

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ
ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ»**

студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Орехової Діани Віталіївни

Науковий керівник
к.ек.н., доцент

Кучер Галина Вікторівна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ.....	5
1.1. Сутність та особливості податкового регулювання.....	5
1.2. Зарубіжний досвід з податкового регулювання суспільного розвитку.	11
РОЗДІЛ 2. СТАН ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ.....	16
2.1. Непрямі податки в системі податкового регулювання.....	16
2.2. Регулятивний потенціал прямих форм оподаткування.....	27
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ.....	35
3.1. Напрями вдосконалення системи податкового регулювання.....	35
3.2. Адміністрування як складова підвищення результативності податкового регулювання.....	43
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55
ДОДАТКИ.....	61

ВСТУП

Актуальність теми. Податкове регулювання є одним із основних непрямих методів впливу держави на економічний розвиток суспільства. Податки як інструмент податкового регулювання і наповнення бюджетів забезпечують розподіл фінансових ресурсів між учасниками економічних відносин, реалізацію інтересів держави, територіальних громад, господарюючих суб'єктів, населення. Вагому роль податкове регулювання справляє на фінансовий потенціал та досягнення цілей суспільного розвитку.

Удосконалення системи податкового регулювання економіки України має забезпечити стійке зростання податкових надходжень до бюджетів, рівня життя населення, обсягів виробництва, тощо. Забезпечення оптимального податкового регулювання має стати одним із основних напрямів удосконалення податкової системи в умовах трансформаційної економіки України.

Дослідженням податкового регулювання та складових елементів його механізму займалися такі зарубіжні вчені, як А. Ауербах, Дж. Арнольд, Дж. Б'юкенен, В. Геїл, Дж. Скіннер, Б. Салані, Дж. Стігліц, М. Фельдштейн, Г. Хафбауер та інші.

Теоретичні засади податкового регулювання та механізму його функціонування викладенні у працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Серед вітчизняних дослідників значний вклад у розвиток податкового регулювання зробили В.Т. Александров, Ф.Ф. Бутинець, Р.П. Жарко, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, Н.М. Малюга, М.М. Мельник, О.І. Назарчук, О.А. Ногіна, Н.І. Рубан, А. М. Соколовська, І.Б. Стефанюк, А.С. Свищук, Л. Л. Тарангул, В. М. Федосов, М.Т. Фенченко, І.Я. Чугунов, І.Ю. Чумакова і т. д.

Потреби удосконалення механізму податкового регулювання в умовах трансформаційної економіки, підвищення результативності податкового

адміністрування обумовлюють актуальність, визначили мету та завдання дослідження.

Метою дослідження є розкриття теоретико-методичних засад та визначення напрямів удосконалення податкового регулювання в умовах трансформації економіки України.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- розкрити сутність податкового регулювання та особливості механізму його функціонування;
- узагальнити зарубіжний досвід податкового регулювання країн Європейського союзу;
- здійснити аналіз непрямих форм оподаткування у системі податкового регулювання;
- розкрити регулятивний потенціал прямого оподаткування;
- визначити дієвість механізму податкового регулювання;
- розробити напрями удосконалення системи податкового регулювання економіки України;
- обґрунтувати підходи до удосконалення системи адміністрування податків і зборів.

Об'єктом дослідження є система податкового регулювання.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання податкового регулювання в умовах трансформації економіки.

Методи дослідження. В процесі здійснення дослідження податкового регулювання були використанні загальнонаукові та специфічні методи дослідження таких, як метод логічно-теоретичного та історичного аналізу при розкритті сутності податкового регулювання, етапів його розвитку та зарубіжного досвіду розвинених країн світу, методи аналізу та синтезу, кількісного та якісного аналізу у процесі дослідження інструментів податкового регулювання прямої та непрямой форм оподаткування, а також методи аналогій, узагальнень, дедукції та індукції, які застосовуються з

метою розроблення напрямів удосконалення системи податкового регулювання та адміністрування в Україні.

Інформаційною базою роботи є чинні кодекси та закони України, матеріали Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, статистичні дані Світового банку.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- узагальнено підходи до податкового регулювання, механізму його функціонування з урахуванням світового досвіду в частині підвищення ефективності;
- обґрунтовано основні напрями розвитку податкового регулювання економіки України із застосуванням SWOT-аналізу та удосконалення механізму податкового адміністрування.

Практичне значення одержаних результатів. Результати даного дослідження мають практичне значення в процесі удосконалення системи податкового регулювання податків в Україні.

Результати випускної кваліфікаційної роботи опубліковано в збірнику наукових праць «Фінансова система. Частина 1» у науковій статті «Податкове регулювання в умовах трансформаційної економіки України».

Структура роботи складається з вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 74 сторінки. Випускна кваліфікаційна робота містить 14 рисунків, 6 таблиць та 12 додатків. Список використаних джерел складається з 66 найменувань, розміщених на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Сутність та особливості податкового регулювання

Податкове регулювання економіки держави активно використовується органами державної влади для вирішення завдань соціально-економічного розвитку суспільства та виступає однією з головних складових частин податкової політики, яка підпорядкована завданням загальної державної економічної політики. Практика податкового регулювання була сформована у XX-XXI ст., що дало можливість отримати вагомі результати у сфері підтримки інноваційного розвитку економіки держави, організації сприятливого інвестиційного клімату, вирішення соціальних проблем, розвитку малого підприємництва та ін.

Становлення та удосконалення податкового регулювання в Україні почалося з проголошення її незалежності та формування податкової системи у 1991 р. Лютий І. О. вважає, що податкова система – це «сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного, не суперечать системі в цілому та іншим її елементам» [27, с. 23]. Її особливості визначаються закріпленням національним законодавством податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетних фондів, класифікацію яких наведено в Додатку А.

На сучасному етапі розвитку суспільства податкове регулювання займає важливе місце серед інструментів державного регулювання економіки. Сутність та економічний зміст податкового регулювання досліджено за допомогою узагальнення наукових підходів сучасних вітчизняних науковців (Додаток Б).

В роботі ми застосовуємо науковий підхід Крисоватого А. І. щодо тлумачення податкового регулювання як заходів непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження, відрахувань до бюджету [20, с. 113].

Етапи розвитку податкового регулювання в Україні та їх характерні особливості наведено у Додатку В. Вони свідчать про тісний взаємозв'язок податкового регулювання з розвитком системи оподаткування, податковою політикою держави, досконалістю законодавчої бази.

Економічна наука виділяє різні класифікаційні ознаки податкового регулювання економіки. Враховуючи доробок сучасних вчених, ми узагальнили наукові підходи до класифікації податкового регулювання (Додаток Г) та вважаємо, що їх види визначаються відповідно до поставлених цілей, часових параметрів та інших чинників, що формують класифікаційні ознаки та визначають особливості такого регулювання.

Основними завданнями податкового регулювання є формування централізованих бюджетних та позабюджетних фондів шляхом мобілізації податкових надходжень; складання програм надходження податків; розробка принципів формування та обліку бази оподаткування; правильне визначення бази оподаткування; здійснення контролю над податковими надходженнями фізичних та юридичних осіб, залучення до відповідальності платників податків, які ухиляються від сплати податків [47, с. 63].

Система податкового регулювання функціонує як механізм, що включає суб'єкти, об'єкти, предмет його функціонування, функції, методи, інструменти та принципи (див. рис. 1.1.1.).

Об'єктом податкового регулювання виступають фінансові ресурси фізичних та юридичних осіб, які утворюються при взаємодії держави, яка виступає суб'єктом податкового регулювання та платниками податків з метою розподілу та перерозподілу грошових коштів та їх мобілізації до централізованих грошових фондів держави.

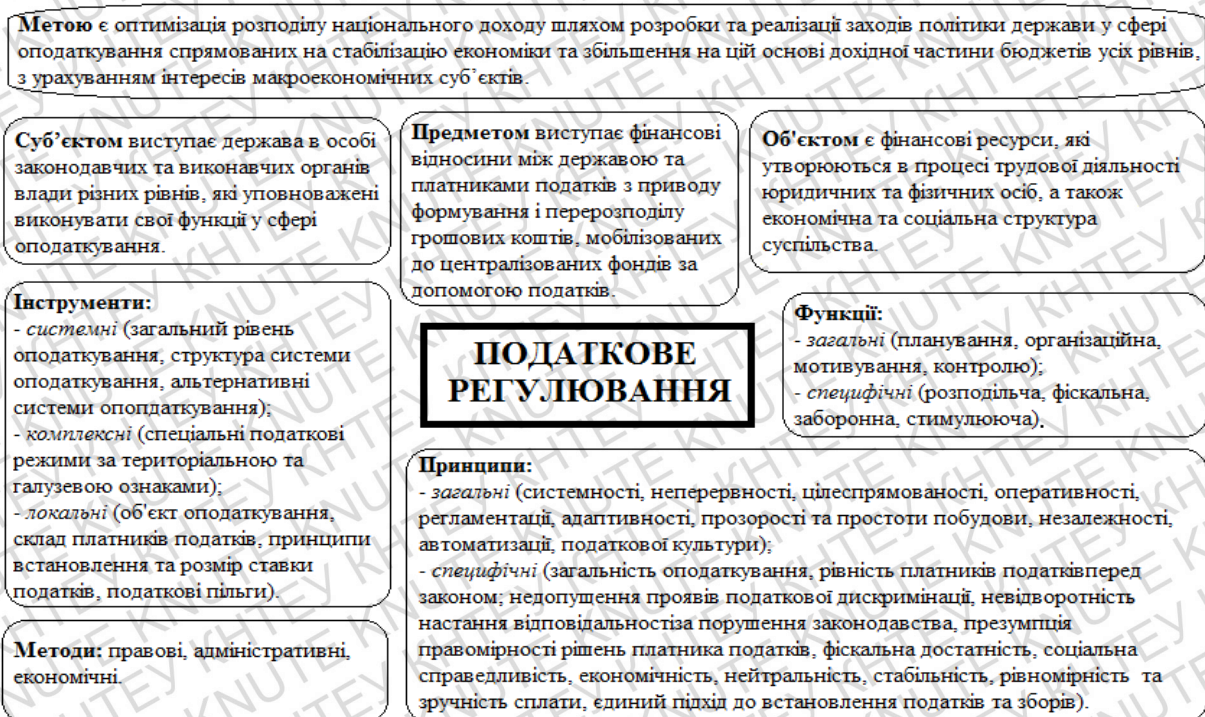


Рис. 1.1.1. Механізм податкового регулювання

Джерело: розроблено автором на основі даних [20, 31, 32, 42, 49]

Податковому регулюванню притаманні загальні функції, за допомогою яких відбуваються зміни у соціально-економічних процесах в умовах трансформаційної економіки. До них відносяться: функція планування, яка передбачає формування системи цілей та виділення найбільш ефективних цілей на основі правильного розмежування повноважень між рівнями податкової системи; організаційна функція пов'язана з розробленням нових нормативно-правових актів, які врегульовують відносини у системі оподаткування; функція мотивування передбачає виконання заходів для досягнення цілей податкового регулювання; функція контролю допомагає досягати поставлених цілей податкового регулювання соціального та економічного розвитку [49, с. 90].

Також виділяється ряд специфічних функцій податкового регулювання, а саме: розподільча функція виділяється під час вилучення частини вартості валового внутрішнього продукту, визначаючи обсяг фінансових ресурсів, що залишаться у платників податків для власних потреб; фіскальна функція

передбачає реалізацію основного призначення податків та зборів; заборонна функція спрямована на створення несприятливих умов для існування певних галузей економіки; стимулююча функція створює додаткові сприятливі умови для розвитку окремих суб'єктів господарювання; соціальна функція передбачає вирішення певних соціальних проблем шляхом перерозподілу грошових коштів між різними верствами населення [32, с. 154].

Інструменти податкового регулювання можна поділити на декілька груп, а саме комплексні, системні та локальні. За допомогою системних інструментів здійснюється регулювання всієї системи оподаткування загалом, що викликає значні зміни в умовах оподаткування. Інструменти комплексного характеру дозволяють врахувати особливості економічних циклів та зменшити податкове навантаження на ті галузі чи території, які зазнали найбільшого негативного впливу від економічного спаду. Локальний характер мають інструменти, які здійснюють регулювання лише одного окремого податку чи збору, визначаючи його елементи та порядок обчислення суми податкових зобов'язань.

При податковому регулюванні використовуються правові, адміністративні та економічні методи. Правові методи податкового регулювання передбачають розробку та вдосконалення нормативно-правових документів для створення єдиних умов оподаткування всіх платників податків. Пунктом 3.1 статті 3 Податкового кодексу України встановлюється, що податкове законодавство України, на основі якого здійснюється податкове регулювання складається з таких документів: Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та

законів з питань митної справи; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [42].

Адміністративні методи регулювання передбачають реалізацію заходів контролю, які запобігають порушенням податкового законодавства. Економічні методи податкового регулювання передбачають застосування економічних заходів стимулювання господарської діяльності платників податків [43, с. 279].

Загалом, всі інструменти та методи державного регулювання в сфері податків можуть бути розподілені на декілька груп: податкові пільги, податкові преференції, спеціальні податкові режими [4, с. 910].

Відповідно до статті 30 Податкового кодексу України податковою пільгою вважається передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних особливостей [42]. Податкові пільги можна класифікувати за напрямом фіскальної політики держави, призначенням, цільовим використанням коштів, суб'єктами впливу, терміном дії, компетенцією встановлення, елементом податків та впливом на доходи бюджету (Додаток Д).

Податкові преференції – це уся сукупність різних способів фінансування суб'єктів господарювання за рахунок засобів бюджету, що призводять до збільшення дефіциту бюджетів різних рівнів [21, с. 112].

Згідно з Податковим кодексом України спеціальний податковий режим – це «система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів» [42].

Ураховуючи особливості оподаткування, можливо виділити такі загальні принципи регулювання економіки за допомогою податкових інструментів: принцип системності – передбачає охоплення всіх функціональних напрямів, податкових органів влади та їх організаційних

підрозділів, що забезпечить формування механізму податкового регулювання; принцип неперервності – діяльність органів податкового регулювання повинна здійснюватися безперервно, щоб враховувати дію певних факторів, які відбуваються в суспільстві; принцип цілеспрямованості – спрямовується на досягнення визначених державою цілей з метою стимулювання соціально-економічного розвитку держави; принцип оперативності – спрямований на своєчасне реагування державних органів на зміни основних показників функціонування економіки та застосування відповідних заходів для зменшення негативних проявів у суспільстві; принцип регламентації – діяльність органів державної влади повинна регламентуватися затвердженими належним чином нормативно-правових актах; принцип адаптивності – здатність податкових органів швидко пристосовуватися до змін, що виникають в умовах ведення господарства для забезпечення адекватності податкової системи у реальних умовах; принцип прозорості та простоти побудови – система органів державної влади у сфері оподаткування має бути простою та зрозумілою кожному; принцип незалежності – податкове регулювання повинно контролюватися вищим органом влади, що допомагатиме дотримуватись цілей податкової політики; принцип автоматизації – здійснюватися за допомогою сучасних інформаційних систем та електронно-обчислювальної техніки; принцип податкової культури – взаємовідносини між органами державної влади у сфері оподаткування та платниками податків повинні базуватися на принципах взаємодопомоги, партнерства та взаємної поваги [47, с. 95].

До специфічних принципів відносяться принципи, які викладенні у ст. 4 Податкового кодексу України, а саме: загальність оподаткування; рівність усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законодавством відповідальності за порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норми законів або інших нормативно-правових актів припускають неоднозначне

трактування; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [42].

Результативність реалізації інструментів та заходів податкового регулювання залежить від логічності та послідовності здійснення окремих його етапів. Податкове регулювання взаємодоповнює та тісно взаємодіє з податковим адмініструванням, оскільки при управлінні оподаткуванням застосовується динамічний підхід не лише інструментів податкового регулювання, а й елементів податкового адміністрування [13].

Податкове адміністрування – це комплекс методів, норм та правил за допомогою яких відбувається взаємодія між державою та платниками податків, які закріплені у нормативно-правових актах для формування бюджетів [24, с. 218].

До складових системи адміністрування податків та зборів відносяться облік платників податків, облік податкових надходжень, податкові консультації, управління податковим боргом, податковий контроль [42].

Важливим є створення ефективної системи адміністрування податків в Україні для забезпечення підтримки фінансово-економічної безпеки країни.

1.2. Зарубіжний досвід з податкового регулювання суспільного розвитку

Податкові системи різних країн є унікальними за кількістю податків, їх елементами та методикою адміністрування. Однак, основні бюджетоутворюючі податки подібні у територіально наближених країнах, які історично взаємодіють одна з одною при вирішенні глобальних питань та мають спільні інтереси [28, с. 15]. У Європейському Союзі такими податками виступають податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, тощо. Схожість механізмів оподаткування України та інших європейських країн дозволяє,

враховуючи зарубіжний досвід, здійснювати податкове регулювання для удосконалення національної системи.

Принципи відкритості, прозорості та простоти адміністрування податків є основними принципами функціонування податкової системи країн ЄС. Їх дотримання відображається у кількості податків, яка в країнах Європейського союзу коливається від 4 до 9. Наприклад, у Іспанії, Великобританії та Португалії – 8 податків, Нідерландах та Німеччині – 9, Франції, Естонії та Латвії – 7, Норвегії та Швеції – 4 податків [60, с. 81].

У розвинутих країнах вагоме значення для реалізації цілей податкового регулювання відіграє податкова ставка, зокрема запровадження диференційованих ставок оподаткування для адміністративно-територіальних одиниць, певних груп платників податків та господарюючих суб'єктів, які здійснюють свою діяльність у пріоритетних галузях економіки держави. Прогресивна шкала оподаткування застосовується в Польщі, Німеччині, Франції, Італії, Швеції, Данії, Нідерландах, Португалії, Люксембурзі, тощо [14, с. 144].

Важливу роль у країнах ЄС відіграють податкові пільги, які являються важливим податковим інструментом заохочення впровадження екологічних проектів та науково-технічних розробок, залучення іноземних інвестицій. Класифікація даних податкових пільг наведена в табл. 1.2.1.

Таблиця 1.2.1.

Класифікація податкових пільг в Європейському Союзі

Вид пільги	Характеристика	Країна
Зниження оподаткування прибутку	Використовується прискорена амортизація та одноразова амортизація	Німеччина, Польща, Франція, Бельгія
Зниження суми податкового зобов'язання	Реалізується за допомогою інвестиційного податкового кредиту, дослідницького податкового кредиту	Португалія, Данія, Австрія, Угорщина, Франція, Німеччина
Звільнення від оподаткування	Застосовується звільнення від сплати певних податків, а також заміна певних податків спрощеною системою оподаткування	Франція, Білорусь

Джерело: складено автором за даними [26, с. 74].

У країнах Європейського Союзу широко застосовується прискорений метод амортизації як інструмент податкового регулювання. Прискорена амортизація відбувається за допомогою застосування методу зменшеного залишку для нового обладнання та машин, термін користування якими становить більше 3 років. Повне списання вартості активів протягом першого року після їх придбання застосовується до інвестицій, які спрямовуються на охорону довкілля, програмне забезпечення, медичне обладнання для дослідження та енергозбереження [9, с. 172].

Прикладом використання прискореної амортизації є Німеччина, де дозволено списати на амортизацію за перший рік використання обладнання до 50% його вартості, а протягом перших трьох років – до 80%. Застосовуючи дану амортизаційну політику, німецький уряд стимулює суб'єктів господарювання створювати нові підприємства [11, с. 70].

У Франції метод прискореної амортизації дозволено використовувати для робототехніки протягом 2 років, а не протягом строку їх використання. За допомогою цього методу активізується оновлення основних засобів виробництва на підприємствах [5, с. 94]. Також прискорена амортизація застосовується у Данії, Фінляндії, Ірландії та ін.

До податкових пільг у європейських країнах відносяться податкових кредит, тобто зниження суми прибуткового податку на суму законодавчо затверджених пільг. Розвинені країни світу використовують декілька видів кредитів в оподаткуванні, але найбільш застосовуваним є інвестиційний кредит (табл. 1.2.2).

Таблиця 1.2.2.

Податкові кредити у країнах Європейського Союзу

Країна	Вид податкового кредиту
Англія	Податковий кредит в обсязі 10% від корпоративного податку для підтримки завчасно обговореної законом інвестиційної діяльності.
Франція	Кредит у вигляді прямих відрахувань з податку в обсязі 10% від збільшення інвестицій у виробництві та 50% від збільшення вкладень у наукові дослідження

Італія	Відрахування з податку на прибуток для інноваційного розвитку у обсязі 50% від збільшення доходу відносно попереднього року, за умови що це збільшення перевищує 15%, але менше обсягу інвестицій.
Нідерланди	Податковий кредит обсягом 25% доходу від зайнятості, що виплачується найнятим працівникам, також податковим кредитом можуть використовуватися 12,5% витрат підприємства для оновлення та модернізації обладнання та здійснення будівництва. Із загальної суми податку вираховується 7% витрат для закупівлі енергозберігаючого обладнання, устаткування, що призначене для зменшення забруднення навколишнього природного середовища.

Джерело: розроблено автором на основі [1, с. 279]

Облік податкових надходжень та облік платників податків є складовим елементами адміністрування податків. В свою чергу, повнота та ефективність надходження податкових платежів до бюджету має пряму залежність від повноти обліку платників податків.

Швеція, Велика Британія та Данія використовують найбільш прозору, просту та ефективну системи обліку податків, яка називається Єдиний рахунок. За допомогою такої системи платник податків має змогу за допомогою одного платіжного доручення сплатити всі податки та збори, які йому нараховані. Такий підхід дозволяє ліквідувати ризик виникнення помилок в процесі перерахування коштів. У цьому разі податкова служба має можливість контролювати стан розрахунків платника податків, а сам платник податків – за рахунок переплати одного податку погасити заборгованість за іншим [30].

Найбільш прогресивним у стандартизації податкової системи є досвід Швеції, де податки являються інструментом перерозподілу доходів. У Швеції значна частина податків сплачується в авансовій формі протягом року, а остаточна сума податку розраховується лише після його закінчення. Також кожен платник податків отримує єдиний рахунок (skattekonto) для сплати всіх податків. Ще однією перевагою шведської податкової системи є те, що перерахування податкових платежів можливо здійснити через банківські установи, Інтернет та інші канали зв'язку, які діють в межах країни [65].

У Великобританії система сплати податків характеризується тим, що податки сплачуються на розрахункові рахунки, відкриті окремо для кожного податку, тобто діє принцип податок (збір) – окремий рахунок для нього. Також Британська податкова служба (HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs) для кожного виду податків або зборів має банківський рахунок для сплати цих податків відповідними платниками податків по всій країні. Але враховуючи специфічність оподаткування деяких платників податків рахунки для сплати ними податків відкриваються в регіональних офісах Податкової служби у Великій Британії [22].

Податкова система Німеччини функціонує таким чином, що доходи від сплати податків закріплюється за певним видом бюджету. До федеративного бюджету сплачується лише два податки: акцизний (крім акцизного податку на пиво) та мито. Адміністрування інших податків передано податковим органам земель та общин. Контроль за сплатою податків та зборів здійснюють федеральні та земельні відомства по фінансах, що підпорядковуються федеральному та земельному міністерству фінансів. Федеральні фінансові органи займаються фіскальними монополіями, адмініструванням податку на додану вартість, митом та фінансовими відносинами з бюджетом ЄС, а земельні фінансові органи - адмініструванням інших податків та зборів [48, с. 356].

Беручи до уваги позитивний досвід європейських країн, необхідно трансформувати податкову політику України в напрямку використання норм оподаткування ЄС у національну податкову систему, покращення принципів податкової системи та перетворення структури національної податкової системи за європейськими стандартами, а також забезпечення ефективного функціонування процесу адміністрування податків.

РОЗДІЛ 2

СТАН ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Регулюючі механізми непрямих податків в Україні

Важлива роль в державному регулюванні економічного розвитку належить податкам. За допомогою податків наповнюються бюджетні фонди, вирішуються завдання соціально-економічної політики держави, формується платоспроможний попит населення, тощо. Регулюючі механізми впливу прямих та непрямих податків є різними.

Фіскальне значення непрямих податків полягає у фінансуванні завдань та функцій держави. За допомогою непрямого оподаткування держава сприяє залученню інвестицій, зниженню податкового навантаження, стимулюванню розвитку економіки, отриманню постійних доходів у бюджет та інше.

Непрямі податки – це податки на товари та послуги, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни та оплачуються покупцями при купівлі товарів та отриманні послуг, але в бюджет сплачуються продавцями цих товарів та послуг [33]. Головними непрямыми податками є податок на додану вартість, акцизний податок та митні платежі, які являються основними бюджетоутворюючими податками в Україні.

Згідно з чинним законодавством податок на додану вартість - це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), що надходить до бюджету після їх реалізації [42].

Аналіз надходжень податку на додану вартість до бюджету засвідчив його значущість (рис. 2.1.1).

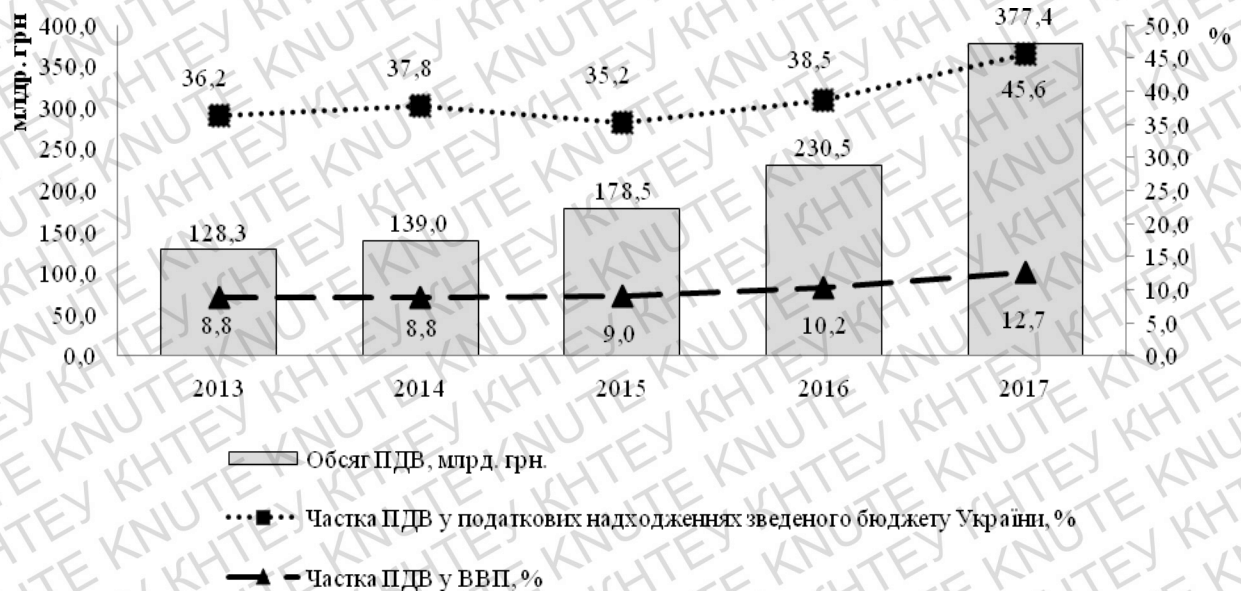


Рис 2.1.1. Динаміка частки ПДВ у ВВП та у податкових надходженнях зведеного бюджету України

Джерело: розроблено автором на основі даних [34]

Протягом 2013-2017 рр. обсяг податку на додану вартість мав тенденцію до зростання. У 2013 р. обсяг ПДВ дорівнював 128,3 млрд. грн., що в 3 рази менше, ніж його обсяг у 2017 р., який становив 377,4 млрд. грн. Частка ПДВ у податкових надходженнях зведеного бюджету України протягом досліджуваного періоду зростала з 36,2 % у 2013 р. до 45,6 % у 2017 р. з мінімальним значенням даного показника у 2015 р, що становив 35,2 %. Щодо частки податку на додану вартість у ВВП, то протягом останніх років спостерігалось його зростання з 8,8 % у 2013 р. до 12,7 % у 2017 р.

На зростання надходжень податку на додану вартість в Україні впливає запровадження основної ставки ПДВ на рівні 20 %, що відповідає середній стандартній ставці ПДВ у країнах Європейського Союзу. Також на території України діють такі знижені ставки ПДВ, як 7 %, 0 %. Перелік товарів та послуг, які оподатковуються за зниженою ставкою ПДВ наведені у табл. 2.1.1.

Перелік операцій, які оподатковуються за зниженими ставками ПДВ

Основна ставка, %	Знижена ставка, %	Перелік товарів та послуг, до яких застосовується знижена ставка ПДВ
20	7	лікарські засоби, внесені до Реєстру лікарських засобів та дозволені для виробництва та реалізації на території України, медичні вироби, внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення, а також лікарські засоби, медичні засоби та обладнання, дозволені для застосування у межах клінічних випробувань
	0	вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту, реекспорту, вільної митної зони, режимі безмитної торгівлі; постачання товарів магазинами безмитної торгівлі або для заправки чи забезпечення морських, повітряних суден, космічних кораблів, наземного військового транспорту; постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та багажу, рухомим майном, обслуговування повітряних суден.

Джерело: розроблено автором на основі [42]

У системі пільгового оподаткування ПДВ, окрім оподаткування за зниженими ставками, закріпленні такі види пільг [42]:

- операції, які звільненні від оподаткування;
- операції, які не є об'єктом оподаткування;
- спеціальні режими оподаткування у певних сферах діяльності.

До операцій, які звільненні від оподаткування відносяться операції з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за затвердженням Кабінетом міністрів України переліком; послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти у навчальних закладах, що мають відповідну ліцензію; послуг з доставки пенсій, грошових виплат та допомоги населенню; послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію; реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам та путівок на їх санаторно-курортне лікування; послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; послуг з перевезення пасажирів міським

пасажирським транспортом; релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення; послуг з поховання та ритуальних товарів державними та комунальними службами; надання благодійної допомоги; державних платних послуг фізичним та юридичним особам органами виконавчої влади та органами самоврядування; послуг бібліотеками державної або комунальної власності; переплати та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації [42].

Крім того, до 01.01.2018 р. були звільненні від оподаткування ПДВ операції з постачання національних фільмів та постачання робіт та послуг із дублювання, озвучення або субтитрування державною мовою іноземних фільмів, а також до 01.01.2019 р. звільняються операції із постачання та/або імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, паперу та картону для їх утилізації та операції з постачання на території України вугілля та продуктів його збагачення. До 2025 р. звільняються від оподаткування суб'єкти з літакобудування, які займаються постачанням товарів та результатів науково-дослідних робіт, які використовуються для розвитку літакобудівної промисловості [44].

До операцій, що не є об'єктом оподаткування відносяться операції з випуску та розміщення у будь-яких формах цінних паперів, деривативів, корпоративних прав, виражених в інших, ніж цінні папери формах; передачі майна у схов; надання послуг із страхування, співстрахування, перестрахування; виплат у грошовій формі заробітної плати, пенсій, стипендій, субсидій; постачання платних послуг у сфері освіти; обігу банківських валютних послуг; надання послуг з інкасації та розрахунково-касового обслуговування; ввезення та вивезення товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро [42].

Спеціальні режими оподаткування застосовуються до таких видів діяльності, як : туроператорська та турагентська діяльність; сільське та лісове господарство, а також рибальство; діяльність щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату; пов'язана з виконанням робіт з

підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему [42].

Також відповідно до податкового законодавства деякі платники податку на додану вартість мають право на отримання бюджетного відшкодування (див. рис. 2.1.2). Бюджетне відшкодування ПДВ призводить до поступового зменшення податкових надходжень від податку на додану вартість до бюджету.

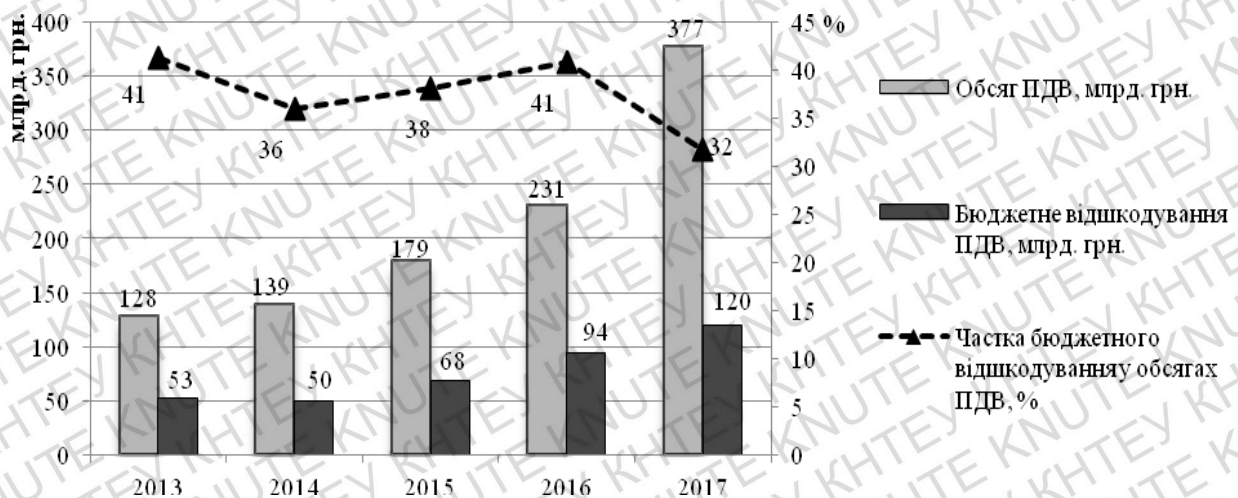


Рис. 2.1.2. Динаміка обсягу відшкодування ПДВ за 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [34]

Протягом досліджуваного періоду ми можемо спостерігати тенденцію до зростання обсягу бюджетного відшкодування ПДВ з 53 млрд. грн. у 2013 р. до 120 млрд. грн. у 2017 р. Частка бюджетного відшкодування у обсягах ПДВ у 2013-2017 рр. знизилася з 41 % до 32 %, хоча протягом всього періоду спостерігається його не стабільна динаміка з мінімальним значенням у 2014 р. (36 %) та максимальним – у 2016 р. (41 %). Дані трансформації відбулися за рахунок внесення змін до законодавства, що призвело до об'єднання двох реєстрів на бюджетне відшкодування в один та запровадження системи електронного автоматичного адміністрування ПДВ.

Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України акцизний податок визначається як непрямий податок на споживання окремих видів товарів

(продукції), що включається до їх ціни [42]. Підакцизними товарами на території України вважаються алкогольні напої, пиво, спирт етиловий; тютюн та тютюнові вироби; пальне; електрична енергія та мотоцикли, автомобілі, причеи та напівпричеи до них.

Надходження акцизного податку до зведеного бюджет України та його частку у податкових надходженнях та ВВП за 2013-2017 рр. подано на рис. 2.1.3.

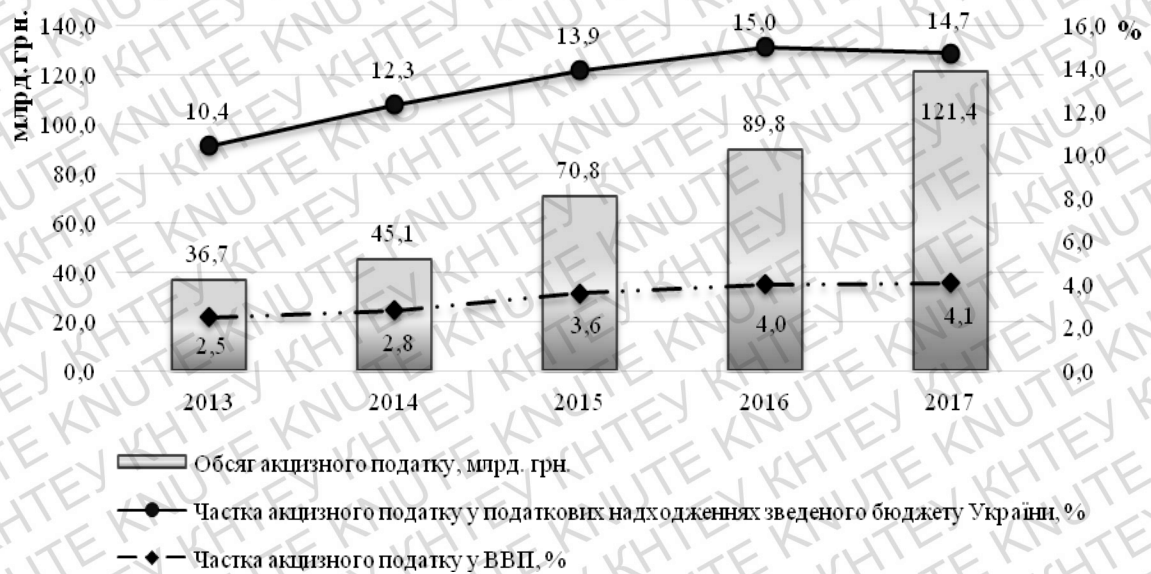


Рис. 2.1.3. Динаміка обсягу надходжень акцизного податку

Джерело: розроблено автором на основі даних [34]

На рис. 2.1.3. наведені дані свідчать, що у досліджуваному періоді має місце загальна тенденція до зростання обсягів акцизного податку, його частки у податкових надходженнях та ВВП. Його обсяг у 2013 р. становив 36,7 млрд. грн., тоді як у 2017 р. він дорівнював 121,4 млрд. грн. Зростання даного показника відбулося більше, ніж у 3 рази. Щодо частки акцизного податку у податкових надходженнях бюджету, то даний показник також підвищився з 10,4 % у 2013 р. до 14,7 % у 2017 р. Але порівняно з 2016 р. даний показник знизився на 0,3 в. п. Частка цього податку у ВВП протягом 2013-2017 рр. також мала тенденцію до підвищення. Даний показник зріс на 1,6 в. п. (з 2,5 % у 2013 р. до 4,1 % у 2017 р.). Причинами підвищення обсягу

надходжень акцизного податку є підвищення цін на алкогольні напої, тютюнові вироби, пальне та електроенергію.

Структура надходжень акцизного податку у 2016-2017 рр. наведено на рис. 2.1.4.

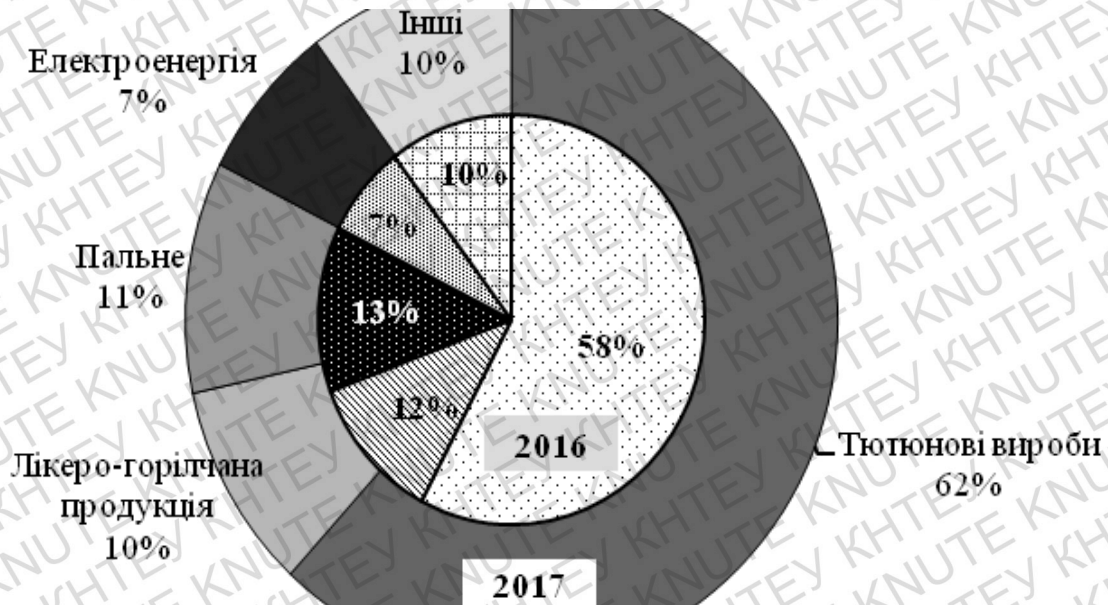


Рис. 2.1.4. Структура акцизного податку за 2016 та 2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

Зазначене свідчить, що основна частина акцизного податку надходить від реалізації тютюнових виробів. У 2016 р. 58 % акцизного податку надходило до зведеного бюджету України від продажу тютюнових виробів, а в 2017 р. їх обсяг зріс до 62 % від загального обсягу акцизного податку. Надходження акцизного податку від реалізації лікєро-горілкової продукції та пального протягом 2016-2017 рр. знизились. У 2016 р. вони становили 12 та 13 % відповідно, а у 2017 р. – уже 10 та 11 % відповідно. Обсяг надходжень до бюджету від продажу електроенергії та інших підакцизних товарів у 2016-2017 рр. залишився не змінним на рівні 7 та 10 % від загальних надходжень акцизного податку відповідно.

Податковим кодексом України встановленні три види ставок акцизного податку [42]:

- адвалорні – ті, які встановлюються у відсотках до вартості товарів;

- специфічні – ставки, які розраховуються у грошовому виразі за одиницю товару, виражену у фізичних одиницях виміру (спирт етиловий, нафтопродукти, алкогольні напої, транспортні засоби і т.д.);
- змішані ставки розраховуються одночасно у відсотках до вартості та у встановлених сумах на одиниці реалізованої продукції (тютюнові вироби, тютюн та замітники тютюну).

З 1 січня 2017 р. було введено нові ставки на деякі підакцизні товари (Додаток Е). Ставки акцизного податку на вина кріплені, вермути, ігристі вина, пиво, сидр та перрі зросли на 12%, а на лікєро-горілчану продукцію, інші зброженні напої з додаванням спирту та спиртовмісні харчові продукти – на 20%. Специфічні ставки акцизного податку на тютюнові вироби, тютюн та його замітники зросли на 40%, тоді як адвалорні залишилися незмінними на рівні 12%. Ставки на всі інші підакцизні товари також збільшились, крім ставок на слабоалкогольні напої (зменшилась на 84,63 грн./л. 100-відсоткового спирту), бутан та ізобутан (зменшилась з 171,50 до 52,00 євро за 1000 л.) та сухі вина (залишилась незмінною на рівні 0,01 грн./л.).

При нарахуванні та сплаті акцизного податку можуть застосовуватись податкові пільги щодо операцій з підакцизними товарами що не підлягають оподаткуванню та звільненні від оподаткування.

До операцій, які не підлягають оподаткуванню відносяться операції з вивезення підакцизних товарів за межі території України та ввезення та територію країни підакцизних товарів, які раніше були експортовані та у яких було виявлено недоліки, через які реалізація даного товару на території країни-експортера є неможливою [42].

Звільненими від оподаткування вважаються операції з реалізації легкових автомобілів, що придбавалися за рахунок Державного бюджету України або за кошти фонду загальнообов'язкового соціального страхування; ввезення даних товарів з метою офіційного користування ними дипломатичних представництв; ввезення підакцизних товарів та їх розміщення у митних режимах реімпорту, транзиту та інших; безоплатна

передача таких товарів у власність держави, які були конфісковані за рішенням суду, але якщо вони не підлягають реалізації; отримання гуманітарної допомоги та реалізації соціального газу на аукціонах для задоволення потреб населення [42].

У ст. 14 Податкового кодексу України визначено митні платежі як податки, що відповідно до податкового та митного законодавства стягуються при переміщенні товарів через митний кордон України [42]. До митних платежів відносяться мито, податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів та акцизний податок із ввезеної на митну територію України продукції [29]. Крім зазначених у Митному кодексі України митних платежів при перетині митного кордону стягується єдиний збір, справляння якого регулюється Законом України «Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України» [45].

Динаміка надходжень митних платежів подана у Додатку Ж. Протягом 2013-2017 рр. їх показники мали тенденцію до зростання. У 2013 р. обсяг митних платежів дорівнював 117,26 млрд. грн, до 2017 р. їх обсяг зріс у 2,5 рази та становив 303,945 млрд. грн. Основну частину даного виду доходу складали надходження від податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів. У 2013 р. вони становили 96,541 млрд. грн., а до 2017 р. їх обсяг зріс на майже 144 млрд. грн. та дорівнював 250,5 млрд. грн. Значну частину митних надходжень складають акцизний податок із ввезених на митну територію України товарів та ввізне мито. Перший платіж зростав з 2013 р. до 2016 р. (з 7,129 до 32,938 млрд. грн.), а в 2017 р. відбувся незначний спад до 29,7 млрд. грн. Ввізне мито забезпечило зростання у 2013-2015 р. від 13,343 до 39,881 млрд. грн., а в 2016 р. відбулося його суттєве зниження майже на 20 млрд. грн., після чого у 2017 р. знову спостерігається підвищення надходжень від даного платежу до 22,6 млрд. грн. Досить незначну частину митних надходжень займають вивізне мито, єдиний збір та плата за виконання митних формальностей митними органами. Надходження від вивізного мита зростали з 78 млн. грн. у 2013 р. до 644 млн. грн. у 2017 р.

Сума надходжень від єдиного збору протягом 2013-2017 рр. змінювалася у сторону збільшення з 180 млн. грн. до 431 млн. грн. Доходи Державного бюджету від плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів також зростали з 39 млн. грн. у 2013 р. до 70 млн. грн. у 2017 р.

При перетині митного кордону України деякі види товарів мають право на встановлення тарифних пільг та преференцій у вигляді звільнення від оподаткування ввізним митом, застосування пільгових ставок мита та встановлення тарифних квот [42].

Нарахування мита в Україні здійснюється за такими ставками [42]:

- адвалорна – базою оподаткування є митна вартість товару;
- специфічна – базою оподаткування являється кількість товару у встановлених одиницях виміру;
- комбінована – поєднує бази оподаткування за адвалорними та специфічними ставками.

В Україні встановлено 10464 шт. пільгових ставок ввізного мита, з них 99 % або 10359 шт. являються пільговими адвалорними ставками і лише 1 % або 105 шт. – пільговими специфічними ставками мита, а пільгових комбінованих ставок ввізного мита встановлено не було [19].

У визначених податковим законодавством випадках при перетині митного кордону України звільняються від оподаткування митом такі товари: транспортні засоби, що здійснюють регулярні товарні та пасажирські перевезення й судна, що забезпечують діяльність українських підприємств за кордоном та інші їх комплектуючі чи допоміжні матеріали, необхідні для їх нормального функціонування; національна та іноземна валюта, банківські метали та цінні папери; товари, які переходять у власність держави; товари, які при перетині митного кордону України використовуються для особистого та офіційного користування; товари міжнародної технічної допомоги; товари, за які було сплачено мито при первісному вивезенні (ввезенні) товару і які знову ввозяться (вивозяться); архівні документи, що ввозяться в рамках

міжнародного обміну; фармацевтична продукція, яка не виробляється в Україні; енергозберігаюче устаткування; транспортні засоби, які працюють на біопаливі; товари, оплачені за кошти Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні; продукція оборонного призначення [42].

Тарифні квоти на експорт українських товарів у 2017 р. були використанні у першому кварталі. Дані щодо тарифних квот на товари, походженням з країн ЄС представленні в табл. 2.1.2.

Таблиця 2.1.2.

Обсяги використаних у 2017 р. тарифних квот на товари з ЄС

Назва товарів	Початкова квота (кг/на рік)	Списано	Залишок
М'ясо свинини	10 000 000	3 864 643	6 114 871
М'ясо свинини (додатково)	10 000 000	976 974	9 023 026
М'ясо птиці та напівфабрикати з м'яса птиці	8 400 000	8 357 819	181
М'ясо птиці та напівфабрикати з м'яса птиці (додатково)	10 000 000	15 255	9 984 745
Цукор	32 000 000	598 846	31 401 154
Всього	70 400 000	13 813 537	56 523 977

Джерело: розроблено автором на основі [36]

У 2017 р. загальний обсяг тарифних квот на всі категорії продуктів становили 70,4 млн. кг. на рік. Протягом року країнами ЄС було використано лише 19,6 % тарифних квот. Найбільший обсяг квот було надано на цукор, з яких використано менше 2 %. Квоти на м'ясо птиці та напівфабрикати з нього були використанні майже всі (99,5 %). Отже, встановлення тарифних квот відноситься до непрямого регулювання економіки, що не виконують ролі ефективного податкового інструмента, тому що вони не сприяють зростанню ввозу квотованих товарів на територію України і розглядаються лише в контексті обмеження постачання товарів та послуг в країні ЄС.

Під час перетину митного кордону України митними органами проводиться діяльність з контролю правильності визначення митної вартості

товарів. Протягом 2017 р. митними органами було донараховано 4,219 млрд. грн. за рахунок коригувань митної вартості, що на 15,3 в п. менше показника донарахованого минулого року. Така зміна відбулася за рахунок зміни структури імпорту, біржових котирувань на значну кількість товарів та збільшення обсягу вугілля, природного газу та сировинних товарів [36].

Отже, основними регулюючими механізмами непрямих податків є основна та знижені ставки оподаткування, податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування, операцій, які не є об'єктами оподаткування та спеціальні режими оподаткування. Важливим при оподаткуванні ПДВ є застосування механізму бюджетного відшкодування та при оподаткуванні митом – імпортих та експортних квот на товари та послуги. Це сприяє дотриманню принципу соціальної справедливості та розвитку перспективних галузей економіки.

2.2. Регулятивні можливості прямих форм оподаткування

Прямі податки визначаються як обов'язкові платежі, об'єктом оподаткування яких є доходи населення та підприємств [53]. Вони сплачуються кожним суб'єктом господарювання та включаються до ціни товару на етапі його виробництва, а їх розмір залежить від отриманого доходу. Значна частина надходжень до бюджету формується за рахунок таких прямих податків, як податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб.

Податок на прибуток підприємств – це прямий податок, що сплачуються з прибутку підприємств, який отриманий від реалізації продукції, нематеріальних активів, основних фондів, валютних цінностей, цінних паперів, інших видів матеріальних цінностей та фінансових ресурсів, а також із прибутку від орендних операцій та роялті [42].

Показники податку на прибуток підприємств та їх частки у податкових надходженнях зведеного бюджету України та ВВП наведено на рис. 2.2.1.

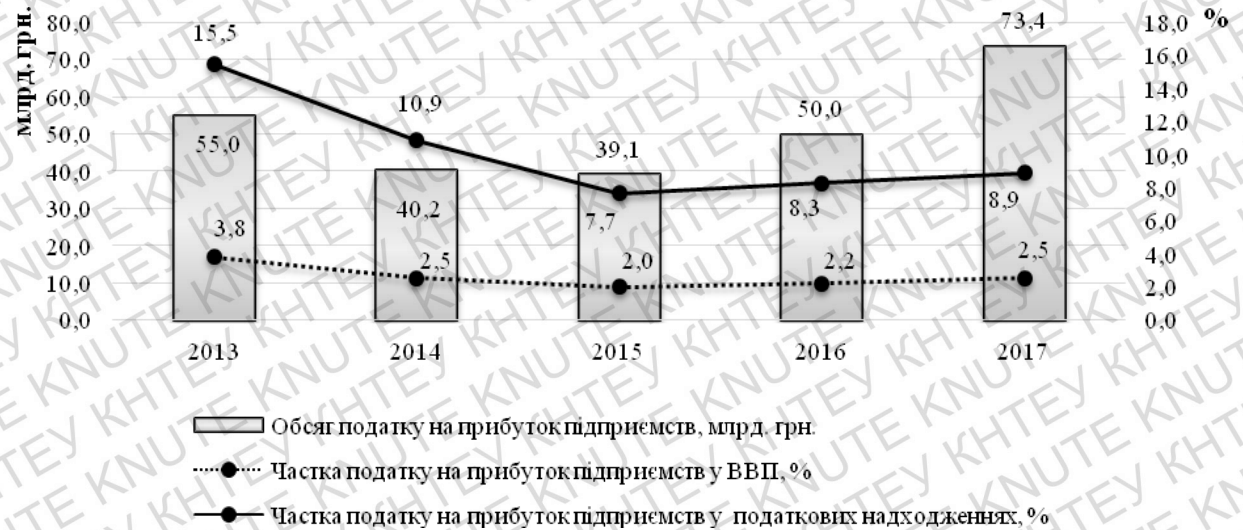


Рис. 2.2.1. Динаміка обсягу податку на прибуток підприємств

Джерело: розроблено автором на основі даних [34]

Протягом 2013-2015 рр. обсяг податку на прибуток підприємств, який надійшов до зведеного бюджету України знизився на 16 млрд. грн. (з 55 до 39 млрд. грн.), що пов'язано із зменшенням кількості підприємств та зниженням прибутку діючих підприємств, а також тим, що протягом цього періоду 60% податку становили переplatи підприємств. В наступні роки спостерігається значне покращення даного показника до 50 млрд. грн. у 2016 р. та до 73,4 млрд. грн. у 2017 р. Щодо показників частки податку на прибуток у податкових надходженнях та ВВП, то їх показник протягом 2013-2017 рр. знизився на 6,6 та 1,3 % відповідно. Причиною цього стали зростання надходжень від інших податків та зміни у механізмі адміністрування податку.

Динаміка переplat податку на прибуток до бюджету у 2013-2017 рр. (рис. 2.2.2.)



Рис. 2.2.2. Динаміка переplat податку на прибуток в Україні у 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

Протягом досліджуваного періоду відбувалося спочатку збільшення суми переplat податку на прибуток підприємств до бюджету у 2013-2015 рр. з 19 до 26 млрд. грн., а потім до 2017 р. обсяг даного показника зменшився до 16 млрд. грн, що пов'язано із зменшенням обсягів прибутку діючих підприємств.

Прослідкувати динаміку зміни основної ставки податку на прибуток та її вплив на обсяг податку на прибуток підприємств ми можемо за допомогою рис. 2.2.3.

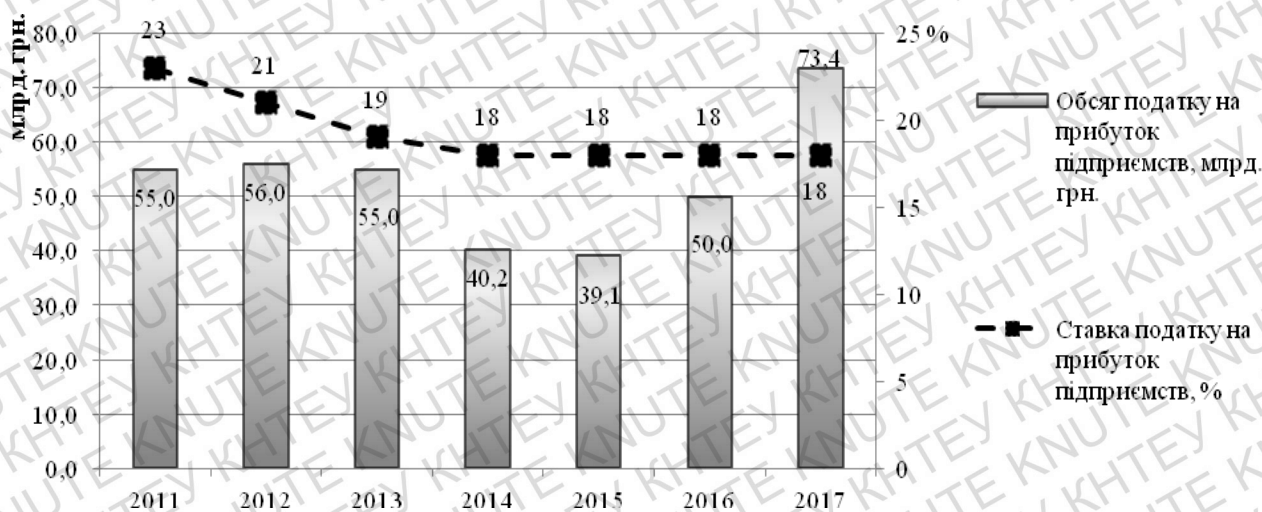


Рис. 2.2.3. Взаємозв'язок ставки та обсягу надходжень з податку на прибуток підприємств у 2011-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [34, 37]

В 2011-2017 рр. одночасно зі зниженням основної ставки податку на прибуток підприємств з 23 до 18 % відбулося зростання надходжень від даного податку з 55 млрд. грн. у 2011 р. до 73,4 млрд. грн. у 2017 р. Однак після закріплення ставки на рівні 18 % у 2014 р. відбулося зниження надходжень податку на прибуток підприємств до 40 млрд. грн. Причиною збільшення надходжень від даного податку стало зменшення податкового навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності.

Крім базової ставки податку на прибуток у Податковому кодексі України визначено перелік інших ставок для різних видів діяльності (Додаток І).

З 01.01.2017 по 31.12.2021 запроваджено можливість застосування податкових канікул (нульової ставки) для малих підприємств, які є платниками податку на прибуток підприємств. Даним видом пільг може скористатися платник податку, дохід якого за останній рік не перевищував 3 млн. грн., а розмір заробітної плати за кожен місяць для кожного працівника є не менше двох мінімальних заробітних плат (у 2017 р. – 6400 грн.).

Для того, щоб скористатися податковими канікулами платник податків повинен відповідати одному з таких критеріїв [41]:

- повинен бути створений після 01.01.2017 р.;
- для раніше утворених підприємств щорічний обсяг доходів протягом останніх трьох років не був більшим, ніж 3 млн. грн. та середньооблікова чисельність працівників на підприємстві від 5 до 20 осіб;
- для платників податків, які до 01.01.2017 р. були платниками єдиного податку обсяг доходів за останній звітний рік не перевищував 3 млн. грн., а середньооблікова чисельність працівників була 5-50 осіб.

Податковими пільгами у вигляді звільнення від сплати податків можуть скористатися такі платники податку на прибуток підприємств: організації, які являються громадськими організаціями інвалідів або є їх власністю; Чорнобильська АЕС на період перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно

безпечну систему; прибуток підприємств, отриманий у вигляді міжнародної технічної допомоги [42].

Чугунов І.Я. визначає податок на доходи фізичних осіб як один із інструментів податкового регулювання економічних процесів [62, с. 4]. Податок на доходи фізичних осіб – це прямий податок, що стягується з доходу фізичної особи.

Номинальні надходження податку на доходи фізичних осіб до зведеного бюджету України протягом 2013-2017 рр. зросли у 2,5 рази. Їх обсяг у 2013 р. становив 72 млрд. грн., тоді як до 2017 р. відбулося збільшення до майже 186 млрд. грн. (див. рис. 2.2.4.)

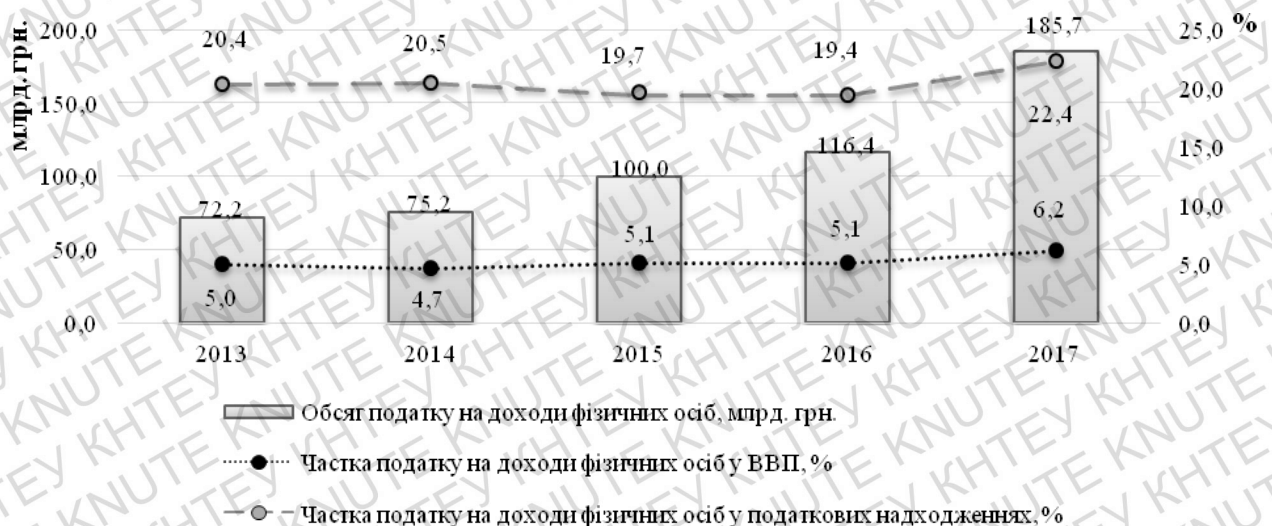


Рис. 2.2.4. Динаміка показників надходжень податку на доходи фізичних осіб в Україні у 2013-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [34]

Частка податку на доходи фізичних осіб у загальному обсязі податкових надходжень у досліджуваному періоді зросла на 2 в.п., хоча до 2016 р. спостерігалось зниження даного показника на 1 в.п., після чого в 2017 р. відбулося стрімке підвищення до 22,4 %. Частка даного податку у ВВП країни у 2013-2016 рр. мала стабільне значення на рівні близько 5,0 % і лише у 2017 р. відбулося зростання даного показника до 6,2 %.

Базова ставка податку на доходи фізичних осіб у 2016 р. була уніфікована на рівні 18 % і залишається не змінною до 2018 р. Крім основної ставки існують також додаткові ставки (0, 5 та 9 %) та доходи, які не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб (Додаток К).

Крім податкових пільг, фізичні особи з джерелом отримання доходу на території України мають право отримати податкову соціальну пільгу. Розмір податкової соціальної пільги залежить від встановленого на 1 січня поточного року розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Загальна податкова соціальна пільга встановлюється у розмірі 50 % від встановленого розміру прожиткового мінімуму. Але є випадки коли податкова соціальна пільга застосовується у розмірі 100, 150 та 200 % (Додаток Л).

Для визначення граничного розміру доходу за яким платнику податку надається право на отримання податкової соціальної пільги необхідно прожитковий мінімум для працездатної особи помножити на коефіцієнт 1,4 та округлити до найближчих 10 грн. Сума податкової соціальної пільги визначається шляхом множення прожиткового мінімуму на 50 %, а потім на відсоток податкової соціальної пільги, на який має право особа (див. табл. 2.2.1.)

Таблиця 2.2.1.

Розмір податкової соціальної пільги

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, грн.	Прожитковий мінімум (ПМ), грн.	Розмір пільги, % ПМ	Сума податкової соціальної пільги, грн.		
				100 %	150 %	200 %
2011	1320,00	941,00	50	470,50	705,75	941,00
2012	1500,00	1073,00	50	536,50	804,75	1073,00
2013	1610,00	1147,00	50	573,50	860,25	1147,00
2014	1710,00	1218,00	50	609,00	913,50	1218,00
2015	1710,00	1218,00	50	609,00	913,50	1218,00
2016	1930,00	1378,00	50	689,00	1033,50	1378,00

Продовження таблиці 2.2.1.

2017	2160,00	1544,00	50	772,00	1158,00	1544,00
2018	2470,00	1762,00	50	881,00	1321,50	1762,00

Джерело: розраховано автором на основі даних [37]

Зазначене свідчить про тенденцію до зростання суми податкової соціальної пільги, що пов'язано з підвищенням розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, що були закріплені у Державному бюджеті України у відповідному році.

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання - це документально підтверджена сума витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів у фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених Податковим кодексом України [42].

Платник податку використовує податкову знижку для зменшення доходу, оподатковуваного податком на доходи фізичних осіб за результатами звітного податкового року. Податкова знижка надається платнику податку в разі здійснення протягом року таких витрат: сплата частини суми процентів за користування іпотечним кредитом; здійснення пожертвувань чи благодійних внесків до неприбуткових організацій, але розмір яких не повинен перевищувати 4% суми його оподатковуваного річного доходу; оплата навчання платника податку або членів його сім'ї у будь-яких закладах освіти; оплата медичних послуг у закладах охорони здоров'я надані платнику податків або членам його сім'ї (крім здійснення витрат на протезування зубів, аборти, операції зі зміни статі, лікування венеричних захворювань, тютюнової та алкогольної залежності), внесення страхових платежів за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, оплата державних послуг, які пов'язані з усиновленням дитини [42].

Основною вимогою для отримання податкової знижки є заповнення та подання платником податків до 31 грудня податкової декларації про майновий стан та доходи, де необхідно вказати загальну суму отриманого доходу від заробітної плати, вид витрат та їх розмір, а також самостійно розраховану суму податкової знижки [42].

Сума податкової знижки, яка нарахована за рік не повинна бути вищою, ніж загальна сума річного оподатковуваного доходу. Обсяг податку, що підлягає поверненню, надходить на його банківський рахунок або надсилається на його адресу за допомогою поштового переказу протягом 60 календарних днів з дня надходження такої декларації до податкового органу [42].

Регулюючий потенціал прямих податків забезпечується встановленням основних ставок оподаткування. До механізмів регулювання податку на прибуток підприємств також відносяться податкові канікули та звільнення від оподаткування даним податком, а податку на доходи фізичних осіб – податкова соціальна пільга та податкова знижка. Застосування даних інструментів податкового регулювання забезпечує зниження податкового навантаження на платників податків.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Напрями вдосконалення системи податкового регулювання

З метою вдосконалення механізму податкового регулювання необхідно враховувати його комплексний характер із загальними напрямками розвитку державних фінансів України. На сучасному етапі розвитку економіки України вдосконалення складових механізму податкового регулювання потребує пошуку таких підходів, які сприятимуть створенню умов для ефективного поєднання інтересів усіх суб'єктів податкової системи.

Для визначення пріоритетних стратегічних напрямів удосконалення системи податкового регулювання та забезпечення умов для гармонізації інтересів держави та платників податків необхідно застосувати SWOT-аналіз.

SWOT-аналіз – це один з найпоширеніших методів оцінювання середовища, за допомогою якого відбувається групування його факторів на внутрішні та зовнішні, визначення його позитивного чи негативного впливу та здійснення стратегічного планування [6].

SWOT-аналіз проводиться за допомогою його складових, до яких відносяться [63]:

1. Сильні сторони (strength) – це можливості внутрішнього середовища, що сприяють виникненню конкурентних переваг;
2. Слабкі сторони (weaknesses) – це діяльність, що здійснюється із допущенням значних недоліків, або потенціал, що використовується не правильно;
3. Можливості (opportunities) – це альтернативні варіанти, які використовуються з метою досягнення стратегічних результатів;
4. Загрози (threats) – це будь-які процеси, що заважають досягненню поставлених стратегічних цілей.

Сильними та слабкими сторонами, можливостями та загрозами можуть бути різні чинники, які залежно від ситуації можуть бути як позитивними, так і негативними.

Після аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища податкового регулювання нами був проведений SWOT-аналіз механізму податкового регулювання, який наведений у Додатку М.

Серед сильних сторін (Strength) механізму податкового регулювання вітчизняної економіки можна віділити:

1. Скорочення кількості податків та зборів у 2016 р. до 11 (7 загальнодержавних та 4 місцевих), що призвело до зменшення кількісного навантаження на податкову систему та спрощення її структури. Однак цей напрям реформування податкової системи має певні недоліки, які пов'язані з переходом однієї групи платежів до іншої, як, наприклад, плата за землю перейшла із групи загальнодержавних податків до місцевих і була включена до складу податку на нерухомість, або об'єднання декількох видів зборів в один податок (наприклад, рентна плата). Тому при зменшенні кількості податків необхідно забезпечити альтернативне джерело доходу до бюджету, щоб не призвести до порушення рівномірності оподаткування.

2. Зниження загальної податкової ставки, яке відбулося за рахунок зниження ставки єдиного соціального внеску у 2017 р. до 22 %. Даний показник найбільше відображає стан податкової системи та ефективність її функціонування. За підсумками 2017 р. загальна податкова ставка дорівнював 37,8 %, тоді як у 2016 р. цей показник був на 14 в. п. вищим. Також загальна податкова ставка в Україні у 2017 р. є нижчою за середнє значення даного показника у Європейському Союзі та у світі загалом, які дорівнюють 40,5 % та 39,6 % відповідно [39].

3. Впровадження «Електронного кабінету платника податків», за допомогою якого суб'єкти господарювання мають можливість подавати податкову звітність за допомогою Інтернету в режимі реального часу, переглядати раніше подану звітність та відслідковувати стан їхніх

розрахунків з бюджетом. Така система сплати податків та подання звітності повинна мінімізувати можливість допущення помилок, зменшити витрати часу та коштів на її подання. Однак, запровадження даного сервісу характеризується частими технічними проблемами на сайті, пов'язаними з перевантаженням серверів у зв'язку з надходженням великої кількості інформації.

4. Впровадження механізму автоматизованого відшкодування ПДВ, що характеризується запровадження єдиного публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування ПДВ [37]. Даний механізм забезпечує прозорість та рівність всіх платників податків, спрощує адміністрування даної процедури, здійснює відшкодування ПДВ Державною казначейською службою України у автоматичному режимі, сприяє зменшенню випадків ухилення від сплати ПДВ. Механізм автоматизованого відшкодування ПДВ допомагає запобігти безпідставному відшкодуванню податку шляхом запобігання можливості виникнення фіктивного податкового кредиту за допомогою системи «скруток».

5. Впровадження спрощеної системи оподаткування з метою спрощення ведення податкового та бухгалтерського обліку, сплати податків і подання звітності для малого бізнесу. Існування даного інструмента є доцільним на даній стадії розвитку економіки України, що призводить до виведенням значної частини економіки з «тіні». Також спрощена система оподаткування дозволяє активізувати розвиток середнього та малого бізнесу та збільшити кількість робочих місць, а також дає можливість платникам податків уникнути великої кількості податкових перевірок та штрафів через звільнення від сплати багатьох податків.

Основними слабкими сторонами (Weaknesses) податкового регулювання на сучасному етапі розвитку вважаються:

1. Нестабільність податкового законодавства, яка проявляється у частому внесенні змін до діючого податкового законодавства та наявності нормативно-правових актів у інших галузях, які регулюють відносини в

сфері оподаткування. Для усунення даної проблеми необхідно проаналізувати діючі законодавчі документи податкової системи та гармонізувати їх відповідно до податкового законодавства Європейського Союзу, а також надати пріоритетне значення нормам Податкового кодексу України при врегулювання податкових спорів.

2. Недотримання принципу соціальної справедливості у зв'язку з оподаткування доходів усіх суб'єктів за єдиною ставкою. І хоча даний принцип регламентований Податковим кодексом України, на практиці його застосування поки не відображено. Спираючись на досвід провідних європейських держав, принцип соціальної справедливості забезпечується введенням прогресивної шкали оподаткування, відповідно до чого ставка оподаткування залежить від суми отримуваного доходу. Тобто чим вищий дохід, тим вища ставка оподаткування. Це дозволить знизити рівень податкового навантаження на малозабезпечені верстви населення та збільшити – на населення з вищим рівнем доходів, ніж середній. Однак, при застосуванні даного підходу в Україні потрібно затвердити неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який забезпечить мінімальний рівень життя.

3. Безсистемне та невиправдане надання податкових пільг, за допомогою яких створюються більш вигідні умови функціонування окремим суб'єктам господарювання, сприяє нерівномірному податковому навантаженню. З метою зменшення втрат бюджету необхідно обмежити надання податкових пільг. Основним інструментом пільгового оподаткування має стати інвестиційний податковий кредит, який надаватиметься суб'єктам господарювання, які займаються впровадженням науково-технічних розробок, екологічних проектів та стимулюванням іноземних інвестицій. Дані підприємства мають знаходитися під контролем спеціального спостережного органу, який буде кожні три роки публікувати аналіз виконання інвестиційних проектів, за прикладом Франції [58].

4. Високе значення показника часу, необхідного для сплати податків, який за результатами 2017 р. становив 328 годин на рік. Хоча з 2012 р. даний показник скоротився в 2 рази, однак він все ще перевищує у 2 рази середнє значення даного показника країн Європейського союзу та на 88 годин – по світу [39]. Досвід країн Європейського Союзу показує, що до зменшення даного показника призведе зменшення кількості звітних періодів протягом року та можливість подання податкових декларацій у електронному вигляді.

5. Високий рівень ухилення від сплати податків призводить до порушення принципу рівності сплати податків, недоотримання коштів до бюджету та стримання надходжень іноземних інвестицій до держави. До мінімізації випадків ухилення від сплати податків призведе внесення змін до податкового законодавства відповідно до пакету заходів BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку [64] та розірвання угод про уникнення подвійного оподаткування з країнами, на території яких розташовані офшорні зони.

Функціонування механізму податкового регулювання дозволяє виділити такі основні можливості (Opportunities) його розвитку:

1. Зниження рівня податкового навантаження, наслідком чого стане активізація діяльності суб'єктів господарювання та соціально-економічного розвитку держави. Протягом 2013-2017 рр. показник податкового навантаження в Україні має нестабільної динаміки. Але загалом протягом аналізованого періоду відбулося зменшення даного показника на більш, ніж 3 в. п. і в 2017 р. його значення становило 34,1 % [35]. З метою зниження рівня податкового навантаження необхідно зменшити кількість податкових пільг, застосування яких зумовлює порушення принципу справедливості за рахунок збільшення податкового навантаження на інших платників податків, а також зниження податкових ставок з одночасним розширення бази оподаткування, що забезпечуватиме збільшення надходжень до бюджету.

2. Спрощення системи подання податкової звітності для всіх платників податків, що сприятиме зменшенню показника кількості часу, необхідного

для справляння податків. Це можливо забезпечити за допомогою зменшення кількості звітних податкових періодів. Відповідно до досвіду провідних європейських країн, подання податкової звітності відбувається щоквартально або раз в рік, залежно від податку, що справляється. Форми податкової звітності потребують затвердження єдиних стандартів заповнення, що забезпечить їх простоту та доступність для кожного платника податків, а також ліквідує можливість їх подвійного тлумачення. Також потрібно активізувати подання податкових декларацій за допомогою засобів електронного зв'язку та в режимі реального часу, що призведе до автоматичного заповнення певних полів податкових декларацій, здійснення автоматичних розрахунків нарахувань податків, а також пошуку допущених помилок при їх заповненні.

3. Підвищення ступеня відповідальності за порушення податкового законодавства з метою зменшення кількості випадків заниження задекларованих сум податків. З метою зменшення таких випадків здійснюється контроль за фізичними особами – платниками податків шляхом співставлення витрат на споживання платника податків та отриманих ним доходів. Наслідком значної невідповідності даних показників стає збільшення кількості податкових перевірок такого платника податків, що призводить до підвищення відповідальності зі сплати податків фізичних осіб. Також необхідно ввести однакове покарання як за вчинений злочин, так і лише за спробу порушити податкове законодавство.

4. Обмін податковою інформацією між країнами, що забезпечується за рахунок підписання двосторонніх та багатосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування та договорів про обмін податковою інформацією. Відповідно до світового досвіду, потрібно налагодити автоматичний обмін податковою інформацією для отримання відомостей щодо порушення податкового законодавства та приховування доходів, які підлягають оподаткуванню. З цією метою доцільним буде приєднання України до універсального міжнародного документа Common Reporting Standard, що

дозволить підключитися до механізму автоматичного обміну фінансовими даними [66].

5. Встановлення неоподатковуваного мінімуму, величина якого відповідає реальному прожитковому мінімуму, що забезпечить соціальну справедливість при оподаткуванні. Така практика дозволяє вирахувати з сукупного доходу розмір встановленого неоподатковуваного мінімуму та отримати «чистий» дохід для оподаткування. За допомогою цього у розпорядженні фізичних осіб залишатимуться кошти на підтримку основних потреб людини, що призведе до підвищення рівня життя населення.

За умов функціонування механізму податкового регулювання на сучасному етапі розвитку економіки України основними загрозами (Threats) є:

1. Відсутність довіри платників податків до фіскальних органів, причиною чого стало низька швидкість обслуговування, незрозумілість наданих консультацій, низький рівень професіоналізму фахівців та низька ефективність on-line сервісу. З метою усунення даних недоліків потрібно перевести взаємодію фіскальних органів та платників податків з «вертикальних» взаємозв'язків до партнерських відносин, що базується на форматі «клієнт – сервісна служба». Також необхідно здійснювати вдосконалення постійного горизонтального моніторингу великих платників податків, що дасть можливість зменшити втручання у їх господарську діяльність шляхом зменшення кількості перевірок з боку фіскальних органів, підвищення довіри до податкової документації великих платників податків та зниження адміністративного навантаження.

2. Відсутність модернізації технічної бази підприємств, що призводить до зменшення податкових надходжень до бюджету від непрямого оподаткування. З метою стимулювання інноваційної діяльності в Україні необхідно запровадити такий інструмент податкового регулювання, як прискорена амортизація. Його сутність полягає у можливості застосування

платником податків різних способів амортизації для прискореного списання капітальних витрат, що сприяє інноваційному оновленню підприємств.

3. Низький рівень податкової культури населення призводить до неусвідомленого ухилення від сплати податків та зменшення податкових надходжень. Підвищити рівень податкової культури можливо за допомогою розповсюдження інформаційно-навчальних програм на телебаченні з метою формування відповідального відношення до податків у населення, проведення консультаційних програм у сфері оподаткування, спрощення податкового законодавства, формування довіри до держави та прийнятих законів, а також підвищення ефективності роботи гарячої лінії для дистанційного консультування щодо податкової системи.

4. Високий рівень тіньової економіки, причинами чого є складна система оподаткування, надмірне навантаження на фонд заробітної плати, додаткові адміністративні витрати необхідні для складання та подання звітності, а також неефективне та несправедливе витрачання коштів Державного бюджету. Хоча рівень тіньової економіки протягом 2014-2017 рр. скоротився на 11 в. п., порівняно з розвиненими державами даний показник є високим, його значення у 2017 р. становить 32 % [38]. Для зменшення рівня тіньової економіки потрібне удосконалення податкового законодавства з метою оптимізації податкової системи, спрощення механізму нарахування, сплати податків та подання звітності, а також посилення відповідальності за порушення податкового законодавства та заборона здійснення будь-якої господарської діяльності особами, які раніше порушували норми податкового законодавства.

5. Низький рівень інвестиційної привабливості економіки України, що спричинений високим рівнем тіньової економіки та податкового навантаження на капітал. Для підвищення інвестиційної привабливості України необхідним є застосування таких пільг, як зниження ставки оподаткування прибутку та надання податкових знижок і податкових канікул підприємствам, усунення подвійного оподаткування прибутку та виплачених

з нього дивідендів та виважена політика держави щодо залучення іноземних інвестицій.

3.2. Адміністрування як складова підвищення результативності податкового регулювання

У зв'язку з проголошеним євроінтеграційним напрямом розвитку України необхідно вдосконалити податкове адміністрування відповідно до європейських стандартів з метою підвищення результативності податкового регулювання.

За допомогою діючої системи податкового адміністрування в Україні Державний бюджет на 60 – 90 % наповнюється за допомогою стійких та надійних джерел надходження, таких як податки, що забезпечує необхідні умови для виконання державою своїх функцій. Однак, незважаючи на проведення реформи податкового адміністрування, залишаються невирішеними ряд проблем, які доцільно аналізувати у розрізі складових адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів.

Отже, для забезпечення ефективної взаємодії держави та платників податків, а також усунення проблем, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, необхідно проаналізувати повноту та своєчасність обліку платників податків та їх динаміку (табл. 3.2.1).

Таблиця 3.2.1.

Показники кількості зареєстрованих платників податків в Україні у 2013-2017 рр.

Показник / Рік	2013	2014	2015	2016	2017
Кількість платників податків, що перебувають на обліку в органах ДФС, млн. осіб	1,72	1,93	3,45	3,45	3,34
темпи зміни кількості платників податків зареєстрованих в органах ДФС, %	107,5	112,2	178,8	100,0	96,8
Зареєстровано фізичних осіб платників податків, млн. осіб	44,2	44,3	44,1	44,1	44,2
темпи зміни кількості зареєстрованих платників податків фізичних осіб, %	134,0	100,2	99,5	100,0	100,2

Зареєстровано платниками ПДВ, тис. осіб	292,6	234,1	220,0	233,0	241,4
---	-------	-------	-------	-------	-------

Джерело: розроблено автором на основі [35, 36]

Протягом 2013-2016 рр. спостерігається зростання загальної кількості платників податків, що зареєстровані в органах Державної фіскальної служби України (ДФСУ) у 2 рази і у 2016 р. їх кількість становила 3,45 млн. осіб. В 2017 р. відбулося незначне зменшення показника до 3,34 млн. осіб у наслідок проведення податкової реформи та стабілізації податкового законодавства. У Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків кількість зареєстрованих платниками податків фізичних осіб протягом 2013-2017 рр. коливалася від 44,1 до 44,3 млн. осіб. Протягом досліджуваного періоду кількість зареєстрованих платників ПДВ не має стабільної динаміки. У 2013-2015 рр. спостерігалось значне зниження кількості зареєстрованих платників ПДВ на 72 тис. осіб, однак у 2017 р. даний показник підвищується до 241,4 тис. осіб, що було спричинено спрощенням процедури реєстрації платником ПДВ.

З метою усунення можливості ухилення від сплати податків та збільшення надходжень до бюджетів необхідно зосередити діяльність органів ДФСУ на суб'єктах господарювання, які здійснюють господарську діяльність, але не зареєстровані як платники податків. Також, необхідно дозволити платникам податків подавати звітність, проводити звірку та отримувати консультації у будь-якому органі ДФСУ, а не лише за місцем обліку такого платника податків.

Неможливо забезпечити ефективне адміністрування податків та зборів без налагодженої роботи фіскальних органів у сфері обліку податкових надходжень до бюджету. Аналіз складу, структури та динаміки податкових надходжень до зведеного бюджету в розрізі прямих та непрямих податків, а також їх найважливіших складових за 2013–2017 рр. наведено в Додатку Н.

Протягом 2013-2017 рр. доходи зведеного бюджету України мають тенденцію до зростання. Їх сума зросла більше, ніж в 2 рази і в 2017 р.

становили 1016,8 млрд. грн. Аналогічна тенденція спостерігається щодо показника податкових надходжень до зведеного бюджету та, відповідно, показників надходження прямих та непрямих податків. Протягом останніх 5 років сума податкових надходжень збільшилася з 354,0 млрд. грн у 2013 р. до 828,2 млрд. грн. у 2017 р. Частка податкових надходжень серед загальної суми доходів у 2017 р. становить 81,5 %. Порівняно з попереднім роком даний показник зменшився на 2,3 в. п.

У структурі податкових надходжень переважають доходи від непрямих податків, частка яких становить 63,2 %. Прямі податки займають майже 37 % серед податкових надходжень зведеного бюджету України та 30 % від загальної суми доходів бюджету.

Відповідно до досвіду розвинених європейських країн, необхідно створити систему сплати податків «Єдиний рахунок», яка забезпечить спрощення обліку та сплати податків шляхом перерахування платником податків грошових зобов'язань за усіма податками, зборами та обов'язковими платежами на один розрахунковий рахунок, що дозволить зменшити кількість помилок в процесі перерахування коштів. Це дозволить органам ДФСУ зарахувати суму переплати з одного податку на погашення боргу з іншого. Також додатковою функцією фіскальних органів має стати надання консультацій платникам податків щодо визначення кількості та видів податків і зборів з метою мінімізації ризиків нарахування штрафних санкцій за несплату податків [58].

Для формування єдиного підходу до надання податкових консультацій з найпоширеніших питань, які виникають у платників податків, органи Державної фіскальної служби України періодично здійснюють узагальнення наданих податкових консультацій та оприлюднюють накази з даними узагальнюючими консультаціями [17, с. 20].

Для проведення аналізу надання податкових консультацій органам Державної фіскальної служби України необхідно розглянути кількість звернень платників податків та способи їх подання (рис. 3.2.1).

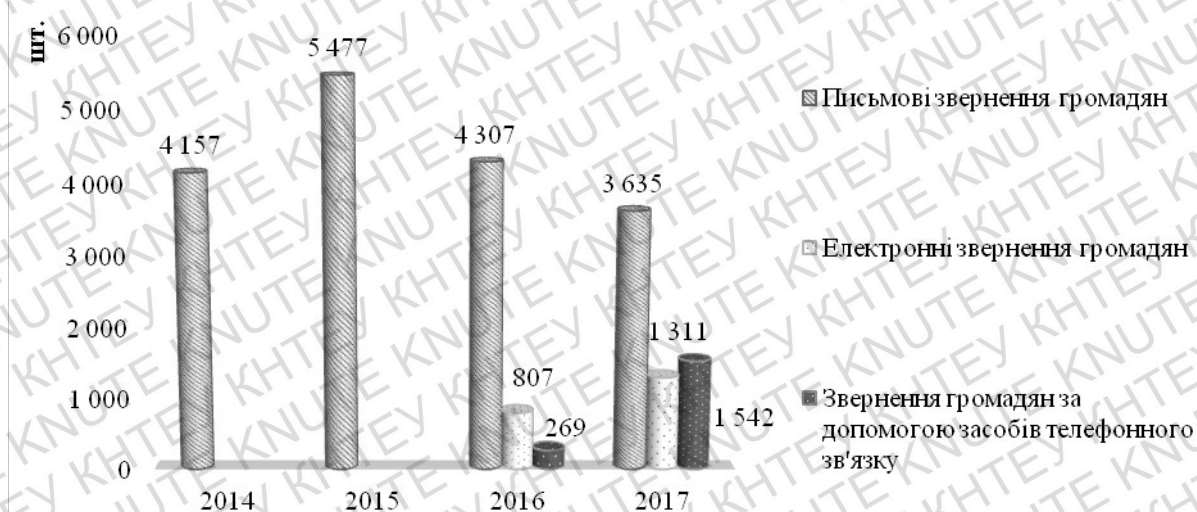


Рис. 3.2.1. Способи подання звернень платниками податків

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

З рис. 3.2.1 ми бачимо, що кількість звернень платників податків до органів фіскальної служби протягом 2014-2017 рр. зростала. У 2014 р. їх загальна кількість становила 4157 звернень, а у 2017 р. – 6488. До 2015 р. звернення платники податків подавалися лише в письмовому вигляді, а з 2016 р. з'явилися електронні звернення громадян та звернення, що здійснюються за допомогою засобів телефонного зв'язку. Так, у 2017 р. було подано 3635 звернень у письмовій формі, що на 672 менше, ніж у 2016 р., 1311 – у електронній формі, що на 504 звернення більше, порівняно з 2016 р., за допомогою засобів телефонного зв'язку було подано 1542 звернення, а у 2016 р. – 269 звернень.

У 2017 р. із 6488 звернень до органів Державної фіскальної служби України надійшло 5716 заяв (клопотань), 743 скарги та 29 пропозицій (зауважень). З них було розглянуто та надано відповіді на 6288 звернень, 200 звернень залишилися без розгляду, проте строк їхнього виконання ще не настав.

З метою вдосконалення процесу надання податкових консультацій потрібно створити Єдину базу даних податкових консультацій на сайті ДФСУ для прискорення процесу надання відповідей платникам податків та зменшення часу, що витрачається працівниками фіскальної служби. Також в

Україні доцільним є створення окремого інституту надання податкових консультацій, працівникам якого потрібно буде отримати ліцензію для провадження даного виду діяльності. Це сприятиме наданню більш якісних консультацій, підвищить їх результативність, зменшить навантаження на працівників органів фіскальної служби.

Не ефективне регулювання соціально-економічної сфери та виникнення протиріч податкової політики є причинами виникнення податкового боргу. З метою підвищення ефективності управління податковим боргом Державна фіскальна служба України здійснює облік обсягу податкового боргу України (рис. 3.2.2.).

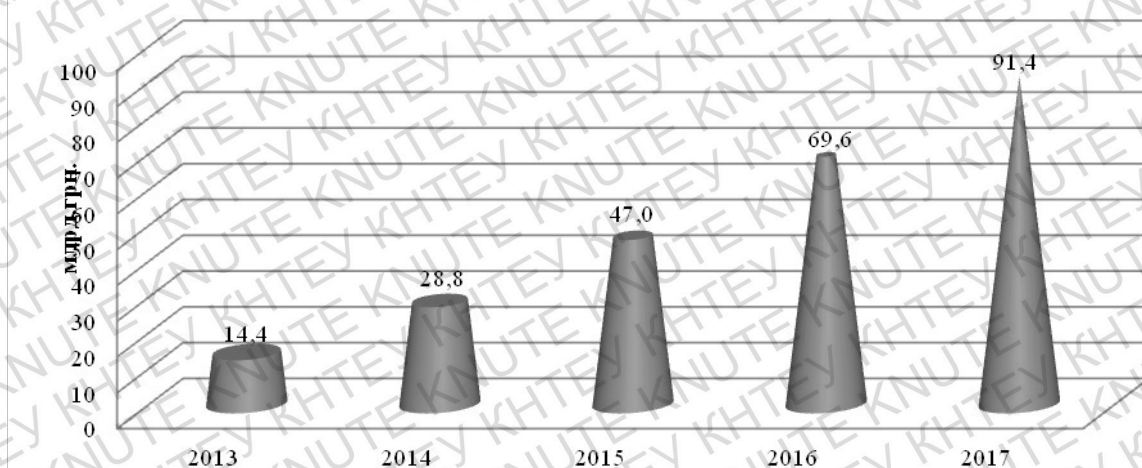


Рис. 3.2.2. Динаміка податкового боргу України

Джерело: Розроблено автором на основі даних [36]

Протягом аналізованого періоду обсяг податкового боргу зростав. З 2013 по 2017 рр. даний показник зріс на 77 млрд. грн, з 14,4 млрд. грн. у 2013 р. до 91,4 млрд. грн. у 2017 р.

У зв'язку з функціонуванням підрозділів управління боргом ДФСУ здійснюються заходи щодо повернення заборгованості до бюджету. Помісячна динаміка погашення податкового боргу України у 2017 р. наведена на рис. 3.2.3.

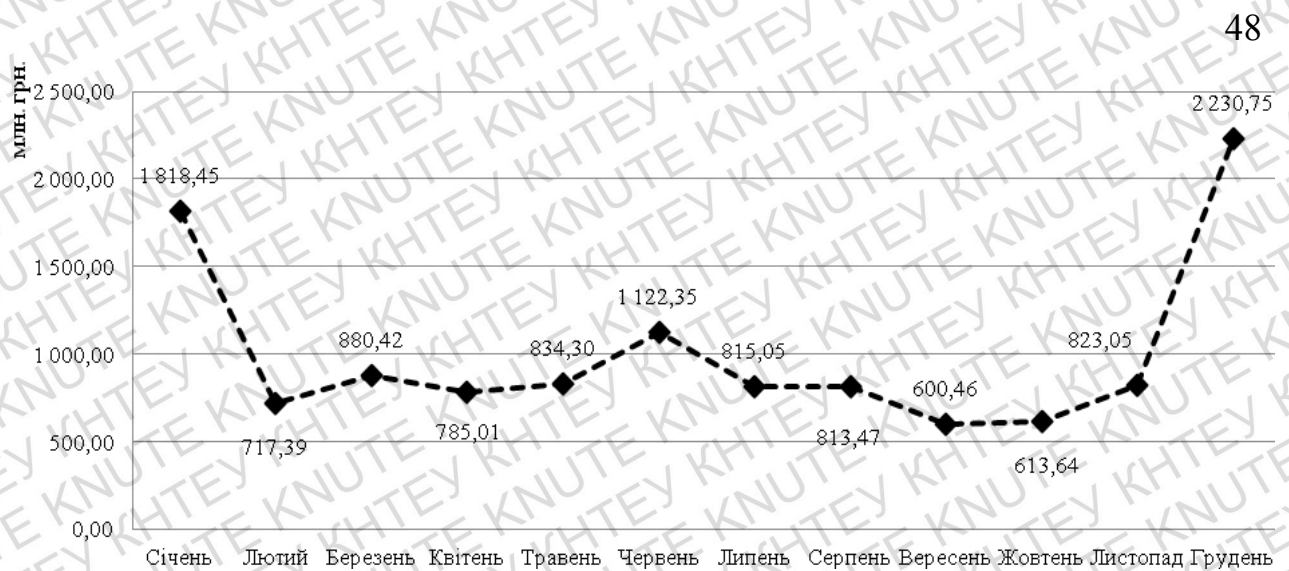


Рис. 3.2.3. Динаміка надходжень до зведеного бюджету України завдяки погашенню податкового боргу у 2017 р.

Джерело: складено автором на основі даних [36]

На рис. 3.2.3. наведені дані погашення податкового боргу, які помісячно надходили до бюджету. Загальна сума надходжень від повернення податкового боргу в 2017 р. становить 12,1 млрд. грн.

З метою удосконалення управління податковим боргом в Україні необхідно ввести систему обліку податкового боргу в розрізі податків та їх окремих платників, за допомогою якої буде здійснюватися класифікація платників податків за групами ризику неповернення боргу (низький, середній та високий). Для зменшення обсягу податкового боргу потрібно підвищувати рівень податкової культури та громадської свідомості населення шляхом проведення роз'яснювальних робіт серед населення, складання «чорного» списку боржників, які входять до категорії високого ризику та публікація його на офіційному сайті ДФСУ, що буде ускладнювати діяльність таких суб'єктів господарювання.

Податковий контроль здійснюється органами фіскальної служби за допомогою перевірок та звірок щодо дотримання законодавства, правильності нарахування та сплати податків. Аналіз кількості проведених перевірок протягом 2014-2017 рр. наведений на рис. 3.2.4.

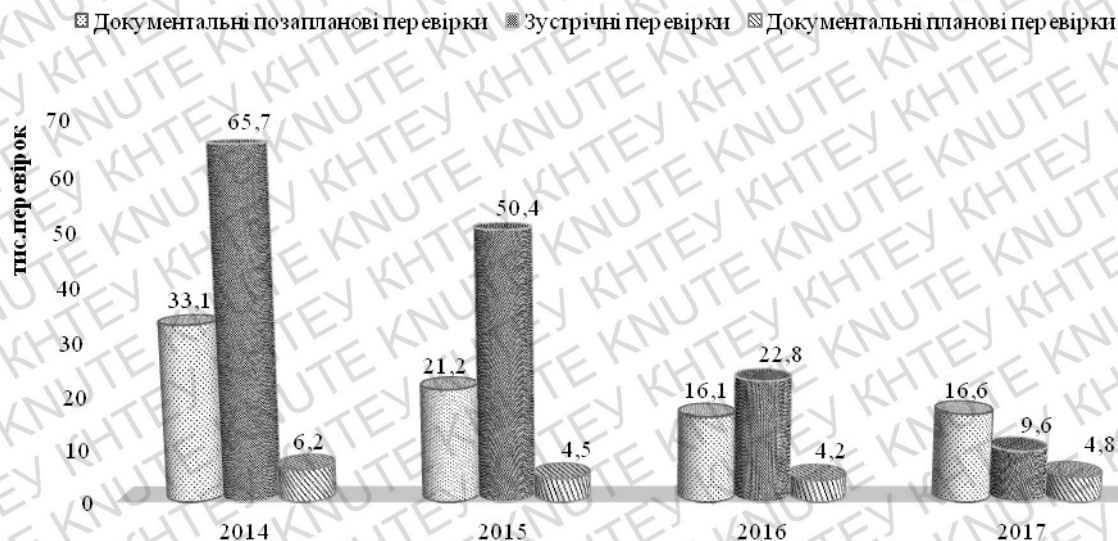


Рис. 3.2.4. Кількість проведених податкових перевірок у 2014-2017 рр.

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

Протягом досліджуваного періоду загальна кількість проведених перевірок скоротилася, що пов'язано зі змінами у податковому законодавстві, організаційній структурі органів фіскальної служби та зниження адміністративного тиску на сумлінних платників податків. Це призвело до зменшення випадків ухилення від сплати податків та збільшення надходжень до бюджету. У 2014 р. їх кількість становила 105 тис. перевірок, а в 2017 р. – 31 тис. перевірок. Найбільше скоротилася кількість зустрічних перевірок з 65,7 до 9,6 тис. Кількість документальних позапланових перевірок зменшилася на 16,5 тис. перевірок (33,1 тис. у 2014 р. та 16,6 тис. у 2017 р.), а документальних планових – з 6,2 до 4,8 тис. перевірок.

За результатами здійснення даних видів перевірок органи Державної фіскальної служби України здійснюють коригування суми нарахованих податкових платежів шляхом донарахування суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, яка підлягає сплаті до бюджету (рис. 3.2.5.).

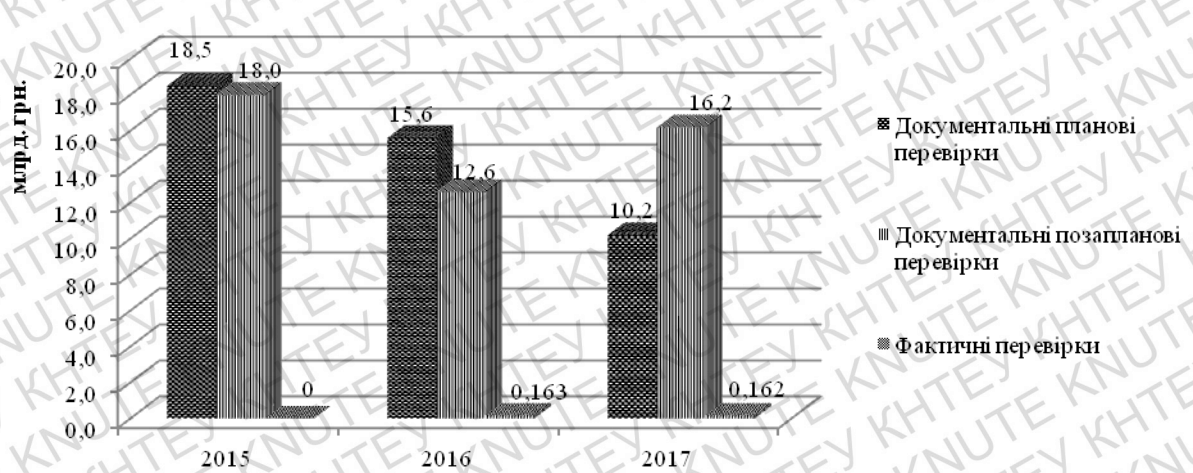


Рис. 3.2.5. Сума донарахованих узгоджених та неузгоджених податкових зобов'язань у 2015-2017 рр.

Джерело: складено автором на основі даних [36]

За результатами рис. 3.2.5 ми можемо зробити висновок, що сума донарахованих податкових зобов'язань протягом аналізованого періоду зменшувалась. У 2015 р. було донараховано 36,5 млрд. грн. податкових зобов'язань (18,5 млрд. грн. становили документальні планові перевірки, 18,0 – документальні позапланові перевірки, а за допомогою фактичних перевірок помилок виявлено не було). Протягом 2016 р. нарахування становили 28,4 млрд. грн, у т. ч. 15,6 млрд. грн. за допомогою документальних планових перевірок, 12,6 – документальних позапланових і 0,16 – фактичних. У 2017 р. за результатами податкових перевірок було донараховано 26,6 млрд. грн., з них 10,2 млрд. грн. за результатами документальних планових перевірок, 16,2 – документальних позапланових та 0,16 – фактичних.

Користуючись позитивним досвідом європейських країн, для удосконалення системи податкового контролю необхідно створити Єдину інформаційну базу даних резидентів та нерезидентів, що проживають на території України зі спільним доступом до неї в межах своїх повноважень всіх органів державної влади, що дозволить фіскальним органам здійснювати перевірку достовірності інформації, вказаної у податкових деклараціях, та економії часу платника податку на отримання довідок для підтвердження вказаної інформації [58]. Також потрібно проводити попередній податковий

контроль шляхом виявлення ризикових платників податків при їх реєстрації та проводити документальну перевірку щодо правильності вказаних даних про платника податків. Це допоможе зменшити кількість податкових перевірок у майбутньому.

Отже, система податкового адміністрування протягом останніх років зазнала якісних та кількісних змін, що спрямо збільшенню доходів бюджету, зменшенню адміністративного навантаження на платників та сприянню соціально-економічному розвитку країни. Однак, для подальшого удосконалення податкового адміністрування України необхідно забезпечити однакові умови оподаткування всіх суб'єктів господарювання та підвищити ефективність надання адміністративних послуг органами фіскальної служби.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретичних та практичних питань податкового регулювання в умовах трансформаційної економіки України зроблено наступні висновки.

Податкове регулювання є одним з найважливіших інструментів державного регулювання економіки, за допомогою якого забезпечується стимулювання або стримування економічного розвитку суспільства. Систематизувавши існуючі підходи до визначення поняття «податкового регулювання», найпоширенішою категорією вважається сукупність заходів непрямого впливу. До основних елементів механізму податкового регулювання відносяться: предмет, об'єкт та суб'єкти, а також функції (розподільча, стимулююча), методи (адміністративні), інструменти (локальні) та загальні принципи податкового регулювання. Податкове регулювання тісно взаємопов'язане з податковим адмініструванням, яке являється однією з важливих складових підвищення його результативності.

Узагальнення зарубіжного досвіду податкового регулювання надало можливість виділити основні інструменти податкового регулювання та адміністрування країн Європейського Союзу, які сприяють їхньому економічному розвитку. До таких інструментів відносяться: зменшення кількості податків та розширення бази оподаткування діючих податків, запровадження диференційованих ставок оподаткування. В країнах Європейського Союзу застосовують широкий перелік податкових пільг, серед яких прискорена та разова амортизація, інвестиційний та дослідницький податкові кредити, за допомогою яких відбувається залучення інвестицій, що сприяє енергозбереженню, збереженню довкілля та удосконаленню програмного забезпечення. Запровадження прозорості та ефективної системи обліку платників податків та податкових надходжень

допомагає спростити систему адміністрування податків і зборів та полегшити роботу податкових органів.

Непряме оподаткування являється суттєвим важелем перерозподілу ВВП, оскільки основний обсяг податкових надходжень до зведеного бюджету України формується за їх рахунок. До основних регулюючих механізмів ПДВ відносяться встановлення основної (20 %) та знижених ставок (7 та 0 %), застосування операцій, які звільнені від оподаткування, операцій, які не є об'єктом оподаткування та пов'язане з цим бюджетне відшкодування ПДВ, введення спеціальних режимів оподаткування для певних сфер діяльності. Інструментами регулювання акцизного податку є розширення переліку підакцизних товарів та підвищення ставок їх оподаткування, звільнення від оподаткування та введення переліку операцій, які не є об'єктом оподаткування. До інструментів регулювання митних платежів належать тарифні пільги та преференції у вигляді звільнення від оподаткування, встановлення пільгових ставок та тарифних квот.

Пряме оподаткування є одним із важливих проявів економічних відносин держави з платниками податків, однак їх роль у формуванні доходів бюджету не значна. Підвищення ролі прямих податків може бути спричинене лише загальними змінами економічної ситуації країни за рахунок удосконалення механізмів їх податкового регулювання. До основних інструментів регулювання надходжень податку на прибуток підприємств є законодавче закріплення основної та запровадження пільгових ставок оподаткування, податкових канікул для малих підприємств та пільг у вигляді звільнення від оподаткування для певних галузей економіки. Надходження податку на доходи фізичних осіб до бюджету регулюються за допомогою таких інструментів, як базова ставка податку (18 %) та додаткові ставки (0,5 та 9 %) оподаткування, податкова соціальна пільга та податкова знижка, що призводять до зменшення розміру об'єкта оподаткування.

З метою покращення економічної ситуації, зниження рівня податкового навантаження та вирішення низки проблем функціонування механізму

податкового регулювання необхідно здійснювати його постійне вдосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду. Для цього необхідно вдосконалити та стабілізувати податкове законодавство відповідно до сучасних вимог, запровадити диференційовані ставки оподаткування доходів, метод прискореної амортизації витрат та інвестиційний податковий кредит. Важливим є підвищення рівня співпраці України з іншими країнами щодо обміну податковою інформацією та уникнення подвійного оподаткування. Вдосконалення податкового регулювання має відбуватися в напрямі спрощення системи подання звітності та зменшення кількості звітних періодів. Підвищення довіри населення до фіскальних органів, рівня податкової культури та ступеня відповідальності за порушення податкового законодавства також мають стати основними напрямками на шляху до вдосконалення податкової системи.

Одним із важливих завдань розвитку податкової системи є покращення функціонування системи адміністрування податків і зборів. Для досягнення даної мети пріоритетом органів фіскальної служби має бути робота з особами, які ухиляються від сплати податків та забезпечення зручності платникам податків щодо їх обслуговування. Важливим є запровадження ефективної, простої та прозорою системи сплати податків «Єдиний рахунок», що забезпечить спрощення обліку податкових платежів та їх платників податків, формування Єдиного реєстру податкових консультацій для зменшення кількості часу на їх отримання та здійснення попереднього контролю щодо виявлення ризикових платників податків на етапі їх реєстрації, що скоротить кількість податкових перевірок. Якість та повнота застосування фіскальними органами запроваджених підходів мають прямий вплив на підвищення ефективності податкового регулювання економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамова О.С. Напрямки удосконалення податкового регулювання промислових підприємств. *Електронний науковий журнал «Траекторія науки»*. 2016. № 3(8). С. 274-281.
2. Андрущенко В.Л., Податкова система: навч. посіб; Київ, 2015. 413 с.
URL:http://culonline.com.ua/Books/Podatкова%20sistema_Andrushenko.pdf
3. Арбузов С.С., Бушуєв І.В., Вапнярська О.І. Державне регулювання національної економіки: навч. посіб. / ред. Платонові Н.А., Шумаєва В.А., Бушуєвої І.В. Москва: Альфа-М, 2008. 653 с.
4. Антохов О.Ю. Механізм реалізації податкової політики в сучасній Україні. *Молодий вчений*. лют. (№ 2 (17)). С. 910-913.
5. Апостолук О.Ю. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 93-97
6. Балабанова Л.В. Проблеми маркетингового менеджменту в умовах ринкової економіки України. *Торгівля і ринок України*. Донецьк: Дон ДУЕТ, 2000. Вип. 10. Т. 1. С. 15-22.
7. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система: навч. пос. / ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
8. Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2013. № 7(186). С. 28-38.
9. Данилишин Б. М., Кондрашов О.М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні: монографія. Донецьк: 2010. 296 с.
10. Дєєва Н.М., Редіна Н.І., Дулік Т.О. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / ред. Н.І. Редіної. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 544 с.

- 11.Дубовик О., Генна Л. Реалізація регулюючої функції податку на прибуток в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2015. № 3. С. 65-77.
- 12.Дубинецька П.П. Податкове регулювання в системі регулювання національним господарством: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03 / Львівський національний університет ім. І.Франка. Львів, 2015. 254 с.
- 13.Дубинецька П.П. Теоретичне конструювання механізму податкового регулювання економіки. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2937>.
- 14.Думчиков М.О. Зарубіжний досвід країн Європейського союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільності його застосування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*, 2017. Вип. 4, т. 1, С. 142-147.
- 15.Економічна енциклопедія. URL: <http://slovoopedia.org.ua>.
- 16.Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук.: 08.06.01 / НУХТ. Київ, 2006. 20 с.
- 17.Журавський О.А., Долгий О.А. Податкові консультації: сутність, порядок надання та оскарження. *Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. Вип. 1 (1). С. 18-23.
- 18.Загородній А. Т., Вознюк Т.А. Фінансово-економічний словник. Київ: Знання, 2007. 1072 с.
- 19.Застосування ставок ввізного мита згідно з Митним тарифом України. *Вісник. Офіційно про податки*. 2016. № 24 (882). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/ id/90009959>.
- 20.Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізима А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент: підручник. Київ: Знання, 2008. 525 с.

- 21.Іванов Ю.Б., Ревенко О.В. Сутність та роль податкової конкуренції в сучасних умовах: монографія / ред. В. С. Пономаренка, М. О. Кизима, О. М. Тищенко. Харків. ВД “ІНЖЕК”, 2009. С. 111–122.
- 22.Інтернет –портал Податкової служби Великобританії (HM Revenue and Customs). URL: www.hmrc.gov.uk.
- 23.Конституція України: Відомості Верховної Ради України від 28 червня 1996 р. 1996. № 30. С. 141.
- 24.Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль: ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.
- 25.Крисоватий А. І., Василевська Г.В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
- 26.Лещенко Р. М., Наум А.А. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва : євроінтеграційний аспект. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 43. Том 2. С. 72–75.
- 27.Лютій І.О. Демиденко Л. М., Романюк М. В. Податкова система: навч. посіб. / ред. І. О. Лютого, Київ: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
- 28.Мельник М.М. Податки в системі державного регулювання економіки: автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.00.08 / НБ ОНУ ім. І.І.Мечнікова. Львів, 2009. 20 с.
- 29.Митний кодекс України: Закон від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Дата оновлення: 04.07.2018. URL <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
- 30.Міжнародний досвід : адміністрування податків в Європі та в Україні (за даними ДФСУ). URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html.
- 31.Нікітішин А.О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*.2016. Вип. 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>.

32. Новицький В. Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 60–73.
33. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 456 с.
34. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.
35. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
36. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/>.
37. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>.
38. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку та торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA>.
39. Офіційний сайт Світового банку. URL: <http://www.worldbank.org/>.
40. Пивоваров М. Розвиток інституту інфраструктури малого підприємництва: проблеми та шляхи його покращення. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2013. Вип. 1 (8). С. 6–18.
41. Пільги з оподаткування та їх облік. *Вісник: офіційно про податки*. 2017. №18-19 (923). URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/>.
42. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 28.07.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
43. Поколюдна О.В. Податкове регулювання в Україні. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2012. № 38. С. 278-281.
44. Про внесення змін до розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України щодо підтримки літакобудівної галузі; Закон від 20.12.2016 р. № **1795-VIII**. Дата оновлення: 20.12.2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1795-19/sp:max100>.

45. Про єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України: Закон від 04.11.1999 р. № 1212-XIV. Дата оновлення: 01.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1212-14>.
46. Рускіна О. В. Фіскальне регулювання: міжнародний досвід та уроки для України. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*. 2017. Т. 2. Вип. 1. С. 116-123.
47. Савчук В.А. Податкове регулювання економіки: сутність та проблеми реалізації в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 1. С. 62-64.
48. Савчук В.А. Світовий досвід адміністрування податків. *Університетські наукові записки*. 2013. №2(46). С. 353-358.
49. Свищук А.С. Методологічні засади податкового регулювання. *Вісник КНТЕУ*. 2014. № 5. С. 89-104.
50. Свищук А.С. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. *Вісник КНТЕУ*. 2013. № 5. С. 57-69.
51. Сімонова О.В. Податкові пільги як один із засобів державного регулювання економіки. *Збірник матеріалів науково-практичних заходів Науково-дослідного інституту фінансового права*. Київ: Алерта, 2013. С. 116-118.
52. Слатвінська М.О., Дубовик О.Ю. Податкова система: Навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2013. 202 с.
53. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-Прес, 2004. 454 с.
54. Сусіденко В.Т., Нікітішин А.О. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 1(127). С. 234-242.
55. Тарасюк М.В. Теоретичні засади державного менеджменту. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 3-8.

56. Тімарцев О.Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 262-267.
57. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.1. С. 296-302.
58. Федорченко О.Є. Досвід адаптації податкової політики та адміністрування податків до вимог ЄС. *Ефективна економіка*. 2015. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4385>.
59. Хомутенко В.П., Луценко І.С., Хомутенко А.В. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / ред. В.П. Хомутенко. Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.
60. Чугунов І. Я. Макогон В.Д. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. *Вісник КНТЕУ*. 2014. №4. С. 79–91.
61. Чугунов І.Я., Павелко А.В., Канєва Т.В. Державне фінансове регулювання економічних перетворень: монографія / ред. А.А. Мазаракі. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 376 с.
62. Чугунов І.Я. Податок з доходів фізичних осіб у системі фінансово-економічного регулювання. *Фінанси України*. 2006. №4. С. 3 —14.
63. Шершньова З. Є., Оборська С. В. Стратегічне управління: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 1999. 384 с.
64. Base Erosion and Profit Shifting. Проект Організації економічного співробітництва та розвитку. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
65. Taxes in Sweden – 2011. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden. URL: <http://www.skatteverket.se>.

66. The Common Reporting Standard. Проект Організації економічного співробітництва та розвитку. URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-of-financial-account-information.htm>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1.

Класифікація податків, зборів та обов'язкових платежів

Класифікаційна ознака	Види податків
Залежно від методу встановлення податків	- прямі, - непрямі
За видами податкових ставок	- пропорційні, - прогресивні
Залежно від ступення фінансової спроможності платника	- особисті, - реальні
За економічним змістом	- податки на доходи, - податки на споживання, - податки на майно
За суб'єктами оподаткування	- з юридичних осіб, - з фізичних осіб, - змішані
За рівнем встановлення податків	- загальнодержавні, - місцеві
Залежно від характеру використання надходжень	- загальні, - спеціальні
За методом справляння	- розкладні; - окладні

Джерело: [52]

Додаток Б

Таблиця Б.1.

Теоретичні підходи до визначення поняття «податкове регулювання»

Автори	Визначення
Чугунов І. Я. [61, с. 181]	Податкове регулювання спрямоване на стимулювання та стримування економічного розвитку суспільства, яка залежить від податкової політики, метою якої є досягнення цілей, що відповідають визначеному етапу розвитку суспільства.
Загородній А.Т. [18, с. 758]	Податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економічні й соціальні процеси шляхом зміни: 1) виду податків; 2) податкових ставок; 3) встановлення податкових пільг; 4) підвищення або зниження загального рівня оподаткування; 5) відрахувань до бюджету.
Свищук А. [50, с. 63]	Державне податкове регулювання як «сукупність норм, методів та правил організації відносин між державою та платниками податків з метою формування бюджетів та державних цільових фондів».
Економічна енциклопедія [15]	Податкове регулювання розглядається як «заходи цілеспрямованого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси через систему регульованого оподаткування, що передбачає зміни видів податків, податкових ставок, надання податкових пільг, регулювання загального рівня оподаткування, відрахувань у бюджет».
Жарко Р.П. [16, с. 11]	Податкове регулювання являє собою комплекс дій органів державної влади, які спрямовані на зміну податкової системи і податкового механізму для досягнення поставлених соціально-економічних цілей.
Сусіденко В. Т., Нікітішин А. О. [54, с. 236]	Під податковим регулюванням розуміють «сукупність відносин фінансового характеру, які виникають при використанні регулюючими інституціями юридично визначеного податкового інструментарію».

Джерело: розроблено автором на основі [15, 16, 18, 50, 54, 61]

Додаток В

Таблиця В.1.

Етапи розвитку та становлення податкового регулювання в Україні

Роки	Характеристика
1991 – 1995 рр.	Етап становлення податкової системи України, було прийнято Закон України «Про систему оподаткування». Даний період характеризувався великою кількістю податків та частою зміною їх об'єктів та ставок.
1996 – 2004 рр.	Характеризується прийняттям Конституції України (1996 р.), де було закріплено існування податкової системи та введення нових законів, які регулювали сплату податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Також відбувається переорієнтація з фіскальної функції податків на регулюючу та впровадження стимулюючих інструментів податкової системи таких, як податкові пільги, спеціальні економічні зони та спрощена система оподаткування.
2005 – 2009 рр.	Етап оптимізації податкової системи України, що характеризувався введенням закону, який регулював сплату податку на доходи фізичних осіб та удосконаленням адміністрування податків.
2010 – 2012 рр.	Даний етап визначається розробленням та прийняттям Податкового кодексу України (2010 р.), реформуванням системи та удосконаленням методів адміністрування податків та зборів, а також зменшення загальної кількості податків та зборів.
2013 – 2014 рр.	Протягом даного періоду відбувається зниження податкових ставок та поступове зниження податкового навантаження.
2015 – до нашого часу	Визначається удосконаленням системи пільг з податку на доходи фізичних осіб, введенням загальних умов оподаткування податком на додану вартість, підвищенням ефективності застосування податкових інструментів з метою стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності та вдосконалення системи нарахування, сплати та звітності з податку на прибуток підприємств.

Джерело: розроблено автором на основі [8]

Додаток Г

Таблиця Г.1.

Класифікація податкового регулювання

Класифікаційна ознака	Автори	Вид податкового регулювання
Залежно від рівня економічних відносин	Т.В. Сусіденко, А.О. Нікітішин [54]	• міжнародне – реалізується на світовому рівні та утверджується міждержавними угодами більшості країн світу; • між групами країн – реалізується на рівні певних економічних та політичних об'єднань країн; • міждержавне – реалізується на рівні двох окремих країн за допомогою міждержавних угод, в яких визначаються особливі умови оподаткування платників податків даних країн; • макроекономічне – податкове регулювання, яке здійснюється на території певної країни; • мезоекономічне – вид податкового регулювання, що встановлює особливі умови оподаткування для визначених сфер діяльності; • мікроекономічне – реалізується на рівні окремого суб'єкта господарювання; • наноекономічне – вид податкового регулювання, який реалізується на рівні окремих домашніх господарств.
Залежно від способів формування доходів бюджетів	Арбузов С.С., Бушуєва І.В., Вапнярська О.І. [3]	• регулювання спрямоване на справляння максимальних податків – реалізується через встановлення високих ставок податків, але діяльність держави передбачає виконання соціальних завдань; • регулювання спрямоване на стимулювання економічного зростання – це податкове регулювання, яке реалізується через максимально можливий рівень оподаткування та забезпечує економічне зростання економіки, в свою чергу, проблеми соціальної політики вирішуються лише на мінімальному рівні; • регулювання спрямоване на встановлення розумних податків – вид податкового регулювання, яке передбачає поєднання помірною рівня оподаткування та розв'язання проблем соціальної сфери.
Залежно від часової перспективи	Тарасюк М.В. Тарасюк М.В. [55, с. 4]	• стратегічне – вид податкового регулювання, що передбачає виконання довгострокових цілей та завдань в сфері реформування оподаткування, термін яких не перевищує 5 років; • тактичне – орієнтоване на виконання завдань реформування системи оподаткування в середньостроковій перспективі, строком не більше 1

		року; • оперативне – направлене на вирішення поточних завдань в сфері оподаткування в межах одного місяця чи кварталу.
<i>Продовження таблиці Г.1.</i>		
Залежно від групи податків та зборів	Відповідно до Податкового кодексу України [42]	• регулювання в сфері загальнодержавних податків та зборів - податкове регулювання, що має відношення до податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, податку на додану вартість, акцизного податку та інших загальнодержавних податків і зборів; • регулювання в сфері місцевих податків та зборів – податкове регулювання, що має відношення до єдиного податку, туристичного збору та інших місцевих податків і зборів.

Джерело: Розроблено автором на основі [3, 42, 54, 55]

Додаток Д

Таблиця Д.1.

Класифікація податкових пільг

Класифікаційна ознака	Види податкових пільг
За напрямом фіскальної політики держави	Економічні
	Соціальні
За призначенням	Стимулюючі
	Протекціоністські
За цільовим використанням коштів	Цільові
	Нецільові
За суб'єктами впливу	Застосовуються до прямих податків
	Застосовуються до непрямих податків
За терміном дії	Безтермінові
	Тимчасові
За компетенцією встановлення	Загальнодержавні
	Місцеві
Залежно від елементу податків	Звільнення від оподаткування певних платників
	Зменшення об'єкта оподаткування
	Обмеження величини податкової бази
	Зменшення ставок податку
	Застосування спеціальних режимів
	Збільшення термінів податкового періоду
	Зниження обчисленої суми податкового зобов'язання
	Розстрочка або відстрочка сплати податків
За впливом на доходи бюджету	Призводять до втрат доходів
	Не призводять до втрат доходів

Джерело: [56, с. 264]

Додаток Е

Таблиця Е.1.

Зміни ставки акцизного податку на деякі підакцизні товари

Підакцизний товар	Ставка акцизного податку до 01.01.2017	Ставка акцизного податку з 01.01.2017
Вина кріплені, вермути, грн./л.	7,16	8,02
Вина ігристі та газовані, грн./л.	10,40	11,65
Пиво, грн./л.	2,48	2,78
Сидр і перрі (без додавання спирту), грн./л.	0,95	1,06
Лікоро-горілчана продукція, грн./л. 100-відсоткового спирту	105,80	126,96
Інші зброженні напої з додаванням спирту, грн./л. 100-відсоткового спирту	105,80	126,96
Спиртовмісні харчові продукти з вмістом спирту етилового (більше 8,5 відс. об'ємних одиниць), грн./л. 100-відсоткового спирту	141,06	169,27
Слабоалкогольні напої (до 8,5 відс. об'ємних одиниць), грн./л. 100-відсоткового спирту	211,59	126,96
Сухі вина, грн./л.	0,01	0,01
Коньяк, грн./л. 100-відсоткового спирту	89,94	105,80
Тютюнові вироби, грн. за 1000 шт.	318,26	445,56
Тютюнова сировина, відходи, тютюн та його замінники, грн./кг.	399,84	559,78
Біодизель та його суміші, євро за 1000 л.	97,00	106,00
Бензин (легкі та середні дистиляти), євро за 1000 л.	171,50	213,50
Паливо моторне альтернативне, євро за 1000 л.	120,00	162,00
Дизельне пальне (важкі дистиляти), євро за 1000 л.	125,50	139,50
Паливо рідке (мазут), євро за 1000 л.	97,00	139,50
Скrapлений газ, та інші гази, євро за 1000 л.	31,00	52,00
Вуглеводні ациклічні насичені, євро за 1000 л.	171,50	213,50
Бутан та ізобутан, євро за 1000 л.	171,50	52,00

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

Додаток Ж

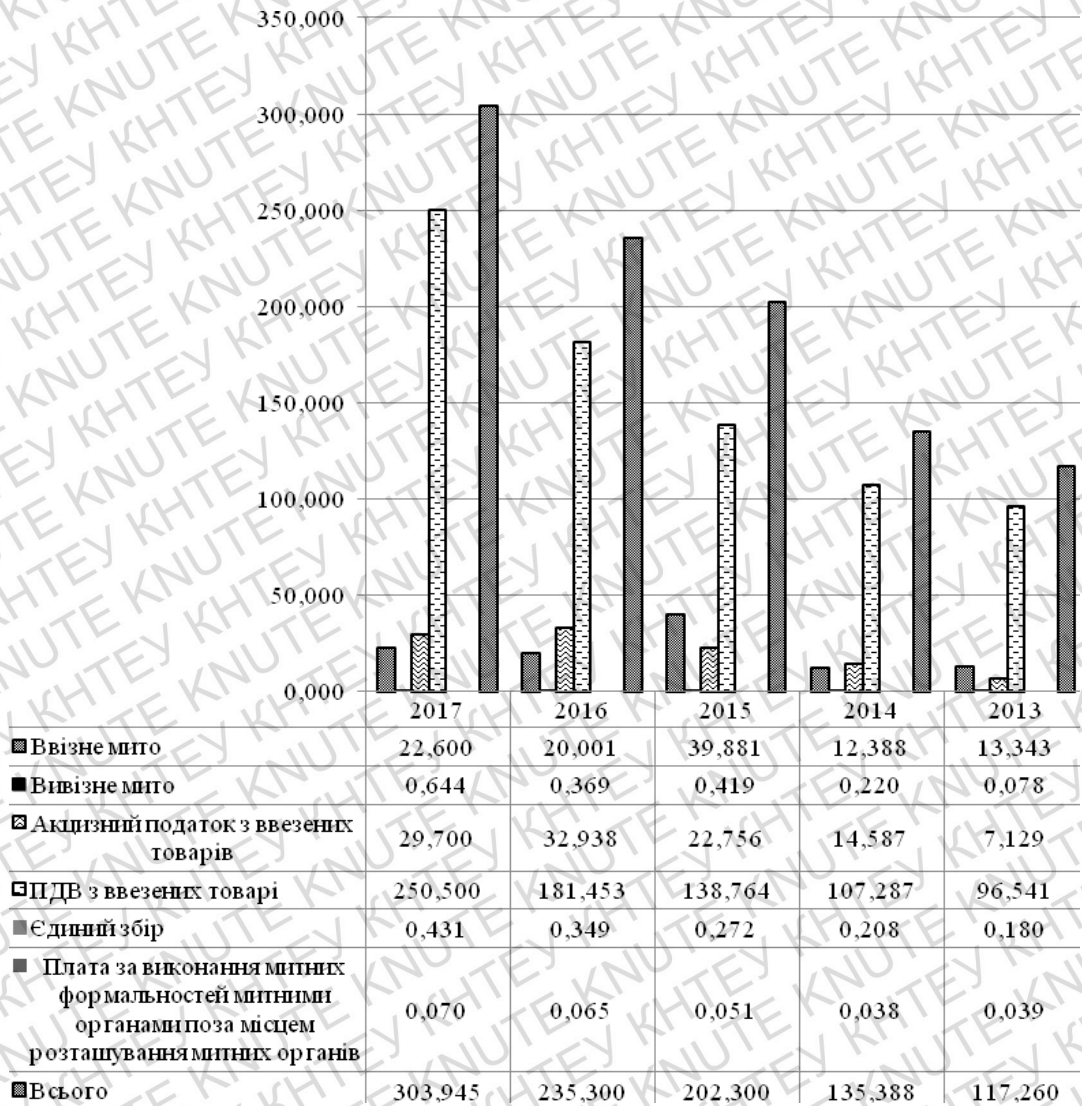


Рис. Ж.1. Динаміка надходження митних платежів до Державного бюджету України, млрд. грн.

Джерело: розроблено автором на основі даних [36]

Додаток II

Таблиця II.1.

Ставки оподаткування податком на прибуток специфічних видів діяльності

Ставки, %	Вид діяльності
	<i>Страхова діяльність:</i>
3	- за договорами страхування
0	- за договорами добровільного медичного страхування, довгострокового страхування життя та страхування додаткової пенсії
	<i>Доходи нерезидентів та прирівняні до них особи із джерелом походження їх доходу в Україні:</i>
0	- за договорами зі страхування пасажирських перевезень цивільної авіації, обов'язкових видів страхування, а також за договорами страхування "Зелена карта"
4	- за договорами страхування ризиків за межами території України
6	- за договорами фрахту, що сплачується резидентом нерезиденту
12	- за страховими договорами, якщо не застосовуються ставка 0% та 4%
15	- сплата нерезидентам дивідендів, фрахту, відсотків, роялті, орендної плати, доходів від продажу нерухомості
20	- виплати за виробництво та розповсюдження реклами нерезидентам
	<i>Букмекерська діяльність:</i>
10	- з використанням гральних автоматів
18	- за винятком доходу, отриманого з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплат, сплачених гравцеві
30	<i>Діяльність з випуску та проведення лотерей</i>

Джерело: розроблено автором на основі даних [42]

Додаток К

Таблиця К.1.

Податкові пільги оподаткування доходів фізичних осіб

Вид доходу	Ставка податку
Ціна путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, які надаються роботодавцем – платником прибуткового податку – безоплатно або зі знижкою один раз на рік	не оподатковується
Виграші, призи, дарунки	
Подарунки, якщо їх вартість менше 25% однієї мінімальної зарплати, за виключенням грошових виплат у будь-якій сумі	не оподатковується
Кошти, майно, вартість робіт, послуг, подаровані платнику, які зазвичай оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини	0% 5% 18%
Дивіденди, роялті	
Дивіденди, що нараховані на акції, які емітовані юридичною особою-резидентом, за умови, що дане нарахування не змінює часток участі всіх акціонерів у статутному фонді, а в результаті якого збільшується обсяг статутного фонду емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковується
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, що нараховуються резидентами – платниками податку	5%
Дивіденди по акціях та інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, що нараховані нерезидентами та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку	9%
Продаж нерухомості	
Дохід від продажу житлового будинку, квартири, кімнати, садового будинку чи земельної ділянки за умови володіння платником податків таким майном понад 3 роки (один раз на рік)	не оподатковується
Дохід від продажу протягом звітного року більш, ніж одного з об'єктів нерухомості	5%
Дохід від продажу об'єкта незавершеного будівництва	5%
Продаж рухомого майна	
Дохід від продажу об'єкта рухомого майна	5%
Дохід від продажу одного з об'єктів рухомого майна (один раз на рік)	не оподатковується
Дохід від продажу протягом звітного податкового року двох та більше об'єктів рухомого майна	5%
Спадщина	
Ціна власності, що передається у спадок членам родини спадкодавця першого та другого ступенів споріднення	0%
Ціна власності, що передається у спадок особі, яка є інвалідом І групи чи має статус дитини-сироти, а також ціна власності, що успадковується дитиною-інвалідом	0%
Грошові заощадження, поміщені до 02.01.1992 в установи Ощадбанку СРСР та державного страхування СРСР, або у державні цінні папери, та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадбанку України та колишнього Укрдержстраху	0%

протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося

Продовження таблиці К.1.

Ціна будь-якого об'єкта, що отримується у спадщину спадкоємцями, які не є членами родини спадкодавця першого ступеня споріднення	5%
Пенсії	
Суми пенсій, що отримуються платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету відповідно до законодавства, за умови що їх розмір перевищує на місяць 10 розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, що був встановлений на 1 січня звітного року	18% суми перевищення
Пенсії, призначені учасникам бойових дій у період Другої світової війни, інвалідам війни	не оподатковується

Джерело: дані [37]

Додаток Л

Таблиця Л.1.

Категорії осіб, які мають право на підвищенні податкові соціальні пільги

100%	150%	200%
- особа, яка є платником податків та виховує більше однієї дитини до 18 років, розраховується на кожну дитину	- одинокі матір чи батько, опікун, розраховується на кожну дитину віком до 18 років; - особа, що виховує дитину-інваліда, розраховується на кожну дитину до 18 років; - особа, що відноситься до першої або другої категорії осіб, постраждалих внаслідок Чорнобильської катастрофи, також особи, що брали участь у ліквідації її наслідків; - учні, студенти, аспіранти; - інваліди I та II групи, інваліди з дитинства; - особи, які отримують довічну стипендію як такі, яких переслідували за правозахисну діяльність (журналісти); - учасники бойових дій Другої світової війни.	- Герої України та Радянського Союзу, Герої Соціалістичної Праці, особи, що нагороджені більше, ніж трьома медалями «За відвагу»; - учасником бойових дій часів Другої світової війни або особою, яка працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн; - колишні в'язні концтаборів, гетто або особи, визнані репресованими чи реабілітованими; - особи, що були насильно вивезені з території колишнього СРСР; - особи, що перебували на блокадній території колишнього Ленінграда у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Джерело: дані [42]

Додаток М

Таблиця М.1.

SWOT-аналіз механізму податкового регулювання

Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Скорочення кількості податків та зборів; 2. Зниження загальної податкової ставки; 3. Впровадження «Електронного кабінету платника податків»; 4. Встановлення механізму автоматичного відшкодування ПДВ; 5. Впровадження спрощеної системи оподаткування.	1. Нестабільність податкового законодавства; 2. Недотримання принципу соціальної справедливості; 3. Безсистемне та не виправдане надання податкових пільг; 4. Високе значення показника часу, необхідного для сплати податків; 5. Високий рівень ухилення від сплати податків.
Можливості	Загрози
1. Зниження рівня податкової відповідальності; 2. Спрощення системи подання податкової звітності для всіх платників податків; 3. Підвищення ступеня відповідальності за порушення податкового законодавства; 4. Обмін податковою інформацією між країнами; 5. Встановлення неоподаткованого мінімуму, величина якого відповідає реальному прожитковому мінімуму	1. Відсутність довіри платників податків до фіскальних органів; 2. Відсутність модернізації технічної бази підприємств; 3. Низький рівень податкової культури населення; 4. Високий рівень тіньової економіки; 5. Низький рівень інвестиційної привабливості економіки України.

Джерело: розроблено автором

Додаток Н

Таблиця Н.1.

**Динаміка та розподіл податкових надходжень у зведеному бюджеті
України в 2013-2017 рр., млрд. грн.**

Показник	2013	2014	2015	2016	2017
Доходи бюджету	442,8	456,1	652,0	715,5	1016,8
у % до ВВП	30,4	28,7	32,9	31,6	34,1
Податкові надходження (ПН)	354,0	367,5	507,6	599,2	828,2
у % до ВВП	24,3	23,2	25,6	26,5	27,8
у % до доходів бюджету	79,9	80,6	77,9	83,8	81,5
Прямі податки	175,7	170,8	218,1	259,2	304,9
у % до ВВП	12,1	10,8	11,0	11,5	10,2
у % до доходів бюджету	39,7	37,4	33,4	36,2	30,0
у % до ПН	49,6	46,5	43,0	43,3	36,8
Податок на доходи фізичних осіб	72,2	75,2	100,0	116,4	185,7
у % до ВВП	5,0	4,7	5,1	5,1	6,2
у % до доходів бюджету	16,3	16,5	15,3	16,3	18,3
у % до ПН	20,4	20,5	19,7	19,4	22,4
у % до прямих податків	41,1	44,0	45,8	44,9	60,9
Податок на прибуток підприємств	55,0	40,2	39,1	50,0	73,4
у % до ВВП	3,8	2,5	2,0	2,2	2,5
у % до доходів бюджету	12,4	8,8	6,0	7,0	7,2
у % до ПН	15,5	10,9	7,7	8,3	8,9
у % до прямих податків	31,3	23,5	17,9	19,3	24,1
Місцеві податки і збори	7,3	8,1	27,0	27,5	53,3
у % до ВВП	0,5	0,5	1,4	1,2	1,8
у % до доходів бюджету	1,7	1,8	4,1	3,8	5,2
у % до ПН	2,1	2,2	5,3	4,6	6,4
у % до прямих податків	4,2	4,7	12,4	10,6	17,5
Непрямі податки	178,3	196,7	289,5	340,0	523,3
у % до ВВП	12,3	12,4	14,6	15,0	18,1
у % до доходів бюджету	40,3	43,1	44,4	47,5	51,5
у % до ПН	50,4	53,5	57,0	56,7	63,2
Податок на додану вартість	128,3	139,0	178,5	230,5	377,4
у % до ВВП	8,8	8,8	9,0	10,2	12,7
у % до доходів бюджету	29,0	30,5	27,4	32,2	37,1
у % до ПН	36,2	37,8	35,2	38,5	45,6
у % до непрямих податків	71,9	70,7	61,6	67,8	72,1
Акцизний податок	36,7	45,1	70,8	89,8	121,4
у % до ВВП	2,5	2,8	3,6	4,0	4,1
у % до доходів бюджету	8,3	9,9	10,9	12,6	11,9
у % до ПН	10,4	12,3	13,9	15,0	14,7
у % до непрямих податків	20,6	22,9	24,5	26,4	23,2
Мито	13,3	12,6	40,3	19,6	24,5
у % до ВВП	0,9	0,8	2,0	0,9	0,8
у % до доходів бюджету	3,0	2,8	6,2	2,7	2,4
у % до ПН	3,8	3,4	7,9	3,3	3,0
у % до непрямих податків	7,5	6,4	13,9	5,8	4,7

Джерело: розраховано за даними [34]