищезазначених коефіцієнтів за даними фінансової звітності ТОВ «Вальтер» наведено у табл. 2.6.

Розрахунок податкового навантаження ТОВ «Вальтер»*

№ п/п	Показники	2020	2021	2022	2021/2020		2022/2021	
					Різниця, тис.грн.	Різниця, %	Різниця, тис. грн.	Різниця, %
1.	Податок на прибуток	1112	235	1471	-877	-78,9	1236	625,9
2.	ПДВ	16589	21476	31049	4887	29,5	9573	44,6
3.	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	94429	117174	165966	22745	24,0	48792	41,6
4.	Витрати, тис. грн.	83421	99513	145056	16092	193	45543	45,8
5.	Кпдв доходів, %	17,6	18,3	18,7	0,7	4,3	0,4	2,1
6.	Кпдв витрат, %	19,9	21,6	21,4	1,7	8,5	-0,2	-0,8
7.	Кпн доходів, %	1,2	0,2	0,9	-1	-82,9	0,7	340,8
8.	Кпн витрат, %	1,3	0,2	1,0	-1,1	-82,2	0,8	328,3
9.	Зрпн доходів, %	21,4	20,6	21,1	-0,8	-3,97	0,5	2,8
10.	Зрпн витрат, %	100,6	86,8	90,3	-13,8	-13,7	3,5	3,9

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності товариства*

Найбільш суттєвий тиск на товариства серед всіх податкових платежів безумовно здійснює податок на додану вартість. За досліджуваний період податковий тиск із ПДВ має стійку тенденцію до збільшення, що підтверджують розрахунки коефіцієнтів податкового навантаження із ПДВ. Так, у 2021 році податкове навантаження із доходів ПДВ збільшилося на 4,3 %, а у 2022 році – на 2,1 %. Така динаміка пов'язана збільшенням доходів від реалізації продукції досліджуваного товариства.

На основі коефіцієнтів податкового навантаження, розрахованих для податку на прибуток підприємств, можна зробити висновок, що це податкове

навантаження є досить низьким і має нестабільну тенденцію по роках через різні обсяги надходжень. Коефіцієнт податкового навантаження за доходами від податку на прибуток підприємств у 2019 році зменшився на 82,92% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році збільшився на 340,85%.

Аналогічна тенденція спостерігалася і для коефіцієнта податкового навантаження витрат з податку на прибуток, що пояснюється зміною бази оподаткування при одночасному зростанні чистого доходу від реалізації та витрат компанії.

2.2. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану

Під час війни та у повоєнний період держава частково лібералізувала та дерегулювала податкову та митну політику. Розглянемо зміни в податковому законодавстві, які мали значний вплив на податкове навантаження для підприємств. Зміни дозволили суб'єктам господарювання з 1 квітня 2022 року перейти на спрощену систему оподаткування та сплачувати єдиний податок за ставкою 2%. Податок сплачується так само, як і для спрощенців третьої групи. Обмежень щодо обсягу доходу або кількості найманих працівників для переходу на цю систему оподаткування немає. Єдиний податок у розмірі 2% замінить податок на прибуток та податок на додану вартість. Іншими словами, для платників ПДВ, які застосовують особливу форму оподаткування, всі операції з продажу товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, вважаються звільненими від оподаткування ПДВ, а податкові накладні на такі операції не виписуються. Однак не всі суб'єкти господарювання можуть скористатися цими нововведеннями. Зокрема, вищезазначеним правом не можуть скористатися суб'єкти господарювання, які здійснюють такі види діяльності:

- організацією та проведенням азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерська діяльність, тоталізатор);

- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт та реалізація підакцизних товарів (крім роздрібною торгівлі паливно-мастильними матеріалами в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібною торгівлею пивом, сидром, перрі (безалкогольним) та столовими винами);
- видобуток та реалізація корисних копалин;
- страхові брокери (перестраховики), банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди та компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;
- представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, які не є платниками єдиного податку;
- фізичні та юридичні особи-нерезиденти [18].

Податковий (звітний) період для платників єдиного податку 3 групи за ставкою 2% доходу становить один календарний місяць. На підставі змін до Податкового кодексу України розроблено нову форму податкової декларації для платників 3 групи на період дії воєнного та надзвичайного стану.

Податкове навантаження на бізнес також зменшено шляхом звільнення від сплати ввізного мита на товари, що ввозяться на митну територію України, та звільнення від сплати податку на додану вартість при імпорті товарів платниками податків, які перебувають на спрощеній системі оподаткування першої, другої та третьої груп та сплачують єдиний податок за ставкою 2%. Закон також спрощує процедури митного оформлення цих товарів.

Лібералізація податкового законодавства також торкнулася податку на додану вартість. Ставка ПДВ на імпорт та постачання бензину, важких дистилатів, скрапленого газу, нафти та нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід (мінералів), була знижена до 7%. Звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання спеціальних засобів індивідуального захисту та бронежилетів для добровольчих формувань

органів місцевого самоврядування, створених відповідно до чинного законодавства.

На період дії воєнного стану платники податку за операціями з придбання товарів/послуг, за якими постачальники не зареєстрували податкові накладні та/або розрахунки коригування в єдиному реєстрі податкових накладних відносять до податкового кредиту звітного періоду суми ПДВ, сплачені (нараховані) у складі вартості придбаних товарів/послуг на підставі наявних у платника податку первинних (розрахункових) документів, виданих (отриманих) платником податку за операціями з придбання товарів/послуг відповідно до Закону України "Про запобігання корупції". Однак, протягом шести місяців з дня закінчення або скасування воєнного стану платники податку зобов'язані забезпечити реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних всіх податкових накладних та розрахунків коригування, реєстрація яких була перенесена на період дії воєнного стану, та уточнити (привести у відповідність) податковий кредит, задекларований платниками податку під час дії воєнного стану, на підставі наявних у платника податку первинних (розрахункових) документів з урахуванням даних податкових накладних та розрахунків коригування, зареєстрованих в ЄРПН.

З метою полегшення податкового навантаження на платників ПДВ у разі втрати або знищення товарів, придбаних або виготовлених з ПДВ під час дії правового режиму воєнного/надзвичайного стану та до його запровадження, а також у разі передачі у державну або комунальну власність, у тому числі на користь добровольчих формувань органів місцевого самоврядування, та наданих на користь інших осіб для потреб оборони України, податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, а податковий кредит, сформований під час їх придбання, не коригується [18].

Що стосується відшкодування ПДВ, то можливість отримання цих коштів у період воєнного стану можлива лише за умови узгодження суми ПДВ за результатами внутрішньої перевірки. При цьому бюджетне відшкодування

ПДВ, яке включає суму податкового зобов'язання за операціями, що оподатковуються за зниженою ставкою 7%, не виплачується. Суми такого від'ємного значення зараховуються до складу податкового кредиту наступного (податкового) періоду [11–13].

Юридичні особи, які належать до третьої групи платників єдиного податку, мають право зменшити податкове навантаження з ЄСВ шляхом несплати ЄСВ за найманих працівників, призваних на строкову військову службу до Збройних Сил України. Крім того, у період дії воєнного, надзвичайного стану та протягом трьох місяців після його закінчення або скасування не застосовуються штрафні санкції та не нараховується пеня за цей період, а нарахована пеня скасовується. Протягом цього періоду діє мораторій на проведення документальних перевірок з питань правильності нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Паралельно з лібералізацією податкового законодавства та зниженням податкового навантаження на державному рівні, компаніям рекомендується оптимізувати та регулювати податкове навантаження шляхом розробки власної ефективної податкової політики.

Податкова політика включає: вибір системи оподаткування (загальна система оподаткування чи спрощена система оподаткування); визначення податкових пільг та можливості їх застосування до компанії; фінансово-економічну трансформацію та диверсифікацію і зміну податкового навантаження компанії (управління запасами; передача на аутсорсинг окремих основних та допоміжних бізнес-процесів; оптимізація доходів та передача частини доходів іншим юридичним особам чи фізичним особам - підприємцям, які мають менше податкове навантаження);

В умовах невизначеності та ризику, нестабільності економічної ситуації та податкового законодавства, введення воєнного стану недостатня увага до податкового фактору з боку компаній може призвести до скорочення обсягів бізнесу, зниження прибутковості та навіть банкрутства і ліквідації. З іншого

боку, вибір оптимального податкового режиму та використання переваг і знижок, передбачених податковим законодавством, може не лише забезпечити безпеку фінансових накопичень, а й створити підґрунтя для розширення бізнесу, модернізації виробництва та збільшення інвестиційних можливостей компаній за рахунок податкової економії, повернення податків та вивільнення обігових коштів [18].

Аналіз податкового навантаження на підприємства є важливим атрибутом ринкових умов господарювання та ефективного управління, оскільки отримана інформація є індикатором для модифікації податкової системи та застосування сучасних механізмів оптимізації податкового навантаження і трансформації фінансово-господарської діяльності, а також елементом порівняння між суб'єктами господарювання, галузями чи секторами економіки.

2.3. Податкове навантаження на доходи фізичних осіб

За сучасної системи оподаткування в Україні податкове навантаження на фонд оплати праці працівників становить 41,5%, з урахуванням податків і внесків що стягують з найманих працівників.

Головна причина цього – високі ставки податків та внесків, які зобов'язані сплачувати працедавці. Податкове навантаження на фонд оплати праці в Україні складається з нарахувань єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ), утримань із заробітної плати щодо податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Усі нарахування і утримання, платниками яких є як працедавець, так і працівники, до бюджету перераховує підприємство, яке виплачує заробітну плату та виконує функцію податкового агента.

Хоча на сьогодні ставки податкового навантаження на заробітну плату поступово зменшуються вони все ще змушують суб'єктів господарювання шукати усі можливі шляхи зменшення податкового навантаження, пов'язаного з оплатою праці.

Згідно зі ст.1 Закону України «Про оплату праці» [3] «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник чи уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу» [3].

Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи – як елементи собівартості продукції (робіт або послуг) займають вагоме місце у плануванні витрат підприємства, зменшуючи які підприємство має змогу оптимізувати витрати та податкові платежі, а з часом – збільшити прибутки і підвищити рівень конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг. Від податкового навантаження на заробітну плату значною мірою залежить допустима величина фонду оплати праці підприємства. Адже збільшення фонду оплати праці зумовлює збільшення суми відрахувань до фондів соціального страхування (у вигляді ЄСВ), ПДФО, а також військового збору. Джерелом усіх цих нарахувань є фонд оплати праці.

Базою для справляння ЄСВ, відповідно до ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4], є нарахована заробітна плата за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До бази для нарахування ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за договорами цивільно-правового характеру (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4]) (табл. 2.7).

База для справляння ЄСВ

Фонд оплати праці найманих працівників, у т. ч. іноземців:	
Основна заробітна плата	Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.
Додаткова заробітна плата	Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	Виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.
Допомога з тимчасової втрати працездатності (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби за рахунок коштів Фонду соціального страхування) або лікарняні виплати.	
Винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами, за винятком цивільно- правового договору, укладеного з фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності	

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (2010) встановлені такі обмеження щодо мінімальної і максимальної сум ЄСВ:

- сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску (станом на 01.01.2018 р. – 819,06 грн.);
- максимальна величина бази нарахування ЄСВ не може перевищувати 15 розмірів мінімальної заробітної плати (станом на 01.01.2018 р. - 55845 грн., тобто максимальна сума ЄСВ до сплати у 2018 р. становить 12285,9 грн (рис. 2.6) (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4]).

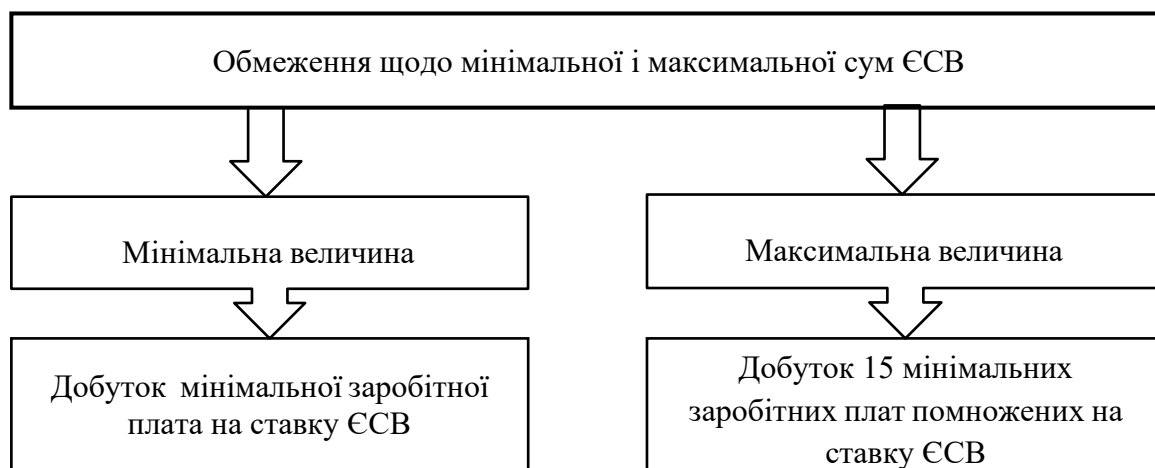


Рис. 2.4. Обмеження щодо мінімальної і максимальної сум єдиного соціального внеску

Заробітна плата є об'єктом обкладення ПДФО. З метою оподаткування ПДФО, під заробітною платою розуміють «основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що виплачують (надають) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму» [1].

«Військовий збір – це тимчасовий прями́й податок, ведений в зв'язку проведенням антитерористичної операції на Сході України, який утримують із доходів фізичних осіб. Платниками збору є фізичні особи або податкові агенти, визначені як платники ПДФО. Об'єктом оподаткування військовим збором є усі види доходів, що підлягають оподаткуванню ПДФО. Суму збору перераховують до бюджету за правилами, встановленими для ПДФО. Військовий збір, який сплачують згідно з ПКУ (2010), належить до доходів загального фонду Державного бюджету України» [1] .

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [5], який набрав чинності з 01.01.2015 р., оподаткування військовим збором здійснюватиметься до набрання чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Як вже було зазначено податкове навантаження на фонд оплати праці складається як з податкового навантаження на заробітну плату працівників, так і з податкового навантаження на фонд оплати праці підприємства.

Податкове навантаження на заробітну плату працівника дає змогу визначити частку утримуваних податків та внесків із заробітної плати.

Його можна розрахувати за формулою (2.1):

$$ПН_{ЗП} = ПДФО + ВЗ / ЗП \times 100 \% \quad (2.1)$$

де $ПН_{ЗП}$ – податкове навантаження на заробітну плату працівника, %;

$ПДФО$ – утриманий податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати працівника, грн.;

$ВЗ$ – утриманий військовий збір, грн.;

$ЗП$ – нарахована заробітна плата, грн.

Податкове навантаження на фонд оплати праці підприємств відображає частку єдиного соціального внеску у фонді оплати праці. Його розраховують за формулою (2.2):

$$ПН_{оп} = ЄСВ / ФОП \times 100 \% \quad (2.2)$$

де $ПН_{оп}$ – податкове навантаження на фонд оплати праці підприємства, %;

$ЄСВ$ – нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати працівників, грн.;

$ФОП$ – фонд оплати праці підприємства, грн.

З огляду на вищезазначене, характер виплати заробітної плати та вибір форм взаємовідносин з працівниками мають велике значення в процесі оптимізації податкового навантаження на фонд оплати праці.

Розглянемо докладніше типи взаємовідносин між підприємством та його працівниками.

При нарахуванні та виплаті заробітної плати штатного або позаштатного працівника (перший тип трудових відносин) підприємство зобов'язане

- сплатити єдиний соціальний внесок у розмірі 22%;
- утримати із заробітної плати працівника податок на доходи фізичних осіб у розмірі 18%;
- утримувати військовий збір у розмірі 1,5%.

Всі нарахування та відрахування, сплачені роботодавцем та працівником, перераховуються до бюджету компанією, яка виплачує заробітну плату, тобто виступає в ролі фіскального агента.

Іншим видом трудових відносин є цивільно-правовий договір (далі - ЦПД), який включається до фонду оплати праці (підприємство самостійно нараховує та сплачує всі податки та внески). Базою для нарахування ЄСВ та утримання ПДФО і військового збору є сума винагороди, що виплачується фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД.

Однак є один виняток. Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [4], якщо роботи (послуги) за ЦПД виконуються для установи (організації) працівником, для якого ця установа (організація) є основним місцем роботи, до загальної бази нарахування єдиного внеску за місяць включається як заробітна плата (лікарняні, декретні) за основним місцем роботи, так і сума винагороди за ЦПД. Якщо ця загальна сума є меншою за мінімальну заробітну плату, то ЄСВ розраховується виходячи з мінімальної заробітної плати.

В результаті нововведень, прийнятих у 2016 році, а саме скасування ЄСВ у розмірі 3,6% та запровадження єдиної ставки ПДФО у розмірі 18%, військового збору у розмірі 1,5% та ЄСВ у розмірі 22%, податкове навантаження на заробітну плату за трудовим договором та за ЦПД є однаковим. Єдина відмінність полягає в тому, що за договором ЦПХ компанія не сплачує відпускні та лікарняні.

Ще одним видом відносин з фізичною особою (працівником), який дозволяє оптимізувати податкове навантаження на оплату праці, є виведення працівників за межі компанії з подальшою їх реєстрацією як суб'єктів підприємницької діяльності. За такого варіанту працівник переходить на спрощену систему оподаткування (третя група платників єдиного податку), надає послуги компанії та отримує «зарплату» у вигляді доходу і сплачує єдиний податок на доходи фізичних осіб та єдиний розрахунковий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22%).

Перша та друга групи платників єдиного податку не мають права надавати послуги юридичним та фізичним особам на загальній системі оподаткування, а лише платникам єдиного податку та населенню.

До третьої групи платників єдиного податку належать фізичні особи-підприємці, які працюють з підприємцями та юридичними особами на будь-якій системі оподаткування і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 5 мільйонів гривень. Кількість найманих осіб не обмежується. Розмір єдиного податку для третьої групи становить: 3% від доходу, якщо ПДВ сплачується відповідно до Податкового кодексу (2010), або 5% від доходу, якщо ПДВ включено до складу єдиного податку. У разі перевищення граничного обсягу доходу або якщо дохід отримано від видів діяльності, які не підпадають під спрощену систему оподаткування, ставка єдиного податку для ФОП становить 15%.

Відповідно до пункту 291. 5 Податкового кодексу, «не можуть бути платниками єдиного податку такі суб'єкти господарювання: організація та проведення азартних ігор, лотерей, парі; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, реалізація підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин) видобуток, виробництво видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі дорогоцінного каміння органогенного утворення (крім виробництва, постачання, реалізації (продажу) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння) ; видобування, реалізація корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; діяльність з фінансового посередництва, крім страхової діяльності, що здійснюється страховими агентами; діяльність з управління підприємством; надання послуг поштового зв'язку (крім кур'єрської діяльності) та послуг зв'язку (крім безліцензійної діяльності); торгівля виробами мистецтва та антикваріатом;

організація та проведення туристичних заходів; технічні випробування та дослідження; аудиторська діяльність; надання в оренду земельних ділянок, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлових приміщень або їх частин, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлових приміщень (будівель, споруд, будівель тощо), та інших нежитлових приміщень, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів.), та інші нежитлові приміщення» [1].

Порівняння податкового навантаження на доходи (заробітну плату) залежно від типу відносин (трудові, цивільно-правові, господарсько-правові) з фізичною особою (найманим працівником) в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Податкове навантаження на доходи (заробітну плату) при виборі виду відносин із фізичною особою (працівником)

Вид відносин із працівником	Витрати (в.т.ч податкові), грн.	Дохід (зарплата) до видачі, грн.	Разом витрат, грн.	Податкове навантаження, % (гр.2/гр.3)
Трудові (працівник оформлений як штатний працівник або сумісник)	5155,28 (нарахування ЄСВ, утримання військового збору та ПДФО)	10000	15155,28	52
Цивільно-правові договори, що відносять до фонду оплати праці (підприємство самостійно нараховує і сплачує усі податкові платежі і внески)	5155,28 (нарахування ЄСВ, утримання військового збору та ПДФО)	10000	15155,28	52
Цивільно-правові договори (оформлення працівника як суб'єкта підприємницької діяльності, платника єдиного податку)	819,06 (ЄСВ, єдиний податок третя група платників єдиного податку (ставка 5%) – 569,42)	10000	11388,48	14
Господарські (Аутсорсинг (аутстафінг))	3300 (податки, послуги аутсорсингу)	10000	13300	33

Таким чином, щоб виплатити працівнику, наприклад, 10 000 грн. заробітної плати, підприємству потрібно сплатити податків та внесків до бюджету на суму 5 155,28 грн. Виходячи з даних наведених у табл. 2.8 податкове навантаження щодо виплаченої заробітної плати становитиме 52%. Теж саме податкове навантаження виникає при цивільно-правовому

договори, що відносять до фонду оплати праці.

Виходячи з даних табл. 2.8, при оформленні фізичної особи (працівника), як СПД – платника єдиного податку виникає найменше податкове навантаження та становить 14%.

Ще одним видом відносин з фізичною особою (працівником), який дає змогу підприємству зменшити податкове навантаження та оптимізувати витрати та посилити свої конкурентні переваги на ринку є аутсорсинг.

Аутсорсинг (від. англ. outsourcing – зовнішнє джерело) – це «передавання частини функцій з обслуговування діяльності підприємства стороннім підрядникам чи постачальникам за умови гарантування ними відповідного рівня якості та ефективності їх виконання на основі трансформації чи оновлення бізнес–процесів і технологій та з можливістю переходу частини персоналу підприємства до постачальника (аутсорсера)» [13, с. 87–88].

У фінансово-господарській діяльності підприємство має змогу використовувати різні види аутсорсингу, які характеризуються певними особливостями:

- «виробничий аутсорсинг, коли підприємство передає підряднику всі процеси з виробництва певної продукції чи доручає йому виготовляти окремі вузли, деталі або напівфабрикати, які є складовими основної продукції. Цей вид аутсорсингу дає змогу підприємству приділити увагу розробці нових продуктів і послуг для забезпечення конкурентної переваги на ринку товарів і послуг, збільшенню ефективності виробництва;
- аутсорсинг окремих бізнес–процесів, які не є основними у виробничо–господарській діяльності підприємства, зокрема: аутсорсинг постачально–збутових операцій, управління персоналом, маркетингу, ведення бухгалтерського обліку, юридичних послуг, охоронних послуг, озеленення території тощо;
- аутсорсинг персоналу – передбачає винаймання для роботи на підприємстві працівників без документального оформлення з ними

юридичних відносин» [13].

Загородній А. та Партин Г. зазначають, що «для зменшення податкового навантаження на підприємство використовують дві форми аутсорсингу. Першою формою аутсорсингу є аутстафінг, що передбачає вивід персоналу за штат підприємства – замовника і оформлення його у штат підприємства – провайдера. Суть аутстафінгу персоналу полягає у тому, що працівники продовжують працювати на попередньому місці роботи і виконувати покладені на них посадові обов'язки в компанії – замовника, однак функції працедавця виконує компанія – провайдер, яка і несе відповідальність згідно трудового та податкового законодавства: нараховує та виплачує заробітну плату й податки і внески» [13, с.89].

Іншими словами, працівники укладають трудовий договір не з замовником, а з постачальником. Постачальник бере на себе функції нарахування та виплати заробітної плати з відрахуваннями на соціальне страхування та податку на доходи фізичних осіб, а також дотримання трудового законодавства (найм, звільнення, вирішення трудових спорів тощо).

Друга форма аутсорсингу - це довгострокове наймання працівників у компанії постачальника. У цьому випадку працівники не входять до штату компанії, а перебувають у трудових відносинах з постачальником послуг (рекрутинговою агенцією).

Основна відмінність між двома формами аутсорсингу полягає в тому, що в першому випадку компанія наймає власний персонал, а в другому - наймає працівників постачальника послуг на довгостроковій основі.

Аутсорсинг персоналу - це один з елементів податкового планування, який дозволяє компанії оптимізувати свої витрати за рахунок оптимізації сплати єдиного податку та внесків на соціальне страхування, а також зменшити податкове навантаження на компанію. Використовуючи аутсорсинг як елемент податкового планування, компанія-клієнт може[^]

- зменшити витрати компанії на оплату праці;

- зменшити витрати на утримання працівників
- оптимізувати податкове навантаження за рахунок зменшення витрат на оплату праці;
- підтримувати мінімальну кількість штатних працівників у разі законодавчих, регуляторних або корпоративних обмежень;
- оптимізувати виробничі витрати та зменшити собівартість продукції;
- зменшити податкове навантаження з податку на додану вартість;
- зменшити витрати на оплату лікарняних та відпусток;
- перерозподілити статті балансу шляхом перенесення витрат на оплату праці на аутсорсингові послуги, зменшивши таким чином базу оподаткування;
- передати провайдеру послуг певні повноваження у сфері податкового та трудового законодавства.

Основними недоліками аутсорсингу є ризик порушення конфіденційності та загроза банкрутства для аутсорсингової компанії.

Вартість послуг аутсорсингової компанії включає: компенсацію заробітної плати працівника, сплату податків, винагороду постачальника послуг (приблизно 30% (без ПДВ) від мінімальної заробітної плати, встановленої законом, або відсоток від заробітної плати працівника, або фіксовану суму, що встановлюється за домовленістю сторін і залежить від потреби та кількості працівників) та вартість інших послуг.

Розглянувши види відносин з фізичними особами (працівниками) та їх вплив на податкове навантаження та витрати компанії, автор доходить висновку, що альтернативним варіантом для компанії є виведення працівників за штат з подальшою їх реєстрацією як суб'єктів підприємницької діяльності, платників єдиного податку, які продовжують працювати на тому ж місці і виконувати свої попередні обов'язки, але на підставі цивільно-правового договору, а не трудового, а також використання аутсорсингу, який передбачає виведення персоналу за межі штату компанії - аутсорсинг персоналу компанії. Таким чином, підприємство залишається реальним роботодавцем для людей, яких звільняють, а формально вони працюють на аутсорсингову компанію, яка

виплачує їм заробітну плату та здійснює всі необхідні відрахування до бюджету.

РОЗДІЛ 3.

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

3.1. Методи податкової оптимізації та механізм оптимізації податкового навантаження

Управління податковими потоками є важливою частиною фінансової та комерційної діяльності компанії. Від грамотних професійних податкових рішень залежить подальший розвиток і можливості зростання компанії. Оптимізація податкового навантаження означає вибір найбільш вигідного варіанту оподаткування діяльності компанії в рамках чинного законодавства. Недооцінка цього аспекту фінансового процесу та помилки при оподаткуванні господарських операцій можуть призвести до значних фінансових втрат для компанії.

Сучасне бізнес-середовище в Україні характеризується надмірним податковим навантаженням на підприємства та нестабільністю податкового законодавства, що стримує розвиток діяльності суб'єктів господарювання. Тому одним з ключових факторів зростання бізнесу є створення ефективного та гнучкого механізму оптимізації податкового навантаження на бізнес.

Існує дві групи методів податкової оптимізації, за допомогою яких можна спрогнозувати та розрахувати податкові платежі для альтернативних варіантів ведення бізнесу та обрати оптимальний варіант оподаткування (рис. 3.1).



Рис.3.1. Методи податкової оптимізації на підприємстві [8]

«Методи податкової оптимізації поділяються на загальні та спеціальні і є найбільш ефективними при їх поєднанні. Вони дають змогу підприємству досягти поставлених цілей (зростання продажів, прибутку тощо) в найбільш короткий проміжок часу з найменшими податковими витратами з урахуванням довготривалої перспективи економічного зростання і фінансової стабільності підприємства»[8, с.338].

«Виходячи з критерію податкової оптимізації на окремому підприємстві необхідно враховувати специфіку і механізм дії наступних обов'язкових платежів: податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, зборів до позабюджетних фондів України. У цілому податкове навантаження на підприємстві можна визначити у вигляді наступної формули (1)» [29, с.225]:

$$T = \frac{(Y - M - (1 + t_3) * W - A - E) * t_1 + (Y - M) * t_2 + W * t_3}{V_a} * 100\%, \quad (1)$$

де, Y – вартість продукції, робіт, послуг (без ПДВ);

M – витрачені матеріали і одержані послуги (без ПДВ);

W – сума витрат на оплату праці працівників;

A – сума амортизаційних відрахувань;

E – суми інших операцій, що коректують базу податку на прибуток;

t_1 – ставка податку на прибуток підприємств;

t_2 – ставка податку на додану вартість;

t_3 – ставка єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування;

V_a – додана вартість.

У розглянутій формулі показником, з яким має співвідноситися сума податкових платежів підприємства до бюджету, є додана вартість, оскільки саме вона є джерелом їх сплати. Додана вартість – це різниця між вартістю виготовленої продукції та перенесеною вартістю матеріальних ресурсів, спожитих у процесі виробництва цієї продукції [15, с.123]. Це судження підтверджується тим, що базою для розрахунку податкового навантаження на економіку країни є ВВП, тобто обсяг валової доданої вартості, створеної галузями економіки протягом року.

Ця формула дозволяє проаналізувати взаємний вплив різних платежів на загальне податкове навантаження та оцінити можливість застосування тих чи інших методів мінімізації податків:

1. Збільшення обсягів продажу, незалежно від інших факторів виробництва, призводить до збільшення ПДВ та податку на прибуток.
2. Незалежно від інших факторів виробництва, збільшення обсягів продажу призводить до збільшення ПДВ та податку на прибуток до сплати.
3. Збільшення амортизаційних відрахувань та валових витрат призводить до зменшення відрахувань лише з податку на прибуток.
4. Збільшення витрат на оплату праці працівників підприємства змінює базу оподаткування для платежів, що нараховуються на фонд оплати праці, крім бази оподаткування податком на прибуток. За певних умов це може призвести до зменшення загального податкового навантаження.

Для впровадження механізму оптимізації оподаткування господарської діяльності особливе значення має бюджетування, яке дозволяє спрогнозувати суму податкових платежів на запланований період. Податкове бюджетування є завершальною частиною корпоративного податкового планування,

регулювання та контролю, а також комбінованим методом оптимізації податкових потоків суб'єкта господарювання. Податкове бюджетування ґрунтується на виборі оптимальних рішень у сфері податкових доходів і витрат з метою максимізації податкової вигоди та на подальшому прийнятті рішень щодо ефективного використання цієї вигоди.

Результати корпоративного податкового бюджетування повинні бути відображені в податковому бюджеті, який складається компанією. Податковий бюджет відображає всі можливі податкові доходи та витрати компанії, визначає загальний податковий результат управління податковими потоками та дозволяє прийняти відповідні рішення щодо доцільності проведення заходів з податкової оптимізації або розгляду інших варіантів. Модель податкового бюджету та варіанти можливих управлінських рішень представлені на рисунку 3.2.



Рис. 3.2. Модель податкового бюджету підприємства [15]

Таким чином, податковий менеджмент компанії, як складова фінансового менеджменту, передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу та підвищення його ефективності. Його основною метою є не зниження податкових платежів до суворого мінімуму, а активний вплив на максимізацію чистого прибутку компанії в рамках заданих параметрів податкового середовища та ринкової кон'юнктури.

Податкова оптимізація системно пов'язана з усіма управлінськими процесами компанії і базується на податковому плануванні, аналізі, обліку та контролі. Оптимізація податкового навантаження - це механізм реалізації податкової політики в господарській практиці компанії, починаючи з визначення мети і закінчуючи моніторингом ефективності обраного варіанту оподаткування (рис. 3.3).

Що стосується мети податкової оптимізації, то спочатку визначаються пріоритетні завдання податкової діяльності з урахуванням особливостей діяльності компанії. Після визначення мети вивчається податкове та бухгалтерське законодавство і нормативно-правові акти.

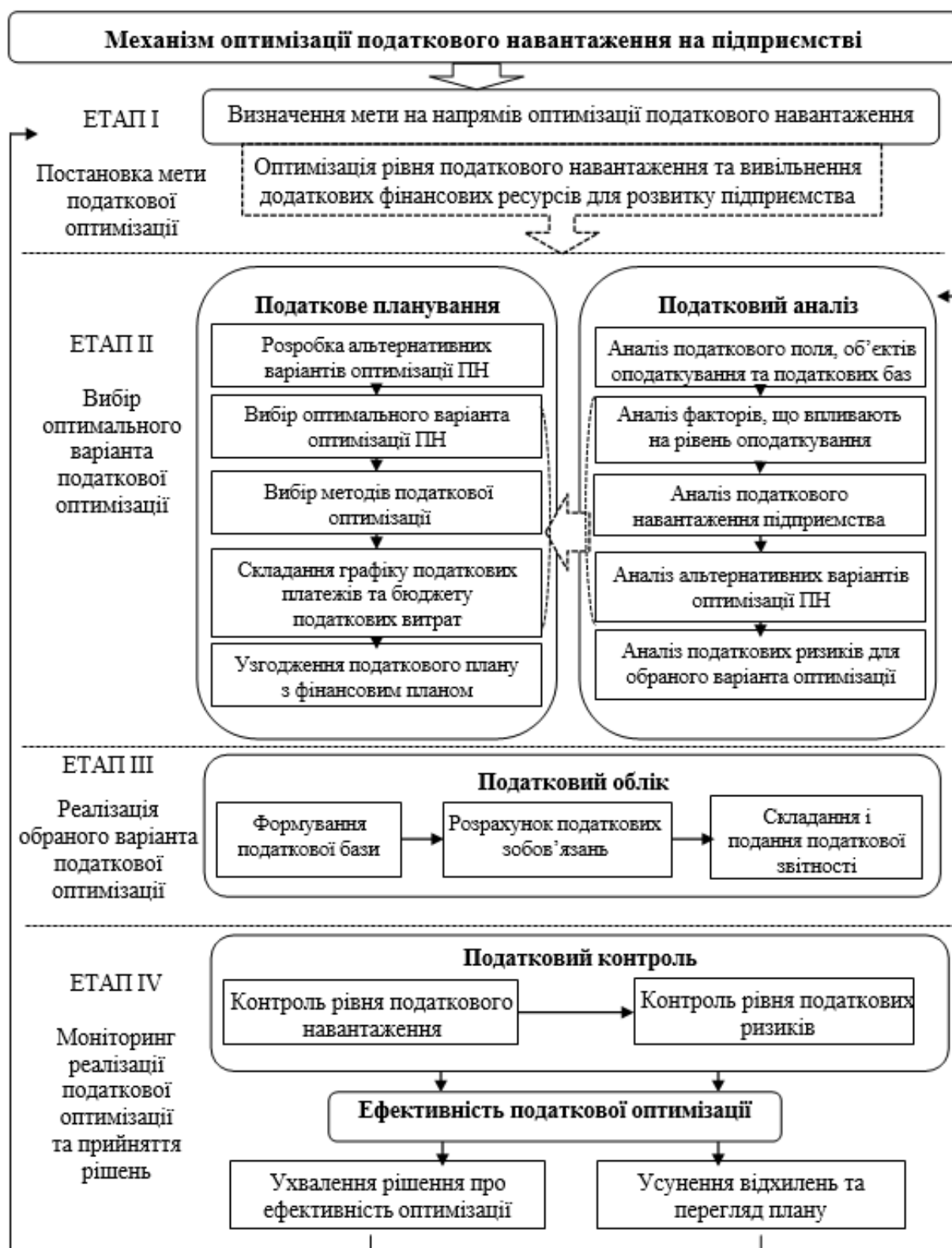


Рис.3.3.Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту [24]

Необхідно оцінити обсяг інформаційних і трудових ресурсів, технічну підтримку та відповідність мети потребам компанії.

Наступним кроком є вибір оптимального варіанту податкової діяльності

компанії. Для цього аналізується податкове поле компанії, визначаються фактори, що впливають на податкове навантаження, вивчаються напрямки та методи оптимізації податкової бази, оцінюються фактори, що формують структуру податкового навантаження [15].

За результатами аналізу розробляється кілька альтернативних варіантів ведення податкової діяльності. Потім кожен варіант оцінюється на основі розрахунків рівня податкового навантаження та обирається найбільш сприятливий варіант, що відповідає плану оптимізації.

Для обраного варіанту оптимізації обираються відповідні методи оптимізації, які можуть вплинути на формування бази оподаткування та структуру податкових нарахувань. Потім розраховуються податкові платежі та складається податковий бюджет і податковий графік на поточний період. Це є основою для аналізу та оцінки податкових ризиків компанії в разі реалізації обраного варіанту оптимізації.

Реалізація обраного податкового варіанту передбачає коригування баз оподаткування, ведення обліку операцій компанії, розрахунок податкових зобов'язань та подання податкової звітності відповідно до графіка податкових платежів.

Моніторинг реалізації плану оптимізації спрямований на контроль рівня податкового навантаження і податкових ризиків, а також на поточне коригування показників. Функція контролю охоплює як податкову діяльність компанії, так і її комерційні операції.

Ключовим етапом податкової оптимізації є прийняття рішення щодо успішної та ефективної реалізації механізму оптимізації податкового навантаження компанії. Якщо після застосування методів і прийомів оптимізації податкове навантаження зменшується, то оптимізація є успішною і механізм слід впроваджувати в діяльність компанії.

3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження ТОВ «Вальтер»

Розмір податкових платежів, які здійснює ТОВ «Вальтер» безпосередньо впливає на ефективність діяльності компанії, рівень платоспроможності та фінансової стійкості, а також конкурентоспроможність її продукції. У зв'язку з цим податкове планування має бути спрямоване на оптимізацію податкових платежів компанії, своєчасне виявлення та нейтралізацію податкових ризиків.

Організаційна структура управління ТОВ «Вальтер» побудована за принципом функціональної лінійності. Загальне керівництво процесом податкового планування, нарахування та сплати податків покладено на директора компанії. Бухгалтерія та головний бухгалтер є наступним рівнем підпорядкування і відповідають за своєчасність, повноту та достовірність податкових платежів. Відділ продажів і планово-економічний відділ аналізують і прогнозують обсяг попиту і зміни ринкової кон'юнктури, а також готують річний бюджет компанії. Податкові платежі включаються до витрат бюджету.

Розглянемо процес податкового планування на ТОВ «Вальтер», який базується на принципі трирівневої системи:

Перший рівень складається з прогнозування діяльності компанії на довгострокову перспективу і складання відповідного плану розвитку. Фінансовий розділ цього плану повинен включати очікувані податкові платежі компанії, виходячи з можливих змін у зовнішньому середовищі, а також певних змін у виробничих параметрах компанії;

Другий рівень - тактичне податкове планування, виходячи з річних обсягів виробництва та бюджету (з урахуванням податкових відрахувань). З цією метою планово-економічний відділ компанії планує виробничі витрати та обсяги продажів, а також витрати компанії. Ці планові показники передаються до бухгалтерії, яка розраховує податкову базу для кожного виду податків. Бухгалтерія вносить корективи до прогнозованої податкової інформації, враховуючи існуючий порядок пільгового оподаткування;

Третій рівень - оперативне планування податкових платежів та розрахунок авансових платежів на наступний звітний період. Планово-

економічний відділ надає до бухгалтерії інформацію про зміни, заплановані на звітний період. На основі цієї інформації бухгалтерія розраховує податки та планує їх сплату до бюджету. Якщо сума податку є великою і компанія не може здійснити одноразовий платіж (наприклад, ПДВ), вона розбивається на кілька платежів. Остаточний графік сплати податків подається до планово-економічного відділу для включення в процес прогнозування грошових потоків на наступний період.

У досліджуваній компанії окремі аспекти податкового планування покладені на бухгалтерію. Водночас, компанія не приділяє уваги підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії, що є запорукою ефективності їхньої роботи.

Крім того, процес прогнозування та планування майбутніх податкових платежів на ТОВ «Вальтер» потребує вдосконалення. Результатом податкового планування має стати податковий план, поєднаний зі стратегічними цілями компанії. Відповідно до цього формується організаційна структура компанії.

Система податкового планування повинна базуватися на певній податковій ідеології, яка характеризує систему принципів діяльності компанії та визначає її «місію». Основною метою стратегічного податкового планування є розробка моделей і варіантів ведення оптимальних для компанії господарських операцій, виходячи з прогнозів змін у податковому законодавстві та змін у зовнішньому середовищі. Отже, стратегічне податкове планування є вторинним по відношенню до стратегії розвитку компанії.

Кінцевим результатом стратегічного податкового планування є розробка податкової стратегії - детального та всебічного плану сплати податків та засобу управління податковими платежами. Таким чином, процес розробки податкової стратегії для ТОВ «Вальтер» повинен включати наступні етапи:

1. Визначення періоду розробки податкової стратегії та одночасна кореляція з тривалістю загальної стратегії розвитку компанії (3-5 років).
2. Аналіз факторів зовнішнього середовища та податкової системи, вивчення можливих податкових переваг для компанії.

3. Визначення стратегічних цілей компанії з точки зору оподаткування. Основною метою є покращення фінансових результатів, підвищення прибутковості та зменшення податкових відрахувань. Для того, щоб визначити ці цілі, необхідно визначити завдання, які необхідно виконати для майбутнього розвитку компанії.

4. Розрахунок цілей податкової стратегії компанії за періодами реалізації.

5. Визначення податкової політики компанії для реалізації податкової стратегії за окремими аспектами бізнесу. Податкова політика повинна бути розроблена відповідно до конкретних завдань податкового планування.

6. Розробка системи економічних, правових та організаційних заходів для забезпечення реалізації податкової стратегії компанії.

7. Оцінка ефективності розробленої податкової стратегії, що є завершальним етапом стратегічного податкового планування.

Реалізація податкової стратегії ТОВ «Вальтер» вимагає використання ефективних методів та інструментів податкового планування. Керівництву компанії необхідно звернути увагу на методи податкового планування.

Методи податкового планування можуть включати зміну бази оподаткування або графік сплати окремих податків. Об'єкти облікової політики ТОВ "Вальтер" можна визначити наступним чином:

- амортизаційні відрахування (вибір методу амортизації). Це може призвести до зміни бази оподаткування податком на прибуток. Якщо основні засоби компанії сильно зношені, доцільно використовувати такі методи амортизації: кумулятивний метод або зменшення залишкової вартості;

- витрати на утримання та ремонт основних засобів. З точки зору бухгалтерського обліку, не існує обмежень щодо суми, необхідної для підтримки основних засобів у робочому стані. Зазвичай сума, витрачена на ремонт основних засобів, включається до собівартості продукції (тим самим зменшуючи базу оподаткування податком на прибуток), а також є можливість зменшити суму податку до сплати;

- розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Виробнича собівартість продукції розраховується на основі переліку і складу виробничих накладних витрат та бази їх розподілу. Якщо в обліковій політиці затвердити певні накладні витрати на одиницю готової продукції, це може вплинути на розмір прибутку поточного періоду та базу оподаткування податком на прибуток. Чим більша сума накладних витрат на одиницю готової продукції, тим більшою буде сума накладних витрат у періоді і тим меншим буде прибуток, що оподатковується податком на прибуток.

Що стосується зменшення податкового навантаження з ПДВ, яке є найбільш суттєвим порівняно з іншими податками, ТОВ «Вальтер» може розглянути можливість експорту своєї продукції. Це дасть змогу отримати відшкодування ПДВ з бюджету.

Таким чином, оптимізація податкового навантаження ТОВ "Вальтер" та мінімізація впливу податкових витрат на його діяльність вимагає належної організації податкового планування та податкової стратегії компанії. Зокрема, остання є засобом управління податковими платежами всередині компанії. У процесі податкового планування одночасно використовується низка методів та інструментів. Слід враховувати, що організація податкового планування вимагає певних ресурсів: трудових, інтелектуальних, фінансових, матеріально-технічних.

3.3. Зменшення податкового тиску на платників податків у сфері зовнішньоекономічної діяльності

За даними дослідження Світового банку «Ведення бізнесу 2019-2020», в якому розраховується загальна податкова ставка, виражена як частка прибутку бізнесу і включає суму податків та обов'язкових внесків, які компанії мають сплачувати на другий рік роботи, значення цього показника для України склало 45,2%, порівняно з 31,7% для країн Європи та Центральної Азії.[37].

Таке високе податкове навантаження спонукає суб'єктів

зовнішньоекономічної діяльності шукати можливості мінімізації податкових зобов'язань в рамках чинного законодавства з метою підвищення своєї конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

Якщо звернутися до зарубіжного досвіду, то в контексті підвищеного інтересу підприємців до податкової оптимізації або уникнення оподаткування, законодавство розвинених країн, таких як Канада, Німеччина, Франція чи Австралія, включає правила протидії ухиленню від сплати податків, які отримали назву General Anti-Evasion Rules (далі "GAAR"), що визначають зловживання як вибір платником податків "невідповідного правового рішення", коли основною мотивацією транзакції є уникнення оподаткування, а не інша комерційна мета. [38].

Ступінь легітимності прийнятих рішень в українських реаліях може визначатися механізмами ведення господарської діяльності, визначеними чинним законодавством. Обґрунтовуючи своє право на оптимізацію податкового навантаження в межах правового поля, суб'єкти господарювання часто керуються принципом, що дозволено все, що прямо не заборонено законом.

Що стосується Податкового кодексу України, то хоча він і не містить визначення "податкової оптимізації" у власному понятійному апараті, але так чи інакше визначає запобіжні заходи проти зловживань. Наприклад, стаття 103(2) ПКУ про застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування передбачає, що податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку не надаються, якщо основною або переважною метою відповідної господарської операції нерезидента було одержання пільг у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. Таке формулювання відповідає підходу GAAR.

Водночас, відсутність жорсткого підходу до цього поняття в Податковому кодексі може мати і певні позитивні моменти, оскільки додаткове регулювання може створити додаткові практичні труднощі для платників податків та

негативне середовище для вітчизняних чи іноземних інвестицій.

Так, спеціально створена група у Великобританії, яка досліджувала питання імплементації правил GAAR зазначила, що широкий спектр підходів GAAR може виявитися не настільки вигідним для податкової системи, скільки представити ризик підриву «здатності бізнесу здійснювати розумне та відповідальне податкове планування» [39].

Тому для цілей цього дослідження ми розглядаємо оптимізацію податкового навантаження суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) виключно в контексті правомірних дій платника, спрямованих на оптимізацію відповідних аспектів оподаткування з метою покращення економічних показників.

У контексті податкової оптимізації ЗЕД хотілося б звернути увагу на декілька аспектів як з точки зору стратегічних та оперативних рішень, так і превентивних (або захисних) інструментів, спрямованих на уникнення штрафних санкцій як додаткових податкових витрат (табл. 3.1).

До превентивних інструментів належать індивідуальні податкові консультації та роз'яснення державних органів, які мають бути частиною процесу податкового планування зовнішньоекономічної діяльності. У разі виникнення розбіжностей у трактуванні законодавчих положень або нечіткого визначення певних аспектів слід звертатися за роз'ясненнями до податкових органів. У таких випадках особа, яка діяла відповідно до консультації, не може бути притягнута до відповідальності.

Отримання індивідуальної податкової консультації є надзвичайно важливим кроком, особливо якщо існує висока ймовірність застосування значних штрафних санкцій або якщо вартість активів, задіяних у конкретній господарській операції, є значною. До податкової оптимізації слід підходити дуже обережно, а рішення має бути підкріплене індивідуальним податковим роз'ясненням. Якщо суб'єкт господарювання не погоджується з офіційною позицією щодо сутності об'єктів та процесів своєї діяльності, в тому числі зовнішньоекономічних операцій, отримання роз'яснень від відповідних

державних органів може допомогти роз'яснити спірні поняття та підходи.

Таблиця 3.1

**Узагальнення інструментів оптимізації податкового навантаження на
суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності**

Підхід	Інструменти	Сутність	Переваги
Стратегічний	Визначення території постачання товарів та послуг	Оцінка переваг територіального фактору у процесі планування бізнес-діяльності та податкового навантаження враховуючи ст. 185 ПКУ: «об'єктом оподаткування ПДВ є операції постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України».	- спрощення системи обліку; - уникнення переоплати з ПДВ.
	Використання міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування	Інструмент направлений на використання положень відповідних міжнародних двосторонніх конвенцій, які є превалюючими в разі розбіжностей з положеннями ПКУ (п. 3.2 ст. 3 ПКУ)	- запобігання переоплати по податках в умовах здійснення ЗЕД; - формування взаємовигідної співпраці з контрагентом нерезидентом враховуючи положення міжнародних угод України.
	Впровадження бізнес-моделі імпорту давальницької сировини, її переробки та експорту готової продукції	Бізнес-модель як стратегія господарювання орієнтована на використання переваг специфіки діяльності з обробки сировини.	- ПДВ за нульовою ставкою (п.1.3 ст.195 ПКУ) - економія в рамках відсутності митного оформлення сировини; - економія в рамках капітальних інвестицій та утримання штату виробничого персоналу; - економія в рамках можливого вибору юрисдикції з пільговим податковим режимом.
Оперативний	Отримання сертифікату EUR.1 / EUR-MED	Сертифікат EUR.1 та EUR-MED, як доказ відповідності товару вимогам визначення преференційного походження, забезпечує отримання преференції з митних платежів, право на які визначається п.5 ст 280 МКУ.	- економія у сумі мита; - економія у частині суми ПДВ.
	Ефективна організація сплати ввізного ПДВ	Організація завчасного розрахунку з брокером по сумах ПДВ.	Отримання права на податковий кредит

Превентивний	Отримання індивідуальних податкових консультацій	Індивідуальні податкові консультації є ефективним інструментом при наявності невизначеності у трактуванні нормативних актів та покликані розкрити практичні аспекти застосування податкового законодавства.	- уникнення переоплати податків; - уникнення штрафних санкцій та пені; - уникнення відповідальності при застосуванні роз'яснень від повідної консультації.
	Роз'яснення профільних неподаткових державних органів	Інструмент оптимізації податкового навантаження, покликаний визначити спірні поняття та підходи щодо сутності об'єктів і процесів господарської діяльності.	- отримання аргументованої позиції, альтернативної до позиції податкових органів; - уникнення переоплати податків; - уникнення штрафних санкцій та пені.

Інструментами запобігання є індивідуальні податкові консультації та роз'яснення державних органів, які повинні бути частиною процесу податкового планування зовнішньоекономічної діяльності. У разі виникнення розбіжностей у трактуванні положень законодавства або якщо певні аспекти визначені нечітко, слід звертатися за роз'ясненнями до податкових органів. У таких випадках особа, яка діяла відповідно до консультації, не може бути притягнута до відповідальності.

Отримання індивідуальної податкової консультації є надзвичайно важливим кроком, особливо якщо існує висока ймовірність застосування значних штрафних санкцій або якщо вартість активів, задіяних у конкретній господарській операції, є значною. До податкової оптимізації слід підходити дуже обережно, а рішення має бути підкріплене індивідуальним податковим роз'ясненням. Якщо суб'єкт господарювання не погоджується з офіційною позицією щодо сутності об'єктів та процесів своєї діяльності, в тому числі зовнішньоекономічних операцій, отримання роз'яснень від компетентних державних органів може сприяти роз'ясненню спірних понять та підходів.

Роз'яснення державних органів, не пов'язані з оподаткуванням, іноді можуть призвести до прийняття рішення на користь платника податків.

Що стосується стратегічних рішень, спрямованих на оптимізацію податкового навантаження при плануванні господарської діяльності за

кордоном, то компанії варто звернути увагу на особливості обчислення ПДВ. Відповідно до статті 185 ПКУ, об'єктом оподаткування ПДВ є «операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України» [1]. Тому на підставі статті 186 ПКУ необхідно чітко визначити територію постачання товарів та послуг, що вплине на податкове навантаження на зовнішньоекономічну діяльність та адміністрування податків на рівні компанії.

Операції, які «передбачають виконання робіт з рухомими товарами, попередньо ввезеними на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеними за межі митної території України платником податку, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом» [1], можуть бути використані як інструмент податкової оптимізації з точки зору бізнес-стратегії.

Зокрема, переробка давальницької сировини на митній території України може розглядатися як альтернатива традиційним експортним або імпортом операціям. Керуючись статтею 147 МКУ, переробка на митній території визначається наступним чином: «це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються в установленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності за умови подальшого ре- експорту продуктів переробки» [2].

Давальницька угода вигідна компаніям, які не мають власних виробничих потужностей, оскільки їм не потрібно інвестувати в будівництво та обладнання цехів, а також наймати та утримувати виробничий персонал. Підприємство, яке уклало договір з незалежною компанією на переробку сировини та матеріалів, зменшує своє податкове навантаження за рахунок скорочення податкових платежів.

Переробник отримує вигоду, якщо капітальні інвестиції у створення виробничої бази вже здійснені і компанія намагається максимізувати кількість замовлень. Сировина, що ввозиться на митну територію України за зовнішньоекономічним договором для подальшої переробки, не підлягає

митному оформленню і, відповідно до статті 195 ПКУ, оподатковується ПДВ за нульовою ставкою.

Цей механізм оптимізації є ефективним для підприємств, які експортують продукцію, виготовлену переважно з імпортованої сировини: виробник не бере участі в реалізації продукції, тому база оподаткування є іншою. Прибуток від реалізації готової продукції отримує постачальник сировини, який має можливість зареєструватися в юрисдикції з оптимальним податковим режимом.

Використання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, безумовно, є ще одним ефективним інструментом планування. Відповідно до вимог п. 103.4 ПКУ, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності повинен забезпечити завчасне отримання довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено договорами. Як зазначено в ПКУ, довідка про статус видається уповноваженим органом відповідної країни і має бути належним чином легалізована та перекладена відповідно до законодавства України. Цей інструмент має бути частиною стратегічного підходу до податкового планування, оскільки правильне формування партнерських відносин з контрагентом-нерезидентом є основою успішної співпраці в ринкових умовах.

При визначенні інструментів операційного підходу до оптимізації податкового навантаження у сфері зовнішньоекономічної діяльності ми зосередимося на ПДВ як факторі, що становить значну частину загального податкового навантаження на суб'єкта господарювання.

Якщо зовнішньоекономічні операції компанії є об'єктом оподаткування ПДВ, їй необхідно пам'ятати про строки сплати податку. Наприклад, пунктом 187.8 Податкового кодексу передбачено, що податкові зобов'язання при імпорті товарів виникають з дати подання митної декларації (МД). При цьому ПДВ має бути сплачений авансом або в день подання митної декларації. Тому, якщо

митне оформлення товарів за договором комісії буде здійснювати митний брокер, бізнес повинен подбати про перерахування коштів брокеру для сплати ПДВ до початку митного оформлення. На думку податкових органів, імпортер товарів може віднести суму ПДВ до податкового кредиту (ПК) лише за умови своєчасної оплати. Після митного оформлення товару віднести суму ПДВ, отриману від брокера, до податкового кредиту буде неможливо. Тому, щоб вчасно оптимізувати податкове навантаження, необхідно організувати сплату імпортного ПДВ заздалегідь, тобто до початку процесу митного оформлення.

Розглядаючи питання податкової оптимізації у сфері зовнішньоекономічної діяльності, необхідно також враховувати міжнародний фактор. Різні міжнародні інституції забезпечують функціонування глобального ринку на основі правил і принципів, викладених в угодах про вільну торгівлю, преференції та інших аспектах. Завдання компанії - використовувати наявні можливості для підтримки своєї конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

З точки зору оперативних рішень для податкової оптимізації господарської діяльності за кордоном обґрунтуємо доцільність отримання від контрагента (нерезидента) факультативних сертифікатів EUR.1 та EUR-MED для підтвердження походження товару та отримання права на застосування пільгової ставки мита на підставі цих сертифікатів.

Пунктом 5 статті 280 Митного кодексу України визначено: «ввізне мито є диференційованим щодо товарів, що походять з держав, які спільно з Україною входять до митних союзів або утворюють з нею зони вільної торгівлі» [2]. До товарів, що походять із України або із держав, з якими наша країна уклала двосторонні угоди щодо режиму найбільшого сприяння, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, які встановлені Митним тарифом України.

З Наказу Міністерства фінансів України від 02.03.2021 №139 маємо наступне визначення: «сертифікат з перевезення (походження) товару EUR.1 - оригінал паперового документа, що підтверджує статус преференційного походження товару(ів)» [20].

Митні органи Державної податкової служби України відповідають за видачу сертифікатів EUR.1 та EUR-MED. Сертифікат на партію товару, що експортується, можна отримати безкоштовно за місцем реєстрації експортера або за місцем митного оформлення товару.

При імпорті товарів європейського походження постачальник також має можливість надати іноземному контрагенту сертифікат EUR.1. Для українського імпортера цей аспект міжнародного права є дуже важливим, оскільки митні ставки в Україні вищі за аналогічні ставки в Європі.

Відповідно до угод про вільну торгівлю, при виробництві товарів в Україні можна купувати сировину та комплектуючі в країнах-учасниках Конвенції (Регіональна конвенція про євро-середземноморські преференційні правила), а готову продукцію експортувати до інших країн-членів, користуючись пільговими митними ставками, як для вітчизняних товарів. Справедливим є і зворотний механізм: матеріали та комплектуючі з України можуть бути використані для подальшого експорту як складові готової продукції, виробленої в країнах-учасниках Конвенції [19].

Відповідно до статті 190.1 Податкового кодексу, базою оподаткування ПДВ при ввезенні товарів є їхня договірна (контрактна) вартість з урахуванням мита та акцизів, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів. Отже, оформлення вантажу за пільговою ставкою мита з використанням сертифікатів EUR.1 або EUR-MED дозволяє заощадити як суму мита, так і суму ПДВ. Правильне оформлення сертифіката дозволить оптимізувати оподаткування зовнішньоекономічних операцій за рахунок зменшення суми платежів при проходженні товару через митницю.

Слід зазначити, що міжнародні угоди України передбачають можливість відновлення преференційного режиму після експорту товарів, на які поширюється дія сертифіката, якщо сертифікат не був виданий вчасно через особливі обставини або помилки. Митний кодекс України також передбачає право на відшкодування надмірно сплачених митних платежів відповідно до Податкового кодексу.

Преференційна ставка мита забезпечується без наявності сертифіката за таких умов [19]:

- загальна вартість партії товарів, походженням з України, не перевищує 6 000 євро;
- експортер має статус уповноваженого;

В країнах ЄС товари оподатковуються за нульовою ставкою ввізного мита Митного тарифу (за винятком положень Правил походження щодо кумуляції та квот).

Отже, впровадження окреслених інструментів податкової оптимізації суб'єктами ЗЕД забезпечить поліпшення фінансових результатів діяльності таких суб'єктів та підвищення їх конкурентоспроможності на міжнародному ринку.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні засади податкового навантаження та узагальнено рекомендації для суб'єктів господарювання для оптимізації сплати податків. На основі вивчення матеріалів та проведення досліджень зроблено такі висновки.

1. Визначено, що податкове навантаження на підприємствах, із одного боку, є наслідком податкової політики держави, а із іншого – результатом податкового планування на підприємстві. В Україні на сьогодні немає єдиної методики визначення рівня податкового навантаження на підприємства, тому і відсутня офіційна статистика цього показника.

2. Систематизовано систему показників оцінювання податкового навантаження, що дають змогу здійснити аналіз кількісних значень сплачуваних підприємством податкових платежів як загалом, так і за їх видами, за окремими періодами, складовими ціни, окремими видами продукції, видами виробництв та за структурними підрозділами підприємства.

3. Проаналізовано показники господарської діяльності ТОВ «Вальтер», де визначено, коефіцієнт податкового навантаження доходів із податку на прибуток у 2021 році порівняно з минулим роком знизилось, а в 2022 році – зріс.

4. Запропоновано методи оптимізації оподаткування для товариства. Розглянуто, передусім, вдосконалення власне процесу прогнозування та планування майбутніх податкових платежів ТОВ «Вальтер». Конкретизовано застосування інструментів податкового планування та бюджетування.

5. Розглянувши види відносин із фізичними особами (працівниками) та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства, зроблено висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є вивід працівників за його штат із наступним оформленням їх як СПД, платників єдиного податку, які продовжують працювати на колишньому місці й виконувати свої обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового, а не трудового договору. Крім того також використання аутсорсингу, що передбачає вивід персоналу

за штат компанії – замовника і оформлення його у штат компанії – провайдера. Таким чином, підприємство залишається для звільнених осіб фактичним працедавцем, а формально вони перебувають у штаті аутсорсингового підприємства, яке виплачує їм зарплату, та здійснює всі належні відрахування до бюджету.

7. Визначено, що на сучасному етапі розвитку вітчизняні підприємства зіштовхнулися з новими викликами, які спричинені повномасштабною збройною агресією РФ. Суб'єкти господарювання зазнали значних збитків, багатьом підприємствам довелося зупинити свою діяльність, частина компаній змушені змінювати внутрішні процеси, скорочувати персонал, знаходити нові можливості для реалізації продукції та вчитися функціонувати в умовах невизначеності та соціально-економічної непередбачуваності. Переважна більшість підприємств перебувають в режимі боротьби за виживання, основною метою їх діяльності є пошук шляхів подолання кризової ситуації та по можливості збереження конкурентних переваг на цільових ринках. Також суб'єкти господарювання, які знаходяться у зоні бойових дій або на територіях, що наближені до бойових дій були змушені переміщувати свої виробничі потужності в безпечні регіони, що загостило комплексні ризики. Підприємства мають обмежений доступ до ресурсів, в тому числі і до фінансових ресурсів. Ризики високої інфляції та порушення макрофінансової стабільності обмежили можливості щодо залучення зовнішніх фінансових ресурсів. За таких умов, питання оптимізації податкового навантаження стає одним з найважливіших завдань фінансового управління в контексті стабілізації діяльності підприємства. Недостатня увага до рівня податкового навантаження підприємства та визначення його впливу на ключові параметри фінансово-господарської діяльності позбавляє суб'єктів господарювання конкурентних переваг у нестійкому ринковому середовищі. Зменшення податкового навантаження на бізнес сприятиме збільшенню оборотних коштів підприємств, формуванню додаткових ресурсів на подолання викликів, які зараз виникають,

тобто дозволить підприємствам працювали і ти самим відновлювати економіку країни.

8.Запровадження механізму оптимізації податкового навантаження на підприємстві є головною умовою його стабільного розвитку. Використання методів оптимізації та вибір оптимального варіанту оподаткування дасть можливість підприємству сплачувати податкові платежі в необтяжливому для нього розмірі, направляти зекономлені кошти на подальший розвиток та зменшити податкові ризики. Такий елемент управління податковими потоками підприємства балансує відносини між фіскальними органами та суб'єктами господарювання, що надає, в свою чергу, державі забезпечення повного надходження податкових платежів до бюджету.

9.В рамках зовнішньоекономічної діяльності під час податкового планування підприємству пропонується ретельно підійти до питання оподаткування ПДВ як фактору, що має значну питому вагу в загальному податковому тиску на суб'єкт ЗЕД.

Інструментами податкової оптимізації для суб'єкта ЗЕД серед інших можуть бути: стратегічне планування діяльності; оперативне використання можливостей оптимізації шляхом оформлення сертифіката EUR.1; ефективне планування розрахунків з брокером при розмитненні товарів та збереження права на податковий кредит; превентивні методи направлені на уникнення надмірної сплати податків або отримання штрафів та пені, шляхом реалізації прав на отримання індивідуальних податкових консультацій та роз'яснення державних органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
2. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. №4495-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
3. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-BP: URL: https://kodeksy.com.ua/pro_oplatu_pratsi.htm
4. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2464-17> (2010)
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності з 01.01.2015
6. Адонін С.В. *Реалізація податкової політики України в умовах її реформування*. Кандидат економічних наук. Буковинський державний фінансово- економічний університет. 2012.
7. Аранчій В. І., Мисник Т. Г. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки*. 2013. Вип. 2 (7), т. 2. С. 21–27.
8. Атаманенко І.Б. Ефективність методів податкового планування. Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Серія «Логістика», 2010. Вип. 669. С. 335-341.
9. Балашова О. В. Податковий механізм управління підприємством. *Економіка : проблеми теорії і практики*. 2003. № 5. С. 918-925.
10. Буцька О. Ю. Методика оцінки податкового навантаження: порівняльний аналіз. *Агросвіт*. 2013. № 24. С. 25–27.
11. Гавриленко Н. В. Вплив податкового навантаження підприємницької сфери на національну економіку. *Науковий вісник*. 2007. № 3(40). С. 12–17.
12. Єфименко Т.І. *Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія*. Том 3. Київ: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ

«Академія фінансового управління». 2010.

13. Загородній А. Г. та Партин Г.О. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства. *Фінанси України*, 9 (166), с. 87–97. 2009.

14. Загородній А.Г. та Вознюк Г.Л., *Фінансово-економічний словник*. 3-є вид., доп. і перероб. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2011

15. Іваненко В.О. Додана вартість як об'єкт аналізу статистичної звітності промислових підприємств з виробництва продукції. Проблеми теорії та методології бух. обліку, контролю і аналізу, 2012. Вип.1 (22). С.122-130

Железнова Д. С. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту .Finane, accounting, banks. 2018. Вип. 1. - С. 73-83. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fub_2018_1_10.

16. Іванов Ю. Б., Єськов О. Л. *Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект*. Харків: ВД «ИНЖЕК». Інтер. 2007.

17. Маршалок Т. Я. *Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження*. Кандидат економічних наук. Тернопільський національний економічний університет. 2011.

18. Матвійчук Л., Олійник Л. Податкове навантаження вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану: методичний аспект. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. № 3. С. 192–198.

19. Міністерство економіки. Департамент міжнародної співпраці у сфері економіки, торгівлі та сільського господарства. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Print?lang=uk-UA&id=b142801e-b932-4207-aea9-df3728dad379>

20. Міністерство економічного розвитку и торгівлі. Офіс просування експорту України. «Преференційні правила походження у рамках Пан-Євро-Мед». URL: <https://helpdesk.epo.org.ua/article/preferenciyni-pravyla-pohodzhennya-u-ramkah-pan-yevro-med>

21. Новік О. І. Тлумачення поняття «податкове навантаження» у вітчизняній та зарубіжній літературі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 756–762. URL : <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6->

lipen2015-r/ 1127-novik-o-i-tlumachennya-ponyattya-podatkovе-navantazhennya-u-vitchiznyanij-ta-zarubizhnij-literaturi

22. Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284

23. Новосельська І. Методи оцінювання рівня податкового навантаження на підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. № 10. URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/metodi-otsinyuvannya-rivnya-podatkovogo-navantazhennya-na-pidpriemstva>

24. Оліховський, В.Я. методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства. Львів, 2018. URL : <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/dissertation/1340/arefolihovsky.pdf>

25. Орищин Т. М. Оптимізація податкового навантаження підприємства: теоретичний та методичний аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 4. С. 58-62.

26. Орлюк, О.П., ред., 2008. *Фінансова енциклопедія*. Київ: Юрінком

27. Податкова політика підприємства : навчальний посібник / Іванишина О. С., Герасименко О. М., Тучак Т. В., Прокопенко І. А. Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. 148 с.

28. Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. 389 с.

29. Ползікова Г.В. Методи та інструменти податкової оптимізації. *Економічний простір*, 2015. №93. С. 221-229.

30. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4–13.

31. Стеблюк Н. Ф., Філін А. О. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств. *Молодий вчений*. 2015. № 8 (1). С. 80–86. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8\(1\)__19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_8(1)__19)

32. Тищенко О. М., Єніна-Березовська А. О. Визначення податкового навантаження на підприємства коксохімічної промисловості. URL : http://fkд.khibs.edu.ua/pdf/2011_1/37.pdf
33. Федішин Н. І. Організування та оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві. Дисертація канд. екон. наук: 08.00.04, Нац. ун-т "Львів. політехніка". Львів, 2014. 240 с.
34. Фрадинський О.А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення. Вісник Хмельницького національного університету. 2010. № 1. Т. 1. С. 79–82.
35. Ярова Н.В., *Податкове навантаження та його оцінка*. Кандидат економічних наук. Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України».
36. Фінансова звітність ТОВ «Вальтер»
37. Doing Business 2019. Economy profile of Ukraine. URL: https://www.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/ukraine#DB_tax
38. Revenue and Customs. General anti-abuse rule (GAAR) guidance. 2021. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>
39. Pricewaterhouse Coopers. General Anti-Avoidance Rules. URL: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/gaar-general-anti-avoidance-rule-en.pdf>