

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

На правах рукопису

ДУБИНЕЦЬКА ПАВЛИНА ПЕТРІВНА

УДК 336.343.359(477)

**ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ**

Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним господарством

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:
ГРИЦУК АННА МИХАЙЛІВНА
кандидат економічних наук, доцент

ЛЬВІВ – 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ.....	11
1.1. Суть податкового регулювання як елемента управління національним господарством.....	11
1.2. Обґрунтування механізму податкового регулювання.....	30
1.3. Критичний аналіз теорій ефективного оподаткування.....	52
Висновки до розділу 1.....	70
РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ.....	72
2.1. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку податкової системи України.....	72
2.2. Оцінювання ефективності регулятивної функції основних податкових інструментів.....	93
2.3. Виявлення системних проблем функціонування механізму податкового регулювання в Україні.....	116
Висновки до розділу 2.....	134
РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ.....	136
3.1. Моделювання регулюючого впливу податкової системи України на економічне зростання.....	136
3.2. Стратегічні напрями реформування податкового регулювання в Україні з урахуванням міжнародного досвіду.....	151
3.3. Управління змінами в процесі модернізації фіскальної служби.....	163
Висновки до розділу 3.....	179
ВИСНОВКИ.....	181
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	185
ДОДАТКИ.....	224

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України
Держстат – Державна служба статистики
ДПА – Державна податкова адміністрація
ДПС – Державна податкова служба
ДФС – Державна фіскальна служба
ЄБА – Європейська бізнес-асоціація
ЄС – Європейський Союз
ЄСВ – єдиний соціальний внесок
ЗУ – Закон України
КМУ – Кабінет Міністрів України
МВФ – Міжнародний валютний фонд
Міндоходів – Міністерство доходів і зборів
Мінекономіки – Міністерство економіки
Мінекономрозвитку – Міністерство економічного розвитку і торгівлі
Мінфін – Міністерство фінансів
МФК – Міжнародна фінансова корпорація
НБУ – Національний банк України
ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку
ПДВ – податок на додану вартість
ПДФО – податок з доходів фізичних осіб
ПКУ – Податковий кодекс України
ВВП – валовий внутрішній продукт
ПР – податкове регулювання
ПФУ – Пенсійний фонд України
СНД – Співдружність незалежних держав
ЦСЄ – Центральна та Східна Європа
ФОП – Фонд оплати праці

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Суспільно-політичні події кінця 2013-го початку 2014 року оголили ряд прихованих економічних проблем перед усім у фіскальній сфері. Українська податкова система є однією із найскладніших і найобтяжливіших у світі за показниками кількості платежів та часових витрат на адміністрування. Велика кількість бюрократичних процедур, фіскальний тиск з боку податкових органів поряд із корумпованістю державних службовців та низькою культурою сплати податків у суспільстві є ключовими перешкодами ведення бізнесу та створення передумов для тінізації економіки.

Тому на сьогодні визріла необхідність негайного реформування податкової сфери. Це зумовлено тим, що, з одного боку, країна перебуває в складній фінансово-економічній ситуації і об'єктивно вирішити ці проблеми можуть лише кардинальні реформи. А з іншого боку, в результаті політичних подій, що відбулися, суспільство та бізнес надає сьогодні владі кредит довіри на проведення непопулярних рішень для одержання довгострокового ефекту. Зарубіжний досвід податкового реформування, зокрема у Грузії, переконливо свідчить, що при наявній політичній волі, готовності суспільства до змін та міжнародній підтримці, можна в дуже стислі терміни подолати такі негативні явища, притаманні українській податковій системі, як бюрократія, корупція, ухиляння від оподаткування.

Теоретичні основи та практичні аспекти податкового регулювання, а також проблеми податкового реформування знайшли своє відображення у працях українських вчених: В. Андрущенко, Г. Балашова, З. Варналія, В. Вишневського, В. Гейця, А. Гришук, Т. Єфименко, В. Загорського, О. Замасло, Ю. Іванова, В. Кміть, А. Крисоватого, М. Крупки, А. Лісового, І. Луніної, Т. Мединської, О. Молдована, В. Плиси, І. Приймак, Ю. Тимошенко, О. Сич, А. Соколовської, О. Шевченко та ін. Значний внесок у дослідженні проблем формування ефективної системи оподаткування, як одного з основних елементів макроекономічної політики у ринковій економіці, зробили класики

економічної думки, а саме: Дж. М. Кейнс, К. Рау, Д. Рікардо, А. Сміт, М. Туган-Барановський.

Проведений автором аналіз наукових літературних джерел свідчить про те, що на сучасному етапі розвитку теорії і практики управління національним господарством проблематика податкового регулювання досліджена ще недостатньо, зокрема, не обґрунтовано науково-методичних засад його впливу на макроекономічну динаміку. Тому, з'ясування економіко-правової природи податкового регулювання, визначення його механізму вимагає комплексного вирішення зазначених проблем у нерозривній єдності з аналізом макроекономічних процесів споживання, економічного зростання, тінізації, інвестування, які дозволяють побудувати ефективну систему управління процесами податкового регулювання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана у розрізі плану науково-дослідницької роботи, що здійснюється на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка, а саме при розробленні держбюджетної теми «Управління структурно-інноваційними процесами в регіоні» (номер державної реєстрації 0112U005141).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є визначення теоретико-методологічних та науково-методичних засад податкового регулювання в системі управління національним господарством та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення його механізму для забезпечення балансу економічної ефективності та соціальної справедливості в економіці країни.

Для досягнення мети були поставлені наступні **завдання:**

- дослідити теоретичні засади податкового регулювання як елемента управління національним господарством;
- обґрунтувати теоретичні підходи до функціонування механізму податкового регулювання та визначити його структуру;

- критично висвітлити та систематизувати існуючі наукові підходи до трактування сутності ефективного оподаткування з метою продукування комплексного бачення даної проблематики;
- провести ретроспективний аналіз становлення та реформування податкової системи України;
- оцінити ефективність регулятивної функції ключових податків;
- виявити системні проблеми функціонування механізму податкового регулювання в Україні;
- змодельовати та проаналізувати регулюючий вплив податкової системи України на економічне зростання;
- обґрунтувати та узагальнити стратегічні напрями реформування податкового регулювання національного господарства в Україні з урахуванням міжнародного досвіду;
- розробити пропозиції щодо управління змінами в процесі модернізації податкової служби.

Об'єктом дослідження є процес податкового регулювання в системі управління національним господарством.

Предметом дослідження відповідно до поставленої мети та завдань є теоретико-методологічні засади аналізу та вдосконалення елементів механізму податкового регулювання в системі управління національним господарством України.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу дисертаційної роботи склали праці класиків економічної теорії, академічні та практичні дослідження вітчизняних і зарубіжних економістів з проблем фіскальної політики, податкового та бюджетного регулювання, державного регулювання економіки, управління національним господарством.

Формулювання теоретичної гіпотези та постановка проблеми щодо формування концептуальних засад ефективної податкової системи ґрунтуються на використанні методів наукової абстракції, індукції, аналізу та синтезу, логічного та історичного підходів до пізнання економічних явищ, об'єктів та процесів. При дослідженні параметрів податкового регулювання та при аналізі

тенденцій розвитку економіки країни і регіону були застосовані економіко-статистичні методи: структурного та динамічного аналізу, аналізу та порівняння коефіцієнтів. Порівняльний аналіз ключових податків дав змогу кількісно оцінити відхилення від середньоєвропейського рівня. Наукове оцінювання якості податкової політики, виявлення основних перешкод у податковому регулюванні для підприємництва, схем ухиляння від оподаткування, способів фіскального тиску здійснювалось за допомогою соціологічного методу, зокрема анкетування. У процесі виявлення потенційних взаємовпливів та їх кількісної оцінки між інструментами податкового регулювання та показниками економічного зростання, тінізації, інвестування автор здійснював перевірку гіпотези за допомогою кореляційно-регресійного аналізу. Опрацювання отриманих даних проведеного соціологічного дослідження, побудова рівняння регресії здійснювалося за допомогою персонального комп'ютера з використанням пакету EXCEL для Windows.

Інформаційною базою дисертації стали чинні кодекси і закони України, підзаконні нормативні акти Кабінету Міністрів України, галузевих міністерств, Міністерства доходів і зборів України, Державної фіскальної служби України, стандарти, методичні та інструктивні матеріали міжнародних організацій, дані Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби, Пенсійного фонду України, дослідження та статистичні дані Світового банку, Європейської бізнес-асоціації, Асоціації платників податків Львівщини тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна виконаної дисертаційної роботи полягає у використанні методології системного підходу щодо шляхів реформування податкової системи України з урахуванням прогресивного зарубіжного досвіду, національних особливостей становлення податкової системи на основі виявлення регулюючого впливу оподаткування.

До найважливіших результатів наукової новизни належать такі:

вперше:

- розроблено та запропоновано алгоритм обчислення можливих взаємозалежностей між кількісними характеристиками податкової системи (сукупна податкова ставка (% від комерційного прибутку), кількість податкових платежів на рік та час, необхідний для нарахування і сплати податкових платежів на рік) та показниками, що характеризують динаміку економічних процесів в цілому (обсяг тіньової економіки, чистий притік інвестицій та ВВП) на основі кореляційно-регресійного аналізу для покращення інвестиційно-ділового середовища та підвищення конкурентоспроможності економіки України;

вдосконалено:

- структуру механізму податкового регулювання національного господарства, яка включає набір взаємопов'язаних елементів (складових), таких як: середовище економічного, політико-правового та соціально-культурного характеру, яке визначає мету та принципи податкового регулювання; суб'єкти та об'єкти податкового регулювання; процес податкового регулювання в розрізі основних його функцій та інструментів. Дана структура механізму дозволить визначити об'єктивну оцінку соціально-економічного розвитку в національному господарстві для здійснення реформування податкової системи в країні;

- оцінювання ефективності регулятивного впливу основних ключових бюджетоутворюючих податків на соціально-економічну сферу країни за допомогою економічних, соціологічних та математико-статистичних методів з метою реформування податкової системи України;

- підхід до вибору напрямків податкового реформування на основі виявлених кореляційних зв'язків між інструментами податкового регулювання та показниками, що характеризують розвиток економіки в цілому;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні аспекти концепцій і теорій ефективного оподаткування в розрізі його впливу на економічну динаміку та розподіл податкового навантаження, ґрунтуючись як на ретроспективному теоретичному огляді класиків економічної теорії, так і на сучасних емпіричних дослідженнях. Це

дозволить обґрунтувати процес вибору тієї чи іншої податкової політики для здійснення податкового регулювання;

- концепція «управління змінами», що ґрунтується на результатах внутрішнього моніторингу та зарубіжному досвіді. Подальша розробка даної концепції сприятиме підвищенню процесу модернізації Державної фіскальної служби в країні.

Практичне значення роботи. Отримані наукові результати роботи є вихідною теоретико-методологічною базою для обґрунтування концепції реформування податкової системи та окремих податкових механізмів, зокрема детінізації, зниженні фіскального тиску, перерозподілі податкового тягаря. Викладені в роботі пропозиції знайшли практичне застосування у діяльності Державної фіскальної служби України (довідка № 3142/99-99-17-04-18 від 22.08.2014 р.) та Всеукраїнської громадської організації «Асоціація платників податків України» (територіальне відділення у Львівській області) (довідка № 27 від 20.08.2014 р.).

Результати отримані в процесі дослідження використовують у навчальному процесі Львівського національного університету імені Івана Франка при викладанні навчальних дисциплін «Державне регулювання економіки» та «Управління змінами» для студентів напряму підготовки «Менеджмент» освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр» (довідка № 2924-Н від 08.07.2014 р.).

Особистий внесок здобувача визначається розробкою теоретичних і методичних основ податкового регулювання в системі управління національним господарством та запропонованими практичними рекомендаціями з удосконалення його організаційно-економічного механізму для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання та забезпечення соціального вирівнювання. Усі наукові результати, що виносяться автором на захист, отримані самостійно і відображені у публікаціях. Серед наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дослідженні використано лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати роботи доповідались, обговорювались та отримали позитивну оцінку на щорічних звітних та міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема на таких: III міжнародна науково-методична конференція молодих економістів-кібернетиків «Моделювання економіки: проблеми, тенденції, досвід» (4-5 жовтня 2012 р., Львів); I Міжнародна наукова інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (27 лютого 2013 р., Львів); XX міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (17-18 травня 2013 р., Львів); IV міжнародна науково-практична конференція «Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд» (14-15 березня 2014 р., Донецьк); Міжнародна науково-практична конференція «Економічні та соціальні інновації як фактор розвитку економіки» (4-5 квітня 2014 р., Київ); Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи економічного зростання та інноваційного розвитку країн» (18-19 квітня 2014 р., Одеса) та ін.

Публікації. Основні положення та результати, сформульовані у дисертації, опубліковані у 21 науковій праці (8 – у фахових наукових виданнях) загальним обсягом 5,69 друкованих аркушів, з них 5,15 належить автору, у тому числі 2,95 – у наукових фахових виданнях. Серед опублікованих праць – зарубіжні видання та монографія у співавторстві. В опублікованих працях розкриваються основні положення дисертації.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів і дев'яти підрозділів основної частини, висновків, додатків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи з додатками становить 254 сторінок. Основний зміст роботи викладено на 184 сторінках друкованого тексту. Дисертаційна робота містить 23 рисунки, 27 таблиць і 12 додатків. Список використаних джерел налічує 370 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ

1.1. Суть податкового регулювання як елемента управління національним господарством

Закордонний та вітчизняний досвід доводить, що необхідність державного втручання в економіку зумовлюється неспроможністю суто ринкових механізмів розв'язати найгостріші соціальні та економічні проблеми, задовольнити потреби громадян у суспільних товарах та послугах, забезпечити гарантії соціально-економічних прав людини тощо. Посилення в сучасних умовах акцентів на тому, що вирішення господарських завдань базується на пріоритеті економічних критеріїв і методів, зумовило зростання ролі регулюючої функції державного управління економікою.

Розпочинаючи теоретичне дослідження, вважаємо за необхідне окреслити місце, роль та взаємозв'язки податкового регулювання з іншими складовими системи управління національним господарством. Для цього, передусім, варто викласти основні поняття, категорії та характеристики, пов'язані зі специфікою самого управління національним господарством, його функціями, формами та інструментами.

Як відомо, однією з основних суспільних функцій держави є економічна, яка полягає у створенні організаційно-правових умов ефективної економічної діяльності суспільства. Відповідно, одним із видів державного управління є управління економікою.

За визначенням С. М. Чистова, А. Є. Никифорова та Т. Ф. Куценко, «державне управління економікою» – це організуючий і регулюючий вплив держави на економічну діяльність суб'єктів ринку з метою її впорядкування та підвищення результативності [160, с. 27].

Аналогічне визначення знаходимо у професора А. Ф. Мельник. А саме, на її думку, *державне управління економікою* – це цілеспрямований, організуючий, регулюючий та контролюючий вплив держави в особі її органів і посадових осіб на економічні процеси з метою розвитку економіки шляхом реалізації потреб суспільного розвитку. Його основою є своєчасне і правильне врахування об'єктивних економічних законів, характеру суспільних відносин у конкретний історичний період, розвитку продуктивних сил та ступеня інтегрованості країни у світове економічне співтовариство [179, с. 60].

Механізм державного управління економікою – це сукупність способів, методів і важелів, які використовуються органами державної влади в процесі реалізації функцій щодо забезпечення впливу на економіку з метою досягнення цілей економічної політики держави. Структурно механізм державного управління економікою містить два основних елементи:

- 1) систему організаційно-правових структур (органів управління всіх рівнів);
- 2) систему організаційно-правових методів і форм державно-управлінського впливу у сфері економіки [179, с. 61].

В економічній теорії, як науковій галузі, використовуються різні поняття: національна економіка, макроекономіка, мікроекономіка, національне господарство та ін. Співвідношення цих понять до кінця не закріплене у наукових колах. Переважна більшість науковців все ж сходяться на думці, що поняття національна економіка – більш загальне поняття, яке містить мікро-, мезо-, макроекономіку. Мікро-, мезо-, макроекономіка – це взаємозв'язані, взаємозалежні й взаємовідповідні рівні розвитку національної економіки. Окремі ринкові суб'єкти в сукупності утворюють економіку, тобто господарство країни в цілому та її окремі комплекси – аграрний, машинобудівний, освітній тощо [183, с. 49].

Національна економіка будь-якої держави – це складна господарська, соціальна, організаційна, науково-технологічна система. Вона має сукупний економічний потенціал, серед якого виділяють: природно-ресурсний, виробничий, трудовий, науково-технічний.

Отже, *національна економіка* – це структурно і організаційно єдина система взаємозв'язаних галузей і сфер діяльності людей, якій властива відповідна пропорційність, взаємозумовленість розміщення на території, обмеженій державними кордонами [183, с. 50]. А термін «національне господарство» вживають для окремого виміру національної економіки, коли описують її як сукупність галузей та комплексів.

Проте іноді поняття «національна економіка» та «національне господарство» ототожнюють. Так, професор, д.е.н. О. В. Носова стверджує, що у сучасному уявленні під національною економікою прийнято розуміти народне господарство конкретної країни. Це сукупність усіх суб'єктів, що поєднані у єдиний організм багатосторонніми економічними зв'язками та інтересами. У національній економіці в нерозривному комплексі виступають виробництво, розподіл, обмін і споживання матеріальних благ, послуг та духовних цінностей.

Національна економіка в загальному сенсі слова є народним господарством будь-якої держави. До її складу входять всі галузі соціально-економічної системи країни, які знаходяться в рамках державних кордонів [204, с. 39].

Такої ж думки притримуються Г. Г. Старостенко, С. В. Онишко та Т. В. Поснова. У їхньому посібнику знаходимо таке визначення: «*Національна економіка* – це складна господарська система, що склалася на певному рівні розвитку продуктивних сил, в умовах належного поділу праці і відповідно продуктів цієї праці між окремими учасниками процесів виробництва, розподілу, перерозподілу, обміну і споживання, що перетворюють цю систему в єдине ціле, та відповідає принципам суверенності, цілісності й національної орієнтації» [183, с. 59].

Національна економіка завжди є продуктом тривалого історичного розвитку. Вона розвивається в результаті поглиблення суспільного поділу праці, базується на політичному та економічному суверенітеті і забезпечує реалізацію національних економічних інтересів держави.

Національна економіка є дуже складним полісистемним утворенням. Різні галузі та сфери людської діяльності, котрим властиві відповідна пропорційність в просторово-часових координатах, є її компонентами. Тому, національна економіка трактується як цілісна система організації господарської діяльності, що обмежена державними кордонами. З іншої сторони, як зазначає професор Л. С. Гринів, національна економіка функціонує в межах наземних екологічних систем, а отже, зазнає впливу певних екологічних детермінант. У цьому контексті національна економіка є природо-соціогосподарською системою, яка складається з природничої, соціальної та господарської підсистем [55, с. 29].

Дещо розширює поняття «управління національним господарством» опис паспорту наукової спеціальності, в рамках якого проводиться дослідження. За цим описом наукова спеціальність 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» досліджує функціонування державних систем та механізмів управління економікою на галузевому, міжгалузевому та регіональному рівнях, методи та економічні важелі регулювання економічних процесів та їх ефективність; ефективність функціонування національного господарства; економічну політику держави, шляхи та засоби її реалізації; форми, методи та важелі державного регулювання національної економіки.

У зв'язку із цим вважаємо за доцільне сформулювати визначення даного поняття таким чином: *«Управління національним господарством – це цілеспрямований, організуючий, регулюючий та контролюючий вплив держави та інших суб'єктів на економічні процеси з метою ефективного розвитку національного господарства з урахуванням національної специфіки суспільних відносин у конкретний історичний період розвитку продуктивних сил, ступеня інтегрованості країни у світове економічне співтовариство на основі сформованих державною пріоритетів».*

Вживаючи термін «регулювання», будемо спиратися на постулати теорії управління. Основними функціями управління, відповідно до класичної теорії менеджменту, є: планування, організування, регулювання, стимулювання та контролювання. Відповідно, регулювання є однією з функцій управління. Отож, регулювання є вужчим поняттям, ніж управління і поряд з іншими

функціями управління виражає один із процесів управління національним господарством.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає *регулювання* як «дію за значенням «регулювати», а для терміну надано два визначення: «впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі»; «домагатися нормальної роботи машини, установки, механізму і т. ін., забезпечуючи злагоджену роботу складових частин, деталей» [43, с. 1020].

За твердженням професора В. І. Мельникової, механізм регулювання національної економіки складається з певного співвідношення механізмів державного й громадського регулювання, а також саморегулювання. Вирішальна роль у цьому процесі відводиться державному регулюванню національної економіки [183, с. 62].

На сьогодні існують й значні розбіжності при з'ясуванні сутності державного регулювання економіки. Так, у «Сучасному економічному словнику», термін «регулювання економіки» охарактеризовано як «вплив на економіку з боку органів управління з метою підтримки процесів, які в ній протікають на певному рівні, або попередження, пригнічення несприятливих явищ». У «Великому економічному словнику» ця категорія розглядається як «цілеспрямовані процеси, що забезпечують підтримку або зміну економічних явищ та їх зв'язків». В «Економічній енциклопедії» за редакцією Л. Абалкіна економічне регулювання господарства трактовано як «розподіл ресурсів і формування пропорцій, які відповідають суспільним потребам на даному етапі розвитку національної економіки, за допомогою певних механізмів – сукупності інститутів, форм та інструментів» [93, с. 368].

Українські вчені А. Задоя та Ю. Петруня, виокремлюючи підзаголовок «Регулювання національної економіки», та колектив авторів під редакцією Тарасевича у розділі «Регулювання національної економіки», не дають визначення цієї категорії.

За визначенням відомого економіста С. В. Мочерного, «державне регулювання економіки – цілеспрямований та активний вплив державних та

наддержавних органів управління на функціонування та розвиток цілісної економічної системи (а отже, на її розширене відтворення) шляхом використання економічних законів і вирішення економічних суперечностей за допомогою певної сукупності форм та методів» [93, с. 377].

Професор А. Ф Мельник, у свою чергу, визначає державне регулювання економіки як «втручання держави в економіку з використанням сукупності різноманітних важелів, інструментів, які надають їй можливість забезпечити нормальні умови функціонування ринкового механізму та домагатись розв'язання економічних і соціальних проблем» [179, с. 72].

Зарубіжний і вітчизняний досвід засвідчує необхідність державного втручання в економіку, яке зумовлене неспроможністю лише ринкових механізмів розв'язати найбільш важливі соціальні та економічні проблеми, задовольнити потреби громадян у суспільних товарах та послугах, забезпечити гарантії соціально-економічних прав людини тощо. Концепція «соціально-ринкового господарства» відображає спробу віднайти реальний синтез чинників економічного розвитку та спробу об'єднати особисту свободу із соціальною справедливістю. Для цього необхідно забезпечити повну зайнятість, стабільний рівень цін, рівновагу платіжного балансу, постійне економічне зростання при значному обмеженні кон'юнктурних коливань.

На кожному етапі соціально-економічного розвитку країни державне управління економікою є владним механізмом впровадження державної економічної політики. *Державна економічна політика* – це комплекс економічних цілей і заходів держави, які забезпечують вирішення стратегічних і тактичних завдань розвитку економічної системи відповідно до інтересів країни. Метою державної економічної політики є досягнення максимально можливого добробуту суспільства шляхом всебічного розвитку соціально-економічної системи країни та забезпечення соціальної і політичної стабільності. Економічна політика держави охоплює всі аспекти функціонування економіки і включає такі види політики: антициклічну, структурну, інвестиційну, амортизаційну, інноваційну, конкурентну, грошово-

кредитну, фінансово-бюджетну, цінову, зовнішньоекономічну, соціальну, регіональну, екологічну [179, с. 75].

Опираючись на названі класичні функції державного регулювання економіки, на нашу думку, слід зазначити, що в трансформаційних економіках уряд виконує значно ширший обсяг функцій, що зумовлено необхідністю проведення економічних реформ, розв'язання проблем економічного та соціального характеру, створення ринкових інституцій, формування ринкового середовища тощо. В Україні перелік конкретних функцій державного регулювання економіки на кожному етапі становлення ринкової економіки закріплюють у програмних документах уряду й уточнюють залежно від характеру розвитку тих чи інших економічних та соціальних процесів.

Іншими словами, *державне регулювання економіки* – це вплив держави на хід економічних процесів шляхом їхнього коригування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства. Для цього система державного регулювання передусім здійснює розробку та встановлення певних правил, дотримання яких є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності. Тобто, держава, формуючи економічне, інституційне, організаційне і правове середовище господарювання, визначає певні допустимі та загальноприйняті межі діяльності суб'єктів господарювання та правила господарської поведінки.

Ця основоположна функція держави в ринковій економіці відводилася класиками політекономії для регулювання ринку. Сповідуючи принцип максимального невтручання, Адам Сміт завдання держави зводив до трьох обов'язків: забезпечення військової безпеки, здійснення правосуддя, створення та утримання неприбуткових суспільно необхідних споруд і закладів [317, с. 362]. Виходячи з цього, класики виступали за зведення до мінімуму функцій держави і, відповідно, видатків, що дозволило би зменшити й податки.

Крах теорії ринкового лібералізму і визнання необхідності державного регулювання економіки прийшли у світову науку і практику після кризи 1929-1933 рр. Наслідки кризи змусили державу взяти під свій контроль спочатку ринок робочої сили з метою обмеження рамок безробіття, а потім інвестиції – з

метою підйому і структурної перебудови виробництва, технічного прогресу, екології та інших сторін суспільного життя.

Другим напрямом державного регулювання соціально-ринкового господарства є концентрація зусиль на пріоритетних для держави цілях шляхом створення організаційно-економічних умов для функціонування окремих суб'єктів господарювання. Застосовуючи різні протекціоністські заходи для одних суб'єктів (пільги, державні замовлення, державні кредити, державні гарантії тощо) та обмежуючи інших суб'єктів ринку через квоти, стандарти, мита, акцизи тощо держава здійснює безпосередній вплив на рішення та дії цих господарюючих суб'єктів. У результаті держава змінює напрями та масштаби руху економічних ресурсів на макроекономічному рівні. Таким чином забезпечуються такі цілі, як збереження національного товаровиробника, прискорення інноваційного розвитку, залучення інвестиційних ресурсів в конкретні галузі, вирівнювання економічного та соціального розвитку тощо.

Основоположником науки державного регулювання економіки є Джон Кейнс. У своїй «теорії зайнятості, відсотка і грошей» він доводив, що ринок сам по собі не здатний забезпечити повне й ефективне використання всіх факторів виробництва і потребує допомоги з боку держави. Стимулювання виробничого споживання капіталу, на його думку, спричинить розширення попиту на засоби виробництва і робочу силу.

У світовій економіці в 30-х рр. ХХ-го ст. розроблялися конкретні методи державного регулювання економіки за допомогою, переважно, фінансово-бюджетної і грошово-кредитної політики. Авторами основних концепцій у цій сфері вважаються Р. Фріш (Норвегія), У. Беверідж (Англія), Я. Тінберген (Нідерланди), У. К. Мітчелл (США) і деякі інші вчені [113, с. 98].

В основі державного регулювання економіки країн лежать різні концепції регулювання, які часто визначаються як альтернативні. Сучасні моделі регулювання, взяті на озброєння у більшості країн, є кейнсіансько-монетаристським синтезом, який поєднує в собі податкову, грошово-кредитну та фінансово-бюджетну політику, механізми державних закупівель, державне підприємництво й інші елементи державного регулювання. Найбільш

характерними моделями державного регулювання економіки є американська, німецька, англійська, шведська, японська, моделі країн, що розвиваються, та моделі країн зі статусом «перехідних економік». Особливості окремих моделей державного регулювання наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Загальна характеристика моделей державного регулювання економіки
[179, с. 82]

Модель	Форми, засоби та характер державного втручання
Американська (США)	Економічні процеси з боку держави регулюються за залишковим принципом: розв'язуються лише ті проблеми, які не під силу вирішити ринковим структурам. Основними важелями державного регулювання економіки є фінансово-бюджетні та податкові інструменти, спрямовані на заморожування інфляційних процесів.
Німецька (неоліберальна)	Форми державного впливу: кредитна і грошова політика; фінансово-бюджетна політика; політика доходів і зайнятості; заохочення експорту і сприяння імпорту для насичення внутрішнього ринку; зміцнення внутрішньої грошової одиниці.
Англійська (європейська кейнсіанська) (Велика Британія, Франція, Італія)	Основними важелями державного регулювання є: державний бюджет, як чинник впливу на попит шляхом концентрації перерозподілу доходів (зміна обсягу і структури попиту, ціни); розроблення державних програм.
Шведська (Швеція, Іспанія, Португалія, Греція)	Об'єктом регулювання є трудові відносини на загальнонаціональному рівні. Форми впливу: державні трансфертні платежі з бюджету, соціальні програми, державні замовлення. Негативною стороною є високий рівень податків, що спричиняє підвищення цін на внутрішні товари, звідки виникає необхідність захисту внутрішнього ринку від експансії дешевих товарів.
Японська	Регулювання здійснюється переважно через кредитно-банківську систему і меншою мірою – через фінансово-бюджетну. Застосування адміністративно-економічних методів регулювання.
Моделі країн, що розвиваються	Характерна для таких країн, як Південна Корея, Тайвань, Кувейт, Гонконг, Сінгапур, ОАЕ. Процеси переходу здійснюються за рахунок державних коштів, які вкладаються безпосередньо державою або іноземним інвестором у розвиток економіки.

Складною проблемою для кожної країни є окреслення меж державного втручання в ринкові механізми. Ці межі залежать від обсягу функцій, які виконує уряд, та середовища економічного і соціального розвитку країни. За цією ознакою вирізняють межі мінімальної необхідності та максимальної допустимості втручання держави в ринкові механізми. Мінімальна необхідність

передбачає таку кількість функцій, виконання яких не допускає хаотичності ринкових процесів та забезпечує стабільний розвиток національної економіки.

Виконання державою комплексу завдань, пов'язаних із забезпеченням її існування, ефективного функціонування та пристосування до різноманітних змін об'єктивного і суб'єктивного характеру, викликало появу широкого арсеналу методів державного регулювання економіки. Усі вони пов'язані в єдину систему і в сукупності спрямовані на підтримку та забезпечення ефективності державного регулювання.

Поряд з необхідністю політично-правового зміцнення господарських відносин, на державу, як відомо, безпосередньо покладаються певні економічні функції. Р. Масгрейв, на основі узагальнення видів державної діяльності у різних країнах, першим сформулював *економічні функції держави в ринковій економіці* – алокаційну, дистрибутивну та стабілізаційну, здійснив систематизацію методів, за допомогою яких держава може їх виконувати, і тим самим, визначив основні напрями пошуків удосконалення дій держави.

Алокаційна функція, за Р. Масгрейвом охоплює сферу прямих адміністративних розпоряджень, прямого фінансування з бюджету, формування відповідної податкової системи та надання державних субсидій, суспільних благ за зниженими цінами, здешевлення кредитів, а також участі у підприємницькому ризику. Стосовно *дистрибутивної функції*, то в цьому контексті основні напрями лежать у площині надання державної допомоги незахищеним верствам населення та формування відповідної податкової політики. Виконання *стабілізаційної функції* включає комплекс заходів, пов'язаних із покращенням використання виробничих ресурсів, забезпеченням прийняттого рівня зайнятості та відповідної політики цін. Щодо *адміністративних заходів*, то тут прямий силовий тиск поступається місцем більш досконалим економічним інструментам непрямого втручання та контролю. Зокрема, дають реальну владу й живлять державу фіскальні заходи. Держава концентрує (головним чином через податки) у своїй власності значну частку національного багатства, що створює підґрунтя застосування дієвих економічних заходів [182, с. 113].

Економічні методи обумовлені існуванням, як зазначалося вище, загальновідомих «провалів» ринку та нових, породжених реаліями сучасного перехідного періоду. Виникає потреба в коригуванні соціальних наслідків надмірної нерівності доходів та соціальних контрастів, підтримці стабілізації та економічного зростання, а також впровадженні інноваційно-інформаційної парадигми. Держава володіє для цього певними важелями.

Існують різні підходи до класифікації форм та інструментів державного впливу на економіку, які більш узагальнено чи деталізовано відображають елементи державного регулювання (Додаток А). Найбільш наочним та вдалим, на наш погляд, є підхід нобелівського лауреата з економіки Джозефа Стігліца. Так, Дж. Стігліц визначає чотири загальних регулятивних блоки: грошово-кредитний (монетарний); бюджетно-податковий; зовнішньоекономічний; соціальний.

Кожен з цих блоків містить перелік певних інструментів, здатних впливати на окремі економічні процеси в країні та економіку в цілому (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Інструменти державного регулювання економіки за Дж. Стігліцем та їх взаємозв'язок

Джерело: розроблено автором на основі [279]

Як видно з рисунка, де представлено лише ключові інструменти, що наповнюють змістом блоки державного регулювання економіки, особливого значення набуває їх взаємозв'язок. Інструменти кожного з блоків є взаємопов'язаними складовими як всередині блоку, так і за його межами. Вони здатні впливати і на силу, і на напрям дії один одного, збільшуючи ефективність одночасного застосування або нівелюючи регулятивний вплив один одного. Наприклад, введення митного збору на імпортні товари, що є частиною зовнішньоекономічної політики держави, водночас є інструментом фіскального характеру – такими діями уряд захищає національного виробника. Але, якщо на додаток до цього заходу зробити більш доступним кредит для цього ж національного товаровиробника, наприклад, через зниження облікової ставки, то держава буде спроможна досягти якісних змін у структурі внутрішнього виробництва та сукупного попиту. При цьому заплановані макроекономічні ефекти будуть досягатися більш ефективним шляхом з огляду як на матеріальні витрати, так і витрати часу.

У зв'язку з цим, певний ефективний метод регулювання зовсім не обов'язково має бути найбільш бажаним. Різні методи впливу зіштовхують інтереси окремих економічних агентів. Тому при виборі методів регулювання важливо враховувати ціну, яку суспільство змушене заплатити за зменшення негативних екстерналій чи досягнення певної мети.

Однією з найважливіших і найбільш ефективних складових державного регулювання є *податкове регулювання*, об'єктами якого виступають соціально-економічні процеси на макро-, мезо- та макрорівнях. Цей термін широко використовується науковцями, як один з базових елементів понятійного апарату сучасної податкової теорії, проте єдності щодо його розуміння досі в наукових колах немає.

Для визначення власного бачення категорії «податкове регулювання», розглянемо підходи сучасних науковців, що подаються у економічній літературі (табл. 1.2).

Підходи до визначення поняття «податкове регулювання»

Автори	Визначення
Глосарій бюджетних термінів [52]	Податкове регулювання розглядається як сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок пониження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, непрямих податків
Т. І. Єфименко [97]	Податкове регулювання за допомогою притаманних йому методів і важелів дозволяє досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління
Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова [115]	Податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження
Р. П. Жарко [99]	Податкове регулювання – це комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей
Н. Заєць [108]	Податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів податкового механізму й сфери державного податкового менеджменту, де його основу складає система економічних заходів оперативного втручання
І. В. Фокіна [298]	Податкове регулювання економіки, як основний елемент податкового механізму, покладено в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання
Г. Г. Старостенко, С. В. Онишко, Т. В. Поснова [204]	Податкове регулювання полягає в перерозподілі державними органами доходів та фінансових ресурсів з метою забезпечення грошовими коштами, фінансовими ресурсами тих осіб, організацій, установ, галузей, секторів і сфер економіки, у яких існує доцільна, суспільно визнана потреба в ресурсах
А. Ф. Мельник, А. Ю. Васіна, Т. Л. Желюк, Т. М. Попович [179]	Податкове регулювання – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і податкових платежів. Воно передбачає застосування диференційованого підходу до оподаткування з метою регулювання народногосподарської кон'юнктури, підприємницької активності та споживчого попиту, рівня споживання тощо.
В. Н. Гланц	Податкове регулювання – це система заходів цілеспрямованого економічного і законодавчого впливу держави на учасників економічних відносин за допомогою інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів.
Г. О. Лихачева, В. Г. Саєнко	Податкове регулювання являє собою комплекс практичних дій щодо розробки загальної структури дохідної частини бюджету держави, досягнення оптимальності податкових платежів. На державному рівні під податковим регулюванням розуміють якісні зміни податкової політики та здійснення таких податкових заходів, які дають змогу досягти повноти та своєчасності виконання бюджетів усіх рівнів.

Джерело: розроблено автором на основі [114, с. 36-43]

Порівняння та узагальнення наведеного у таблиці переліку різних підходів до визначення поняття «податкове регулювання» дає нам можливість стверджувати, що принципових відмінностей у розумінні цього терміну немає. Оскільки це поняття є багатоаспектним, то автори ставлять різні пріоритети при формулюванні визначення й акцентують увагу на його динамічній, структурній або інституційній складовій.

Отож, проведений авторський понятійно-категоріальний аналіз дозволив зробити такі висновки щодо поняття «податкове регулювання».

По-перше, податкове регулювання є матеріалізацією регулятивної функції податків, передбачає свідоме використання податків як системи стимулів і стримувань поведінки економічних суб'єктів для зміни структури економіки. Так, за твердженням професора Ю. Іванова, «податкове регулювання як процес, базується на свідомому, активному й цілеспрямованому використанні існуючої, незалежно від волі суб'єктів управління, регулювальної функції податків задля отримання певних соціально-економічних результатів». Тобто, регулятивна функція податків виступає основою податкового регулювання [114, с. 38].

Звідси робимо висновок, що своєрідними підфункціями податкового регулювання виступають стимулююча і стримуюча, які в результаті формують перерозподільчий ефект податків. При цьому, ключовим завданням є збалансування інтересів держави та платників податків.

Розподільчий ефект оподаткування підкреслено у підручнику з управління національною економікою за редакцією Г. Старостенка. Податкове регулювання, з точки зору авторів підручника, полягає в перерозподілі державними органами доходів та фінансових ресурсів з метою забезпечення грошовими коштами й фінансовими ресурсами тих осіб, організацій, установ, галузей, секторів і сфер економіки, у яких існує доцільна, суспільно визнана потреба в ресурсах, але вони не в змозі забезпечити її з власних джерел [204].

По-друге, реалізація регулятивної функції оподаткування передбачає певний набір форм, методів та інструментів. Це підкреслює зокрема Т. І. Єфименко у своїй дисертаційній роботі: «Податкове регулювання, за допомогою притаманних йому методів і важелів, дозволяє досягти більш

ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління» [97, с. 12].

По-третє, податкове регулювання – це процес, на відміну від регулюючої функції податків, яка являє собою явище. При цьому, варто підкреслити, що податкове регулювання є цілеспрямованим процесом, скерованим на отримання певних результатів, а саме, досягнення конкретних цілей соціально-економічного розвитку та вирішення конкретних завдань.

Розуміння цілей податкового регулювання дещо різниться у різних науковців. Деякі із них наголошують на тому, що податкове регулювання передбачає заходи оперативного характеру. Так, на думку Н. Заєця, податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів сфери державного податкового менеджменту, а його основу складає система економічних заходів оперативного втручання у хід виконання податкових зобов'язань [108, с. 130]. Проте, на наш погляд, інструменти податкового регулювання далеко не завжди мають оперативний характер. Так І. Фокіна вважає, що податкове регулювання економіки покладено в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання [298, с. 7].

На нашу думку, цільова спрямованість податкового регулювання, як гнучкого методу державного регулювання, залежить від конкретних соціально-економічних умов. Їх застосування спрямоване на досягнення стратегічних та основоположних цілей соціально-економічної системи, які, зазвичай, не можуть бути отримані в тому ж періоді, в якому реалізується регулювальний вплив. До них належать, наприклад, стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів господарської діяльності, заходи податкової політики, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування тощо.

Більше того, окремі вузькогалузеві дослідження вивчають вплив податкового регулювання на досягнення окремих цілей. Серед визначень

податкового регулювання окремих напрямків соціально-економічного розвитку слід відзначити позицію В. Грушко та Л. Кошембар, які під податковим регулюванням інвестиційної активності розуміють здійснення державою за допомогою механізмів оподаткування певних заходів, спрямованих на регулювання обсягів, якості й напрямів інвестування суб'єктів господарювання всіх форм власності, досягнення рівноваги між попитом і пропозицією на інвестиційному ринку [57, с. 97].

По-четверте, податкове регулювання, як процес реалізації регулюючої функції, потребує певних дій з боку органів, перш за все, законодавчої влади. Усвідомлення можливості впливу податків на ті чи інші соціально-економічні процеси ще не є достатнім. Для того, щоб досягти бажаних результатів у сфері соціально-економічного розвитку, необхідними є активні дії, які «запускають» та підтримують процес податкового регулювання. У підручнику з національної економіки за редакцією професора А. Ф. Мельник стверджується, що податкове регулювання – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і податкових платежів [179, с. 98]. В окремих наукових роботах теж наголошено саме на цій особливості податкового регулювання. Так, Р. П. Жарко у своїй дисертації пропонує розуміти під податковим регулюванням комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей [99, с. 20].

Виходячи із зазначеного вище, на нашу думку, під *податковим регулюванням* слід розуміти свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою елементів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів.

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави та платників податків. У спрощеному вигляді спроба збалансування інтересів держави й платників може бути представлена у такому вигляді – рис. 1.2.

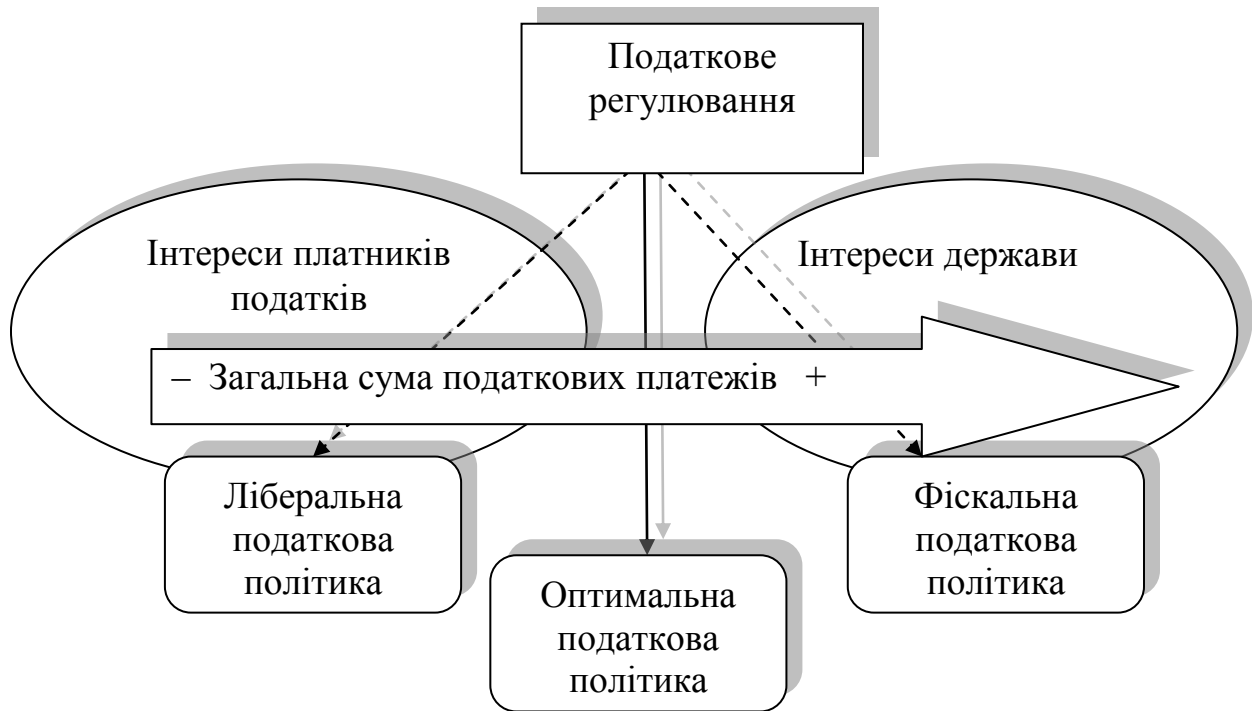


Рис. 1.2. Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податку [115, с. 123]

Зважаючи на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у формі доходів у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Однак, надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнації, ухилення від оподаткування та тіньової економіки.

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т.ч. і витрат на сплату податків, тому лібералізація оподаткування через зниження податкового навантаження об'єктивно сприяє зміцненню фінансової бази платників податків, насиченню ринку товарами і послугами та створенню конкурентного середовища. Зростають теж витрати на оплату праці, що забезпечує підвищення рівня добробуту працюючих осіб і їх споживання. Все це стимулює розширення сукупного попиту, що є найважливішим чинником стабільного економічного розвитку.

Як відомо, метою соціальної діяльності держави є забезпечення високого рівня та якості життя її громадян. Таким чином, інтереси держави не є

однорідними і не обмежуються тільки фіскальними інтересами, які суперечать інтересам платників податків. Фіскальна складова державної податкової політики забезпечує джерела фінансування прямих державних видатків на реалізацію необхідних соціальних програм та забезпечення ключових функцій з підтримання обороноздатності, безпеки, правопорядку, державного управління тощо. Водночас, держава зацікавлена у зростанні добробуту громадян шляхом забезпечення умов економічного зростання, підвищення конкурентоспроможності національних товаровиробників, що є основою для збільшення реальних доходів населення, оплати праці та розвитку суб'єктів господарювання.

У зв'язку з цим, обґрунтоване зниження податкового навантаження в перспективі може позитивно позначитися на обсязі податкових надходжень до бюджету, оскільки обумовлене ним збільшення масштабів діяльності платників податків розширює базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств і виплат на оплату праці забезпечує зростання податкових надходжень від прямих податків і зборів.

Проте надмірна лібералізація оподаткування передбачає скорочення доходів держави, що веде до неможливості в повному обсязі фінансувати поточні державні соціальні й економічні програми, тобто, до обмеження загальнонаціональних інтересів. Крім того, використовуючи податкові надходження, держава може спрямовувати капітал з тих галузей виробництва, які меншою мірою задовольняють невідкладні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких створить підґрунтя для вирішення принципово важливих для суспільства в цілому проблем та підняття економіки на якісно новий рівень. Таким чином, за допомогою податкових надходжень держава може реформувати структуру суспільного виробництва.

Вилучення державою за допомогою податків частини індивідуальних доходів призводить до зменшення споживчих витрат та індивідуальних інвестиційних витрат, таким чином, змінюючи структуру сукупного попиту в країні. Проводячи певну податкову політику, держава змінює також і державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, а, отже,

створюючи для них ринки збуту, стимулює їхній розвиток. Крім того, за рахунок податкових надходжень створюється і фінансується державне виробництво суспільних товарів і послуг.

Таким чином, метою державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс фіскальної і регулятивної функцій, баланс інтересів суб'єктів господарювання, громадян і держави. Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави. Складність податкової політики полягає у поєднанні стабільності протягом конкретного податкового періоду й еластичності на більш тривалому відрізку часу з тим, щоб забезпечувалась можливість своєчасного врахування зміни методів оподаткування при конкретних змінах у процесі соціально-економічного розвитку. Погоджуємося із професором Т. І. Єфименко, що «оптимальне сполучення критеріїв стабільності та еластичності сприяє встановленню нормальних податкових відносин платників податків і держави, що позитивно впливає на економічний розвиток і соціальний стан суспільства [97, с. 37].

Разом з тим, незважаючи на високу ефективність, вважати податкове регулювання єдиним та вирішальним важелем впливу на економічні процеси було б неправильним, оскільки, лише зміною умов оподаткування без інших важелів державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки. Як було обґрунтовано в параграфі, податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими прямими та непрямыми методами.

Ефективна реалізація податкового регулювання, як свідомого та цілеспрямованого впливу держави на учасників економічних відносин за допомогою елементів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів, вимагає подальшого його детального

дослідження. Тому теоретичне обґрунтування механізму реалізації податкового регулювання буде розглянуто в наступному параграфі.

1.2. Обґрунтування механізму податкового регулювання

Податкове регулювання здійснюється у всіх країнах з ринковою економікою – це необхідна умова розвитку податкових систем, яка відбувається між державою та платниками податків. Кінцеві цілі держави і господарюючих суб'єктів повинні завжди збігатись – це зростання ВВП в економіці країни, збільшення інвестицій в національну економіку, скорочення тіньової економіки, зменшення соціального розшарування за доходами та підвищення соціального рівня громадян України, активізація інноваційної діяльності, раціональне використання природних ресурсів та захист навколишнього природного середовища.

Податкове регулювання є складним та багатомірним процесом, що включає різного роду елементи та взаємовпливи, як внутрішні, так і зовнішні. Ми пропонуємо розглядати податкове регулювання як цілісний механізм, якому притаманні всі його риси. Одним з основних термінів, що використовується у нашому дослідженні, є «механізм». У науковій літературі існує досить багато визначень поняття «механізм».

Під механізмом прийнято розуміти сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ [26, с. 27].

На думку Н. Нижника, *механізм* — це сукупність органів, засобів і способів (методів, прийомів, технологій) взаємодії між двома підсистемами організації: керуючої та керованої [205].

Загальне поняття пропонує Я. Янушевич: «...податковий механізм виступає сукупністю об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового забезпечення існування держави через податки та збори» [318, с. 35].

Варто зазначити, що термін «механізм» запозичений із природничих наук, де його розуміють як систему частин, вузлів і деталей, яку застосовують

для передавання різних форм руху. Тлумачний словник вказує також на переносне значення механізму як «внутрішню будову, систему чого-небудь».

У такому ж переносному значенні цей термін вживають для опису й аналізу економічних процесів. Отже, дефініцію «механізм» використовують, коли мається на увазі «внутрішня будова, система функціонування, апарат виду діяльності» [206, с. 19].

Сьогодні вживання поняття «механізм» при дослідженні економічних явищ і процесів є звичним, хоча і досі серед учених немає єдиного погляду щодо його чіткого визначення та внутрішньої будови [133, с.13].

Цікавим є аналіз публікацій, пов'язаних з різного виду механізмами. Їхнє узагальнення дозволило нам встановити певні передумови та вихідні позиції, що забезпечують результативність обґрунтування сутності механізму управління різними явищами та процесами в економічній сфері:

1) механізм складається з набору елементів, які, з одного боку, знаходяться в певних відносинах один з одним, з іншого – в певних відносинах з елементами системи іншого призначення та природи, на яку механізм впливає;

2) важливими аспектами дослідження механізму є: оцінка складу його елементів, зв'язків між цими елементами; оцінка характеру зв'язків (дія, вплив, сприяння, взаємодія) і перетворення їх характеру на рівень взаємосприяння;

3) елементами механізму є окремі важелі (інструменти), які можуть бути згрупованими за формами чи методами, або за іншим принципом;

4) механізм в динаміці є певним процесом, що представлений послідовністю етапів;

5) дію механізму часто забезпечують інституції, інформація, методологія, нормативно-правові акти тощо;

6) механізм діє в певному середовищі, яке теж впливає на ефективність його функціонування.

У теорії і практиці оподаткування існує велика кількість підходів до теоретичного визначення поняття «механізму податкового регулювання», які неоднозначно його трактують.

Необхідно сказати, що науковець Т. Юткіна доводить двоїстий характер податкового механізму. У своїх дослідженнях вона дає йому наступні визначення:

– це категоріальне утворення, в певній мірі узагальнене, яке дає уявлення про цілі і задачі податкових дій з орієнтацією на принципи наперед продуктивного функціонування;

– збірка загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, які регламентують процес оподаткування конкретної держави в певний період [314, с. 75].

Український експерт в сфері оподаткування, академік М. Кучерявенко в своїх працях, на відміну від Т. Юткіної, наголошує на більшій значимості елементів податкового механізму й ототожнює його з поняттям системи оподаткування. На його думку, *податковий механізм* складається з визначеної кількості елементів [162, с. 90-91].

Такі елементи поділяються на дві групи. До першої групи відносяться, так звані, *основні елементи* – суттєві характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм: платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку. Наступна група елементів, *додаткові* – це необхідні характеристики податку, які розкривають специфіку конкретного податкового механізму і його використання: пільги з оподаткування, особливості обчислення об'єкта, бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі, терміни і періодичність перерахування податків тощо [92, с. 26].

Заходи податкового регулювання залежно від цілей, обраного механізму й порядку його застосування можуть мати як довгостроковий (стратегічний), так і оперативний (тактичний) характер.

У першому випадку маються на увазі заходи, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей та, як правило, не може бути отриманий у тому самому періоді, в якому реалізується регулюючий вплив. До них зараховують, наприклад, такі:

– стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності і громадян;

– заходи, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування;

– діяльність держави з питань регулювання розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою забезпечення відповідного рівня розвитку.

У другому випадку маються на увазі ті заходи, які забезпечують одержання результату після введення відповідного регулюючого впливу, а саме - досягнення бажаної поведінки платників податків.

Окреслений підхід нам видається логічним і ми будемо спиратися в подальшому на таке розуміння серцевини механізму податкового регулювання.

Здійснивши науково-теоретичний аналіз категорії «податкове регулювання» та його елементів, вважаємо, що до «механізму податкового регулювання» варто віднести набір взаємопов'язаних та взаємовпливових елементів, середовище економічного, політико-правового та соціально-культурного характеру, мету та принципи податкового регулювання, суб'єкти та об'єкти, за допомогою яких формується процес та представляється послідовністю цілеспрямованих етапів.

В основі обґрунтування дії механізму податкового регулювання в системі управління національним господарством покладений класифікаційний метод, який вимагає розробки та деталізації відповідного процесу, який хоч і часто використовується у наукових дослідженнях, проте не є систематизованим.

Відтак, ми окреслюємо складові структурно-логічної схеми механізму податкового регулювання в системі управління національним господарством України та представляємо у наступному вигляді – рис. 1.3.

Велике значення для ефективного функціонування механізму податкового регулювання має *середовище*, яке забезпечується політико-правовими, економічними та соціально-культурними умовами. У ньому функціонують такі елементи податкового регулювання, як: мета, принципи, суб'єкти та об'єкти податкового регулювання, за допомогою яких формується процес, котрий представлений послідовністю цілеспрямованих етапів.

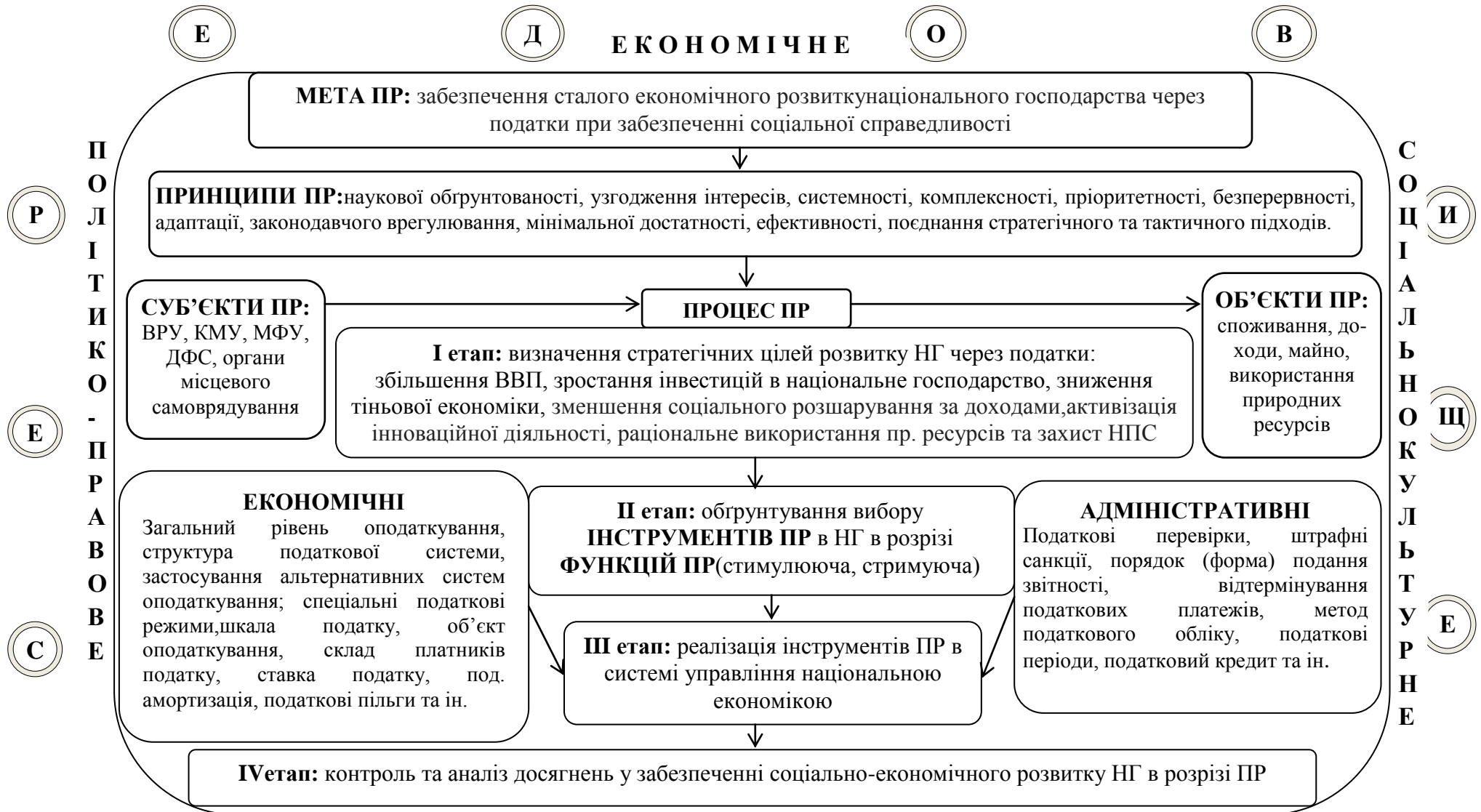


Рис. 1.3. Схеми механізму податкового регулювання національного господарства

Джерело: розробка автора

У зв'язку з цим аналіз та оцінка середовища розвитку податкового регулювання є найважливішим моментом підготовки всіх стратегічних і багатьох тактичних рішень регулюючого впливу на об'єкти національного господарства.

Політична складова політико-правового середовища містить три фактори впливу на податкове регулювання, а саме:

- урядові позиції щодо регулювання податків (стимули для започаткування бізнесу (податкові пільги, прискорена амортизація));
- ефективність державного управління (наявність та вплив бюрократичних структур на законодавство у власних інтересах, хабарництво);
- політична стабільність (націоналізація, політичні ризики, тероризм).

Безумовно, що структура політичних інститутів має істотний вплив на розвиток національного господарства. Відсутність в Україні політичної стабільності, чіткої економічної програми уряду на довготермінову перспективу, значний рівень заполітизованості більшості економічних рішень призводять до послаблення регулятивної ролі держави у сфері податкової системи.

До *правової складової* середовища належать закони, підзаконні та нормативно-правові акти, правила гри та обмеження, які визначають межі та основні інструменти податкового регулювання національного господарства. Таким чином, основними чинниками, які забезпечують формування оптимального регуляторного впливу на розвиток національного господарства, є:

- ефективність діючих державних інститутів;
- нормативно-правова база у сфері податкового регулювання;
- контроль над дотримання правил;
- введення санкцій щодо інфраструктурних інститутів, що не дотримуються правил;
- свобода ведення бізнесу; прозорість дій уряду.

Що стосується *економічних складових*, то вони створюють передумови для ефективного податкового регулювання національного господарства.

Зокрема, до них зараховуємо такі як:

- зниження темпів інфляції;
- зниження рівня безробіття;
- ефективність функціонування податкової системи;
- оптимізація структури економіки;
- частка державного сектора економіки;
- розвиненість ринкової інфраструктури;
- рівень розвитку технологій;
- рівень зарплат та цін;
- рівень іноземних інвестицій;
- рівень корупції;
- тіньовий сектор;
- рівень грошових потоків;
- конкурентоспроможність національної економіки;
- монетарна політика тощо.

До *соціокультурних елементів*, які впливають на інфраструктурне забезпечення, варто зарахувати: рівень доходів, зайнятість населення, розвиток соціального захисту, соціальні гарантії, структуру та менталітет населення, податкову культуру, етику бізнесу, економічну поведінку та мислення населення; освітній рівень та грамотність державних службовців; національні традиції; накопичений соціально-економічний досвід; соціальну адаптацію населення; професійну самосвідомість; бюрократію; ділові стосунки; господарську етику; релігію.

Це ті соціальні чинники, які, з одного боку, стимулюють розвиток податкової системи, а з іншого, – є своєрідним критерієм визначення спрямованості заходів держави щодо ефективного впливу на національне господарство.

Основою для формування механізму податкового регулювання є визначення мети податкового регулювання в системі управління національним господарством, яка є основним елементом цього механізму, і тому її визначення доцільно дослідити з точки зору трактування концепцій науковців.

Так, на думку А. Свищук, метою податкового регулювання економіки є оптимізація розподілу національного доходу шляхом розробки та реалізації заходів політики держави у сфері оподаткування, спрямованих на стабілізацію економіки та збільшення на цій основі дохідної частини бюджетів усіх рівнів, з урахуванням інтересів макроекономічних суб'єктів [260, с. 65].

На макрорівні метою податкового регулювання є забезпечення підвищення рівня національного господарства через податкові інструменти, що, в кінцевому підсумку, підвищить добробут держави в цілому та кожного громадянина окремо. На мікроекономічному рівні податкове регулювання направлене на стимулювання окремих секторів і галузей економіки, наприклад, на розширення експортного виробництва та прискорений розвиток галузей з використанням нових технологій.

Варто зазначити, що на сьогодні найважливішими соціально-економічними викликами, що потребують негайного врегулювання, є такі:

- значна частка фізичних осіб працює у неформальному секторі економіки;
- надмірна диференціація доходів населення у розрізі регіонів, видів і форм економічної діяльності, спеціальностей тощо;
- понад 40 % доходів населення отримує від соціальної допомоги та інших поточних трансфертів, тоді як частка заробітної плати з року в рік зменшується і практично зрівнялася з часткою соціальної допомоги;
- понад 80 % витрат населення витрачаються на споживання, у зв'язку з чим економіка втрачає основне джерело інвестицій – заощадження домогосподарств;
- структурні невідповідності між попитом на робочу силу та її пропозицією [213, с. 24].

Підсумовуючи результати розглянутої наукової літератури, нами встановлено, що *метою податкового регулювання* є досягнення сталого економічного розвитку національного господарства через податки при забезпеченні соціальної справедливості громадян.

Варто зауважити, що механізм податкового регулювання національного господарства має базуватися на ряді основоположних принципів, зокрема, на таких: наукової обґрунтованості; узгодження інтересів; системності податкового регулювання; комплексності; пріоритетності; адаптації; безперервності; ефективності податкового регулювання.

Ефективність механізму податкового регулювання в національному господарстві України може бути досягнута лише за умови дотримання зазначених принципів.

Принципи податкового регулювання є похідними, по-перше, від принципів державного регулювання економіки, а по-друге, від принципів оподаткування та податкової політики.

Охарактеризуємо кожен із вищеподаних принципів:

– системності податкового регулювання, що зумовлено системним характером об'єкта регулювання – національної економіки, яка являє собою складну динамічну систему, що включає різні рівні й елементи, тому податкове регулювання має виходити із системних засад у розв'язанні економічних, соціальних, екологічних та інших проблем;

– комплексності – податкове регулювання не є єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави, тому має реалізовуватися в комплексі з іншими прямими й непрямими методами державного регулювання, такими як митно-тарифне регулювання, державне регулювання цін, бюджетна політика, грошово-кредитна політика тощо;

– наукової обґрунтованості – один з основоположних принципів державного регулювання, який полягає у врахуванні вимог об'єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного й соціального життя суспільства, а також національних особливостей;

– пріоритетності – полягає у визначенні пріоритетів податкового регулювання – основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких податковими заходами слід зосередитися державі в конкретний момент часу;

– узгодження інтересів – законодавчо закріплений базовий принцип побудови податкової системи, оскільки механізм впливу податкового регулювання на соціально-економічні процеси реалізується саме через учасників податкових відносин;

– адаптації – передбачає коригування заходів податкового регулювання залежно від внутрішніх і зовнішніх умов розвитку країни на основі безперервного аналізу їх дієвості й ефективності. При цьому необхідно раціонально поєднувати гнучкість та стабільність використовуваних регулятивних інструментів;

– безперервності – полягає в тому, що процес податкового регулювання, хоча й реалізується також за допомогою дискретних механізмів, термін дії яких є обмеженим, але в цілому має безперервний характер;

– мінімальної достатності, що витікає з відповідного принципу державного регулювання економіки, який полягає в тому, що держава має виконувати тільки ті функції, які не може забезпечувати ринок. Реалізація цього принципу накладає певні обмеження на масштаби та глибину регулятивних впливів держави;

– ефективності податкового регулювання – означає порівняння втрат бюджетів і витрат, пов'язаних з податковим адмініструванням заходів податкового регулювання, з результатами державного втручання в економіку засобами податкової політики;

– раціонального поєднання стратегічного й тактичного підходів – надмірне використання інструментів податкового регулювання при вирішенні тактичних питань не можна вважати обґрунтованим, але й повністю відмовитися від застосування відповідних засобів для досягнення тактичних цілей неможливо. Проте, відповідно до принципу пріоритетності, перевага в податковому регулюванні має надаватися саме використанню податкових інструментів стратегічного характеру;

– законодавчого врегулювання – полягає в тому, що всі інструменти державного регулювання у сфері оподаткування мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами, при чому законодавчо

мають бути врегульовані абсолютно всі елементи кожного з цих інструментів [115, с. 80-87].

Дотримання вищенаведених принципів при здійсненні податкового регулювання соціально-економічних процесів сприятиме максимальній реалізації регулятивного потенціалу оподаткування.

Відповідно до розроблених мети та принципів податкового регулювання, варто обґрунтувати *процес реалізації*, який складається з певних етапів, і тому має бути наслідком комунікацій між учасниками, які реалізують його та піддаються його впливу, а саме суб'єктів та об'єктів податкового регулювання. До перших відносять органи державної влади, оскільки саме вони здатні законодавчо впливати на об'єкти податкового регулювання, тобто на суб'єктів господарювання шляхом формування відповідної законодавчо-нормативної бази.

Згідно з чинним законодавством, основними регулюючими органами з боку держави (суб'єктами) виступають Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба (далі, відповідно, ВРУ, КМУ, МФУ, ДФС) та органи місцевого самоврядування, які встановлюють, регулюють, контролюють та аналізують досягнення у забезпеченні соціально-економічного процесу функціонування й розвитку національного господарства в розрізі податкового регулювання.

Статтею 12 Податкового кодексу України (далі, ПКУ) встановлюється вичерпний перелік повноважень ВРУ та органів місцевого самоврядування щодо податків та зборів [2].

Так, на ВРУ покладається завдання щодо визначення переліку загальнодержавних податків та зборів. Крім того, вищий законодавчий орган України визначає інструменти податку та, у разі необхідності, податкові пільги щодо загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Таким чином, ВРУ є основним органом законодавчої влади, який формує державну податкову політику.

Сільські, селищні та міські ради, в межах своїх повноважень, приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів, встановлюють ставки єдиного податку в межах ставок, визначених законодавчими актами.

КМУ та МФУ розробляють основні напрями бюджетно-податкової політики держави, плани обсягів надходжень від податків та зборів тощо.

Взаємодія і взаємозв'язок податкового регулювання та національної економіки є очевидними і стали вже аксіомою у науковому світі. Результатом такого зв'язку є можливість регулювання цих двох елементів шляхом впливу однієї на іншу. Проте, з точки зору можливості використання результатів такої взаємодії, необхідно конкретизувати об'єкти податкового регулювання національної економіки, на які здійснюється безпосередній регулюючий вплив.

Суб'єкт податкового регулювання завжди має певний об'єкт регулювання. Проблема об'єкта є найбільш дискусійною в теорії управління.

Однак, згідно із статтею 22.1. ПКУ, об'єктом оподаткування є майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [2]. У вузькому значенні, яке закріплюється в законодавчих актах, об'єктами оподаткування є доходи фізичних осіб та майно юридичних осіб.

Податкове регулювання є виключним повноваженням держави, яке реалізується через систему уповноважених органів державної влади та місцевого самоврядування згідно з цілями соціально-економічного розвитку.

Ефективність податкового регулювання визначається вирішенням комплексу найважливіших соціально-економічних параметрів національного господарства, до яких відносять такі:

- формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням;
- вплив на темпи інфляційних процесів;
- формування раціональної галузевої структури;

- стимулювання інвестиційних процесів;
- підтримка інноваційної діяльності;
- насичення ринку соціально значущими (важливими для населення) товарами та послугами;
- прискорений розвиток депресивних регіонів;
- забезпечення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи населення;
- збільшення обсягів діяльності й розвиток конкурентного середовища;
- стимулювання раціонального використання ресурсів;
- забезпечення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку;
- стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена [165].

Соціальний блок податкового регулювання також включає комплекс заходів, спрямованих на недопущення або мінімізацію небажаних соціальних дій, таких як куріння, вживання алкоголю, забруднення навколишнього природного середовища. Це досягається шляхом зміни акцизних податків на тютюн та алкогольні напої, а також екологічних податків [281, с. 236].

Динамічність економічного життя зумовлює необхідність постійного коригування цілей податкового регулювання економічних процесів. Таке коригування має забезпечити активізацію підприємницької діяльності, залучення інвестицій, зниження тіньової економіки, орієнтацію на інноваційний розвиток, підвищення рівня доходів населення тощо.

Отже, результативність податкового регулювання з позиції верхнього рівня держави можна оцінювати за ступенем досягнення поставлених ним головних цілей, а отже, визначення першого етапу процесу податкового регулювання, використовуючи такі критерії, як:

- збільшення ВВП, а саме зростання економіки та обсягів доходів бюджету;
- зростаюча динаміка інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання;

- зменшення тіньової економіки національного господарства;
- підвищення соціального рівня та зменшення соціального розшарування за доходами громадян України;
- активізація інноваційної діяльності;
- раціональне використання природних ресурсів та захист навколишнього природного середовища.

Не менш важливого значення набуває розробка вибору системи податкових інструментів, які впливають на основні чинники національного господарства, а отже, другого етапу процесу податкового регулювання, який ґрунтовно характеризує дію механізму через втілення притаманних йому функцій податкового регулювання, зокрема, таких як, стимулювання та стримування [53, с. 73].

Податкове стримування менш поширена функція податкового регулювання, оскільки її ціль – стримувати розвиток окремих галузей економіки та інвестиційну активність, переважно в цілях недопущення кризи надвиробництва, що рідко трапляється в сучасній економіці. Тим більше, що це не загрожує Україні в найближчі роки і в перспективі. Податкове стримування засноване на збільшенні переліку податкових платежів та з відміною податкових пільг.

Податкове стимулювання засноване на політиці низьких податків, оптимізації складу і структури системи податків, рівня податкового тягара і ставок окремих податків, а також на використанні системи податкового пільгування (податкових пільг і преференцій). Податкове стимулювання покликане цілеспрямовано впливати на економіку в цілому, окремі її галузі та соціальні процеси, а також на економічну поведінку платників податків. Основною формою податкового стимулювання є надання податкових пільг.

Внаслідок застосування заходів податкового стимулювання (податкової підтримки), знижується податкове навантаження на платника, в результаті чого податкові платежі скорочуються, а власні (оборотні) кошти збільшуються. Отже, податкове стимулювання — це вплив держави на діяльність різних галузей економіки, за допомогою якого відбувається

заохочення до ведення фінансово-господарської діяльності через створення прозорих умов діяльності.

Не можна абсолютизувати протиставлення податкового стимулювання й податкового стримування. Ці два процеси нерозривно зв'язані між собою, оскільки реалізуються вони через той самий об'єкт впливу – економічні інтереси платника. З огляду на це, класифікувати той самий засіб податкового регулювання, як однозначно стримуючий або стимулювальний достатньо важко. Більш коректно, на нашу думку, говорити про переважно стимулюючі або переважно стримуючі заходи (виходячи з того, який саме напрям податкового регулювання переважає).

На практиці механізм податкового регулювання в системі управління національного господарства реалізується шляхом використання інструментів, які складають систему способів і прийомів управлінського впливу в процесі оподаткування.

Відповідно до тлумачного словника, «*інструмент*» – це засіб або спосіб для досягнення чогось [43, с. 499]. Тобто, найбільш просте визначення «податкового інструменту» як засобу, що використовуються для досягнення цілей податкової політики. У широкому значенні, «*податкові інструменти*» розуміються, як сукупність засобів впливу держави на економічну поведінку платника податків через їх економічні інтереси з метою досягнення визначеного економічного або соціального результату, які закріплюються в нормах податкового законодавства [200, с. 189].

Існують різні думки щодо пріоритетності інструментів впливу на відтворювальні процеси національного господарства. Часто найбільш ефективними податковими інструментами регулювання відтворювальних процесів в економіці регіону визначають спеціальні економічні зони та пільгові податкові режими [127; 185].

Ми пропонуємо поділити інструменти на адміністративні (коли за допомогою нормативно-правових і розпорядчих актів встановлюються конкретні правила поведінки суб'єктів податкових відносин і відповідальність за їх невиконання) та економічні, які полягають у здійсненні регулюючого

впливу на соціально-економічні процеси через стимулювання або стримування діяльності суб'єктів ринку (змінюючи загальний рівень оподаткування, податкові ставки, бази, держава впливає на величину інвестицій, виробництво і зайнятість населення, динаміку цін тощо).

Економічні та адміністративні інструменти податкового регулювання перебувають у взаємозв'язку. Так як будь-який економічний регулятор застосовується або змінюється після прийняття відповідних державних рішень, то можна сказати, що він вже несе в собі елемент адміністрування. У той же час, адміністративні методи повинні бути економічно обґрунтовані.

Дещо модифікувавши підхід професора Ю. Б. Іванова, за характером дії інструменти податкового регулювання вважаємо доцільним поділити на такі три групи: системні, комплексні та локальні.

Що стосується системних інструментів податкового регулювання (вбудовані у податкову систему в цілому), то вони включають в себе такі поняття, як:

– загальний рівень оподаткування – податкове навантаження (зниження загального рівня податкового навантаження сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зменшення частки тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням доходної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкової бази);

– структура системи податків (передбачає введення нових податків та виключенням із системи податків тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а також зміна співвідношення податкових ставок за різними податками);

– застосування альтернативних систем оподаткування, до яких відносять: фіксований сільськогосподарський податок з юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності [112, с. 132].

Перша з цих систем має галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників. Друга й третя спрямовані на

стимулювання розвитку малого підприємництва й вирішення на цій основі комплексу соціальних та економічних проблем.

Системний характер цих інструментів податкового регулювання проявляється в тому, що у випадку їх застосування принципово змінюються структура податкових платежів платників і об'єкти оподаткування.

Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути зараховані: спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною ознакою (мова йде про спеціальні економічні зони та території пріоритетного розвитку) та спеціальні режими оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою (комплекс пільг за декількома різними податками й зборами, який застосовується до суб'єктів господарювання однієї галузі або платників, що здійснюють певний вид діяльності) [33, с. 126].

Серед них слід виділити, насамперед, *загальний рівень оподаткування*. Посилення податкового навантаження в загальному випадку є чинником, який стримує економічну активність і процеси нагромадження, а також створює умови для прискореного розвитку тіньової економіки. Разом з тим, високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми. Прикладом у цьому плані можуть бути податкові системи скандинавських держав із соціально-орієнтованою ринковою економікою (у 2002 р. податковий коефіцієнт у Швеції дорівнював 50,6%). Зниження загального рівня податкового навантаження в загальному випадку сприяє пожвавленню всіх економічних процесів і зменшення частки тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз. Разом з тим, використання цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку з нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками [148, с. 25-27].

Спеціальний режим для аграрних товаровиробників у нашій державі враховує сезонність виробництва. Поряд із цим, база оподаткування не буде коригуватися на суму збитків, які може отримати виробник у результаті несприятливих погодних умов чи дії непереборної сили. А саме, спеціальний режим оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників потребує коректив, враховуючи міжнародний досвід аграрного сектора економіки.

Спеціальні економічні зони можна розглядати як певну територію країни, для якої на законодавчому рівні встановлюється особливий режим економічної діяльності та регулювання з метою суттєвої активізації процесів залучення зовнішніх і внутрішніх інвестицій. Такий режим передбачає застосування сукупності митних, податкових, фінансових й адміністративних преференцій.

Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного податку або збору зокрема, що визначається певним синтезуванням елементів податку й відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань. До локальних інструментів ми відносимо такі елементи податку, як об'єкт оподаткування, склад платників податку, ставку податку, податкову амортизацію та базу оподаткування [284].

Масштаби податкового регулювання та його ефективність визначаються тим, наскільки повно охоплені податком потенційні платники. Слід розрізнити встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування (який є вбудованим механізмом у конструкцію податку) і звільнення від оподаткування окремих груп платників, що можна класифікувати як податкову пільгу. А також податкове регулювання має бути орієнтованим на послаблення податкового тиску для тих платників податків, які сумлінно сплачують податки та інвестують кошти у виробничий та соціальний розвиток.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. База оподаткування і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо. База оподаткування є головною складовою всієї системи ПДВ. Її заниження є одним із поширених способів мінімізації податкових зобов'язань.

Тому удосконалення порядку визначення бази оподаткування є центральною проблемою правового регулювання справляння ПДВ.

База оподаткування є важливим елементом оподаткування, відносно якого застосовується ставка податку та який застосовується для визначення розміру податкового зобов'язання. Так, якщо при продажу товарів за кошти між незалежними особами базою оподаткування виступає фактично отримана сума продавцем, то при бартерній операції чи при продажу пов'язаним особам фактично отримана сума може бути збільшена податковими органами, якщо вони вважають, що ціна реалізації була нижча за звичайні ціни по таких товарах.

Найвідповідальнішим моментом при створенні механізму податкового регулювання, який би забезпечив економічне зростання (збільшення ВВП), зростання інвестицій в національне господарство, зниження тіньової економіки та підвищення соціального рівня громадян України є диференціація ставок податків чи зборів. Вони можуть встановлюватись, беручи за основу розмір одержаного прибутку, або на основі галузі здійснення підприємницької діяльності чи її здійснення на певній території.

Податкова ставка визначається основним елементом будь-якого податку. Відповідно до ст. 25 ПКУ *ставкою податку* визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [2]. Ставка податків, особливо прибуткових, є чи не одним з основних інструментів впливу на процеси розподілу національного доходу та стимулювання інвестиційної активності.

Крім розміру податкових ставок, серйозний регуляторний потенціал закладений у виборі методу їх встановлення. Пропорційні ставки нейтральні стосовно платників, що мають різні розміри податкової бази. В них щонайкраще реалізований принцип рівнозначності та пропорційності оподаткування. Встановлення прогресивних ставок сприяє перенесенню ваги оподаткування на платників, що мають більші розміри бази оподаткування. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційованих полягає в

тому, що різні ставки встановлюються залежно від розміру об'єкта оподаткування, але незалежно від його виду.

Податкові санкції – це заходи, які застосовуються до платників податків у випадках порушення ними податкового законодавства. Сфера їхньої дії значно вужча від пільг і пов'язана, головним чином, із застосуванням певних важелів з метою попередження порушень чинного законодавства щодо сплати податків. Механізм дії санкцій має два напрями – це повна та своєчасна сплата податків.

Податкова амортизація має велике значення для вітчизняної економіки. Наприклад, у промисловості вона складає близько 4 % операційних витрат. Оскільки амортизація становить значну частину витрат виробництва, вона істотно впливає на фінансові результати господарської діяльності й оподаткування підприємств. Правила податкової амортизації основних засобів, що використовуються підприємствами, впливають на розмір їх оподаткованого прибутку і суми податкових платежів. Збільшуючи або зменшуючи суми амортизаційних податкових списань шляхом зміни правил податкової амортизації, держава може стимулювати або дестимулювати інвестиційну діяльність підприємств [48, с. 16].

ПКУ чітко визначає перелік форм надання пільг, які можуть надаватись у формі:

- податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- встановлення зниженої ставки податку та збору;
- звільнення від сплати податку та збору.

Сплата податку є одним з основних обов'язків юридичних і фізичних осіб. Реалізація цього обов'язку залежить від наявності певних заохочувальних стимулів і їхнього правового регулювання. Існують два способи уникнення від сплати податків. Це використання податкових пільг і податкових лазівок.

Укладення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування є елементами міжнародного права і тому мають пріоритет над національним законодавством. А це означає, що якщо у відношенні доходу від зовнішньоекономічної діяльності існують відповідні пункти чи положення міжнародного податкового договору, в яких передбачено вищі чи нижчі податкові ставки, ніж прийняті в даній країні, то перевагу варто віддавати ставкам міжнародної податкової угоди. Договори про уникнення подвійного оподаткування завжди вдосконалюються різними положеннями спрямованими на те, щоб виключити будь-яку можливість повторного оподаткування платника податку та перешкоджати приховуванню від податкових служб свої доходи. Проте корпорації докладають зусиль для того, щоб використати переваги податкових угод у своїх маніпуляціях з ухилення від їх сплати.

Погоджуючись з Ю. Воробйовим, можна стверджувати, що інструментарій податкового регулювання можна вважати ефективним, якщо він надає змогу стимулювати економічне зростання, підприємницьку активність та сприяє виконанню соціальної функції держави [49, с. 117]. Тому ефективність оподаткування потрібно здійснювати, оцінюючи як економічну його складову, так і в контексті впливу на соціальну сферу, зокрема рівень життя населення.

Третім етапом процесу податкового регулювання національного господарства є реалізація обґрунтованих інструментів регулюючого впливу суб'єктів податкового регулювання, а саме, ДФС на об'єкти національного господарства.

Заключний етап процесу податкового регулювання, коли він реалізований, – це аналіз, контроль і порівняння фактичних результатів з тими, які були визначені як бажані. Це дозволяє оперативно ідентифікувати прорахунки та усувати їх або не допускати у майбутньому. Від ефективності податкового контролю в значній мірі залежить економічний добробут держави та її безпека.

Усі складові будь-якої системи завжди прагнуть вийти з-під контролю через різні об'єктивні та суб'єктивні причини. Цим тенденціям протистоїть сила управління і насамперед такий його елемент, як контроль. Внаслідок цього

ефективність управління багато в чому визначається тим, як налагоджено систему контролю.

Отже, *контроль* – це визначення і документування фактичних показників, які порівнюються з плановими, для оцінки результатів діяльності. Крім того, контроль містить в собі комплекс заходів щодо аналізу причин відхилень від запланованих показників з метою прийняття відповідних рішень щодо проведення коригувальних заходів або зміни первісних цільових настанов і планів. *Податковий контроль*, як цілеспрямована систематична діяльність управлінських служб, спрямована на своєчасне виявлення та усунення помилок у розрахунках податкових платежів, відхилень від планових нормативів, мінімізації фінансових та адміністративних наслідків податкових правопорушень [163, с 143]. Таким чином, головний зміст контролю полягає в спрямуванні фактичного виконання результату діяльності до запланованого.

Отже, вдосконалено схему механізму податкового регулювання в системі управління національного господарства, яка дає можливість здійснити об'єктивну оцінку рівня розвитку країни в контексті податкового регулювання. Ця оцінка, в свою чергу, дає змогу зіставити стратегічні цілі з результатами.

Узагальнюючи вищевикладене, під «*механізмом податкового регулювання*» в національному господарстві України, на нашу думку, слід розуміти складову податкового механізму довгострокового (стратегічного) характеру, що включає:

- законодавчо зафіксований і науково обґрунтований набір взаємопов'язаних елементів, на які впливає середовище економічного, політико-правового та соціально-культурного характеру;
- мету та принципи податкового регулювання;
- суб'єкти та об'єкти податкового регулювання, за допомогою яких формується процес, що представлений послідовністю цілеспрямованих етапів з метою здійснення соціально-економічного розвитку.

Отже, завданням механізму податкового регулювання є збалансування визначених аспектів для забезпечення стабільного розвитку економіки країни у

довгостроковій перспективі. Відхилення у податковому регулюванні в бік одного або декількох аспектів призведуть до розбалансування економіки внаслідок порушення економічних інтересів основних макроекономічних суб'єктів, а тому неможливим буде стабільний розвиток економіки країни в довгостроковій перспективі.

1.3. Критичний аналіз теорій ефективного оподаткування

Розглянуті нами у попередніх параграфах теоретичні підвалини податкового регулювання дозволяють зрозуміти його суть і зміст, а також виявити складові елементи та механізм взаємодії. Проте, знайти наукові постулати щодо того, яка саме податкова система є ефективною, поки що не вдалося. У цьому параграфі буде здійснено ретроспективний огляд економічних теорій та критичний аналіз сучасних досліджень щодо ефективного оподаткування. Автором буде зроблено спробу на основі наукового доробку попередників з'ясувати, які саме закони та закономірності діють в сфері податкового регулювання, яким чином досягати поставлених цілей за допомогою інструментів податкового регулювання, яка саме архітектура податкової системи є оптимальною тощо.

Податки є одним з найдавніших фінансових інструментів будь-якої економічної системи світу. Вони є частиною існування людини й мають філософський зміст. Ще перші філософи Стародавньої Греції (Ксенофонт, Арістотель) характеризували податки як суспільно необхідне та корисне явище.

Теорія податків почала розвиватися з XIII ст., ще за часів Томи Аквінського (1226-1274 рр.), який вважав податки однією із форм пограбування народу і відповідно будь-яке оподаткування, на його думку, було неефективним. Діомед Карафа ж висловлював думку, що податки виступають необхідним, для функціонування держави, елементом і головним джерелом поповнення бюджету, особливо домени, тобто находження від нерухомості та капіталу [73].

Пізніше теорія податків розвивається у різних напрямках. У XVII ст. у Франції з'являється теорія податків, засновником якої був Шарль Монтеск'є. Суть її полягала в тому, що громадяни повинні ділитися своїм прибутком з державою, оскільки вона забезпечує внутрішній і зовнішній захист життя та майна підлеглих, гарантує порядок, спокій і свободу. Деякий інший погляд на теорію податків висловлював англійський вчений Дж. Міль. Він розробив і вперше висунув податкову теорію послуг. Суть її полягає в тому, що кожен громадянин держави обов'язково повинен отримувати від неї послуги у вигляді допомоги та підтримки.

Саме Дж. Міль вперше обґрунтував введення неоподаткованого мінімуму доходів громадян, розмір якого повинен бути не менший за прожитковий мінімум. Крім того, свою думку він висловлював і з приводу прогресивного оподаткування: «Справедливе й мудре законодавство не повинне спонукати до того, щоб марнувалися, а не зберігалися плоди чесної праці» [73]. Тобто можна вважати, що саме Дж. Міль вперше зробив спробу осмислення оптимального оподаткування, яка у подальшому знайшла поширення та розвиток серед економістів різних країн.

У XVIII ст. французькими економістами А. Тьєром і Е. де Жирарданом була розвинута теорія, згідно з якою податки відносились до страхової премії. Сутність цієї теорії полягала в тому, що частина доходів громадян, які вони сплачують у вигляді податків державі, необхідна як страхування їх від різних видів ризиків і несподіванок. Необхідною передумовою є обмежене втручання держави в економіку, яка повинна розвиватися відповідно до об'єктивних економічних законів [167, с. 31].

Подальший розвиток ця теорія знайшла в наукових працях Адама Сміта. В його «Дослідженнях про природу та причини багатства народів» (1776 р.), де розглядаються питання державних витрат, доходів і завдань. А. Сміт першим систематизував податкову теорію, розробивши і запропонувавши чотири вихідні засади побудови ефективної системи оподаткування, які були покладені в основу формування податкових систем багатьох країн і залишаються актуальними до сьогодні:

- податок має бути точно визначений, а не довільний;
- терміни сплати, спосіб платежу та сума відрахувань повинні бути чіткими та зрозумілими для платника;
- потрібно, щоб кожний податок стягувався в той час або таким способом, який найбільше влаштовує платника;
- перед фінансовим законодавством країни всі повинні бути рівні [73].

А. Сміт негативно ставився до податків, він вважав, що це є вилучення народних ресурсів, які можна було б використовувати на створення нової продукції та підвищення продуктивності праці. Він вважав, що непрямі податки підвищують не тільки ціну виробу, а й витрати підприємства, а це може призвести до зменшення обсягів виробництва та реалізації. Податок на заробітну плату об'єктивно знижує споживчу спроможність споживачів, попит на ринку товарів і послуг, пропозицію виробників і негативно впливає на стан економіки держави.

У своїх роботах А. Сміт наголошував, що витрати на утримання податку слід звести до мінімуму: «Кожен податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить скарбниці держави» [73, с. 63]. Виступаючи за формування такої системи оподаткування, яка би сприяла розвитку промисловості і торгівлі, він був противником покарання порушників податкового законодавства. Таким чином, А. Сміт вперше виокремлює проблему пошуку оптимального варіанту оподаткування.

Поглибленим вивченням цього питання займався представник шведської школи К. Віксель. Лейтмотивом його досліджень стала проблема справедливого розподілу податкових надходжень до бюджету, які надалі використовують для фінансування видаткових повноважень держави. Зазначена проблематика істотно ускладнюється наявністю непрямого оподаткування (яке на той час у Швеції становило 4/5 за обсягами всіх податкових надходжень), скорочуючи, таким чином, обсяги споживання. Поєднавши маржиналістський підхід з теорією добробуту, К. Віксель заперечив «податки на витрати», запропонувавши дотримання принципу пропорційності в процесі

оподаткування – більші податки мають сплачувати ті, у кого найбільші можливості платити. Понад це, податковий тягар має повністю припадати на безпосередніх споживачів державних товарів і послуг, а ті соціальні верстви населення, добробут яких не змінюється внаслідок надання видаткових трансфертів з бюджету, повинні бути звільнені від оподаткування. Внаслідок, гармонізується нейтральність податків щодо різних соціальних груп [282, с. 14].

Ідеали добробуту й справедливості оподаткування відстоював у своїх наукових роботах і послідовник К. Вікселя – Е. Ліндаль. Він розвинув теорію розподілу фіскального тягара відповідно до пропорційно отриманих державних товарів та послуг і характеризував податки як плату за суспільний добробут, величина якої визначає граничну корисність бюджетного фінансування загальнодержавних повноважень і функцій. На чільне місце критеріїв оптимальності податкової політики Е. Ліндаль ставить «підтримання рівноваги між сумою граничних внесків його споживачів і сумою одержаних ними вигод» [282, с. 16].

Виходячи з індивідуальної податкоспроможності, Е. Ліндаль поділяє всіх платників на дві групи: відносно забезпечених та бідних. При цьому, всередині кожної з груп досягається відносно однаковий рівень цін за суспільні послуги. Питання диференціювання цін для кожної групи населення в процесі розподілу загальної вартості сукупного обсягу послуг Е. Ліндаль пропонує вирішувати як економічними, так і політичними методами.

У політичному сенсі, проблему податкової рівноваги має вирішувати парламент шляхом прийняття такого бюджетного закону, згідно з яким кожний член суспільства сплачуватиме необхідну суму податку, «відповідно до його оцінки суспільних послуг». З огляду на це, чинна шкала оподаткування є наслідком дії тих самих економічних принципів, які формують різні ціни на однакові товари. З іншого боку, вирішальним критерієм фіскально-бюджетної збалансованості виступає розстановка та співвідношення політичних сил у суспільстві. Як наслідок, правляча політична сила отримує додаткові вигоди від держави, а головний тягар «політичних витрат» змушені покрити слабкі партії.

Звідси Е. Ліндаль формулює висновок про політичну і соціальну нерівність, зокрема нерівність у розподілі податків через бюджетний механізм [236, с. 398].

Розглядаючи проблему ефективного податкового регулювання Дж. Кейнс обґрунтовує необхідність прогресивного оподаткування. На його погляд, значні заощадження лише перешкоджатимуть зростанню економіки, а, отже, їх потрібно оподатковувати, причому із застосуванням прогресивної шкали ставок. Кейнсіанські висновки щодо прогресивності оподаткування співзвучні з відповідними класичними постулатами, однак ґрунтуються не на справедливості розподілу фіскального тягаря, а на концепції «граничних заощаджень» та «основного психологічного закону споживачів збільшувати споживання зі зростанням доходу непропорційно до зростання доходу» [125, с. 157].

Розглядаючи податки як «вбудовані механізми гнучкості», Дж. Кейнс довів пряму залежність рівня податкових надходжень не лише від диференціації та різних значень податкових ставок, але й від зміни величини доходів, що виступають об'єктом оподаткування. Виходячи з цього, обґрунтовано потребу оптимізації рівня оподаткування у приватному секторі. Податкова концепція Дж. Кейнса стала відправним пунктом податкових реформ у багатьох країнах, зокрема, знайшла певне застосування і в Україні.

Неоконсервативні підходи побудови системи оподаткування набули найбільшого розвитку у США та Великобританії, а надалі й в інших країнах з розвиненою ринковою системою і були спрямовані на послаблення податкового пресу на платників зі «схильністю до заощадження», тобто зменшення тих податкових платежів, джерелом сплати яких є прибуток.

Головним аргументом представників неокласичної школи стосовно податкової сфери є те, що податки на прибуток підривають можливості нагромадження заощаджень та здійснення інвестицій, тобто негативно позначаються на економічному зростанні. Найбільшої популярності набула податкова концепція А. Лаффера, економіста з університету Південної Каліфорнії.

Він обґрунтував і графічно дослідив пряму залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету та оподаткованою частиною національного виробництва, довівши, що зміна податкових ставок зумовлює зміни в діловій активності, безпосередньо впливаючи на економічні стимули.

Графік, складений А. Лаффером, показує, що підвищення податків до певного рівня сприяє зростанню доходів бюджету, оскільки воно не підриває стимулів до економічної діяльності та інвестиційної активності приватного сектора. За цією межею починається, так звана, заборонена зона шкали оподаткування, в якій зі збільшенням податкових ставок відчутно зменшуються бюджетні доходи. Такий рівень оподаткування пригнічує підприємницьку ініціативу, скорочуються нагромадження та інвестиції, відбувається спад виробництва продукції і, відповідно, звужується податкова база. Тому шкала податкових ставок повинна бути розроблена так, щоб не підірвати ділову активність. На думку Лаффера, зниження до певної межі податкового рівня може сприяти ліквідації бюджетного дефіциту, зменшенню державного боргу [257].

Неокласики також виступали проти істотної централізації національного доходу на бюджетні цілі у вигляді податків. Держава, контролюючи всю економічну діяльність або значну її частину, не тільки не сприяє, а й значною мірою стримує розвиток ринкових відносин. Крім цього, наслідками високого рівня одержавлення створених у суспільстві вартостей є нераціональна ресурсна структура і, що найголовніше, обмеження підприємницької й ділової активності.

Теорія оптимального оподаткування, розроблена в зарубіжній економічній літературі, обґрунтовує процес вибору тієї чи іншої податкової політики, що передбачає відкритий або прихований розрахунок компромісного варіанта між економічною ефективністю та соціальною справедливістю і реалізується у двох напрямках: оподаткування та ефективність господарювання; оподаткування та економічна нерівність [246, с. 54].

Формування теорії оптимального оподаткування відбувалося на основі теорії економічного добробуту, яка, у свою чергу, узгоджується з неокласичною парадигмою в економіці. При цьому у теорії оптимального оподаткування використовуються основні для неокласичної економічної парадигми постулати методологічного індивідуалізму та раціональності вибору. Разом з тим, теорія оптимального оподаткування доповнюється наступними припущеннями:

- існують чіткі уявлення про вподобання індивідів, технологію і структуру ринку;
- уряд має залучити фіксовану величину доходів, використовуючи обмежену кількість податкових інструментів;
- не враховуються витрати, які пов'язані із адмініструванням податків [58].

Прийняття рішення щодо встановлення того чи іншого податку пов'язане з необхідністю врахування двох аспектів: економічної ефективності податку і відповідності його встановленим уявленням щодо соціальної справедливості. Найповніше врахування вимог економічної ефективності і соціальної справедливості одночасно неможливе, а тому на пошук компромісного рішення націлена оптимальна теорія оподаткування.

Особливістю побудови концептуальних моделей є наявність єдиного критерію, який опосередковано враховує як вимогу економічної ефективності, так і вимогу соціальної справедливості щодо оподаткування. Економіко-математичною формалізацією цього критерію виступає функція суспільного добробуту.

Загальний рівень суспільного добробуту залежить від добробуту кожного індивіда в суспільстві, а тому добробут кожного окремого індивіда стає одним із аргументів функції суспільного добробуту. При цьому для оцінки добробуту індивіда використовується не його дохід, а його корисність, тобто ступінь задоволення індивіда від споживання товару чи виконання будь-якої дії. В результаті, рівень корисності індивіда залежить одночасно і від економічної ефективності, і від соціальної справедливості оподаткування. За рахунок

вибору відповідної форми і параметрів функції корисності можна охопити увесь спектр ставлення суспільства до соціальної нерівності. Так, наприклад, за критерієм Бентама добробут визначається кількістю задоволених членів суспільства, а відповідно до теорії соціальної справедливості Дж. Роулса рівень суспільного добробуту за рівнем добробуту найменш забезпеченого індивіда.

Варто відзначити, що окремі вагомі дослідження у теорії оптимального оподаткування проведені без формалізації форми функції суспільного добробуту. Проте, якою б вона не визначалася, завжди передбачається необхідність її максимізації [58].

Розв'язання завдання щодо знаходження максимуму функції суспільного добробуту при певних обмеженнях і має дати інформацію про те, якою є оптимальна система. Наявність знань щодо характеристик оптимальної системи, відповідно до логіки теорії оптимального оподаткування, створює науково обґрунтоване підґрунтя для проведення податкових реформ. З позиції платників податків, вирішальним є чинник втрати ефективності господарювання. Ця ефективність може втрачатися як в прямій, так і в опосередкованій формах. Прямо – через передання частини фінансових ресурсів від споживача до органів державного управління; опосередковано – через підвищення споживчих цін на товари, роботи, послуги, які підлягають оподаткуванню.

Перший шлях створює безпосередньо ефект доходу, а другий породжує опосередковано як ефект доходу, так і ефект його заміщення після того, як зміниться ціна. Отже, втрата ефективності внаслідок оподаткування вимірюватиметься надмірним зниження добробуту споживачів понад той рівень, який можна обґрунтувати чистою втратою доходу внаслідок сплати цього податку. У зарубіжній науковій літературі втрата ефективності має назву надмірного тягаря від оподаткування, або податкового навантаження [257].

Податки, які є основним джерелом державних надходжень, створюють фінансову базу для функціонування державного сектору. Одним із найважливіших макроекономічних аспектів податкової системи як дохідної частини бюджету є загальне податкове навантаження на економіку, тобто

відношення суми всіх податкових надходжень до ВВП. Новітні дослідження з державних фінансів наголошують, що неможливо дати однозначну оцінку рівню податкового навантаження, не аналізуючи обсяг, структуру й ефективність державних витрат, якщо вони фінансуються за рахунок податків. У літературі, присвяченій державним фінансам, наголошується, що власне потреби визначають рівень оподаткування, а в кінцевому рахунку й податкове навантаження [353]. Автором однієї із перших теорій державних видатків є німецький економіст Альфред Вагнер, що працював ще у ХІХ ст. Він висунув гіпотезу про те, що зростання державних видатків є невід'ємною компонентою процесу розвитку, і що сукупні державні асигнування повинні зростати в міру зростання доходів на душу населення. Цей постулат відомий як «закон Вагнера».

На думку авторів новіших теорій, зростання державних видатків відносно ВВП (ця тенденція була провідною у ХХ ст.) стало наслідком зміни поглядів на роль держави [366]. Чим більшим спектром функцій наділяє суспільство свої органи влади, тим більшими повинні бути державні видатки і готовність суспільства жертвувати більш значною частиною свого доходу для того аби дозволити органам влади виконувати свої функції.

В останніх наукових працях висувається цілий ряд і інших гіпотез стосовно чинників, що визначають розмір державних фінансів. Так, професор політекономії в Школі уряду Джона Ф. Кеннеді при Гарвардському Університеті Дені Родрік стверджує, що у відкритій економіці, де існує великий ризик зовнішніх потрясінь, розмір державних фінансів, зазвичай, є більшим і державні ресурси можуть використовуватися для згладжування таких потрясінь [359, с. 998].

Професор Гарвардського університету Альберто Алезіна і Вачарг відстежують зв'язок між розміром економіки і державних фінансів, стверджуючи, що розмір відіграє роль в силу ефекту економії за рахунок масштабу надання суспільних послуг. Альберто Алезіна досліджував питання чи завжди скорочення дефіциту бюджету, тобто скорочення видатків і зростання податків справляє негативний вплив на економіку і може призвести

до рецесії. Відповідь була однозначна – «ні». Іноді, і навіть часто, економіки процвітають після того, як урядові заходи призводять до різкого скорочення дефіциту. Програма економії такою мірою стимулює довіру, що економіка починає відновлюватися [320].

Численні емпіричні дослідження, присвячені гіпотетичному зв'язку між оподаткуванням / державними видатками та економічним зростанням (Додаток Б), досі не надали однозначних доказів її існування і скерування можливого впливу: автори одних досліджень доходять висновку про існування зворотного зв'язку між податковим навантаженням і темпами економічного росту, а інших – не можуть встановити принципового зв'язку між цими показниками. Проте у зв'язку з тим, що проблема охоплює багато змінних, при здійсненні емпіричних досліджень науковці або користуються спрощеним підходом, або звужують досліджувану тему до декількох чинників.

В історичній ретроспективі одним із найбільш комплексних досліджень до цього часу було дослідження В. Істерлі і С. Ребело. На основі міжнародних даних за період 1970-1988 рр. вони доходять висновку, що частки державних інвестицій в транспорт і зв'язок, а також профіцит державного бюджету тісно пов'язані із темпами економічного зростання, в той час як зв'язок між більшістю інших фінансових змінних і зростанням статистично є дуже слабким [336, с. 431].

С. Фолстер і М. Хенрексон, в свою чергу, виявили значну зворотну залежність між державними асигнуваннями і зростанням у країнах з розвиненою ринковою економікою. За результатами цього дослідження, збільшення частки асигнувань на 10% призводить до зниження темпів економічного зростання на 0,7-0,8% [338].

Використовуючи дані ОЕСР за 1970-1995 рр. М. Бліні, Н. Геммел і Р.Кнеллер роблять висновок про те, що перехід від прямих до непрямих податків в поєднанні із збільшенням видатків на матеріальний і людський капітал можуть позитивно впливати на довгострокову динаміку зростання [327, с. 41].

Представники МВФ нещодавно вивчили програми скорочення витрат, реалізовані 17-ма країнами за останні 30 років. Однак, їх підхід трохи відрізнявся від попередніх дослідників – вони зосередили основну увагу на цілях уряду і відзначали, що саме говорять його представники, а не тільки зміни державного боргу. Читаючи доповіді про бюджети та переглядаючи стабілізаційні програми і навіть відслідковуючи інтерв'ю з офіційними представниками, до програм економії вони віднесли тільки ті випадки, коли уряди підвищували податки або скорочували держвидатки, оскільки вважали подібну політику розумною і здатною принести вигоду в довгостроковій перспективі, а не тому, що вони реагували на короткостроковий економічний прогноз і намагалися знизити ризик перегріву. Даний аналіз виявив чітку тенденцію програм економії до скорочення споживчих витрат і ослаблення економіки [343].

В емпіричному дослідженні Д. Бегг і К. Виплош дослідили статистичну залежність розміру державних фінансів, що характеризується відносним рівнем державних видатків, від ділового циклу та розміру державного боргу [325]. У ще одному емпіричному дослідженні, А. Аннетт враховує й інші політичні та інституційні чинники, які гіпотетично впливають на загальне податкове навантаження [321].

Демографічна структура, без сумніву, теж може впливати на бажаний розмір державних фінансів, оскільки тенденція старіння населення призводить до додаткового обтяження систем охорони здоров'я та пенсійного забезпечення. Роль політекономічного чинника, вимоги до розміру державного сектора і масштаби його діяльності аналізуються у праці Т. Персона й Д. Табелліні [357, с. 712].

Не існує також єдиної точки зору щодо того, яке конкретне співвідношення прямих та непрямих податків є оптимальним. Наукові дискусії на цю тему зводяться до того, аби досягти компромісу між вимогами економічної ефективності та соціальної справедливості. Відповідно до теорії, такі прямі податки, як ПДФО і податок на прибуток підприємств, справляють значно більший деформуючий вплив на економічні рішення, і відповідно, на

розподіл ресурсів в масштабах економіки. Ці наслідки можуть посилюватися прогресивністю системи оподаткування, особливо при оподаткуванні трудових доходів. Особливо наочно ці ефекти проявляються тоді, коли високі граничні ставки оподаткування поширюються на порівняно великі групи зайнятого населення, передусім працівників з середнім рівнем доходу. Інші обов'язкові платежі, такі як відрахування в соціальні фонди, які по суті, еквівалентні прямим податкам, підвищують вартість робочої сили і можуть деформувати структуру розподілу ресурсів (наприклад, стримувати інвестиції).

Дослідження економічної динаміки країн ОЕСР з 1971 по 2004 рр. вказує на негативний вплив податків на економічне зростання. При цьому корпоративні податки визнано «найшкідливішими», далі за ступенем негативного впливу розміщено податки на особисті доходи, споживання і майно [322, с. 69].

За твердженням авторів наукової роботи, зменшення на 1% податкових надходжень від податку на прибуток (як особистих, так і корпоративних), на споживання і податку на нерухомість приведе до збільшення ВВП на душу населення на 0,25-1% у довгостроковій перспективі. Збільшення корпоративних податків з урахуванням ставки та амортизаційних відрахувань призводить до зниження інвестицій і зростання продуктивності праці.

В той же час, теорія говорить про те, що диференційований вплив деяких найважливіших непрямих податків, таких як податок на споживання, є досить обмеженим, принаймні, з точки зору довгострокової економічної динаміки. Ці податки є досить нейтральними щодо їх впливу на динаміку заощаджень та інвестицій, вони не дискримінують імпорт порівняно з вітчизняною продукцією і симетрично розподіляють тягар між трудовими доходами і доходами на капітал.

У працях американських економістів В. Танзі, Н. Стокі та С. Ребело стверджується, що за деяких умов відносне перенесення акцентів з оподаткування доходів на оподаткування споживання може стимулювати заощадження і накопичення капіталу і, відповідно, позитивно вплинути на економічне зростання [365, с. 197]. Тому, з точки зору економічної

ефективності, система з порівняно низьким рівнем прямих податків і вищою часткою непрямих може мати певні переваги.

У той же час, існує позиція, що зростання рівності та рівня соціальної захищеності може позитивно відобразитися на ефективності, продуктивності і національній конкурентоспроможності, також має суттєві підстави [331]. Так, у Західній Європі, де зміни у поглядах мали найбільш виражений характер, різке збільшення загального податкового навантаження стало відображенням зростаючої важливості таких чинників, як колективна солідарність, а також демонстрація вибору на користь регулювання і субсидіювання. Ці зміни спричинили довгострокове підвищення ролі державного соціального забезпечення (свідченням цього є збільшення частки податкових надходжень на фінансування соціального забезпечення), причому, в останні десятиліття минулого століття ці процеси прискорилися. Економісти вбачають у функціонуванні податкових систем, так званий, «ефект масштабу»: з посиленням податкового тиску уряди намагаються диверсифікувати джерела податкових надходжень [346, с. 207].

Забезпечуючи надання необхідних суспільних послуг, оподаткування впливає на економічну динаміку як на мікро- так і на макрорівні. Податки деформують поведінку мікроекономічних суб'єктів, оскільки рішення, які вони ухвалюють, зіштовхуючись з необхідністю сплати податків, відрізняються від тих, які б вони прийняли якби податків не існувало. В той же час, податки дозволяють урядам боротися з іншими деформаціями (і, відповідно, покращувати розподіл ресурсів), особливо, якщо державне регулювання і державні інвестиції дозволяють виправити збої ринку.

Існує багато каналів, через які передається дія оподаткування, причому його дія і спрямованість можуть суттєво відрізнитися залежно від господарюючих суб'єктів і видів податків. Наприклад, оподаткування факторів виробництва впливає як на пропозицію факторів, так і на попит на них. Зміна граничної ставки оподаткування трудових доходів змінює співвідношення суспільної вартості трудових витрат і вільного часу (ефект пропозиції). І вона ж змінює вартість робочої сили і, відповідно, впливає на попит на трудові ресурси

із сторони компаній. Аналогічно до цього, зміни в оподаткуванні доходів на капітал рівнозначні зміні доходності капіталу, що відображається як на заощадженнях (ефект пропозиції) так і на інвестиціях (ефект попиту).

Хоча традиційно вважається, що вплив податків на поведінку мікроекономічних суб'єктів зростає з підвищенням середнього рівня оподаткування, економічна теорія говорить про те, що загальний ефект, передусім, залежить від граничної, а не середньої ставки оподаткування, а також від прогресивності податкової системи. Так, наприклад, середня і гранична ставка податку на трудові доходи може виявляти протилежний вплив на зайнятість: підвищення середньої ставки знижує споживчі можливості і може стимулювати працювати більше (позитивний ефект доходу), в той же час як підвищення граничної ставки може підвищувати привабливість вільного часу (негативний ефект заміщення) [330]. Таким чином, здійснюючи аналіз впливу оподаткування на дії господарюючих суб'єктів й економічну динаміку, варто враховувати складові та структуру податкової системи, а також призначення окремих податків.

У теоретичних працях обговорюється проблема «оптимального оподаткування». З точки зору ефективності, податкова система буде вважатися ефективною, якщо вона відповідає моделі оптимального розподілу ресурсів Парето. У цьому розумінні таким вимогам найбільш відповідає система «одноразового оподаткування», оскільки така система залишає граничні параметри незмінними і найменшою мірою впливає на поведінку суб'єктів господарювання. В той же час існують і переконливі теоретичні аргументи проти такої системи. Крім того, вона є мало реальною в практичному застосуванні, зважаючи на політичну доцільність.

Проте такі утопічні ідеї розвиваються і сьогодні, хоча більше в публіцистичних, а не наукових колах. Так, відомий український журналіст і аналітик Геннадій Балашов просуває ідею податкової реформи «система 5/10». Економічна реформа і введення системи 5/10 передбачають наступні кроки:

– скасування всієї податкової системи України (відміна ПДВ, акцизів і мит) і введення простої зрозумілої системи: 5% з продажів, які платять

споживачі товарів і послуг, та 10% соціального податку, які оплачуються одержувачами доходів;

– вільне ходіння валют – розрахунки в Україні повинні проводитися в будь-якій зручній громадянам валюті без яких-небудь обмежень;

– вільне проходження товарів і вантажів через митницю, повне відкриття економічних кордонів України, митний контроль здійснюється тільки з метою виявлення зброї і наркотиків.

На переконання Балашова, введення такої реформи принесе «золотий дощ, який проллється на територію України у вигляді інвестицій, приверне сюди підприємців з усього світу. Досвід найбагатших країн світу доводить, що вони звільнили себе від податків і зайвої бюрократії – Сінгапур, Гонконг, Об'єднані Арабські Емірати, Монако, Люксембург, Силіконова Долина, Кіпр, Ліхтенштейн і ще десятки безподаткових зон по всьому світу, в які течуть капітали, в тому числі, і українських олігархів – доказ тому» [30].

Автори деяких теоретичних досліджень обґрунтовують поняття *«еквівалентність податків»*, доводячи, що за певних умов деякі податки з точки зору їх впливу на економічну динаміку формально є еквівалентними. Так, прибутковий податок може бути еквівалентним податку на споживання, а податок на імпорт – податку на експорт. Так, зокрема, ПДВ формально є еквівалентним не тільки податку на особисті доходи за вирахуванням заощаджень, але й податку та трудові й корпоративні доходи. Поняття *«еквівалентність»* часто виступає аргументом при проведенні податкових реформ.

На макроекономічному рівні оподаткування може знижувати ефективність розподілу ресурсів і, як результат, негативно впливати на економічне зростання. В теоретичних та емпіричних дослідженнях пропонується цілий ряд методів аналізу впливу оподаткування на економічний розвиток та економічне зростання. В традиційних неокласичних моделях зростання, які припускають зниження ефекту масштабу, існують два основні канали, через які оподаткування може негативно впливати на економічне

зростання, а саме, через несприятливу дію на рівень і структуру інвестицій та пропозицію робочої сили.

У той же час, традиційна неокласична модель Солоу припускає, що податкова політика, незважаючи на деформацію і стримування економічного зростання в короткостроковому періоді, не впливає на довгострокові темпи зростання, проте може позначатися на довгострокову обсязі виробництва. В цій моделі зростання в умовах стабільної економіки визначається лише зовнішніми чинниками (демографічна динаміка і технічний прогрес) і тому зміни в оподаткуванні можуть впливати лише на темпи зростання протягом періоду переходу до стабільного стану економіки [363, с. 77]. Звідси випливає, що фіскальна політика не впливає на довгострокове зростання, і цей, досить суперечливий висновок, активно критикується в економічній літературі.

Теорія ендогенного зростання, яка припускає зростаючий ефект масштабу, стала реакцією на критику неокласичних моделей. Ця теорія пов'язує стимулювання економічного зростання з впливом таких чинників, як накопичення і поширення знань, а також інституційне забезпечення. Так, на відміну від неокласичного підходу, знання розглядаються як суспільне благо і не характеризуються від'ємним ефектом масштабу. Такі фактори як сприятливий ефект для навколишнього середовища, навчання в процесі виробничої діяльності, індивідуальні інвестиції в людський капітал, інвестиції компаній і т.ін. можуть сприяти економіці в цілому і забезпечувати зростаючий ефект масштабу [328, с. 556]. У цих умовах послаблення системи оподаткування здійснить позитивний вплив на довгострокові темпи економічного зростання, якщо держава створить сприятливий клімат для накопичення людського капіталу. Таким чином, ендогенні моделі трансформують тимчасовий ефект податкової політики, на якому наголошується в неокласичних моделях, у постійний чинник зростання. Це означає, що фіскальна політика здійснює довгостроковий вплив на економічне зростання.

З цієї точки зору, державні асигнування в матеріальний і людський капітал, а також в накопичення знань можуть стимулювати економічне

зростання, в той час як видатки на державне споживання на довгострокову динаміку зростання прямого впливу, як правило, не здійснюють, проте непрямим чином можуть мати негативні наслідки через деформуючий ефект необхідних для їх здійснення податків. Так, зростання державних інвестицій в освіту може незмінно сприяти довгостроковому економічному зростанню. Хоча, в той же час окремі компоненти видатків на державне споживання можуть позитивно впливати на економічне зростання – наприклад, видатки на охорону здоров'я можуть стимулювати пропозицію робочої сили.

За загальним визнанням, державні видатки на основні суспільні блага, такі як забезпечення законності, внутрішньої і зовнішньої безпеки, також позитивно впливають на економічне зростання [340]. Разом з тим, зв'язок між державними видатками і зростанням є складним і нелінійним частково й через те, що державні видатки фінансуються за рахунок податків, які можуть стримувати економічне зростання. Таким чином, сукупні наслідки збільшення державних інвестиційних видатків є досить неоднозначними. Навіть якщо спостерігається позитивна тенденція при певному рівні видатків, вона може стати від'ємною, якщо загальний рівень оподаткування переходить за цей рівень. Крім того, важливу роль буде відігравати ефективність державних інвестицій.

Ще одним із принципових питань фінансової політики в умовах глобалізації є питання конкуренції у сфері оподаткування. Така конкуренція виникає в тому випадку, коли держави починають конкурувати за приваблення мобільних факторів виробництва на міжнародному ринку, пропонуючи різноманітні податкові пільги передусім підприємствам, що планують здійснювати інвестиції.

Крім того, конкуренція в сфері оподаткування, що практикується у світі, зачіпає не тільки податки на капітал, але податки на трудові ресурси, споживання, зовнішньоторговельні надходження і т. ін. В той же час в силу різного рівня мобільності факторів виробництва конкуренція, власне, у сфері оподаткування доходів на капітал є найбільш гострою.

Узагальнюючи результати наукових досліджень, у яких аналізується ця проблема, можна дійти висновку, що конкуренція у сфері оподаткування еквівалентна загальному знижувальному впливу на рівень оподаткування доходів на капітал. Разом з тим, в тих випадках, коли база оподаткування є менш мобільною, це може супроводжуватися підвищенням інших податків і, в результаті, загальне податкове навантаження може залишитись незмінним. Разом з тим, в основі цих висновків закладені дуже жорсткі припущення і врахування більшої кількості чинників, що може змінити результати.

Незважаючи на відмінності в деяких вихідних положеннях, автори більшості теоретичних праць погоджуються з тим, що загальне податкове навантаження, найперше, визначається попитом. Вони стверджують, що єдність у суспільстві щодо необхідності конкретних суспільних послуг визначає розмір державних витрат, від яких, у свою чергу, залежить загальний рівень оподаткування і легітимність податкової системи в умовах демократії.

Конкретна структура оподаткування в економіці, зазвичай, відображає як рівень розвитку, так і еволюцію податкової системи. Протягом ХХ століття й, особливо, після Другої світової війни як загальний рівень, так і структура оподаткування у всьому світі докорінним чином змінювалися. Зміни в системах оподаткування в цей період диктувались не тільки аргументами економічної ефективності, але й вимогами соціальної солідарності, рівності й справедливості.

Результати емпіричних досліджень також доводять, що одна й та ж податкова система і однакові реформи в ній в країнах з розвиненою ринковою економікою і країнах, що розвиваються, можуть мати різний вплив на економічну динаміку (Додаток Б). Це пов'язано передусім з тим, що в країнах, що розвиваються, має місце нестабільність та постійні зміни в різних сферах і характер розподілу ресурсів може змінюватися в силу інших факторів, таких як неефективна інфраструктура, політична нестабільність, нерівність в доходах, значний рівень корупції та тінізації економіки і т.ін. Тому, наприклад, державні інвестиції у розвиток інфраструктури в країнах з перехідною економікою

можуть бути більш продуктивними, ніж в країнах із зрілою ринковою економікою.

Дослідити ці взаємозв'язки на прикладі України ми зробимо спробу у другому розділі нашої роботи.

Висновки до розділу 1

1. За допомогою теоретичного аналізу доведено, по-перше, що зміст поняття «податкове регулювання» доцільно розглядати через призму його об'єктивних динамічно-структурних характеристик як свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. По-друге, в якості цілей податкового регулювання визначено досягнення більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікація інвестиційної та підприємницької активності, зниження рівня тіньової економіки, узгодження інтересів різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління.

2. У процесі конструювання «механізму податкового регулювання» в національному господарстві України ми дійшли до висновку, що його слід розуміти як процес безпосереднього стримуючого чи стимулюючого впливу суб'єктів податкового регулювання на доходи, споживання, використання майна та природних ресурсів платниками податків за допомогою комплексу економічних та адміністративних інструментів, який спрямований на досягнення цілей соціально-економічного розвитку та який впливає на середовище економічного, політико-правового та соціально-культурного характеру.

Динамічна складова механізму податкового регулювання дозволяє розкрити дію механізму податкового регулювання в часі і розроблена, виходячи із процесного підходу до управління, як послідовність етапів: формулювання

цілей, розробки та реалізації інструментарію податкового регулювання, а також контролю одержаних результатів.

3. Аналітичний огляд ключових теорій та концепцій оподаткування з метою виявлення раціональних параметрів податкового регулювання показує, що немає єдності щодо оптимальної величини рівня оподаткування та структури податкової системи, зокрема співвідношення між прямими та непрямими податками. Конкретна структура оподаткування в економіці, зазвичай, відображає як рівень розвитку, так й еволюцію податкової системи. У процесі наукового аналізу варто використовувати ситуаційний підхід, який має ґрунтуватися на пошуках компромісного варіанта між економічною ефективністю та соціальною справедливістю, а також враховувати специфіку макроекономічної динаміки та бюджетного розподілу.

Для написання першого розділу дисертаційного дослідження автором використано власні опубліковані праці основних положень та результатів роботи, такі як: «Теоретичне конструювання механізму податкового регулювання економіки» (*публікація в електронному науковому фаховому виданні «Ефективна економіка»*); «Підвищення ефективності проведення податкового контролю в Україні» (*Стратегія реформування фінансової системи України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених*); «Теорії державного управління податковою системою у розрізі соціально-економічного розвитку України» (*Фінансові аспекти розвитку економіки: теорія, методологія, практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*); «Позитивні та негативні результати впливу податкової конкуренції на соціально-економічні процеси в Україні» (*Проблеми сучасної економіки: матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції*); «Розумне управління податковою системою – ключ до ефективною економічною моделі держави (на прикладі Швеції)» (*Розвиток національної економіки: методологія і практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*); «Елементи середовища податкового регулювання економіки» (*Тенденції інноваційного розвитку економіки: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*).

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ

2.1. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку податкової системи України

Разом з набуттям Україною незалежності у 1991 р. почала створюватися та інтенсивно розвиватися нова податкова система. Вона значною мірою відрізняється від тієї, що існувала в умовах командно-адміністративної системи – з особливостями, характерними для всіх республік колишнього СРСР. Система оподаткування в СРСР була доволі непрозорою. Найважливішими джерелами податкових надходжень, як і в інших країнах з централізованою плановою економікою, були різноманітні податки, які сплачували державні підприємства, а також податок з обороту підприємств торгівлі.

У той же час ці податки не виконували тих економічних функцій, які вони виконують у країнах з ринковою економікою. Більшість з податків, якими обкладалися державні підприємства, не були прямо пов'язаними із результатами їхньої господарської діяльності, оскільки доходи цих держпідприємств практично повністю були залежними від адміністративно встановлених цін. Ставки оподаткування не були ні єдиними, ні нейтральними і часто встановлювалися для конкретних економічних секторів, регіонів чи окремих підприємств, що відкривало широкі можливості для волюнтаризму директивних органів і «торгів» між центром і підприємствами.

Податкова система України, що формується сьогодні, з одного боку, сягає своїм корінням у систему доходів державного бюджету колишнього СРСР, а з іншого боку, потребує змін і реформ, що відповідали б вимогам становлення в країні ринкової економіки.

Проте, за твердженням директора Інституту трансформації суспільства проф. Соскіна, найліберальнішою і доволі сприятливою для економічного розвитку була податкова система, яка функціонувала саме напередодні розпаду

СРСР. Кооперативи і малі підприємства три роки не обкладалися податками, ПДВ та нарахувань на заробітну плату не було, а відрахування у Чорнобильський фонд, акцизний збір, мито і т. ін. не стягувалися. Необтяжлива надмірними податками система відтворення та отримання прибутку стала об'єктивним підґрунтям того, що в цей період відбувся справжній бум нагромадження капіталу, збільшення кількості підприємств і доходів, а також зменшення рівня безробіття. Тож податкову систему, залишену нам у спадок Радянським Союзом, можна було сприймати позитивно [275].

Формування відокремленої самостійної податкової системи України почалося ще в рамках колишнього СРСР. Створена у 1991 р. податкова система України зазнала численних змін, але так і не досягла прийняттого для уряду та суспільства стану.

У 1991 р. був прийнятий Закон УРСР «Про систему оподаткування», в якому був наведений перелік загальнореспубліканських податків, зборів і обов'язкових платежів, стягнутих з юридичних і фізичних осіб. Згодом у цей Закон був внесений ряд змін і доповнень. Серед перших і найбільш важливих реформ фігурували введення прибуткового податку з громадян і перетворення колишніх податків з підприємств у податок з прибутку підприємств як такий.

Цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалося з 1992 р.

Умовно, процес становлення податкової системи в Україні економісти поділяють на чотири етапи:

I етап – 1992-1995 рр.;

II етап – 1996-2000 рр.;

III етап – 2000-2010 рр.;

IV етап – з 2010 р. і до сьогодні [288, с. 130].

Із кінця 1992 р. ліберальна податкова система фактично почала ліквідуватися і значно посилювався податковий тиск. Було впроваджено податкову модель із величезним ПДВ за ставкою 28%, який, фактично, обчислювався як податок з обороту, що спричинило значний стрибок інфляції. Замість податку на прибуток було введено податок на дохід, запроваджено

систему фінансування дефіциту бюджету через Нацбанк за допомогою емісії купоно-карбованців, а також започатковані акцизи і мита. Крім того, було введено систему нарахувань на заробітну плату і відрахувань у Чорнобильський і Пенсійний фонди, Фонд зайнятості, інші соціальні фонди – усі ці платежі значно обтяжували заробітну плату та доходи малого і середнього бізнесу. Під таким тиском зарплатня та доходи юридичних осіб почали падати, а податкові надходження частково розкратися, а частково спрямовуватися на утримання податкової служби, що була на той час бюрократизована і мала значні силові повноваження.

Така перехідна модель податкової системи була наділена рядом значних недоліків, які, в результаті, спонукали створення в Україні моделі державно-монополістичного капіталізму, втручання держави в економічне життя й адміністративно-директивний контроль за пересічними громадянами [182, с. 87].

У 1994 р., усвідомивши, що національна економіка перебуває у глибокій кризі, в Україні внесли корективи в податкову систему. Замість податку на дохід було введено податок на прибуток юридичних осіб за ставкою 30%. Це був правильний крок, запроваджений з урахуванням світового досвіду. Проте процедура адміністрування податку була дуже складною для підприємців, оскільки існував набір інструкцій, які постійно змінювалися та ускладнювалися. Ставку ПДВ було зменшено з 28 до 20%, проте почали стрімко підвищуватись непрямі податки – акцизи та мито, а також податок на землю. Крім того, зростали нарахування в найрізноманітніші фонди, кількість яких невпинно збільшувалася. Було прийнято безпрецедентне рішення – відрахування у, по суті, добровільні фонди стали обов'язково вноситися до бюджету (всюди фонди існують лише за рахунок добровільних пожертв). Кількість податків сягнула 20, а тому стало абсолютно не вигідно розвивати бізнес. Тобто, можна дійти висновку, що у 1994 р. було закладено таку податкову систему, яка призвела до значного збільшення тиску на працю та капітал.

Отже, *перший етап (1992-1995 рр.)* – «*формотворчий*», становлення податкової системи в Україні характеризувався такими особливостями:

1) створення першої законодавчої бази у сфері оподаткування в Україні: Закон Української РСР «Про систему оподаткування», Законів України «Про податок на додану вартість», «Про акцизний збір» та ін., Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»;

2) велика кількість обов'язкових платежів, до яких можна віднести як затверджені офіційно податки, так і різноманітні збори та плати, які носили прихований фіскальний характер, що призвело до непомірно великого фіскального навантаження на підприємницький і приватний сектор;

3) нестабільність та заплутаність норм податкового законодавства, як у теоретичному тлумаченні, так і в практичному застосуванні;

4) використання традиційних для планової економіки методів та об'єктів оподаткування, що базувалися на правилах бухгалтерського обліку;

5) створення Державної податкової інспекції, яка виконувала як фіскальні, так і контрольні функції.

Невизначеність, заплутаність і нестабільність податкового законодавства, відсутність прозорості з одного боку та низька кваліфікація в нових умовах працівників податкової служби і бухгалтерів з іншого, призвела до значних зловживань як в процесі нарахування і стягнення податків, так і в процесі використання податкових надходжень. Через некомпетентні дії «податкових експериментаторів» у 1995 р. почалася обвальна зупинка державних підприємств і виснаження приватного сектору.

Початок другого етапу (1996-2000 рр.) становлення податкової системи можна пов'язати із введенням національної грошової одиниці у 1996 р., що відбувалося на фоні відносної стабілізації в грошово-кредитній сфері та зупиненні галопуючих інфляційних процесів.

На цю мить в Україні не існувало цілісної податкової системи, яка змогла б гарантувати систематичні надходження необхідних для держави фінансових ресурсів та здійснювати ефективне регулювання економіки в умовах нестабільної господарської кон'юнктури.

Наступні кроки щодо трансформації податкової системи були спрямовані на вдосконалення механізмів дії окремих податків, розширення податкової бази, скорочення граничних ставок податків, підвищення податкових надходжень та спрощення системи оподаткування. Проте протягом цього періоду не вдалося належним чином сформувавши стабільне податкове законодавство.

Характерними прикладами невдалого застосування «методу проб і помилок» можна назвати:

- часта зміна об'єкта прибуткового оподаткування юридичних осіб (прибуток-дохід-знову прибуток);
- постійна зміна ставок ПДВ (28%, 20%, 28%, 20%);
- плутанина щодо вибору методів обліку фінансових результатів (за фактом відвантаження продукції, касовий метод, змішана система, за фактом передачі прав власності на продукцію) тощо.

Ці зміни знайшли своє правове закріплення в ряді податкових законів у новій редакції, зокрема Закону України «Про систему оподаткування», «Про оподаткування прибутку підприємств», та «Про ПДВ» (1997 р.).

Постійна зміна переліку основних податків свідчить про активний пошук їх ефективного співвідношення, але, натомість, застосування різних податків з відносно невисокими ставками дає державі досить мало, переобтяжує населення і створює гальмівний ефект в розвитку національного господарства [288, с. 130].

Разом з тим, паралельно спостерігалися тенденції посилення контролюючої та карної функцій держави у сфері справляння податків. Так, 5 лютого 1996 р. Президент України підписав ЗУ «Про внесення змін і доповнень до Карного Кодексу України й Кримінально-процесуального кодексу України про відповідальність за ухилення від сплати податків», за яким будь-яка особа, що ухиляється від сплати податків, може бути ув'язнена на строк від 2 до 10 років з конфіскацією майна.

Крім того, вже у серпні 1996 р. вийшов Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих податкових

адміністрацій». Відповідно до цього Указу значно розширилися повноваження податкової адміністрації (далі, ДПА). ДПА вийшла із підпорядкування Міністерства фінансів (далі, Мінфін) і їй було підпорядковано податкову поліцію та підрозділи Міністерства внутрішніх справ (далі, МВС) України, до функцій яких входила боротьба із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Утворився симбіоз податкової інспекції з органами МВС, який набув характеру поліцейсько-карного органу.

У 1996 р. в Україні, з метою посилення контролю за доходами фізичних осіб, було введено в дію ЗУ «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів», за яким запроваджувалася система індивідуальних ідентифікаційних номерів платників податку.

На жаль, подібні зміни податкової системи спричинили посилення податкового пресу. За твердженням професора О. Соскіна, податок став використовуватися як інструмент економічного і навіть фізичного тиску на громадян України та контролю за підприємцями. Їх позбавили стимулів розвивати бізнес, перетворивши завдяки карним законодавчим актам на злочинців. Внаслідок цього Україна з економічно розвинутої держави перетворилася на відсталу, перманентно кризову країну [274, с. 11].

Фіскальний тиск з боку податкової інспекції, зрощення наглядових органів з бандитськими угрупованнями, поліцейські методи роботи та корупція стали ознаками роботи податкової служби.

В цей період запроваджуються альтернативні системи оподаткування – у 1998 р. Президент України видав Указ «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727, а Верховна Рада України прийняла ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 662/98.

Отож, характерні риси другого етапу трансформації податкової системи в Україні (1996-2000 рр.) можна узагальнити так:

1) прийняття нових редакцій основних податкових законів і часті необґрунтовані та непродумані зміни до законодавства щодо ставок та методів

справляння податків спричинили подальшу нестабільність і непередбачуваність податкової системи;

2) посилення значення ДПА шляхом виведення її з підпорядкування Мінфіну та централізацією нею поліцейських та карних функцій;

3) посилення контролю та відповідальності за ухилення від сплати податків та інших економічних злочинів, а також зростання фіскального тиску на підприємництво з боку ДПА;

4) введення спрощеної системи обліку, оподаткування і звітності для суб'єктів малого підприємництва.

Під час вже *третього етапу (2000-2010 рр.) формування податкової системи в Україні* набрав чинності ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами» у 2001 р. Із 2004 р. вступив у дію ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб», внесені зміни до закону «Про оподаткування прибутку підприємств», яким зменшено ставку податку до 25%.

Тим самим було вдосконалено техніку обчислення податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб з урахуванням загальноприйнятих світових принципів бухгалтерського і податкового обліку та позитивного досвіду стягнення цих податків у розвинених європейських країнах. Відбулися й інші прогресивні зміни у напрямку зменшення податкового тягаря.

Таким чином, можна стверджувати, що на початок 2005 р. систему прямого та непрямого оподаткування, в цілому, було упорядковано та систематизовано, спостерігалася тенденція до відносної стабілізації податкових надходжень і переважання прямого оподаткування над непрямим. Надходження до бюджету забезпечувалися, переважно, за рахунок чотирьох основних податків:

- податок на прибуток;
- податок з доходів фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний збір [214, с. 31].

На фоні такої стабілізації починається етап оптимізації податкової системи і закладення наукового підґрунтя під подальше її реформування. В цей час вітчизняні економісти публікують цілу низку праць, присвячених пошуку оптимальних параметрів податкової системи – обсягу податкового навантаження на економіку, розподілу податкового тягаря між суб'єктами та об'єктами оподаткування, вдосконаленні процесів та процедур у сфері оподаткування. У 2005-2010 рр. з'являється ряд концепцій та стратегій податкової реформи.

Так, у 2005-2006 рр. Національна комісія з реформування податкової системи України розробила Стратегію податкової реформи. У цей самий період Міністерством фінансів України був розроблений проект Концепції реформування податкової системи України, запропонований Урядом Президенту України. У 2007 р. Концепція реформування податкової системи, розрахована на період до 2015 р., була схвалена Розпорядженням КМУ від 19 лютого 2007 р. № 56-р. У ній зазначалося, що «перевищення рівня перерозподілу ВВП через податкову систему України є одним із факторів негативного впливу на темпи економічного росту. З огляду на таку тенденцію, Урядом ухвалено рішення про істотне зниження податкового навантаження на економіку й перегляд співвідношення діючих податкових регуляторів» [10, с. 481].

Однак, ця Концепція не тільки не була впроваджена, але й відмінена у 2009 р. наступним Урядом, очолюваним Ю. Тимошенко, який, натомість, затвердив Стратегію реформування податкової системи, розраховану до 2018 р. У цій Стратегії закладалися такі принципи: «Реформування податкової системи в Україні буде здійснюватися шляхом зміщення акцентів з прямих податків на непрямі, зокрема, перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, ресурсні та екологічні платежі» [11].

На цей час в Україні вже діяла податкова система, яка за своїм складом та структурою є подібною до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування було розроблено з урахуванням норм

європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій [294].

Завершення третього етапу реформування податкової системи України (2001-2010 рр.) характеризувалося такими особливостями:

1) множинність, складність та нестабільність нормативно-правових актів з питань оподаткування, недостатня узгодженість та суперечливість окремих законодавчих норм;

2) витрати на адміністрування окремих податків є більшими порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння;

3) наростання податкової заборгованості платників перед бюджетом та державними цільовими фондами;

4) широкомасштабне ухилення від оподаткування внаслідок нерівномірного розподілу податкового тягара, корупції та недосконалості законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, у тому числі податкового; низька податкова та правова культура в суспільстві в цілому;

5) бюджетна заборгованість з відшкодування податку на додану вартість через недоліки законодавчих норм, якими регулювалася процедура відшкодування, пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість та зниження сум податкових зобов'язань [294].

Процеси реформування державних фінансів проходили непросто, особливо на початкових етапах. Поспішна відміна старих правил оподаткування часто породжувала нестабільність і плутанину, які посилювалися тим, що інертні державні фіскальні інститути не могли забезпечити ефективного застосування нових законодавчих вимог.

Реформи системи оподаткування завжди сильно політизувалися, що призводило до посилення політичного тертя і поляризації суспільства. Передвиборчі кампанії і зміни до законодавства незмінно супроводжувалися внесенням поправок до податкового законодавства, що підривало довіру бізнесу й іноземних інвесторів до податкової системи в цілому і робило її непередбачуваною.

Початок нового, *четвертого* (з 2010 р. і до сьогодні) *етапу становлення та реформування податкової системи* України пов'язують із прийняттям Податкового кодексу України (далі, ПКУ) та здійсненням ряду інших змін. Розглянемо цей етап детальніше. Концептуальні засади нової податкової реформи було закладено у 2010 р. у рамках президентської Програми економічних реформ на 2010-2014 рр., а успішність її реалізації була передумовою відновлення довіри до української держави пересічних громадян, бізнесу та міжнародної економічної спільноти.

Основними проблемами податкової системи в Програмі економічних реформ зазначено наступні:

- значна витрата часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку й сплату податків;

- неефективна й надмірно витратна для держави й бізнесу система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й зниження частки тіньової економіки з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків;

- нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;

- високий рівень ухиляння від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;

- невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності [8].

Попри те, що заходи податкового реформування були розплановані у часі до 2014 р., більшість основних завдань щодо її реалізації було здійснено у 2010-2011 рр. Отож, на сьогодні можна оцінити ефективність впровадження змін.

Основні заходи, які необхідно було реалізувати в рамках першого етапу податкової реформи, систематизовано в табл. 2.1, де відображено, що за формальною ознакою зору більшість завдань Програми економічних реформ на

2010-2014 рр. було виконано. Проте постає питання щодо ефективності проведених реформ з точки зору реалізацією нею поставлених завдань.

Таблиця 2.1

Стан виконання завдань Програми економічних реформ на 2010-2014 рр. щодо реформування податкової системи України

Заходи щодо реалізації	Результат	Термін виконання	Стан виконання
Прийняття Податкового кодексу України	Податковий кодекс України	2010 р.	Виконано
Спрощення податкового обліку та звітності	Відповідні норми Податкового кодексу	2010 р.	Виконано
Введення єдиного соціального внеску	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	2011 р.	Виконано
Реформування спрощеної системи оподаткування	Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо реформування спрощеної системи оподаткування та звітності суб'єктів малого підприємництва	2011 р.	Виконано
Введення в дію та реалізація ПКУ	Розроблення та внесення на розгляд КМУ проектів актів Кабінету Міністрів України для реалізації положень Податкового кодексу України	2011 р.	Виконано по ключових позиціях
Реформування державної податкової служби	Розроблення та супроводження проекту Закону України про внесення змін до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні»	2011 р.	В процесі виконання
Подолання негативних явищ у сфері відшкодування ПДВ	Повернення накопиченої заборгованості щодо відшкодування ПДВ державними цінними паперами й забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ, починаючи з 1 серпня 2010 р.	2011 р.	Виконано
Запровадження механізмів справляння податку на майно	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	2012 р.	В процесі виконання

Джерело: розробка автора

З 1 січня 2011 р. набрав чинності новий Податковий кодекс України, який значно змінив систему оподаткування в Україні. З прийняттям нового кодексу втратили чинність ряд Законів України, декретів Кабінету Міністрів України, постанов Верховної Ради України та указів Президента України. У новому кодексі було змінено кількість та склад загальнодержавних і місцевих податків та зборів.

Рис. 2.1 дає можливість порівняти структуру податкової системи України до і після введення в дію ПКУ. Важливим позитивним кроком стало скорочення кількості загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Замість 28 загальнодержавних та 14 місцевих обов'язкових платежів, що закріплені Законом України «Про систему оподаткування», проектом ПКУ запроваджено відповідно 19 та 5 платежів. При цьому до 2015 р. планувалося скасувати ще один державний та два місцевих збори, щоб, таким чином кількість державних місцевих платежів складала 18 та 3 відповідно.

Також, в рамках цих змін, у проекті ПКУ два податки були замінені одним. Так, збір за спеціальне використання природних ресурсів у частині платежів за надра та збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, які мають майже тотожну базу оподаткування, були об'єднані в плату за користування надрами.

Проте спостерігається й така ситуація, коли низку податків і зборів, навпаки, було розділено. Рентні платежі, до прикладу, диференційовано на рентну плату за нафту, газ і газовий конденсат, які видобуваються в Україні, та рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами і транзитне транспортування трубопроводами газу та аміаку.

На нашу думку, скорочення кількості державних податків та зборів є позитивним кроком. Проте необхідно підкреслити, що окремі скасовані платежі не створювали додаткового тиску на економіку, а лише перерозподіляли кошти в напрямку підтримки окремих сфер.

Крім того, із системи оподаткування було вилучено низку платежів, які продовжують справлятися, але в іншому режимі.



Рис.2.1. Трансформація податкової системи України із введенням в дію Податкового кодексу України (розробка автора)

Те, що окремі обов'язкові платежі залишилися поза сферою регулювання ПКУ, лише ускладнило систему оподаткування. Так, природу податкових платежів мають: єдиний соціальний внесок, плата за ліцензії, реєстраційний збір за проведення держреєстрації, держмити, збір до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та ін.

Податкова реформа в Україні була покликана реалізувати два основні завдання: по-перше, потрібно створити сприятливий фіскальний клімат для бізнесу та інвестицій, виведення в правове поле тінізованих фінансових ресурсів, і, по-друге, необхідно збільшити доходи бюджету в умовах значного дефіциту та прогресуючого розбалансування державних фінансів. Власне, це ті головні питання, які неможливо було вирішити у рамках колишнього заплутаного податкового законодавства і на виконання яких, власне, й спрямована податкова реформа.

Проведемо оцінювання результативності податкової реформи, зважаючи на стан виконання нею поставлених завдань.

У межах реалізації завдання «стимулювання економічної активності» були отримані такі результати:

1) зниження ставок основних податків – у 2014 р. планувалося зниження ставки ПДВ до 17%, а ставки податку на прибуток – до 16%;

2) скорочення кількості податків та зборів: ПКУ зменшив кількість податків та зборів – замість 29 загальнодержавних та 14 місцевих обов'язкових платежів запроваджено відповідно 18 та 5 видів платежів;

3) скорочення кількості контролюючих органів та зменшення тривалості податкових перевірок – Податковим кодексом визначено, що контролюючими органами є лише органи митної та податкової служби, які було об'єднано у 2013 р., органами стягнення – виключно органи податкової служби, а виїзні перевірки стали коротшими;

4) впровадження компромісного варіанту спрощеної системи оподаткування – незважаючи на численні дискусії, збережено можливості для її

застосування, зберігаючи помірний фіскальний тиск на платників єдиного податку;

5) запровадження комплексу податкових пільг – Податковим кодексом України запроваджено:

- тимчасове звільнення окремих економічних операцій від сплати ПДВ;
- пільги в оподаткуванні прибутку підприємств;
- «податкові канікули» на 5 років (з 1.04.2011 р. по 1.01.2016 р.) для малого бізнесу;
- тимчасове звільнення від сплати земельного податку для підприємств судно- та літакобудування, а також космічної галузі;
- механізм прискореної амортизації виробничого обладнання до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби).

До позитивних сторін ПКУ в питаннях стимулювання інвестиційної активності варто віднести також значну кількість локальних нововведень:

- зближення бухгалтерської та податкової звітності (особливо в питанні нарахування податку на прибуток);
- врахування у складі витрат сум, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням основних засобів, у тому числі орендованих;
- запровадження механізму автоматичного відшкодування ПДВ;
- спрощення процедури адміністративного оскарження рішень податкової служби [312].

Разом з тим, варто звернути увагу й на те, що позитивні законодавчі новації досить часто втрачають ефективність на практиці. Зокрема, попри відносно широкий перелік фіскальних стимулів в дійсності вони мають досить обмежену дію. За розрахунками уряду, у 2012 р. завдяки фіскальним стимулам в економіку було спрямовано інвестиційний ресурс в розмірі 47 млрд. грн. (табл. 2.2).

У 2012 р. більше половини податкових пільг, що класифікуються як втрати бюджету, було надано підприємствам великого бізнесу.

**Інвестиційний ресурс від надання преференцій суб'єктам господарювання
[312]**

Преференція	Обсяг ресурсу, млрд. грн.
Звільнення від сплати ПДВ окремих операцій	21,9
Створення страхових резервів банківськими установами, що відносяться на витрати	11,0
Зниження ставки податку на прибуток з 23% до 21%	4,3
Звільнення від сплати ввізного мита згідно міжурядових угод про вільну торгівлю	3,2
Урахування у складі витрат сум ремонтів та поліпшення основних засобів	2,0
Механізм прискореної амортизації виробничого обладнання	2,0
Запровадження нульової ставки оподаткування рентною платою додаткових обсягів видобування вуглеводнів із родовищ, що мають важко видобувні умови або виснажені	1,0
«Податкові канікули» для малого бізнесу у вигляді нульової ставки податку на прибуток	0,5
Звільнення від сплати податку на прибуток підприємств окремих галузей	0,4
Звільнення від сплати ввізного мита товарів, що використовуються для виробництва устаткування альтернативних джерел енергії	0,3

Зокрема, такими пільгами скористалися 688 великих платників податків на суму 30 млрд. гривень. При цьому, бюджетна ефективність розрахунків з бюджетом підприємств великого бізнесу зростає, що свідчить про стимулюючу роль податкових пільг не тільки для вирішення стратегічних завдань щодо оздоровлення економіки, а й для наповнення бюджету держави. Впродовж 2012 р. цією категорією платників податків сплачено до Державного бюджету України 128,3 млрд. грн., збільшивши, таким чином, сплату податків на 31% або на 30,3 млрд. грн. [120].

Іншим аспектом визначення ефективності використання податкових пільг є створення нових робочих місць, відновлення виробництва, послаблення соціальної напруги, зростання престижу держави на міжнародній арені за рахунок запровадження нових технологій тощо.

Гострий дефіцит фінансових ресурсів бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності податкової системи, що стало важливим завданням реформування податкової системи в Україні.

З метою збільшення доходів до держбюджету, в процесі реалізації податкової реформи були запроваджені такі заходи:

- підвищення ставки ренти за видобування газу, нафти та газового конденсату;
- підвищення ставки акцизного податку та розширення групи підакцизних товарів;
- підвищення розміру плати за землю;
- запровадження податку на нерухомість;
- розширення бази оподаткування податку на доходи фізичних осіб (зокрема, запроваджено податок на пасивні інвестиційні доходи, включаючи доходи від депозитів та дивідендів).

На нашу думку, названі заходи не створюють додаткового фіскального тиску на бізнес та малозабезпечених громадян, а тому є цілком обґрунтованими і такими, що не заважають реалізації завдань стимулювання економічної активності та згладжуванню нерівності доходів різних верств населення. Крім того, в ПКУ зроблено обґрунтований акцент на боротьбі з мінімізацією і ухилянням від сплати податків, як головному напрямку збільшення доходів до бюджету.

Як представлено на рис. 2.2, головним швидким результатом податкової реформи було значне зростання надходжень до бюджету у перший рік після впровадження ПКУ з 1 січня 2011 р. Фактично, рівень фіскальних надходжень за результатами 2011 р. зріс на 56,7% порівняно із 2010 р. (у зіставних умовах без урахування рентних платежів, що були віднесені до податкових Податковим кодексом – на 73,6 млрд. грн. або 44,1%) [40].

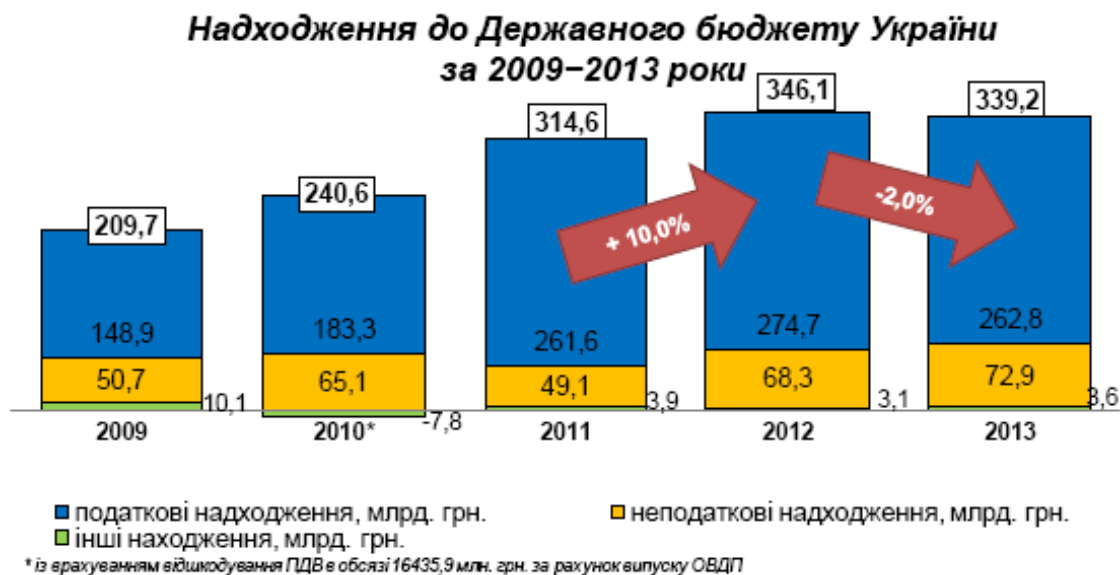


Рис. 2.2. Надходження до Державного бюджету України у 2009-2013 рр. [248]

Проте, на нашу думку, варто зазначити, що крім проведених реформ така економічна тенденція була спричинена теж загальним економічним поживленням, яке спостерігалось з початку року. Про це свідчать статистичні дані щодо зростання ВВП, показників експорту та імпорту, підвищення середньої заробітної плати. Загалом, виконання бюджету у 2011 р. характеризувалося стабілізацією надходжень і забезпеченням стійкого зростання основних податків – податку на прибуток підприємств і ПДВ. Також спостерігалось сповільнення темпів приросту надходжень акцизного податку, який впродовж двох попередніх років, в умовах фінансово-економічної кризи, був фактично єдиним стабільно зростаючим джерелом бюджету [40].

Податково-бюджетна політика України у 2012 р. проводилася на тлі нестійкого розвитку світової економіки та нестабільності на міжнародних фінансових ринках. У 2012 р. до державного бюджету надійшло 274,7 млрд. грн. податкових надходжень, що на 13,1 млрд. грн. або на 5,0% більше відповідного показника попереднього року. Проте річний план було виконано лише на 88,3%, а обсяг недобору становив 36,4 млрд. грн. Основною причиною цього стало невиконання річного плану з надходжень податку на додану вартість, якого надійшло на 25,3 млрд. грн. менше, ніж планувалося.

Найсуттєвішою зміною в структурі доходів як зведеного, так і державного бюджету у 2012 р. стало зменшення частки податкових надходжень. Це пов'язано, передусім, із зміною класифікації Нацбанком України коштів, що належать до неподаткових надходжень.

Крім того, відбулися зміни і в самих податкових надходженнях внаслідок зміни ставок оподаткування: зменшенням ставки податку на прибуток підприємств з 23% до 21% та збільшенням ставок на деякі підакцизні товари. Певний вплив на обсяги надходжень податків на зовнішньоекономічні операції справив новий Митний кодекс, який набув чинності з 1 червня 2012 р.

У 2013 р. очікування щодо відновлення світової економіки та покращення кон'юнктури на світових фінансових і товарних ринках не виправдались. Серед основних зовнішніх припущень щодо сценарію прогнозу економічного та соціального розвитку України на 2013 р., який використовувався для розрахунку показників бюджету, були враховані такі: зростання світової економіки на рівні 3,5% (прогноз МВФ), країн зони євро – «мінус» 0,2%; зміна середньорічної ціни на чорні метали порівняно з 2012 р. на рівні 0,1%. Проте, фактично, за підсумками 2013 р. глобальна економіка продемонструвала повільніше зростання, ніж прогнозувалось – лише 3%.

Виконання дохідної частини зведеного бюджету у 2013 р. склало 442,8 млрд. грн., що менше аналогічного показника попереднього року на 2,7 млрд. грн. або на 0,6%. До державного бюджету надійшло 262,8 млрд. грн. податкових надходжень, що на 11,9 млрд. грн. або на 4,4%, менше відповідного показника попереднього року. При чому до бюджету надійшло на 19,7 млрд. грн. або на 7,0% менше, ніж було заплановано. План було невиконано практично за усіма основними джерелами податкових надходжень. На виконання Державного бюджету України у 2013 р. суттєвий вплив мало відхилення фактичних макроекономічних показників від врахованих у розрахунках бюджету.

Планові показники доходів державного бюджету були невиконані. В умовах зростання, впродовж 2013 р., соціальних стандартів, значний бюджетний ресурс було скеровано на фінансування соціальних програм та виконання

боргових зобов'язань. Водночас видатки, які не належать до захищених та пріоритетних, фінансувались у межах наявного бюджетного ресурсу.

Протягом 11 місяців 2013 р. змінами до Закону України (далі, ЗУ) «Про Державний бюджет України на 2013 рік», показники надходжень до державного бюджету було збільшено на 7730,4 млн. гривень. Однак, нестабільна економічна ситуація, невиконання планових показників доходів у 2013 р. та необхідність фінансування видатків державного бюджету, обумовили внесення у грудні 2013 р. змін до закону про бюджет щодо зниження планових показників доходів державного бюджету на 19395,9 млн. грн. та одночасне збільшення дефіциту на 19448,8 млн. гривень.

У результаті, при нульовому зростанні реального ВВП та інфляції, державні фінанси опинилися у критичному стані. Зокрема, за даними Кабінету міністрів України (далі, КМУ), спостерігаються такі ключові негативні тенденції і явища:

- з 2011 р. фактично в 3 рази збільшився дефіцит бюджету (у 2013 р. дефіцит бюджету становив 64,7 млрд. грн.);
- державний борг становить 480,2 млрд. грн., а це 40,2% від ВВП при критично допустимих 60%;
- на початок 2014 р. на рахунку казначейства знаходилася рекордно мінімальна сума – 1,7 млрд. грн. з несплаченими рахунками на суму майже 70 млрд. грн., а в деякі дні навіть нижче критичної позначки (залишки складали декілька мільйонів);
- переплата податків у 2013 р. склала рекордну цифру – 27 млрд. грн. (станом на 01.03.14), а сума невідшкодованого ПДВ економіці становила близько 30 млрд. грн.;
- підвищення заробітної плати та соціальних виплат були повністю незабезпечені реальними бюджетними ресурсами;
- золотовалютні резерви України за 2 роки зменшилися більше, ніж у 2 рази (з 31,8 млрд. дол. США на кінець 2011 р. до 15,5 млрд. дол. США на кінець лютого 2014 р.) [278].

У складних соціально-економічних умовах, у березні 2014 р. було прийнято ЗУ «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», який набув чинності 1 квітня 2014 р. З набранням чинності вказаним Законом, відбулися такі зміни в системі оподаткування:

- фіксація ставки ПДВ на рівні 20%, а податку на прибуток – 18%;
- запроваджено пенсійний збір при купівлі валюти в розмірі 0,5%;
- введено ПДВ на ліки в розмірі 7%;
- посилено оподаткування посилок з-за кордону (пори́г неоподаткованої вартості знижений до 150 євро, а до цього становив 300 євро);
- податок на нерухомість будуть нараховувати на загальну площу (понад 120 м²);
- прибутковий податок будуть нараховувати за прогресивною шкалою. Відповідно до прийнятого закону, ставка 15% залишиться для щомісячних доходів, що не перевищують десять прожиткових мінімумів (12,18 тис. грн.). Особи, які заробляють на місяць від 10 до 17 прожиткових мінімумів (12,18-20,706 тис. грн.), будуть платити 17%; від 17 до 33 мінімумів (20,706 – 40,194 тис. грн.) – 20%; від 33 до 66 (40,194-80,388 тис. грн.) – 25%; понад 66 (від 80,388 тис. грн.) прожиткових мінімумів – 30%;
- ставки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби будуть підвищені на 25%, а на пиво – на 42,5% [4].

Для реалізації таких непопулярних кроків, як збільшення податків, потрібен високий рівень довіри населення. За результатами соціологічного опитування, яке проводилося соціологічною групою «Рейтинг» 3-12 квітня 2014 р., підтримка уряду серед українців залишається відносно стабільною. Так, 52% (проти 47%) респондентів схвалюють роботу прем'єр-міністра Арсенія Яценюка, а також дещо виріс (до 52% проти 46%) в очах громадян й український уряд [280].

Проведене нами опитування підприємців у квітні 2014 р. свідчить теж про достатню підтримку дій уряду у сфері податкового реформування. На запитання

«Чи будете Ви підтримувати податкові реформи нової влади, зокрема щодо детінізації?», 27,5% респондентів відповіли «так, буду підтримувати» та 32,3% сказали, що «буду підтримувати, але за певних умов». В той же час ні за яких умов не готові підтримувати урядові податкові реформи 15,3% і 24,9% опитаних не змогли визначитися з відповіддю (Додаток В).

Виходячи з вищенаведених особливостей комплексного підходу до аналізу розвитку та стану податкового регулювання національного господарства, можемо зробити висновок, що податкові реформи потрібно вдосконалювати, оцінюючи при цьому основні бюджетоутворюючі податки. Для цього, в наступному пункті розділу 2, ми здійснемо дану оцінку, використовуючи різні методи ефективності регулятивної функції основних податкових інструментів.

2.2. Оцінювання ефективності регулятивної функції основних податкових інструментів

Аналізуючи ефективність реформування податкової системи, слід звернути увагу, передусім, на такі структурні параметри податкової системи, як загальний рівень податкового навантаження на економіку та структуру податкових надходжень.

Податки, які є основним джерелом державних надходжень, створюють фінансову базу для функціонування державного сектору. Одним із найважливіших макроекономічних аспектів податкової системи, як дохідної частини бюджету, є загальне податкове навантаження на економіку, тобто відношення суми всіх податкових надходжень до ВВП.

Як вже зазначалося в попередньому розділі, на початку економічних перетворень параметри фіскальної системи України великою мірою визначалися спадком командної економіки. Незважаючи на сумнівну достовірність та якість даних, статистична інформація свідчить про те, що наприкінці 1980-х рр., в більшості країн з плановою економікою частка державних асигнувань перевищувала 50% ВВП, іноді, навіть, наближаючись до 70% [199, с. 151]. Такий

непропорційно високий рівень державних видатків мав, переважно, під собою ідеологічну основу, втіленням якої стала розгалужена система централізованого планування і контролю.

Реформи, які проводилися в Україні в пострадянський час, здебільшого, відображали припинення державного втручання в економіку і створення інституційної структури ринкової економіки. Мета податкових реформ полягала у тому, аби чітко визначити більш широкую податкову базу і, в той же час, знизити ставки оподаткування.

З метою міжнародних порівнянь, для характеристики фактичного рівня податків у країні використовують, так званій, податковий коефіцієнт, який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкове відрахування на соціальне страхування, до валового внутрішнього продукту у ринкових цінах [38, с. 4-12]. Тому, при розрахунку обсягу податкових надходжень в Україні за цією методикою до уваги було взято не тільки податкові надходження до Державного бюджету України та місцевих бюджетів, а й сплачений у Пенсійний фонд та фонди соціального страхування у 2013 р. ЄСВ.

На рис. 2.3 представлено динаміку податкового навантаження на економіку України впродовж 2007-2013 рр.

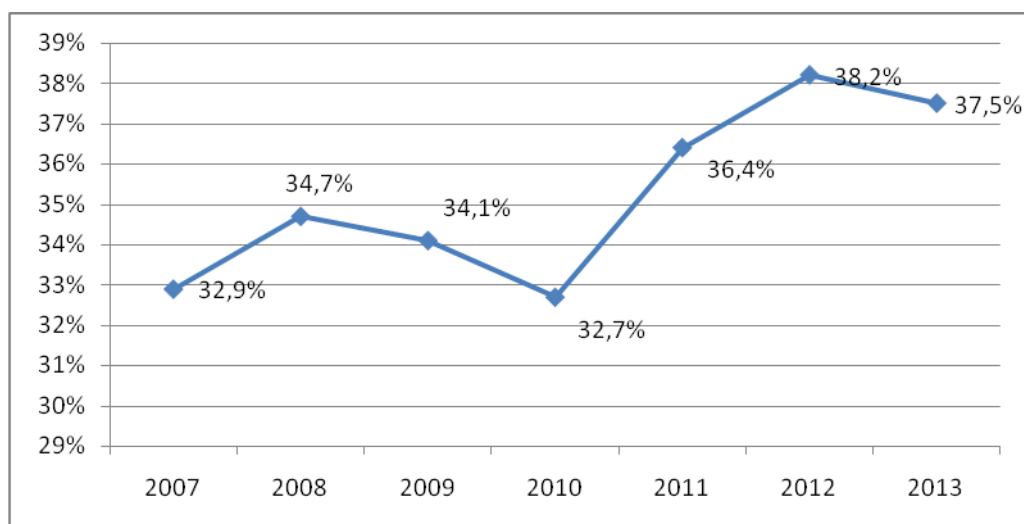


Рис. 2.3. Динаміка рівня податкового навантаження на економіку України у 2007-2013 рр.

Джерело: розробка автора на основі [218; 219; 221; 222; 224]

У цей час податкова система, як вже було описано вище, склалася і джерела податкових надходжень стабілізувалися. Середній рівень податкового навантаження в цей період становив 35,2% і коливався в межах 32,7-38,2%. Динаміка, представлена на рисунку, відповідає загальним економічним тенденціям і теоретичним постулатам, зокрема закону Вагнера, відповідно до якого частка державного втручання збільшується із зростанням ВВП на душу населення.

Так, в посткризовий період 2008-2010 рр. спостерігалось зниження частки державних фінансів у ВВП, а з початком економічного пожвавлення у 2011 р. податкове навантаження на економіку зросло. Хоча, варто зауважити, що ці тенденції були посилені проведеними у 2010 р. податковими реформами, зміною бюджетної класифікації та посиленням фіскального тиску з боку податкової служби.

На рис. 2.4 зображено порівняння загального податкового навантаження в Україні та розвинених країнах світу – ЄС, США та Японії у 2013 р.

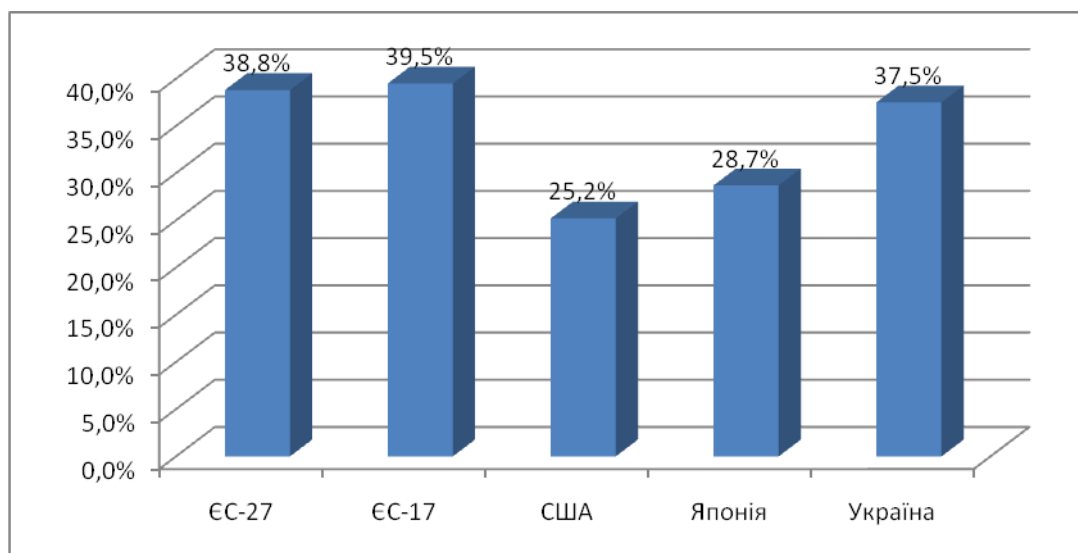


Рис. 2.4. Податкове навантаження на економіку в розвинених країнах світу та Україні в 2013 р.

Джерело: розробка автора на основі [216] та власних розрахунків

Як видно з рисунку, загальний рівень оподаткування у 2013 р. в Україні (37,5%) та середній в країнах ЄС (38,8%) знаходяться практично на одному рівні.

Якщо проводити аналіз в розрізі окремих європейських країн, то Україна знаходиться, за цим показником, в одній групі з такими новими членами ЄС як Словенія (37,4%) та Угорщина (38,9%), та представниками ЄС-17 – Німеччиною (37,6%), Нідерландами (38,9%), Сполученим Королівством (35,2%) [216]. Значно вищий рівень демонструють скандинавські країни – Данія (48,0%) і Швеція (44,0%), а також західноєвропейські Італія (44,4%) та Франція (45,3%). Разом з тим, рівень загального податкового навантаження у ряді високорозвинених країн, таких як США (25,2%), Японія (28,7%), Швейцарія (28,2%) за останні десятиріччя знаходився під позначкою у 30%. Зазвичай, високий рівень оподаткування корелюється із високим рівнем соціального забезпечення та розвитку державного сектору.

У зв'язку з цим можемо стверджувати, по-перше, що показник рівня податкового навантаження на економіку в Україні, порівняно з країнами з розвинутою ринковою економікою, є середньостатистичним. Другий висновок – це те, що показник податкового навантаження на економіку у відриві від зіставлення з обсягом фінансованих державою видатків не може слугувати індикатором оцінки якості податкової політики.

Іншою важливою характеристикою системи оподаткування в цілому є структура податкових надходжень. Структура податкових надходжень у доходах державного бюджету у 2008-2013 рр. наведена у табл. 2.3.

Отже, як видно з табл. 2.3, податкові надходження становлять базу для формування дохідної частини Зведеного бюджету України. Частка податкових надходжень у структурі загальних надходжень зведеного бюджету (табл. 2.3) коливалася протягом 2009-2013 рр. в межах 72,1-84,0%. У 2013 р. надходження від мобілізованих податків становили 79,9% від усіх доходів держави.

Найбільший вплив на формування дохідної частини бюджету у 2013 р. мав податок на додану вартість, що забезпечує близько 30% всіх надходжень, податок з доходів фізичних осіб – 16,3% та податок на прибуток підприємств – 12,4%. Проте, з точки зору аналізу податкового навантаження, таке представлення в розрізі статей Зведеного бюджету України не є науково

обґрунтованим, оскільки не враховує надходження ЄСВ до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування.

Таблиця 2.3

Частка податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України у 2008-2013 рр., %

Доходи	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.
Податкові надходження, у т.ч.	72,1	74,6	84,0	80,9	79,9
– Податок з доходів фізичних осіб	15,4	16,2	15,1	15,3	16,3
– Податок на прибуток підприємств	11,5	12,8	13,8	12,5	12,4
– Збори за спеціальне використання природних ресурсів	3,9	4,0	3,7	3,9	6,5
– Податок на додану вартість	29,3	27,5	32,7	31,2	28,9
– Акцизний податок	7,5	9,0	8,5	8,6	8,3
– Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	2,4	2,9	2,9	3,0	3,0
– Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	-	5,3	3,9	1,3
– Інші податкові надходження	2,1	2,2	1,9	2,5	3,1
Неподаткові надходження	25,3	23,4	15,0	18,2	19,2
Доходи від операцій з капіталом	1,3	1,0	0,6	0,7	0,4
Інші надходження	1,0	1,0	0,4	0,2	0,5

Джерело: розробка автора на основі [40; 41; 248]

Методологічно правильним буде розглянути структуру податкових платежів з урахуванням надходжень ЄСВ – рис. 2.5.

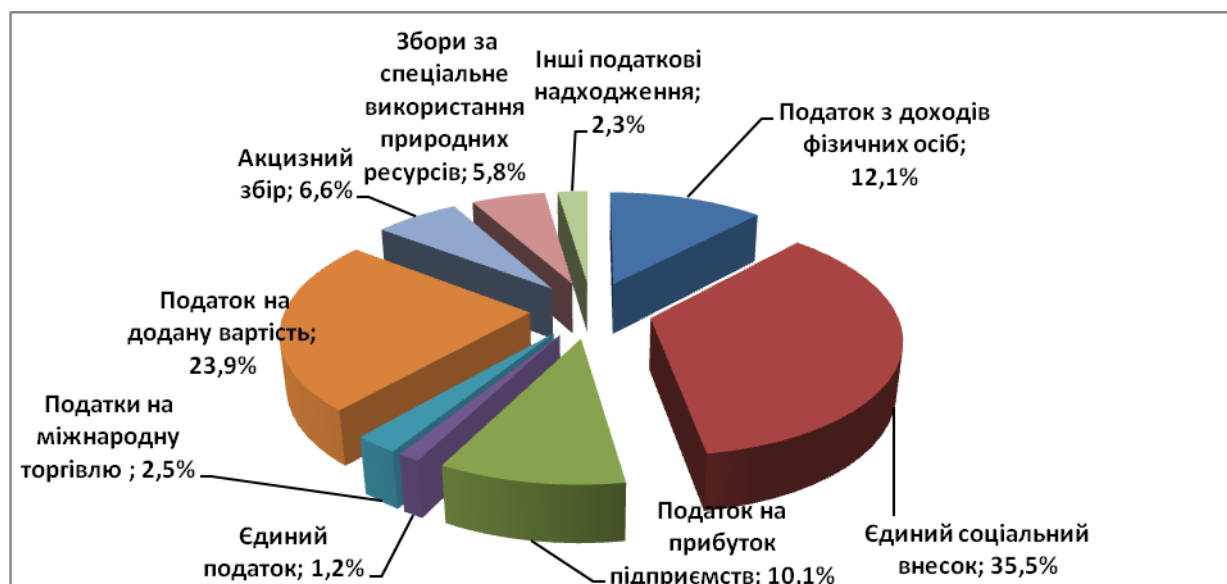


Рис. 2.5. Структура загальних податкових надходжень до Зведеного бюджету (з урахуванням ЄСВ) у 2013 рю в Україні

Джерело: розробка автора на основі [219; 221; 222; 224]

Як видно з рис. 2.5, ЄСВ справляє значний вплив на формування доходів у державі. У структурі сплачених у 2013 р. в Україні податків частка ЄСВ склала 35,5% і займала перше місце за розміром мобілізованих державою фінансових ресурсів. Агреговане ж співвідношення між прямими та непрямими податками становить 58,4% до 41,6% на користь прямих податків.

Порівнюємо структуру податкових надходжень України та агреговану структуру таких надходжень у країнах ЄС. Статистичні дані дають можливість здійснити цей аналіз за такими важливими джерелами податкових надходжень: ПДФО, ПДВ, податок на доходи корпорацій, відрахування в соціальні фонди та інші податки (включаючи мито, місцеві податки і прирівняні до податків збори). Використовуючи дані ОЕСР за 2012 р., автором відображено агреговану структуру податкових надходжень – рис. 2.6.

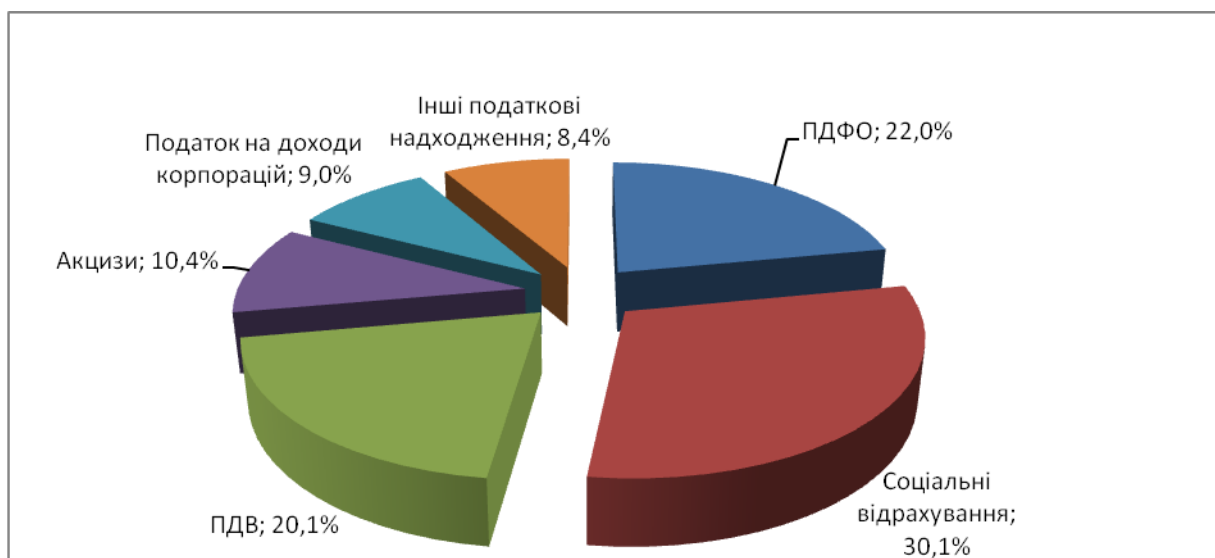


Рис. 2.6. Структура загальних податкових надходжень у 2012 р. у країнах ЄС

Джерело: розробка автора на основі [216]

Як бачимо, є деякі відмінності у структурі податкових платежів між Україною та країнами ЄС. Передусім, це стосується трьох найважливіших статей – ПДВ, ПДФО та соціальні відрахування. Так, зокрема, у ЄС від ПДФО надходить майже чверть платежів, що на 10% більше, ніж в Україні. І, навпаки, частка соціальних відрахувань і ПДВ в Україні є вищою (на 5% і 4%). Є й інші відмінності в податкових надходженнях, однак не такі значні.

Відмінності в структурі податків, в основному, пов'язані із перехідним характером системи оподаткування в Україні. Велика частка ЄСВ пов'язана із інертністю реформування систем соціального забезпечення. Зміна парадигми пенсійної системи та системи охорони здоров'я з переходом на принципи страхування відбувається дуже повільно. І, у зв'язку з цим, є необхідність значних державних видатків для підтримки цих систем. Звуження цих соціальних програм є вкрай непопулярними кроками з політичної точки зору, тому в урядовців часто обмежена свобода дій в цьому напрямку.

Вищу частку ПДВ у загальних податкових надходженнях в Україні можна пояснити тим фактом, що введення ПДВ було одним із перших кроків у процесі реформування оподаткування, який дозволив швидко і суттєво наповнити надходженнями державний бюджет. Відповідно, в процесі подальших непередбачуваних змін і трансформацій, цей податок залишався надійним джерелом прибутків.

Досить висока середня частка ПДФО у податкових надходженнях країн-членів ЄС відображає більш високі ставки чи більш широку базу оподаткування цим податком, а також податкову еволюцію в цих країнах. В той же час, високий рівень по ЄС в цілому, пов'язаний з дуже високою часткою у податкових надходженнях окремих країн, зокрема Бельгії, Данії, Фінляндії і Швеції.

У цілому, якщо детальніше порівнювати структуру податкових надходжень України і окремих країн ЄС, то помітним є факт, що між самими країнами ЄС існує більше відмінностей, ніж між усередненою абстрактною структурою податкової системи ЄС та України. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що в цілому структура податкових надходжень України має ознаки європейської та, з іншого боку, відображає перехідний характер, пов'язаний з реформуванням соціально-економічної сфери.

Важливим мірилом ефективності податкової системи є співвідношення в ній прямих і непрямих податків. За цим показником в податкових системах світу є суттєві відмінності. Проте, єдиної точки зору на те, яке конкретно співвідношення податків є оптимальним, не існує і наукові дискусії на цю тему,

як зазначалося у першому розділі, зводяться до того, аби досягти компромісу між вимогами економічної ефективності та соціальної справедливості.

Виходячи з інформації, поданої на діаграмах вище, можна зробити висновки про відносну значимість прямих та непрямих податків в Україні та ЄС. На даний момент, непрямі податки в Україні є більш важливим джерелом доходів, ніж для країн – членів Євросоюзу. Проте, якщо подальша інтеграція України в ЄС спричинить зниження ПДВ внаслідок цінової конкуренції та зменшення експортно-імпортних мит відповідно до домовленостей про митний союз, то акцизний податок має ще резерви для зростання як за рахунок збільшення ставок, так і за рахунок розширення об'єктів оподаткування.

Як зазначалося у першому розділі, регулювальна функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних інструментів, вбудованих у систему оподаткування в цілому і в кожний податок окремо. Локальні інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, що визначається вибором поєднання елементів податку й відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань.

Як показує аналіз систем оподаткування провідних країн світу та України, всі обов'язкові платежі до бюджету можна поділити на такі групи:

1) оподаткування доходів фізичних осіб, основною складовою якого є оподаткування трудових доходів. В Україні до таких податків належать податок з доходів фізичних осіб та єдиний соціальний внесок;

2) оподаткування доходів від капіталу підприємств. Найважливішими податками цієї групи є податок на прибуток підприємств та різні альтернативні форми оподаткування підприємницьких доходів, передусім єдиний податок.

3) непрямі податки на споживання, які об'єднують податок на додану вартість, що є загальнообов'язковим для товарів та послуг, що споживаються всередині країни, акцизний збір, яким обкладаються товари вищої споживчої цінності, а також мита для імпортованих товарів.

Як показано на попередніх рисунках, сумарно ж оподаткування трудових доходів забезпечує 47,6% надходжень, в той час як непрямі податки на

споживання, включно і з податками на імпортовану продукцію, складають 33,0% в структурі податкових доходів держави, а оподаткування капіталу – 11,3%.

Розглянемо детальніше основні напрями оподаткування в Україні та їх ефективність. Ефективність будемо аналізувати, з одного боку, через реалізацію їх регуляторного потенціалу на економіку, а з іншого, за допомогою розрахунку показників податкового навантаження. З цього питання в економічній літературі пропонуються три види показників, що характеризують рівень податкового навантаження:

1) номінальні (нормативні) ставки податків, встановлені у законодавстві, які стягуються з фактичної податкової бази, визначеної законодавством;

2) агреговані податкові квоти: відношення сумарних податкових надходжень з конкретного джерела (наприклад, податки на споживання) до загальноекономічного показника доходів (наприклад, ВВП);

3) ефективні ставки оподаткування – це відношення конкретного виду податкових надходжень до відповідного компоненту сукупних доходів чи видатків, які можна розглядати як потенційну податкову базу [348].

Податок на додану вартість є основним бюджетоутворюючим податком в Україні. За рахунок надходжень від ПДВ забезпечується близько 30% доходів бюджету, а в структурі податкових надходжень його частка у 2013 р. склала 23,9%.

Податок на додану вартість (англ. Value Added Tax (VAT)) – це непрямий багатоступінчастий податок, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем на кожному етапі виробництва товарів. Платниками ПДВ є юридичні та фізичні особи, які здійснюють від свого імені виробничу або іншу підприємницьку діяльність на території України залежно від форм власності.

Першим механізм дії ПДВ описав французький економіст Моріс Лоре у 1954 р. Він обґрунтував переваги ПДВ перед іншими універсальними акцизами – податком з обороту і податком з продажів. У 1967 р. ПДВ вперше

запроваджується у Данії, у 1968 р. – у Франції та Німеччині, у 1969 р. – у Нідерландах та Швеції. На сьогодні ПДВ стягується у 140 країнах світу.

У світовій практиці ПДВ вважається найновішим і найдосконалішим податком, який виключає дублювання в оподаткуванні (каскадний чи кумулятивний ефект). Цей податок став ключовим у всіх країнах ОЕСР, крім США, Канади, Швейцарії та Австралії. У США запровадження ПДВ стримується необхідністю внесення змін до Конституції, але й тут переважна більшість фахівців сходяться на необхідності запровадити такий податок. У Китаї та Індії вже справляється перехідний варіант ПДВ (Додатки Г і Д).

Міжнародним експертним середовищем уже давно визнано *переваги ПДВ*:

- 1) широка база оподаткування;
- 2) нейтральність щодо різних стадій виробництва, крім сировинних, які стають менш привабливими для інвестиції, що теж позитивно;
- 3) кільцевий характер платежів, що зацікавлює платників платити і контролювати один одного;
- 4) оподаткування посередників, що обмежує їх діяльність;
- 5) рівномірність розподілу податкового навантаження.

Водночас міжнародне експертне середовище визнає основні *недоліки ПДВ*:

- 1) складність і трудомісткість адміністрування;
- 2) вразливість до специфічних махінацій – фіктивного експорту, «карусельній схемі», незаконного відшкодування тощо.

Зазначені недоліки особливо характерні для країн з високим рівнем тінізації економіки, корупції, авторитарності влади та правового нігілізму.

В Україні податок на додану вартість був введений в дію 1 січня 1992 р. Virізняють дві можливі ставки оподаткування – звичайна (20%) і нульова (0%). Остання застосовується щодо експортованих товарів та послуг. Існують також операції, які не оподатковуються ПДВ, наприклад, продаж лікарських засобів і виробів, вітчизняних книг, ремонт установ освіти і охорони здоров'я, послуги освіти і охорони здоров'я, передача земельних ділянок та ін.

У 2013 р. до державного бюджету надійшло 128,3 млрд. грн. податку на додану вартість, що на 10,5 млрд. грн. менше від показника попереднього періоду – рис 2.7.

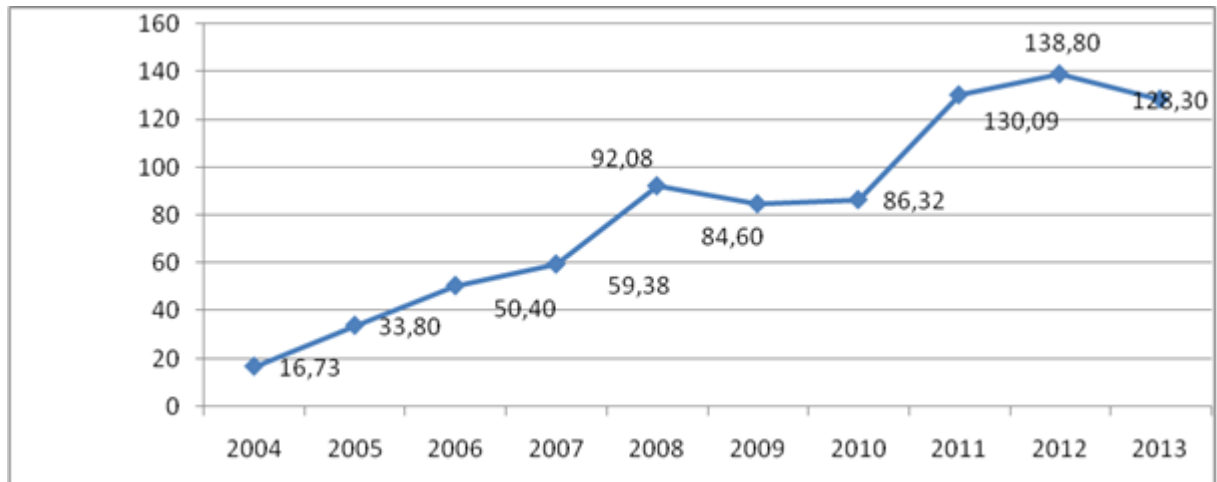


Рис. 2.7. Динаміка надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 2004-2013 рр., млрд. грн.

Джерело: розробка автора на основі [109]

Надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів зросли з 45,0 млрд. грн. у 2008 р. до 84,5 млрд. грн. у 2013 р. або майже у 2 рази. Проте, більша частина «вітчизняного» ПДВ була відшкодована платникам: у 2008-2010 рр. – в середньому 75,82%, а в 2011-2013р. – 55-56% (рис. 2.8).

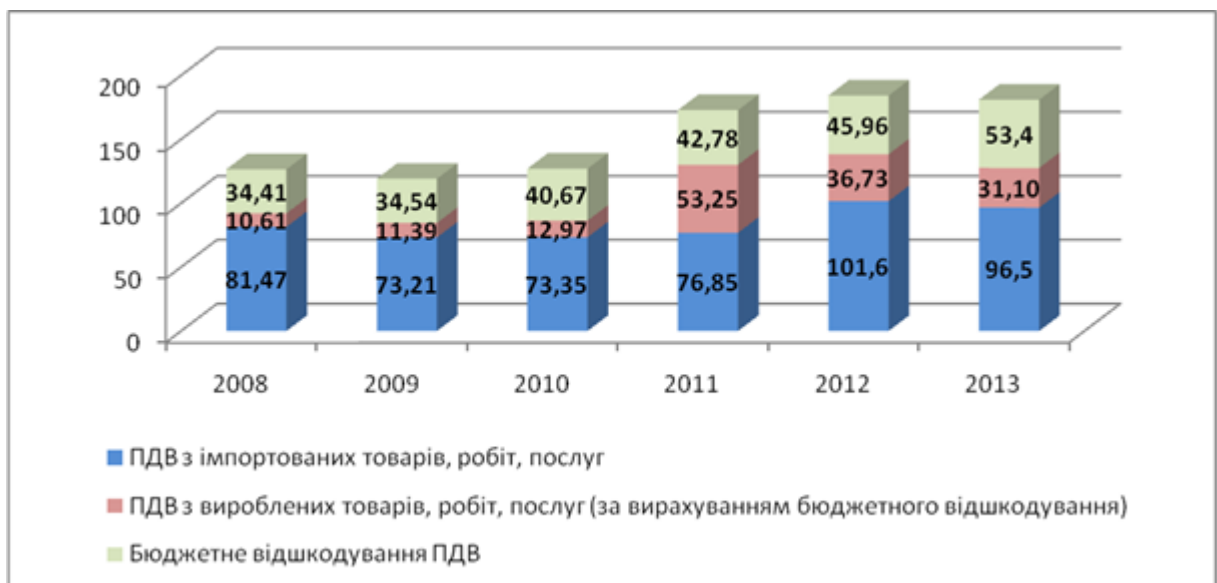


Рис 2.8. Структура бюджетних надходжень від ПДВ у 2008-2013 рр., млрд. грн.

Джерело: розробка автора на основі [109]

Така низька фіскальна віддача від внутрішнього ПДВ обумовлена високою експортною орієнтованістю вітчизняної економіки. В результаті, фактичні надходження ПДВ до державного бюджету із вироблених в Україні товарів склали незначну частку у загальних надходженнях податку – від 11,52% у 2008 р. до 33,25% у 2013 р.

Низка вітчизняних науковців притримуються позиції, що висока експортоорієнтованість вітчизняної економіки спричиняє низьку фіскальну віддачу від внутрішнього ПДВ, що є негативним явищем [264]. Такі твердження доводять спеціалісти Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України на підставі аналізу макроекономічних та бюджетних показників інших країн. Зокрема, у Нідерландах експорт товарів і послуг складає близько 60% від ВВП, позитивне сальдо торговельного балансу – 5% від ВВП, а ставка ПДВ – 17,5%, проте надходження ПДВ складають більш, ніж 7% від ВВП. Аналогічна ситуація склалася в більшості європейських країн [201]. Податкові ставки ПДВ в Європі та країнах світу подані у Додатках Г і Д.

Розрахунок ефективності ПДВ в Україні через показники ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта ефективності ПДВ здійснено автором на підставі даних Держстату України та звітності Мінфіну щодо виконання бюджету у 2008-2013 рр. – табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Показники ефективної ставки, продуктивності та коефіцієнта ефективності ПДВ

Показники	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження ПДВ, млрд. грн.	92,08	84,60	86,32	130,09	138,8	128,3
Кінцеве споживання домогосподарств, млрд. грн.	582,48	581,73	686,08	816,29	986,54	1057,78
ВВП, млрд. грн..	948,10	913,30	1082,60	1302,10	1408,90	1454,93
Ефективна (імпліцитна) ставка ПДВ, %	15,81	14,54	12,58	15,94	14,07	12,13
Продуктивність ПДВ, %	79,04	72,71	62,91	79,68	70,35	60,15
Коефіцієнт бюджетної ефективності ПДВ, %	48,56	46,31	39,43	49,40	49,26	44,1

Джерело: розробка автора на основі [109; 218]

Для характеристики ефективності системи справляння ПДВ крім ефективної ставки податків (співвідношення доходів бюджету від ПДВ та кінцевого споживання домашніх господарств), та продуктивність податку (співвідношення ефективної й стандартної ставки податку) слід розрахувати коефіцієнт бюджетної ефективності (співвідношення надходжень від ПДВ та ВВП, поділене на стандартну ставку).

Фіскальний потенціал відносно високої номінальної ставки ПДВ в Україні знижується низькою реальною (імпліцитною) ставкою даного податку. Як показують дані таблиці 2.4, вона склала у 2013 р. усього 12,13%.

Аналогічним чином коливалася і продуктивність ПДВ. У 2011-2012 роках уряд зміг підвищити його продуктивність майже вдвічі. У той же час, через значний обсяг невідшкодованого ПДВ показник продуктивності був завищеним. Мінімізація сплати ПДВ набула теж критичних масштабів, про що свідчить низька продуктивність податку за досить обмеженої кількості податкових пільг. Найбільш поширеними способами мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ є: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств та накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту.

На величину продуктивності ПДВ впливають податкові пільги, звільнення, ухилення від сплати. Ідеальним податком на додану вартість вважається така величина, продуктивність якої дорівнює 100%, проте, така ситуація є можливою лише за умов, якщо база податку охоплює всі товари й послуги, призначені для кінцевого споживання, до всіх товарів і послуг із бази оподаткування застосовується єдина ставка податку та немає пільг.

Найбільш точну картину проблем ілюструє показник бюджетної ефективності ПДВ, який відображає, скільки надходжень податку у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки. В Україні він коливається у межах 0,4-0,47, у Болгарії - 0,63, в Естонії - 0,5, у Латвії - 0,47, у Словенії - 0,44.

Для порівняння, середній показник бюджетної ефективності ПДВ у країнах ЄС складає 0,41, що на 0,08 пункту менше, ніж в Україні. У трансформаційних європейських економіках, що розвиваються, даний показник складає: у Болгарії – 0,63, Естонії – 0,5, Латвії – 0,47, Словенії – 0,44. Відставання від країн ЄС зумовлено більш низькою продуктивністю ПДВ в Україні. Якщо досягти середнього європейського рівня ефективності адміністрування ПДВ, уряд додатково отримає 12 млрд. грн. чистого приросту надходжень ПДВ або 14,3 % від нинішнього обсягу ПДВ.

Можна погодитись із твердженням фахівців Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України, що ПДВ хоч і забезпечує сьогодні левову частку доходів бюджету, проте вона є значно меншою від потенційно можливої. Очевидно, що потужний сектор тіньової економіки додатково коригує показники ефективності ПДВ в бік їх погіршення.

Зниження фіскальної ефективності справляння ПДВ обумовлене низкою чинників.

1. Мінімізація сплати ПДВ. Мінімізація набула критичного обсягу, про що свідчить низька продуктивність податку за досить обмеженої кількості податкових пільг, які в ідеалі мають бути єдиним фактором, що знижують продуктивність.

До найбільш поширених способів мінімізації належать: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів і фальшивих накладних діючих підприємств, віртуальні фінансово-господарські операції, реалізація продукції через спрощену систему оподаткування, фіктивний експорт.

2. Збереження широкого переліку пільг з ПДВ. За оцінками уряду, втрати бюджету 2010 року від податкових переваг щодо ПДВ склали майже 18 мільярдів гривень.

Податок на прибуток підприємств сплачують суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Динаміка надходжень податку з прибутку підприємств протягом 2004-2012 рр. до держбюджету проілюстрована на рис. 2.9.

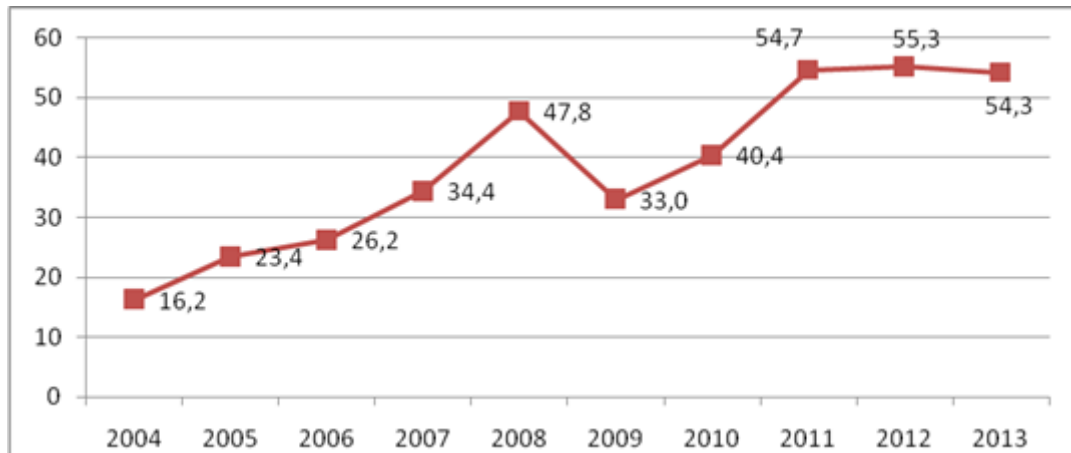


Рис. 2.9. Динаміка надходжень податку з прибутку підприємств у 2004-2013 рр., млрд. грн.

Джерело: розробка автора на основі [219; 220]

Як видно з рис. 2.9, у 2012 р. до державного бюджету надійшло 54,3 млрд. грн. податку на прибуток підприємств, що менше на 1,1% від рівня попереднього року. Найбільшу частку надходжень податку на прибуток підприємств забезпечують приватні підприємства. Так, у 2013 р. від цих платників податків надійшло 31,0 млрд. грн. або 56,67% усіх надходжень – рис. 2.10.

Базова ставка податку на прибуток розміром 25%, яка діяла в Україні до 1 квітня 2011 р., створювала відчутне податкове навантаження. І все ж, такий показник не можна кваліфікувати як один з найвищих у світі. Навпаки, у більшості країн світу податок на прибуток корпорацій варіює в межах 20-30%. Щоправда, останнім часом чітко спостерігається тенденція до зниження базової ставки. Так, на початку 2000-х рр. у ЄС середній розмір податку на прибуток становив 30-40%, а вже наприкінці 2000-х рр. впав до 25% [354]. Особливо активну роль у зменшенні оподаткування прибутку підприємств відіграли

ініціативи країн Центральної та Східної Європи. Така політика пояснювалась бажанням зацікавити великі корпорації світу вкладати свої інвестиції в держави колишнього соціалістичного табору [177].

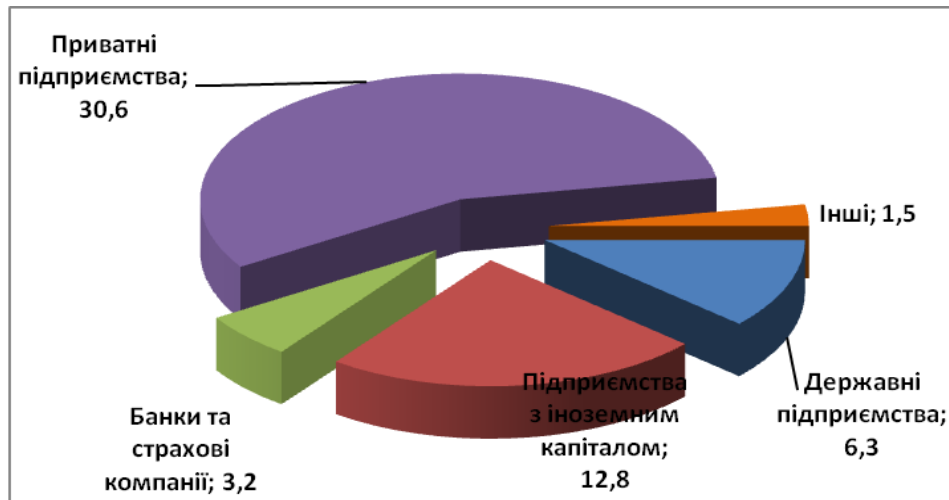


Рис. 2.10. Структура надходжень податку на прибуток підприємств за формами власності у 2013 р.

Джерело: розробка автора на основі [41]

Стаття 151.1 Податкового кодексу України визначає, що основна ставка податку на прибуток підприємств становить 18% і належить до низьких у Європі. Найнижчі ставки у ЄС застосовуються, переважно, у країнах Центрально-Східної Європи як наслідок конкуренції – змагання країн за залучення капіталу через формування максимально сприятливого податкового режиму (рис. 2.11).

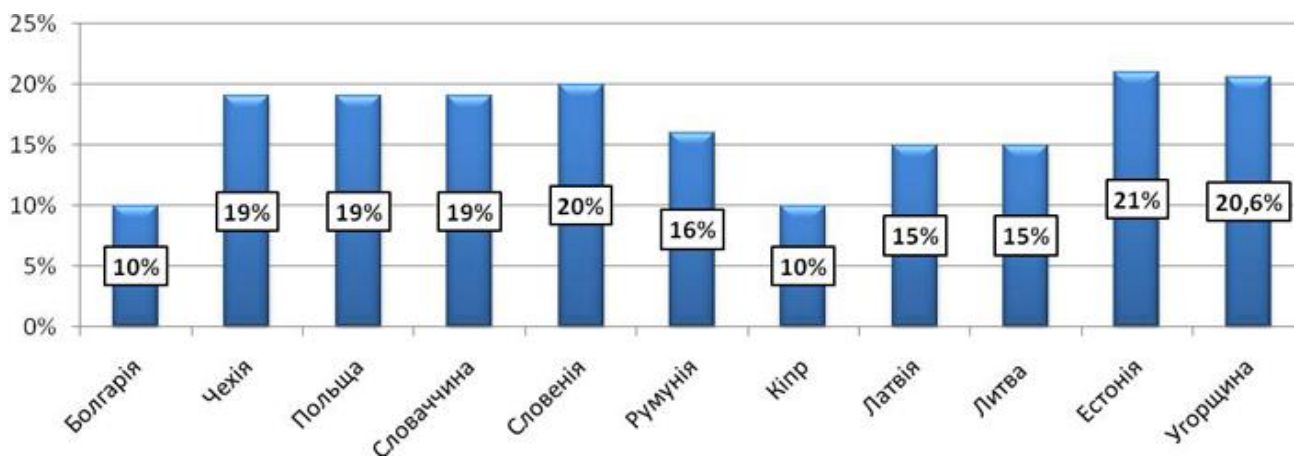


Рис. 2.11. Ставки податку з прибутку корпорацій у країнах Східної Європи [189]

Водночас низька номінальна ставка на прибуток не означає автоматичного формування найбільш конкурентоспроможного фіскального простору. Конкурентоспроможність податкової системи більше залежить від реальної ставки податку та від простоти і прозорості його адміністрування.

Більш точним показником податкового тягаря є ефективна ставка податку (табл. 2.5), що, на відміну від стандартної ставки, показує відношення величини податкових надходжень до величини сукупного прибутку підприємств.

Таблиця 2.5

Розрахунок показників ефективності та продуктивності податку на прибуток підприємств

Показник	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Податок на прибуток, млрд. грн.	47,8	33,0	40,4	54,7	55,3	54,3
Сукупний прибуток до оподаткування, млрд. грн.	144,46	143,71	212	272,73	277,94	296,03
Частка підприємств, що одержали прибуток, %	61,3	60,1	59	65,1	64,5	65,9
Номінальна ставка податку, %	25	25	25	25,23	21	18
Ефективна ставка податку (відношення ПнП до сукупного прибутку до оподаткування), %	33,09	22,96	19,06	20,06	19,90	18,34
Продуктивність податку (відношення ефективної ставки податку до номінальної ставки податку), %	132,35	91,85	76,23	87,20	94,74	101,9

Джерело: розробка автора на основі [109; 218]

Як бачимо, продуктивність податку з прибутку підприємств коливалася у 2009-2012 рр. в межах 76,23-94,74%%, а у 2013 році склала 101,9%. Така значна дисперсія значень показника пов'язана із авансовим методом його сплати, коли платежі у поточному році розраховуються, виходячи із результатів минулого. Таким чином, у 2012 році значно зросла продуктивність податку і склала майже 95%, при цьому ефективна ставка податку розраховано на рівні 19,9 % при реальній ставці оподаткування 21%.

Незважаючи на позитивні тенденції до збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств, його частка у структурі податкових надходжень все ж

залишається значною. Проте уряд вважає, що податок на прибуток недостатньо ефективний у фіскальному сенсі. Більшість підприємств, використовуючи прогалини у законодавстві, навчилися легально мінімізувати нарахування податку на прибуток майже до нуля. Існує низка схем, застосування яких дозволяє штучно знизити базу оподаткування. Наразі податок сплачується більшою мірою завдяки неформальним домовленостям між бізнесом та місцевими інспекціями на нижчому рівні та власниками потужних ФПГ і центральним керівництвом держави – на вищому. Якщо ж видалити цей адміністративний важіль, то доходи бюджету від справляння податку на прибуток стрімко зменшаться навіть за економічного пожвавлення.

Податок на доходи фізичних осіб – це загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні (Додаток Е). На сьогоднішній день, надходження від податку до Зведеного бюджету посідають чільне місце в сукупному обсязі податкових надходжень. Починаючи з 2009 р., ПДФО, за обсягом надходжень, значно перевищував податок на прибуток підприємств і у 2013 р. склав 20,4% всіх податкових надходжень до Зведеного бюджету – рис. 2.12. Це пояснюється тим фактом, що доходи фізичних осіб є «більш стійкими» по відношенню до дії фінансової кризи, аніж прибуток підприємств.

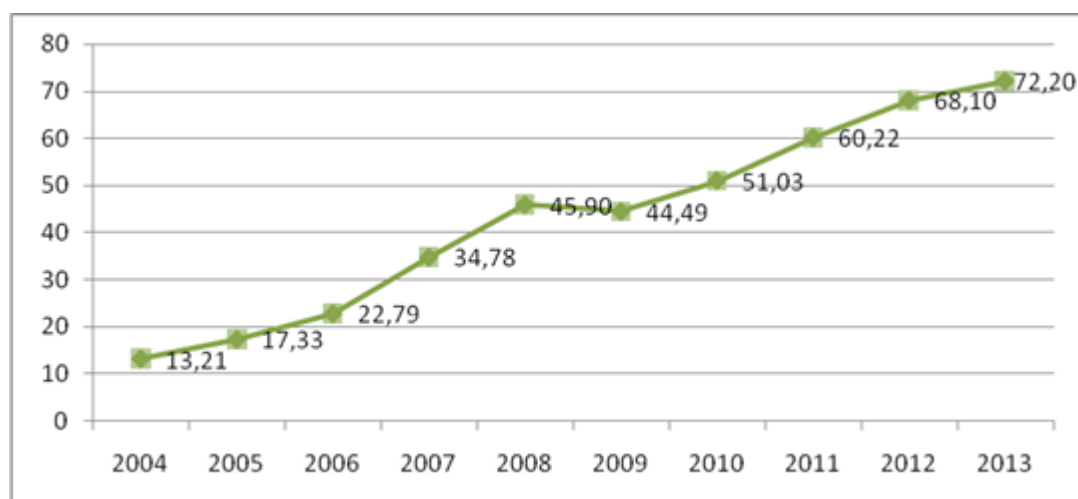


Рис. 2.12. Динаміка надходжень податку з доходів фізичних осіб до Зведеного бюджету України у 2004-2013 рр., млрд. грн.

Джерело: розробка автора на основі [109]

Як зображено на рис. 2.12, надходження податку на доходи фізичних осіб протягом 2009-2012 рр. зростали, і, за даними Державної казначейської служби України, в 2013 р. становили 72,2 млрд. грн. Порівняно із 2012 р. ці надходження зросли на 4,1 млрд. грн. або на 6%.

В Україні прибуткове оподаткування громадян вперше з'явилося в період 1920-х рр. Починаючи з 2011 р., оподаткування ПДФО регулюється Податковим Кодексом України.

Проте, в Україні оподаткування доходів громадян має серйозні внутрішні фундаментальні вади, які негативно впливають на сприйняття його суспільством. Розрахуємо ефективну ставку податку з доходів фізичних осіб як співвідношення між надходженнями від ПДФО в бюджет до доходів громадян, за вирахуванням соціальних трансфертів. Тобто, до потенційної бази оподаткування будуть включені зарплата, доходи від власності, прибуток та змішаний дохід (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Розрахунок показників ефективності податку з доходів фізичних осіб у 2005-2012 рр.

Найменування показників	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження від податку з доходів фізичних осіб до бюджету, млрд. грн.	22,79	34,78	45,90	44,49	51,03	60,22	68,10	72,20
Абсолютні темпи приросту порівняно з попереднім роком, млрд. грн.	5,46	11,99	11,12	-1,41	6,54	9,19	7,88	4,10
Відносні темпи приросту порівняно з попереднім роком, %	23,96	34,47	24,23	-3,17	12,82	15,26	11,57	6,02
Доходи громадян за вирахуванням соціальних трансфертів млрд. грн.	288,2	394,3	525,9	541,6	677,3	787,6	880,1	953,8
Ефективна ставка податку, % (співвідношення між надходженнями від ПДФО в бюджет до доходів громадян за вирахуванням соціальних трансфертів), %	7,91	8,83	8,73	8,23	7,53	7,62	7,72	7,55

Джерело: розробка автора на основі [109; 218]

Таким чином, з табл. 2.6 видно, що реальна ефективна ставка ПДФО є досить низькою і коливалася протягом 2010-2013 рр. в межах 7,5-7,7% при номінальному значенні не менше 15%. Проте, враховуючи той факт, що різного роду інвестиційні доходи донедавна не підлягали оподаткуванню, це підводить нас до висновку, що ПДФО не є нейтральним і соціально справедливим. Незаможні верстви населення, у структурі власних витрат, сплачують значно більший обсяг коштів, ніж заможні. Це обумовлено тим, що для більшості громадян з невисокими статками єдиним джерелом доходу є зарплата. Оскільки функції утримання податку покладені на роботодавця, можливості мінімізації у штатних працівників невеликі.

Очевидно, тому Україна, за оцінками міжнародних організацій, і опинилася на найгірших позиціях міжнародних рейтингів за бідністю та соціальною нерівністю. За даними ООН, за межею бідності в Україні перебуває майже чверть населення. При цьому бідні, середні, заможні і дуже багаті українці платять практично однакові податки – 15-17%. За даними Інституту демографії та соціальних досліджень НАН України, заможні громадяни (таких половина) в США платять 97% податків, тоді як в Україні – лише 64%. Водночас незаможні громадяни (друга половина) в США платять 3%, а в Україні – 36% податків (рис. 2.13).

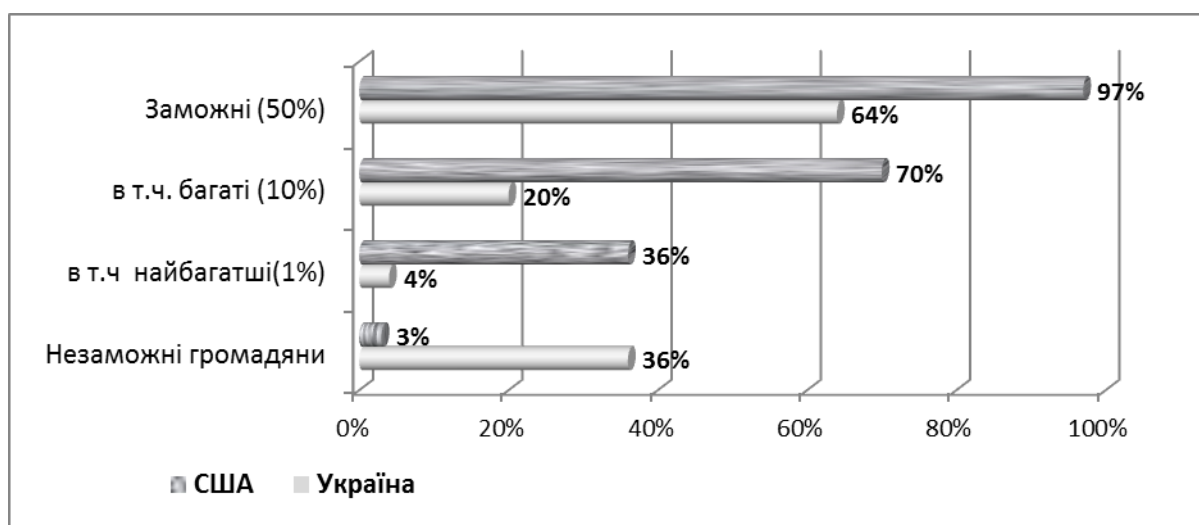


Рис. 2.13. Порівняння часток податкових надходжень від різних, за матеріальним станом, прошарків населення України і США у 2012 р.

Джерело: розробка автора на основі [242]

Це свідчить про невідкладну необхідність розробити в Україні ефективну систему оподаткування доходів фізичних осіб, яка зупинила б наростання соціальної нерівності серед населення.

У країнах ЄС, попри високі ставки податку, основний фіскальний тягар несуть, все ж таки, заможні громадяни. Для бідних активно застосовується податкове вирахування: певний рівень доходу, який виключається з бази оподаткування. Так, у Словаччині від цього виду оподаткування звільнюються особи, річний дохід яких не перевищує 4 тисячі євро. При цьому, розмір вирахувань може бути збільшений на певні суми видатків громадянина, наприклад, на оплату освіти.

В Україні податкова знижка існує лише для тих осіб, загальний дохід яких не перевищує мінімальний прожитковий мінімум. В принципі, це позитивна європейська практика, проте номінальний прожитковий мінімум в Україні дуже далекий від реального. Навіть ті громадяни, які мають дещо вищий дохід, часто є бідними, хоча держава розглядає їх як платоспроможних.

Крім того, оподаткування доходів найбідніших верств населення, що перевищують прожитковий мінімум, але не є великими, часто здійснюється за зниженими ставками. У Великій Британії – 10%, тоді як для найзаможніших існує ставка 50%. У Португалії – 10,5% і 42%, у Франції – 14,8% і 45,8% відповідно. Завдяки цим заходам реальна ставка податку на дохід незаможних громадян у країнах ЄС є або від'ємною, коли бюджет надає субсидії, або вкрай низькою.

Наприклад, за даними Національного інституту стратегічних досліджень, для найманого працівника, який отримує дохід на рівні середньої зарплати і має на утриманні двох дітей і дружину, реальна податкова ставка у Німеччині становить мінус 2,8%, у Греції – 0,6%, в Іспанії – 3,4%, у Великій Британії – 8,7%. В Угорщині, Польщі, Словаччині і Чехії фактичний рівень оподаткування коливається від мінус 5,3% у Словаччині до 8,3% у Чехії [188].

Отже, найбідніше населення країн ЄС або взагалі не сплачує персональний податок, або сплачує невелику частку доходу. Це приклад ефективного застосування принципу соціальної справедливості податкових систем.

В Україні ж реальна ставка податку на доходи фізосіб для такого найманого працівника становить 14,5% з урахуванням так званої податкової пільги. Вища, ніж в Україні, ставка оподаткування сімей з низькими та середніми доходами тільки у скандинавських країнах – 24-26% та Бельгії – 15,2%. При цьому, поняття «низький дохід» в Україні і скандинавських країнах є різним.

На нашу думку, варто звернути увагу на те, що в Україні рівень оподаткування заробітку громадян з урахуванням розміру єдиного соціального внеску є надто високим у порівнянні із середньою заробітною платою, що призводить до другої ключової проблеми – поширення тіньової зайнятості та приховування реального доходу від оподаткування.

У табл. 2.7 надано розрахунок податкового навантаження на фонд оплати праці (ФОП) в Україні для підприємств, що працюють на внутрішньому ринку, де розраховано, скільки необхідно компанії сплатити податків і зборів до бюджету для виплати однієї гривні заробітної плати.

Таблиця 2.7

Розрахунок податкового навантаження у 2014 році на фонд оплати праці (ФОП)

№ п/п	Показник	Ставка, %	Сума, грн.	Ставка, %	Сума, грн.
1	Заробітна плата (ЗП або ФОП)		2000,00		12000,00
2	Нарахування (тільки ЄСВ, ставка залежить від галузі, в середньому 37,6%)	37,60	752,00	37,60	4512,00
3	Утримання (ЄСВ 3,6% + ПДФО 15% чи 17%, якщо ЗП більше 10780грн.)	18,60	372,00	20,60	2472,00
4	ПДВ	20,00	550,40	20,00	3302,40
5	Разом зарплата працівника «чистими на руки» (п.1 – п.3)		1628,00		9528,00
6	Всього сплата податків у зв'язку з виплатою ЗП, в т.ч. ПДВ (п.2+п.3+п.4)		1674,40		10286,40
7	Податкове навантаження на «чисту» ЗП (п.6/п.5)		102,85%		107,96%
8	Податкове навантаження від валового доходу (п.7/(п.7+п.6))		50,70%		51,91%

Джерело: розробка автора

У таблиці розглянуто два варіанти:

1) в умовах діючого оподаткування ФОП – зарплата до 11470,00 грн. має податкове навантаження 102,85% (або 50,7%);

2) в умовах діючого оподаткування ФОП – зарплата понад 11470,00 грн. має податкове навантаження 107,96% (52%).

Отже, в сьогоднішніх умовах оподаткування високе навантаження на оплату праці пов'язано із високим рівнем нарахування соціальних внесків, які, по суті, на сьогодні є найбільшими «податками», які сплачуються в Україні. А, як зазначають експерти, в Україні податки, розмір яких перевищує 30% просто не сплачуються.

Твердження ж, що ЄСВ є податком, базується на тому, що процедура нарахування та стягнення внеску аналогічна податковим процедурам, а за несплату передбачено такі ж санкції, як за несплату податків.

Порівняно зі східноєвропейськими країнами, інтегральна ставка соціальних нарахувань на ФОП в Україні є приблизно однаковою (близько 42-43%). Проте, в Україні навантаження суттєво зміщене у бік роботодавців. З-поміж країн ЄС лише в Естонії і Литві працівники сплачують відповідно 1,0% і 3,0% заробітної плати до соціальних фондів, відповідно. У Польщі та Словенії ставки, за якими здійснюють відрахування працівники, становлять відповідно 25,1% і 22,1%, у решті країн – від 2,8% до 9% [188].

Питома вага прибуткового податку у сукупних доходах сімей, в середньому, значна: в США та Великобританії – близько 30%, у ФРН – понад 35%, Японії – близько 15% (для самітних). Надходження прибуткового податку в доходах центрального бюджету країн значно різняться. В США цей податок дає близько 45% податкових надходжень федерального бюджету, у Франції – близько 20% [160, с. 198]. У країнах ЄС надходження даного податку, в середньому, становлять 8,1% ВВП, хоча у рамках регіону цей показник відчутно коливається: від 2,8% у Словаччині до 25,3% у Данії. Ставки податків теж варіюються: від 15% у Латвії до 53,7% у Бельгії [302, с. 367].

Таким чином, на нашу думку, можна констатувати, що, в цілому, податкова система в Україні склалася, а основні бюджетоутворюючі податки відповідають або наближаються до європейських. Проте, ефективність дії основних податків не завжди висока внаслідок недосконалих механізмів їх застосування. Також існують перешкоди неекономічного характеру, які ми розглянемо детальніше у наступному параграфі.

2.3. Виявлення системних проблем функціонування механізму податкового регулювання в Україні

Нові соціально-економічні реалії, в яких опинилося українське суспільство на зламі 2013-2014 рр. оголили ряд гострих проблем, що демонструють системні вади сформованої системи державного регулювання. Еволюційні шляхи реформування економічної системи України, очевидно, на сьогодні вже вичерпали себе і суспільство вимагає стрімких змін. Це стосується, найперше, ухвалення ряду кадрових рішень, а також змін в організаційних та адміністративних процедурах, але ще більше суспільство вимагає змін ціннісних поглядів та орієнтації на впровадження європейських підходів.

Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка дала б змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами підприємництва та рядових платників податків. Результати аналізу, проведеного у попередніх параграфах, показують, що економічні регулятори податкового механізму номінально або вже відповідають європейській практиці, або ж рухаються в напрямку гармонізації з європейськими правилами та досвідом. Це стосується і податкового навантаження на економіку, і структури податкових платежів, і відповідності видів та ставок окремих податків в податковій системі, і формування податкових механізмів сприяння розвитку окремих сфер (пільги, альтернативні системи оподаткування, амортизаційна політика і т. ін.).

Але на такому тлі все ще спотвореною продовжує залишатися вітчизняна система справляння податків, яка ігнорує засадничі принципи законності та

поєднання інтересів, а також працює на виконання поставлених завдань, використовуючи протизаконні методи.

Дослідження системних проблем функціонування механізму податкового регулювання в Україні, результати якого викладені у цьому параграфі, базуються переважно на результатах соціопитувань, проведених як авторитетними економічними організаціями, так і автором особисто.

Зазначений аналіз, передусім, привів нас до думки, що податкова політика в Україні тривалий час залишається найбільш проблемним фактором для ефективного ведення бізнесу та залучення інвестицій.

Аналіз індексу конкурентоспроможності України, який розраховує Всесвітній економічний форум, у 2013-2014 рр. доводить, що найбільш проблемними факторами для ведення бізнесу в країні поряд із корупцією та бюрократією є податкова політика, а саме податкове регулювання та розмір податків (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Найбільш проблемні фактори для ведення бізнесу в Україні у 2013-2014 рр. за рейтингом конкурентоспроможності [23]

№ п/п	Проблемний чинник	Частка (ступінь впливу)
1	Обмежений доступ до фінансів	16,7%
2	Корупція	15,5%
3	Державна бюрократія	13,4%
4	Податкове регулювання	11%
5	Політична нестабільність	10,1%
6	Розмір податків	8,4%
7	Валютне регулювання	4,2%
8	Незначні обсяги інновацій	4,1%
9	Інфляція	3,7%
10	Нестабільність державної влади	3,5%
11	Злочинність і крадіжки	2,5%
12	Нерозвинена інфраструктура	1,9%
13	Низький рівень охорони здоров'я	1,3%
14	Недостатня освіченість працівників	0,8%
15	Низька професійна етика	0,7%

Загалом, визначення ступеня впливу найбільш проблемних факторів для ведення бізнесу в країні оцінюється шляхом експертного опитування керівників підприємств та організацій.

Оскільки, корупція та державна бюрократія притаманні і податковій системі країни (як буде доведено нижче), можна стверджувати, що «система» податкового регулювання залишається найважливішою перешкодою для ефективного підприємництва та забезпечення конкурентоспроможності України. Цю тезу обґрунтовують в своїх працях багато вітчизняних дослідників [42].

Зазначена логіка підтверджується і дослідженням незалежних міжнародних організацій. Так, рейтинг умов ведення підприємницької діяльності Світового банку і Міжнародної фінансової корпорації «Ведення бізнесу» (Doing Business), серед інших показників враховує й індекс ефективності податкової системи. Складовими цього індексу є:

- кількість податкових та інших обов'язкових платежів;
- час, необхідний для їх нарахування та сплати;
- загальне податкове навантаження.

При цьому вихідні дані отримуються не виходячи із аналізу норм законодавства, а з практики їх застосування підприємцями на базі масштабного соціологічного опитування. Такий спосіб одержання інформації дає можливість стверджувати про її об'єктивність, а методи відбору, узагальнення та порівняння показників релевантно відображають ефективність і дієвість податкової системи України.

На жаль, за показником ефективності податкової системи, у рейтингу «Ведення бізнесу» Україна протягом декількох останніх років залишається аутсайдером серед світових економік.

Сьогодні, за оцінками консалтингової компанії PricewaterhouseCoopers, Україна належить до десяти країн з найскладнішими податковими системами. Податкове навантаження на економіку в Україні залишається на рівні 55,9%, тоді як у країнах Східної Європи та Центральної Азії та високорозвинених країнах – близько 40% (табл. 2.9).

Порівняння основних показників ефективності податкової системи України з країнами Східної Європи та Центральної Азії та високорозвиненими країнами у 2014 р. [334]

Показник	Україна	Східна Європа та Центральна Азія	Високорозвинені країни
Платежі, <i>кількість на рік</i>	28	26	12
Час, <i>годин на рік</i>	390	246	175
Податок на прибуток, %	11,2	9,0	16,1
Оподаткування праці, %	43,1	22,6	23,1
Інші податки, %	0,7	7,0	2,0
Загальний рівень податкового навантаження, % до прибутку	55,9	38,7	41,3

Водночас, за кількістю податків Україна посідає 91-ше місце у рейтингу серед 185 країн світу, обстежуваних щорічно Світовим банком, за податковим навантаженням – 154-те, а за витратами часу на адміністрування податку – 171-ше місце. Загалом серед груп країн, своїх найближчих сусідів – ЄС, ЦСЄ та СНД – Україна має найгірші оцінки ефективності податкової системи. Податкова політика залишається стримуючим чинником розвитку бізнесу, оскільки Україна за два роки перемістилася із 183-го місця, яке вона міцно тримала протягом останніх років, всього лиш на 164-те.

Отже, можна стверджувати, що, незважаючи на те, що певні зрушення у зв'язку із впровадженням податкової реформи відбулися, результат таких змін виявився порівняно незначним.

На нашу думку, слід також звернути увагу на ще одне дослідження Європейської бізнес-асоціації, яке також вказує на те, що основними проблемами для бізнесу в Україні залишаються:

- зростання податкового навантаження;
- корупція;
- відсутність верховенства права;
- відсутність дерегуляції, яка не введена в дію, а лише задекларована у нормативно-правових актах.

Так, відповідно до результатів третьої хвили опитування Європейської бізнес асоціації (далі, ЄБА), у IV кварталі 2012 р. - I кварталі 2013-го р. загальний показник якості податкової системи становив 2,32 бала за 5-ти бальною шкалою. Сотні європейських компаній, що брали участь в опитуванні, вважають, що невелике погіршення сталося за всіма напрямками. Загалом, за висновком ЄБА, українська влада не створила сприятливих умов для хорошого інвестиційного клімату у країні. При цьому 11% респондентів вважають за необхідне змінити ПКУ, а 4,5% підприємств рекомендують дотримуватися норм законодавства з паралельним запровадженням індивідуальної відповідальності інспекторів за неправомірні дії [334].

Для більш детального виявлення проблеми податкового регулювання, з якими стикається бізнес-середовище, автором дослідження спільно із Асоціацією платників податків Львівщини у період з 1 по 17 квітня 2014 р. було проведене власне соціологічне опитування. Спосіб проведення опитування – он-лайн анонімне анкетування, кількість респондентів – 153 (Додаток Є). Насамперед, ми пропонували респондентам оцінити якість податкового регулювання за такими його складовими як податкове навантаження, податкове законодавство, адміністрування податків, фіскальний тиск з боку органів ДПС та податкове обслуговування. При цьому, оцінювання пропонувалося здійснити за шкалою від 1 до 5, де оцінка «1» присвоювалася за складний, заплутаний і витратний елемент оподаткування, що створює значні перешкоди для ефективного ведення та розвитку бізнесу, а «5» – у випадку, якщо показник відповідає європейським принципам та є практично непомітним для ведення бізнесу (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Оцінювання якості податкового регулювання України

Показник	Оцінка
Податкове навантаження	2,77
Податкове законодавство	2,41
Адміністрування податків	1,42
Фіскальний тиск з боку органів ДПС	1,83
Податкове обслуговування	1,54

Джерело: розробка автора

Як бачимо, результати за усіма показниками не дотягують навіть до трійки. Проте, якщо податкове навантаження респонденти оцінюють у 2,77 бали, а податкове законодавство, що відповідає за економічні регулятори оподаткування у 2,41 і це є відносно середнім показником, то адміністративно-управлінські процедури справляння податків перешкоджають бізнесу значно більше. Підприємці стверджують, що фіскальний тиск, система адміністрування податків та податкове обслуговування є складним, заплутаним і витратним елементом оподаткування.

Для більш детального виявлення проблеми оподаткування ми запропонували підприємцям, що брали участь в опитуванні, проранжувати ті проблеми, з якими вони стикаються за ступенем впливу, присвоюючи найбільш значним і проблемним чинникам більш високий порядковий номер. Ті ж чинники, які на їхню думку, не присутні або не чинять впливу в ранжування не включалися. Опрацювання вихідних даних, крім рангу, дає можливість виявити ступінь впливу, де за 100%-е його значення приймається вплив того чинника, який усі учасники опитування поставили на перше місце – табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Основні проблеми податкового регулювання в Україні за ступенем важливості

Рейтинг	Проблема	Бальна оцінка, у % до максимальної
1	Високий рівень оподаткування трудових доходів	83,2
2	Обтяжливе податкове адміністрування	79,5
3	Корупція в органах ДПС	69,3
4	Складне та заплутане податкове законодавство	57,2
5	Надто високий загальний рівень оподаткування	32,1
6	Нестабільність податкового законодавства	27,7
7	Низька податкова культура в суспільстві	15,3
8	Інше	10,9

Джерело: розробка автора

Тобто, як видно з табл. 2.11, після надмірно високого рівня оподаткування трудових доходів, про що вже йшла мова у попередніх параграфах, практично всі

учасники дослідження, найбільш проблемними підприємці вважають фактори справляння податків.

Обтяжливе податкове адміністрування виявилось на другому місці у рейтингу важливості проблем оподаткування. Під податковим адмініструванням маються на увазі дії підприємців, пов'язані із нарахуванням на сплату податків. Чим складнішим та заплутанішим є законодавство та процедури нарахування і чим частіше необхідно подавати декларації та сплачувати податки, тим більше необхідно на них часових та фінансових затрат підприємців. Експерти МФК у своєму дослідженні зазначають, що на адміністрування податків український бізнес щорічно витрачає більше 4 млрд. гривень. Так, у період з 2009 по 2011 рр., приватний бізнес, окрім сплати, безпосередньо, податків та зборів, передбачених законодавством, витратив ще як мінімум 8,8 млрд. гривень на заходи, пов'язані з їх адмініструванням, що становить приблизно 1% ВВП України за 2012 р. [334]. Дисбаланси податкової системи України створюють нерівномірні податкові навантаження та, як результат, призводять до збільшення тіньового сектору економіки, ухилення від оподаткування та зменшення податкових надходжень.

Деяка позитивна динаміка простежувалася у 2012-2013 рр. у зв'язку із проведенням ряду реформ у сфері оподаткування. Так, зокрема, процедуру оподаткування в Україні полегшено шляхом впровадження можливості електронного подання даних і оплати для середніх і великих підприємств. При цьому, якщо раніше в Україні автори доповіді налічували 135 податкових платежів і зборів для середнього підприємства, на обслуговування яких витрачалось 657 годин на рік, то станом на 1 червня 2012 р. кількість платежів скоротилася до 28, а витрати часу – до 491 години на рік. У зв'язку із цим Україна покращила позиції у сфері оподаткування у 2012 р. на 18 рядків і піднялася з останнього – 183-го, на 165-те місце у рейтингу [333]. Більш детально податкові реформи в Україні та інших країнах світу за рейтингом Світового Банку подано у Додатку Ж.

Складність адміністрування податків корелює теж і з показником складності та заплутаності законодавства. Оскільки, підприємцям необхідний час

та ресурс не тільки для того, аби фахово та компетентно нарахувати та оптимізувати податки, але й відстояти свої позиції в судах. Аналізуючи проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби, візьмемо до уваги інформаційний лист Вищого адміністративного суду, підготований на підставі вивчення та узагальнення причин скасування Верховним Судом України судових рішень Вищого адміністративного суду України [18]. Цей досить об'ємний документ, по суті, присвячений лише одній проблемі застосування податкового законодавства, а саме оцінці правомірності формування платниками податку сум податкового кредиту з ПДВ, а також сум бюджетного відшкодування з цього податку. Проблеми застосування законодавства пов'язані, найперше, з тим, що податкові правила, викладені у Податковому кодексі, містять дуже багато винятків у формі пільг для окремих категорій платників, видів діяльності, строків, нульових ставок, вирахувань, податкових канікул, методів обліку і т. ін.

Згідно з індексом ЄБА, адміністрування податків все ще залишається важким для бізнесу, а податкове законодавство не сприяє залученню інвестицій та веденню бізнесу 61% підприємств. В той же час 85% українського бізнесу визнає, що без хабаря в країні не обійтись. Такі дані наводила компанія Ernst&Young у дослідженні корпоративного шахрайства й корупції у країнах Європи у 2013 р. Проте, вже у 2014 р. результати змінилися і на запитання «Як ви вважаєте, чи застосовне дане твердження до ситуації у вашій країні? Хабарництво / корупція значно поширені при веденні бізнесу в цій країні» в Україні ствердно відповіли вже 60% респондентів [355].

Опитування проводилося у період з листопада 2013 р. по лютий 2014 р. у 59 країнах. Очевидно, на результати сприйняття хабарництва і корупції в Україні в цей період вплинули політичні події. Першість у цьому рейтингу серед європейських країн тримають бізнесмени Греції – 72% менеджерів у країні визнають підкуп та хабар звичною справою. Друге місце серед європейських країн посіла Італія та Чехія (69%). Не дуже відрізняється у кращий бік ситуація в

Словаччині, Угорщині, Сербії та Росії – понад 60% їхніх бізнесменів-респондентів визнають поширену в їхніх країнах корупцію [355].

Дослідження Transparency International у 2013 р. поставило Україну на перше місце в Європі за рівнем корупції і п'ятою найбільш корумпованою серед держав СНД. За розрахунками цієї організації, у 2013 р. з оборотів бізнесу та державної скарбниці щорічно, корупційним шляхом, чиновники отримували мінімум 160 млрд. грн.

За твердженням прем'єр-міністра України Арсенія Яценюка, через корупцію в ДФС України держбюджет не доотримав 5 млрд. грн. доходів у червні 2014 р. [141].

Як показують результати нашого опитування (рис. 2.14), 63,5% підприємців принаймні один раз давали хабаря представникам податкових органів.

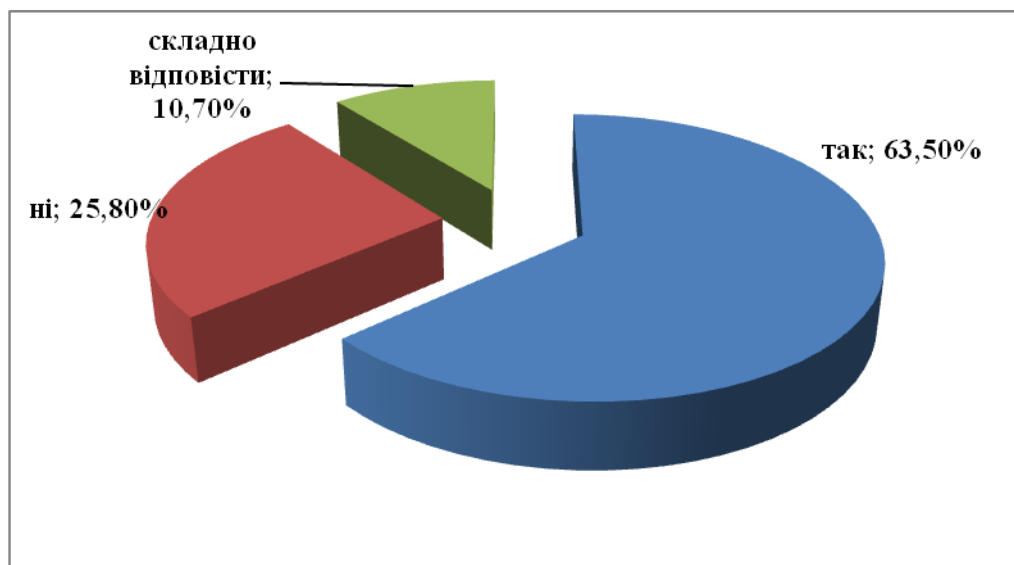


Рис. 2.14. Розподіл відповідей респондентів при відповіді на запитання «Чи давали Ви коли-небудь хабаря представникам органів податкової служби?»

Джерело: розробка автора

На запитання щодо мотивів, які спонукали підприємців давати хабаря представникам податкової служби, 61,1% відповіли, що через фіскальний тиск в них не було іншого вибору, а майже 37% це зробили з метою власної вигоди (табл. 2.12).

Мотиви підприємців при сприянні корупційним діям представникам ДПС

<i>Запитання:</i>	
Якими мотивами Ви керувалися, коли давали хабаря представникам ДПС?	
<i>Відповідь</i>	<i>% ствердних відповідей</i>
Не було іншого вибору, такі схеми роботи податківців	61,1
Бажання мінімізувати оподаткування	10,6
Бажання уникнути обтяжливої перевірки і виявлення помилок у звітності	25,5
Бажання уникнути відповідальності за порушення законодавства	0,5
Інше	2,3

Джерело: розробка автора

У своїй дисертаційній роботі, присвяченій протидії корупції в системі податкових відносин, В. В. Бавін робить висновок, що «складність проблеми корупції полягає в тому, що в Україні це не просто економічний, а політико-економічний феномен. Корупційні відносини бізнесу, насамперед великого, і влади являють собою, висловлюючись біологічною термінологією, явище мутуалістичного (взаємовигідного) симбіозу. Для бізнесу такі відносини – це можливість участі в «розпилуванні» державних коштів, усунення конкурентів силами репресивних органів тощо. Для окремих представників влади – це, окрім зростання персональних прибутків, можливість фінансування і контролю політичного процесу, здійснення «політичних інвестицій» тощо. У цьому сенсі корупція в податкових відносинах є не причиною, а наслідком функціонування корумпованої владно-економічної вертикалі» [29, с. 10].

Фахівці ЄБА відзначали у 2012-2013 рр. значне посилення фіскального тиску. Це викликало сильні труднощі в діяльності 30% респондентів. Надмірний податковий тиск на бізнес, на думку експертів, виявлявся у зростанні частки податкових надходжень у ВВП, яка у 2012 р. збільшилася до 25%. ДПС продовжувала неправомірні дії, забороняючи перенесення збитків минулих років, а також відшкодовуючи ПДВ тільки після повернення 50-70% цих сум в якості передоплати податку на прибуток або купівлі держоблігацій [241].

Результати нашого опитування показали, що 77,3% респондентів відчували на собі прояви фіскального тиску (рис. 2.15).

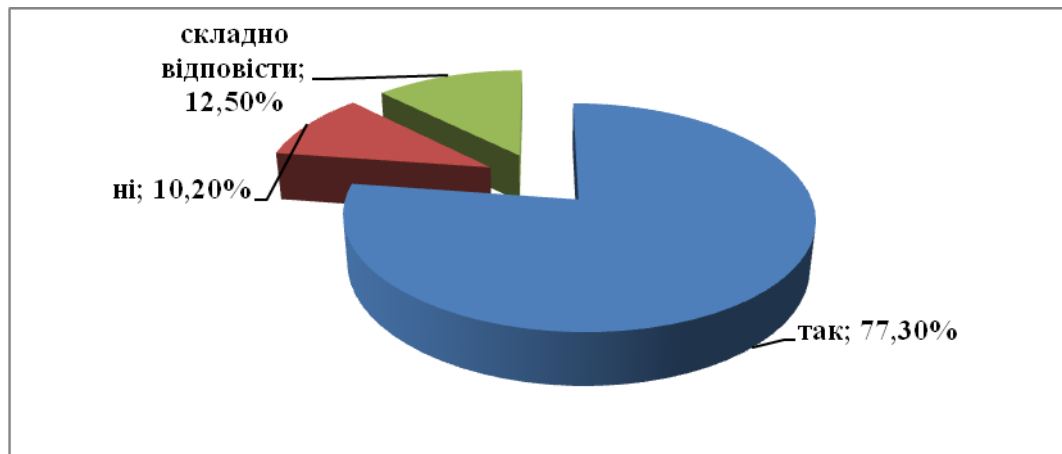


Рис. 2.15. Розподіл відповідей респондентів на запитання «Чи відчували Ви у практиці своєї підприємницької діяльності тиск з боку представників податкових органів?»

Джерело: розробка автора

Формами прояву фіскального тиску, за результатами нашого опитування, підприємці визначили «пропозиції» сплатити податки авансом, необґрунтовані інформаційні запити, обтяжливі перевірки, встановлення «завдань» за платежами у бюджет, відмови або штучні перепони під час подання декларації, упереджені рішення податкових органів, залучення податкової міліції (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Форми прояву фіскального тиску з боку органів ДПС

<i>Запитання:</i>	
У чому виявлявся тиск з боку представників ДПС?	
<i>Відповідь</i>	<i>% ствердних відповідей</i>
«Пропозиції» сплатити податки авансом	79,4
Необґрунтовані інформаційні запити	52,3
Обтяжливі перевірки	45,9
Встановлення «завдань» за платежами у бюджет	42,7
Відмови або штучні перепони під час подання декларації	24,1
Упереджені рішення податкових органів	10,5
Залучення податкової міліції	8,7
Інше	5,0
Не було проявів фіскального тиску	10,2

Джерело: розробка автора

Отже, корупційні зловживання та надмірний тиск податкового навантаження вважають одним з найважливіших факторів, які стимулюють розвиток тіньової економіки. Окрім цього, суттєвим чинником її збільшення є деформація податкової політики, що проявляється у нерівномірності розподілу податкового навантаження. Оскільки, зменшення податкового тягара може призвести до дефіциту бюджетів усіх рівнів, навантаження покладається на законслухняне населення. Тобто, надмірне податкове навантаження – природний результат діяльності держави, неспроможної забезпечити реальний збір податків і прагнучої компенсувати скорочення податкової бази [34, с. 92-93].

Тінізація економіки, за офіційними оцінками Мінекономіки України залишається на високому рівні та сягає 35% офіційного ВВП. Експерти оцінюють її в обсязі 45% від ВВП. У зв'язку з цим, за підрахунками консалтингової компанії Boston Consulting Group, українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд. дол. США, приховуючи майже 20% прибутку від сплати податків. Співвідношення податкових втрат до ВВП сягає 20%, і за цим показником Україна в лідерах серед інших країн рейтингу. Лише формалізовані обсяги податкових пільг перевищують 50 млрд. грн. Відповідно до розрахунків західних фахівців, критичним для країни є щорічний обіг у сфері тіньового бізнесу на рівні 15-35% ВВП. Якщо обіг тіньового бізнесу перевищує 30% ВВП, а кількість працюючих на нього – 40% ВВП, то така економіка втрачає керованість [277, с. 185].

За різними оцінками, рівень тінізації економіки становить у високорозвинених країнах 17% ВВП, у країнах з перехідною економікою – понад 20%, а в країнах, що розвиваються – понад 40%. Відповідно до аналітичного матеріалу Світового банку «Shadow economies all over the world, new estimates for 162 countries from 1999 to 2007», опублікованого у жовтні 2010 р., частка тіньової економіки в українському ВВП є найвищою в Європі – на рівні 46,8% від офіційного показника ВВП. Разом з Україною, трійку європейських лідерів з рівня тінізації складають Білорусь (43,3%) та Молдова (44,3%), на четвертому місці йде Росія (40,6%). При цьому, середній показник по 162 країнах, що були

взяті для оцінки, дорівнював 31% при максимальному показнику серед усіх країн у 62,7% [361].

За оцінками ДПС України, опублікованими в ході презентації Концепції реформування податкової системи, обсяг тіньового сектору економіки становить, як мінімум, 350 млрд. грн. на рік. Цей обсяг розподіляється наступним чином: 170 млрд. грн. становить зарплата в «конвертах», 100 млрд. – доходи власників активів – виведення безготівкових коштів у готівкову форму або на іновалютні рахунки в іноземних банках, 35 млрд. – неофіційні платежі, 45 млрд. грн. – послуги тіньового сектора [266]. Відзначимо, що такі оптимістичні оцінки тіньового сектора можуть виявитися значно заниженими. За оцінками Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, інтегральний рівень тіньової економіки вперше вийшов за межі порогового значення (30% від ВВП), починаючи з 2008 р., коли він становив 35 % (рис.2.16).

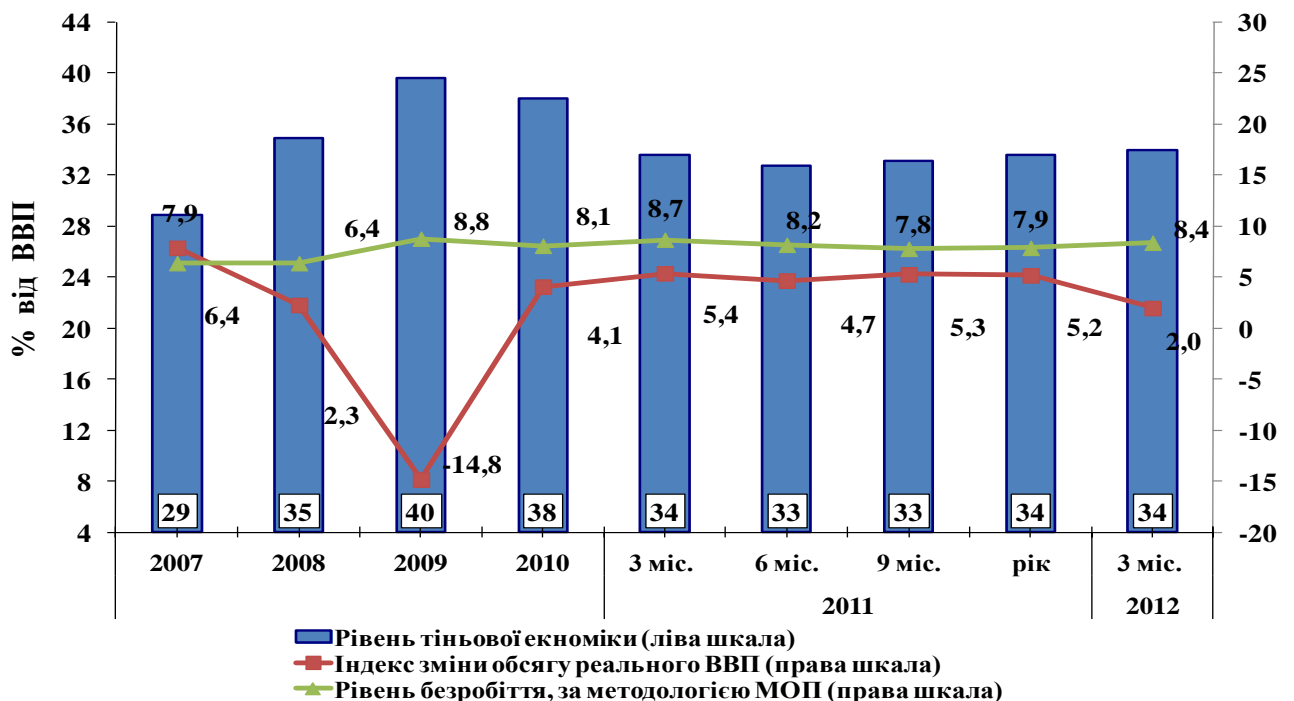


Рис. 2.16. Інтегральний показник рівня тіньової економіки в Україні (у % від обсягу офіційного ВВП), темпи приросту/зниження рівня реального ВВП (у % до попереднього року) та рівень безробіття (за методологією МОП) [218; 225]

Отже, рівень тінізації економіки протягом останніх чотирьох років коливається у межах 33-40% і продовжує перебувати у небезпечній зоні серед показників, які характеризують стан макроекономічної безпеки в державі.

Методика розрахунку інтегрального рівня тіньової економіки, затвердженої наказом Мінекономіки від 18.02.2011 № 123, базується на основі розрахунку тінізації за фінансовим, монетарним, економічними методами і методом «витрати населення – роздрібний товарооборот» [17]. Однак, різновекторність тенденцій зміни обсягу тіньової економіки за різними методами вказує на те, що кожен метод розрахунку охоплює певну сферу національної економіки (згідно з різною часткою в ній нелегального сектору), а тому лише інтегральний показник рівня тіньової економіки може служити комплексним індикатором такого явища, як тіньова економіка.

Аналізуючи динаміку тіньового сектора економіки протягом кількох років, можемо зазначити, що вона безпосередньо залежить від економічної ситуації в країні. Так, у період негативного впливу світової фінансової кризи (2008–2009 рр.) певна частина бізнесу з метою збереження виробництва та зменшення розмірів збитків проводила політику мінімізації витрат за рахунок ухилення від сплати податків і зменшення суми обов'язкових платежів. Тобто, тіньовий сектор виконував роль «амортизаційної подушки» для корпоративного сектора та домогосподарств в умовах економічної кризи. Сьогодні, з поліпшенням загальноекономічної ситуації, відзначається перехід цієї частини бізнесу до легального сектора та поступове наближення рівня тіні до докризових значень (28% у 2005-2007 рр.).

Тіньовий обіг найбільше присутній у таких сферах діяльності: торгівля (80%), будівництво (66%), нерухомість (60%), гральний бізнес (53%), громадське харчування (53%), засоби масової інформації (53%), транспорт та перевезення (46%). У торгівлі підакцизними товарами значну частину становлять невраховані обсяги тютюнових, лікєро-горілочаних та інших виробів. Досить високим є рівень корумпованості у сферах, які здійснюють постачання енергоносіїв, землевідведення під будівництво, операції з комерційною нерухомістю (оренда)

та приватизацією державного майна. Згідно з даними Інституту стратегічних досліджень НАН України частка зайнятих у неформальному секторі економіки у 2008 р. становила 21,8% від загальної кількості зайнятих [277, с. 234].

Згідно із дослідженням Мініекономрозвитку, найбільшу тінізацію економіки відображає метод «витрати населення – роздрібний товарообіг», і становить 44% [103]. За оцінками експертів, реальні зарплати українців «у конвертах» можуть бути у 3-4 рази вищими, аніж офіційні, які, зазвичай, тримаються на мінімально дозволеному рівні.

Член парламентського комітету з питань підприємництва Ксенія Ляпіна каже, що за масштабами, за охопленням кількості економічних суб'єктів, «конвертована» зарплата, так само як і хабарі дрібним чиновникам, є, безумовно, найбільшою складовою тінізації економіки. Це пов'язано із високим рівнем нарахування соціальних внесків, які, фактично, сьогодні є найбільшими «податками», що сплачуються в Україні. Водночас, якщо оцінювати за сумами грошей, залучених в оборудках, то найбільшими складовими тінізації є система відшкодування ПДВ та деякі галузеві проекти, особливо у будівництві і транспорті [94].

Розглянемо найбільш поширені на сучасному етапі способи злочинної діяльності у сфері оподаткування з урахуванням видів податків, особливостей фінансово-господарської діяльності. Як показує аналіз джерел, механізми ухилення від сплати податків можна згрупувати за спільними ознаками у такі форми:

1) ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів шляхом приховування (заниження) сум грошових коштів, отриманих від реалізації продукції;

2) ухилення від сплати податків шляхом перерахування доходу від реалізації продукції з використанням розрахункових рахунків;

3) ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат, які відносяться до собівартості продукції;

- 4) ухилення від сплати податків та вчинення інших злочинів з використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва;
- 5) ухилення від сплати податків шляхом підробки документів;
- 6) ухилення від сплати податків шляхом повного приховування об'єктів оподаткування;
- 7) ухилення від сплати податків шляхом вчинення незначного (ст. 215 ЦК України), фіктивного (ст. 234 ЦК України) чи удаваного (ст. 235 ЦК України) правочину;
- 8) ухилення від сплати податків шляхом безпідставного користування пільгами з оподаткування;
- 9) припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності з метою ухилення від сплати податків [29; 101; 126; 303].

Більш детально механізми ухилення від сплати податків висвітлені у Додатку 3.

Найбільш поширеними способами приховування змісту злочинної діяльності щодо ухилення від сплати податків є виконання таких дій:

- неподання чи несвоєчасне подання податкової декларації, розрахунку податків та інших документів звітності, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків;
- надання податкової декларації про відсутність об'єктів оподаткування;
- проведення господарських операцій з використанням готівкового обігу;
- надання письмової інформації до податкових органів про відсутність фінансово-господарської діяльності та об'єктів оподаткування;
- відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій пізніше звітного періоду;
- відкриття та використання декількох розрахункових рахунків у банківських установах;
- проведення розрахунків за виконані господарські операції з використанням особистих рахунків у банківських установах;

- дострокове припинення дії договору страхування працівників підприємства;
- сплата грошових коштів на адресу страхової компанії як взаємозалік з іншим підприємством;
- реалізація товару (продукції) під виглядом благодійності;
- використання можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва [101].

В процесі нашого опитування ми теж вирішили поставити підприємцям запитання щодо використання ними методів податкової оптимізації – табл. 2.14. Проте слід врахувати той факт, що може існувати похибка в достовірності результатів, оскільки всі ці способи є протизаконними і, незважаючи на анонімність опитування, підприємці все ж могли відповідати не до кінця чесно.

Таблиця 2.14

Використання підприємцями незаконних способів податкової оптимізації

<i>Запитання:</i> Чи користувались Ви коли-небудь такими можливостями податкової оптимізації? Якщо так, то відзначте, будь-ласка, відповідні способи:	
Відповідь	% ствердних відповідей
нелегальне працевлаштування і виплата заробітної плати	25,4
заробітна плата «у конвертах»	52,3
готівкові розрахунки	45,9
невідображення у податковому обліку усіх господарських операцій або ж їх неповне відображення	42,7
реалізація продукції під виглядом благодійності	10,1
використання конвертаційних центрів	10,5
використання офшорних схем	2,7
фіктивний експорт для відшкодування ПДВ	2,7
фіктивні угоди	12,3
фіктивне банкрутство	0
ніколи не вдавався до подібних схем	37,7

Джерело: розробка автора

Тінізація економіки нерозривно пов'язана з падінням обсягів виробництва і зростанням безробіття в офіційній економіці. Одним із рушійних мотивів

тінзації економіки є падіння офіційних доходів громадян, наслідком чого є ухилення від сплати податків і пошук неофіційних джерел доходів.

При відсутності офіційної державної політики, спрямованої на обмеження податкового та адміністративного тиску, суб'єкти економічної діяльності вирішують це неофіційним шляхом, виводячи відносини між споживачем і виробником, а також отримувані ними доходи поза межі офіційного сектору економіки [289, с. 47-48].

Узагальнюючим чинником, який формує тіньову економіку, є політична невизначеність у країні та масова недовіра громадян до всіх гілок влади.

Отож, можна констатувати, що в Україні сформувалась «унікальна» податкова система, ознаками якої є:

- бюрократична система адміністрування податків;
- нестабільне та заплутане законодавство;
- ухилення від сплати податків;
- подвійна бухгалтерія;
- корупція та хабарництво;
- фіскальний тиск з боку органів ДПС;
- низька податкова культура у суспільстві.

Як показують результати аналізу, оцінка проведення податкової реформи не може бути однозначною, відображаючи ряд позитивних і негативних тенденцій. Поряд із зростанням податкових надходжень до державного бюджету, ліквідації заборгованості за відшкодуванням ПДВ, запровадженням системи електронної звітності, є ряд тривожних сигналів.

Так, зокрема, процедура справляння податків стала більш жорсткою, відсутні зрушення у подоланні проблем корупції та тінзації економіки, існує значний податковий тиск при оподаткуванні трудових доходів.

Висновки до розділу 2

1. Ретроспективний аналіз процесу становлення податкової системи України вказує на те, що при проведенні змін необхідно враховувати й історичну обумовленість податкової системи України, яка сягає своїм корінням у систему доходів державного бюджету колишнього СРСР, і вимоги становлення в країні ринкової економіки та її європейської інтеграції.

Застосування історичного методу дало змогу автору типізувати та періодизувати хронологію становлення податкової системи за сукупністю спільних ознак в Україні на чотири етапи:

- «формотворчий» – 1992-1995 рр.;
- «карно-експериментальний» – 1996-2000 рр.;
- «ліберально-реформістський» – 2000-2010 рр.,
- «системно-концептуальний» – з 2011 р.

2. Статистичний аналіз виконання зведеного бюджету та позабюджетних фондів України свідчить про зростання податкових надходжень 2007-2012 рр., відносну стабільність податкової бази в розрізі бюджетоутворюючих податків, а також деяку диспропорцію в структурі надходжень – превалювання податків з трудових доходів над непрямими податками на споживання та оподаткуванням капіталу.

Порівняння з європейськими системами доводить, що, в цілому, розмір податкового навантаження на економіку, структура податкових надходжень, природа та механізми справляння ключових податків України мають ознаки європейської податкової системи, а незначні відмінності пов'язані із перехідним характером системи оподаткування в Україні й інертністю реформування фінансування соціальної сфери на принципах страхування. Виявлено резерви зростання надходжень за ПДВ, акцизним збором, податком з прибутку підприємств та необхідність скорочення надмірного податкового навантаження на трудові доходи.

3. Узагальнення досліджень рейтингів міжнародних організацій свідчить про те, що податкова система України є однією з найбільш складних, витратних та заплутаних в світі, що створює значні перешкоди для підприємницької діяльності, та потребує реформування.

Результати проведеного автором соціологічного опитування вказують на те, що в Україні сформувалась унікальна податкова система, ознаками якої є: бюрократична система адміністрування податків; нестабільне та заплутане законодавство; ухилення від сплати податків; подвійна бухгалтерія; корупція та хабарництво; фіскальний тиск з боку податкових органів; низька податкова культура у суспільстві.

При написанні даного розділу дисертаційного дослідження, автором використано результати власних розробок у наукових статтях, за наступною тематикою робіт:

- «Аналіз регулюючого впливу податку на прибуток підприємств на економіку»;
- «Оцінювання результативності реформування податкової системи України»;
- «Реформування податку на доходи фізичних осіб: аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду».

А також використано наступні теми тез, які доповідались на міжнародних наукових конференціях:

- «Моделювання податків, як обов'язкових внесків на основі принципу платоспроможності»;
- «Соціальні наслідки податкового реформування в Україні»;
- «Аналіз інтегральних індексів оцінювання якості податкового регулювання в Україні»;
- «Особливості оподаткування доходів фізичних осіб в Україні»;
- «Аналіз методів податкового навантаження підприємств».

РОЗДІЛ 3

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Моделювання регулюючого впливу податкової системи України на економічне зростання

При формуванні концептуальних засад вдосконалення механізму податкового регулювання, на наш погляд, важливим з наукової точки зору, є встановлення можливих взаємозалежностей між об'єктивними кількісними характеристиками податкової системи та показниками, що характеризують розвиток економіки в цілому. При проведенні дослідження, яке буде висвітлено в цьому параграфі, ми ґрунтувалися на гіпотезі, що податкова система в країні чинить вплив на процеси інвестування, тінізації економіки та стимулює виробництво до розширення, тим самим ініціюючи процеси економічного зростання в усіх сферах.

Ідея, що податки впливають на економічне зростання, стала політично спірним предметом численних дискусій у пресі і серед різноманітних суспільних груп. Зарубіжні та вітчизняні науковці намагаються дослідити ці взаємозв'язки [54; 104; 106; 228; 258]. В економічній теорії існує ряд конкуруючих концепцій про те, що саме є двигуном економічного зростання. Деякі прихильники кейнсіанства вважають ключовим чинником попит, інші – неокласики – фактори пропозиції, треті – схиляються до визнання однаково важливими обох чинників або знаходять свої унікальні першопричини. Факти, історичні та географічні зміни ключових параметрів, повинні були б з часом розв'язати дискусійні питання, але економіка є настільки складною, що практично будь-яка теорія може знайти певну підтримку в обраних даних.

Наприклад, Дослідницька служба Конгресу підтвердила теорію про те, що податки не мають жодного впливу на економічне зростання. Проаналізувавши досвід США часів Другої світової війни і зміни граничної ставки на доходи

фізичних осіб, вони дійшли висновку, що найвищі темпи економічного зростання припали на 1950-і рр., коли максимальна ставка була більше, ніж 90% [342]. Проте, цей статистичний аналіз проведений з абстрагуванням від багатьох важливих параметрів, у тому числі: зміни в податковій базі, для якої застосовується індивідуальний прибутковий податок; зміни інших податків, зокрема, податку на прибуток корпорацій; розгляд короткострокових, а не довгострокових наслідків податкової політики, а також зворотної залежності, в результаті чого економічне зростання впливає на рівень податкових ставок. Всі ці проблеми добре відомі в науковій літературі і були розглянуті в різних напрямках.

Хоча, існують також і різні методи та джерела даних, результати яких послідовно вказують на значний негативний вплив податків на економічне зростання навіть після врахування інших факторів, таких як державні витрати, умови бізнес-циклу і грошово-кредитної політики. Зреферувавши двадцять шість таких досліджень, починаючи з 1983 р., робимо висновок, що двадцяти трьом дослідникам вдалося знайти негативний вплив податків на економічне зростання. У тих дослідженнях, які виділяють різні види податків, вплив податку на прибуток корпорацій виявився найбільш «шкідливим», далі – вплив особистого прибуткового податку, податків на споживання і майно [367].

Ми, у нашому дослідженні, теж маємо на меті виявити можливі взаємозв'язки між податковою політикою та показниками економічного зростання. Для цього проведемо дослідження за такими етапами:

- 1) відбір незалежних змінних, що характеризують параметри податкової системи України;
- 2) вибір методу проведення статистичного аналізу;
- 3) відбір залежних змінних – економічних показників, що характеризують безпосередньо або опосередковано економічне зростання в Україні;
- 4) виявлення кореляційних залежностей між рядами даних;

5) у випадку якщо проведений кореляційний аналіз виявить тісні залежності – побудова регресійної моделі, що дасть змогу кількісно описати вплив між окремим параметрами.

На першому етапі, при відборі вихідних параметрів ми орієнтувалися на авторитетне дослідження Світового банку «Ведення бізнесу», що проводиться щорічно для більш, ніж 180 країн світу (Додаток К). Поряд з іншими показниками, індекс аналізує податки і обов'язкові відрахування, які підприємство середніх розмірів повинно сплатити у відповідному році, а також адміністративний тягар, пов'язаний зі сплатою податків і відрахувань. Проект був розроблений і здійснений у співпраці з «PricewaterhouseCoopers» (PwC). У число розглянутих податків і відрахувань входять податок на прибуток або на доходи корпорацій, відрахування на соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем, податки на власність, податки на передачу власності, податок на дивіденди, податок на приріст вартості капіталу, податок на фінансові операції, податки на збір відходів, податки на транспортні засоби та дорожні податки, а також будь-які інші дрібні податки чи збори [333].

Основними показниками ефективності податкових систем фахівцями Світового банку обрано:

- 1) сукупну податкову ставку (% від комерційного прибутку);
- 2) кількість податкових платежів на рік;
- 3) час, необхідний для нарахування і сплати податкових платежів на рік.

Сукупна податкова ставка визначає суму податків і обов'язкових внесків, яку компанії сплачують як частку від комерційного прибутку після обліку законних податкових пільг і звільнень. Утримані податки (наприклад, ПДФО) або зібрані та перераховані до податкових органів (зокрема, ПДВ) виключено. Податки, що включаються в розрахунок податкової ставки, можна розділити на 5 категорій:

- податок на прибуток або доходи корпорацій;
- відрахування на соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем (до яких належать усі обов'язкові відрахування,

навіть якщо вони виплачуються приватній структурі, такий як приватний пенсійний фонд);

- податки на власність;
- податки з обороту;
- інші податки (такі як, муніципальні збори, податки на транспортні засоби).

Показник податкової ставки створений для представлення комплексної оцінки всіх витрат, які несе підприємство у зв'язку з оплатою всіх податків. При розрахунку податкової ставки, фактично, податок, який підлягає сплаті, ділиться на комерційний прибуток.

Показник податкових платежів відображає загальну кількість сплачених податків і відрахувань, метод сплати, частоту сплати, частоту подання звітності та кількість відомств, задіяних у процесі. Він включає в себе такі податки як:

- податок на прибуток;
- ПДВ;
- ПДФО, що сплачуються самими співробітниками.

Хоча вони не впливають на звіти про прибутки і збитки компаній, вони збільшують адміністративний тягар, пов'язаний з дотриманням вимог податкової системи, і тому враховуються в показнику податкових виплат.

Час враховується в годинах на рік. Цей показник відображає час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату трьох основних видів податків і відрахувань:

- податку на прибуток;
- ПДВ;
- ПДФО, включаючи відрахування на соціальне забезпечення.

Час на підготовку включає час на збір всієї інформації, необхідної для розрахунку суми до оплати.

Показники ефективності функціонування податкової системи України за рейтингом «Ведення бізнесу» протягом 2006-2012 рр. зведено у табл. 3.1. Ці

значення будуть описувати незалежні змінні при визначенні впливів на економічне зростання.

Таблиця 3.1

Показники ефективності функціонування податкової системи за рейтингом «Ведення бізнесу»

Рік	Загальна кількість податкових платежів	Час на адміністрування (годин на рік), всього	Середньозважена ставка оподаткування, %
2006	98	2 185	60,30%
2007	99	2 085	57,30%
2008	99	848	58,40%
2009	147	736	57,20%
2010	135	657	55,50%
2011	135	657	57,10%
2012	28	491	55,40%
2013	28	390	54,90%

Джерело: розробка автора на основі [333; 334]

На другому етапі проводимо вибір методології для визначення взаємозв'язків. Оскільки, доступними є вихідні параметри лише за останні сім років, тобто ряди даних включають лише сім значень, то найбільш адекватним в даному випадку, на нашу думку, є використання рангового коефіцієнта кореляції Спірмена.

Ранжування – це процедура впорядкування об'єктів вивчення, яка виконується на основі переваги. Ранг – це порядковий номер значень ознаки, розташованих у порядку зростання їх величин. Якщо окремі значення ознаки мають однакову кількісну оцінку, то ранг всіх цих значень приймається рівним середньому арифметичному від відповідних номерів місць, які визначають. Дані ранги називаються «зв'язними».

Серед непараметричних методів оцінки тісноти зв'язку найбільше значення мають ранговий коефіцієнт Спірмена (ρ). Цей коефіцієнт може бути використаний для визначення тісноти зв'язку як між кількісними, так і між якісними ознаками за умови, якщо їх значення будуть впорядковані або

проранжовані за ступенем зменшення або зростання ознаки. Для визначення коефіцієнта рангової кореляції використовується формула Спірмена. Оскільки існують зв'язні ранги (значення рангів повторюються), дана формула набуде вигляду:

$$\rho = \frac{\sum(x_1 - \bar{x})(y_1 - \bar{y})}{\sqrt{\sum(x_1 - \bar{x})^2 \sum(y_1 - \bar{y})^2}} \quad (3.1)$$

Алгоритм розрахунку коефіцієнта парної кореляції:

- 1) записують вихідні дані в два варіаційних ряди – «х» та «у»;
- 2) обчислюють середню арифметичну ряду «х» і «у»;
- 3) визначають різницю між членом ряду і середніми величинами;
- 4) перемножують різниці ряду «х» і «у» між собою;
- 5) знаходять суму перемножуваних різниць (з урахуванням арифметичного знаку);
- 6) зводять квадрат кожну різниця (відхилення) ряду «х» і «у»;
- 7) визначають суму квадратів відхилень (різниць) для ряду «х» і в окремо;
- 8) підставляють отримані дані у вихідну формулу і обчислюють коефіцієнт парної кореляції.

Коефіцієнт кореляції набуває значень у межах ± 1 , тобто $1 \geq \rho \geq -1$. Чим ближче $\rho \rightarrow 1$, тим більша узгодженість між результатами тестування, від'ємне значення ρ свідчить про протилежну узгодженість, а саме:

- зв'язок відсутній, коли $\rho = 0$;
- зв'язок слабкий: $\rho =$ від 0 до +0,29 (прямий зв'язок) та $\rho =$ від 0 до -0,29 (зворотній зв'язок);
- зв'язок середній: $\rho =$ від +0,3 до +0,69 (прямий зв'язок) та $\rho =$ -0,3 до -0,69 (зворотній зв'язок);
- зв'язок сильний: $\rho =$ від +0,7 до +0,99 (прямий зв'язок) та $\rho =$ -0,7 до -0,99 (зворотній зв'язок);
- повна взаємозалежність: $\rho = +1$ (прямий зв'язок) та $\rho = -1$ (зворотній зв'язок).

На третьому етапі нашого економетричного дослідження проводимо відбір показників – залежних змінних.

Економічне зростання є центральною економічною проблемою, що стоїть перед усіма країнами. За його динамікою судять про розвиток національних економік, про життєвий рівень населення та про те, як вирішуються проблеми обмеженості ресурсів. Економічне зростання – це основний показник розвитку і добробуту будь-якої країни, одна з основних макроекономічних цілей.

Для приведення показника із номінального в більш реальний вимір, було вирішено перевести показник виробництва ВВП України у дол. США за поточним курсом.

Валовий внутрішній продукт (ВВП) – це сума доданих вартостей усіх її виробників. *Додана вартість* – це вартість валового продукту виробників за вирахуванням вартості проміжних товарів і послуг, що споживаються під час виробництва, перед поданням звіту щодо споживання основного фонду на виробництво. Внесок кожної галузі в приріст виробництва в економіці вимірюється за обсягом доданої вартості в галузі.

Під *економічним зростанням* прийнято розуміти збільшення обсягів товарів і послуг, створених за певний період. У зв'язку із цим, доцільно в наш аналіз включити зміну ВВП України протягом аналізованого періоду 2006-2013 рр. – табл. 3.2.

ВВП на душу населення (дол. США за поточним курсом) – це валовий продукт, розділений на середньорічне населення. ВВП – це сума валової вартості, яку додають усі виробники-резиденти, плюс податки на продукцію, мінус будь-які субсидії, не включені до вартості продуктів. Вирахування на знецінення виготовлених активів, вичерпання та деградацію природних ресурсів не здійснюються.

Дані наведено в гривнях та доларах США за поточним курсом. Доларові показники для ВВП конвертуються з місцевих валют за офіційними однорічними валютними курсами.

Таблиця 3.2

Валовий внутрішній продукт України у 2006-2013 рр.

Показники	Валовий внутрішній продукт		Валовий внутрішній продукт у розрахунку на одну особу	
	млн. грн.	млн. дол. США	грн.	дол. США
2006	544153	107753,1	11630	2303,02
2007	720731	142719,0	15496	3068,61
2008	948056	179992,4	20495	3891
2009	913345	117227,8	19832	2545,48
2010	1082569	136418,6	23600	2973,98
2011	1302079	163422,5	28 488	3575,51
2012	1 408 889	176308,8	30825	3866,99
2013	1 454 931	182094,0	31984	4007,0

Джерело: розробка автора на основі [217; 218]

Розрахуємо взаємозалежності між показниками зміни ВВП України та ВВП на одну особу та показниками, що характеризують податкове регулювання в Україні (кількість платежів, час на сплату, середню ставку оподаткування) за допомогою коефіцієнта Спірмена. Результати розрахунків подано у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Результати розрахунку коефіцієнта Спірмена для показників ВВП та оподаткування в Україні у 2006-2013 рр.

Залежна змінна	Незалежна змінна	Коефіцієнт кореляції Спірмена
<i>ВВП, млн. дол. США</i>	Загальна кількість податкових платежів	-0,4764
	Час на адміністрування (годин на рік), всього	-0,5259
	Середньозважена ставка оподаткування, %	-0,4142
<i>ВВП на душу населення, дол. США</i>	Загальна кількість податкових платежів	-0,4734
	Час на адміністрування (годин на рік), всього	-0,5521
	Середньозважена ставка оподаткування, %	-0,4404

Джерело: розробка автора

Як показують дані таблиці, значення коефіцієнта при розрахунку взаємозалежностей ВВП країни коливаються у межах від -0,4142 до -0,5521. За загальним правилом, якщо значення коефіцієнта Спірмена за модулем перевищує 0,6864, то зв'язок між рядами даних є. Отож, оскільки в даному випадку це правило не виконується, то можемо констатувати, що кореляційний аналіз не виявив взаємозв'язку між ВВП та елементами податкового регулювання.

Одним із постулатів класичної економічної теорії є те, що визначальну роль у забезпеченні певних типів та темпів економічного розвитку відіграє процес нагромадження капіталу. Останній являє собою використання частини національного доходу на збільшення основного й обігового капіталу, а також страхових запасів.

Об'єктивна потреба нагромадження капіталу тісно пов'язана з необхідністю зростання життєвого рівня населення. Його забезпечення на кожному історичному етапі розвитку суспільства наштовхується на недостатній обсяг і якість національного багатства. Наявність цієї суперечності породжена постійним зростанням потреб населення, необхідністю забезпечення раціональних норм споживання, новими стандартами рівня життя, що формуються під впливом науково-технічного прогресу тощо [293, с. 276].

Нагромадження капіталу в процесі суспільного відтворення органічно пов'язане із заощадженням та інвестуванням. Інвестиції – це сукупність витрат, які реалізуються у формі довгострокових вкладень капіталу в різні галузі та сфери економіки. Головна мета – одержання у майбутньому більшого підприємницького доходу, прибутку, процента, ренти. Чисте інвестування відбувається лише тоді, коли створюється новий реальний капітал і, відповідно, додатковий продукт. Проблеми впливу інвестування є предметом уваги як науковців-теоретиків, так і економістів-практиків [47; 157; 229].

Зважаючи на викладене вище, доцільно, на нашу думку, дослідити вплив елементів податкового регулювання на процеси інвестування в країні. Тому, показниками для аналізу було обрано також чистий притік прямих іноземних інвестицій та відносний показник частки прямих іноземних інвестицій у ВВП.

Прямі іноземні інвестиції – це чисті іноземні інвестиції, ціллю яких є отримання постійного права на участь в управлінні (10% чи більше акцій із правом голосу) підприємством, що діє в іноземній для інвестора країні. Ця сума включає акціонерний капітал, повторне інвестування прибутків, інші довго- та короткострокові капітали відповідно до платіжного балансу. Ця прогресія (табл. 3.4) демонструє чисті інвестиції (надходження інвестицій мінус вилучення інвестицій) до економіки підзвітної країни від іноземних інвесторів. Дані наведено в доларах США за поточним курсом.

Таблиця 3.4

Показники прямих інвестицій в Україні

(на початок року; дол. США)

Рік	Прямі іноземні інвестиції в Україну	Прямі інвестиції з України	Чистий притік іноземних інвестицій	Частка чистих іноземних інвестицій у ВВП
2006	16890,0	219,5	16670,5	15,5
2007	21607,3	243,3	21364,0	15,0
2008	29542,7	6196,6	23346,1	13,0
2009	35616,4	6203,1	29413,3	25,1
2010	40053,0	6226,3	33826,7	24,8
2011	44806,0	6868,3	37937,7	23,2
2012	50333,9	6899,7	43434,2	24,6
2013	58156,9	6575,3	51581,6	28,3

Джерело: розробка автора на основі [218]

Результати розрахунків кореляційних залежностей можемо побачити у табл. 3.5, де продемонстровано, що коефіцієнт кореляції Спірмена вказує на досить тісну залежність між чистими прямими іноземними інвестиціями та такими показниками ефективності податкової системи як середньозважена ставка оподаткування та час на адміністрування. Інші виявлені залежності є менш тісними, зокрема, можна зробити висновок, що загальна кількість податкових платежів практично не корелює з показниками інвестицій. Тому при виявленні впливів цей показник можна не враховувати.

Результати розрахунку коефіцієнта Спірмена для показників інвестування та оподаткування в Україні у 2006-2013 рр.

Залежна змінна	Незалежна змінна	Коефіцієнт кореляції Спірмена
<i>Прямі іноземні інвестиції, млн. дол. США</i>	Середньозважена ставка оподаткування, %	-0,8350
	Час на адміністрування (годин на рік), всього	-0,8232
	Загальна кількість податкових платежів	-0,2246
<i>Прямі іноземні інвестиції, чистий притік (% від ВВП)</i>	Середньозважена ставка оподаткування, %	-0,7275
	Час на адміністрування (годин на рік), всього	-0,6896
	Загальна кількість податкових платежів	0,1564

Джерело: розробка автора

Оскільки виявлено наявність достатньо істотних кореляційних зв'язків, то на *четвертому етапі*, спробуємо оцінити їх кількісний вплив, скориставшись методологією регресійного аналізу.

Регресійний аналіз – розділ математичної статистики, присвячений методам аналізу залежності однієї величини від іншої. На відміну від кореляційного аналізу не з'ясовує чи зв'язок є істотним, а займається пошуком моделі цього зв'язку, вираженої у функції регресії.

Регресійний аналіз (англ. regression analysis) – це метод визначення відокремленого і спільного впливу факторів на результативну ознаку та кількісної оцінки цього впливу шляхом використання відповідних критеріїв.

Регресійний аналіз проводиться на основі побудованого рівняння регресії і визначає внесок кожної незалежної змінної у варіацію досліджуваної (прогнозованої) залежної змінної величини.

Основним завданням регресійного аналізу є визначення впливу факторів на результативний показник (в абсолютних показниках). Передусім, для цього необхідно підібрати та обґрунтувати рівняння зв'язку, що відповідає характеру аналітичної стохастичної залежності між досліджуваними ознаками.

Найпростішим рівнянням парної регресії, що описує лінійну залежність між факторною і результативною ознаками, є рівняння прямої, яке має такий вигляд: $Y = a_0 + a_1x$, де,

Y – залежна змінна, яка оцінюється або прогнозується (результативна ознака);

a_0 – вільний член рівняння;

a_1 – коефіцієнт регресії;

x – незалежна змінна, які використовується для визначення залежної змінної.

Параметри рівняння обчислюються на основі системи нормальних рівнянь методом найменших квадратів:

$$\begin{cases} \sum y = na_0 + a_1 \sum x \\ \sum xy = a_0 \sum x + a_1 \sum x^2 \end{cases}$$

Звідси,

$$a_1 = \frac{n \sum xy - \sum x \sum y}{n \sum x^2 - \sum x \sum y}$$

$$a_0 = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum xy}{n \sum x^2 - \sum x \sum y}, \text{ або}$$

$$a_0 = \bar{y} - a_1 \bar{x}$$

Отож, оберемо в якості результуючої змінної Y чистий притік іноземних інвестицій у млн. дол. США, а факторними вихідними даними будуть середньозважена ставка оподаткування та час на адміністрування. Для розрахунків скористаємось програмою MS Office *Excel* – 2007. В результаті отримуємо такий вигляд рівняння регресії:

$$Y = 198219,4 - 6,51x_1 - 282071,9x_2 \quad Y = 198219,4 - 6,51 * x_1 - 282071,9 * x_2$$

(3.2), де

Y – чистий притік іноземних інвестицій, млн. дол. США;

x_1 – час на адміністрування податків, год. на рік,

x_2 – середньозважена ставка оподаткування, %.

При оцінюванні параметрів національного господарства, важливою є теж оцінка розмірів тіньової економіки, оскільки у ній зосереджується частка ВВП країни.

Тіньова економіка – це незареєстрована в установленому порядку економічна діяльність суб'єкта господарювання, яка характеризується мінімізацією витрат на виробництво товарів, виконання робіт та надання послуг, ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), статистичного анкетування та подання статистичної звітності, наслідком якого є порушення законодавчо встановлених норм (рівень мінімальної заробітної плати, тривалість робочого часу, умови і безпека праці тощо).

Тіньова економіка насичує ринок товарами і послугами, збільшує доходи частини населення, посилює конкурентну боротьбу, стримуючи на певний час соціальні дестабілізаційні процеси в суспільстві.

Проте, вирішальним є негативний вплив тіньового сектору на національну економіку. Внаслідок існування тіньової економіки зменшуються доходи бюджету, зростає зовнішній і внутрішній борг, збільшується тіньовий капітал, зменшується інвестиційна привабливість держави, втрачаються можливості активної участі у глобалізаційних процесах.

Вихідною інформацією для розрахунку рівня тіньової економіки є статистична звітність зареєстрованих суб'єктів господарювання, що базується на показниках бухгалтерського обліку, звітності контролюючих органів, аудиту, результатах експертної оцінки щодо обсягів тіньової економіки, вибіркового опитувань суб'єктів господарювання та обстежень домогосподарств.

Для інтегральної оцінки рівня тіньової економіки в Україні застосовуються методи, усереднене значення результатів яких представляє характеристику стану і тенденцій розвитку тіньової економіки. Обчислення інтегрального показника рівня тіньової економіки в національній економіці в цілому ($T_{int t}$) здійснюється шляхом зведення оцінок за методами «витрати населення – роздрібний товарооборот», економічним, статистичним (далі – коефіцієнти ($a_{k t}$)) методами. Чим більш нестабільними є оцінки рівня тіньової економіки за кожним методом у попередні роки, тим меншим є вплив відповідного методу на інтегральний показник рівня тіньової економіки. Перевага надається методу, що має більш стабільні оцінки за останні п'ять років.

Інтегральний показник обсягів тіньової економіки у досліджуваному періоді ($T_{int t}$), розраховується як сума середньозважених оцінок рівня тіньової економіки за зазначеними методами за такою формулою:

$$T_{int t} = \sum_{k=1}^4 T_{k t} \times a_{k t}, \quad (3.3), \text{ де}$$

$T_{k t}$ – оцінка рівня тіньової економіки за одним із зазначених методів у періоді, що аналізується;

k – один із зазначених методів.

У табл. 3.6 зведені показники рівня тінізації економіки України, розраховані Мінекономрозвитку України за період 2006-2012 рр. Офіційних даних щодо рівня тіньової економіки у 2013 р Мінекономрозвитку не оприлюднювало.

Таблиця 3.6

Показники рівня тінізації економіки України

Рік	Інтегральний показник тінізації
2006	28%
2007	34%
2008	39%
2009	38%

2010	34%
2011	34%
2012	34%

Джерело: розробка автора на основі [217]

Розрахуємо кореляцію між тінізацією економіки та параметрами податкової системи – табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Результати розрахунку коефіцієнта Спірмена для показників тінізації економіки та оподаткування в Україні у 2006-2012 рр.

Залежна змінна	Незалежна змінна	Коефіцієнт кореляції Спірмена
Рівень тінізації економіки, % ВВП	Середньозважена ставка оподаткування, %	-0,5869
	Час на адміністрування (годин на рік), всього	-0,8508
	Загальна кількість податкових платежів	0,3963

Джерело: розробка автора

Оскільки кореляція є досить значно, побудуємо рівняння регресії. Оберемо в якості результуючої змінної Y рівень тінізації економіки у відсотках, а факторними вихідними даними будуть середньозважена ставка оподаткування та час на адміністрування. Для розрахунків скористаємось програмою MS Office Excel – 2007. У результаті отримуємо такий вигляд рівняння регресії:

$$Y = 36,4 - 0,005x_1 - 4,97x_2 \quad (3.4),$$

де

Y – рівень тінізації економіки, %;

x_1 – час на адміністрування податків, год. на рік,

x_2 – середньозважена ставка оподаткування, %.

Отож, як показав наш кореляційно-регресійний аналіз, у короткостроковій перспективі існує достатньо істотний статистичний зв'язок між такими

параметрами податкової системи як: середньозважена ставка оподаткування, час на адміністрування і показниками національного господарства, як чистий притік іноземних інвестицій та рівень тінізації економіки.

Щодо соціально-економічного розвитку в Україні, вираженого у показниках ВВП за роками, то у короткостроковій перспективі (нами була опрацьована статистична інформація за 8 років) залежності від податкового регулювання не виявлено.

3.2. Стратегічні напрями реформування податкового регулювання в Україні з урахуванням міжнародного досвіду

Низька оцінка якості вітчизняної податкової системи свідчить про наявність у ній серйозних проблем і внутрішніх суперечностей. Узагальнення дозволяє нам визнати ключовими негативні чинники, що визначають надто низькі конкурентні позиції української податкової системи, а саме:

1) *високе податкове навантаження на бізнес*. Особливо це стосується оподаткування оплати праці. Порівняно зі східноєвропейськими країнами, інтегральна ставка соціальних нарахувань на фонд оплати праці в Україні є приблизно однаковою (близько 42-43%), однак, в той же час, в нашій державі навантаження суттєво зміщено у бік роботодавців, про що вже зазначалося у попередньому розділі нашого дисертаційного дослідження;

2) *нераціональний розподіл податкового тиску між факторами виробництва*. В Україні основний податковий тиск здійснюється на капітал і людські ресурси, які в сучасних економічних умовах є рушіями становлення інвестиційно-інноваційної моделі економіки. Високе навантаження на фонд оплати праці і прибуток підприємств є чинником стримування інвестицій в основні фонди та розвиток людських ресурсів. В результаті такої податкової політики держави, трудомісткі підприємства несуть більшу частину тягаря порівняно з капіталомісткими, а малий бізнес на загальній системі оподаткування – порівняно з великим бізнесом [138];

3) *низька ефективність податкової системи.* Затрати вітчизняної податкової системи на збирання 100 грошових одиниць податків у 3-4 рази перевищують аналогічний показник у країнах ЄС, що свідчить про непродуктивні видатки податкової служби та про її недостатньо ефективну роботу [190, с. 117]. За розрахунками Інституту стратегічних досліджень, лише від мінімізації та ухиляння від сплати ПДВ бюджет втрачає 26% даного податку від його потенційно можливого надходження [249, с. 8];

5) *безсистемне та невиправдане надання податкових пільг і звільнень.* Широкий перелік податкових преференцій викривлює фіскальний простір, надаючи окремим підприємствам і галузям більш вигідні вихідні позиції й автоматично знижуючи конкурентоспроможність суб'єктів підприємницької діяльності, які не мають можливості лобювати надання їм податкових пільг.

Індикаторами податкового регулювання, які б сигналізували про результативність впроваджених змін, ми вважаємо за доцільне визначити динаміку таких показників:

- чистий притік іноземних інвестицій;
- рівень тінізації економіки;
- місце України в рейтингах міжнародних організацій, зокрема, за легкістю сплати податків та проміжні показники витрат часу на адміністрування податків, податкового навантаження на трудові доходи;
- рівень зайнятості,
- розмір середньої заробітної плати;
- зменшення витрат природних ресурсів.

Виходячи із результатів аналізу щодо виявлених проблем в податковій системі України, дослідження ряду концепцій урядових органів, громадських організацій, програм політичних партій щодо реформування податкової системи України [110; 137; 239], ми сформуваємо *ключові напрями реформування*, а саме:

- 1) спростити податкову систему України;
- 2) вивести з тіні капітал;

3) побудувати партнерські взаємовідносини між податковими органами і платниками податків.

Подальше реформування податкової системи, на наш погляд, необхідно проводити, виходячи із стратегічних завдань, якими є побудова конкурентоспроможної ринкової економіки з подальшою інтеграцією у європейське співтовариство згідно із положеннями Конституції України, завданнями, передбаченими Програмою діяльності КМУ, яка затверджена 27.02.2014 року, проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2015 р., який затверджено розпорядженням КМУ від 16.04.2014 № 385-р.

Заходами щодо спрощення податкової системи повинні стати:

– зменшення кількості податків, зборів та платежів на рік які справляються в Україні. Необхідно обґрунтувати кількість податків та зборів, які справляються в Україні, з урахуванням податкових надходжень від цих податків та витрат, які пов'язані із їх справлянням. Прикладом мають бути провідні країни, в яких кількість податків не перевищує 10: Німеччина (9 податків), Китай (7 податків), Іспанія (8 податків), Нідерланди (9 податків), Норвегія (4 податки), Португалія (8 податків), Росія (7 податків), Франція (7 податків), Швеція (4 податки).

Варто зауважити, що новації в податковому законодавстві частково можна вважати технічними, оскільки відбулось об'єднання кількох податків під одним ім'ям як, наприклад, ситуація, коли рентна плата включає в себе шість платежів, тому ми не вважаємо це реформою. До 1 січня 2016 р., зберігається збір у формі цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ. При чому, він стягується як з підприємств (ставка 2%), так і з населення (ставка 4%). Збір включається в ціну газу, незважаючи на те, що ця ціна і без того висока.

Отже, кількість стягнутих податків практично не зменшилася. Зміни в їх переліку формальні, і, крім того, компенсуються появою нових зборів і платежів;

– надання податкових пільг виключно в межах пріоритетів державної соціально-економічної політики. Виходячи з європейського досвіду, доцільним уявляється збереження пільг соціальної спрямованості, а також пільг, спрямованих на інновації, енергозбереження та підвищення енергоефективності;

– реформування спеціальних податкових режимів. Практичний досвід застосування спрощеної системи дає підстави говорити про позитивний вплив цього режиму оподаткування на сектор малого бізнесу. Надходження коштів від сплати ЄСВ є джерелом постійного та гарантованого поповнення, передусім місцевих бюджетів. Проте, Податковий кодекс України дещо звужив можливості застосування єдиного податку, що призвело до обмеження можливостей його застосування у ряді сфер. На наш погляд, варто повернути спрощені механізми справляння єдиного податку для суб'єктів малого бізнесу із зростанням його ставки для більш прибуткових сфер діяльності.

Для зменшення *детінізації* потрібно створювати зацікавленість підприємств у легалізації своїх прибутків. Як показує світова практика, зниження податкового навантаження дає можливість знизити рівень тіньової економіки, проте тривалість цього процесу у декілька разів (~3) вища, ніж тривалість процесу тінізації. Тому, прискорений вихід українських підприємств з «тіні» повинен супроводжуватися наданням додаткових стимулів, зокрема, введення адміністративно-контрольних заходів, таких як:

- закриття податкових ям (суб'єктів, які дозволяють сформувати податковий кредит);
- скасування договорів про уникнення подвійного оподаткування з країнами, які мають податкові пільги (передусім, Кіпр);
- покращення адміністрування ПДВ, зокрема, щодо розкрадання і невідшкодування ПДВ, введення реально діючого режиму автоматичного відшкодування;
- введення непрямих методів визначення доходів фізичних осіб. Оскільки, вагома частка тіньових доходів формується саме у високодохідних групах населення, то в майбутньому повинні бути запроваджені непрямі методи визначення доходів фізичних осіб, у тому числі, виходячи з розміру понесених витрат, приросту фінансових вкладень та інших інвестиційних активів. В розвинених ринкових державах, методи непрямого визначення податкових зобов'язань є важливим інструментом виконання соціально-перерозподільчих

функцій оподаткування, реалізації головних принципів податкової системи, вирівнювання й згладжування надмірної диференціації доходів різних соціальних груп, встановлення симетричної відповідності між стягуваним податком та реальними доходами громадян.

Непрямі методи визначення податкових зобов'язань, як свідчить міжнародна практика їх застосування, мають пропорційно застосовуватися як до юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, так і до фізичних осіб, що не задіяні в комерційному секторі, зокрема, й до посадових осіб органів влади, які наділені повноваженнями і доступом до суспільних ресурсів (бюджетні кошти, земельні ресурси, інформація, влада і т.д.). Існує процедура декларування доходів посадових осіб, але фактично відсутні будь-які інструменти перевірки і оцінки достовірності даних, зазначених у деклараціях, що перетворило саму процедуру декларування доходів посадових осіб на формальну дію, яка вже не викликає довіри у широких верств громадян.

Наприклад, у Франції застосовується процедура *taxation d'office* – оцінка доходу. Вона застосовується, якщо платник податків не подав у належний термін податкову декларацію і не реагує протягом 30 днів на вимоги її надати, а також у разі відсутності відповіді на запити податкового органу або в разі перешкоджання податковій перевірці. Податкові органи оцінюють базу оподаткування на підставі доступної інформації і направляють повідомлення, яке платник податків може оскаржити лише в судовому порядку [105].

В Німеччині непряме визначення доходу може бути застосоване, якщо платник податків після отримання ним офіційного запиту податкового органу не надає підтвердження даних, зазначених у декларації (якщо на підставі наявних документів неможливо достовірно визначити реальний дохід). При цьому, податковий орган надає платнику податків складений, із застосуванням методів непрямого визначення податкових зобов'язань, офіційний розрахунок податку, який може бути оскаржений ним протягом одного місяця.

У Великобританії податкова адміністрація може вдатися до застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань у разі обману або, якщо

податковому інспектору не надана повна інформація про доходи за останні двадцять років.

Цікавим і повчальним для України, є приклад Греції, де індивідуальний прибутковий податок може бути скоригований, якщо величина доходу, яка визначена методами непрямой оцінки, перевищує фактично задекларований дохід і платник податку не може обґрунтувати різницю [168, с. 298].

Такий розширений інструментарій опосередкованої оцінки доходу фізичної особи дає можливість встановлювати принцип рівності платників податків, гнучко регулювати податковими відносинами, обмежувати негативні соціальні наслідки дії ринкових сил, що проявляються в надмірній диференціації доходів, а також, що вкрай важливо для України, задіювати механізми податкового контролю й відстеження задекларованих доходів і фактичних витрат (матеріального становища) осіб, які виконують публічні державницькі функції і користуються доступом до суспільних благ.

В законодавстві необхідно чітко визначити весь інструментарій методів непрямого визначення податкових зобов'язань платників податків, а також категорії платників податків та обставини, щодо яких має застосовуватися той чи інший метод непрямого визначення податкових зобов'язань. Чіткі й конкретні правила застосування методів непрямого визначення податкових зобов'язань мають базуватися на функціональних особливостях цих методів, що унеможливлуватиме хибне використання цих методів податковими органами; зловживання посадовим становищем.

Вважаємо слушною пропозицію проф. А. Лісового щодо введення податку на купівлю, який обчислюється у відсотках від вартості продукції, що купується. Радикальний, на перший погляд, підхід з позицій сьогодення, може стати революційним в майбутньому. Обґрунтування переваг, викладених у його працях [168-171], переконливо засвідчують перспективність такого рішення. Такими перевагами, зокрема, є створення ідеальних умов для розвитку підприємництва та інвестиційного буму, істотна детінізація економіки,

диференціація податкових ставок для окремих галузей та підприємств, оптимізація витрат на адміністрування податку.

Побудова партнерських взаємовідносин між податковими органами і платниками податків має передбачати законодавчу регламентацію відповідальності сторін податкового процесу.

У Податковому кодексі необхідно перебачити види відповідальності, які можуть бути застосовані в рамках податкового законодавства не тільки до платників податків, але й до контролюючих органів, зокрема за несвоєчасне відшкодування ПДВ, неправомірні визначення податкових зобов'язань чи зменшення бюджетного відшкодування ПДВ, ненадання податкових консультацій, відсутність відповідей на запити платників податків, та чіткий механізм дій платників податків у випадку, якщо їхні права порушуються.

Отож, з метою спрощення податково системи України, обмеження тіньового сектору в країні, та побудови партнерських взаємовідносин між податковими органами і платниками податків, державна політика має орієнтуватися скоріше на прийняття спрощених податкових законів, а не на їхнє ускладнення, деталізацію та прийняття пояснювальних інструкцій. Податкова система має бути стабільною та відображати інтереси громадян України. Саме система оподаткування, побудована на нових, прозорих і стимулюючих засадах, буде формувати сприятливий підприємницький клімат, виведення доходів з тіні, що забезпечуватиме належні податкові надходження до бюджету.

Прокоментувавши Концепцію реформування податкової системи України, представники міжнародної ділової спільноти на чолі з Американською торгівельною палатою в Україні переконані, що основними складнощами при взаємодії бізнесу з українською податковою системою є не високі ставки податків, а низький рівень адміністрування та брак дієвого механізму притягнення до відповідальності службових осіб за неправомірні дії чи, навпаки, бездіяльність по відношенню до платників податків.

У процесі обговорення концепції реформ багатьма фахівцями висловлюються сумніви щодо її ефективності з позицій детінізації. Зокрема,

представникам Асоціації міст України, джерело компенсації дефіциту виглядає дуже сумнівним: «надходження за рахунок легалізації фонду оплати внаслідок зниження ставки ЄСВ, детінізації операцій за рахунок зниження ставки ПДВ та внутрішніх операцій», оскільки, неможливо розраховувати на те, що бізнес який 23 роки перебував у «тіні» одночасно вийде з неї [128]. Тому, в процесі проведення опитування ми поставили питання про готовність підприємцями прозоро сплачувати податки. Результати відображені у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Готовність підприємців прозоро сплачувати податки

<i>Запитання:</i> Чи готові Ви прозоро сплачувати всі податки, якщо відбудуться зміни у роботі органів ДФС?	
Відповідь	% ствердних відповідей
Так, перехід до європейської культури сплати податків треба починати з себе	25,1
Так, якщо це зроблять і інші підприємці	37,6
Ні, це надто високі витрати для мого бізнесу	17,5
Я не вірю в швидкі зміни в методах роботи ДФС	20,8

Джерело: розробка автора

Як бачимо, понад 62 % респондентів безумовно чи за певних умов готові до переходу на нові умови ведення бізнесу. Це високий потенціал для здійснення податкових реформ щодо детінізації, боротьби з корупцією при сплаті податків та запровадження високої податкової культури. Прикладом здійснення таких реформ може слугувати Грузія, де податкова реформа стала одним із головних чинників стрімкого економічного зростання, залучення іноземних інвестицій. У рейтингу Світового банку Doing business у 2013 р. грузини посіли 11-те місце (рис. 3.1).

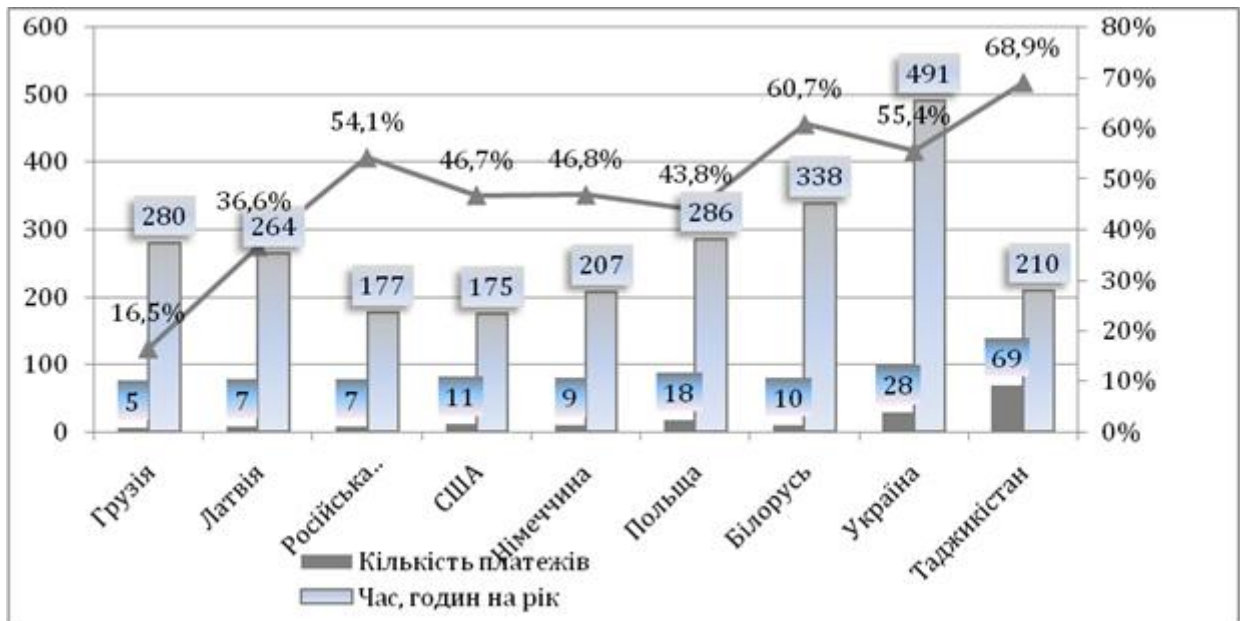


Рис. 3.1. Порівняння основних показників ефективності податкової України та її партнерів за рейтингом «Paying taxes»

Джерело: розробка автора на основі [217]

У пострадянський період, аж до 2003 р., Грузія займала одне з перших місць у світі за рівнем корупції в органах влади. Тотальним хабарництвом були уражені дорожня поліція, податкова служба, суди, митниця.

Після революції троянд у 2004 р. новий президент країни оголосив політику нульової толерантності до корупції. На зміну показовій боротьбі прийшов «метод шокової терапії». У 2004-2005 рр. парламент Грузії прийняв ряд законів, які спрощували процедуру арешту чиновників, підозрюваних у хабарництві, і передбачали конфіскацію всієї власності, законність придбання якої чиновник не зміг довести. Прихід до влади М. Саакашвілі ознаменувався теж численними кадровими чистками: з 18 міністерств лишилось 13 (скорочено 35% персоналу), а з 52 державних служб – 34 (скоротили 50% чиновників). Серія реальних арештів високопоставлених чиновників подолала «синдром некараності» у масовій свідомості, а самі грузини тепер не вважають хабар нормальним явищем.

Як результат докорінних реформ, у 2012 р. в індексі Transparency International, Грузія зайняла 51-е місце (52 бали), залишивши позаду кілька держав Євросоюзу – Чехію, Латвію, Словаччину, Румунію, Болгарію. Разом з тим, у звіті Freedom House-2010 сказано, що за останні роки в боротьбі з

корупцією в нижніх і середніх ешелонах влади у Грузії досягнутий помітний успіх [141].

Досвід Грузії у подоланні корупції міг би стати основою для реформ і української влади. Адже за даними досліджень Інституту світової політики, саме корупція є однією з причин, що призвела до масових протестів в Україні наприкінці 2013 р. – на початку 2014 р. Згідно з результатами дослідження «Барометру Світової Корупції» (Global Corruption Barometer) проведеного міжнародною організацією Transparency International у 2013 р., 36% українців були готові вийти на вулицю для боротьби з корупцією. Згідно з результатами проведеного Міжнародною фундацією виборчих систем (IFES) наприкінці 2013 р. (дослідження громадської думки), корупція вже входила до переліку найбільших проблем населення і викликала особливе занепокоєння у 47% громадян [141].

Хоча, варто зауважити, що за даними нашого опитування суспільство на сьогодні досить скептичне в оцінках можливості подолання корупції новою владою. У табл. 3.9 подано результати опитування автором вітчизняних підприємців щодо віри в можливість подолання корупції в українському суспільстві і, зокрема, в податкових органах.

Таблиця 3.9

Віра українських підприємців у можливість подолання корупції

<i>Запитання:</i> Чи вірите Ви в те, що нова влада в найближчі два-три роки спроможна мінімізувати / знищити корупцію, як це декларується?	
Відповідь	% ствердних відповідей
Так, безперечно	11,1
Можливо, хочеться вірити в краще	28,6
Навіть якщо вони щиро цього хочуть, не думаю, що їм це вдасться	27,5
Ні, змінилися лише обличчя, а система залишилася.	32,8

Джерело: розробка автора

Як бачимо, віра в успіх української влади в подолання корупції досить низька – 11,1% вірять безумовно і 28,6% не виключають таку можливість.

Переважна більшість (60,3%) все ж вважає, що це завдання українській владі не під силу через приховане небажання (32,8%) або через інші обставини (27,5%).

Податкові реформи в Грузії базувалися на тотальному зниженні податків. Так, з понад 20 податків, які існували до 2005 р., лишилося п'ять загальнодержавних: ПДФО, ПДВ, соціальний податок, ПнП, акцизи, і два місцевих: майновий податок, податок на гральний бізнес.

Імпортних мит в Грузії немає – це наслідок одностороннього рішення, яке покликане максимально відкрити ринок для закордонних товарів, а відтак – створити умови для гідної конкуренції місцевій продукції. Квотування на ввезення імпортової продукції теж нема. На безмитному режимі втрати Грузії, за деякими оцінками, склали близько \$15 млн. щороку [192]. Однак, щорічне подвоєння обсягів прямих іноземних інвестицій у країну починаючи від 2005 р. до початку війни з Росією та світової економічної кризи впевнено перекрило цю нестачу й недобір від ліквідації решти податків і зборів.

До цього йшли поетапно: у 2006 р. спектр мит звели до трьох можливих – 12% (для товарів, які виробляються в Грузії), 5% і 0%. Уже тоді, в безмитному режимі дозволялося ввозити сировину і обладнання. У 2008 р. митні тарифи скасовано. При цьому умови оподаткування грузинських та імпортованих товарів не передбачають протекціоністських заходів, а акцизи і ПДВ – однакові. Більше того, не вдалося знайти жодних ознак наявності проблем із відшкодуванням ПДВ експортерам, які як в Україні, так і в Грузії є рушієм економічного зростання.

Крім того, ще в рамках реформування з майже 1000 до 144 було скорочено кількість різноманітних ліцензій і дозволів, необхідних для початку бізнесу і запроваджено принципи «єдиного вікна» та «мовчазної згоди», коли відсутність відповіді чиновника на запит про початок роботи дає право починати діяльність.

На відміну від України, де податкова система – це перешкода для ведення бізнесу, у Грузії це – реальний спосіб залучення іноземних інвестицій. А прозорість і передбачуваність змін (або незмінні ставки, або зниження) – це найкращий чинник інвестиційного клімату.

Втім, саме максимально широкі професійні дискусії між представниками усіх зацікавлених сторін – відкриті, кваліфіковані й аргументовані – очевидно, і повинні стати запорукою того, що реалізація нового витка податкових реформ, до якого вимушено прийшло суспільство, буде, врешті-решт, успішною.

Як показують результати аналізу, оцінка проведення податкової реформи не може бути однозначною, відображаючи ряд позитивних і негативних тенденцій. Поряд зі зростанням податкових надходжень до державного бюджету, ліквідації заборгованості за відшкодуванням ПДВ, запровадженні системи електронної звітності, є ряд тривожних сигналів. Так, зокрема, процедура справляння податків стала більш жорсткою, відсутні зрушення у подоланні проблем корупції та тінізації економіки, існує значний податковий тиск при оподаткуванні трудових доходів.

Проте, процес реформування податкової системи триває, вдосконалюються методи запровадження змін, до обговорення залучається громадськість. І проміжні результати реформування неодмінно повинні бути взяті до уваги при розробленні концептуальних положень та конкретних завдань щодо подальшого реформування податкової системи.

Основою подальшого реформування податкової системи України має бути визнання того факту, що в цілому податкова система України вже склалася, і попри всі свої недоліки, не повинна розглядатись як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Тобто створення нової законодавчої бази у сфері оподаткування повинно віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем.

Отже, основними завданнями податкової реформи в Україні, на нашу думку, мають бути:

- 1) спрощення податкової системи України через зменшення кількості податків, зборів та платежів на рік;
- 2) виведення з тіні капітал через створення зацікавленості підприємств у легалізації своїх прибутків (*практика показує, що зниження податкового*

навантаження дає можливість знизити рівень тіньової економіки) та через введення непрямих методів визначення доходів фізичних осіб;

3) формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, а також побудувати партнерські взаємовідносини між податковими органами і платниками податків, які передбачають законодавчу регламентацію відповідальності сторін податкового процесу.

Всі ці заходи, за умови раціонального їх впровадження, а також при використанні різноманітного закордонного досвіду в плані реформування податкових систем, дозволять Україні правильним чином, на наш погляд, оновити вітчизняну податкову систему до рівня сучасних європейських зразків.

3.3. Управління змінами в процесі модернізації фіскальної служби

Органи державної фіскальної служби займають важливе місце у забезпеченні фінансового інтересу держави у сфері сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) через контроль за дотриманням податкового законодавства, боротьби з податковими правопорушеннями та притягнення до відповідальності осіб, які вчинили зазначені правопорушення. Наприклад, завдяки функціонуванню ДФС, загальна сума доходів до зведеного бюджету України за I півріччя 2014 р. становила 224527,8 млн. грн., що на 13445,7 млн. грн., або на 6,4% більше ніж за аналогічний період минулого року [219].

Щоб з'ясувати призначення ДФС України щодо виконання покладених на неї завдань та функцій, а також перспектив подальшого її розвитку розглянемо процеси зародження та становлення ДФС.

22 серпня 1996 р. Президентом України було видано Указ №760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» та 30 жовтня №1013/96 «Питання державних податкових адміністрацій», що обумовлено об'єктивною необхідністю:

– не забезпечувались надходження коштів до бюджету;

– податкова адміністрація діяла переважно як фіскально-конфіскаційний орган, спрямовуючи свої зусилля на легальний бізнес.

Через кризовий стан в економіці, злиття частини податкової інспекції з кримінальним елементом, недосконале законодавство та застарілі методи роботи, виникла необхідність реформування податкової служби.

Суттєві організаційні і кадрові заходи щодо забезпечення розвитку податкової служби відображено в Указі Президента України «Питання державних податкових адміністрацій» від 30 жовтня 1996 р., яким Кабінету Міністрів України доручено встановити нові умови оплати праці і грошового забезпечення працівників податкових адміністрацій та податкової поліції, що передбачали вдвічі вищі посадові оклади осіб, які мають спеціальні звання, та осіб начальницького складу податкової поліції. Вжиті заходи позитивно вплинули на формування професійного ядра податкової служби.

Тож, починаючи з 1997 р., державна податкова служба займається пошуком найбільш ефективних важелів, які мають посприяти процесу вдосконалення роботи її органів. Саме у цей час виникає необхідність у розробленні Концепції та Стратегії напряму розвитку Державної податкової служби України.

18 березня 2013 р. видано Указ «Про Міністерство доходів і зборів України», а 1 березня 2014 р. Міністерство доходів і зборів було ліквідоване, а на його базі відновлено Державну податкову і Державну митну служби, які підпорядковуються Міністерству фінансів. Замість ліквідації Міндоходів, Постановою КМУ від 21 травня 2014 р. № 160 перейменовують на Державну фіскальну службу, яка підпорядковується Міністерству фінансів [220].

Згідно зазначеної вище Постанови, *Державна фіскальна служба України* визначена центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і який реалізує:

- 1) державну податкову політику;
- 2) державну політику у сфері державної митної справи;

3) державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

4) державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

8 серпня 2014 р. Урядом оприлюднено Концепцію реформування податкової системи України [137], одним із пунктів якої є пропозиція ліквідації податкової міліції та створення Центрального органу виконавчої влади у сфері охорони економічної безпеки держави (Служба фінансових розслідувань України – далі СФР) – рис.3.1.



Підтверджено досвідом Італії, Швеції, Австрії, Польщі, Грузії, США

Рис. 3.2. Підпорядкування державних органів Службі фінансових розслідувань України [220]

Ідеологія створення СФР полягає в тому, щоб зробити практично неможливим контакт податківця і підприємця, порушити питання контролю сплати податків та не дозволити розкратити кошти як на стадії адміністрування податків, так і на стадії витрат (закупівлі, тендери і таке інше).

На жаль, сучасна фіскальна система в Україні не є інструментом, за допомогою якого відбувається рівень підвищення конкурентоспроможності держави, як також не відбувається і зростання обсягів діяльності суб'єктів господарювання – на відміну від країн ЄС. Тому, актуальним є дослідження досвіду побудови податкової (фіскальної) системи розвинених країн світу.

За даними досліджень ОЕСР, в останні 20-30 років спостерігаються еволюційні зміни внутрішньої організаційної структури національних податкових органів країн Європи. Робота податкових органів розвивається від моделі «за видами податків» до «функціональної моделі» і далі – до нещодавно розробленої моделі «за видами платників».

Перша модель – «за видами податків» – мала такі негативні риси:

- 1) департаменти, що ділилися за видами податків здійснювали та дублювали багато функцій;
- 2) ускладнювалось управління податками, оскільки робота конкретного податківця значною мірою обмежувалася певним видом податків [273, с. 98].

Щоб позбутися цих недоліків, організаційну структуру податкових органів багатьох країн було перебудовано за принципами «функціональної моделі». Згідно з цією моделлю, податковий персонал організовується не за видами податків, а за функціями – реєстрація, облік, обробка інформації, контроль, збір тощо. Це дозволяє спростити комп'ютеризацію та систематизацію інформації щодо платників.

Однак, функціональний підхід (інколи його називають ще моделлю «один для всіх»), що передбачає певну стандартизацію в обслуговуванні, може призвести до неякісного (часом несумісного) обслуговування різних категорій платників податків та зборів (великі підприємства, малий і середній бізнес, фізичні особи) [134, с. 8].

Тому, значно новішою є модель «за видами платників», нещодавно розроблена кількома розвиненими країнами. Вона передбачає роботу податкових органів через таку сегментацію платників:

- великий бізнес;

- малий і середній бізнес;
- фізичні особи.

Логіка такої сегментації полягає у тому, що кожній з цих груп платників притаманні свої особливості у дотриманні податкової дисципліни [319, с. 117].

Більшість європейських країн (табл. 3.10) використовує не одну модель організаційної внутрішньої побудови податкових органів, а їх поєднання, що призводить до більш ефективної їх роботи при сполученні різних функцій кожної моделі.

Таблиця 3.10

**Моделі внутрішньої організаційної структури податкових органів
Європейського Союзу [316, с. 368]**

Країна	Організаційна модель	Наявність окремого підрозділу для великих платників	Виконання функцій по роботі з податковим шахрайством
Австрія	П, ПЛ	+	+
Бельгія	Всі	+	+
Великобританія	Всі	+	+
Ірландія	ПЛ	+	+
Ісландія	Ф	-	-
Італія	Ф	+	-
Німеччина	Ф, ПЛ	+	+
Нідерланди	Ф	+	+
Норвегія	Всі	+	+
Польща	Всі	+	+
Словаччина	Ф	+	+
Угорщина	Ф	+	-
Франція	ПЛ	+	+
Чехія	Ф, П	-	+
Швейцарія	П	-	+
Швеція	Всі	+	+

П - модель «за видами податків»

Ф – функціональна модель

ПЛ – модель «за видами платників»

У різних країнах функцію податкового контролю виконують податкові служби, організація і підзвітність яких досить різна [132, с. 203]. Наприклад,

сплата податків у США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, оскільки, навіть за неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено великий штраф [209, с. 336].

У США перед податковою службою поставлено таких три основні завдання:

- 1) сприяти зміцненню добровільного дотримання податкових законів;
- 2) намагатися максимально задовольнити інтереси платників податків та зменшувати адміністративне навантаження на них;
- 3) забезпечити більш ефективну роботу податкової служби за рахунок вдосконалення податкової системи та підвищення кваліфікації персоналу, тобто забезпечення ефективності роботи служби за рахунок якості її виконання і високого рівня кваліфікації службовців [60, с. 59].

Матеріальна незалежність та надійність тих, хто має справу з виконанням контрольних функцій, забезпечується ще й їх високою заробітною платою, яка становить 35-42 тис. дол. Попередній вплив інформації про заплановану перевірку податковою службою цілком виключено.

Податкова політика США реалізується всіма гілками влади: законодавчою, виконавчою, судовою. Кожен із згаданих вище державних органів США має свої чітко визначені повноваження, що за умови оптимального поєднання спеціальних ресурсів – кадрових, матеріальних, правових – забезпечують дієвість фіскального механізму держави.

В Німеччині ж, для порівняння, податкова служба входить до складу Міністерства фінансів, як департамент. Федеральний податковий департамент має центральний апарат, який безпосередньо займається податками. Німецька система, крім центрального апарату, має ще регіональний апарат (податкові землі), де на рівні кожної із земель (регіонів) є своє міністерство фінансів.

Земельний директорат не зобов'язаний керуватися інструкціями, які видаються федеральним департаментом, на відміну від США. Серед європейських країн ФРН виділяється особливою суворістю покарань за

порушення податкового законодавства: штрафи, повторні штрафи, позбавлення волі на строк до 10 років.

Розглядаючи податкову службу Японії, варто найперше зазначити, що, фактично, її утворює Національне податкове управління, яке займається обкладанням і стягуванням національних податків та зборів. Крім того, Національне управління має Національний податковий коледж для підготовки податкових службовців і Національний податковий суд для розгляду податкових спорів. Коледж і суд мають у своєму розпорядженні відділення при районних управліннях і на Окінаві.

Щорічно Національне податкове управління наймає нових працівників, це: випускники старших класів (12 років навчання) шкіл, які здали іспит третього класу для роботи на державній службі; випускники університетів, які здали іспит на фахівця з національних податків; випускники університетів, які витримали іспит першого класу. Іспити проводить Національне управління кадрів при кабінеті міністрів, яке відповідає за роботу з державними службовцями.

Система заробітної плати податкових службовців визначається законом. Як правило, ставки заробітної плати податкових службовців трохи вищі, ніж у інших державних службовців. Це пояснюється тим, що податкова служба вимагає різнобічної підготовки і пов'язана із деяким ризиком. Залежно від складності роботи, що виконується, зарплата податкових службовців має 11 ступенів.

Зважаючи на особливу важливість податкової служби для держави, в Національному податковому управлінні Японії утворена система спостереження за кадрами. Спостерігачі покликані не стільки виявляти порушення, скільки попереджати їх, створюючи певні умови для збереження довіри платників податків до податкової служби.

В Японії можна з певністю говорити про традиційно високий рівень податкової культури та податкової дисципліни і законслухняності громадян, де для ліквідації незначних правопорушень частіш за все достатньо провести профілактичну бесіду з порушником.

Отже, можна зробити висновок про те, що податкові системи різних країн світу об'єктивно обумовлені ментальністю та загальним розвитком правової культури кожної країни. Тому, для подальшого розвитку податкової системи України можна було б використати досягнення тих країн, правові системи яких є подібними до неї.

Основні кроки щодо демократизації податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування деталізовані у «Стратегічному плані розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 р.» [15]. З метою оцінювання реалізації проекту модернізації податкової служби, визначено систему з чотирьох індикаторів, які призначені для вимірювання впливу виконання заходів проекту на якість діяльності органів ДФС. Це показники:

- добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань;
- витрат на виконання вимог податкового законодавства платниками податків;
- імовірності виявлення випадків ухилення від сплати податків та неплатежів;
- якості функціонування ДФС при адмініструванні податків та наданні послуг платникам [16].

Однак запропонована система індикаторів занадто узагальнено відображає зовнішні результати покращення якості діяльності органів ДФС і фактично не інформує про покращення внутрішніх процесів, підвищення кваліфікації персоналу, зрілість інформаційної інфраструктури та інші аспекти діяльності.

Для досягнення поставлених завдань необхідно застосовувати принципово новий концептуальний підхід. Проведений нами аналіз еволюції моделей впровадження стратегічних змін у діяльність підприємств та організацій свідчить про значні успіхи у комерційній сфері та відставання у сфері громадських організацій і публічного адміністрування.

Цієї ж думки дотримуються сучасні вітчизняні науковці, що досліджують вимірювання ефективності інституційних змін у галузі державного управління.

Так, зокрема, проф. Шаров Ю. П. та канд. наук з держ. упр. Чикаренко О. П. роблять у своїй спільній статті висновок про те, що «сучасна система управління стратегічним розвитком Державної податкової служби України вимагає застосування певного інструментарію для вимірювання поточного стану діяльності з надання публічних послуг органами ДПС і подальшого порівняння його зі стратегічними орієнтирами». В Україні, незважаючи на велику кількість наукових та інших інформаційних джерел, в яких висвітлюються проблеми вимірювання результатів діяльності у галузі державного управління, дане питання на цей час опрацьоване недостатньо, що опосередковано підтверджується прийняттям не завжди ефективних стратегічних рішень [308].

У зв'язку із цим, вважаємо, що при впровадженні податкових реформ необхідно опиратися на розроблений методологічний апарат «управління змінами». Для цього з'ясуємо основні засади та положення, які слід враховувати при застосуванні концепції «управління змінами» в процесі реформування податкової системи України.

Управління змінами – це процес, що робить можливим для організації модифікацію будь-якої частини її структури, щоб ефективно функціонувати у постійно мінливому середовищі. До нього входять дії, призначені для підтримки, прийому і затвердження необхідних та узгоджених модифікацій і змін. Метою цього процесу є контроль змін з одночасним збереженням цілісності і якості послуг, що надаються у виробничому середовищі. Концепція і практика «управління змінами» останнім часом стали дуже популярними серед різних організацій.

З точки зору системного підходу, «управління змінами» (Change Management) – це збалансована система управління ресурсами (людськими і технічними), пов'язана зі змінами [292].

Користь від управління змінами різноманітна і, в основному, пов'язана зі зменшенням ризику і покращенням якості надання послуг.

За результатами вже згаданого вище опитування Європейської бізнес-асоціації, якість надаваних послуг було оцінено у 2,73 бали із 5. Коментуючи

привітність та компетентність, зрозумілість відповідей, оперативність та зручність прийому декларацій, які надають податківці бізнесу, респонденти (46%) переважно висловлювали незадоволення якістю сервісу та обслуговування, однак мали місце і нейтральні відповіді (29%) [241].

На жаль, пресинг та тиск з боку фіскальних органів суттєво перешкоджає діяльності бізнесу в Україні. Ця негативна тенденція була підкреслена учасниками опитування, а саме:

- 77% респондентів стикалися з неконструктивними та нераціональними «пропозиціями» сплатити податки заздалегідь – авансом;
- 52% отримували необґрунтовані та часті інформаційні запити від податківців;
- 41% опитаних були запропоновані так звані «завдання» по наповненню бюджету своїми податковими платежами [242].

Вочевидь, першочерговим кроком влади має бути викорінення цієї тривожної та проблемної тенденції оподаткування.

Управління змінами може підвищити ефективність зовнішніх комунікацій. А краща комунікація між платниками податків та податковою службою приносить вищий ступінь розуміння потреб і пріоритетів обох сторін, підкреслюючи те, що компоненти бізнес-процесу не працюють ізольовано один від одного. При покращенні можливостей комунікації, введення і доступу до інформації, платники податків почуватимуться більш обізнаними і свідомими щодо можливостей, механізмів та культури сплати податків.

Управління змінами може спростити і підтримувати своєчасний потік інформації та операцій всередині організації. Процес впровадження змін допоможе організації спрямувати потік інформації на спрощені рівні для «реального» використання, максимізувати можливості застосування доступного програмного забезпечення з метою зменшення непотрібних звітів і покращення продуктивності.

Така перевага управління змінами на сьогодні є надзвичайно актуальною для покращення умов праці у Міністерстві фінансів, у яке влилася Державна фіскальна служба України.

З метою дослідження та виявлення проблем, наявних в системі управління персоналом, що мають негативний вплив на діяльність персоналу податкової служби, Департаментом розвитку та модернізації ДПС з червня 2006 р. (наказ ДФС України «Про організацію внутрішнього моніторингу», (зі змінами) від 05.06.06 № 317) організовано проведення щорічних опитувань працівників органів ДФС [12].

Шестирічна практика проведення внутрішнього моніторингу, яка у 2012 р. підсумувала результати його восьмого етапу, дозволила сформулювати значний обсяг інформації, що характеризує систему управління персоналом в органах ДФС через оцінку: організації діяльності працівників, змісту та умов їх праці; умов для розвитку персоналу, включаючи навчання; мотивації персоналу (задоволення / незадоволення змістом своєї діяльності та винагородою за її результатами) – рис. 3.3.

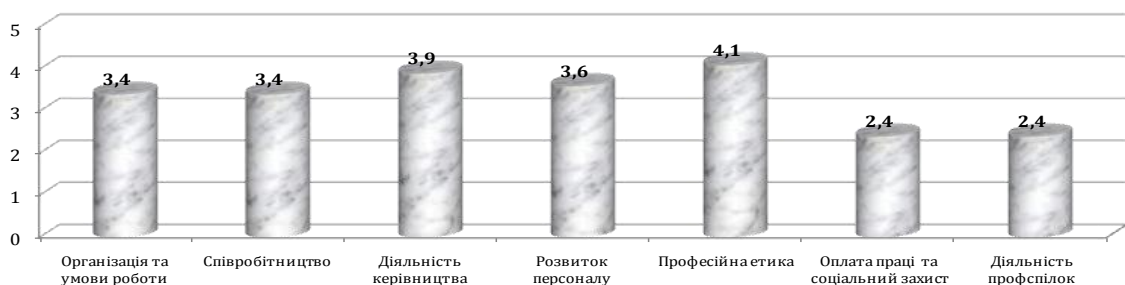


Рис.3.3. Оцінювання працівниками елементів управління персоналом в межах внутрішнього моніторингу, проведеного в органах ДПС України, балів

Джерело: розроблено автором на основі[12]

Як зображено на рис. 3.3, за деякими позиціями (професійна етика та діяльність керівництва) було отримано досить високі оцінки, проте

спостерігається занепокоєність працівників податкової служби умовами та організацією праці, питаннями співробітництва, а особливо болючими є проблеми мотивування через оплату праці та соціальний захист. Низьким балом оцінено і діяльність профспілок. В таких умовах необхідною є особлива увага до проблемних питань та впровадження змін.

Важливим чинником, що впливає на ефективність впровадження змін, є її чітка організація та забезпечення належних умов праці для співробітників. На запитання про те, чи добре організована робота у структурних підрозділах (органах) ДФС, 65% респондентів надали схвальні відповіді. Однак 39% респондентів стверджують, що їм часто доводиться виконувати функції, не властиві їхньому структурному підрозділу, що, на думку опитаних, спричинено недосконалістю організаційною структурою і розподілом функцій та завдань між структурними підрозділами [12].

На думку 69% респондентів поточні зміни в організаційній структурі ДФС неефективні. Більшістю податківців (63%) вони оцінюються негативно протягом усіх етапів опитування. На думку опитаних, реорганізації спричиняють виникнення негативних наслідків, зокрема, скорочення персоналу, що, в свою чергу, збільшує навантаження на працівників, які залишилися та знижує ефективність їх діяльності.

Респонденти вбачають дієвість організаційних змін в оптимізації чисельності персоналу, особливо державних податкових інспекцій, які безпосередньо працюють з платниками податків і забезпечують мобілізацію коштів до бюджету, а також в кадровому підсиленні структурних підрозділів, діяльність яких пов'язана з адмініструванням податків та обслуговуванням платників.

На думку опитаних, однією з причин високої інтенсивності праці і значного навантаження на персонал є недостатній рівень автоматизації процесів, що виконуються органами ДПС, та незадовільний рівень забезпеченості робочих місць необхідними технічними засобами (так вважає 61% та 68% респондентів відповідно) [16].

Виходячи з того, що частка негативних відповідей за цими запитаннями протягом всього періоду проведення досліджень становить більше 50%, а кількість коментарів, що підтверджують цю проблему становить близько 25% від їх загальної кількості, можливо зробити висновок, що проблема технічного оснащення робочих місць працівників не втрачає своєї актуальності.

Проте, на практиці управління змінами є найбільш складним з видів менеджменту. Для його здійснення необхідно мати в розпорядженні злагоджені команди висококваліфікованих та високомотивованих співробітників, що відповідають за послуги, операції і службу та орієнтуються на зміни, володіють високим рівнем професійної та управлінської культури. Для встановлення зв'язку між адміністративними процесами, інформаційно-технологічними послугами й інфраструктурою, що лежать в їх основі, необхідний паралельний проект управління змінами.

Таблиця 3.11

Виявлені проблеми за результатами опитування в межах внутрішнього моніторингу, проведеного в органах ДПС України у 2006-2012 рр. [16]

Суть проблеми	% негативних відповідей респондентів							
	I етап 19.06.06 03.07.06	II етап 19.12.06 15.01.07	III етап 15.10.07 26.10.07	IV етап 20.10.08 02.11.08	V етап 19.10.09 02.11.09	VI етап 18.10.10 01.11.10	VII етап 17.10.11 30.10.11	VIII етап 15.10.12 28.10.12
Інтенсивність праці	97	96	97	96	97	97	97	95
Забезпечення комп'ютерною та оргтехнікою	71	69	55	57	62	68	67	68
Поточні зміни в організаційній структурі	62	58	63	62	59	65	69	69
Автоматизація робочих процесів	56	54	49	48	48	57	57	61
Оплата праці	76	61	71	70	73	87	89	91
Діяльність профспілок	49	42	55	52	48	62	63	67
Рівномірність навантаження персоналу	34	33	32	31	30	42	43	43

Результати моніторингу дають можливість виявити рівень співробітництва та взаємозамінності між працівниками структурного підрозділу. Його оцінили як достатній – 69% опитаних. Стан інформаційного обміну також характеризує якість співробітництва в органах ДФС. І цифрові дані, і коментарі учасників свідчать, що ефективне виконання функцій та завдань можливе лише за наявності своєчасної, актуальної, оперативної інформації, на якій ґрунтується їх здійснення.

Відповіді на запитання анкети дозволили оцінити вчасність, повноту та якість інформації, яка використовується працівниками ДФС. Зокрема, на запитання щодо вчасності отриманої інформації, 50% респондентів надали негативну відповідь і порівняно з минулими етапами їх кількість зростає (на 8% відносно V-VII та на 19% відносно I-IV етапів) [16].

Як повідомляють опитані, однією з основних причин, що негативно впливає на вчасність та якість інформації, є наявність надлишкової кількості паперових документів та контрольних завдань, які дублюються між собою. Найбільшу ефективність такого вдосконалення респонденти вбачають у широкомасштабному впровадженні електронного документообігу.

Складність в управлінні змінами також складає і те, що таке управління спричиняє зміни у поведінці людини. Для зміни характеру поведінки людини необхідний об'ємний процес навчання для підвищення обізнаності і здобуття нових вмінь. Рівень співробітництва між керівниками та підлеглими позитивно оцінили 64% респондентів. Значення цього показника погіршилося в середньому на 5% порівняно з I-IV, проте майже не змінилося порівняно з V-VII етапами.

Вивчаючи рівень співробітництва між центральним апаратом ДФС та територіальними органами ДФС України, а також між обласним апаратом та інспекціями в областях, отримано такий результат. Кількість відповідей, якими надано позитивну оцінку рівню співробітництва територіальних органів ДФС з ДФС України (центральный апарат) становить 52%, яка зменшилась в середньому на 2% порівняно з V-VII та на 6% порівняно з I-IV етапами [16]. Така динаміка свідчить про те, що податківці стали більш вимогливими в питанні

налагодження співробітництва, без якого неможливо виконувати спільні задачі, що стоять перед ДФС.

На думку опитаних якість співробітництва поліпшиться, якщо органи ДФС вищого рівня будуть надавати чіткі та своєчасні роз'яснення з питань застосування законодавчих та нормативно-правових актів, методичні рекомендації та консультації щодо виконання доведених завдань.

Результати відповідей за групою запитань «Діяльність керівництва» зберігають високий сумарний показник позитивних відповідей, а середній бал становить 3,9. На запитання, чи задоволені респонденти діяльністю керівництва структурного підрозділу/органу ДФС і чи користується їх безпосередній керівник повагою серед членів колективу, 72% та 78% опитаних надали стверджувальні відповіді, а 74% повідомили, що можуть отримати допомогу керівника у своїй професійній діяльності. Характеризуючи роботу керівника щодо його вміння визначати спрямовані на результат завдання та розподіляти обов'язки з урахуванням здібностей підлеглих, 74% опитаних надали позитивні відповіді за обома критеріями, проте їх кількість зменшилась на 2% порівняно з V-VII та на 7% порівняно з I-IV етапами.

Надзвичайно важливим критерієм, що характеризує діяльність керівництва, є його вміння створювати умови для ефективного виконання завдань та розвитку персоналу. Так 65% респондентів високо оцінили ці навички своїх керівників, проте 35% дали їм негативну оцінку. Великою кількістю позитивних відповідей (71%) охарактеризовано об'єктивність керівників підрозділів при оцінці ними діяльності підлеглих, проте їх число зменшилось в середньому на 3% порівняно з попередніми семи етапами [16].

Як і за минулих етапів досліджень, питання оплати праці для податківців є особливо гострим, що впливає з цифрових даних та кількості коментарів, яких за цим питанням надано найбільше (74% від загальної кількості отриманих коментарів). Наявна система матеріального стимулювання сприймається опитаними скоріше негативно (91%). Переважна більшість – 75% податківців – стверджує, що розмір їх заробітної плати зовсім не відповідає тому обсягу

роботи, який їм доводиться виконувати, а 59% повідомляють про готовність змінити місце роботи для збільшення рівня оплати своєї праці [16]. Більшість опитаних у своїх коментарях інформують, що низький рівень заробітної плати відносно обсягу роботи, що щорічно зростає, демотивує персонал та спричиняє відтік висококваліфікованих спеціалістів з органів ДФС.

Підсумки внутрішнього моніторингу 2006-2012 років ДФС дозволили цілісно охарактеризувати передумови впровадження змін та зробити такі ключові висновки:

По-перше, в органах ДФС наявний кваліфікований, ініціативний персонал, що має бажання та здатний виконувати поставлені перед службою завдання, незважаючи на складність роботи, високий рівень інтенсивності праці та зростання навантаження.

По-друге, працівники органів ДФС вважають, що без належного рівня співробітництва між собою, між керівниками та підлеглими, між органами ДФС різних рівнів, за відсутності якісної, оперативної та своєчасної інформації, необхідної для виконання завдань, неможливо досягти високих результатів роботи.

Внутрішній моніторинг на сьогодні є єдиним засобом дослідження для отримання характеристики внутрішнього стану діяльності в органах ДФС, що надається її співробітниками і є першим кроком на шляху до впровадження концепції «управління змінами» в процесі модернізації податкової служби. З одного боку – це збір інформації, з іншого – це інструмент «зворотного зв'язку» між керівництвом та підлеглими, органами ДФС усіх рівнів, що дозволяє щорічно відслідковувати динаміку показників по конкретних проблемах.

Комплексний підхід до процесу реформування податкової системи України та модернізації податкової служби зокрема, на основі концепції «управління змінами» дозволить підвищити ефективність реформ. Подальші дослідження будуть спрямовані на розробку кроків щодо впровадження концепції управління змінами та вимірювання їх результативності.

Висновки до розділу 3

1. Дослідивши та проаналізувавши ряд статистичних даних, нами було доведено гіпотезу про те, що у короткостроковій перспективі існують чіткі кореляційні зв'язки між деякими параметрами податкової системи, серед яких основними є такі: середньозважена ставка оподаткування, час на адміністрування та показниками, які характеризують національне господарство, такі як чистий притік іноземних інвестицій та рівень тінізації економіки.

Гіпотеза щодо впливу оподаткування на економічне зростання в короткостроковій перспективі не підтвердилася, що не виключає, однак, такої можливості у довгостроковому періоді.

Рівняння регресії, змодельоване для цих зв'язків, показує, що із зростанням податкового навантаження та витрат на адміністрування, знижується притік чистих інвестицій в економіку, що в довгостроковій перспективі призведе до стримування економічного зростання. Разом з тим, виявлений вплив на рівень тінізації економіки є досить незначним.

2. Стратегічними орієнтирами реформування податкової реформи в Україні повинні стати: формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань; підвищення фіскальної ефективності податків з одночасним скороченням їх кількості; покращення адміністрування і зменшення масштабів ухилення від сплати податків; забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягара між платниками податків; демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування фіскальної служби.

Основними кроками реформування податкової системи України повинні стати: зниження податкових ставок, зменшення кількості податків та зборів, введення прогресивних податків, введення непрямих методів визначення доходів

фізичних осіб, зменшення відрахувань до соціальних фондів, трансформація податку на нерухомість, що сприятиме розширенню бази оподаткування.

3. Модернізація податкових органів повинна торкнутися, передусім, таких їх складових: організаційна структура, управління людськими ресурсами, внутрішній контроль, інформаційно-аналітичне забезпечення, комунікації. В процесі модернізації податкових органів, на наш погляд, необхідно опиратися на розроблений методологічний апарат управління змінами, який дає можливість зменшити ризики, покращити якість надання послуг та підвищити ефективність зовнішніх комунікацій, що, в свою чергу, буде сприяти підвищенню культури сплати податків.

При написанні даного розділу дисертаційного дослідження, автором використано результати власних розробок у наукових статтях, за наступною тематикою робіт:

- «Управління змінами у процесі реформування податкової системи України» (написано у співавторстві);
- «Реформування податкової системи як передумова детінізації економіки України»;
- «Орієнтири податкового регулювання в умовах соціально-економічної кризи в Україні»;
- «Податкове регулювання в Україні: проблеми і перспективи».

При написанні роботи використано наукову монографію на тему: «Розвиток держаних фінансів в умовах хаотичного структурування економіки», яку написано у співавторстві.

А також використано наступні теми тез, які доповідались на міжнародних наукових конференціях:

- «Проблеми реформування спрощеної системи оподаткування в Україні»;
- «Обґрунтування податково-фінансових умов для розвитку вітчизняних підприємств».

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі узагальнено науково-теоретичні підходи і запропоновано нове вирішення наукової проблеми щодо реформування податкового регулювання в системі управління національним господарством України. На основі проведених досліджень, зроблено такі висновки і пропозиції теоретичного та практичного характеру, які відображають вирішення головних завдань дисертації відповідно до поставленої мети.

1. Теоретичний зміст поняття «податкове регулювання» доцільно розглядати через призму його об'єктивних динамічно-структурних характеристик як свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин, за допомогою засобів та інструментів податкової політики, з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Цільовими параметрами податкового регулювання є досягнення більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікація інвестиційної та підприємницької активності, узгодження інтересів різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління.

2. Доведено, що, «механізм податкового регулювання» необхідно розглядати як складову податкового механізму, що включає сукупність законодавчо-зафіксованих, науково-обґрунтованих та взаємопов'язаних елементів податкового впливу держави на поведінку економічних суб'єктів щодо перерозподілу доходів, інвестування, споживання природних ресурсів в процесі здійснення регуляторної політики.

3. Критичний аналіз ключових теорій та концепцій оподаткування з метою виявлення оптимальних параметрів податкового регулювання показує, що єдиних ідеальних параметрів не існує. В процесі наукового аналізу варто, на нашу думку, використовувати ситуаційний підхід, який має ґрунтуватися на пошуках компромісного варіанту між економічною ефективністю та соціальною

справедливістю, а також враховувати специфіку макроекономічної динаміки та бюджетного розподілу.

4. Ретроспективний аналіз процесу становлення податкової системи України вказує на те, що при проведенні змін необхідно враховувати й історичне походження податкової системи України із тієї, яка існувала ще за часів колишнього СРСР, і вимоги становлення в країні ринкової економіки та її європейської інтеграції. Застосування такого історичного методу дало змогу автору типізувати та періодизувати хронологію становлення податкової системи за сукупністю спільних ознак в Україні на чотири етапи: «формотворчий» – 1992-1995 рр.; ««карно-експериментальний» – 1996-2000 рр.; «ліберально-реформістський» – 2000-2010 рр., та «системно-концептуальний» – з 2011 р. і до сьогодні.

5. Статистичний аналіз виконання зведеного бюджету та позабюджетних фондів України свідчить про зростання податкових надходжень впродовж 2007-2012 рр., відносну стабільність податкової бази в розрізі бюджетоутворюючих податків, деяку диспропорцію в структурі надходжень – превалювання податків з трудових доходів над непрямими податками на споживання та оподаткуванням капіталу. Порівняння з європейськими системами доводить, що в цілому розмір податкового навантаження на економіку, структура податкових надходжень, природа та механізми справляння ключових податків України мають ознаки європейської, а існуючі незначні відмінності пов'язані із перехідним характером системи оподаткування в Україні й інертністю реформування фінансування соціальної сфери на принципах страхування. Виявлено резерви зростання надходжень за ПДВ, акцизним збором, податком з прибутку підприємств та необхідність скорочення надмірного податкового навантаження на трудові доходи.

6. Узагальнення досліджень рейтингів міжнародних організацій свідчить про те, що податкова система України є однією з найбільш складних, витратних та заплутаних у світі, що створює значні перешкоди для підприємницької діяльності, та, очевидно, потребує реформування. Результати проведеного

автором соціологічного опитування вказують на те, що в Україні сформувалась унікальна податкова система, ознаками якої є: бюрократична система адміністрування податків; нестабільне та заплутане законодавство; ухилення від сплати податків; подвійна бухгалтерія; корупція та хабарництво; фіскальний тиск з боку податкових органів; низька податкова культура у суспільстві.

7. Кореляційно-регресійний аналіз виявив у короткостроковій перспективі достатньо істотний статистичний зв'язок між такими параметрами податкової системи як: середньозважена ставка оподаткування і час на адміністрування з одного боку, і показниками національної економіки, такими як чистий притік іноземних інвестицій та рівень тінізації економіки з іншого. Моделювання цих зв'язків показує, що із зростанням податкового навантаження та витрат на адміністрування, знижується притік чистих інвестицій в економіку, що в довгостроковій перспективі призведе до стримування економічного зростання. Разом з тим, виявлений вплив на рівень тінізації економіки є досить незначним.

8. Стратегічними орієнтирами податкової реформи в Україні повинні стати: формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань; підвищення фіскальної ефективності податків з одночасним скороченням їх кількості, покращення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків; забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягара між платниками податків; демократизація податкової служби України, а саме зміна ідеології її функціонування на основі реформування фіскальної служби.

9. Реформування інституційного середовища податкового регулювання, що передбачає модернізацію податкових органів, повинно торкнутися, найперше, таких їх складових: організаційна структура, операційні процеси, управління людськими ресурсами, внутрішній контроль, інформаційно-аналітичне забезпечення, комунікації. В процесі модернізації податкових органів, на наш

погляд, необхідно опиратися на розроблений методологічний апарат управління змінами, який дає можливість зменшити ризики, покращити якість надання послуг та підвищити ефективність зовнішніх комунікацій, що, в свою чергу, буде сприяти підвищенню культури сплати податків.

Отже, комплексний підхід до процесу реформування податкової системи загалом та модернізації податкової служби зокрема на основі концепції управління змінами дозволить підвищити результативність реформ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17>.
 2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
 3. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11 вересня 2003 року № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1160-15>.
 4. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27 березня 2014 року №1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1166-18>.
 5. Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції» від 07 квітня 2011 року № 3206-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/3206-17>.
 6. Директива Ради ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» № 2006/112 від 28 листопада 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
 7. Указ Президента України «Про Національний план дій на 2011 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» № 504/2011 // Офіційний вісник Президента України. – 2011. – № 14. – с. 676.
 8. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» від 02.06.2010 / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf .
 9. Постанова КМУ «Про Державну фіскальну службу України» № 236 від 21 травня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/postanovi-km-ukraini/63237.html>
-

10. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19 лютого 2007 р. № 56 // Офіційний вісник України. – 2007. – №13. – С. 481.

11. Розпорядження КМУ «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23 грудня 2009 р. № 1612-р. // Портал Ліга : Закон [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR091612.html.

12. Наказ ДПА України «Про організацію внутрішнього моніторингу» (зі змінами) від 05.06.06 № 317.

13. Лист Державної податкової служби України від 15.06.2011р. №585/3/31-0011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2362-585.html>.

14. Наказ ДПАУ «Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість» №42 від 25.01.2011р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1590-42.html>.

15. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затверджений наказом ДПА України від 07.04.2013 р. (із змінами та доповненнями від 29.09.2005) // Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/strategichniy-plan-rozvitku-derjavnoi-/>

16. Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1» : Ключові показники, за якими оцінюється виконання проекту модернізації // Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/pokaznuku/>

17. Методичні рекомендації розрахунку рівня тіньової економіки, затверджені наказом Міністерства економіки України від 18.02.2009 № 123

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.me.gov.ua/file/link/135879/file/Metod_TinEk.doc.

18. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду «Про проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби» від 20.07.2010 № 1112/11/13-10.

19. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4930&skl=8.

20. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» № 4930 від 26.05.2014р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4930&skl=8.

21. Алексеев И. В. Налоговая система : субъекты, функции и налоги / Налогообложение : проблемы теории и практики. Монография. – Харьков : ИД«ИНЖЭК», 2006. – С. 9-27.

22. Алисов Е. А. Финансовое право Украины. Учебное пособие. – Харьков : Эспада, 2000. – 288 с.

23. Аналіз індексу конкурентоспроможності України в 2013-2014рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://infolight.org.ua/content/analiz-indeksu-konkurentospromozhnosti-ukrayini-v-2013-2014-rr>.

24. Аналітичний звіт про результати восьмого етапу опитування в межах внутрішнього моніторингу, проведеного в органах державної податкової служби України з 15.10.12 по 28.10.12: Додаток 1 до листа ДРМДПС від 21.01.2013 №95/8/24-20-0222. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:jTfD_Ec98CYJ:minrd.gov.ua/data/normativ/000/000/62207/0.doc+&cd=2&hl=uk&ct=clnk

&gl=ua.

25. Андрущенко В. Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) [Текст] : [монограф.] / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.

26. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. - № 6. – С. 27-35.

27. Атипов В. І. Кримінальні процеси у сфері економіки – тенденції та заходи щодо протидії їм / В. І. Антипов, Я. Ю. Кондратьєв / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://inter.criminology.onua.edu.ua/?p=1309>.

28. Антипов В. І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення) / В. І. Антипов. – Вінниця : ДПДКФ, 2006. – 1040 с.

29. Бавін В. В. Методи протидії корупції в системі податкових відносин: автореф. дис...канд. екон. наук: 08.00.08 / В. В. Бавін; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2012. – 23 с.

30. Балашов Е. Система 5.10 / Е. Балашов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.balashov.com.ua/510/>

31. Бережний Є. Б. Податкове регулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.02 / Є. Б. Бережний. – Х., 2000. – 18 с. (укр.).

32. Бескид Й. М. Державний бюджет України: [навч. посіб.] / Бескид Й. М., Юрій С. І., Плішко І. В. – Тернопіль : Т.О.В. «ЦМДС», 2005. – 277 с.

33. Бечко П. К. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.

34. Білик М. Д. Податкова система України: Навч.-метод. Посібник для самост. вивч. дисц. / М. Д. Білик, І. А. Золотко. – К : КНЕУ, 2000. – 192 с.

35. Бодряга Н. В. Удосконалення системи адміністрування ПДВ / Бодряга Н. В., Кривоберець Б. І. // Наукові праці Дон НТУ. Серія економічна. – 2008. – Випуск 33-2. – С. 190-198.

36. Брызгалин А. В. Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерського учёта / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, Е. В. Демешева. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 112 с.

37. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л. Л. Тангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 515 с.

38. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України: у бт. Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів: Монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 308с.

39. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2009 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/429/130017/?fpage=2>.

40. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», USAID. – К., 2012. – 96 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget-Monitor/KV_IV_2011_Monitoring_ukr.pdf.

41. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2012 рік / [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», USAID. – К., 2013. – 73 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV_IV_2012_Monitoring_ukr.pdf.

42. Варналій З. С. Підвищення ефективності податкової політики як чинник конкурентоспроможності підприємництва в Україні / З. С. Варналій [Елетронний ресурс]. – Режим доступу: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2009_19/zb19_04.pdf.

43. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. І гол. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь : ВТФ «Перун», 2007. – 1440 с.

44. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д. В. Веремчук // Збірник наукових праць «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України». – Суми ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – Вип. 28. – С. 37-46.

45. Веремчук Д.В. Трансформація податкової політики України в умовах інтеграційних процесів: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н. Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит.– 10.02.2012.– Суми : Українська академія банківської справи, 2011.– 20 с.

46. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: монографія В. П. Вишневський; НАН України, Ін-т економіки промисловості. – Донецьк, 2012. – 128 с.

47. Віторт Т. В. Інвестиції та економічне зростання: взаємозв'язок у перехідній економіці. – автореф. дис...канд. екон. наук. Спец. 08.01.01 – економічна теорія / Т. В. Віторт. – Харків, 2002. – 20 с.

48. Вієцька О. В. Формування системи податкової амортизації основних засобів в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / О. В. Вієцька; Ін-т економіки пром-сті НАН України. – Донецьк, 2010. – 20 с.

49. Воробйов Ю. М. Податкова політика держави та її вплив на формування фінансового капіталу підприємств / Ю. М. Воробйов // Фінанси України. – 2000. – № 9. – С. 115-120.

50. Воронкова О. М. Організаційні засади податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Науковий вісник. Економіка, право. – Ірпінь, 2005. – №1 (28). – С. 104–109.

51. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.

52. Глоссарий бюджетних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.budgetrf.ru.

53. Гордієнко Є. О. Податкове стимулювання діяльності будівельних підприємств України / Є. С. Гордієнко [Електронний ресурс] // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції – 2013. – №3. – С. 72-74. – Режим доступу:

http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvfbi_2013_3_15.pdf.

54. Гречко А. В. Дослідження впливу податкової політики на економічний розвиток України / А. В. Гречко [Електронний ресурс] // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» – 2012. – № 10. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1443>.

55. Гринів Л. С. Національна економіка: Навч. посібник / Л. С. Гринів, М. В. Кічурчак. – Львів : «Магнолія 2006», 2008. – 464 с.

56. Грін О. В. Організаційно-економічний механізм оподаткування підприємницької діяльності громадян в Україні: Автореф. дис... канд. екон. наук за спец 08.00.03 – економіка та управління національним господарством/ О. В. Грін. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – 20 с.

57. Грушко В. І. Інструменти податкового регулювання інвестиційної активності / В. І. Грушко, Л. О. Кошембар // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 89-97.

58. Гурнак О. В. Теорія оптимального оподаткування: здобутки і обмеження / О. В. Гурнак [Електронний ресурс] // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 6. – Т. 1 – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2011_6_1/028-031.pdf.

59. Гурнак О. В. Податкові реформи в контексті соціально-економічного розвитку / О. В. Гурнак // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2012. – № 5. – С. 196-200.

60. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування. – К. : Парламентське вид., 2001. – 216 с.

61. Дахно О. М. Реформа податкової системи та взаємодія фіскальної і регулюючої функцій податків / О. М. Дахно // Регіональні перспективи. – 2001. – № 5-6. – С. 186-187.

62. Деретування економіки: проблеми та перспективи: Монографія:, під заг. ред. проф. Кизима М. О. і проф. Іванова Ю. Б. – Х. : ВД «ІНЖЕК». – 2014. – 288 с.

63. Детюк Т. Г. Організація перевіркової роботи в системі податкового контролю: автореф. дис....канд. екон. наук: 08.00.08 / Т. Г. Детюк; Каб. Міністрів

України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2011. – 20с. – укр.

64. Дікань Л. В. Податкова система. Навчальний посібник / Л. В. Дікань., Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2002. – 252 с.

65. Дрозд В. С. Сучасний стан податкової політики України / В. С. Дрозд // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки [Текст]: VIII Міжнар. наук.-практ. конф. [матеріали]. – Т. 1. – Донецьк : ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2008. – С. 137-139.

66. Дубинецька П. П. Аналіз інтегральних індексів оцінювання якості податкового регулювання в Україні / П. П. Дубинецька // Актуальні проблеми функціонування господарської системи України: Матеріали ХХ-тої міжн.наук. конф. студ., асп. та мол. уч., 17-18 травня 2013 р., – Львів : ЛНУ імені Івана Франка – С. 75-77.

67. Дубинецька П. П. Аналіз методів податкового навантаження підприємств / П. П. Дубинецька // Міжн. наук.-практ. конф. «Перспективи економічного зростання та інноваційного розвитку країн» [матеріали], 18-19 квітня 2014 р. – Одеса, 2014. – С. 57-59.

68. Дубинецька П. П. Аналіз методів податкового планування на підприємстві / П. П. Дубинецька // Міжн. наук.-практ. конф. «Економічні та соціальні інновації як фактор розвитку економіки» 4-5 квітня 2014 р. [матеріали]. – Київ, 2014. – С. 19-20.

69. Дубинецька П. П. Аналіз регулюючого впливу податку на прибуток підприємств на економіку / П. П. Дубинецька // Вісник Львівського університету. Серія економічна. Вип. 49. – 2014. – С. 411-420.

70. Дубинецька П. П. Економічні засоби формування податкової політики, спрямованої на природно-екологічну безпеку суспільства / П. П. Дубинецька // Всеукраїнська науково-практична конференція молодих вчених: ад'юнктів, аспірантів, курсантів і студентів 10 квітня 2014 р. [матеріали] – Львів, 2014. – С. 181-183.

71. Дубинецька П. П. Елементи середовища податкового регулювання

економіки / П. П. Дубинецька // Міжн. наук.-практ. конф. «Економіка – погляд у майбутнє. Тенденції інноваційного розвитку економіки» 25-26 квітня 2014 р. [матеріали] – Дніпропетровськ, 2014 – С. 109-112.

72. Дубинецька П. П. Ефективність екологічного оподаткування – запорука підвищення рівня екологічної безпеки держави (досвід країн Європи) / П. П. Дубинецька // I Всеукр. наук.-практ. конф. студ., асп. та мол. вчених: «Ефективність підприємницької діяльності: маркетинговий аспект» 27 березня 2014 р. [матеріали] – Київ, 2014. – С. 65-68.

73. Дубинецька П. П. Історичний аспект розвитку податково-економічної системи України / П. П. Дубинецька // VIII Міжн. наук.-практ. конф. «Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин» 24-25 квітня 2014 р. [матеріали] – Умань, 2014. – С. 62-64.

74. Дубинецька П. П. Моделювання податків, як обов'язкових внесків на основі принципу платоспроможності / П. П. Дубинецька // Тези доповідей. III Міжн. наук.-практ. конф. молодих економістів-кібернетиків «Моделювання економіки: проблеми, тенденції, досвід». 4-5 жовтня 2012 р., м. Львів, 2012. – С. 188-190.

75. Дубинецька П. П. Обґрунтування податково-фінансових умов для розвитку вітчизняних підприємств / П. П. Дубинецька // X Міжвузівська наук.-практ. конф. «Сучасні інформаційно-правові та соціально-економічні тенденції впливу на розвиток бізнесу» 24 квітня 2014 р. [матеріали] – Чернігів, 2014. – С. 17-19.

76. Дубинецька П. П. Орієнтири податкового регулювання в умовах соціально-економічної кризи в Україні / П. П. Дубинецька // Економічний аналіз: Збірник наукових праць. – 2014. – №16. – С. 188-194.

77. Дубинецька П. П. Особливості оподаткування доходів фізичних осіб в Україні / П. П. Дубинецька // IV наук.-практ. конф. «Сучасні тенденції в економіці та управлінні: новий погляд» 14-15 березня 2014 р. [матеріали] – Донецьк, 2014. – С. 12-14.

78. Дубинецька П. П. Оцінювання результативності реформування

податкової системи України / П. П. Дубинецька // Економічний простір: Збірник наукових праць. – №85. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2014. – С. 114-125.

79. Дубинецька П. П. Підвищення ефективності проведення податкового контролю в Україні / П. П. Дубинецька // Аналітичний центр «Нова Економіка»: Міжн. наук.-практ. конф. для студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегія реформування фінансової системи України» 21-22 березня 2014 р., м. Київ [матеріали], 2014. – С. 79-82.

80. Дубинецька П. П. Податкові ризики в системі державного управління / П. П. Дубинецька // Аналітичний центр «Нова Економіка Міжн. наук.-практ. конф. для студентів, аспірантів та молодих учених «Аспекти розвитку фінансово-економічної системи в умовах глобалізаційних процесів» 18-19 квітня 2014 р. – Київ, 2014. – С. 81-84.

81. Дубинецька П. П. Позитивні та негативні результати впливу податкової конкуренції на соціально-економічні процеси в Україні / П. П. Дубинецька // Східноукраїнський інститут економіки та управління: IV Міжн. наук.-практ. конф. «Проблеми сучасної економіки» 11-12 квітня 2014 р. – Донецьк, 2014. – С. 12-14.

82. Дубинецька П. П. Проблеми реформування спрощеної системи оподаткування в Україні / П. П. Дубинецька // Матеріали I Міжнародної наукової інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» 27 лютого 2013 р. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2012. – С. 79-80.

83. Дубинецька П. П. Реформування податкової системи як передумова детінізації економіки України / П. П. Дубинецька // Формування ринкової економіки в Україні: Збірник наукових праць. – Вип. 28. – 2012. – С. 209-215.

84. Дубинецька П. П. Реформування податку на доходи фізичних осіб: аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду / П. П. Дубинецька // Формування ринкової економіки в Україні: Збірник наукових праць. – Вип. 31. Частина 1. – 2014. – С. 237-246.

85. Дубинецька П. П. Розумне управління податковою системою – ключ до

ефективної економічної моделі держави (на прикладі Швеції) / П. П. Дубинецька // Економічний факультет ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»: Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток національної економіки: методологія і практика» 15-16 квітня 2014 р. – Івано-Франківськ, 2014. – С. 37-38.

86. Дубинецька П. П. Соціальні наслідки податкового реформування в Україні / П. П. Дубинецька // «Наука і духовність у системі сучасного управління»: Збірник тез міжн. наук.-практ. конф. 19 квітня, 2012 р. – Львів : СПОЛОМ, 2012. – С. 302-303.

87. Дубинецька П. П. Теоретичне конструювання механізму податкового регулювання економіки / П. П. Дубинецька // Ефективна економіка: Електронне наукове фахове видання. – 2014. – №4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2937>

88. Дубинецька П. П. Теорії державного управління податковою системою у розрізі соціально-економічного розвитку України / П. П. Дубинецька // Громадська організація «Львівська економічна фундація»: Міжн. наук.-практ. конф. «Фінансові аспекти розвитку економіки: теорія, методологія, практика» 28-29 березня 2014 р. – Львів, 2014. – С. 88-91.

89. Дубинецька П. П. Управління змінами у процесі реформування податкової системи України / А. М. Гришук, П. П. Дубинецька // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Збірник науково-прикладних праць – 2013. – №769. – С. 351-362.

90. Дубинецька П. П. Формування податкової культури в процесі управління модернізацією Податкової служби України / П. П. Дубинецька // Збірник тез наук.-практ. конф. «Культура управління в системі розвитку економіки України» 5 березня 2013 р. [Текст] – Львів : СПОЛОМ, 2013. – С. 44-46.

91. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: Моногр. / О. О. Дудоров. – К. : Вид-во «Істина», 2006. – 648 с.

92. Дюрядін В. П. Податковий механізм фінансового оздоровлення підприємств: теоретичні аспекти / В. П. Дюрядін., А. М. Леміш // Економіка

Крыма. – 2004. – № 12. – С. 25-28. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://science.crimea.edu/zapiski/djvu_econom/2004/econ_12_2004/006_dyuryadin.pdf

93. Економічна енциклопедія: У 3 т. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

94. Експерти: модель нинішньої влади не сприяє детінізації економіки // Тиждень.ua. – 11/04/2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tyzhden.ua/News/47240>.

95. Єфименко, Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7-26.

96. Єфименко, Т. І. Актуальні проблеми трансформації економічних теорій в умовах глобальних змін / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 5. – С. 7-18.

97. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра. екон. наук / Т. І. Єфименко. – К., 2003. – 37 с.

98. Єфименко Т. І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 9-14.

99. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Автореф. дис...канд. екон. наук. / Р. П. Жарко. – К., 2006. – 24 с.

100. Жукевич О. М. Актуальні проблеми застосування ПДВ в Україні / О. М. Жукевич // Економічний простір. – 2009. – № 22/2. – С. 24-31.

101. Задорожній О. С. Ухилення від сплати податків: характеристика способів злочинної діяльності / О. С. Задорожній // Науковий вісник Національного університету ДПС України : зб. наук.-техн. праць. – Сер.: Економіка, право. – 2009. – № 4(47). – С. 295-300 .

102. Задорожній О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування [Текст] : дис... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Задорожній Олександр Степанович; Національний ун-т внутрішніх справ. – Х., 2005. – 220 с.

103. Зануда А. Уряд: тень росте. Експерти: нічого дивного // ВВС Україна –

веб-сайт Української служби Британської телерадіомовної корпорації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bbc.co.uk/ukrainian/business/2012/08/120830_ukraine_shadow_economy_growing_az.shtml.

104. Запатріна І. Фінансова політика та її вплив на економічне зростання // Економіст. – 2006. – № 3. – С. 27-31.

105. Застосування методів непрямого визначення податкових зобов'язань платників податків в Україні // Аналітичний центр «Академія» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=939>.

106. Захарін А. В. Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку / А. В. Захарін // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С.92-100.

107. Захожай В. Б. Система оподаткування та податкова політика: Навч. посіб. / За заг. ред. В. Б. Захожая та Я. В. Литвиненка. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 468 с.

108. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник / Н. Е. Заяц. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.

109. Звіти Державної казначейської служби про виконання бюджету у 2007-2012 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

110. Зміни системи оподаткування України (запропоновані Державною податковою службою України) [[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dialogueauc.org.ua/node/5157>.

111. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: Учеб. Пособие / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.

112. Иванов Ю. Б. Проблемы податкового регулювання і планування податкових платежів: наукове видання / за заг. ред. Ю. Б. Иванова. – Х., 2006. – 240 с.

113. Иванов Ю. Б. Проблемы розвитку податкової політики та оподаткування [текст]: Монографія. / Ю. Б. Иванов –Х. : ВД «ИНЖЕК», 2007. – 448 с.

114. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С.36-43.

115. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: Навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – Київ : Знання, 2008. – 525 с.

116. Іванов Ю. Б. Податкова система: Підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк.–К. : «АТІКА», 2006. – 920 с.

117. Іванський А. Й. Правові перспективи удосконалення відшкодування податку на додану вартість в Україні з урахуванням європейського досвіду /А. Й. Іванський // Науково-інформаційний вісник ПРАВО. – 2011. – № 3.–С. 20-27.

118. Ільяшенко В. А. Податкова система: проблеми оподаткування та шляхи удосконалення / В. А. Ільяшенко // Наука й економіка. – 2014. – № 1 (33).– С. 13-18.

119. Інформація про втрати бюджету внаслідок податкових пільг за 2011 рік / Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sts.gov.ua/dodatкова-informatsiya>.

120. Інформація щодо ефективності використання податкових пільг у 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/dodatкова-informatsiya/eksklyuziv-vid-departamenti/departament-prognozuvannya-/povidomlennya-z-pitan-prog/59734.html>.

121. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: навчальний посібник / Г. Ю. Ісаншина. – К., 2003. – 258 с.

122. Калінеску Т. В. Проблеми формування ефективних інструментів податкового регулювання в умовах інтеграції держав / Т. В. Калінеску // Вісник Київського національного університету ім. Т.Г. Шевченка. Економіка. – 2009. – № 111. – С. 8-10.

123. Карпінський Б. А. Удосконалення взаємин податкової служби з платниками податків / Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2. – С. 128-136.

124. Катрук Н. О. Обґрунтування сутності державного податкового

менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н. О. Катрук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 47-55.

125. Кейнс Дж. Общая теорія занятости, процента и денег / Дж. Кейнс. – М. : Изд-во «Прогресс», 1978. – 548 с. – С. 157.

126. Кирпа С. В. Податкове регулювання як інструмент боротьби з тіньовою економікою: автореф. дис....канд. екон. наук: 08.00.03 / С. В. Кирпа. – Ірпінь: Нац. ун-т держ. податк. служби України, 2012. – 20 с.

127. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / А. Кізіма, І. Кушнірик // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 117-127.

128. Кірш О. Велика податкова [контр?] революція, або «Безумству хоробрим...» // Дзеркало тижня. Україна. – № 26. – 3 серпня 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/velika_podatkova_kontrrevolyutsiya,___abo_bezumstvu_horobrih.html.

129. Кміть В. М. Вдосконалення механізму адміністрування ПДВ як запорука фінансової безпеки України / В. М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – 2008. – № 2 (2). – С. 113-123.

130. Кміть В. М. Напрями вдосконалення системи адміністрування ПДВ в Україні / В. М. Кміть, О. І. Оксенюк // Інноваційна економіка. – 2012. – № 6 (32). – С. 253-258.

131. Кміть В. М. Роль податкового регулювання в системі державного податкового менеджменту України / В. М.Кміть, Г. В. Івах // Збірник наукових праць «Економічний аналіз» / [за ред. С.І Шкарабана]. – Тернопіль, 2012. – Вип.11. – Ч.1. – С. 104-109.

132. Ковальчук Ю. Досвід організації професійної підготовки працівників поліції зарубіжних країн / Ю. Ковальчук // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (економіка, право), 2004. – 1 (23). – С. 203-205.

133. Ковалюк О. М. Фінансовий механізм організації економіки України

(проблеми теорії і практики). Монографія / О. М. Ковалюк. – Львів : Вид. центр ЛНУ ім. І. Франка, 2002. – 396 с.

134. Кодацкий В. Зарубежный опыт деятельности налоговых органов / В. Кодацкий // Підприємництво, господарство. – 2010. – № 5. – С. 7-10.

135. Конторович В. К. Проблемы возмещения НДС при экспорте: выход из тупика есть / В. К. Конторович // Финансы. – 2001. – № 10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/comm/5642/>

136. Контроль і перевірки підприємницької діяльності // Бюллетень законодавства і юридичної практики України. – 2004. – № 4. – С. 22-49.

137. Концепція реформування податкової системи України від 08.08.2014 // Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247504310&cat_id=246711250.

138. Концепція реформування податкової системи України, затверджена розпорядженням КМУ № 56-р від 19.02.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80>.

139. Концепція реформування податкової системи: Реанімаційний пакет реформ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://platforma-reform.org/?p=28>.

140. Корецька-Гармаш В. О. Адміністрування податків: порівняльний аналіз після прийняття податкового кодексу / В. О. Корецька-Гармаш, А. В. Кулік // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля – 2011. – № 7 (161) ч. 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2011_7_2/Korecka.pdf.

141. Корупція: хвороба виліковна // Інтернет-ресурс Громадської організації «Трансперенсі Інтернешнл Україна» [[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ti-ukraine.org/news/4526.html>.

142. Котенко Л. М. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності: Навч. посібник / Л. М. Котенко, Г. М. Фадєєва Г.М. – Харків : Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі, 2006. – 309 с.

143. Кочетков А. В. Теория и практика развития механизмов социально-экономического управления / А.В. Кочетков // Системные исследования. Методологические проблемы. Ежегодник 1982. – М. : Наука, 1982. – С. 131-158.

144. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент: навчальний посібник / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет. – Чернігів, 2005. – 332 с.

145. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навчальний посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. – Тернопіль, 2004. – 304 с.

146. Крисоватий А. Інституційна трансформація теорії податкової політики соціально-ринкової держави / Андрій Крисоватий // Світ фінансів. – 2010. – № 1. – С. 62-73.

147. Крисоватий А. Концептуалізація теоретичних підвалин оподаткування / Андрій Крисоватий // Світ фінансів. – 2005. – № 1. – С. 50-64.

148. Крисоватий А. Моніторинг реалізації податкової політики України / Андрій Крисоватий // Вісник Тернопільського державного економічного університету. – Тернопіль, 2006. – Вип. 1. – С. 17-25.

149. Крисоватий А. І. Новітня парадигма преференційного оподаткування : монографія / А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 260 с.

150. Крисоватий, А. І. Податкова політика України : концептуальні засади теорії та практики : дис. на здоб. наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит / Андрій Ігорович Крисоватий. – Тернопіль : ТДЕУ, 2006. – 437 с.

151. Крисоватий, А. І. Фіскальні засади соціально орієнтованої економіки ринкового типу / А. І. Крисоватий // Фінанси України. – 2000. – № 12. – С. 46-51.

152. Кривцов О. О. Політика оподаткування доходів фізичних осіб в бюджетній стратегії України: Автореферат дис... канд. екон. наук за спец. 08.00.03. – 21.03.2012.– Київ : Академія фінансового управління, 2012. – 20 с.

153. Крупка М. І., Коваленко В. М. Вплив податкової і бюджетної політики на розвиток приватного бізнесу // Влада. Банки. Бізнес: політекономія взаємодії і розвитку. За ред. проф. С.К.Реверчука. – К.: Атіка, 2002. – 320 с..

154. Крючкова Н. М. Податкова архітектура як інструмент економічного розвитку / Н. М. Крючкова // Наукові праці НДФІ. – Київ. – 2009. – Вип. 1 (46). – С. 17-33.

155. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: Монографія / Н. М. Крючкова. – Одеса : Астропринт, 2011. – 190 с.

156. Крючкова Н. М. Роль податку у визначенні тенденцій економічного зростання у макроекономічній системі / Н. М. Крючкова // Збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції «Інтеграційні пріоритети України в сучасному геоekonomічному просторі». – Алушта, 2008. – С. 69–73.

157. Кугаткіна О. Ю. Пряме іноземне інвестування в стратегії економічного зростання України: автореф. дис...канд. екон. наук. Спец. 08.00.02 / Ю. О. Кугаткіна. – Світове господарство і міжнародні економічні відносини. – К., 2008. – 20 с.

158. Кулик П. Л. ПДВ у проекті податкового кодексу: оцінка фіскального потенціалу / П. Л. Кулик // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – № 7 (25). – Ч. 4. – С. 53-58.

159. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : Наука и школа, 1919. – Вып. 1. – 258 с.

160. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Т. Ф. Куценко – К. : КНЕУ, 2002. – 256 с.

161. Куцин Н. А. Современная теория и практика налогообложения / Н. А. Куцин, В. В. Калюжный, О. В. Мозенков, В. Д. Балыкин. – Х. : Прапор, 2001. – 512 с.

162. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.

163. Кушнір І. М. Розробка концептуальних засад податкового контролінгу суб'єктів підприємництва: зарубіжний досвід та національні аспекти. – 2013. – № 1 (40). – С. 141-145.

164. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності: монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К., 2007. – 252 с.

165. Лейба Д. І. Сутність та особливості податкового регулювання в Україні / Д. І. Лейба, М. М. Сорохан / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://asconf.com/rus/archive_view/400.

166. Лисяк Л. В. Податкові інструменти державного регулювання підприємницької діяльності / Л. В. Лисяк, В. Є. Тараненко // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2013. – № 3.–С.66-71.

167. Литвиненко Я. В. Податкова політика: [навчальний посібник] / Я. В. Литвиненко. – К., 2003. – 224 с.

168. Лісовий А. В. Заміна прямого оподаткування непрямим як спосіб детінізації економіки / А. В. Лісовий, С. В. Кирпа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 4. Економічні науки. Том 3. – С. 297-300.

169. Лісовий А. В. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку / А. В. Лісовий, Т. А. Лісова // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 267-270.

170. Лісовий А. В. Проблеми податкового контролю в Україні та напрями підвищення його ефективності / А. В. Лісовий, К. П. Проскура // Вісник національного лісотехнічного університету. – 2014. – № 24.6. – С. 140-150.

171. Лісовий А. В. Удосконалення системи оподаткування в Україні / А. В. Лісовий, С. В. Кирпа // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2012. – № 1. – С. 86-91.

172. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / І. О. Лютий, А. Б. Дрига, М. О. Петренко. – К. : Знання, 2005. – 335 с.

173. Лихошерст Л. М. Заходи попередження, запобігання та протидії корупції в діяльності органів, що забезпечують реалізацію єдиної державної податкової політики України / Л. М. Лихошерст // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 2. – Том 3. – С. 118-122.

174. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» /

И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.

175. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис....канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. Б. Марченко. – Ірпінь : Нац. універ. держ. под. служби України, 2007. – 21 с.

176. Марченко В. Б. Щодо змісту поняття адміністрування податків (обов'язкових платежів) / В. Б. Марченко // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. – 2010. – Вип. 49. – К. : Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. – С. 204-209.

177. Мединська Т. В. Податок на прибуток підприємств у контексті реформування податкового законодавства України / Т. В. Мединська, Р. Ю. Корзун [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/nvnltu/22_1/308_MEd.pdf.

178. Мединська Т. В. Особливості реформування спрощеної системи оподаткування в Україні / Т. В. Мединська, О. С. Балянда // Науковий вісник НЛТУ. – 2012. – № 21.1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/22_1/302_Med.pdf.

179. Мельник А. Ф. Національна економіка / А. Ф. Мельник, А. Ю. Васіна, Т. Л. Желюк, Т. М. Попович. – К. : Знання, 2011. – 463 с.

180. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. – К. : «Комп'ютерпрес», 2006. – 278 с.

181. Мельник О. Я. Індикатори рівня розвитку національних податкових систем / О. Я. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. Серія економічна. – 2010. – № 4, Т. 1 (154) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vchnu_ekon/2010_4_1/114-119.pdf.

182. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.

183. Мельникова В. І. Національна економіка / Навч. посіб. 2-ге вид. перероб. та доп. / В. І. Мельникова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 248 с.

- 184 Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: Курс лекций / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 348 с.
185. Михуринская Е. А. Экономико-организационное обеспечение формирования социально ориентированной экономики региона (на материалах АР Крым) : монография / Е. А. Михуринская. – Симферополь : Нац. акад. природоохран. и курорт. строительства, 2009. – 464 с.
186. Молдован О. О. Нова архітектура бюджетної системи України: ризики та можливості для економічного зростання України: [аналітична доповідь] / Молдован О. О., Жаліло Я. А., Шевченко О. В. – К. : НІСД, 2010. – 72 с.
187. Молдован О. ПДВ: тиск збільшиться, доходи – ні / О. Молдован. – Економічна правда. – 3 січня 2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>
188. Молдован О. Податок на доходи фізосіб: бідним бути дорого / О. Молдован [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/17/262454/>
189. Молдован О. Податок на прибуток: на що чекати бізнесу. – Економічна правда. – 8 грудня 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/8/261230/>
190. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О. О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.
191. Мороз А. С. Основні методи виявлення схем мінімізації в оподаткуванні платників ПДВ / А. С. Мороз, О. С. Червінська, І. П. Могиляк // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – 2011. – Вип. 21.8. – С. 257-262.
192. Набожняк О. Грузія: корупцію подолано, бідність ще залишилася. Як живеться малому бізнесу / Набожняк О. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://texty.org.ua/pg/article/editorial/read/36993/Gruzija_korupciju_podolano_bidnist_shhe_zalyshylasa_Jak.
193. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – №

2 (27). – С. 140-152.

194. Налоговые льготы: теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит». / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 487 с.

195. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.

196. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. 2-е изд. / Под ред. Е. Н. Евстигнеева. – СПб. : Питер, 2001. – 336 с.

197. Налоги: учеб. Пособие / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин, С. В. Каламбет, О. А. Водолазская; Под ред. В. В. Буряковского. – Днепропетровск : Пороги, 1998. – 614 с.

198. Налоги: Учебник / Под ред. Д. Г. Черника. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 544 с.

199. Налоговые реформы в присоединяющихся к ЕС странах // Обзор экономического положения Европы. – 2004. – № 1. – С. 135-162.

200. Налогообложение : проблемы науки и практики – 2009: монография / [под. ред. проф. Ю. Б. Иванова]. – Х. : Либуркина Л. М.; ИД «ИНЖЕК», 2009. – 296 с.

201. Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/247/>

202. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3-х т.[заг ред. М. Я. Азарова] Т.3. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. – 516 с.

203. Науменко М. А. Можливість заміни ПДВ в Україні / Науменко М. А. // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 7 (49). – С. 56-62.

204. Національна економіка [текст] : навч. посіб. / За заг. ред. Носової О. В. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 512 с.

205. Нижник Н. Про співвідношення категорій «процес» і «механізм» та їх використання в управлінській діяльності органів виконавчої влади / Н. Нижник,

Г. Леліков, С. Мосов // Вісник державної служби України. – 2001. – № 3. [Електронний ресурс] Офіційний веб-сайт Нацдержслужби України. –Режим доступу: http://www.guds.gov.ua/control/uk/publish/printable_article;jsessionid=2318F67C3DF330CE826EcE2B414980D3?art_id=37655.

206. Никольский П. С. Финансы в системе хозяйственного механизма управления промышленностью / П. С. Никольский. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 624 с.

207. Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015. Національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К. : НВЦНБУВ, 2010. – 232 с.

208. Новицький В. Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології / В. Є. Новицький // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С.60-73.

209. Новітні тенденції реформування державної податкової служби України: Монографія / М. П. Недюха, В. А. Форостовець, В. С. Гаркуша, Ю. Г. Пашенко / За заг. ред. Т. Т. Ковальчука. – Київ : МП «Леся», 2007. – С. 336.

210. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. – М. : Типография тов. И. Д. Сытина, 1908. – 530 с.

211. Оксенюк О. І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів Державного бюджету України / О. І. Оксенюк // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1 (39). – С. 308-313.

212. Омелянович Л. О. Податкова система: навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова, Г. Є. Долматова, О. В. Веретенникова – 2. вид., переробл. і доп. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 275 с.

213. Онуфрик М. С. Податкове регулювання економічної діяльності в Україні / М. С. Онуфрик // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 3 (54). – С. 20-26.

214. Оподаткування в Україні: Навч. посіб. / За ред. Н. І. Редіної. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.

215. Основи оподаткування: Навчальний посібник / Т. В. Калінеску, О. М. Антипов, Г. М. Бурлуцька, Т. М. Чернякова, М. М. Соловей, М. Б. Харківський;

Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. Т. В. Калінеску. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 416 с.

216. Офіційний веб-сайт ОЕСР / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/newsroom/tax-revenues-continue-to-rise-across-the-oecd.htm>.

217. Офіційний сайт Всесвітнього банку / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org/>

218. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

219. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

220. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/> .

221. Офіційний веб-сайт Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index>.

222. Офіційний веб-сайт Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.social.org.ua/>

223. Офіційний веб-сайт Державної служби зайнятості (виконавчої дирекції Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/index>.

224. Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pfu.gov.ua/>

225. Оцінка обсягів тіньової економіки в Україні // Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=38738&stind=11.

226. П'ять країн, що приборкали корупцію [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://corruptua.org/2013/04/p-yat-krayin-shho-priborkali-koruptsiyu/>

227. Палей С. Б. Налоговая система (основы теории и практики) [текст]: Учеб. пособие. / С. Б. Палей. – Донецк : Норд-Пресс, 2006. – 248 с.

228. Панченко В. І. Податкова політика як засіб впливу на фінансово-економічні процеси в Україні / В. І. Панченко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 9. – С. 94-100.

229. Панчишин С. Збільшення інвестиційних видатків як умова стабільного зростання економіки України / С. Панчишин, Г. Михайляк // Вісник ЛНУ. Серія Економічна. – 2008. – Вип. 39. – С.3-5.

230. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні : Дис... канд. екон. наук за спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Р. Ю. Паславська. – Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2014. – 220 с.

231. Пасько Т. О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т. О. Пасько, Д. В. Веремчук. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/260/1/pasko3.pdf>.

232. Паянок Т. М. Ефективність податку на додану вартість та напрями його реформування в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Т. М. Паянок. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – 16 с.

233. Перов А. В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – 2-е изд. перераб. И доп. – М. : Юрайт-Издат, 2003. – 635 с.

234. Пислиця А. В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу / А. В. Пислиця // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: [науковий збірник]. – 2008. – Вип.4.–Т.2. – С. 101-111.

235. Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону / За редакцією Давидова Г. М., Любченко О. М. Монографія. – Кіровоград : Поліграфічно-видавничий центр «Імекс-ЛТД», 2007. – 374 с.

236. Плиса В. Й., Ріль З. П. Інноваційно-інвестиційний ринок України в умовах глобалізації. //Формування ринкової економіки в Україні [Фінансово-кредитне регулювання ділової активності господарюючих суб'єктів]. Науковий

збірник. – Спецвипуск 11. /ЛНУ імені Івана Франка. – Львів: Інтереко, 2002. – С.261-271.

237. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / під ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

238. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл / [Лютій І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін]; за ред. І. О. Лютого. – К. : ЦУЛ, 2009. – 456с.

239. Податкова реформа: Партія «Демократичний альянс» // Офіційна веб-сторінка партії «Демократичний альянс» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dem-alliance.org/news/podatкова-reforma-ukraina.htm>.

240. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 404 с.

241. Податковий Індекс Асоціації: Результати експертного дослідження 2011-2014 рр. // Офіційна інтернет-сторінка Європейської Бізнес Асоціації / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>.

242. Податковий кодекс є, а реформ і результатів немає / Інститут стратегічних оцінок // Стратегічні оцінки. – № 184 (18-28.02.13р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kuchma.org.ua/upload/iblock/cfc/visnyk_184.pdf.

243. Податковий менеджмент: навчальний посібник // [Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова та ін.]. – Донецьк, 2008. – 231 с.

244. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: [монографія] / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К.:НДФІ,2004.–344 с.

245. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

246. Пособие по налоговой политике / под. ред. Партасарати Шома. –

Вашингтон: Изд-во МВФ, 1995. – 184 с.

247. Поспелов О. М. Визначення сутності і змісту механізму управління матеріальними потоками підприємства / О. М. Поспелов // Економіка розвитку. – 2002. – № 4. – С.78-80.

248. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2013 рік // Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=399768&cat_id=397854.

249. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / кол. авт. під ред. Я. А. Жаліла – К. : НІСД, 2010. – 80 с.

250. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х., 2007. – 445 с.

251. Прогнозування макроекономічних наслідків упровадження Податкового кодексу України / за ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2010. – 368 с.

252. Проект концепції реформування податкової системи України, розроблений робочою групою Мінекономрозвитку. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.financforyou.com.ua/wp-content/uploads/2014/07/PodatковаReforma.pdf>.

253. Радіонов Ю. Д. Проблема ефективності використання бюджетних коштів / Ю. Д. Радіонов // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 47-55.

254. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи. – К. :НІСД, 2011. – 50 с.

255. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика : монографія / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковський та ін.; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

256. Розвиток державних фінансів в умовах хаотичного структурування економіки [текст]: монографія / (С.А. Кузнецова, В.М. Вареник, М.О. Кохан, П.П. Дубинецька та ін.); за заг. наук. ред. С.А. Кузнецової. – Київ: Центр учбової

літератури, 2014. – 200с. (внесок автора – 1,35 д.а).

257. Сабодаш Л. Ю. Науково-теоретичні підходи до трактування поняття оптимального оподаткування // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltnu/20_1/239_Sabodasz_20_1.pdf.

258. Свердан М. Податкова політика держави та її вплив на економічне зростання суспільства: теоретичні засади реалізації / М. М. Свердан // Збірник наукових праць «Менеджмент». – 2010. – № 13. – С. 201-215.

259. Свердан М. М. Ефективність оподаткування в умовах ринкової економіки // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 27-33.

260. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки / А. Свищук // Вісник КНТЕУ. – 2013. – № 5. – С. 57-69.

261. Семенов Ю. И. Финансовое право. Курс лекций / Ю.И. Семенов. – М. : Компания «Спутник+», 2000. – 160 с.

262. Серебрянский Д. Реформування системи оподаткування України: pro & contra / Д. Серебрянский // Дзеркало тижня. Україна. – № 26.–03.08.2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/reformuvannya_sistemi_opodatkuвання_ukrayini__pro__contra-106447.html.

263. Сич О. А. Податкові інструменти фінансування економічного розвитку постпромислових міст / О. А. Сич // Вісник ЛДФА / голов. ред. Буряк П. Ю. – № 27. – Львів : ЛДФА, 2014. – 7 с.

264. Сідельникова Л. П. Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні / Л. П. Сідельникова // Сталий розвиток економіки. Науково-виробничий журнал. – 2012. – № 17 [[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_7/

265. Сколотяний Ю. Doing Business-2013: щоб промінчик не згаснув... / Ю. Сколотяний // Дзеркало тижня. Україна. – № 38. – 28.10.2012. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/doing_business-2013__schob_prominchik_ne_zgasnuv-111067.html.

266. Сколотяний Ю. Прихований ресурс: як оцінити обсяги тіньового сектора? / Ю. Сколотяний // Дзеркало тижня. Україна. – № 28. – 17.08.2012. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/prihovaniy_resurs_yak_otsiniti__obsyagi_tinovogo_sektora-107214.html.

267. Современный толковый налоговый словарь / сост. А. В. Началов. – М., 2006. – 480 с.

268. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення : [монографія] / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

269. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 4-12.

270. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України : Наук.-теорет. та інформ.-практ. журн.– 2012. – № 1. – С. 94-115.

271. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009-2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал. – 2011. – № 4. – С. 24-37.

272. Соколовська, А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал . – 2006. – № 9. – С. 65-81.

273. Соловйова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу / Ю. О. Соловйова // Право зарубіжних країн. – 2009. – № 3. – С. 97-101.

274. Соскін О. Трансформація податкової системи – пріоритетний напрям економічних реформ / О. Соскін // Економічний часопис. – 2000. – № 3. – С. 10-12.

275. Соскін О. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О. Соскін. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kibit.com.ua/ru/press/articles/?view=261>.

276. Соціальні аспекти податкової політики: монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. докт. екон. наук, професора Іванова Ю. Б. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 304 с.

277. Соціально-економічний стан України: наслідки для народу та держави: національна доповідь / за заг. ред. В. М. Гейця [та ін.]. – К. : НВЦНБУВ, 2009. – 687 с.

278. Стан економіки України. Аналіз // Урядовий портал / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=DA9C986AABCAFD8C7B02224650C2CAF8?art_id=247169548&cat_id=244276429.

279. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський / Джозеф Е. Стігліц . – К. : Основи, 1998. – 854 с.

280. Стриманий скепсис: Соціологи оцінили рівень підтримки української влади // Електронне видання «Українська правда» від 25.04.2014 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/news/2014/04/25/7023606/>

281. Сусіденко В. Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В. Т. Сусіденко, А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки . – 2012. – № 1. – С. 234-242.

282. Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К. : Вид-во «Либідь», 1992. – 328 с. – С. 16.

283. Сухоруко О. В. Документальне оформлення камеральних перевірок та перспективи їх автоматизації [Текст] / О. В. Сухоруко, Т. І. Свідзинська // Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології. – 2010. – № 1 (2). – С. 24-28.

284. Тарангул Л. Л. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України [монографія] / Л. Л. Тарангул, А. М.

Вдовиченко, А. А. Галюта, Т. І. Єфименко, В. В. Жовнер; Держ. податк. служба України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь : Фенікс, 2012. – 531 с.

285. Теоретико-методологічні засади реформування системи сплати податків і зборів в інформаційній системі Міністерства доходів і зборів України. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 48 с.

286. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання: [аналітична доповідь] / [за ред. Я. А. Жаліла]. – К. : НІСД, 2011. – 31 с.

287. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації / За ред. З. С. Варналія. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.

288. Ткаченко В. А. Історія становлення та розвитку податкової системи України / А. В. Ткаченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2 (22). – С. 128-133.

289. Турчинов О. В. Тіньова економіка: закономірності, механізми функціонування, методи оцінки / О. В. Турчинов. – К., 1996. – 199 с.

290. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монографія для магістрантов, навчаючихся по программам направления «Финансы и кредит». / под ред. И. А. Майбурова, А. П. Киреенко, Ю .Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 383 с.

291. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування: монографія / В. В. Лисенко, О. С. Задорожній, О. П. Дзісяк. – К. : Істина, 2008. – 216 с.

292. Управління змінами // Інформаційний сайт ООН.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un-dpadm/unpan041377.pdf>.

293. Політична економія: Підручник / В. Г. Федоренко, О. М. Діденко, М. М. Руженський та ін. / за науковою ред. доктора економ. наук проф. В. Г. Федоренка. – К. : Алерта, 2008. – 487 с.

294. Ференс О. Реформування податкової системи України // Оційний веб-сайт Міністерства юстиції України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/11350>.

295. Финансовое право / Под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.
296. Финансы / В. М. Родионова, Ю. А. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др. / Под. ред. В. М. Родионовой. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 432 с.
297. Фінанси підприємств: Підручник / Керівник авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 460 с.
298. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості: Автореф. дис....канд. екон. наук за спец. 08.07.01 – Економіка промисловості. – Донецьк, 2006. – 22 с.
299. Фомішин С. В. Засоби регулювання відшкодування ПДВ / С. В. Фомішин, Н. А. Вахновська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – № 7 (25). – Ч. 5. – С. 52-61.
300. Харпола С. Боротьба органів податкової служби з тіньовою сферою економіки України / С. Харпола // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 477-482.
301. Ходов Л. Г. Основы государственной экономической политики: Учебник / Л. Г. Ходов. – М. : Издательство БЕК, 1997. – 332 с.
302. Холод Н. М. Розподіл доходів та бідність у перехідних економіках: монографія / Назар Холод. – Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. – 442 с.
303. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія / П. В. Цимбал; Держ. податк. адмін. України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2007. – 319 с.
304. Чернікова О. В. Інвестиційний процес в економіці країни як визначальний чинник економічного розвитку / О. В. Чернікова. // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 9. – С. 83-87.
305. Чернышева Н. И. Налоговый механизм как действенный инструмент обеспечения региональных экономических интересов / Н. И. Чернышева // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». – 2007. – № 7. – С. 70-74.
-

306. Чикаренко О. О. Стратегічні орієнтири розвитку державної податкової служби та вимірювання ступеню їх досягнення / О. Чикаренко // Державне управління та місцеве самоврядування. – Д. : ДРІДУНАДУ, 2011. – № 1 (8). / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2011_1/11caavsd.pdf.

307. Чічкова В. Ю. Пільги з ПДВ в Україні: сучасний стан та перспективи гармонізації з законодавством ЄС / В. Ю. Чічкова // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 4. – С. 53-59.

308. Шаров Ю. П. Підхід до вимірювання успішності досягнення стратегічних орієнтирів розвитку Державної податкової служби України / Ю. П. Шаров, О. О. Чикаренко // Державне будівництво. – 2012. – № 2. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/1/03.pdf>.

309. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 519-527.

310. Шляхи удосконалення порядку бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Роз'яснення Міністерства юстиції України від 18.01.2011 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0013323-11>.

311. Шуліченко Т. В. Механізм майнового оподаткування в Україні: Автореферат дис. канд. екон.наук за спец. 08.00.08. – 25.05.2012.– Одеса : Одеський національний університет, 2012.– 20 с.

312. Щодо ефективності реалізації завдань податкової реформи [аналітична записка] / Відділ економічної та соціальної стратегії Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України (О. Молдован) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/649/>

313. Щодо основних напрямів бюджетної політики України на 2013 рік: [аналітична записка] / Відділ економічної та соціальної стратегії Національного

інституту стратегічних досліджень при Президентові України / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/802/>

314. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с.

315. Якімова А. М. Вітчизняний та зарубіжний досвід справляння податку на прибуток підприємств / А.М. Якімова, О.В.Прищепа // Економіка і регіон. – 2012. – № 3 (34) – С. 211-215.

316. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн: довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К. : МП Леся, 2004. – 480 с.

317. Янжул И. И. Избранные труды / И. И. Янжул. – М. : Наука, 2005. – 436 с.

318. Янушевич Я. В. Податковий механізм регулювання циклічних коливань економіки / Я. В. Янушевич // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік : матеріали наук.-практ. конф., 12-13 бер. 2009 р. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. – Ч. II. – С. 320-322.

319. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах / Г. Яренко // Вісник КНЕУ. – 2009. – № 2. – С. 114-121.

320. Alesina A. Large changes in fiscal policy: taxes versus spending / Alberto Alesina, Silvia Ardagna // Tax Policy and the Economy. – 2010. – Vol. 24 [Electronic resource] – Available at: <http://www.nber.org/chapters/c11970.pdf>.

321. Annett A. Politics, Government Size and Fiscal Adjustment Industrial Countries / A. Annet // IMF Working Paper (Washington, D.C.). – September 2002. – No. 02/162.

322. Arnold J. Tax Policy For Economic Recovery and Growth/ J. Arnold, B. Brys, C. Heady, Å. Johansson, C. Schweltnus, L. Vartia // Economic Journal. – No. 121. – 2011. – F59-F80.

323. Bania N. Growth, taxes, and government expenditures: growth hills for U.S. states / N. Bania, J. A. Gray, & J. A. Stone // National Tax Journal. – No. 60. – 2007. – P. 193-204.

324. Barro R. Macroeconomic Effects of Government Purchases and Taxes / R.

Barro, C.J. Redlick // *Quarterly Journal of Economics*. – No. 126 – 2011 . – P. b51-102.

325. Begg D. How big a government? Transition economy forecasts based on OECD history / D. Begg, C. Wyplosz // *Carleton Economic Paper*. – No. 0103 (Ottawa). – May 2001 [Electronic resource] – Available at: <http://www.carleton.ca/economics/>

326. Blanchard O. An Empirical Characterization Of The Dynamic Effects Of Changes In Government Spending And Taxes On Output / O. Blanchard, R. Perotti // *Quarterly Journal of Economics*. – No.107. – 2002. – P. 1329-1368.

327. Bleaney M. Testing the endogenous growth model: public expenditure, taxation, and growth over the long run / M. Bleaney, N. Gemmell, R. Kneller // *34 Canadian Journal of Economics*. – 2001. – P. 36-57.

328. Brons M. Growth Effects of Fiscal Policies – A Comparative Analysis in a Multi-Country Context / M. Brons, H. de Groot and P. Nijkamp // *Growth and Change* – Fall 2000. – Vol. 31, Iss.4. . – P. 547–572.

329. Chernick H. Tax progressivity and state economic performance / H. Chernick // *Economic Development Quarterly*. – No. 11 – 1997. – P. 249-267.

330. Cnossen S. Tax Policy in the European Union / S. Cnossen // *A Review of Issues and Options*, Maastricht Research School of Economics of Technology and Organization, Research Memorandum. – No. 023 (Maastricht). – 2002 [Electronic resource] – Available at: <http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=588>.

331. D. Fouarge. Costs of non-social policy: towards an economic framework of quality social policies – and the costs of not having them / D. Fouarge // *Report for the Employment and Social Affairs DG*. – January 2003, Brussels [Electronic resource] – Available at: http://europa.eu.int/comm/employment_social/news/2003/jan/costofnonsoc_final_en.pdf.

332. De Grauwe P. Globalization and Social Spending / P. De Grauwe and M. Polan // *CESifo Working Paper*. – March 2003. – No. 885 (Munich). – 32p. [Electronic resource] – Available at: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119409/1/cesifo_wp885.pdf.

333. Doing business 2013: Measuring business regulation [Electronic resource] / The World Bank, IFC, 2012. – Available at: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/#paying-taxes>.

334. Doing business 2014: Economy profile: Ukraine / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2013. – [Electronic resource] – Available at: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/~~/media/giawb/doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf>.

335. Dubynetska P. P. Problems and prospects of tax regulation in Ukraine / P.P. Dubynetska // Sustainable economic development of regions / ed. by Shlossman – Vienna : East West Association for Advanced Studies and Higher Education GmbH, 2014. – P. 66-80.

336. Easterly W. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation / W. Easterly, S. Rebelo // Journal of Monetary Economics. – No. 32. – 1993. – P.417-458.

337. Ferede E. The Impact of Tax Cuts on Economic Growth: Evidence from the Canadian Provinces / E. Ferede, B. Dahlby // National Tax Journal. – No. 65 – 2012. – P. 563-594 .

338. Folster S. Growth effects of government expenditure and taxation in rich countries / S. Folster, M. Henrekson // European Economic Review. – No.45. – 2001. – P. 1501-1520.

339. Gemmell N. The Timing and Persistence of Fiscal Policy Impacts on Growth: Evidence from OECD Countries/ N. Gemmell, R. Kneller, I. Sanz // Economic Journal. – No. 121 – 2011. – F33-F58 [Electronic resource] – Available at: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-0297.2010.02414.x/epdf>.

340. Heitger B. The Scope of Government and its Impact on Economic Growth in OECD Countries, Kiel Institute of World Economics / B. Heitger // Working Paper. – No. 1034 (Kiel). – April 2001 [Electronic resource] – Available at: <http://www.uni-kiel.de/ifw/pub>.

341. Holcombe R. The effect of state income taxation on per capita income growth

/ Randall Holcombe & Donald Lacombe// Public Finance Review. – No 32 (3). – 5/2004. – P. 292-312.

342. Hungerford T. Taxes and the Economy: An Economic Analysis of the Top Tax Rates since 1945 / T. Hungerford // Congressional Research Service [Electronic resource] – Available at: <http://democrats.waysandmeans.house.gov/sites/democrats.waysandmeans.house.gov/files/Updated%20CRS%20Report%2012%3A13%3A12.pdf>.

343. International Monetary Fund, Will it hurt? Macroeconomic effects of fiscal consolidation // World Economic Outlook: Recovery, Risk, and Rebalancing: International Monetary Fund. – October 2010. – P. 93-124 [Electronic resource] – Available at: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2010/02/pdf/c3.pdf>.

344. Katz C. J. The impact of taxes on growth and distribution in developed capitalist countries: a cross-national study / C. J. Katz, V. A. Mahler, M. G. Franz. // American Political Science Review. – No. 77 – 1983. – P. 871-886.

345. Koester R. Taxation, Aggregate Activity and Economic Growth: Cross-Country Evidence on Some Supply-Side Hypotheses / Reinhard Koester, Roger Kormendi // Economic Inquiry. – No. 27. – 1989. – P. 367-386.

346. L. Kenny. Tax Systems in the World – An Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases, Collection Costs and Political Regime / L. Kenny, S. Winer // International Tax and Public Finance. – May 2006. – Volume 13, Issue 2-3. – P. 181-215. / [Electronic resource] – Available at: <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-006-3564-7>.

347. Lee Y. Tax Structure and Economic Growth / Y. Lee, R. Gordon // Journal of Public Economics. – No. 89. – 2005. – P. 1027-1043.

348. Leibrecht M. Comparison of Tax Burdens / M. Leibrecht, R. Romisch // The Vienna Institute for International Economic Studies (WIIW), Research Report. – No. 292. – 2012. – P. 563-594 .

349. McBride W. What Is the Evidence on Taxes and Growth? / W. McBride // The Tax Foundation (December 18, 2012) [Electronic resource] – Available at: <http://taxfoundation.org/article/what-evidence-taxes-and-growth>.

350. Mertens K. The dynamic effects of personal and corporate income tax changes in the United States/ K. Mertens, M. Ravn // *American Economic Review*. – June 2013. – Volume 103. – No. 4. – P. 1212-1247.

351. Miller S. Fiscal structures and economic growth: international evidence / S. Miller, F. Russek // *Economic Inquiry* – No.35. – 1997. – P. 603-613.

352. Mullen J. Marginal tax rates and state economic growth / J. Mullen, M. Williams // *Regional Science and Urban Economics*. – No. 24 – 1994. – P. 687-705.

353. Musgrave R. *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy* / R. Musgrave. – New York: McGraw-Hill Book Company, 1959. – 628 p.

354. Official site of Eurostat of European Commission (Eurostat). Taxation trends in the EU. / [Electronic resource] – Available at: <http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat>.

355. Overcoming compliance fatigue: reinforcing the commitment to ethical growth. – 13th Global Fraud Survey / [Electronic source] – Available at: [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-13th-Global-Fraud-Survey/\\$FILE/EY-13th-Global-Fraud-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-13th-Global-Fraud-Survey/$FILE/EY-13th-Global-Fraud-Survey.pdf).

356. Padovano F. Tax rates and economic growth in the OECD countries (1950-1990) // F. Padovano, E. Galli // *Economic Inquiry*. – No. 39 – 2001. – P. 44-57.

357. Persson T. The size and scope of government: comparative politics with rational politicians / T. Persson and G. Tabellini // *European Economic Review*. – Vol. 43. – No. 4-6. – April 1999. – P. 699-735.

358. Reed R. The robust relationship between taxes and U.S. state income growth / R. Reed // *National Tax Journal* – No.61. – 2008. – P. 57-80.

359. Rodrik D. Why do more open economies have bigger governments/ D. Rodrik // *Journal of Political Economy*. – Vol. 106, No. 5. – 1998. – P. 997-1032.

360. Romer C. The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks / C. Romer, D. Romer // *American Economic Review*. – No. 100. – 2010. – P. 763-801.

361. Schneider F. *Shadow Economies All over the World. New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007*/ F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro; The World

Bank // Policy Research Working Paper. – July 2010 / [Electronic resource] – Available at: http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2010/10/14/000158349_20101014160704/Rendered/PDF/WPS5356.pdf.

362. Schneider F. Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007 / F. Schneider, A. Buehn, C. E. Montenegro [Electronic resource] – Available at: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/LatestResearch2010/SHADOWECONOMIES_June8_2010_FinalVersion.pdf.

363. Solow R.M. A Contribution to the Theory of Economic Growth / R.M. Solow // Quarterly Journal of Economics. – 1956. – No. 70. – P. 65-94.

364. Stokey N. Grow-effects of flat-rate taxes / N. Stokey, S. Rebelo // Journal of Political Economy. – June 1995. – Vol. 103. – No. 3. – P. 519-550.

365. Tanzi V. Fiscal Policy and Long-run Growth / V. Tanzi, H. Zee // IMF Working Paper. – Vol. 44. – No. 2. – 1997. – P.179-209.

366. Tanzi V. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective / V. Tanzi, L. Schuknecht. – Cambridge: Cambridge University Press, 2000. – 291 p.

367. Tax and economic growth: summary and main findings [a study jointly undertaken by the OECD Economics Department and the OECD Centre for Tax Policy and Administration (CTPA)] / A. Johansson, Ch. Heady, J. Arnold, B. Brys and L. Vartia [Electronic resource] – Available at: <http://www.oecd.org/mena/investment/41997578.pdf>.

368. Tomljanovich M. The role of state fiscal policy in state economic growth / M. Tomljanovich // Contemporary Economic Policy. – No. 22. –2004. – P. 318-330.

369. Total tax revenue as a percentage of gross domestic product // OECD Tax Database / [Electronic resource] – Available at: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2.

370. Volkerink B. Political and Institutional Determinants of the Tax Mix: An Empirical Investigation for OECD Countries / B.Volkerink , J. de Haan // University of Groningen Research Report). – 1999.– No. 99E05 (Groningen) / [Electronic resource] – Available at: <http://www.ub.rug.nl/eldoc/som/>

ДОДАТКИ

Додаток А

Елементи і засоби державного регулювання економіки [179, с. 196]

Елементи	Засоби регулювання
Правове регулювання	Закони, постанови, укази, інструктивно-методичні документи, концепції, державні програми
Адміністративне регулювання	Норми, нормативи, стандарти, ліміти, квоти, ліцензії, штрафи і санкції, заборони, обмеження, державні замовлення і державні контракти
Індикативне планування	Плани, програми, прогнози, цільові комплексні програми, соціально-економічні нормативи
Бюджетно-податкове регулювання	Бюджет, система податків, пільги і стимули в оподаткуванні, дотації, субсидії, субвенції, державні інвестиції і кредити
Грошово-кредитне регулювання	Кредити, відсотки за кредитами, облікова ставка, норми резервування, операції на ринку цінних паперів, грошова та кредитна емісії, валютний курс
Цінове регулювання	Система цін і тарифів, умови ціноутворення, податки, фіксація та декларування цін, обмеження рівнів рентабельності, заставні та закупівельні ціни
Регулювання, спрямоване на забезпечення реалізації структурної, науково-технічної, інвестиційної політики	Державні замовлення, державні закупівлі, державні інвестиції, кредити, пільги, дотації, субсидії, ліміти
Соціально орієнтоване регулювання	Індексація та компенсація доходів, межа малозабезпеченості, мінімальний споживчий бюджет, прожитковий мінімум, мінімальна зарплата, державні допомоги, державні соціальні гарантії і стандарти, соціально-економічні нормативи, соціальні пільги, соціальні фонди і соціальні програми
Еколого-економічне регулювання	Екологічні норми і нормативи, екологічні ліміти, екологічні санкції і штрафи, екологічні додатки, екологічні фонди, програми

Емпіричні дослідження впливу податків на економічне зростання

[перекладено з англ. і узагальнено автором на основі 349]

	Праця	Метод/дані	Ефекти	Короткий виклад результатів
1	2	3	4	5
1	Ergete Ferede & Bev Dahlby, <i>The Impact of Tax Cuts on Economic Growth: Evidence from the Canadian Provinces</i> , 65 National Tax Journal 1563-594 (2012).	Канадські провінції (1977-2006)	короткостроковий негативний / зворотній	Скорочення податку на прибуток на 1-процентний пункт викликає щорічне зростання ВВП на 0,1-0,2%
2	Karel Mertens & Morten Ravn, <i>The dynamic effects of personal and corporate income tax changes in the United States</i> , American Economic Review (forthcoming) (2012).	США повоєнних років, вплив зовнішніх змін в сфері особистих і корпоративних податків на прибуток	короткостроковий негативний / зворотній	Скорочення на 1-процентний пункт середньої ставки прибуткового податку призводить до підвищення реального ВВП на душу населення на 1,4% в першому кварталі і до 1,8% у третьому. Скорочення на 1-процентний пункт середньої ставки корпоративного прибуткового податку підвищує реальний ВВП на душу населення на 0,4% в першому кварталі і на 0,6% через рік.
3	Norman Gemmell, Richard Kneller & Ismael Sanz, <i>The Timing and Persistence of Fiscal Policy Impacts on Growth: Evidence from OECD Countries</i> , 121 Economic Journal F33-F58 (2011).	7 країн ОЕСР (Початок 1970-х рр. по 2004р.)	довгостроковий негативний	Найбільш небезпечними для економічного зростання в довгостроковій перспективі є податки на доходи і прибуток, а в подальшому негативний ефект справляють зростаючі податки на споживання.
4	Jens Arnold, Bert Brys, Christopher Heady, Åsa Johansson, Cyrille Schwellnus & Laura Vartia, <i>Tax Policy For Economic Recovery and Growth</i> , 121 Economic Journal F59-F80 (2011).	21 країн а ОЕСР (1971-2004)	довгостроковий негативний	Корпоративні податки найшкідливіші, далі за ступенем негативного впливу розміщено податки на особисті доходи, споживання і майно. Прогресивна податкова шкала шкодить зростанню. Зменшення на 1% податкових надходжень від податку на прибуток (як особистих, так і корпоративних), на споживання і податку на нерухомість приведе до збільшення ВВП на душу населення на 0,25 – 1% у довгостроковій перспективі. Збільшення корпоративних податків з урахуванням ставки та амортизаційних відрахувань призводить до зниження інвестицій і зростання продуктивності праці. Підвищення максимальної граничної ставки на доходи фізичних осіб веде до скорочення економічного зростання.
5	Robert Barro & C.J. Redlick, <i>Macroeconomic Effects of Government Purchases and Taxes</i> , 126 Quarterly Journal of Economics 51-102 (2011).	США (1912 по 2006)	короткостроковий негативний / зворотній	Зниження середньої граничної податкової ставки на один процентний пункт підвищує ВВП на душу населення в наступному році приблизно на 0,5%.

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
6	Christina Romer & David Romer, <i>The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks</i> , 100 American Economic Review 763-801 (2010).	США після Другої світової війни (104 податкові зміни, 65 екзогенні)	середньостроковий негативний	Зростання податкових надходжень до Федерального бюджету на 1% ВВП призводить до падіння виробництва на 3% після близько 2 років, в основному за рахунок негативного впливу на інвестиції.
7	Alberto Alesina & Silvia Ardagna, <i>Large changes in fiscal policy: taxes versus suspending</i> , in Tax Policy and the Economy, Vol. 24 (Univ. Of Chicago Press, 2010).	Країни ОЕСР (фіскальні стимули і фіскальні коригування, з 1970 по 2007 рік)	довгостроковий негативний	Фіскальні стимули, засновані на зниженні податків, швидше активізують зростання, ніж ті, які засновані на збільшенні витрат. Фінансова консолідація, заснована на скороченні витрат разом із підвищенням податків, спрямована на скорочення дефіциту і боргу і, менш ймовірно, для створення рецесій.
8	International Monetary Fund, <i>Will it hurt? Macroeconomic effects of fiscal consolidation</i> , in World Economic Outlook: Recovery, Risk and Rebalancing (2010).	15 розвинених країн (170 консолідації фінансової за останні 30 років)	середньо-та довгостроковий негативний	1% підвищення податків знижує ВВП на 1,3% після двох років.
9	Robert Reed, <i>The robust relationship between tax and U.S. state income growth</i> , 61 National Tax Journal 57-80 (2008).	США (1970-1999 рр.)	довгостроковий негативний	Стійкий негативний вплив податкового тягаря на економічне зростання
10	N. Bania, J. A. Gray, & J. A. Stone, <i>Growth, taxes, and government expenditures: growth hills for U.S. states</i> , 60 National Tax Journal 193-204 (2007).	США	короткостроковий позитивний, довгостроковий негативний	Податки, що були спрямовані на державні інвестиції, спочатку спричиняли зростання, а потім зниження ВВП
11	Young Lee & Roger Gordon, <i>Tax Structure and Economic Growth</i> , 89 Journal of Public Economics 1027-1043 (2005).	70 країн (1980-1997)	довгостроковий негативний	Скорочення податку на прибуток на 1% викликає щорічне зростання на 0,1-0,2%.
12	Randall Holcombe & Donald Lacombe, <i>The effect of state income taxation on percapita income growth</i> , 32 Public Finance Review 292-312 (2004).	35 держав (1960-1990)	довгостроковий негативний	Держави, які підняли податки на прибуток в середньому на 3%, спостерігали 4%-ве зниження доходу на душу населення.
13	Marc Tomljanovich, <i>The role of state fiscal policy in state economic growth</i> , 22 Contemporary Economic Policy 318-330 (2004).	США (1972-1998, Багаторічні панельні опитування)	короткостроковий негативний, довгостроковий відсутній	Більш високі податкові ставки негативно вплинули на економічний ріст, але в довгостроковій перспективі зростання.
14	O. Blanchard & R. Perotti, <i>An Empirical Characterization Of The Dynamic Effects Of Changes In Government Spending And Taxes On Output</i> , 107 Quarterly Journal of Economics 1329-1368 (2002).	США після Другої світової війни	Короткостроковий негативний	Різне збільшення податку або несподіване збільшення загального доходу може негативно вплинути на обсяг приватних інвестицій і ВВП.

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5
15	F. Padovano & E. Galli, <i>Tax rates and economic growth in the OECD countries (1950-1990)</i> , 39 <i>Economic Inquiry</i> 44-57 (2001).	23 країни ОЕСР (1951-1990)	негативний	Ефективні граничні ставки податку на прибуток зворотно корелюють із зростанням ВВП.
16	Stefan Folster & Magnus Henrekson, <i>Growth effects of government expenditure and taxation in rich countries</i> , 45 <i>European Economic Review</i> 1501-1520 (2001).	Багаті країни (1970-1995)	негативний	Податкові надходження у вигляді частки від ВВП негативно корелюють із зростанням ВВП.
17	M. Bleaney, N. Gemmill & R. Kneller, <i>Test in gtheen do genous growth model: public expenditure, taxation, and growth over the long run</i> , 34 <i>Canadian Journal of Economics</i> 36-57 (2001).	Країни ОЕСР (1970-1995)	негативний	Збільшення податків на доходи призводять до зниження зростання ВВП. Податки на споживання не впливають.
19	H. Chernick, <i>Tax progressivity and state economic performance</i> , 11 <i>Economic Development Quarterly</i> 249-267 (1997).	США (1977-1993)	негативний	Прогресивність прибуткового податку негативно впливає на зростання ВВП.
21	S. Miller & F. Russek, <i>Fiscal structures and economic growth: international evidence</i> , 35 <i>Economic Inquiry</i> 603-613 (1997).	Розвинені країни	Негативний в розвинених країнах, позитивний в країнах, що розвиваються	Зростання фінансування за рахунок податків знижує зростання в розвинених країнах, прискорює зростання в країнах, що розвиваються.
22	John Mullen & Martin Williams, <i>Marginal tax rates and state economic growth</i> , 24 <i>Regional Science and Urban Economics</i> 687-705 (1994).	США (1969-1986)	негативний	Більш високі граничні податкові ставки спричиняють зниження зростання ВВП.
23	William Easterly & S. Rebelo, <i>Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation</i> , 32 <i>Journal of Monetary Economics</i> 417-458 (1993).	Розвинені країни	жоден	Ефекти оподаткування важко виділити емпірично.
24	Reinhard Koester & Roger Kormendi, <i>Taxation, Aggregate Activity and Economic Growth: Cross-Country Evidence on Some Supply-Side Hypotheses</i> , 27 <i>Economic Inquiry</i> 367-86 (1989).	63 країн	негативний	Незначний вплив на зростання для середніх ставок податку, збільшення граничних податкових ставок призводить до зниження економічної активності. Прогресивність зменшує зростання.
26	Claudio J. Katz, Vincent A. Mahler & Michael G. Franz, <i>The impact of taxes on growth and distribution in developed capitalist countries: across-national study</i> , 77 <i>American Political Science Review</i> 871-886 (1983).	22 розвинені країни	жоден	Податки призводять до зниження рівня заощаджень, але не зростання або інвестицій.

**Звіт про результати опитування громадськості щодо впливу нового
податкового законодавства [розробка автора]**

1. Як Ви вважаєте, чи вплинули зміни в новому Податковому кодексі на Ваше особисте життя чи підприємницьку діяльність?



- Так, дуже суттєво (32,2%)
- Вплинули, але несуттєво (40,1%)
- Зовсім не вплинули (20,8%)
- Не чув про нововведення (6,3%)
- Важко відповісти (0,6%)

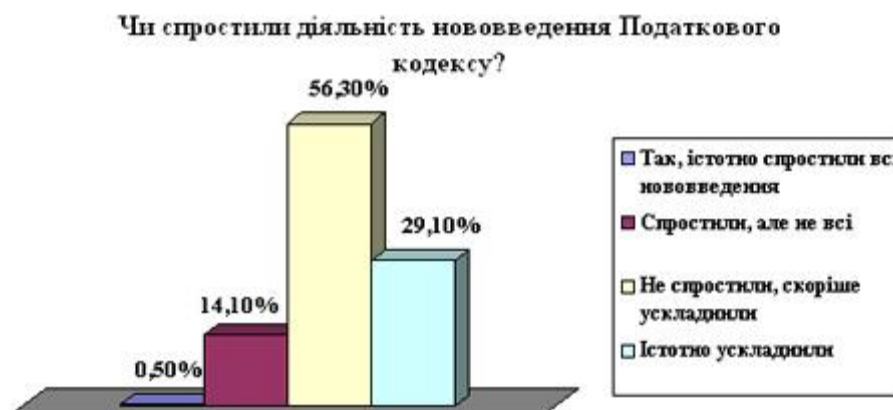
2. Чи стало для Вас більш зрозумілим податкове законодавство, у зв'язку з введенням нового Податкового кодексу?



- Так, стало більш зрозумілим (3,2%)
- Незрозуміле (52,6%)
- Не знайомий з новим кодексом (18,7%)
- Дане питання мене не цікавило (22,7%)
- Важко відповісти (2,8%)

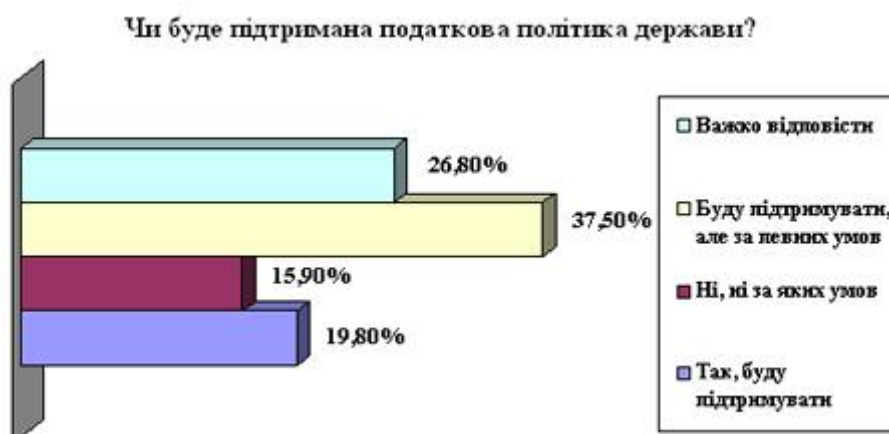
3. Чи спростили Вашу діяльність наступні нововведення в Податковому кодексі:

- Зменшення кількості документальних перевірок;
- Застосування нульової ставки податку на прибуток;
- Впровадження нових груп підприємців;
- Автоматична компенсація ПДВ.



- Так, істотно спростили всі нововведення (0,5%)
- Спростили, але не всі (14,1%)
- Не спростили, скоріше ускладнили (56,3%)
- Істотно ускладнили (29,1%)

4. Чи будете Ви підтримувати податкову політику держави?



- Так, буду підтримувати (19,8%)
- Ні, ні за яких умов (15,9%)
- Буду підтримувати, але за певних умов (37,5%)
- Важко відповісти (26,8%)

5. Як Ви вважаєте, чи потребує новий Податковий кодекс доопрацювання та подальшого вдосконалення?



- Так, потребує вдосконалення (55,8%)
- Ні, мене все влаштовує (10,6%)
- Не знайомий з Податковим кодексом (12,7%)
- Важко відповісти (20,9%)

ОСНОВНІ ВИСНОВКИ:

1. Зміни в новому Податковому кодексі все ж таки вплинули на більшість опитуваних громадян України – 72,03%, на одних вони вплинули дуже суттєво – 32,2%, а на інших не дуже суттєво – 40,10%. Лише незначний відсоток опитаних не чули про нововведення взагалі – 0,6%, а на 20,8% опитуваних – зміни в податковому законодавстві не вплинули зовсім.

2. Нове податкове законодавство незрозуміле для більш, ніж половини опитаних – 52,6%, незнайомі з новим законодавством та нецікавились ним – 41,4% опитаних, лише 3,2% зазначили, що нове податкове законодавство стало більш зрозумілим.




























3. 85,4% опитаних зазначили, що нововведення в Податковому кодексі лише ускладнили їх підприємницьку діяльність, з них: 29,1% – істотно ускладнили та 56,3% – скоріше ускладнили, ніж спростили. 14,1% зазначили що не всі нововведення спростили їх підприємницьку діяльність та лише 0,5% вважають, що відбулося істотне спрощення.

4. За підтримку податкової політики держави висловилися 57,3% опитаних, з яких 19,8% – безумовно будуть підтримувати та 37,5% – підтримають, але за певних умов. Ні за яких умов не будуть підтримувати податкову політику лише 15,9% опитаних.

5. Новий Податковий кодекс потребує доопрацювання та вдосконалення, так вважають 55,8% опитаних, лише 10,6% опитаних влаштовує Податковий кодекс. 33,6% зазначили, що не знайомі з ним та їм важко відповісти.































Податкові ставки податку на додану вартість у країнах ЄС

[розробка автора]












Країна	Ставка		Абревіатура	Назва
	Стандартна	Знижена		
 Австрія	20%	12% або 10%	USt.	Umsatz steuer
 Бельгія	21%	12% або 6%	BTW TVA MWSt	Belastin goverde to egevoe gdewaarde Taxesurla Valeur Ajoutée Mehrwertsteuer
 Болгарія	20%	7%	DDS=ДДС	Данък Добавена Стойност
 Велика Британія	20%	5% або 0%	VAT	Value Added Tax
 Угорщина	20%	0%	ÁFA	Általános forgalmiadó
 Данія	25%		moms	Merværdia fgift
 Німеччина	19%	7%	MwSt./USt.	Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer
 Греція	23%	13% або 6,5% (знижений на 30% до 13%, 6% і 3% на островах)	ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 Ірландія	21%	13.5%, 4,8% або 0%	CBL VAT	Cáin Bhreisluacha Value Added Tax
 Іспанія	18%	8% або 4%	IVA	Impuesto sobreelv alorañadido
 Італія	20%	10%, 6% або 4%	IVA	Impostasul Valore Aggiunto
 Кіпр	15%	5%	ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
 Латвія	22%	12%	PVN	Pievieno tāsvertī basnodoklis
 Литва	21%	9% або 5%	PVM	Pridėtinė svertės mokestis
 Люксембу рг	15%	12%, 9%, 6% або 3%	TVA	Taxesurla Valeur Ajoutée
 Мальта	18%	5%	TVM	Taxxatal Valur Mizjud
 Нідерланд и	19%	6%	BTW	Belastin goverdeto egevoegde waarde
 Польща	23%	8%, 5% або 0%	PTU/VAT	Podatek odtowarówi uslug
 Португалія	23%	13% або 6%	IVA	Impostosobreo Valor Acrescentado
 Румунія	19%	9%	TVA	Tax apevalo area adăugată
 Словаччин а	19%		DPH	Daňzpri danejhodnoty
 Словенія	20%	8.5%	DDV	Davekna dodano vrednost
 Фінляндія	22%	17% або 8%	ALV Moms	Arvonlisävero Mervärdesskatt
 Франція	19.6%	5.5% або 2,1%	TVA	Taxesurla Valeur Ajoutée
 Швеція	25%	12% або 6%	Moms	Mervärdesskatt
 Чехія	20%	10%	DPH	Daňzpridanéhodnoty
 Естонія	18%	5%	km	käibemaks

Податкові ставки податку на додану вартість у країнах світу

[розробка автора]

Країна	Ставка		Місцева назва
	Стандартна	Знижена	
1	2	3	4
 <u>Австралія</u>	10%	0%	GST= <u>Goods and Services Tax</u>
 <u>Аргентина</u>	21%	10.5% або 0%	IVA= <u>Impuesto a l Valor Agregado</u>
 <u>Боснія і Герцеговина</u>	17%		PDV= <u>porezna dodatu vrijednost</u>
 <u>Венесуела</u>	11%	8%	IVA= <u>Impuesto al Valor Agregado</u>
 <u>В'єтнам</u>	10%	5% або 0%	GTGT= <u>Gia Tri Gia Tang</u>
 <u>Гаяна</u>	16%	14%	
 <u>Джерсі</u>	3%	0%	GST= <u>Goods and Sales Tax</u>
 <u>Домініканська Республіка</u>	6%	12% або 0%	
 <u>Ісландія</u>	24.5%	14%	VSK= <u>Virði sauka s kattur</u>
 <u>Індія</u> ⁴	12.5%	4%, 1% або 0%	
 <u>Ізраїль</u>	15.5% ⁵		Ma'am= <u>מס מע"מ</u>
 <u>Казахстан</u>	13%		
 <u>Канада</u>	6% або 14%	4.5%	GST= <u>Goods and Services Tax</u> , TPS= <u>Taxes sur les produits et services</u>
 <u>КНР</u>	17%	6% або 3%	增值税
 <u>Ліван</u>	10%		
 <u>Македонія</u>	18%	5%	ДДВ= <u>Данок на Додадена Вредност</u>
 <u>Малайзія</u>	5%		
 <u>Мексика</u>	16%	0%	IVA= <u>Impuesto al Valor Agregado</u>
 <u>Молдова</u>	20%	5%	TVA= <u>Taxe pe Valoarea Adăugată</u>
 <u>Нова Зеландія</u>	15%		GST= <u>Goods and Services Tax</u>
 <u>Норвегія</u>	25%	14% або 8%	MVA= <u>Merverdiavgift</u> (informally moms)
 <u>Парагвай</u>	10%	5%	IVA= <u>Impuesto al Valor Agregado</u>
 <u>Перу</u>	19%		IGV= <u>Impuesto General a la Ventas</u>
 <u>Росія</u>	18%	10% або 0%	НДС= <u>Налог на добавленную стоимость</u>
 <u>Сальвадор</u>	13%		IVA= <u>Impuesto al Valor Agregado</u>
 <u>Сербія</u>	18%	8% або 0%	PDV= <u>Poreznodo datu vrednost</u>
 <u>Сингапур</u>	5% ⁸		GST= <u>Goods and Services Tax</u>
 <u>Таїланд</u>	7%		
 <u>Тринідад і Тобаго</u>	15%		
 <u>Туреччина</u>	18%	8% або 1%	KDV= <u>Katma değer vergisi</u>

Продовження Додатку Д

1	2	3	4
 <u>Україна</u>	17%	0%	ПДВ= <i>Податок на додану вартість</i>
 <u>Уругвай</u>	23%	14%	IVA= <i>Impuestoal Valor Agregado</i>
 <u>Філіппіни</u>	12% ⁷		RVAT= <i>RVATабо Reformed Value Added Tax, locally known ab Karagdagang Buwis</i>
 <u>Хорватія</u>	22%	0%	PDV= <i>Porezna dodanu vrijednost</i>
 <u>Чилі</u>	19%		IVA= <i>Impuestoal Valor Agregado</i>
 <u>Еквадор</u>	12%		IVA= <i>Impuestoal Valor Agregado</i>
 <u>Швейцарія</u>	7.6%	3.6% або 2,4%	MWST= <i>Mehrwertsteuer</i> , TVA= <i>Taxesurla valeur ajoutée</i> , IVA= <i>Impostasul valore aggiunto</i> , VAT= <i>Value Added Tax</i>
 <u>Шрі-Ланка</u>	15%		
 <u>ПАР</u>	14%	0%	VAT= <i>Valued Added Tax</i>
 <u>Південна Корея</u>	10%		부가세= <i>부가가치세</i>
 <u>Японія</u>	5%		<u>Consumptiontax</u> = <i>消費税</i>

Ставки оподаткування податком з доходів фізичних осіб в Україні

[розробка автора]

Вид доходу	Ставка ПДФО	Підстава
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Заробітна плата		
Доходи, нараховані (виплачені, надані) у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	15 (17)%	абз.абз. 1, 2 п. 167.1, пп.пп. 164.2.1, 164.2.2 <u>ПКУ</u>
Дохід у формі заробітної плати для таких категорій працівників: шахтарів, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві й уранові руди; працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день та 50% і більше робочого часу на рік; працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань), у т. ч. центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері цивільного захисту, у вугільній промисловості	10%	п. 167.4 <u>ПКУ</u>
Виграші, призи, дарунки, скарби		
Виграш, приз у державну грошову лотерею в розмірі, що не перевищує 50 мінімальних заробітних плат	не оподат- кову- ються	пп. 165.1.46 <u>ПКУ</u>
Дохід у вигляді виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри	15 (17)%	абз. 1 п. 167.1, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>
Доходи, нараховані як виграші або призи (крім виграшів у державній і недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) на користь резидентів і нерезидентів	30%	абз. 1 п. 167.3, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>
Грошові виграші в спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам, визначеним у пп. «б» пп. 165.1.1 <u>ПКУ</u>)	15 (17)%¹	абз. 2 п. 167.3, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>
Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини (<i>див.</i> детально в розділі «Спадщина»)	0% 5% 15 (17)%	п. 174.6, пп. 164.2.10 <u>ПКУ</u>
Кошти або майно (нематеріальні активи), отримані як хабар , викрадені чи знайдені як скарб , не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання	15 (17)%	пп. 164.2.12 <u>ПКУ</u>
Проценти		
Процент на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок	5%³	абз. 2 п. 167.2, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>
Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом	5%⁴	абз. 3 п. 167.2, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>
Процент на вклад (депозит) члена кредитної спілки в кредитній спілці	5%⁴	абз. 4 п. 167.2, пп. 164.2.8 <u>ПКУ</u>

Продовження додатку Е

1	2	3
Дохід, який виплачується компанії, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи, включаючи дохід, що виплачується (нараховується) емітентом унаслідок викупу (погашення) цінних паперів інституту спільного інвестування, відповідно до закону, який визначається як різниця між сумою, отриманою від викупу, і сумою коштів або вартістю майна, сплаченою платником податку продавцю (у тому числі емітенту) у зв'язку з придбанням таких цінних паперів як компенсація їх вартості	5%	абз. 5 п. 167.2 ПКУ
Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами)	5%	абз. 6 п. 167.2 ПКУ
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманий власником облігації від їх емітента	5%	абз. 7 п. 167.2 ПКУ
Дохід за сертифікатом фонду операцій із нерухомістю та дохід, отриманий платником податку внаслідок викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів	5%	абз. 8 п. 167.2 ПКУ
Дохід у вигляді інвестиційного прибутку від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти	5%	абз. 10 п. 167.2 ПКУ
Проценти (у т.ч. дисконтні доходи), нараховані (виплачені) на користь фізичних осіб із будь-яких інших підстав, ніж ті, що зазначені в п. 167.2 ПКУ	15 (17)%	пп. 170.4.3, пп. 164.2.8 ПКУ
<i>Дивіденди, роялті</i>		
Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юрособою-резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподат- кову- ються	пп. 165.1.18 ПКУ
Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юрособою (крім дивідендів, зазначених далі)	5%	абз. 9 п. 167.2, пп. пп. 164.2.8, 170.5.3 ПКУ
Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб (у т.ч. нерезидентів) за акціями чи іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів або суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	15 (17)%	пп.пп. 170.5.3, 164.2.8 ПКУ
Роялті	15 (17)%	пп.пп. 170.3.1, 164.2.3 ПКУ
<i>Продаж нерухомого майна</i>		
Дохід від продажу (обміну) не частіше ніж раз протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки, але за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки ⁴	не оподат ковуєть ся	абз. 1 п. 172.1 ПКУ
Дохід від продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна, зазначених у п. 172.1 ПКУ протягом звітного податкового року, що перебуває у власності платника податку менше ніж 3 роки	5%	абз. 1 п. 172.1, пп. 164.2.4, п. 167.2 ПКУ
Дохід від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1 ПКУ	5%	абз. 1 п. 172.2, пп. 164.2.4, п. 167.2 ПКУ

Продовження додатку Е

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Дохід від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1 ПКУ	5%	абз. 1 п. 172.2, пп. 164.2.4, п. 167.2 ПКУ
Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва	5%	абз. 2 п. 172.2, пп. 164.2.4, п. 167.2 ПКУ
<i>Продаж рухомого майна</i>		
Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна	5%	п.п. 173.1, 173.2, 167.2, пп. 164.2.4 ПКУ
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	не оподатковується	абз. 1 п. 173.2 ПКУ
Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року двох і більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, підлягає оподаткуванню	5%	абз. 2 п. 173.2, п. 167.2, пп. 164.2.4 ПКУ
<i>Спадщина</i>		
Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	0%	пп. «а» пп. 174.2.1 ПКУ
Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б», «г» п. 174.1 ПКУ, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування. Вартість власності, зазначеної в пп. «а», «б» п. 174.1 ПКУ, що успадковується дитиною-інвалідом	0%	пп. «б» пп. 174.2.1 ПКУ
Грошові заощадження, поміщені до 02.01.1992 р. в установи Ощадбанку СРСР і державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери, і грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадбанку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем	0%	пп. «в» пп. 174.2.1 ПКУ
Вартість будь-якого об'єкта спадщини, отриманого в спадщину спадкоємцями, що не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5%	пп. 174.2.2, п. 167.2 ПКУ
Спадщина, отримана будь-яким спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, і будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	15 (17)%	пп. 174.2.3 ПКУ
<i>Доходи нерезидентів та іноземні доходи</i>		
Доходи із джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів	за ставками, визначеними для резидентів	пп. 170.10.1 ПКУ
Іноземні доходи	15 (17)%	пп. 170.11.1 ПКУ
<i>Інші види доходів</i>		
Суми надміру витрачених коштів, що отримані на відрядження або під звіт, і не повернуті в установлений строк	15 (17)%	п.п. 170.9, 164.5, пп. 164.2.11 ПКУ

Продовження додатку Е

1	2	3
Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду чи суборенду (строкове володіння та/або користування)	15 (17)%	п. 170.1, пп. 164.2.5 <u>ПКУ</u>
Стипендія (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту чи ад'юнкту, у сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, установленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 й округленою до найближчих 10 грн ⁶	15 (17)%	пп. пп. 165.1.26, 169.4.1, абз. 8 п. 1 р. XIX <u>ПКУ</u>
Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій із цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у пп.пп. 165.1.2, 165.1.40, 165.1.52 <u>ПКУ</u>	15 (17)%	п. 170.2, пп. 164.2.9 <u>ПКУ</u>
60% суми: одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя в разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого в такому страховому договорі, або її доживання до закінчення строку такого договору; одноразової страхової виплати за договором страхування довічних пенсій , за винятком одноразової виплати, передбаченої в пп. «в» пп. 170.8.3 <u>ПКУ</u> ; виплати пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, визначені законодавством; регулярних і послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя , пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних і цільових виплат учасника фонду банківського управління, виплат довічної пенсії (довічні ануїтети), окрім випадків, зазначених у пп. «а» пп. 170.8.3 <u>ПКУ</u>	15 (17)%	пп. пп. 170.8.2, 164.2.15 <u>ПКУ</u>
Викупна сума в разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя	15 (17)%	
Сума коштів, із якої не було утримано (сплачено) податок і яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення	15 (17)%	
Кошти чи вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, у сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, установленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 й округленою до найближчих 10 грн ⁶	15 (17)%	абз. «б» пп. 165.1.22, пп. 169.4.1, абз. 8 п. 1 р. XIX <u>ПКУ</u>
Сума нецільової благодійної допомоги , що перевищує розмір місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, установленого на 1 січня звітного податкового року, помножена на 1,4 й округлена до найближчих 10 грн ⁶ , отримана протягом звітного податкового періоду сукупно	15 (17)%	пп.пп. 170.7.3, 169.4.1 <u>ПКУ</u>
Дохід за зданий (проданий) брухт дорогоцінних металів (крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ)	15 (17)%	пп. 164.2.18 <u>ПКУ</u>
Сума оподаткованого доходу (прибуток), що не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів і самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований органом ДПСУ	15 (17)%	пп. 164.2.6 <u>ПКУ</u>

Продовження додатку Е

1	2	3
Дохід у вигляді суми заборгованості за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50% прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 й округленою до найближчих 10 грн ⁶ . Крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з п. II ПКУ	15 (17)%	пп. 164.2.7 <u>ПКУ</u>
Доходи, що складають позитивну різницю між: сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, і сумою коштів, унесених платником податку до такого фонду; сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва, і сумою коштів, унесених платником податку до такого фонду за цим договором	15 (17)%	пп. 164.2.13 <u>ПКУ</u>
Дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені) , відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди ⁷ , крім: сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю; відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірних зобов'язань; пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоечасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування; суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом; виплат з державного бюджету, пов'язаних із виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України	15 (17)%	пп. 164.2.14 <u>ПКУ</u>
Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (окрім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ)	15 (17)%	пп. 164.2.17 <u>ПКУ</u>
Доходи, отримані фізособою-підприємцем протягом календарного року від провадження господарської діяльності	15 (17)%	п. 177.1 <u>ПКУ</u>
Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	15 (17)%	п. 178.2 <u>ПКУ</u>

Анкета

Доброго дня! Львівський національний університет імені Івана Франка спільно із Асоціацією платників податків Львівщини, у рамках наукового дисертаційного дослідження щодо проблем податкового регулювання в Україні, проводить експертне опитування. Ми просимо Вас відповісти на подані нижче питання і допомогти нам. Ваша думка для нас дуже важлива.

- 1. Як Ви оцінюєте якість податкового регулювання України за шкалою від 1 до 5,**
де 1 – складне, запутане, витратне, створює значні перешкоди для ефективного ведення та розвитку бізнесу;
5 – відповідає європейським принципам та практично непомітне для ведення бізнесу?

Показник	Оцінка
Податкове навантаження	
Податкове законодавство	
Адміністрування податків	
Фіскальний тиск з боку органів ДПС	
Податкове обслуговування	

- 2. Які Ви можете назвати основні проблеми податкового регулювання в Україні?
Проранжуйте їх за ступенем важливості**

- Надто високий загальний рівень оподаткування
- Високий рівень оподаткування трудових доходів
- Обтяжливе податкове адміністрування
- Складне та запутане податкове законодавство
- Нестабільність податкового законодавства
- Надмірна бюрократизація органів ДПС
- Корупція в органах ДПС
- Низька податкова культура в суспільстві
- Інше

- 3. Який саме податок чи збір Ви вважаєте найбільш обтяжливим для бізнесу?**

- Податок на прибуток підприємств
- ПДВ
- Податок на доходи громадян
- Єдиний соціальний внесок
- Мито
- Акцизний збір
- Інші (вказати) _____

4. Чи відчували Ви у практиці своєї підприємницької діяльності тиск з боку представників податкових органів?

- Так
- Ні
- Складно відповісти

5. Якщо так, то у чому він виявлявся?

- «Пропозиції» сплатити податки авансом
- Необґрунтовані інформаційні запити
- Обтяжливі перевірки
- Встановлення «завдань» за платежами у бюджет
- Відмови або штучні перепони під час подання декларації
- Упереджені рішення податкових органів
- Залучення податкової міліції
- Інше _____
- Не було проявів фіскального тиску

6. Чи користувались Ви коли-небудь такими можливостями податкової оптимізації? Якщо так, то відзначте, будь-ласка, відповідні способи:

- нелегальне працевлаштування і виплата заробітної плати
- заробітна плата «у конвертах»
- готівкові розрахунки;
- невідображення у податковому обліку усіх господарських операцій або ж їх неповне відображення
- використання конвертаційних центрів
- реалізація продукції під виглядом благодійності
- використання офшорних схем;
- фіктивний експорт для відшкодування ПДВ
- фіктивні угоди
- фіктивне банкрутство
- інше _____
- ніколи не вдавався до подібних схем

7. Чи давали Ви коли-небудь хабара представникам органів податкової служби?

- так
- ні
- складно відповісти

8. Якщо так, то якими мотивами Ви керувалися?

- Не було іншого вибору, такі схеми роботи податківців
- Бажання мінімізувати оподаткування

- Бажання уникнути обтяжливої перевірки і виявлення помилок у звітності
- Бажання уникнути відповідальності за порушення законодавства
- Інше _____

9. Чи погоджуєтесь Ви із такими твердженнями щодо природи корупції?

Твердження	Не погоджуюсь	Частково погоджуюсь	Цілком погоджуюсь
Корупція притаманна сучасному українському суспільству і є проявом його культури			
Сучасна корупція в Україні (й державах колишнього СРСР) є продовженням зловживань у радянські часи, які досі не можемо здолати			
В рамках податкової системи, яка склалася, неможливо створити прибутковий бізнес в моїй сфері, який би не використовував корупційні схеми податкової оптимізації			
Домовитися із працівниками органів ДПС вигідніше, ніж прозоро сплачувати усі податки			

10. Які причини існування корупції в органах ДПС, на Вашу думку, є ключовими?

Оберіть максимум три відповіді

- відсутність політичної волі до проведення змін
- адаптація більшості підприємців до середовища і небажання змін
- превалювання матеріальних цінностей над морально-етичними в суспільстві
- низька податкова культура
- несправедливий розподіл доходів
- несформовані інститути громадянського суспільства, що могли б контролювати владу
- недосконале двозначне законодавство
- бюрократизм та непрозорість процедур справляння податків
- інше _____

11. Чи будете Ви підтримувати податкові реформи нової влади, зокрема щодо детінізації?

- Так, буду підтримувати
- Ні, ні за яких умов
- Буду підтримувати, але за певних умов
- Важко відповісти

12. Чи вірите Ви в те, що нова влада в найближчі два-три роки спроможна мінімізувати / знищити корупцію, як це декларується?

- Так, безперечно
- Можливо, хочеться вірити в краще
- Навіть якщо вони щиро цього хочуть, не думаю, що їм це вдасться
- Ні, змінилися лише обличчя, а система залишилася.

13. Чи готові Ви прозоро сплачувати всі податки, якщо відбудуться зміни у роботі органів ДПС?

- Так, перехід до європейської культури сплати податків треба починати з себе
- Так, якщо це зроблять і інші підприємці
- Ні, це надто високі витрати для мого бізнесу
- Я не вірю в швидкі зміни в методах роботи ДПС

14. За яких умов Ви були б готові працювати повністю прозоро? Оберіть максимум 3 ключові зміни

Зменшення ставки такого податку:

- ПДВ
- Податок на прибуток підприємств
- Податок на доходи громадян
- Акцизний збір
- Мито
- ЄСВ
- Зменшення кількості податків та спрощення податкової системи
- Спрощення адміністрування податків
- Відсутність тиску з боку посадових осіб та інспекторів ДПС
- Прозора робота інших наглядових органів (Держпожежнагляд, Держсанепідемнагляд тощо)
- Зміни у валютному регулюванні
- Більш жорсткий контроль за приховуванням доходів
- Більш жорстке покарання за приховування доходів
- Більш жорсткий контроль за корупцією
- Більш жорстке покарання за корупцію
- Інше (вказати) _____
- Без тіньових схем мій бізнес не може працювати прибутково
- Я вже звик до налагодженої схеми роботи і не бажаю змін

15. Які заходи з подолання корупції в органах ДПС, Ви вважаєте, можуть дати найбільший позитивний ефект? Виберіть максимум три відповіді

- Запровадження стимулів (через податки, пільги, субсидії) замість заборон
- Встановлення високих етичних стандартів для чиновників і забезпечення їх дотримання

- Збільшення заробітної плати працівникам органів ДПС
- Люстрація і ротація кадрів в органах ДПС
- Відкриття доступу до інформації
- Комп'ютеризація і впровадження електронних систем податкового обліку і звітності
- Запровадження контролю за витратами чиновників
- Створення Антикорупційного бюро
- Більш жорсткий контроль за корупцією
- Більш жорстке покарання за корупцію
- Швидка євроінтеграція
- Інше _____

Вкажіть, будь-ласка, інформацію про себе та підприємство:

Вік _____ років

Стать чол. жін.

Посада _____

Досвід роботи _____ років

Галузь _____

Розмір велике середнє мале

Система оподаткування, що використовується підприємством загальна спрощена

Чи є ваше підприємство платником ПДВ так ні

Дякуємо за співпрацю!

Додаток Ж

Рейтинг України за ознакою легкості сплати податків

Рік	Рейтинг України серед інших країн світу за ознакою легкості сплати податків	Кількість податкових платежів в Україні за рік	Час для сплати податкових платежів в Україні, годин на рік
1	2	3	4
2007	174-ге місце – друге найгірше місце у світі.	98 платежів – третя найгірша позиція у світі.	2 185 годин – друга найгірша позиція у світі.
	Найгірший рейтинг у Білорусії – 175-ге місце.	На другій і першій найгірших позиціях знаходяться Білорусія (125 платежів) і Узбекистан (130 платежів) відповідно.	Найгірша позиція у Бразилії – 2 600 годин.
	Кращі (у порівнянні з Україною) рейтинги у Мавританії, Колумбії, Центральноафриканської Республіки, Республіки Конго, Алжиру, Китаю, Венесуели, Болівії.	Кращі (у порівнянні з Україною) позиції у Республіки Конго (94 платежі), Румунії (89 платежів), Киргизької Республіки (89), Домініканської Республіки (87), Чорногорії (75), Боснії та Герцеговини (73), Ямайки (72).	Кращі (у порівнянні з Україною) позиції у Камеруну (1 300 годин), Білорусії (1 188 годин), Нігерії (1 120), Вірменії (1 120), Тайваню (1 104), Болівії (1 080), В'єтнаму (1 050), Азербайджану (1 000).
2008	177-ме місце – друге найгірше місце у світі.	99 платежів – третя найгірша позиція у світі.	2 085 годин – друга найгірша позиція у світі.
	Найгірший рейтинг у Білорусії – 178-ме місце.	На другій і першій найгірших позиціях знаходяться Білорусія (118 платежів) і Узбекистан (124 платежі) відповідно.	Найгірша позиція у Бразилії – 2 600 годин.
	Кращі рейтинги у Республіки Конго, Центральноафриканської Республіки, Венесуели, Гамбії, Болівії, Мавританії, Ямайки, Панами.	Кращі позиції у Румунії (96 платежів) Республіки Конго (89 платежі), Чорногорії (88), Киргизької Республіки (75), Домініканської Республіки (74), Ямайки (72), Венесуели (70).	Кращі позиції у Камеруну (1 400 годин), Білорусії (1 188 годин), Нігерії (1 120), Вірменії (1 120), Болівії (1 080), В'єтнаму (1 050), Азербайджану (952), Чеської Республіки (930).
2009	180-ге місце – друге найгірше місце у світі.	99 платежів – четверта найгірша позиція у світі.	848 годин – десята найгірша позиція у світі.
	Найгірший рейтинг у Білорусії – 181-ше місце.	Гірші позиції в Узбекистану (106 платежів), Білорусії (112 платежів), Румунії (113 платежів)	Гірші позиції у Венесуели (864 години), Чеської Республіки (930 годин), Нігерії (938 годин), Вірменії (958), В'єтнаму (1050), Болівії (1080), Білорусії (1188), Камеруну (1400), Бразилія (2600).
	Кращі рейтинги у Республіки Конго, Центральноафриканської Республіки, Венесуели, Болівії, Гамбії, Мавританії, Ямайки, Панами.	Кращі позиції у Чорногорії (89 платежів), Киргизької Республіки (75 платежів), Ямайки (72 платежі), Венесуели (70), Сербії (66), Кот д'Івуару (66).	Кращі позиції у Мавританії (696 годин), Сенегалу (666 годин), острову Тімор (640), Болгарії (616), Республіки Конго (606), Екватору (600).
2010	181-ше місце – третє найгірше місце у світі.	147 платежів – найгірше місце у світі	736 годин – дев'ята найгірша позиція у світі.
	Гірші рейтинги у Венесуели (182-ге місце) і Білорусії (183-ге місце).	Гірших від України у світі немає.	Гірші позиції у Венесуели (864 години), Білорусії (900), Нігерії (938), Вірменії (958), В'єтнаму (1050), Болівії (1080), Камеруну (1400), Бразилії (2600).
	Кращі рейтинги у Республіки Конго, Центральноафриканської Республіки, Узбекистану, Болівії, Гамбії, Мавританії, Ямайки.	Кращі позиції у Румунії (113 платежів), Білорусії (107), Узбекистані (106), Чорногорії (89), Киргизької Республіки (75), Ямайки (72), Венесуели (71), Сербії (66), Кот д'Івуару (66).	Кращі позиції у Мавританії (696 годин), Сенегалу (666 годин), Болгарії (616), Чеської Республіки (613), Республіки Конго (606), Екватору (600), Пакистану (560), ЦАР (504)

Продовження додатку Ж

1	2	3	4
2011	181-ше місце – третє найгірше місце у світі.	135 платежів – найгірше місце у світі	657 годин – десята найгірша позиція у світі.
	Гірші рейтинги у Центральноафриканської Республіки (182-ге місце) і Білорусії (183-тє місце).	Гірших від України у світі немає.	Гірші позиції у Сенегалу (666 годин), Мавританії (696 годин), Чаду (732), Білорусії (798), Венесуели (864), Нігерії (938), В'єтнаму (941), Болівії (1080), Бразилії (2600).
	Кращі рейтинги у Республіки Конго, Республіки Чад, Венесуели, Болівії, Гамбії, Панамі, Ямайки.	Кращі позиції у Румунії (113 платежів), Білорусії (82 платежі), Чорногорії (77), Ямайки (72), Венесуели (70), Сербії (66), Нікарагуа (64), Кот д'Івуару (64), Шрі-Ланки (62).	Кращі позиції у Камеруну і Екватору (по 654 години), Болгарії (616 годин), Республіки Конго (606), Вірменії (581), Пакистану (560), Чеської Республіки (557), Центральноафриканської Респ. (504), Екваторіальної Гвінеї (492).
2012	181-ше місце – третє найгірше місце у світі.	135 платежів – найгірше місце у світі	657 годин – дев'ята найгірша позиція у світі.
	Гірші рейтинги у Республіки Конго (182-ге місце) і Венесуели (183-тє місце).	Гірших від України у світі немає.	Гірші позиції у Сенегалу (666 годин), Мавританії (696 годин), Чаду (732), Венесуели (864), Нігерії (938), В'єтнаму (941), Болівії (1080), Бразилії (2600).
	Кращі рейтинги у Чаду, Болівії, Гамбії, Центральноафриканської Республіки, Гвінеї, Мавританії, Сенегалу, Шрі Ланки, Ямайки, Камеруну.	Кращі позиції у Румунії (113 платежів), Ямайки (72 платежі), Шрі Ланки (71), Венесуели (70), Таджикистану (69), Сербії (66), Кот д'Івуару (62), Республіки Конго (61), Сенегалу (59).	Кращі позиції у Камеруну, Екватору і Білорусії (по 654 години), Республіки Конго (606 годин), Пакистану (560 годин), Республіки Чехія (557), Центральноафриканської Респ. (504), Вірменії і Болгарії (500), Екваторіальної Гвінеї (492).

Форми та механізми ухилення від сплати податків [розробка автора]

	Форми ухилення від сплати податків	Механізми ухилення від сплати податків
1	2	3
1.	Приховування (заниження) сум грошових коштів, отриманих від реалізації продукції	<p>а) відображення у офіційних документах (первинних документах, документах бухгалтерського обліку) інформації про реалізацію продукції за цінами, нижчими фактичних цін;</p> <p>б) не відображення за бухгалтерським обліком інформації про реалізацію частини продукції (заниження кількості реалізованої продукції);</p> <p>в) відображення відомостей про фактично отримані грошові кошти за реалізацію продукції (виконані роботи, надані послуги) як отриману передплату;</p> <p>г) приховування або заниження сум грошових коштів шляхом знищення первинних документів (накладних тощо), згідно з якими проводилася реалізація товару (продукції);</p> <p>г) приховування (заниження) отриманого доходу шляхом заміни реалізованого товару (продукції) іншим аналогічним товаром;</p> <p>д) неоприбуткування (заниження сум) грошових коштів від реалізації товарів, здійснених під час виїзної торгівлі;</p> <p>е) заниження доходу шляхом відображення власної продукції як наданої для реалізації; є) заниження обсягів реалізованих товарів (продукції);</p> <p>ж) заниження кількості та ціни продукції (товару) придбаних за готівковий рахунок або прийнятих для реалізації;</p> <p>з) оформлення документів про повернення товару (продукції) постачальнику при фактичній реалізації продукції;</p> <p>и) оформлення документів про передачу товару (продукції) на зберігання при фактичній реалізації продукції;</p> <p>і) оформлення документів про прийняття продукції для реалізації та реалізація за значний період товарів, які не враховані за бухгалтерським обліком; ї) перерахування коштів під виглядом фінансової допомоги (за надання послуг, виконання робіт, поставлену продукцію);</p> <p>й) укладання додаткових угод із зарубіжним партнером про залишення (неперерахування) валютних коштів на митну територію України;</p> <p>к) внесення змін у технологію виробництва продукції групи товарів з метою виявлення отриманої продукції від оподаткування акцизним збором;</p> <p>л) відображення у документах бухгалтерського обліку даних про власну сировину для виготовлення підакцизних товарів як отриману на давальницьких умовах тощо</p>
2.	Перерахування доходу від реалізації продукції з використанням розрахункових рахунків	<p>а) наявність декількох розрахункових рахунків (про наявність деяких невідомих органам державної податкової служби);</p> <p>б) перерахування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів, на адресу інших суб'єктів підприємництва, зокрема осіб, фінансово-господарська діяльність яких оподатковується за спрощеною системою (єдиний податок);</p> <p>в) фіктивних суб'єктів підприємництва; г) фізичних осіб;</p> <p>г) карткових рахунків; д) лоро-рахунків; е) суб'єктів-нерезидентів;</p> <p>є) використання розрахункових рахунків фізичних осіб, відкритих за межами України тощо.</p>

Продовження додатку 3

1	2	3
3.	Завищення витрат, які відносяться до собівартості продукції	<p>а) сплата за оренду приміщень, які фактично не використовувалися у виробничому процесі;</p> <p>б) використання для власних потреб обладнання підприємства та нарахування амортизації;</p> <p>в) страхування працівників за рахунок коштів підприємства, дострокове припинення дії договорів страхування та перерахування коштів на особисті рахунки фізичних осіб;</p> <p>г) завищення витрат виробничого процесу банківської установи за рахунок завищення відсотків за депозитними вкладками;</p> <p>ґ) завищення витрат виробництва (страхової діяльності) за рахунок фіктивних страхових випадків (оформлення страхового полісу після настання певного факту);</p> <p>д) завищення витрат виробництва за рахунок оформлення первинних документів на придбання товарів від фіктивних суб'єктів підприємництва (завищення ціни придбання);</p> <p>е) використання у виробничому процесі (виготовлення продукції, будівництво тощо) посередників (фіктивних підприємств), за рахунок яких збільшуються витрати (переведення безготівкових коштів у готівкові, завищення вартості продукції, будівельних робіт, перевезення товару тощо);</p> <p>є) оформлення фіктивних документів про витрати у відрядженні (податковою міліцією були встановлені непоодинокі факти продажу підроблених документів про послуги готелю тощо);</p> <p>ж) використання для завищення витрат виробництва товарних чеків, сплачених фізичними особами чи підприємствами;</p> <p>з) включення до витрат виробництва матеріалів замовника;</p> <p>и) включення до наряду виконання робіт підставних осіб, які фактично не виконували роботи;</p> <p>і) застосування трансфертних цін (використання декількох суб'єктів підприємництва з метою зменшення прибутковості окремих підприємств за рахунок суб'єктів підприємництва, які перебувають у зонах сприятливого оподаткування або користуються спрощеною системою оподаткування);</p> <p>ї) оформлення виконання прибуткових операцій з використанням суб'єктів підприємництва, які сплачують податки за спрощеною системою оподаткування;</p> <p>й) включення до собівартості фактично не виконаних робіт (сум грошових коштів, які не мають документального підтвердження);</p> <p>к) нарахування амортизації щодо засобів виробництва, які не введені в експлуатацію;</p> <p>л) завищення витрат на фонд заробітної плати шляхом завищення чисельності працівників підприємства.</p>
4.	Використання можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва	<p>а) завищення витрат виробництва (завищення ціни придбання, збільшення обсягу фінансування виконаних робіт);</p> <p>б) створення механізму для незаконного відшкодування податку на додану вартість;</p> <p>в) переведення безготівкових грошових коштів у готівкові;</p> <p>г) приховування виручки від реалізації товару (продукції) за готівковий розрахунок;</p> <p>ґ) легалізація товару, придбаного за готівковий розрахунок;</p> <p>д) приховування факту вчинення іншого злочину (наприклад, розкрадання металу та оприбуткування його від імені фіктивного суб'єкта підприємництва);</p> <p>е) легалізація товару, ввезеного на митну територію України контрабандним шляхом;</p> <p>є) реалізація товару (продукції), який не враховано за офіційним обліком;</p> <p>ж) переведення грошових коштів, отриманих від реалізації товару (продукції) у дебіторську заборгованість;</p> <p>з) приховування факту придбання товару конкретним суб'єктом підприємництва;</p> <p>и) легалізація коштів, отриманих злочинним шляхом.</p>

Продовження додатку 3

1	2	3
5.	Підробка документів	а) складання фіктивних нарядів на виконання робіт (будівельних, ремонтних тощо); б) використання підроблених документів, які засвідчують особу (загублених паспортів, печаток) для оформлення фінансово-господарських операцій; в) складання фіктивних документів про купівлю продукції у громадян; г) складання фіктивних документів про списання матеріалів на виробництво; г) оформлення митних документів про експортні операції без фактичного їх виконання (фіктивний експорт); д) оформлення підроблених документів (наприклад, податкової накладної) про виконання фінансово-господарської операції суб'єктом підприємництва, який фактично не є платником податку на додану вартість; е) фактичне виготовлення підакцизного товару під виглядом лікарських препаратів, парфумерних виробів.
6.	Повне приховування об'єктів оподаткування	а) здійснення фінансово-господарської діяльності без відповідної державної реєстрації; б) ведення фінансово-господарської діяльності без постановки на облік у територіальних податкових органах; в) ненадання до податкових органів податкової звітності та розрахунків податків; г) надання до податкових органів інформації про відсутність об'єктів оподаткування при фактичному здійсненні фінансово-господарської діяльності.
7.	Вчинення незначного, фіктивного правочину	а) виконання фіктивного експорту; б) приховування факту виконання угоди купівлі-продажу шляхом оформлення договору про спільну підприємницьку діяльність; в) оформлення кредитування під виглядом погашення дебіторської заборгованості.
8.	Безпідставне користування пільгами з оподаткування	а) завищення частини об'єкта оподаткування, щодо якого застосовується пільговий режим оподаткування; б) завищення кількості працюючих на виробництві інвалідів; в) використання благодійних, громадських організацій для зменшення об'єкта оподаткування; г) використання пільгового режиму оподаткування видів діяльності, які не підпадають під такий режим.
9.	Припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності	а) фіктивне банкрутство; б) зміна форми діяльності суб'єкта господарювання; в) реорганізація суб'єкта підприємництва на декілька дрібних підприємств; г) об'єднання окремих підприємств.

Методологія розрахунку показників у дослідженні «Ведення бізнесу»

[333; 334]

Дослідження «Ведення бізнесу» аналізує податки і обов'язкові відрахування, які підприємство середніх розмірів повинно сплатити у відповідному році, а також адміністративний тягар, пов'язаний зі сплатою податків і виробництвом відрахувань. Проект був розроблений і здійснений у співпраці з « PricewaterhouseCoopers » (PwC). У число розглянутих податків і відрахувань входять податок на прибуток або на доходи корпорацій, відрахування на соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем, податки на власність, податки на передачу власності, податок на дивіденди, податок на приріст вартості капіталу, податок на фінансові операції, податки на збір відходів, податки на транспортні засоби та дорожні податки, а також будь-які інші дрібні податки чи збори.

Рейтинг за ступенем сприятливості умов для сплати податків являє собою просте середнє рейтингів по вхідних в даний індикатор показниками з порогом, якої застосовується до одного з компонентів індикатора, із загальною ставкою податку. Поріг визначається як найвища загальна ставка оподаткування серед топ-15 економік в рейтингу за загальною ставкою оподаткування. Він підраховується і коректується на щорічній основі. Поріг в цьому році становить 25,7%. Країни із загальною ставкою оподаткування нижче цього порога отримують таку ж оцінку як і країни, що знаходяться в пороговій області. Ця порогова величина не ґрунтується на якійсь економічній теорії «оптимальної податкової ставки», яка зводить до мінімуму перекося або максимально підвищує ефективність системи оподаткування народного господарства країни. Замість цього вона є переважно емпіричною за своєю природою, будучи встановленою на нижній межі шкали розподілу податкових ставок, якими обкладаються середні підприємства у виробничому секторі, якщо судити за показниками виплати податків. Це зменшує необ'єктивність в показниках на користь народного господарства країн, яким не потрібна обкладати значними податками компанії на зразок стандартизованої компанії з у рамках доповіді «Ведення бізнесу», оскільки вони збільшують державні доходи іншими способами – наприклад, за допомогою податків на іноземні компанії та податків на інші сектори крім виробничого, або ж за рахунок природних ресурсів (втім, все це виходить за рамки відповідної методології).

Дослідження «Ведення бізнесу» оцінює всі податки та відрахування, які затверджені органами державного управління (на будь-якому рівні – федеральному, регіональному або місцевому) і які застосовуються щодо стандартної компанії і впливають на її фінансову звітність. При цьому дане дослідження виходить за рамки традиційного визначення податку.

Для цілей складання національних рахунків держави у визначення податків включені тільки обов'язкові безоплатні платежі на користь сектору державного управління. Дослідження «Ведення бізнесу» відходить від цього визначення, оскільки воно оцінює встановлені збори, які впливають на рахунки підприємств, а не на рахунки органів державного управління. Основна відмінність стосується соціальних відрахувань, пов'язаних з робочою силою. Показник, який використовується в дослідженні, включає затверджені органами державного управління відрахування, що сплачуються роботодавцем в приватний пенсійний фонд або фонд страхування працівників. Даний показник включає, наприклад, обов'язкову гарантію пенсійного забезпечення по старості та страхування оплати праці працівників, що існують в Австралії.

Для цілей розрахунку сумарної податкової ставки (обумовленої нижче) враховуються тільки податки, тягар яких фактично несуть компанії. Наприклад, податок на додану вартість, як правило, не враховується (крім випадків, коли даний вид податку не підлягає поверненню), оскільки він не впливає на розрахунок прибутку компанії, тобто не відображений у бухгалтерському звіті про прибуток і збитки. Однак ПДВ враховується в показниках, пов'язаних з дотриманням встановлених вимог (показник часу і витрат), оскільки він збільшує тягар дотримання норм, встановлених податковою системою.

У дослідженні «Ведення бізнесу» податки та відрахування, що сплачуються стандартно підприємством, а також складність системи дотримання податкового законодавства в країні оцінюються за допомогою певного сценарію, заснованого на фінансовій звітності та припущеннях про проведені за рік операціях. Цей сценарій використовує набір фінансових звітів і припущень про угоди, скоєних протягом року. У кожній країні фахівці з питань оподаткування з цілого ряду різних компаній (у багатьох країнах вони включають «PwC») розраховують податки і обов'язкові відрахування, що підлягають сплаті до їх юрисдикції, виходячи з умов, заданих в досліджуваному стандартному сценарії. Крім того, збирається інформація про частоту подання звітності та виробництві платежів, а також про час, який необхідно для дотримання податкового законодавства в країні. Щоб забезпечити порівнянність даних по різних країнах, використовується ряд припущень про компанію, податках і відрахуваннях.

У методології індикатора оподаткування були використані підсумки дискусій з членами Міжнародного діалогу з оподаткування та інших зацікавлених сторін, що призвело до удосконалення опитувальника щодо тимчасових рамок для сплати податків, збору додаткових даних про частку податку на робочу силу для подальшого дослідження і введення порогу, застосовуваного до загальної ставкою оподаткування з метою визначення рейтингу сприятливості умов для сплати податків.

Припущення про компанію з обмеженою відповідальністю, яка обкладається податками. Якщо у країні є кілька видів компаній з обмеженою відповідальністю, вибирається найбільш розповсюджена форма серед таких місцевих компаній. Найпоширеніша форма визначається на основі інформації, наданої юристами, що спеціалізуються в питаннях реєстрації юридичних осіб, або статистичним бюро .

Почала функціонувати з 1 січня 2011 року і на той момент отримала всі активи, відображені в її балансі, і найняла всіх працівників.

Функціонує в місті, яке є найбільшим діловим центром країни.

Повністю належить місцевому капіталу і має 5 засновників (всі вони є фізичними особами).

На кінець 2011 року мала початковий капітал у розмірі 102- кратного доходу на душу населення.

Здійснює промислову або торговельну діяльність загального профілю, а саме, виробляє керамічні горщики для квітів і реалізує їх у роздрібній торгівлі. Компанія не бере участі в міжнародній торгівлі (не займається імпортом та експортом) і не займається товарами, на які поширюється особливий податковий режим, наприклад, алкогольними напоями або тютюновими виробами.

На початок 2012 року володіє 2-ма земельними ділянками, 1 -ім будівлею, офісним обладнанням, комп'ютерами і 1 -ім вантажівкою, а також орендує ще одна вантажівка .

Не має прав на пільги для стимулювання інвестицій і будь-які привілеї, за винятком тих, які пов'язані з тривалістю функціонування або розмірами компанії.

Має 60 співробітників: 4 менеджери, 8 асистентів і 48 робітників. Всі вони є громадянами даної країни, а 1 менеджер також є співвласником компанії. Компанія оплачує додаткове медичне страхування для своїх співробітників (не обов'язкова за законодавством) в якості додаткової пільги. Крім того, в деяких країнах до додаткових пільг працівників відносяться відшкодовуються витрати на ділові поїздки та представницькі витрати на клієнтів. У відповідних випадках вважається, що компанія виплачує з цих витрат податок на додаткові пільги працівника, або сума пільги підлягає оподаткуванню як дохід працівника. У використовуваному сценарії не передбачено жодних додаткових виплат на їжу, транспорт, освіта чи інші потреби . Таким чином, навіть у тих випадках, коли такі пільги є поширеними, вони не додаються до валової оподаткованої заробітної плати і не віднімаються з неї для розрахунку податку на робочу силу або відповідних відрахувань.

Має оборот у розмірі 1050- кратного доходу на душу населення.

Завершила перший рік роботи зі збитками.

Має норму валового прибутку (до відрахування податків) у розмірі 20 відсотків (тобто обсяг продажів становить 120 відсотків від собівартості реалізованої продукції).

Наприкінці другого року розподіляє 50 відсотків чистого прибутку в якості дивідендів власникам.

На початку другого року з вигодою продає один із приналежних їй земельних ділянок.

Щорічно витрачає на паливо для вантажівок суму в розмірі 2 – кратного доходу на душу населення.

Розглядається через призму інших детальних припущень про витрати та операціях, які покликані додатково стандартизувати розглянутий випадок. Всі показники фінансової звітності пропорційні доходу на душу населення в 2005 році. Наприклад, власник, який одночасно є менеджером компанії, витрачає суму в 10 % доходу на душу населення на поїздки в інтересах компанії (20 % вироблених цим власником витрат носять чисто особистий характер, 20% – представницькі витрати на клієнтів, а 60 % – ділові поїздки).

Припущення про податки і відрахування

Враховуються всі податки, а також ті відрахування, що відносяться до сплачених в другий рік роботи (2012 календарний рік). Податок або відрахування розглядаються як окремий платіж, якщо вони мають власну назву або збираються окремим відомством. Податки і відрахування, які мають одне і те ж назву і стягуються одним і тим же відомством, але чий ставки відрізняються в залежності від компанії, вважаються одним і тим же податком або відрахуванням.

Кількість податкових платежів компаній на рік розраховується шляхом множення кількості податків і відрахувань на частоту платежів (або утримання). Частота виплат включає в себе як авансові, так і регулярні платежі (або утримання).

Податкові платежі

Показник податкових платежів відображає загальну кількість сплачених податків і відрахувань, метод сплати, частоту сплати, частоту подання звітності та кількість відомств, задіяних у процесі, в стандартному випадку розглянутої компанії на другий рік її роботи. Він включає в себе податки на джерела доходу, такі як податок з продажів, податок на додану вартість та податки на робочу силу, що сплачуються самими співробітниками. Ці податки, зазвичай, стягуються підприємством зі споживача або співробітника від імені податкових органів. Хоча вони не впливають на звіти про прибутки і збитки компаній, вони збільшують адміністративний тягар, пов'язані з дотриманням вимог податкової системи, і тому враховуються в показнику податкових виплат.

Кількість платежів відображає електронну подачу звітності. У країнах, де допускається повністю електронна подача декларацій та сплата податків і цією можливістю

користується більшість підприємств середніх розмірів, вважається, що податок сплачується один раз на рік, навіть якщо подача звітності та платежі здійснюються частіше. У разі платежів, вироблених через треті сторони, таких як виплачуваний фінансовою установою податок на відсотки або податок на паливо, що виплачується компанією, що продає паливо, враховується тільки один платіж, навіть якщо фактично платежі здійснюються частіше.

У випадках, коли подача звітності та сплата двох або більше податків або відрахувань здійснюються спільно з використанням однієї і тієї ж форми, кожен з таких спільних платежів вважається однією виплатою. Наприклад, якщо подача звітності та платежі за відрахуваннями на обов'язкове медичне страхування і відрахуваннями на обов'язкове пенсійне забезпечення виробляються одночасно, в кількість платежів буде включено тільки одне з цих відрахувань.

Час

Час враховується в годинах на рік. Цей показник відображає час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату трьох основних видів податків і відрахувань: податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість чи податку з продажів і податків на робочу силу, включаючи податки на фонд заробітної плати і відрахування на соціальне забезпечення. Час на підготовку включає час на збір всієї інформації, необхідної для розрахунку підлягає сплаті податку та розрахунку суми до оплати. Якщо у податкових цілях потрібно вести окремі бухгалтерські книги або проводити окремі розрахунки, пов'язане з цим час, також береться до уваги. Це додатковий час враховується тільки в тому випадку, якщо звичайної бухгалтерської роботи недостатньо для виконання вимог до податкового обліку. Час на подачу звітності включає час на заповнення всіх необхідних форм податкових декларацій та подачу відповідних звітів у податкове управління. Також враховуються годинник, необхідні для здійснення платежу в режимі «онлайн» або в податкових органах. У країнах, де податки і відрахування сплачуються особисто, в розрахунок приймається час, витрачений на очікування.

Податкова ставка

Податкова ставка відображає розмір податків і обов'язкових відрахувань, які лягають на компанію у другому році роботи, і виражається як частка від її комерційної прибутку. У доповіді «Ведення бізнесу 2014» представлені дані про податковій ставці за 2012 календарний рік. Загальна сума сплачених податків являє собою суму всіх різних податків і відрахувань, що підлягають сплаті з урахуванням дозволених відрахувань і пільг. Податки, утримувані у джерела (такі як прибутковий податок з фізичних осіб) або стягуються компанією і перераховуються до податкових органів (такі як податок на додану вартість, податок з продажів або податок на товари і послуги), але які не лягають на саму компанію, не приймаються в розрахунок податки, що включаються в розрахунок податкової ставки, можна розділити на 5 категорій: податок на прибуток або доходи корпорацій, відрахування на

соціальне забезпечення і податки на робочу силу, що сплачуються роботодавцем (до яких належать усі обов'язкові відрахування, навіть якщо вони виплачуються приватній структурі, такий як приватний пенсійний фонд), податки на власність, податки з обороту та інші податки (такі як муніципальні збори, податки на транспортні засоби). Податки на паливо більше не включені в податкову ставку в зв'язку з труднощами розрахунку цих податків на постійній основі для всіх досліджуваних країн. Сума податку на паливо в більшості випадків несуттєва. При цьому її підрахунок часто ускладнюється тим, що сума податку залежить від витрати палива. Однак, податки на паливо продовжують враховуватися при визначенні кількості платежів.

Показник податкової ставки створений для представлення комплексної оцінки всіх витрат, які несе підприємство у зв'язку з оплатою всіх податків. Ця ставка відрізняється від встановленої законом податкової ставки, яка являє собою просто коефіцієнт, що застосовується до податкової бази.

Комерційний прибуток, по суті, являє собою чистий прибуток до сплати всіх податків. Він відрізняється від традиційної прибутку до вирахування податків, що подається у фінансовій звітності. При розрахунку прибутку до вирахування податків багато податків, що сплачуються компанією, підлягають відрахуванню. При розрахунку комерційного прибутку ці податки не підлягають відрахуванню. Таким чином, комерційний прибуток дає чітке уявлення про фактичного прибутку підприємства до вирахування будь-яких податків, сплачуваних ним протягом фінансового року.

Комерційний прибуток розраховується як обсяг продажів мінус собівартість реалізованої продукції мінус валова заробітна плата мінус адміністративні витрати мінус інші витрати мінус резерви плюс приріст капіталу (у результаті продажу майна), мінус процентні витрати плюс процентні доходи і мінус комерційна амортизація. Комерційна амортизація розраховується лінійним методом з використанням наступних ставок: 0% для землі, 5% для будівлі, 10% для машин і устаткування, 33% для комп'ютерів, 20% для офісного обладнання, 20% для вантажівки і 10% для витрат на розвиток підприємства. Комерційна прибуток становить 59,4 -кратний дохід на душу населення.

Дана методологія розрахунку податкової ставки відповідає розробленої компанією «PwC» схемою «сукупної податкового навантаження» і проведеними, в рамках цієї схеми, розрахунками щодо виплачуваних компанією податків. Але якщо в рамках проведеної «PwC» роботи розрахунки звичайно засновані на даних, одержуваних від найбільших компаній країни, то в центрі уваги цього дослідження «Ведення бізнесу» знаходиться приклад стандартної компанії середніх розмірів.