

Київський національний торговельно-економічний університет

кафедра

ВИПУСКНИЙ КВАЛІФІКАЦІЙНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТА)

на тему:

Правове регулювання системи оподаткування в Україні

Студента ____ курсу,
____ групи,
спеціальності (шифр,
назва) _____
спеціалізації (назва)

Прізвище, ім'я, по батькові

Науковий керівник
науковий ступінь _____
вчене звання

Прізвище, ім'я, по батькові

Науковий
консультант
науковий ступінь _____
вчене звання

Прізвище, ім'я, по батькові

Керівник освітньо-
професійної
програми
науковий ступінь _____
вчене звання

Прізвище, ім'я, по батькові

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ.....	7
1.1. Сутність податкового регулювання.....	7
1.2. Форми і методи податкового регулювання.....	22
1.3. Організаційно-правові основи податкового регулювання в Україні.....	26
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ.....	32
2.1. Аналіз сучасної системи оподаткування в Україні.....	32
2.2. Моніторинг діючої системи податкового регулювання.....	40
2.3. Ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету.....	46
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....	57
3.1. Дослідження основних особливостей регулювання системи оподаткування різних країн світу.....	57
3.2. Визначання основних недоліків механізму податкового регулювання оподаткування.....	70
3.3. Вдосконалення механізму податкового регулювання.....	76
ВИСНОВКИ.....	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
ДОДАТКИ.....	103

ВСТУП

Актуальність дослідження полягає насамперед у тому, що податкові ставки, що реалізують у практичній діяльності ефективну податкову політику займає надто важливе місце щодо регулювання соціально-економічного розвитку суспільства.

Податкове регулювання також є надважливим фінансовим інструментарієм, що забезпечує та підтримує фінансовий добробут у кожній державі, маючи значний регулюючий потенціал, не може бути осторонь соціально-економічного управління суспільним розвитком.

Сучасні проблеми економічного розвитку ідентифікували слабкі сторони грошово-кредитної політики, адже різкий спад виробництва, споживчої та інвестиційної активності не були наслідком високих відсоткових ставок. Саме тому необхідно виявити закономірності та розробити науково обґрунтовані рекомендації щодо використання регулюючого потенціалу окремих податків і податкової політики загалом як одного з важливих складових механізму державного регулювання соціально-економічного розвитку.

На даний час ми спостерігаємо період оподаткування постіндустріального суспільства, який характеризується активним переміщенням об'єктів оподаткування з виробничої сфери до сфери послуг та інформації, посилення соціалізації оподаткування, відродження з новою силою регулюючого потенціалу податкових систем щодо великої кількості держав. Відтак, актуальне є дослідження сучасної сутності та побудови податкового регулювання, визначення головних його цілей в контексті оптимального соціально-економічного розвитку та з метою якнайкращої відповідності суспільним інтересам. Саме тому на сьогодні є вкрай важливим науковий аналіз, що стосується вдосконалення правового регулювання системи оподаткування в нашій країні.

Здійснення ефективної податкової політики займає вагоме місце у

процесі фінансового регулювання економічного розвитку країни. Основні напрямки податкової політики визначають відповідні обсяги та структуру доходів бюджету, які впливають на економічне зростання, структурні перетворення у галузях економіки, розвиток людського капіталу. Виважений підхід щодо оподаткування, формування доходів бюджету є важливою передумовою активізації підприємницької діяльності.

Система оподаткування заслуговує відповідної уваги виходячи з необхідності підвищення ефективності формування та управління фінансовими ресурсами держави в умовах їх обмеженості. З метою посилення позитивного впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток суспільства потрібно вживати заходи, спрямовані на підвищення рівня ефективності системи оподаткування, удосконалення механізму адміністрування податків, забезпечення здійснення дієвого податкового контролю. Використання регуляторного потенціалу системи оподаткування потребує подальшого дослідження взаємозв'язку рівня податкового навантаження і соціально-економічних процесів

Відповідно, дослідженню проблем реформування податкової системи у напрямку підвищення ефективності методів податкового регулювання присвячені праці таких вітчизняних науковців, як В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, В.П. Вишневський, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Іванов, Т.І. Єфименко, А.І. Крисоватий, І.О. Луніна, В.М. Мельник, П.В. Мельник, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, Л.М. Шаблиста та інших

Також, маємо відзначити, що суттєвий внесок у дослідження питань податкового регулювання зробили такі зарубіжні автори, як Дж. Арнольд, А. Ауербах, В. Гейл, П. Едвард, Б. Салані, Дж. Тейлор, М. Фельдштейн та інші.

При тому, незважаючи на достатню увагу з боку науковців до питань розвитку податкової системи в цілому та податкового регулювання зокрема, фінансовий, економічний і соціальний впливи й наслідки оподаткування в

процесі реалізації механізму податкового регулювання соціально-економічного розвитку суспільства у вітчизняній науковій літературі до цього часу вивчені недостатньо ґрунтовно.

Невирішеними як в теоретичному, так і практичному плані залишаються питання визначення сучасної сутності, побудови та взаємозв'язків податкового регулювання й соціально-економічного розвитку суспільства. Потребують подальшого і ґрунтовного дослідження засади формування системи цілей сучасного податкового регулювання в контексті загальнодержавної стратегії покращення суспільного добробуту.

Метою випускного кваліфікаційної роботи є виявлення сутності та розкриття особливостей правового регулювання системи оподаткування на сучасному етапі розвитку суспільства, а також обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо його удосконалення.

Для вивчення даної теми ставляться **наступні завдання**:

- проаналізувати сутність податкового регулювання;
- дослідити форми і методи податкового регулювання;
- визначити організаційно-правові основи податкового регулювання в Україні;
- розкрити сучасну систему оподаткування в Україні;
- зробити моніторинг діючої системи податкового регулювання;
- визначити ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету;
- показати дослідження основних особливостей регулювання системи оподаткування різних країн світу;
- дослідити визначання основних недоліків механізму податкового регулювання оподаткування;
- показати вдосконалення механізму податкового регулювання.

Об'єктом дослідження виступає сукупність суспільно-правових відносин, які виникають у процесі встановлення та зміни системи

оподаткування в Україні.

Предмет дослідження становить правове регулювання системи оподаткування в Україні.

Методологічну основу дослідження становить сукупність загальнофілософських, загальнонаукових та спеціально-юридичних методів, які було використано в процесі дослідження.

Зокрема, для реалізації мети і завдань у процесі дослідження широко використовувався комплекс взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих загально-наукових і спеціальних методів, спрямованих на отримання об'єктивних і достовірних результатів:

- функціонально-структурного аналізу, що передбачав вивчення сутності форм та методів податкового регулювання;
- порівняльного і статистичного аналізу фактів та явищ, їх синтезу для вивчення динаміки розвитку нормативно-правової бази, що регулює оподаткування в Україні, а також виявлення особливостей аналізу сучасної системи оподаткування в Україні;
- узагальнення, а також прогностичний метод, які застосовувалися для формулювання висновків, рекомендацій та пропозицій щодо обґрунтування шляхів оптимізації механізму податкового регулювання;
- обробки даних для узагальнення отриманих результатів щодо дослідження основних особливостей регулювання системи оподаткування різних країн світу;
- системний і комплексний підходи, які, по-перше, забезпечили цілісність дослідження, а по-друге допомогли розкрити ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету, а також зробити моніторинг діючої системи податкового регулювання.

Структура дипломної роботи. Дослідження складається зі вступу, трьох розділів, поділених на дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків, повний обсяг роботи склав 112 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

1.1. Сутність податкового регулювання

На даний час кожна людина зацікавлена, щоб держава, керуючи суспільним розвитком, здійснювала забезпечення соціальної та економічної стабільності. Серйозне розбалансування економічного розвитку за останні 10 років підтверджує недосконалість механізмів регулювання на всіх його рівнях не лише для окремо взятої країни, але й і для всього людства загалом.

Відповідно на даний час треба чітко усвідомлювати серйозність наслідків в разі неподолання таких нагальних проблем людства, як бідність, значна соціальна нерівність, економічна відсталість, стійкий дефіцит державних фінансових ресурсів, значне боргове навантаження на економіку, глобальна зміна клімату, що у свою чергу вимагає невідкладних реформ у податковій сфері, спроможних, хоч і частково, їх вирішити.

На початку маємо відзначити, для того щоб визначити сутність податкового регулювання, треба окремо дослідити такі поняття як «податок» та «регулювання».

Щодо визначень поняття «податок», то вони зазвичай детерміновані наукою, в межах якої ця категорія досліджується. Однак, тут маємо погоджуватися із висловленням М.П. Кучерявенка, що вирішальне значення дефініція податку набуває саме в юридичній сфері з наступних причин. Перше, це точне визначення й закріплення змісту податку як правової категорії сприяє чіткому та однаковому застосуванню норм податкового законодавства. Друге, саме поняття, визначення податку має бути однією з відправних точок при підготовці законів. Третє, чітке поняття податку дає змогу об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. Четверте, без точного визначення податку стає неможливою реалізація різних видів

юридичної відповідальності [34, с. 129].

Роблячи аналіз трактування категорії «податок» що вироблені правознавчою наукою, попри їх велику розгалуженість, звернемо свою увагу лише на тих, що найбільш є актуальними саме в умовах теперішнього часу.

Так, наприклад вчений І. Бабін говорить, що у податку представлені засадничі публічні та приватні начала суспільного розвитку, його статика і динаміка, дискретність і неперервність, уявлення про суспільну справедливість та їх найрізноманітніші втілення [10, с. 69].

У правознавчій науці найбільше нам імпонують такі дві позиції. Перша позиція - професора М.П. Кучерявенка, на думку якого «податок - це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж [34, с. 119].

Друга ж позиція наводиться В.Ф. Родем, В.В. Сергієнком та С.М. Поповим, на їх погляд податок - це встановлений законом для досягнення загальнодержавних або місцевого значення цілей обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовий платіж, який вноситься юридичними і фізичними особами до Державного чи місцевого бюджету за наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені строки та у передбачених законодавством розмірах і не призначений для конкретних витрат» [56, с. 149].

Також, маємо погодитися з поглядом В.І. Скоробагача щодо того, що розуміння податку як юридичної категорії мають включати наступні ознаки, як: 1) обов'язковість; 2) безумовність; 3) індивідуальна безвідплатність; 4) адресне бюджетне спрямування; 5) грошова форма; 6) безповоротність; 7) законність встановлення, введення в дію та справляння [63, с. 9]. Власне з таких позицій на наш погляд й необхідно виходити для з'ясування правової сутності податку.

Однак, розкрити суть категорії податок тільки з юридичного боку не вийде, бо окрім юридичного боку, це ще й «комплексна фінансова категорія, яка характеризує фінансові відносини між державою і членами суспільства, що виникають в процесі розподілу валового внутрішнього продукту з приводу вилучення державою частини валового національного доходу і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат» [51, с. 34].

Можна також сказати, що і в економічних книгах категорія «податки» розглядається фактично двома напрямками, що мають свої як однакові, так і різні риси.

Науковці що дотримуються першого напрямку розглядають під податками певні обов'язкові платежі, чітко регламентовані законодавством. Так, можна навести приклад Т.Я. Цимбал, яким розглядається трактування податку як «обов'язкового, безоплатного внеску до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійсненого юридичними і фізичними особами, у визначених розмірах, порядку та умовах, встановлених законодавством України» [73, с. 11].

Інші ж дослідники з цієї групи схиляються до такої думки в економічній науці, що «податки (збори) до бюджетів та державних цільових фондів - це обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня або цільового фонду, здійснювані платниками податків на умовах, що визначаються законодавством України про оподаткування» [74, с. 18].

Також, на наше переконання має певну зацікавленість з цієї групи учених і визначення податків, що пропонується М.Т. Мараховською, зокрема на її думку податки - це «обов'язкові платежі, що стягуються державою у відповідності з податковим законодавством з юридичних і фізичних осіб на основі обов'язковості, безоплатності, безповоротності до бюджету та державних цільових фондів для фінансування потреб держави» [38, с. 8].

Друга ж група вчених розглядає трактування податку як свого роду «гаранта» виконання державою своїх функцій. Відповідно, наприклад Ю.В.

Чередніченка, «матеріальний зміст податків полягає в тому, що вони є частиною новоствореного продукту, який в процесі його розподілу та перерозподілу в обов'язковому порядку і безповоротно мобілізується на користь держави для виконання покладених на неї функцій» [74, с. 9].

Наступним прикладом приведемо визначення Я.В. Янушевича, що «податок - це обов'язковий, індивідуально безеквівалентний, регулярний і законодавчо встановлений державою грошовий внесок, сплачуваний особами, визнаними його платниками, для фінансового забезпечення діяльності держави щодо виконання нею відповідних функцій» [78, с. 8].

Трохи схожого погляду дотримується і Є.О. Литвиненко, що охарактеризовує податки як «законодавчо оформлену, примусову форму отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою, перш за все, її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку» [36, с. 5].

В іншому напрямку, зокрема системно, розглядають аналізоване трактування В.М. Мельник та Р.П. Жарко. Зокрема В. Мельником пропонується розглядати під податками «систему примусових та індивідуально-безеквівалентних платежів, що стягуються за встановленими правилами з юридичних та фізичних осіб на користь держави з метою забезпечення суспільних благ та не мають характеру покарання» [40, с. 10].

В свою чергу Р. Жарко вказує, що «податки - це система економіко-правових відносин з приводу перерозподілу створеного продукту, у ході яких провадиться вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави для її забезпечення і вторинного перерозподілу на користь окремих юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби» [25, с. 7].

Отже, ми виявили, що вихідною теоретичною категорією для характеристики податкового регулювання є саме податки. Відповідно до соціально-економічної природи та функцій податки наділені потужними регулюючими властивостями. На думку вітчизняних науковців, податки

виконують дві основні функції - фінансову та розподільчо-регулюючу [29, с. 26-31]. Саме завдяки реалізації останньої за допомогою зміни елементів податку держава може регулювати пропорції вартісного розподілу внутрішнього валового продукту і впливати на соціально-економічні процеси в державі.

Далі перейдемо до трактування поняття «регулювання». Зокрема у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» поняття «регулювання» характеризується як «...за значенням регулювати». Відповідно це дієслово має два таких означення: [19, с. 1207]:

- «впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підпорядковувати його відповідним правилам, певній системі»;
- «.домагатися нормальної роботи машини, установки, механізму і таке інше, забезпечуючи злагоджену взаємодію складових частин, деталей».

Для характеристики регулювання щодо нашого дослідження слід застосовувати перше визначення, на якому й базується трактування податкового регулювання.

Податковим регулюванням у вище вказаному джерелі називають заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових пільг, відрахувань до бюджету та інше. Із даним трактуванням можемо погоджуватися тільки частково. Податкове регулювання здійснюється через заходи непрямого впливу, які спрямовані на економічні та соціальні процеси. Такий непрямий вплив здійснюється здебільшого через вплив на прибутковість суб'єктів господарювання, доходи та споживання громадян. І саме в цьому разі відбувається поєднання регулюючої функції податків із фінансовою. У другій частині визначення йдеться про інструментарій податкового регулювання, який, висвітлено хаотично і неповно. Насамперед незрозуміло, що називають зміною податків. Якщо це стосується їхнього переліку, то податкові пільги і відрахування до бюджету неповною мірою характеризують регулюючі елементи податку, якщо елементів податку, що є

логічним, то незрозуміло, для чого окремо виділяти податкові пільги.

В іншому довідковому словнику - «Глосарії бюджетних термінів» - податкове регулювання визнається як сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок зниження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств і непрямих податків [83]. Але ж вплив податкового регулювання здійснюється не тільки на виробництво. За допомогою податків можна регулювати сферу послуг та інші напрямки соціально-економічного розвитку держави. Податкове регулювання діє не тільки через зміну норми вилучення до бюджету. Елементом податкового регулювання може бути також зміна терміну сплати податку у вигляді відтермінування й розтермінування податкових зобов'язань, що не передбачає зміни обсягу сплати податку. Обмеженням у цьому визначенні є й інструментарій податкового регулювання, який зводиться до ставок податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств і непрямих податків. За такого розуміння упускаються інші елементи податку (податкові пільги, визначення платників податків, об'єктів оподаткування тощо) та не беруться до уваги окремі податки, які можна зарахувати до прямих.

Визначення терміну податкового регулювання міститься також й у фахових наукових виданнях. Так, наприклад О. Василик говорить, що податкове регулювання має подвійну природу. З одного боку, це специфічна форма суспільних відносин, що виникають між платниками податків і державою в процесі перерозподілу національного доходу, а з іншого - метод непрямого впливу держави на економіку, політику, соціальну сферу засобами податкового законодавства, податкового планування, податкової системи [81]. На нашу думку, в даному підході дещо хаотично визначено інструментарій податкового регулювання.

Також, ми хочемо додати, що наприклад В. Гланц розглядає податкове регулювання як один із найбільш мобільних елементів податкового

менеджменту, основу якого становить система економічних заходів оперативного втручання в процес виконання податкових зобов'язань. Це передбачає цілеспрямовану діяльність суб'єктів податкового менеджменту щодо впливу на економіку, її окремі сфери, галузі та сегменти, а також на соціальну сферу з використанням податкових методів та інструментів [82]. Підхід до характеристики податкового регулювання з точки зору податкового менеджменту теж заслуговує уваги. Проте таке регулювання здійснюється тільки заходами оперативного втручання, оскільки держава може регулювати соціально-економічний розвиток суспільства й у процесі реалізації стратегії податкової політики на довгостроковий період.

Як відзначає Т. Єфименко, податкове регулювання за допомогою властивих йому методів і важелів дає змогу досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління [24, с. 9].

Також маємо відзначити таких вчених як Н. Жарко, Н. Заєць та І. Фокіна розглядають податкове регулювання з точки зору податкової системи та податкового механізму. Відповідно Н. Жарко трактує, що податкове регулювання - це такий комплекс дій державних органів, що спрямований на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних й економічних цілей [25, с. 8]. У цьому визначенні вказується на спрямування дій органів державної влади на податкову систему і податковий механізм. Однак вплив має бути спрямований насамперед на суб'єктів господарювання за допомогою податкової системи. А у трактуванні Н. Зайця впливає поняття «оперативне втручання у хід виконання податкових зобов'язань» [27, с. 21]. Інше ж розуміння податкового регулювання наводиться І. Фокіною, яка відзначає, що податкове регулювання економіки як основний елемент податкового механізму є основою

довготермінових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання.

Трактування ж Ю. Іванова окреслює податкове регулювання як свідомий, активний і цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Вказане визначення найбільш вдало описує процес податкового регулювання, оскільки в ньому акцентовано увагу на головних його параметрах і водночас воно позбавлене зайвих, неістотних характеристик окремих складових досліджуваного процесу. Саме таке розуміння податкового регулювання доцільно взяти за основу поняття «податкове регулювання інноваційних процесів» [29, с. 34].

Далі також додамо інші трактування цього терміну:

- «Податкове регулювання є системою особливих заходів в області оподаткування, спрямованих на втручання держави в ринкову економіку відповідно до прийнятої їм концепції економічного зростання».

- «Податкове регулювання - заходи непрямої дії на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни виду податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, пониження або підвищення загального рівня оподаткування, відррахувань до бюджету».

- «Податкове регулювання - система спеціальних заходів в області оподаткування, спрямованих на втручання держави в ринкову економіку відповідно до прийнятої урядом концепції економічного зростання».

Наведені всі вище вказані терміни податкового регулювання дозволяють виявити головні його ознаки, а саме:

- припускає наявність чіткою макроекономічної стратегії розвитку економіки;

- характеризується дією на інвестиційний попит і пропозицію через механізми непрямого оподаткування і надання податкових пільг інвестиційного характеру;

- визначається безперервним і відносно постійним в часі характером застосування;
- чинить вплив на соціальну сферу (екологія, соціальна інфраструктура тощо), розвиток перспективних видів економічної діяльності і малорентабельних, але життєво необхідних сфер виробництва і послуг, що активно впливають на структуру громадського відтворення.

Прискорення динаміки розвитку суспільних відносин, складна їх архітектура та взаємовплив зумовлює значну взаємозалежність між оподаткуванням і соціально-економічним розвитком людства. Податкове регулювання в межах таких відносин спрямоване на покращення економічного середовища шляхом спрощення правил оподаткування. Це може бути скасування податків, які мають незначну фіскальну роль і призводять до значних витрат платників на їх адміністрування.

Незважаючи на розрізненість підходів до трактування податкового регулювання в розвинутих країнах, країнах, які розвиваються або мають перехідну економіку, все ж таки треба виділяти його загальні тенденції останніх років, що притаманні майже всім країнам світу й зумовлені наростаючою глобалізацією економічних і соціальних відносин:

- скорочення кількості податків на міжнародну торгівлю та їх фіскального тиску на платників;
- скорочення невідповідності фіскального тиску податків на індивідуальні й корпоративні доходи;
- активізація податкового стимулювання розвитку країн на інноваційно-інвестиційній основі;
- наростаючий глобальний інтерес до податків з єдиною ставкою оподаткування (flat tax) [67, с. 236].

Дослідження сучасних тенденцій податкового регулювання дає можливість зробити висновок, що регулювання останнім часом змінюється від локального: в межах окремих країн (макроекономічний рівень) чи галузей на-

родного господарства (мезорівень), до глобального застосування (міжнародний рівень), значно розширився інструментарій та зросли ефекти його впливу на мікро- та нанорівнях (рис. 1).

Сьогодні в умовах нестабільного макро- та мікросуспільного середовища рішення у сфері податкового регулювання як ніколи раніше тісно корелюються із державною політикою збалансування державних фінансів, економічними і соціальними програмами, які реалізує держава. Від ефективності й оперативності податкового регулювання шляхом використання його фіскального, економічного та соціального потенціалу залежить не лише державний добробут в цілому, але й індивідуальний, який передбачає задоволення потреб кожного члена суспільства, а ефективна податкова політика дозволяє віднайти оптимальний баланс між індивідуальними й суспільними інтересами [67, с. 236].

Розглядаючи сутність податкового регулювання можна виділити відповідні рівні податкового регулювання соціально-економічного розвитку суспільства.



Рис. 1. Рівні податкового регулювання соціально-економічного розвитку суспільства [67, с. 236].

Уряд, що проводить податкове регулювання, має досягати певних цілей:

від збільшення податкових доходів до покращення правил регулювання, якими керуються платники податків при розрахунку й сплаті податків.

Комплексна система цілей сучасного податкового регулювання має будуватися з урахуванням ієрархії домінантних потреб суспільного розвитку і обов'язково враховувати фінансову природу та призначення податків.

Виходячи із зазначеного та враховуючи глобальні потреби людства, головною метою податкового регулювання має бути забезпечення оптимального соціально-економічного розвитку суспільства. При забезпеченні стратегічних потреб суспільства виділяється фіскальна, економічна й соціальна ціль податкового регулювання.

Враховуючи стратегічні потреби суспільства та беручи до уваги домінуюче фіскальне призначення податків, метою податкового регулювання в першу чергу - це забезпечення уряду доходами, які необхідні для фінансування необхідних суспільству витрат. У стратегії податкового регулювання ця мета є пріоритетною (мета першого порядку) та включає, для прикладу:

- забезпечення Зведеного та Державного бюджету України податковими доходами, виходячи із суспільних потреб;
- зменшення тіньової економіки за рахунок покращення сплати податків на базі побудови оптимального оподаткування платників податків;
- збільшення частки податків у бюджетних доходах, не допускаючи надмірного податкового тиску;
- зміцнення державних фінансів за рахунок збільшення розмірів податкових доходів;
- удосконалення структури системи оподаткування, підвищення рівня сплати бюджетоутворюючих податків тощо.

Податкова політика, виконуючи своє першочергове завдання, забезпечує уряд доходами, які в подальшому використовуються на фінансування суспільних товарів і послуг. Податкові надходження дозволяють отримувати державі, яка є виразником волі і бажань своїх громадян, фінансові ресурси для

реалізації суспільно визначених цілей і завдань. Оскільки ця мета є центральною, то роль податкової системи в регулюванні економічної поведінки платників податків, здійсненні перерозподілу їхніх доходів, визначенні напрямків соціально-економічного розвитку

Отже, ми приходимо до висновку, що сучасне оподаткування, будучи невід'ємним і незамінним атрибутом державності, покликане забезпечувати уряд фінансовими ресурсами, здійснювати корекцію ринкових спотворень. Враховуючи часткову втрату ефективності грошово-кредитних важелів, окремо варто виділити його зростаючу останнім часом роль як інструменту макро- та мікроекономічної стабілізації. Саме високорозвинені країни помітно еволюціонували від традиційного використання податків лише як фіскальних інструментів до нового його призначення - впливу на економічне зростання, монетарну стабільність, повну зайнятість, регулювання інфляції, економічну поведінку платників податків.

В ієрархії цілей податкового регулювання економічні цілі мають бути на другому місці після фіскальних, що в подальшому дозволяє вирішувати й соціальні проблеми в суспільстві. Оподаткування дозволяє регулювати розміри внутрішнього валового продукту, обсяги виробництва, інфляцію, сукупне споживання, заощадження й пропозицію, розвиток підприємницької діяльності. Сучасне податкове регулювання передбачає спрощення правил оподаткування, забезпечення прозорості в даному процесі, збільшення інвестиційної активності, зменшення тіньової економіки та стимулювання виробничої модернізації економіки, зайнятості населення й розвитку бізнесу. Економічні цілі податкового регулювання також включають зменшення часу і витрат на адміністрування податків контролюючими органами й бізнесом, встановлення якомога нижчих податкових ставок податків для їхніх платників з урахуванням бюджетних інтересів [67, с. 239].

Податкова компонента має посідати важливе місце у стратегії регулювання розвитку країни. Це твердження має багатовікову історію, адже

ще відомий середньовічний мусульманський економіст-мислитель Ібн Хальдун відмічав, що надмірне оподаткування було значною перешкодою для здійснення економічної діяльності [103, с. 61].

Треба також відзначити, що регулювання економічного розвитку податковим інструментарієм може відбуватися за рахунок:

- коригування напрямків вкладення приватних інвестицій, відповідно до стратегії розвитку через зміну податкових ставок, надання податкових пільг;
- податкового стимулювання розширення виробництва та збільшення робочих місць;
- створення умов для підвищення норми заощадження і накопичення приватного капіталу з метою їх подальшого запозичення урядом і збільшення інвестування отриманих ресурсів в економічний розвиток.

Звичайно, що тільки одне оподаткування не створює передумови для покращення економічної ситуації в країні. Важливими є й інші чинники, такі як політична і економічна стабільність, доступ до кредитних ресурсів, наявність кваліфікованої робочої сили тощо.

Регулювання належить до однієї з найдавніших функцій держави, і сьогодні воно глибоко проникло в економічні та соціальні процеси у суспільстві. Історично склалося так, що регулювання акцентувало увагу на економічній складовій суспільних відносин, але нові проблеми суспільного розвитку соціального характеру доповнили регулювання і соціальним блоком. Сучасні тенденції оподаткування в багатьох країнах світу засвідчують все ширше врахування соціальних інтересів [67, с. 239].

Соціальні цілі податкового регулювання є важливими та знаходять свій прояв у:

- перерозподілі доходів і багатства через прогресивне оподаткування, встановлення податків на багатство і спадщину;
- збільшенні рівня освіти в країні, покращенні здоров'я нації, підвищенні забезпеченості житлом шляхом регулювання розміру податкового кредиту;

- підвищенні доходів соціально-незахищених верств населення, надаючи їм право використовувати податкові соціальні знижки.

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

Залежно від способів дії державне податкове регулювання розподіляють на дві сфери: податкове стимулювання і податкова заборона. Податкове стимулювання має на увазі застосування політики низьких податків, оптимізацію складу і структури системи податків, рівня податкового навантаження і ставок окремих податків, використання системи податкових пільг (надання податкових пільг і преференцій). Метою податкового стимулювання є дія на економіку в цілому, окремі її сфери, види економічної діяльності і соціальні процеси, а також на економічну поведінку платників податків. Основною формою прояви податкового стимулювання є податкові пільги.

Менш поширеною сферою державного податкового регулювання є податкова заборона, оскільки покликана стримувати розвиток окремих видів економічної діяльності та їх інвестиційну активність, переважно в цілях недопущення кризи надвиробництва, що рідко трапляється в сучасній вітчизняній економіці. На практиці податкова заборона проявляється в застосуванні політики високих податків з використанням в цілому і вибірково високих податкових ставок, збільшенням переліку податкових платежів, з відміною податкових пільг тощо.

Податкове регулювання здійснюється державою при використанні прямих і непрямих податків, але, слід уточнити, що межа між цими двома видами податків умовна і залежить від можливостей перекладення цих податків у ціну продукції (послуг). Наприклад, прямий за визначенням податок на

прибуток підприємств за умови перекладення його в ціну стає непрямим, а опосередкований по визначенню податок на додану вартість при неможливості включення його в ціну стає прямим податком [79, с. 221].

Проаналізувавши вище приведені поняття, варто зробити узагальнений висновок, що податкове регулювання відповідно до філософського розуміння понять є процесом, який відбувається в результаті наявності у категорії «податок» регулюючої функції як явища. Насамперед у трактування «податкове регулювання» має бути відображено такі складові: суб'єкт, який здійснює регулювання; інструментарій, за допомогою якого здійснюється регулювання; об'єкт, на який спрямовується регулювання; результат, якого слід досягти у процесі здійснення податкового регулювання. Суб'єктом податкового регулювання може бути лише держава в особі органів законодавчої та виконавчої влади, оскільки податок є винятково атрибутом держави. Інструментарій податкового регулювання пов'язаний із самим податком і його елементами. Проте важливо зазначити, що податкове регулювання не є лише статичним процесом щодо встановлення податків. Це динамічна діяльність держави, яка передбачає як встановлення, так і зміну податків, їхніх елементів відповідно до тієї соціально-економічної ситуації, що склалась у державі. Такі зміни мають забезпечити вирішення як тактичних, так і стратегічних завдань держави. Відповідно інструментарієм податкового регулювання вважають засоби та інструменти податкової політики, оскільки остання є процесом встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави [29, с. 80].

Отже, маємо також узагальнити, що податкове регулювання здебільшого здійснюється через вплив на прибутковість підприємств, доходи громадян і на процес споживання, тобто воно пов'язане з економічними основами діяльності юридичних і фізичних осіб. Суб'єктами податкового регулювання загалом є учасники економічних відносин - юридичні та фізичні особи.

Мета податкового регулювання може розрізнятися. Вона може бути спрямована на підвищення ділової активності, збільшення припливу інвестицій, зниження інфляції, збільшення або зменшення обсягів споживання тощо. Загалом вище перелічене можна охарактеризувати як соціально-економічний результат. Саме досягнення таких результатів передбачає держава у процесі здійснення податкового регулювання, а останні можуть виражатися як у збільшенні, так і в зменшенні певних показників.

Отже, податкове регулювання - це сукупність відносин фінансового характеру, які виникають при використанні регулюючими інституціями юридично визначеного податкового інструментарію, маючи на меті досягнення бажаної та зміну діючої поведінки платників податків, що дозволяє досягти в довгостроковій перспективі певних цілей соціально-економічного розвитку суспільства або ж у короткостроковій - бажаної поведінки платників податків.

1.2. Форми і методи податкового регулювання

Сучасний механізм податкового регулювання - це сукупність організаційно-правових норм, принципів, методів і форм, суб'єктів і об'єктів державного регулювання податкових відносин через систему різноманітних інструментів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства.

Податкове регулювання є одним з напрямків державного фінансового регулювання і являє собою процес цілеспрямованого і послідовного застосування державою форм і методів податкового впливу на суб'єктів господарювання, з метою здійснення впливу на макроекономічну рівновагу і поступальний розвиток економіки на кожному конкретному етапі її функціонування. Формами податкового регулювання є пряме і непряме оподаткування.

Методи податкового регулювання – це сукупність способів і прийомів

впливу на діяльність платників податків та економіку держави в цілому за допомогою таких інструментів як податкові ставки, податкові преференції і пільги, податкові санкції, декларування доходів, спеціальні податкові режими, податкові канікули, знижки, вилучення, податкові кредити і так далі.

У практичній діяльності користуються чималою кількістю методів податкового регулювання наприклад: змінюють склад і структуру системи податків, замінюють один із способів чи форм оподаткування іншим, змінюють і диференціюють ставки податку, змінюють податкові пільги і знижки, переорієнтують їх по напрямках, об'єктах і платниках, повно або частково звільняють від податків, відстрочують платежі або анулюють заборгованість, змінюють сфери поширення податку та інші методи.

Також, основні методи податкового регулювання можна розділити на загальні та спеціальні.

Загальні це такі як: управління, інформування, консультування, надання пільг, контролювання, примушування.

Спеціальні: регулювання співвідношення прямого і опосередкованого оподаткування; податкові повноваження різних рівнів; податкове навантаження по видах економічної діяльності; введення податкових пільг або їх відміна; диференціація податкових ставок.

Методи податкового регулювання, як і методи інших форм впливу держави на економічні процеси в суспільстві, також можна поділити на 3 групи:

- правова група, яка передбачає розробку законодавчих та інших нормативно-правових актів для створення єдиних для усіх платників податків умов нарахування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), обґрунтованого надання податкових пільг та особливих умов оподаткування з метою стимулювання розвитку визначених видів та сфер економічної діяльності, територій країни або поліпшення умов життєдіяльності окремих прошарків населення держави тощо;

- адміністративна група, яка передбачає та встановлює порядок застосування і проведення заходів з метою контролю за дотриманням законодавчо закріпленого порядку нарахування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), включають застосування усіх видів відповідальності (кримінальної, адміністративної та фінансової) за порушення норм податкового законодавства;

- економічна група, яка передбачає застосування економічно-стимулюючих заходів, зокрема таких, як: податкові пільги, відтермінування сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), розстрочка сплати та реструктуризація податкового боргу тощо, створюють можливості для збільшення суми коштів, що залишаються в розпорядженні господарюючих суб'єктів та дають можливість спрямовувати додаткові ресурси у розвиток бізнесу та поліпшення матеріального стану домашніх господарств та окремих фізичних осіб.

Отже, до найзагальніших поширених методів податкового регулювання, які успішно використовуються у всіх країнах відносять:

- інвестиційний податковий кредит;
- вибір і встановлення ставок оподаткування;
- відстрочення податків і зборів;
- податкова амністія;
- міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування;
- податкові канікули;
- податкові відрахування.

Відповідно, форми податкового регулювання поділяють на форми прямого та форми опосередкованого впливу [46, с. 2].

Методи податкового регулювання представляють можливість проведення податкового регулювання на практиці за допомогою таких способів, які умовно поділяються на дві взаємопов'язані сфери: податкові пільги та податкові санкції. Оптимальне поєднання застосування цих заходів дозволяє в

кінцевому підсумку розраховувати на результативність податкової політики.

Інструменти податкового регулювання досить активно використовуються державами при розгортанні та подоланні наслідків фінансових криз. Яскравим прикладом може служити і наша країна, яка на тлі загострення зовнішньополітичної кризи відчуває економічний спад і не раз стояла на краю фінансової кризи. Головним чином, у таких скрутних ситуаціях, держави використовують арсенал інструментарію податкового регулювання – податкові преференції, збільшення чи зменшення розміру ставок податків, скасування окремих механізмів справляння податків, які спричинили або можуть дестабілізувати підприємницьку активність.

Отже, ті форми та методи податкового регулювання які існують на даний час, вони направлені в першу чергу на стимулювання активності платників податків і унеможливлення ухилення від сплати податків, шляхом використання обмежень закладених у Податковому кодексі України, існуючий арсенал пільг і преференцій носить точковий характер, який не завжди дозволяє суб'єктам господарювання скористатись існуючими звільненнями, оскільки механізм підтвердження права на отримання пільги досить складний і вимагає доведення правоти контролюючим органам. Часта зміна механізмів справляння податків і частота маніпулювання розмірами податкових ставок практично знищують довіру бізнесу до держави, а існуючі інструменти податкового регулювання носять суто дискримінаційний характер.

Таким чином, реалізуючи заходи податкового регулювання та змінюючи механізм справляння прямих податків, держава має можливість впливати на собівартість виробництва товарів і послуг та змінювати величину чистого прибутку суб'єктів господарювання. Вносячи зміни до порядку нарахування та сплати непрямих податків, держава прямо впливає на витрати споживачів товарів і послуг та на обсяги споживання.

1.3. Організаційно-правові основи податкового регулювання в Україні

Здійснення ефективної податкової політики займає вагомe місце у процесі фінансового регулювання економічного розвитку країни. Основні напрями податкової політики визначають відповідні обсяги та структуру доходів бюджету, які впливають на економічне зростання, структурні перетворення у галузях економіки, розвиток людського капіталу. Виважений підхід щодо оподаткування, формування доходів бюджету є важливою передумовою активізації підприємницької діяльності.

Система оподаткування заслуговує відповідної уваги виходячи з необхідності підвищення ефективності формування та управління фінансовими ресурсами держави в умовах їх обмеженості. З метою посилення позитивного впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток суспільства потрібно вживати заходи, спрямовані на підвищення рівня ефективності системи оподаткування, удосконалення механізму адміністрування податків, забезпечення здійснення дієвого податкового контролю. Використання регуляторного потенціалу системи оподаткування потребує подальшого дослідження взаємозв'язку рівня податкового навантаження і соціально-економічних процесів [60, с. 154].

Державне податкове регулювання - це заходи цілеспрямованого економічного законодавчого впливу держави на виробничо-економічні, соціальні процеси через систему регульованого оподаткування: зміна видів податків, податкових ставок; надання податкових пільг; регулювання загального рівня оподаткування, відрахувань у бюджет. Зниження податків може стимулювати вітчизняне виробництво, сприяти розвитку окремих видів економічної діяльності, впливати на рівень матеріального добробуту різних категорій населення [23, с. 62].

На початку треба відзначити, що згідно зі ст. 3 Податкового кодексу України: податкове законодавство України складається з 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 митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами з питань митної справи); 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 цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору [2].

Таким чином, поняття «законодавство» охоплює закони України; чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; постанови Верховної Ради України; укази Президента України; декрети і постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в межах їхніх повноважень і відповідно до Конституції та законів України.

Отже, стосовно відносин оподаткування, які відповідно і складають організаційно-правові основи податкового регулювання в Україні, законодавець включив до податкового законодавства такі акти:

1. Конституцію України. Найбільш головні положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади та управління, загальні принципи оподаткування і так далі).

Законодавчі акти інших галузей права в основному стосуються або деяких аспектів податків, або додаткових ознак, які характеризують правовий механізм окремого податку чи збору. Водночас навряд чи безумовним є подібне положення Податкового кодексу України. Коли йдеться про склад податкового

законодавства, то зрозуміло, що його мають становити цілісні акти, а не окремі витяги (статті або розділи) із них. Конституція України містить низку норм-принципів, які визначають фундамент законодавчого впливу на податкові відносини і містять приписи, на які має спиратися все податкове законодавство. Проте це не дає підстав визначити Конституцію України як податковий закон. Саме тому слід урахувувати, що у регулюванні податкових відносин беруть участь лише деякі статті Конституції України [11, с. 78].

Загальновідомо, що сплата податків є конституційним обов'язком платників. Такий обов'язок виникає із закону, а не із договору, має публічно-правовий характер і не залежить від волевиявлення платника податку. Статтею 67 Конституції України передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно до ч. 2 ст. 67 Основного Закону України всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [1].

Зауважимо, що Конституція України, припис якої є основою податкових правовідносин, покладає обов'язок сплатити податок, але не досить чітко його встановлює. Аналіз ч. 1 ст. 67 Конституції України показує, що не коректним є слово «кожен», адже податковий обов'язок характерний не тільки фізичним особам, але і юридичним. Не досить вдалим є формулювання і ч. 2 ст. 67 Конституції України, бо податковий обов'язок спрямований не лише громадянам, а всім фізичним особам, які перебувають на території України (громадяни, іноземці, особи без громадянства). Вважаємо, що зміст ст. 67 Конституції України доцільно переглянути та дати більш зрозуміле трактування.

Відповідно до ст. 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України [1]. Отже, і податки, і збори можуть встановлюватися лише законами України, тобто вони встановлюються державою в односторонньому порядку і завжди у формі

Закону. Принцип встановлення податків виключно законами включає в себе два аспекти: 1) встановлення податків повинне здійснюватися компетентними органами державної влади; 2) встановлення податків повинне здійснюватися тільки у встановленій формі - законами. Конституція України не допускає справляння податку на підставі указу, постанови, розпорядження тощо.

2. Чинні міжнародні договори України, якими регулюються питання оподаткування. Ця складова податкового законодавства розглядається в конституційній редакції. У ст. 9 Конституції України йдеться не просто про чинні міжнародні договори, а про чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [1]. Пункт 3.2 ст. 3 Податкового кодексу закріплює традиційний припис переважання норм міжнародного договору над нормою закону України [11, с. 78].

3. Податковий кодекс України виступає головним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. В цьому акті поєднуються матеріальні та процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів.

Вихідним актом, який безпосередньо спрямовано на регулювання податкових відносин, безсумнівно є Податковий кодекс України. Згідно із ст. 1 «Сфера дії Податкового кодексу України»: Податкового кодексу України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік і податків та зборів, що справляються в Україні, і порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права і обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2].

4. Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митних операцій з переміщення товарів через митний кордон України (закони з

питань митної справи).

5. Нормативно-правові акти, прийняті на підставі і на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи. До такої законодавчо визначеної категорії актів податкового законодавства належать як закони (крім законів з питань митної справи), так і підзаконні нормативно-правові акти. Згідно зі ст. 117 Конституції України Кабінет Міністрів у межах своєї компетенції видає постанови і розпорядження, які є обов'язковими до виконання [1]. На підставі цих нормативно-правових актів реалізуються повноваження Кабінету Міністрів України стосовно забезпечення економічної самостійності України, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики (фінансової, цінової, інвестиційної та податкової), виконання Конституції і законів України, актів Президента України.

6. Рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийняті відповідно до Податкового кодексу України [11, с. 79].

Певними повноваженнями наділені органи місцевого самоврядування у сфері оподаткування. Матеріальною та фінансовою основою місцевого самоврядування є поряд з іншими складовими доходи місцевих бюджетів, які надходять в управління місцевих рад. Повноваження місцевих рад у галузі оподаткування деталізує Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні». Виключною компетенцією сільських, селищних та міських рад є встановлення місцевих податків і зборів та затвердження ставок земельного податку відповідно до Податкового кодексу України, прийняття рішень щодо надання відповідно до чинного законодавства пільг за місцевими податками та зборами, а також земельним податком. Виключно на пленарних засіданнях міських рад (міст з районним поділом) установлюються нормативи централізації коштів від земельного податку на спеціальних бюджетних рахунках районів міста. Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» закріплено й вельми цікаву конструкцію, яка на сьогодні не

застосовується, але дуже широко використовувалася за часів радянської влади. Згідно зі ст. 1 зазначеного Закону на рівні територіальних громад може використовуватися самооподаткування як форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру. Навряд чи цей припис може бути життєздатним, бо такий підхід не може бути узгоджений зі ст. 6 Податкового кодексу України. По-перше, не можна справляти обов'язкові примусові платежі (податки та збори) на добровільній основі. По-друге, виходячи із положень закону, справляння таких платежів повинно мати цільову спрямованість, тоді як податок відрізняється нецільовим характером.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз сучасної системи оподаткування в Україні

Ідеальна податкова система не функціонує в жодній країні світу. Це пояснюється тим, що просто не існує моделі ідеальної податкової системи, яка позбавлена будь-яких недоліків. Громадяни країни завжди незадоволені тим, що повинні сплачувати податки, але оскільки держава не в змозі ефективно функціонувати за відсутності податкового механізму, вона повинна створити такі умови, які не будуть руйнівними для добробуту агентів. Адже податки - це одна із форм вирівнювання доходів юридичних і фізичних осіб з метою досягнення соціальної справедливості й економічного розвитку. Тому теоретики й практики працюють над тим, аби створити таку податкову систему, яка б забезпечила оптимальне конкурентне середовище для бізнесу, й одночасно була ефективним фіскальним інструментом [68, с. 142].

Податкова система є важливим інструментом впливу держави на показники соціально-економічного розвитку країни. Ефективність його використання залежить від того, наскільки чітко та адекватно застосовуються певні методи та інструменти податкового регулювання економіки, а також від того чи в логічній послідовності з дотриманням ключових принципів реалізуються певні його етапи.

Як правило, податкова система України розуміється як «сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що запроваджуються і справляються на території держави» [48, с. 209], «які взаємно пов'язані між собою та органічно доповнюють один одного, але мають різну цілеспрямованість» [20, с. 116]. Деколи її розуміють як «систему податків», хоча з цього приводу у О. А. Музики-Стефанчук є слушні зауваження, що «про таку систему слід вести мову в межах системи оподаткування, що є значно

ширшим поняттях, ніж «податкова система» [43, с. 91].

Найбільш ґрунтовне визначення подав Л. М. Чернелевський, визначаючи податкову систему України як сукупність загальнодержавних і місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів, стягнутих до бюджетів різних рівнів та у державні цільові фонди, а також принципів, форм їх встановлення, зміни чи скасування порядку їх розрахунку, оплати і стягнення, включаючи організацію роботи з їх контролю [75, с. 9].

Відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України податкову систему України становить «сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку» [2]. Вищенаведеним положенням кореспондує ст. 67 Конституції України, яка встановлює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Варто також зазначити, що одним із базових принципів формування вітчизняної податкової політики є принцип фінансової достатності, який передбачає встановлення податків і зборів (їхньої кількості, величини ставок, податкової бази тощо) так, щоб вони були достатніми для фінансування видатків бюджету [64, с. 29].

Заглибившись в історичне начало формування податкової системи, треба сказати, що після проголошення Україною незалежності почалася кропітка робота зі створення власної податкової системи. Вагомий вклад у розроблення власної концепції системи оподаткування розглянуто у Законі України «Про систему оподаткування», прийнятому Верховною Радою України 25 червня 1991 р. Усі ці підсистеми знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою, їх складають одні структурні елементи: прямі податки, непрямі податки, а також інші податки і збори.

Фактично розвиток вітчизняної податкової системи умовно можна поділити на чотири етапи: 1 етап - 1991-1993 рр., 2 етап - 1994-1999 рр., 3 етап - 2000-2009 рр., 4 етап - 2010 - наш час.

Перший етап пов'язаний із формуванням власної системи оподаткування. У 1991 році набирає чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнодержавних зборів та обов'язкових платежів. У 1994 році ухвалено редакцію Закону України «Про систему оподаткування», яка юридично закріпила зміни «Про систему оподаткування» у 1997 році враховується напрацьований досвід застосування податкової системи. На третьому етапі становлення відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб.

У 1997 році був прийнятий Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про систему оподаткування», у якому була викладена нова редакція Закону «Про систему оподаткування».

Переломним моментом у формуванні власної ефективної системи оподаткування є прийняття Податкового кодексу України, який є початком нового етапу реформування вітчизняної податкової системи. Кодекс прийнято, підписано президентом і офіційно оприлюднено. Але все це лише скромний початок великого періоду. Документ набрав чинності з 1 січня 2011 року [68, с. 142].

З 2010 року прийнято Податковий кодекс України відповідно до якого в Україні стягуються:

- загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі);
- місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Податковий кодекс України у статті 9 до загальнодержавних відносить такі податки та збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата, мито [2].

Місцеві податки і збори, механізм їх стягування і порядок сплати

встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами народних депутатів відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. При цьому комунальний податок, збір за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, збір за дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, збір із власників собак є обов'язковими для встановлення при наявності об'єктів оподаткування чи умов, зв'язаних із введенням цих податків і зборів [96].

Основні місцеві податки і збори - це податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір [2].

Відзначимо, що серед прямих податків достатньо високу питому вагу має податок з доходів фізичних осіб. Практично у всіх країнах він має прогресивну шкалу стягнення та ставки податку коливаються згідно отриманому доходу від 9 до 53%. Фіксована ставка може бути застосована в тих країнах, в яких неналежним чином організоване державне адміністрування податку. Для застосування принципу справедливості більш доцільним буде все ж таки повернення до прогресивної шкали оподаткування в нашій країні. При цьому найменшою ставкою зробити 10%, але нарахування податку здійснювати без сплати та утримань до спеціальних фондів.

Залежно від категорії платників (юридична або фізична особа) усі податки можна поділити на три основні групи: ті, що справляються з юридичних осіб; ті, що справляються з фізичних осіб, та ті, що справляються як з фізичних, так і юридичних осіб (змішані податки). З точки розу податкового регулювання держава при маніпулюванні порядком оподаткування певними групами податків має можливість впливати на показники розвитку юридичних або фізичних осіб.

Податки з юридичних осіб, з точки зору місця, яке вони займають у формуванні фінансового результату суб'єкта підприємницької діяльності, можна поділити на три групи:

- податки, які включаються до ціни реалізації товарів та послуг (податок

на додану вартість, акцизний податок) - держава має можливість впливати на попит на продукцію певних юридичних осіб;

- податки, які включаються до собівартості продукції та послуг (податок на землю, податок на майно) - держава впливає на собівартість продукції, впливаючи відповідним чином на конкурентоспроможність певних товаровиробників;

- податки, що нараховуються залежно від суми фінансового результату та сплачуються з прибутку (податок на прибуток підприємств) - держава має можливість впливати на суму прибутку, яка спрямовується на реінвестування у виробничий розвиток суб'єктів господарювання та на рівень доходів власників їх капіталу [58, с. 98-99].

Виконання основної мети системи оподаткування – це формувати достатню фінансову базу для функціонування держави, що можливо тільки при ефективній взаємодії між органами державної влади та платниками податків. Принципи побудови взаємовідносин між державою та платниками податків, суть та роль системи оподаткування формалізуються у податковій політиці держави, яка належить до виняткових повноважень органів державної влади, та практично реалізуються за допомогою методів та інструментів податкового регулювання [60, с. 61].

Багатьма науковцями висловлюється думка про те, що саме прямі податки є одним з основних інструментів державного регулювання інноваційної діяльності. «Основним податком що виконує регулюючу функцію і що впливає на інвестиційну активність, являється податок на прибуток організацій». «Економістами визнано, що саме прямі податки, а серед них податок на прибуток, містять найбільші потенційні можливості для регулюючої дії на темпи, масштаби і напрями інвестиційної діяльності» [22, с. 83].

Отже, згідно статті 6 ПК України, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [2].

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Отже, сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України. Відповідно податок на доходи фізичних осіб як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства наведено у Додатку А, а податок на прибуток підприємств як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства у Додатку Б.

Отже, вітчизняне законодавство виключає із складу платників податку на прибуток неприбуткові підприємства, установи та організації - це бюджетні установи та громадські об'єднання, творчі та професійні спілки, релігійні організації, благодійні організації тощо. Як правило, діяльність такої категорії платників пов'язана із наданням суспільно необхідних послуг соціального характеру: просвітнього характеру, наукових, благодійних, культурних та інших. Також, норми Податкового кодексу України звільняють від оподаткування прибутки підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю та прибутки, які спрямовуються на підготовку до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему.

З огляду на значну кількість операцій платників податків, що підпадають під об'єкт оподаткування, надзвичайно дієвим та масштабним локальним інструментом податкового регулювання є податок на додану вартість, що відображено у Додатку В.

Серед найважливіших податкових інструментів досліджуваного непрямого податку виділимо ставку - 7%, за якою оподатковуються операції з

лікарськими засобами, а також медичними виробами.

Вітчизняне податкове законодавство дозволяє не включати до об'єкту оподаткування ПДВ, такі важливі з соціальної точки зору послуги та операції, як страхування, співстрахування або перестрахування, загальнообов'язкового державного соціального страхування, недержавного пенсійного забезпечення, виплати заробітної плати, пенсій, стипендій, субсидій, дотацій, постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

Звільнюючи операції з постачання певних товарів і послуг від оподаткування, держава надає можливість значно зменшувати їх вартість для споживачів. Для прикладу, до таких соціально значущих товарів і послуг відносяться продукти дитячого харчування та товари дитячого асортименту для немовлят, послуги із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв, послуги з проживання учнів або студентів у гуртожитках, легкові автомобілі для інвалідів, послуги з охорони здоров'я, послуги з поховання, надання благодійної допомоги тощо.

Інший, не менш важливий непрямий податок, який є інструментом сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства - це акцизний податок, який відображений у Додатку Г.

Одне із завдань акцизного податку полягає у збільшенні вартості «суспільно шкідливих» товарів (спирт, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби та інші) і таким чином зменшенні обсягу їх споживання. Такі товари можуть шкодити здоров'ю та навколишньому природному середовищу.

Водночас, на особливо шкідливі товари (продукти із вмістом спирту етилового неденатурованого та з вмістом спирту етилового 8,5 відсотка об'ємних одиниць та більше, вживанні транспортні засоби, на транспортні засоби із великим робочим об'ємом циліндрів тощо) встановлюються

підвищенні ставки акцизного податку.

Екологічний податок, виконуючи фінансову, контрольну та регулюючу функції, здатен впливати на соціальний розвиток суспільства. Він, належачи до податку Пігу, є фінансовим інструментом впливу на економічну діяльність, яка генерує негативні побічні наслідки для суспільства, що відображено у Додатку Г.

Визначаючи на законодавчому рівні платників даного податку та об'єкти оподаткування, держава, через механізм ставок податку та коригуючі коефіцієнти, може впливати на розміри викидів і скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів тощо.

Рентна плата, поряд із фінансовою функцією, забезпечує раціональне використання природних ресурсів - корисних копалин, лісу, води.

У вітчизняному податковому законодавстві досить широко представлені об'єкти які підлягають оподаткуванню податком на майно - це житлова і нежитлова нерухомість, легкові автомобілі, земельні ділянки.

Майнове оподаткування зорієнтоване на залучення до сплати податків багатих членів суспільства і звільнення бідних або соціально-незахищених верств населення. Прояв соціальної функції в такому оподаткуванні реалізовується через механізми не включення певних об'єктів до оподаткування, зменшення бази оподаткування, надання пільг із сплати та звільнень від оподаткування.

Для України податок на майно є практично новим видом оподаткування, а тому існують не вирішені проблеми у визначенні його об'єктів та бази оподаткування, налагодження дієвої системи обліку платників та об'єктів як рухомого так і нерухомого майна.

Податок на майно як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства нами буде відображено у Додатку Г.

Дослідження вітчизняного механізму податкового регулювання надало

можливість виділити пріоритетні соціальні сфери податкове стимулювання яких сприятиме соціальному розвитку суспільства - це освіта, наука, охорона здоров'я, культура і мистецтво, фізична культура і спорт, соціальне забезпечення.

Уряд, системно використовуючи вітчизняні механізми податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування, має можливість забезпечувати фінансування, стимулювання, обмеження (стримування), підтримку, регулювання розвитку вище зазначених соціальних сфер.

Отже, проведене дослідження надало можливість визначити, що до найбільш дієвих та широко застосовуваних вітчизняних локальних інструментів податкового регулювання відносяться: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, єдиний податок та податок на майно. В інших податках та зборах потенціал регулювання соціальної складової суспільного розвитку є менш вираженим.

Таким чином, нами було виявлено, що найтипівішими сучасними елементами податкового регулювання соціального розвитку суспільства є: платник податку, ставка податку, податкова соціальна пільга, не включення до оподатковуваного доходу об'єкта оподаткування, податкова знижка, звільнення від оподаткування, об'єкт оподаткування, пільга із сплати податку, зменшення бази оподаткування, коригуючий коефіцієнт.

2.2. Моніторинг діючої системи податкового регулювання

Система оподаткування відіграє вагомую роль у досягненні поставлених завдань економічного розвитку країни, виконанні державою відповідних суспільних функцій. Податки як важливий інструмент макроекономічної політики впливають на економічні процеси та суспільні відносини, обґрунтований рівень оподаткування впливає на збереження та прискорення

економічного зростання.

На дієвість системи оподаткування суттєво впливає бюджетно-податкова політика, яка відіграє вагомую роль у формуванні сукупного попиту та досягненні суспільного розвитку. Формування податкових надходжень бюджету повинно здійснюватися із врахуванням циклічності економічного розвитку, необхідності забезпечення достатнього рівня інституційних перетворень економічного середовища, використання дієвих інструментів адміністрування податків [61, с. 155].

Система оподаткування в сучасних умовах являє собою макроекономічний регулятор відтворювальних процесів, спрямований на реалізацію стратегічних пріоритетів соціально-економічного розвитку країни. При адмініструванні податків держава виходить із розуміння необхідності забезпечення фіскальної достатності та соціальної справедливості, отже є важливим встановлення обґрунтованих співвідношень між прямими та непрямыми податковими надходженнями.

Маневруванням податковими ставками, пільгами, змінами умов оподаткування, зміною різних видів податків держава створює умови для прискорення розвитку певних галузей, територій, виробництв, підприємств, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем. Податкова система є досить суттєвим важелем впливу на економіку з метою розвитку її в необхідних напрямках.

Податки в державному регулюванні економіки відіграють дві ролі: по-перше, вони є головним джерелом фінансування державних витрат, а, по-друге, інструментом регулювання. Тому що у задачу державних бюджетних органів входить не тільки обкладання податком джерело прибутків, але й створення тонкого механізму впливу на господарську діяльність [23, с. 62].

Хоча за останні 17 років в Україні було проведено велику роботу з розбудови та вдосконалення податкової системи, вона й досі не повною мірою виконує дві властиві їй функції - фіскальну і регулюючу. Це проявляється, з

одного боку, у нестачі державних доходів, а з другого, - у недостатньому рівні підприємницької та інвестиційної активності в економіці, незадовільних умовах і результатах діяльності підприємств. Тому актуальним залишається формування такої системи оподаткування, яка б забезпечувала достатній рівень державних доходів та сприяла розвитку підприємництва і зміцненню фінансово-економічного стану суб'єктів господарювання.

На підставі аналізу ст. 54 Податкового кодексу (ПК) України [2], можна констатувати, що податкове законодавство за загальним правилом закріплює обов'язок зі сплати податку за платником податків (податковим агентом). В окремих випадках, які є вичерпними, відповідний обов'язок в аспекті визначення суми грошових зобов'язань закріплений за податковим органом.

Враховуючи багатостадійність у процесі обчислення того чи іншого податку (визначення об'єкта та бази оподаткування, вибір ставки податку, застосування податкових пільг, розрахунок суми податку), можна допускати, що платники податків в цілому і представники бізнесу зокрема, обчислюючи податки, наражаються на значні труднощі.

Згідно з результатами рейтингування держав за блоком Paying Taxes-2017, який складається Світовим банком у співпраці з PricewaterhouseCoopers для оцінки якості системи оподаткування бізнесу, Україна посідала 84 місце серед 190 держав. Прогрес нашої держави значний, на відміну від попередніх років, проте порівняно з Катаром і ОАЕ підприємцям в Україні доводиться не лише сплачувати різноманітну кількість податків, а й витратити на це багато часу [99].

Хочемо відзначити, що ст. 54 ПК України суперечить ст. 4 цього кодексу, що потребує нагального регулювання на законодавчому рівні можливості платників податків самостійно обчислювати податки або уповноважувати на це податкові органи.

Також, треба відзначити, що наразі більше половини українських інтернет-користувачів здійснюють грошові перекази в мережі. За результатами

дослідження, проведеного компанією iVOX Ukraine, 59 % українців переводять гроші зі своєї картки за допомогою онлайн-сервісів [104].

Отже, згодом більшість розрахунків (якщо не всі) будуть здійснюватись у безготівковій формі, що потребуватиме внесення змін у чинне вітчизняне законодавство з метою впровадження виключно безготівкової форми сплати податків.

У процесі переходу до інформаційного суспільства у провідних державах світу відбувається реформування механізму податкового регулювання шляхом зниження податкового навантаження, часових витрат на дотримання норм податкового законодавства, а також оптимізації системи адміністрування податків [104].

В Україні, як і в інших державах світу, за було 2010-2018 рр. проведено ряд заходів щодо реформування системи адміністрування податків в цілому та вдосконалення системи електронного оподаткування зокрема.

Наприклад, було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 № 1617-11 (далі - Закон) [4], яким вносяться зміни, що передбачають створення системи електронного адміністрування податку на додану вартість (СЕА ПДВ). З 1 січня 2015 р. ця система почала повноцінно працювати в Україні, не вносячи кардинальних змін у загальні принципи справляння ПДВ, затверджені ПК України, але закріплюючи реформування у декількох напрямках: створення окремих банківських рахунків для платників ПДВ та перехід на електронну звітність з ПДВ.

Для активізації економічного розвитку і структурних зрушень в економіці України недостатньо ефективно використовується податковий механізм та його регулятори. Перешкодою служать недоліки в формуванні податкової системи та суперечності в проведенні податкової політики.

Так, гальмом для досягнення високих темпів росту та здійснення прогресивних структурних зрушень стали велике і нерівномірне податкове

навантаження на платників податку, недостатнє застосування регулюючої, стимулюючої і перерозподільчої функцій та зосередження на фіскальній ролі податків, надвелика частка пільг тощо.

З метою покращення рівня результативності розробки показників дохідної частини бюджету, важливим є аналіз структури та динаміки основних податкових надходжень, визначення рівня їх взаємозалежності з основними макроекономічними показниками.

Важливою умовою посилення впливу системи оподаткування на економічне зростання є розробка та запровадження обґрунтованих методів визначення обсягів і структури доходів бюджету, запровадження дієвого механізму адміністрування податків. Здійснення моніторингу податкоспроможності адміністративно-територіальних одиниць надає можливість отримати інтегральну оцінку податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, що є основою для прийняття дієвих управлінських рішень щодо планування місцевих бюджетів.

Проводячи моніторинг діючої системи податкового регулювання, треба відзначити, що питома вага податкових надходжень зведеного бюджету України у валовому внутрішньому продукті за період 2001-2013 років в середньому становить 22,18 відсотка, у тому числі у 2001-2005 рр. - 19,78 відсотка, 2006-2010 рр. - 22,78 відсотка, 2011-2013 рр. - 25,19 відсотка; відповідний показник податку на додану вартість - 7,79 відсотка, у тому числі у 2001-2005 рр. - 5,65 відсотка, 2006-2010 рр. - 8,89 відсотка, 2011-2013 рр. - 9,55 відсотка; податку на доходи фізичних осіб - 4,59 відсотка, у тому числі у 2001-2005 рр. - 4,38 відсотка, 2006-2010 рр. - 4,69 відсотка, 2011-2013 рр. - 4,80 відсотка; податку на прибуток підприємств - 4,39 відсотка, у тому числі у 2001-2005 рр. - 4,63 відсотка, 2006-2010 рр. - 4,39 відсотка, 2011-2013 рр. - 3,98 відсотка; акцизного податку - 2,00 відсотка, у тому числі у 2001-2005 рр. - 1,76 відсотка, 2006-2010 рр. - 1,88 відсотка, 2011-2013 рр. - 2,62 відсотка [61, с. 155].

Визначено, що при збільшенні питомої ваги податкових надходжень

зведеного бюджету України у валовому внутрішньому продукті на один відсотковий пункт за період 2001-2013 роки приріст реального валового внутрішнього продукту зменшується на 1,28 відсоткових пункти.

На 2014 рік обсяг надходжень з податку на додану вартість до Державного бюджету України було заплановано у сумі 150,0 млрд.грн., що на 17% більше доходів, що фактично надійшли за попередній рік. За січень-жовтень поточного року надходження даного податку склали 109,4 млрд.грн., що у порівнянні з аналогічним періодом попереднього року більше на 3,8 млрд. грн., або на 4%.

Відсутність результативної економічної політики влади протягом 2005-2015 років призвела до вичерпання внутрішніх ресурсів країни через фінансування економічного зростання основних країн-імпортерів України. В результаті у 2015 році національна економіка опинилась на рівні 2004 року по значенню валового внутрішнього продукту та 2002 року - за розмірами капітальних інвестицій. За період 2015-2017 роки валовий внутрішній продукт України скоротився на 28%, що відображено у Додатку Е.

Проаналізуємо також характер темпів росту доходів Зведеного бюджету України та податкових надходжень. Наприклад, протягом 2010-2014 років темпи росту податкових надходжень постійно зменшувалися: так, у 2010-2011 роках темп росту склав 142,7%, а за 2013-2014 роки - 96,3%. При цьому темп росту доходів Зведеного бюджету України також характеризується зменшенням: від 126,7% у 2010-2011 роках до 103,0% у 2013-2014 роках. Основними індикаторами конкурентоспроможності податкової системи країни є загальна кількість податків і зборів, ставки податку на доходи (прибуток) фізичних та юридичних осіб, рівень податкового навантаження, ефективність діяльності податкових органів, стабільність податкового законодавства.

За даними станом на 2015 рік рейтинг складався для економік 178 країн, серед яких в загальному підсумку Україна займає 162 місце та потрапила до категорії країн з репресивною економікою.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що поняття «податкова система» у вузькому сенсі це сукупність податків, зборів, мит та інших платежів стягуваних в установленому державою порядку, а в більш широкому сенсі це поняття трактується як: сукупність податків, зборів, мит та інших платежів стягуваних в установленому державою порядку, а також принципів, форм та методів їх встановлення, змінення, відміни, сплати, стягування.

2.3. Ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету

Роль податків як регулятора економічних процесів постійно зростає в національних економіках. Держава, маніпулюючи податковими важелями, має змогу стимулювати чи обмежувати розвиток окремих суб'єктів господарювання, видів діяльності, галузей, регіонів тощо.

Державне податкове регулювання є найскладнішою частиною загальної системи податкових правовідносин, тому що воно стикається з інтересами не тільки бюджету, а й платників податків. Мета, завдання та зміст податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків, бо цей процес впливає не тільки на стан податкової політики, а й на економічний стан держави. Значення цього складного елементу податкового менеджменту зростає ще й у зв'язку з тим, що він дає змогу зменшити суперечності з фіскальною функцією податків на базі збільшення податкових надходжень до бюджету завдяки розширенню бази оподаткування шляхом впливу на різні сфери господарювання та економіку в цілому.

Найефективнішим напрямом державного податкового регулювання є надання пільг. Податкові пільги дозволяють цілеспрямовано впливати на економічну поведінку платників податків та підтримувати пріоритетні напрямки господарювання [23, с. 61].

Вітчизняна система пільгового оподаткування призводить, на нашу думку, до істотного зростання податкових втрат бюджетних ресурсів держави. Більш того, надання податкових пільг в Україні порушує принцип нейтральності та має деструктивний вплив на макроекономічну і фінансову стабільність.

Загалом, податкова пільга як економічна категорія є дискусійним явищем. Для країн з розвинутою ринковою економікою податкові пільги використовуються, як правило, з метою сприяння розвитку депресивних регіонів. Для країн, що розвиваються, в яких відсутня політична стабільність та має місце низький рівень податкової культури платників, податкові пільги найчастіше є джерелом зловживань, легального уникнення сплати податків, у результаті чого відбувається суттєве зменшення податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. В Україні маємо аналогічну ситуацію [87].

Багатьма науковцями, наприклад Серебрянським Д., Швадченко В., Гурєвим В., Кучерявенко М, Соколовською А., вивчається поняття «податкова пільга», але на сьогодні немає єдиного підходу до визначення цього терміну. На відміну від інших інструментів податкового регулювання, пільги розглядаються як виняток із загальновстановленого порядку оподаткування для певних груп платників, які відповідають встановленим критеріям. Крім того, пільги відрізняються від інших елементних інструментів своєю стимулюючою спрямованістю, тобто не можуть бути використані для податкового стримування [89].

Пільги податкового законодавства публікують у спеціальному нормативному документі - Довіднику пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Станом на 04.07.2018 року діють Довідник № 89/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету та Довідник № 89/2 інших податкових пільг. Дані документи є інформаційною базою, яка дозволяє платникам податків здійснювати процеси податкового планування, а податківцям - здійснювати контроль за

правильністю надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання і своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі. Податкові пільги, використані не за призначенням чи несвоєчасно повернуті, повертаються до відповідного бюджету з нарахуванням пені у відповідному розмірі. Характерними ознаками податкових пільг є:

1) обмежена сфера застосування - кожна податкова пільга прив'язана до відповідного податку, і сфера її застосування обмежена податком, у механізм якого вона вбудована;

2) стимулююча спрямованість - за критерієм призначення всі податкові пільги бувають стимулюючі та підтримуючі. Метою стимулюючих пільг є заохочення дій платників, які спрямовані на вирішення загальнодержавних завдань. Підтримуючі пільги спрямовані на полегшення податкового навантаження для окремих груп платників податків, що має забезпечити більш сприятливі умови оподаткування. За суб'єктами впливу податкові пільги можуть бути поділені на ті, що спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання), та пільги, надані виробникам продукції або суб'єктам підприємницької діяльності, які беруть участь у процесі реалізації товарів, робіт, послуг кінцевому споживачу (стимулювання виробництва та розподілу);

3) регулююча спрямованість - податкові пільги спрямовано на перерозподіл фінансових ресурсів із метою регулювання процесів і пропорцій економічного відтворення;

4) нейтральність - установлення податкових пільг не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків, оскільки порядок і підстави їх надання встановлюються з урахуванням вимог законодавства України про захист економічної конкуренції;

5) екстериторіальність - застосування пільг не має спеціальних обмежень

за територіальною ознакою, вони застосовують на тій території, на якій стягують відповідний податок;

б) мобільність - податкові пільги дають змогу оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулюючий податковий механізм тактичного характеру [88].

Відповідно до Податкового кодексу України, податковою пільгою є 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 особливостей, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [102].

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Практика застосування податкових пільг носить досить суперечливий характер і вимагає зваженого підходу до її реалізації. Так як з однієї сторони податкові преференції - це важливий фінансовий інструмент планування як на макрорівні, так і на рівні держави в цілому. Пільги створюють стимули платникам податків, в тому числі і щодо здійснення відповідних видів підприємницької діяльності. Наявність податкових пільг надає суб'єктам господарювання важелі впливу на своє податкове навантаження, а державі - нові надходження в бюджет. З іншої сторони, податкові преференції призводять до значних втрат бюджету держави, створюють певні дисбаланси в оподаткуванні, як окремих груп платників податків, так і галузей національної економіки. Крім того, застосування податкових пільг звужує податкову базу, впливає на розподіл податкового тягара [81].

Система пільг постійно змінюється у залежності від напрямків податкової

політики та пріоритетів в оподаткуванні певних груп платників податків. Податкові пільги за прямими податками надаються шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки) (для податку на доходи фізичних осіб);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору (для податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств);
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору (для податку на прибуток підприємств);
- г) звільнення від сплати податку та збору (майже для всіх прямих податків) [102].

Найефективнішим інструментом податкового регулювання є надання пільг. Воно являє собою напрям загальної податкової політики держави, націлений на скорочення податкових платежів для певних категорій платників податків. В умовах ринкових відносин пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Податкові пільги є альтернативою субсидій, дотацій та інших окремих інструментів пільгового кредитування. Тому для впровадження податкових пільг слід додержуватися системного підходу, який має забезпечувати зв'язок усіх цих інструментів у єдиний комплекс. Система пільг і привілеїв є своєрідним орієнтиром для юридичних або фізичних осіб під час вибору ними сфери діяльності, форми одержання доходів [23, с. 63].

Застосування податкових пільг має свої специфічні особливості. Платнику податків необхідно враховувати, що пільга - це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, який має три складові: податковий облік, податкову звітність та сплату податку. І, якщо платника може бути звільнено від сплати податку, то обов'язок з обліку і звітності в нього

залишитися.

За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом [2]:

- а) податкового вирахування (знижки);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

Податкове вирахування або знижка - це вид податкової пільги, яка зменшує базу оподаткування на певні розміри. Величина цієї знижки визначається сумою, яка законодавчо виводиться з-під оподаткування шляхом зменшення податкової бази на еквівалентну величину. Шляхом надання такого виду пільг держава стимулює розвиток пріоритетних для суспільства напрямів діяльності господарюючих суб'єктів або деякі категорії населення.

Яскравим прикладом застосування податкової знижки в нашому законодавстві є надання податкової соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб. Це сума, на яку платник податку має право зменшити суму свого загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати [23, с. 64].

Зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку або податковий кредит - вид пільг, при якому звільнення стосується загальної суми податкового платежу, нарахованого для сплати. Порівняно із податковою знижкою, зменшення податкового зобов'язання більш сприятливе для платника, оскільки необхідний до сплати податок зменшується на повну суму наданого звільнення. Ця пільга активно застосовується в іноземній податковій практиці для стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності, підтримки природоохоронних заходів, вирішення соціальних проблем.

Встановлення зниженої ставки податку та збору найбільш поширене при розрахунках податку на прибуток підприємств.

Нульова ставка оподаткування встановлена для тих платників, які

одночасово відповідають двом умовам:

- 1) дохід кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн.,
- 2) нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата найманих працівників не повинна бути меншою двох мінімальних зарплат, розмір якої встановлений законом.

Знижені ставки з податку на прибуток (0, 4, 6, 12, 15 і 20 відсотків) встановлюються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у певних випадках, що розглядаються у Податковому кодексі.

Звільнення від сплати податку та збору - це пільга, що надається суб'єкту оподаткування. Вона має досить широку сферу застосування. Так, окремі категорії юридичних та фізичних осіб не є платниками земельного, акцизного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, мита тощо. Так, тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року, звільняється від оподаткування прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств легкої, суднобудівної, літакобудівної промисловості, підприємств галузі електроенергетики та машинобудування для агропромислового комплексу [63, с. 64].

Перелік податкових пільг визначається Податковим кодексом України та законами України про порядок нарахування і сплати тих чи інших податків і міститься у Довіднику пільг.

Однак, на наш погляд, у Податковому кодексі не знайшли відображення такі види податкових пільг як зменшення (обмеження) бази оподаткування, застосування спеціальних методів податкового обліку та спеціальних податкових режимів, збільшення податкового (звітного) періоду, відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань, хоча на сторінках цього законодавчого акту мова про них йдеться.

До застосування податкових пільг не можна ставитися однозначно.

Найбільша загроза для фінансової системи України - це податкові пільги і привілеї, - зазначається у дослідженні Світового Банку «Україна: податкова політика та адміністрування податків» [71, с. 23]. Податкові пільги як економічна категорія - явище суперечливе за своєю суттю та підходами до визначення критеріїв їх ефективності.

Для адекватної їх оцінки, на нашу думку, слід звертати увагу на рівень економічного розвитку країни загалом. Якщо в країні з високим рівнем економічного розвитку податкові пільги використовуються з метою сприяння розвитку депресивних регіонів, то це один бік справи. Багата країна може собі таке дозволити. Що ж до країни, яка тільки стає на шлях до ринку з практично відсутньою як політичною, так і виробничою культурою, з наслідками світової фінансової кризи, то податкові пільги в цьому випадку - джерело зловживань, викривлень економічних пропорцій та спотворення критеріїв оцінки

Цікавим є те, що 96-99% втрат бюджетних доходів від надання пільг за податком на прибуток підприємств забезпечується підприємствами паливно-енергетичного комплексу (ПЕК), які складають лише 0,6% кількості підприємств України. При цьому, реального покращення фінансово-господарського стану тих підприємств, які мали податкові пільги, не відбулося. Зростання витрат зазначених підприємств випереджало збільшення доходів, що призвело до загального зниження прибутковості таких пільговиків, а в окремих випадках – виникнення збитків. Лише третина підприємств ПЕК, які мали податкові пільги, за останні роки збільшила прибуток. Отже, мета запровадження пільг за податком на прибуток для підприємств ПЕК не була досягнута. На нашу думку, суб'єктам підприємництва слід дбати про дотримання принципу самостійності у формуванні власних інвестиційних ресурсів, а не розраховувати виключно на державну допомогу та ще й мати від цього додаткову вигоду.

Слід зауважити, що нормами Податкового кодексу України не встановлено відповідальності платників податків за несвоєчасно подані або

подані з помилками звіти про суми податкових пільг. Це упущення в законодавстві України призводить до викривлення інформації щодо фактичних сум пільг і кількості пільговиків, а також до додаткових втрат бюджету. Так, за результатами перевірки підприємств ПЕК, сума недоотриманого податку на прибуток в результаті подання недостовірних даних у вищезазначеній звітності на 25,6 % перевищує сплачений ними обсяг податку.

Таким чином, режим пільгового оподаткування в Україні не характеризується прозорістю, виступає конкурентною перевагою для окремих суб'єктів, порушуючи тим самим основні принципи оподаткування (нейтральності, справедливості, ефективності).

Отже, процес забезпечення формування доходів бюджету залежить не від кількості наданих пільг, а від їх змістовного складу. Доречно відмітити, що певні податкові пільги в Україні неправомірно застосовуються для легальної мінімізації податкового навантаження. Так, зокрема, значна кількість суб'єктів підприємництва фіктивно використовує працю інвалідів з метою зменшення суми податку на прибуток підприємств.

Варто зазначити, що на сьогодні у державі не створено цілісної та ефективної системи державного контролю за діючими податковими пільгами, відсутня методика оцінки державними органами, що ініціюють запровадження пільг, ефективності їх надання з метою контролю втрат і переваг кожної пільги.

Тож податкові пільги носять суперечливий характер: вони відіграють важливу роль у розвитку підприємницького сектору з одного боку, тому що використання суб'єктами господарювання податкових пільг надає значні можливості у здійсненні ними реструктуризації економіки, активізації інноваційних процесів, підвищенні інвестиційної спрямованості як своєї діяльності, так і економіки в цілому. З іншого боку, суперечлива практика їх надання зумовлює значні втрати держави та посилює проблему нерівності можливостей суб'єктів підприємницької діяльності.

Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин

ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягара, уникнення податків. Однак, на нашу думку, пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер - стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм, і мова може йти тільки про пільгові податкові ставки, встановлені на певний термін. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а, по-друге, - необхідно водночас вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо доходної частини бюджету. Доцільно мінімізувати перелік податкових пільг, а також впорядкувати діючі пільги, що надаються за галузевою та професійною ознаками, з метою вирівнювання податкового навантаження за видами економічної діяльності [23, с. 65].

Також з метою усунення негативних наслідків при використанні пільгової системи оподаткування необхідно скоротити види ознак платників податків, за якими визначають приналежність до певного виду пільг; забезпечити більш жорсткий контроль над суб'єктами господарювання, що користуються пільгами, з метою усунення зловживань цими привілеями. Сьогодні проблема побудови ефективної податкової системи - одна із найбільш актуальних у процесі розвитку в Україні ринкових відносин та інтегрування національної економіки в світовий ринок. І одним з шляхів її вирішення і зниження податкового навантаження на суб'єктів підприємництва повинно стати застосування пільгового оподаткування як ефективного регулятора економічних процесів

Таким чином, аналіз теоретичних і практичних аспектів надання податкових пільг свідчать про складність їх використання як регулятора соціально-економічних процесів. Існує потреба в удосконаленні та розвитку чинного механізму пільгового оподаткування з метою зменшення втрат Державного бюджету від надання податкових пільг.

Викладене вище дає підстави зробити певні висновки та запропоновувати

наступне:

- теоретичне обґрунтування процесу надання податкових пільг в Україні виступає достатньо збалансованим та виваженим, має стійку законодавчу й науково-дослідницьку бази, але при цьому, постійно необхідно забезпечувати їх відповідність розвитку національної економіки в цілому;

- надання податкових пільг повинно здійснюватися як компенсація за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань державної економічної стратегії і фінансової безпеки держави з урахуванням вирішення поточних і стратегічних соціальних і економічних проблем в Україні.

Саме тому, найбільш перспективною є стратегія поетапного зниження податкового навантаження за рахунок скасування неефективних (затратних) податків і зборів, підвищення фіскальної ефективності податків на основі розширення бази оподаткування, надання пільг суб'єктам підприємництва, які розробляють і впроваджують інновації та випускають інноваційну продукцію, покращення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, формування доходів бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу та спрямування податкових надходжень у сфери, від яких залежить довгострокове економічне зростання.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

3.1. Дослідження основних особливостей регулювання системи оподаткування різних країн світу

Наразі, коли Україна знаходиться у кризовому економічному становищі, доцільно розглянути систему оподаткування нашої держави у порівнянні з більш економічно розвинутими зарубіжними країнами.

Формування систем оподаткування у кожній окремій країні з розвинутою економікою відбувалося під впливом характерних саме для неї, для менталітету її населення специфічних економіко-географічних, політичних та релігійних факторів та конкретно-історичних умов. Тому, податкові системи різних країн світу, навіть у межах міждержавних об'єднань, таких як Європейський Союз, відрізняються по структурі та принципам оподаткування. Хоча розвиток міжнародних інтеграційних процесів сприяє конвергенції показників функціонування макроекономічних систем країн, у тому числі і уніфікації систем оподаткування.

Проте, вихідним положенням при формуванні будь-якої ефективної системи оподаткування в зарубіжних країнах є принцип за яким побудова раціональної системи оподаткування передбачає уникнення форм і методів справляння податків, які заважають накопиченню капіталу всіма учасниками відтворювального процесу.

На побудову систем оподаткування впливає і адміністративно-територіальний устрій конкретної держави. Так, для країн з федеральним устроєм характерною є трьохрівнева податкова система, яка передбачає справляння загальнодержавних, податків федеративних утворень (земель, областей, автономних територій) та місцевих податків. В унітарних країнах функціонують дворівневі податкові системи, які передбачають справляння

загальнодержавних та місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів.

Крім того, на вибір конкретної форми організації податкової системи, її структури впливають ще й загальноекономічні чинники, такі як: стан економічної кон'юнктури в країні, показники інфляції, стан грошово-кредитної системи та інші. До соціальних факторів, які впливають на податкові системи в розвинутих країнах можливо віднести: демографічна ситуація, позиція політичних сил, традиції ведення бізнесу та організації взаємовідносин між громадянами та державою та інші [59, с. 245].

На формування системи оподаткування впливають також конкретні економічні та соціальні цілі, які переслідує та чи інша політична сила.

Основні ставки податків в країнах світу ми можемо привести в Додатку Є.

Вивчення досвіду податкового регулювання економіки у провідних країнах з ринковою економікою дозволило визначити особливості їх податкових систем.

У практиці оподаткування розвинутих країн світу найбільшого поширення набули наступні податкові методи та інструменти впливу держави на показники економічного та соціального розвитку: зміна рівня податкового навантаження на платників; застосування різних форм чи засобів оподаткування; маніпулювання сферою застосування норм податкового законодавства та ступенем охоплення тими чи іншими податками різних груп платників; встановлення або скасування податкових пільг або преференцій; диференціація ставок оподаткування.

За результатами дослідження податкових систем провідних економічно розвинутих країн світу можливо дійти висновку про існування стійкої тенденції до підвищення ролі податків на споживання. Зокрема частка таких податків зросла з 12% до 18% за практично незмінних підходів до оподаткування прибутку юридичних осіб та доходу фізичних осіб. Країни-члени Європейського Союзу однією з обов'язкових умов набуття членства в

даному міждержавному утворенні встановили умову введення до системи оподаткування податку на додану вартість зі ставкою на рівні 15-20%, що має сприяти встановленню рівних умов конкурентної боротьби між економічними суб'єктами країн-членів ЄС.

За рівнем податкового тягаря, передбаченого чинною в певній країні системою оподаткування, всі країни світу можливо поділити на дві групи [32, с. 25]:

- юрисдикції з високими податками;
- юрисдикції з ліберальним оподаткуванням.

Країни з ліберальними умовами можливо поділити на три групи:

- юрисдикції без прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Система оподаткування у таких країнах передбачає справляння лише непрямих податків у вигляді щорічного мита за ведення підприємницької діяльності, разових реєстраційних зборів та ін. Наприклад, у Карибському регіоні розмір щорічного мита становить 100-1 600 доларів США;

- юрисдикції з низьким рівнем податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Ставки податку на прибуток юридичних осіб та податку на доходи фізичних осіб у даній групі країн не перевищують 30%, а деяких випадках ставки таких податків не перевищують 10%. До даної групи країн відносяться: Кіпр, Угорщина, Ізраїль, Швейцарія;

- юрисдикції з високим рівнем прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Ставки прямих податків на доходи фізичних осіб та прибуток юридичних осіб перевищують 30%, а для стимулювання інвестиційної активності іноземних інвесторів та зовнішньоекономічної діяльності уряди надають певні податкові преференції та встановлюють особливі умови оподаткування для платників, які проводять таку діяльність. До країн даної групи можливо віднести, наприклад, країни Бенілюксу, Ірландію [59, с. 246].

Далі докладніше хочемо висвітлити досвід податкового регулювання

Франції. Особливості оподаткування у Франції пов'язані з історичним розвитком політичної системи й економіки країни. Податкова система відрізняє, насамперед, системність на широкій законодавчій основі, яка базується на положенні про те, що всі заходи щодо оподаткування перебувають у компетенції парламенту.

Податки у Франції становлять близько 90% дохідної бази централізованого бюджету. Переважаючим податком за сумою надходжень є непрямі, і у першу чергу - ПДВ.

ПДВ є провідною ланкою бюджетної системи Франції, яка, як відомо, стала в 1954 році батьківщиною ПДВ [97].

Встановлено групи пільг, що звільняються від сплати податку на додану вартість:

- малі підприємства - у тих випадках, якщо їх оборот за фінансовий рік не перевищує 70 тис. євро;
- всі операції, пов'язані з експортом. Суб'єкти підприємництва, які здійснюють експортні угоди, користуються правом на відшкодування сплаченого ними ПДВ за цінності, куплені у постачальників та використані при виробництві експортної продукції або робіт і послуг;
- банківська і фінансова діяльність;
- послуги приватних лікарів і викладачів;
- сільське господарство і рибальство;
- державні установи, що здійснюють адміністративні, соціальні, культурні і спортивні функції [97].

Акцизний збір є другим за питомою вагою непрямим податком після ПДВ. До підакцизних товарів належать алкогольні напої, тютюнові вироби, сірники, вироби з дорогоцінних металів, цукор, кондитерські вироби тощо. Акцизи є джерелом поповнення не тільки державного бюджету, а й місцевих. Деякі товари, зокрема електроенергія, обкладаються ще й податком на додану вартість [9].

До податків на споживання слід віднести і мита. Основне завдання мита — охорона внутрішнього ринку. Великі доходи приносять бюджету Франції податки на власність.

Отже, коротко розглянувши основні податки Франції, можна зродити висновок, що здійснюється поділ податків, які надходять до бюджетів.

При утворенні в 1871 році Германської імперії установлення всіх основних прямих податків залишилося прерогативою держави, що її складали. Імперії було передано право встановлювати лише мито і податки на предмети споживання.

У грудні 1919 році почалася найбільша податкова реформа, в результаті якої одержала право стягування податків і управління ними.

Надходження прибуткового податку до бюджету становить близько 40% суми доходів [49, с. 64].

З регулюванням економічних процесів у Франції пов'язано особливості німецького податкового законодавства: згідно з діючим законом про програмування економіки підприємство або група підприємств, що виявили бажання брати участь в реалізації економічної політики уряду, одержують в галузі оподаткування певні пільги.

Характерною особливістю податкової системи Франції є те що основний податковий тягар лягає на споживання, а не на виробництво. Так, 41,4% усіх надходжень до бюджету Франції формує непрямий податок - податок на додану вартість. З метою регулювання споживання окремих видів товарів та послуг ставки даного податку диференційовані. Так, основна ставка податку на додану вартість складає 18,6%, на товари й послуги першої необхідності - 5,5%, на товари побуту - 7%, а найвища ставка досягає 22%. Від обкладання податком на додану вартість звільнено: медицину, освіту, приватну викладацьку діяльність, лікувальну практику, літературу, мистецтво, а також усі експортні товари. Поряд з універсальним акцизом - податком на додану вартість у Франції застосовуються і специфічні акцизи [94].

Другим за значенням при формуванні доходної частини бюджету Франції є податок на доходи фізичних осіб, частка якого серед усіх бюджетних доходів становить понад 18%. Прибуток суб'єктів підприємницької діяльності обкладається за ставкою 34%, а прибуток підприємств зайнятих у сфері сільськогосподарського виробництва та на ринку цінних паперів за ставкою яка коливається від 10% до 24%, чим держава може стимулювати розвиток певних видів економічної діяльності. Виходячи з частки, яку податок на прибуток підприємств займає серед бюджетних доходів - 10% [41, с. 7], можливо дійти висновку, що уряд Франції проводить активну роботу по розвитку та захисту вітчизняного товаровиробника.

Наступною країною у нашому дослідженні буде Німеччина. Платники податків Німеччини у скрутній або спірній ситуації можуть користуватися послугами податкових консультантів, роль яких можуть виконувати адвокати [44, с. 46].

Основні недоліки податкової системи Німеччини:

- не дуже раціональна структура;
- завищені податкові ставки [44, с. 46].

Отже, функціонування податкової системи Німеччини здійснюється таким чином, що адміністративна компетенція (право справляння податків) не співпадає з законодавчою прерогативою (право установлювати податки та правила їх сплати). Так, власне федеральний уряд збирає лише два види податків: акцизи (крім акцизу на пиво) і мито, обов'язки адміністрування всіма іншими податками від імені федерації покладені на податкові органи земель і общин [9, с. 126].

Характерними особливостями податкової системи Німеччини, як і податкових систем вже згаданих вище країн, є оптимальний розподіл податкового навантаження між товаровиробниками та споживачами, акцент на забезпеченні соціальної справедливості та захисті вітчизняного виробництва. Федеральний адміністративно-територіальний устрій Німеччини (федеральна

влада, уряди земель, місцева влада (громади)) обумовлює і структуру її податкової системи, яка передбачає розподіл податкових надходжень до бюджетів на паритетних засадах. Так, приблизно половина коштів отриманих від податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток юридичних осіб спрямовується до федерального бюджету, інша ж частина залишається у розпорядженні громади тієї території де ці надходження були зібрані. Завдяки концентрації основних надходжень на федеральному рівні та внаслідок диференціації земель Німеччини в стані економічного потенціалу існує необхідність перерозподілу частини коштів від багатших територій - до бідніших [59, с. 248].

Основним джерелом формування доходів бюджету в Німеччині є податок на доходи фізичних осіб, який справляється за диференційованою ставкою яка коливається від 19% до 53%. При визначенні ставки податку враховуються різні життєві обставини платника згідно якими виділяють шість податкових класи. Відрахування із фонду заробітної плати здійснюються за ставкою 6,8% при чому зобов'язання зі сплати рівномірно розподіляється між роботодавцем і найманим працівником.

Значна частка у доходах бюджету припадає на податок на прибуток корпорацій, який справляється за двома ставками. Прибуток, що перерозподіляється оподатковується за ставкою - 50%, а той що розподіляється у вигляді дивідендів - 36%.

З метою стимулювання розвитку виробництва та технічного переоснащення товаровиробників у Німеччині великі податкові пільги надаються завдяки прискореній амортизації. Так, сільськогосподарським товаровиробникам у перший рік дозволяється списати до 50% вартості устаткування, а за наступні 3 роки - до 80 % [16, с. 211].

Податок на додану вартість у Німеччині забезпечує формування майже 28% бюджетних надходжень. Основна ставка даного податку складає 15%, проте законодавством дозволено обкладати за зниженою ставкою основні

продовольчі товари та товари і послуги соціально-культурного призначення, що є характерним і для інших європейських країн. В Німеччині вагоме значення мають також і акцизні податки, надходження від яких повністю зараховуються до федерального бюджету.

Основу доходів місцевих бюджетів Німеччини складають промислові податки, які справляються як з юридичних, так і з фізичних осіб які займаються промисловою і торговельною діяльністю, а також земельні та майнові податки. Загалом для податкової системи Німеччини характерними є ті самі тенденції розвитку, що й для податкових систем інших західноєвропейських країн з розвиненою ринковою економікою: зменшення податкового навантаження на прибуток, застосування пільгового оподаткування для стимулювання технологічного прогресу та активізації розвитку підприємництва, передусім малого. Податкові реформи останніх років спрямовувались на створення сприятливих умов для німецьких виробників [33, с. 167].

Одна із найстаріших та найстабільніших податкових систем функціонує у Великобританії, яка має два рівні та включає загальнодержавні та місцеві податки. Серед загальнодержавних податків найбільшу роль відіграє прибутковий податок з громадян, надходження від якого забезпечують формування дві третини доходів бюджету королівства. Податок на прибуток корпорацій, відповідно, відіграє не значну роль. Оподаткування доходів громадян здійснюється за диференційованими ставками - 20, 25 і 40%, при визначенні яких враховуються сімейний та матеріальний стан платників податків. Крім того, вивченню підлягають інші обставини життя платника, які враховуються при наданні податкових пільг та знижок, не допускаючи таким чином значної диференціації у доходах [59, с. 247].

Оподаткування прибутку підприємств здійснюється за єдиною ставкою яка становить 33%, що значно менша за ставку яка діяла понад 10 років тому і становила 52%, таким чином стимулюючи розвиток бізнесу.

Важливим джерелом надходжень до бюджету є податок на спадщину

який не сплачується з майна яке оцінено на суму менше 150 тис. фунтів стерлінгів, а спадщина на більшу суму оподатковується за ставкою 40%. Отже, у податковій системі Великобританії закладений механізм унеможливлення невинного збагачення громадян та стимулювання їх активної участі у суспільному виробництві. Окремо справляються внески на соціальне страхування за ставками диференційованими залежно від розмірів доходу від 2% до 9%.

Серед непрямих податків важливе місце посідає податок на додану вартість, надходження від якого формують 17% доходів бюджету Об'єднаного Королівства та фактично є другим за значенням податком після податку на доходи фізичних осіб. Ставка податку на додану вартість складає 17,5%. Іншим важливим непрямим податком є акциз, ставка якого коливається у межах від 10-30% від ціни товару.

Податкова політика Великобританії у сфері місцевого оподаткування передбачає значну диференціацію їх величини залежно від регіону країни. Об'єктом оподаткування місцевими податками є нерухоме майно, у тому числі земля [41, с. 67].

Розвинутою є також і трьохрівнева податкова система США у якій близько 70% податкових надходжень спрямовуються до федерального бюджету. Проте, у зв'язку з тим, що від 70% до 90% витрат на охорону здоров'я, освіту, соціальне забезпечення тощо фінансуються за рахунок місцевих бюджетів величина місцевих податків та податків в штатах залишається на досить високому рівні.

Як і в податкових системах інших розвинутих країн у США найважливішу роль відіграє податок на доходи фізичних осіб, що справляється за прогресивними податковими ставками, що встановлюються залежно від величини отриманого доходу на рівні 11 %, 15%, 28% та 38,5%. З метою забезпечення достатнього рівня життя населення та задля зменшення кількості ухилень від сплати податків останнім часом значно збільшено суму

неоподатковуваного доходу та знижено максимальну ставку оподаткування.

Рівними частинами між роботодавцями та найманими працівниками розподіляються другі за важливістю для федерального бюджету відрахування на соціальне страхування, при чому їх розмір протягом останнього часу має тенденцію до зростання, що обумовлено необхідністю фінансового забезпечення реалізації більшої кількості соціальних програм.

З метою унеможливлення невиннованого збагачення внаслідок отримання доходів у вигляді спадщини її оподаткування здійснюється за прогресивною ставкою від 18% до 50%, при чому існує неоподатковуваний мінімум на рівні 10 тис. дол. США

Тенденцію до поступового скорочення мають ставки третього за значенням для федерального бюджету податку - податку на прибуток юридичних осіб (корпорацій). Його ставка скоротилася із 46% у 1986 році до 30,6% у 2006 році. Незважаючи на поступове зростання прибутків американських транснаціональних корпорацій податкове навантаження на їхній прибуток поступово знижується що може свідчити про стимулювання з боку уряду США експансіоністських прагнень американських представників крупного міжнародного бізнесу. Чинна нині система оподаткування у США передбачає що із перших 50 тис. дол. США прибутку податок сплачується за ставкою 15%, за наступні 250 тис. дол. США треба сплачувати податок за ставкою - 25%, а за прибуток що перевищує 250 тис. дол. США треба платити податок за максимальною податковою ставкою, що може свідчити про намагання уряду стимулювати розвиток малого бізнесу. У США, крім того, широкого розповсюдження набула практика застосування прискорених норм амортизації, які у сукупності із певними податковими пільгами заохочують науково-технічний прогрес [42, с. 12].

Акцизні податку у США, на відміну від інших країн з розвинутою ринковою економікою, спрямовуються не до федерального бюджету, а є основою доходної частини місцевих бюджетів штатів.

Значний вплив на розвиток економічних та соціальних процесів у США мають органи влади штатів, які наділені широкими повноваженнями у сфері оподаткування. Так, у 44 штатах крім федерального податку на доходи населення введено також аналогічний податок надходження від якого спрямовуються до бюджету штату. Крім того, у деяких штатах запроваджено власний податок на прибуток корпорацій, податки із продажів та податок на ділову активність. Потужним джерелом формування доходної частини місцевих бюджетів є податок на майно. Проте, незважаючи на достатньо міцну фінансову базу діяльності місцевої влади, місцеві бюджети не можливо збалансувати без субсидій, дотацій і субвенцій із федерального бюджету.

В цілому податкова система США позитивно впливає розвиток бізнесу, особливо малого, подоланню безробіття та зростання доходів населення. Помітні успіхи уряду у забезпеченні однакового розвитку різних за рівнем економічного потенціалу штатів.

Проблематика адміністрування податків у країні має комплексний характер, її важко вирішити за рахунок застосування розрізнених, «точкових» заходів. Це можливо тільки за допомогою комплексного підходу, заснованому на чіткій стратегії розвитку, яка б підкріплювалась дієвим механізмом реалізації та системою моніторингу та контролю.

Першочерговими кроками у цьому мають стати: розробка комплексу документів стратегічного планування (концепція, стратегія, програма) і, зокрема, Стратегії розвитку управління податковою системою та Плану дій щодо реалізації положень зазначеної стратегії; створення при Міністерстві фінансів України Координаційної ради з питань контролю за діяльністю податкових органів; системне оновлення чинного податкового законодавства, його перегляд на предмет колізій, прогалин і дублювання; внесення до ПК України змін та доповнень, спрямованих на підвищення ефективності адміністрування податків [21, с. 85].

Підсумовуючи викладене, можливо зробити висновок про те, що для

переважної кількості країн з розвинутою ринковою економікою характерним є зниження рівня податкового навантаження на податок на прибуток корпорацій. Так, у Іспанії, Данії, Швеції, Австрії та Ірландії ставки даного податку скоротилися на третину. Помітне зниження ставок оподаткування прибутку корпорацій спостерігається у США, Японії, Канаді та інших країнах [33, с. 169]. Податки є ефективним інструментом стимулювання діяльності господарюючих суб'єктів, формувати оптимальну структуру економіки країни, позитивно впливати на економічний розвиток різних територій.

Успіхи у проведенні ринкових перетворень у таких постсоціалістичних країнах як Польща, Чехія, Угорщина, Словенія, Румунія, республіках колишньої Югославії пов'язують, передусім, з успішним проведенням податкового реформування, забезпечивши при цьому стабільність та надійність податкового законодавства, його максимальне наближення до європейських стандартів, які передбачають дієві механізми забезпечення розвитку та захисту вітчизняного товаровиробника [93].

Враховуючи результати досліджень вказаних авторів та враховуючи результати проведеного вище дослідження зарубіжних систем оподаткування країни світу залежно від підходу до оподаткування прибутку підприємств можливо згрупувати таким чином:

- країни з класичною системою подвійного оподаткування (існує подвійне оподаткування прибутку: того, що реінвестується та того, який виплачується власникам капіталу (Україна, США, Бельгія, Нідерланди, Люксембург, Швеція));
- країни в яких прибуток підприємств повністю звільнений від оподаткування (Греція, Норвегія);
- країни в яких від оподаткування звільнено прибуток який виплачується акціонерам (Австралія, Нова Зеландія, Італія, Фінляндія);
- країни в яких прибуток отриманий акціонерами на рівні компаній оподатковується за більш низькою ставкою податку (Австрія, Німеччина,

Португалія, Японія) або частково звільняється від оподаткування (Іспанія, Ісландія);

- країни в яких оподаткування прибутку знижується на рівні акціонерів: вони звільняються від оподаткування доходу отриманого у вигляді дивідендів (Данія, Канада, Японія) або податок, який сплачує компанія з прибутку, розподіляється частково, тобто податковий кредит (Великобританія, Ірландія, Франція) [59, с. 249].

Певні особливості функціонування систем оподаткування існують у країнах, які нещодавно стали членами Європейського Союзу - Литві, Латвії, Естонії, Словаччині, Угорщина та ін. Податкові реформи у цих країнах засновуються на положеннях неокласичної теорії, що передбачає посилення нейтральності оподаткування, унеможливлення негативного впливу податків на пропозицію факторів виробництва, заощадження, інвестиції, що в підсумку сприятиме оновленню ринкової економіки.

За характером податкових реформ дані країни можливо поділити на дві групи:

- країни, які проводять радикальні податкові реформи - до даної групи країн належать Латвія, Литва, Естонія і Словаччина. Урядами цих країн проводяться радикальні податкові реформи (запроваджено пропорційний податок на доходи громадян, знижено ставку податку на прибуток підприємств (з 40% до 20% у Словаччині, з 25% до 15% у Латвії, з 29% до 20% у Литві, у Естонії: прибуток, що розподіляється через акціонерів - ставка знизилася з 26% до 22%, при цьому нерозподілений прибуток не оподатковується)), акцент у яких ставиться на підвищення ефективності функціонування податкових систем, а не на дотримання соціальної справедливості, як це відбувається у більшості європейських країн;

- країни, які проводять помірковані податкові реформи - до даної групи країн можливо віднести Угорщину, Словенію, Чехію й Польщу. У даних країнах, попередньо з першою групою, характерними є більш високі ставки за

всіма основними податками, хоча середній рівень оподаткування у країнах даної групи залишається дещо нижчим ніж у середньому по ЄС [59, с. 249].

На підставі вивчення зарубіжного досвіду можливо визначити ключові принципи, яких слід дотримуватися в ході реформування вітчизняної системи оподаткування: сприяння розвитку вітчизняного товаровиробника, забезпечення дотримання принципу соціальної справедливості, створення сприятливих умов для залучення іноземного інвестиційного капіталу.

Отже, треба узагальнити, що велике значення для формування ефективної системи державного фінансового регулювання економіки за допомогою оподаткування має вивчення передового зарубіжного досвіду з метою виявлення найбільш прийнятних для вітчизняної методів та інструментів.

Таким чином, нами було виявлено, що податкова система кожної зарубіжної країни представлена сукупністю податків, зборів та обов'язкових платежів, що стягуються з платників податків - фізичних та юридичних осіб, відповідно до норм, правил та регламентів, закріплених у національному податковому законодавстві.

Провідні країни світу вже давно усвідомили роль податків не тільки як фіскального інструмента формування доходної частини державного бюджету, а й як важливого інструмента регулювання процесів, що відбуваються у ринкових економіках.

Характерним для країн з розвинутою ринковою економікою є те, що уряди безпосередньо не втручаються у господарську діяльність економічних суб'єктів, вони активно працюють в напрямку створення сприятливих умов для ведення бізнесу, передусім за допомогою змін у державній податковій політиці

3.2. Визначання основних недоліків механізму податкового регулювання оподаткування

Необхідність удосконалення податкової системи країни є предметом

багаторічних дискусій науковців та підприємців. Загалом до основних недоліків чинної податкової системи можна зарахувати:

- недостатнє виконання функції стимулювання підприємницької діяльності;
- значне розширення повноважень і функцій Державної фіскальної служби.

Надмірне зростання обсягу податкових платежів і податкового навантаження, призводячи спочатку до зростання державних доходів, може негативно позначитися на роботі підприємств і згодом зумовити тінізацію економіки, погіршення фінансового стану й банкрутство багатьох суб'єктів господарювання, а отже й скорочення державних доходів у перспективі. Тому задля обґрунтування напрямів оптимізації податкового регулювання економіки країни необхідно встановити ту межу податкового навантаження, за якої забезпечуватимуться як високий рівень державних доходів, так і стабільна й ефективна діяльність підприємств.

Наразі в Україні спостерігається ситуація, за якої порушується принцип зручності виконання платниками податків податкового обов'язку, відсутня прозорість у діяльності податкових органів, існує очевидний дисбаланс витрат бюджету з його надходженнями тощо. Це не лише деструктивно впливає на ділову, інвестиційно-інноваційну активність суб'єктів господарювання, а й унеможливорює становлення України як сучасної європейської держави.

Наразі в нашій державі відсутня єдина концепція податкової політики в цілому та адміністрування податків зокрема. Окреслена сфера відносин опосередковано регульована в розробленій Міністерством фінансів України та затвердженій Кабінетом Міністрів України Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. від 08.02.2017 № 142-р. [5], метою якої є «побудова сучасної та ефективної системи управління державними фінансами, яка здатна надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів

розвитку держави у середньо- та довгостроковій перспективі». Для досягнення цієї мети в документі визначено низку завдань за пріоритетними напрямками, які необхідно виконати. Одним з таких завдань є підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів, а також рівня дотримання вимог податкового законодавства. Податкова система у відповідному документі розглядається винятково в контексті розвитку складових частин системи управління державними фінансами [21, с. 79-80].

Через відсутність чітких стратегічних орієнтирів державна діяльність у сфері адміністрування податків набуває безсистемного, неузгодженого та фрагментарного характеру, що потребує формування нової податкової політики, яка б мала комплексний, міжгалузевий характер, переслідувала конкретні вимірні цілі, базувалася на органічній системі планових документів, підкріплювалась дієвим механізмом реалізації, провадилась у рамках єдиної економічної політики держави.

Незважаючи на законодавчу урегульованість питання адміністрування податків, деякі його аспекти залишаються або суперечними, або взагалі нез'ясованими. Потребують вирішення питання обов'язку обчислення та обов'язку сплати податку в контексті відповідності основним засадам податкового законодавства та реаліям сьогодення. Нерозкритими залишаються питання визначення понять «посадова особа контролюючого органу» та «узгоджене грошове (податкове) зобов'язання». Недостатньо повно регульовано порядок узгодження таких зобов'язань, неконкретизовані обов'язки податкових органів та види відповідальності, які до них застосовуються.

Також, відповідний аналіз правозастосовної практики стосовно можливості та доцільності уповноваження податкових органів на обчислення податків виявив проблемні питання щодо узгодження суми грошового (податкового) зобов'язання, яке визначається податковим органом самостійно.

Подібна ситуація зумовлена тим, що ПК України не містить чіткого

визначення поняття «узгоджене податкове зобов'язання». Ст. 54 ПК України [2] щодо визначення сум грошових (податкових) зобов'язань, відокремлено від інших положень відповідного кодексу не дає змоги комплексно розкрити та систематизувати, які ж зобов'язання є узгодженими, а які ні, та який порядок самого узгодження.

Якщо грошове (податкове) зобов'язання неузгоджене, то платник податків не несе відповідальності за його несплату. Крім того, воно не створює наслідків для визначення інших зобов'язань. Відповідна позиція підтверджена ухвалою Вищого адміністративного суду України (ВАСУ) від 07.07.2015 у справі № 810/5745/14 [6], де встановлюється, що посилення податкового органу в акті перевірки на акт іншої перевірки та податкове повідомлення-рішення є протиправним через те, що таке податкове повідомлення-рішення не вважається узгодженим. Аналогічну позицію містить ухвала ВАСУ від 11.08.2015 у справі № 826/12596/14 [7].

Саме тому необхідно внести зміни до ПК України в контексті регламентації поняття «грошове (податкове) зобов'язання» та закріплення порядку його узгодження. Задля однозначного тлумачення зазначених змін варто привести у відповідність інші норми ПК України та нормативно-правових актів України, які регулюють та регламентують окреслене коло питань.

В аспекті уповноваження податкових органів на обчислення податків існує низка проблем, які полягають у відсутності дієвої інформаційно-комунікаційної інфраструктури [34, с. 315], неузгодженості дій органів державної влади у сфері адміністрування податків та слабого контролю за діяльністю податкових органів. Діяльність Державної фіскальної служби України наприклад протягом 2014-2015 рр. була найбільш закрита та непрозора порівняно з більш ранніми періодами. Статистичні дані не завжди публікуються, є неповними, однобічними та демонструють лише уявну ефективність. Натомість негативні моменти діяльності часто не афішуються

[85].

Також наразі система електронного адміністрування податку на додану вартість характеризується великою кількістю прогалин та суперечностей. Аналіз норм податкового законодавства дозволив окреслити низку недоліків системи електронного адміністрування податку на додану вартість, серед яких на особливу увагу заслуговують такі:

- при реєстрації платником податку на додану вартість реєстрація електронного цифрового підпису не є обов'язковою, хоча податкова звітність з податку на додану вартість подається до контролюючого органу всіма платниками в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб;
- відсутність розмежування рахунків платника в системі електронного адміністрування податку на додану вартість від інших рахунків;
- можливість перерахування банківською установою коштів платника податків до бюджету в односторонньому порядку на вимогу контролюючого органу з рахунків, які не обліковуються в системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- відсутність законодавчого регламентування механізму автоматичного відшкодування податку на додану вартість;
- відсутність розмежування понять «облік платників податків» «автоматичний облік» та «облік за»;
- недостатність коштів на рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість унеможливорює реєстрацію податкової накладної і, як наслідок, формування податкового кредиту;
- відсутність законодавчої регламентації, яким чином платнику податків можна належно виконати обов'язок подання звітності з податку на додану вартість у зв'язку зі збоями в роботі «Єдиного вікна подання електронної звітності» тощо.

Робочою групою за участю представників Міністерства фінансів України,

народних депутатів та експертів підготовлений проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» від 15.09.2016 № 5132 (доопрацьований від 03.11.2016) (далі - законопроект) [8], який має вдосконалити систему електронного адміністрування податку на додану вартість. Передбачається введення додаткових реквізитів до податкової накладної - кодів Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) для товарів та Державного класифікатора продукції та послуг (ДКПП) для послуг, а також механізму блокування реєстрації сумнівних податкових накладних до отримання пояснень щодо джерела надходження товару. В контексті досліджуваної проблематики на особливу увагу заслуговує положення законопроекту, відповідно до якого запроваджується повноцінний електронний кабінет платника податків, оскільки зазначена законодавча ініціатива - перший крок до впровадження систему електронного адміністрування в оподаткуванні в цілому [21, с. 83].

Хоча вказаний законопроект і передбачає ряд прогресивних змін, він не усуває прогалини та суперечності, які були виявлені в процесі правозастосування.

Отже, наразі існують проблеми, які унеможливають підвищення ефективності механізму правового регулювання адміністрування податків, основними з яких є:

- відсутність єдиної концепції податкової політики в цілому та адміністрування податків зокрема;
- системні вади вітчизняного законодавства і, зокрема, наявність колізій, прогалин та дублювань у ПК України;
- надмірна ускладненість адміністрування податків;
- неузгодженість дій органів державної влади у сфері адміністрування податків;
- слабкий контроль за діяльністю податкових органів; невизначеність відповідальності посадових осіб податкових органів;

- відсутність дієвої комунікаційної інфраструктури.

На закінчення хочемо також додати, що серед найбільш гострих проблем функціонування податкових систем у провідних країнах з ринковою економікою можливо виділити наступні:

- складність побудови податкових систем - важке розуміння принципів функціонування системи оподаткування з одного боку ускладнює порядку нарахування та сплати податків, а з іншого - створює проблеми ефективного управління податковою системою, що, у свою чергу створює сприятливі умови для ухилення від оподаткування;

- несправедливість оподаткування доходів фізичних осіб - частими є випадки коли однакові доходи фізичних осіб оподатковуються по різному;

- неузгодженість оподаткування доходів фізичних осіб із різних джерел - різний порядок оподаткування доходів фізичних осіб отриманих як оплата праці та як дивіденди сприяє розвитку процесів інкорпорації за податковими причинами наслідком чого є фінансування виробничого розвитку підприємств за рахунок позикового капіталу;

- значний перекис у бік прямого оподаткування - у системах оподаткування провідних країн світу найбільше значення мають прямі податки.

3.3. Вдосконалення механізму податкового регулювання

Створення ефективної податкової політики є однією з найбільш ефективних форм управління ринковою економікою, адже податки - це основне джерело доходів держави. Надмірне і нерівномірне податкове навантаження в країні призводить до зниження економічної активності та її тінізації. За цих умов, скорочення податкового навантаження може забезпечити активізацію інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання і підвищення ділової активності, що сприятиме зростанню обсягів податкових надходжень до бюджетів. Крім цього, зниження податкового навантаження сприятиме

зростанню реальних доходів населення, заощаджень домогосподарств, платоспроможного попиту населення, що призведе до економічного зростання в країні [22, с. 84].

Гречко А.В та інші вітчизняні науковці зазначають, що аби досягти максимального рівня ефективності податкової політики необхідно:

- завоювати довіру суспільства та платників податків (тобто переконати громадян у тому, що сплата податків є конституційним та громадським обов'язком, турботою про наступні покоління, ознакою цивілізованості суспільства);
- забезпечити вдосконалення і прийняття прозорих та зрозумілих нормативноправових актів щодо процедур податкового адміністрування, які відповідатимуть вимогам ЄС;
- запровадити механізм поетапного зниження податкового тягаря;
- підвищити рівень податкової культури платників податків;
- вдосконалити кадрову політику та систему оплати праці в органах державної фіскальної служби;
- автоматизувати всі процеси адміністрування податків;
- створити єдину, високопрофесійну команду фіскальної служби [84].

Відповідно треба погодитися з думками науковців та вважаємо, що усі ці заходи є вкрай важливими, проте, на наш погляд, першочерговим завданням в аспекті реформування аспектів податкової політики є зміна податкового законодавства, яке враховуватиметься не лише сучасні умови господарювання, але й вимоги європейського законодавства. Запровадження електронного адміністрування ПДВ, посилення контролю за обігом готівки, розширення обов'язкового застосування касових апаратів — правильні кроки та ефективні інструменти боротьби з податковим шахрайством та ухилянням від сплати податків. За останні роки рівень ефективності податкової політики значно покращився. Однак, є і негативні фактори. Зокрема, де стимулюючим чинником розвитку конкуренції є нераціональна структура пільг. Також, через

нагромадження податкових пільг набули розвитку тіньові схеми ухилення від оподаткування та утворилася національна олігархія. В результаті пільгами користувались підприємства, що спроможні вийти із кризи й розвиватися й без довгострокового пільгового режиму оподаткування та які не є основою підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

Отже, комплексний підхід до процесу реформування податкової системи загалом та модернізації податкової служби зокрема на основі концепції управління змінами дозволить підвищити результативність реформ.

Слід зазначити, що система ДФС України на сьогоднішній день працює досить ефективно. Але сучасний розвиток світової економіки вимагає постійного її розвитку та вдосконалення, для цього необхідно швидко реагувати на зміни, яких вимагає час, адже від ефективності дій цієї системи залежить добробут держави [37, с. 85-88].

Одним з основних інструментів подолання негативних наслідків світової фінансово-економічної кризи та забезпечення переходу економіки України до сталого економічного розвитку є податкова політика держави, яка повинна бути досить гнучкою та забезпечувати пропорційний розвиток як держави в цілому, так і фізичних та юридичних осіб. Крім того, адекватність системи оподаткування поточним умовам розвитку економіки держави і його стратегічним завданням забезпечується шляхом її спрямованості на довгострокову перспективу та перманентне реформування у відповідь на зміни нестабільних факторів глобального економічного простору, тобто податкова політика повинна бути спрямована не тільки на вирішення поточних завдань економічного і соціального розвитку держави, а й на вирішення стратегічних завдань розвитку країни в цілому. Таким чином, діяльність держави у сфері оподаткування потребує системного підходу, який передбачає обґрунтоване планування та регулювання [60, с. 61].

Крім того, серед важливих питань податкової політики доцільно виділити:

- активізацію контролю за повнотою і своєчасністю справляння податків і посилення боротьби з фактами ухиляння від внесення платежів до бюджету;
- забезпечення виконання суб'єктами підприємництва зобов'язань із сплати податків та зборів до бюджету, передусім підвищення їх відповідальності за забезпечення своєчасності та повноти внесення платежів;
- зниження податкового тиску на реальний сектор економіки за рахунок зменшення ставок податку, особливо ставок нарахувань на фонд оплати праці;
- припинення практики списання податкової заборгованості перед бюджетом, задіяння повною мірою механізму банкрутства неперспективних підприємств [12, с. 333].

Проаналізувавши досвід інших країн та історичні аспекти оподаткування, пошук ефективної системи оподаткування в Україні необхідно проводити у трьох напрямках:

- оподаткування за найнижчою ставкою (наприклад, 15%) для новоутворених підприємств та підприємств, які відносяться до малого бізнесу. При цьому оподатковуються валові доходи підприємств без врахування валових витрат. Розвиток системи оподаткування в цьому напрямку дає можливість уникнути мінімізації податкових зобов'язань шляхом виключення суб'єктом з доходів зайвих витрат;
- впровадження регресивної форми оподаткування для бюджетоутворюючих підприємств (з найбільшою питомою вагою по надходженням до бюджету). Ця методика передбачає при збільшенні доходів зменшення ставки податку. При незначному ускладненні розрахунку податку на прибуток у підприємства з'являються додаткові вільні кошти, які воно може спрямовувати на розвиток свого виробництва або інвестування в інші галузі;
- створення сприятливого клімату для зарубіжних інвесторів. Для цього необхідно привести в приклад досвід Китаю. У цій країні якщо інвестор вкладає свій прибуток у розвиток виробництва на термін понад 5 років, то йому повертається 40% сплачених сум, після 10 років - 15-30% [77, с. 38]

Варто відзначити, що адміністрування в розглянутих країнах є недорогим та ефективним. Основні напрямками з адміністрування податків є такі:

- регулярний моніторинг результатів діяльності фіскальних органів усіх рівнів з обов'язковим публічним розміщенням інформації, у т.ч. в мережі Інтернет;
- мінімізація кількості підрозділів фіскальної служби з чітким окресленням їх функцій та відсутністю дублювання;
- посилення відповідальності керівників підприємств за порушення у сфері оподаткування та запровадження відповідальності засновників;
- мінімізація безпосереднього контакту платників податків з чиновниками, що зменшить ризик корупційних діянь [57, с. 357].

З метою забезпечення стабільного рівня надходжень до централізованих фондів держави органи влади повинні проводити системний моніторинг внутрішньо- та зовнішньоекономічних факторів, відповідним чином реагувати на їх зміни шляхом внесення коректив до системи оподаткування. При цьому слід додержуватися принципу пріоритетного забезпечення дотримання інтересів платників податків, який передбачає унеможливлення погіршення умов оподаткування, оскільки це матиме протилежні підвищенню показників економічного розвитку наслідки.

Таким чином, застосовування державою методів податкової політики не повинно мати епізодичний та вибіркового характер, а має бути інтегровано у систему податкового регулювання економіки.

Реформування системи податкового регулювання має бути орієнтованим на послаблення податкового тиску для тих платників податків, які сумлінно сплачують податки та інвестують кошти у виробничий та соціальний розвиток. Таким чином, система оподаткування набуде більш стимулюючого характеру, що зацікавлюватиме власників підприємств у реінвестування прибутку у виробничий розвиток; домогосподарства внаслідок зростання доходів матимуть можливість збільшувати свої заощадження та здійснювати інвестиції за

допомогою різних видів фінансових інструментів; зарубіжні платники податків, усвідомлюючи більш вигідні для себе умови оподаткування, також будуть спрямовувати свої капітали в країну, збільшуючи обсяги інвестиційних ресурсів [60, с. 65].

Розроблення документів стратегічного планування у сфері управління податковою системою повинно супроводжуватися як забезпеченням інформаційно-комунікаційною інфраструктурою так і контролем за діяльністю податкових органів. Існує потреба створення при Міністерстві фінансів України Координаційної ради з питань контролю за діяльністю податкових органів.

Розробка стратегії податкового регулювання в обов'язковому порядку вимагає постановки вірних цілей, розуміння взаємозв'язків між умовами функціонування ринкової економіки та поведінкою платників податків (рис. 1).



Рис. 1 Модель реалізації цілей податкового регулювання [67, с. 240]

Податкове регулювання повинне мати таку структуру та реалізовуватися таким чином, щоб бути послідовним і зрозумілим для його учасників. Попередньо мають бути встановленні інституційні показники, які б дозволяли планувати регулюючі заходи та ідентифікувати успішність вже реалізованих.

Регулювання має бути наслідком комунікацій між усіма учасниками, які реалізують його та піддаються його впливу, тобто податкове регулювання - це законодавчо закріплені визначенні дії, які попередньо схвально оцінені суспільством, адже органи законодавчої влади є виразниками інтересів суспільства.

Заключний етап процесу податкового регулювання, коли воно нарешті реалізоване, - це аналіз і порівняння фактичних результатів з тими, які були визначені як бажані. Це дозволяє оперативно ідентифікувати прорахунки та усувати їх або не допускати у майбутньому.

Нині в аспекті впровадження системи електронного адміністрування в оподаткуванні актуальним у сфері податкового менеджменту є пошук прогресивних інструментів забезпечення прозорості в діяльності податкових органів стосовно сучасних трансформаційних процесів та переходу до інформаційного суспільства, а також наявних можливостей інформаційно-комунікаційних технологій. Один із таких інструментів - е-декларування, що забезпечує нові форми комунікації громадян, бізнесу та влади, безперешкодний доступ до публічної інформації та сприяє участі громадян, суб'єктів господарювання у вдосконаленні податкової політики.

Дослідивши доповідь Світового банку та РwC «Оподаткування 2016», можна констатувати, що у 2016 р. впровадження системи е-декларування та сплати податків в електронній формі у світі - найпоширеніша реформа у сфері оподаткування. Відповідні зміни у різних державах дозволили спростити процедури сплати податків для середнього бізнесу щодо зниження ставок оподаткування на впровадження сучасних технологій та спрощення процедур

дотримання норм податкового законодавства. Експертами зазначено, що найбільші труднощі в реформуванні цього напрямку виникають у державах із низьким рівнем доходів. Такі держави, які вдосконалили інфраструктуру е-декларування та систему сплати податків, наразі отримують істотні вигоди. Натомість, у державах із низьким рівнем доходів спостерігається найменший прогрес щодо скорочення часових витрат на дотримання норм податкового законодавства та зниження кількості платежів [105].

Для вдосконалення механізму податкового регулювання зокрема наприклад в контексті електронного адміністрування можна звернутися до досвіду Казахстану. Сучасним механізмом взаємодії членів суспільства, держави, громадян та бізнесу є електронне урядування. Для зручності суб'єктів господарювання - користувачів порталу розміщено весь перелік онлайн- послуг для ведення бізнесу за рубриками: реєстрація та розвиток бізнесу, податки та фінанси, нерухомість, авторське право тощо. У веб-додатку «Бізнес» електронного уряду Казахстану виокремлено тематичний розділ «Податки», де функціонують два підрозділи «Оплата і повернення податків» та «Податки». Окрім зазначених онлайн-сервісів, на сайті електронного уряду Казахстану є веб-додаток «Кабінет платника податків». Останнє оцінено світовою спільнотою на високому рівні, про що свідчить факт проведення у 2014 р. Глобального форуму «електронного уряду» (Global e Government Forum)) у Казахстані [86].

Досить вдалою стосовно впровадження та поширення е-декларування є думка політичного експерта С. Тарана, який зазначає, що для громадян е-декларування слід полегшити або розглядати як право, а не обов'язок. Проте воно має розповсюджуватися на всіх без винятку, як у цивілізованих країнах, адже в державі, де половина економіки - в тіні, а зарплата - «в конвертах», вихід з корупції повинен бути один для всіх.

Впровадження СЕА ПДВ в сфері оподаткування - досить позитивний крок у розвитку нашої держави. Оскільки Україна йде шляхом впровадження

виключно е-декларування, то необхідно внести відповідні зміни в ПК України, а також доопрацювати вже внесений законопроект або підготувати альтернативний щодо поширення СЕА на всі податки в Україні та вдосконалити існуючі норми в зазначеній сфері, враховуючи найкращі зарубіжні дослідження та практичний досвід інформаційно-розвинених держав світу.

Також маємо відзначити, щона думку Крючкової Н.М. вагомими завданнями податкової політики на даний час є:

- зниження рівня податкового навантаження на економіку та зменшення кількості податків і зборів;
- підвищення рівня відповідальності сторін податкового процесу, ефективності процесу підготовки податкової звітності та зменшення часу, необхідного для її підготовки;
- спрощення системи адміністрування податків і зборів;
- покращення адміністрування податку на додану вартість, зокрема щодо його відшкодування, введення режиму автоматичного відшкодування;
- гармонізація бухгалтерського та податкового обліку;
- забезпечення надання податкових пільг у відповідності до стратегічних пріоритетів соціально-економічної політики країни;
- приведення податкової системи України у відповідність із стандартами ЄС [32, с. 26].

Отже, дослідження сучасного стану податкової системи свідчить, що на сьогодні залишаються невирішеними питання переорієнтації чинної податкової системи на стимулювання процесів соціально-економічного розвитку країни, а недоліки податкової системи призвели до проблем системного характеру. Отже, податкову систему України слід реформувати таким чином, щоб вона стала дієвим інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та сприяла розвитку економіки України.

Таким чином, основним завданням реформування податкової системи

України є зниження податкового навантаження на економіку. При цьому різке зниження податкових ставок і загального рівня оподаткування (податкового коефіцієнту) може не призвести до очікуваного зростання інвестицій і темпів економічного зростання. Звичайно, зниження податкових ставок сприятиме зростанню інвестиційних можливостей українських підприємств. Крім того, якщо зниження податкових ставок супроводжуватиметься зростанням бюджетного дефіциту та інфляції, це негативно позначиться на інвестиційній активності суб'єктів господарювання.

ВИСНОВКИ

1. Отже, проаналізувавши сутність податкового регулювання, ми можемо підсумувати те, що державне податкове регулювання можливо розуміти як науку, як систему та як процес.

Таким чином, державне податкове регулювання як наука являє собою сукупність знань та наукових поглядів на явища та процеси, що об'єктивно відбуваються у суспільстві між державою та платниками податків при формуванні за рахунок податкових надходжень централізованого фонду держави та місцевого самоврядування, тобто двох бюджетів: державного та місцевого, з метою створення фінансової бази для виконання державою та місцевим самоврядуванням своїх функцій та завдань.

Як систему державне податкове регулювання можливо розглядати з економічної та з організаційної точок зору. З економічної точки зору, державне податкове регулювання - це сукупність норм, методів та правил організації відносин між державою та платниками податків з метою формування бюджетів та державних цільових фондів.

З організаційної точки зору, державне податкове регулювання являє собою сукупність органів державної законодавчої, виконавчої та судової влади, які відповідно до законодавства наділені повноваженнями в сфері оподаткування.

Як процес державне податкове регулювання - це логічно побудована сукупність послідовно реалізовуваних етапів управління податковими відносинами: формування податкової політики, обґрунтування цілей, розробка регламентів, організація сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), мотивування працівників податкових органів та платників податків до дотримання податкового законодавства, контроль та аналіз виконання законодавчих вимог і встановлених податковою політикою держави цілей та завдань з наступною розробкою висновків та рекомендацій, спрямованих на

уточнення цілей, регламентів та способів організації справляння податків, зборів (обов'язкових платежів).

Підсумовуючи висловлені правниками й економістами визначення «податків» можна вважати що за економічним змістом податки виступають інструментом державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів, а правовий зміст податків проявляється через систему правових норм, які у відповідній формі закріплюють податковий обов'язок платників податків здійснювати обов'язкові платежі до бюджету відповідного рівня або цільового фонду.

Зважаючи на вищевикладені думки науковців вважаємо, що законодавче визначення податку наведене в ч.1 ст.6 Податкового кодексу України не зовсім точно, оскільки законодавець акцентує увагу лише на деяких аспектах податку, зокрема лише на обов'язковості та безумовності податкових платежів, необхідності їх сплати до відповідного бюджету, що в сукупності не дозволяють комплексно розкрити дефініцію поняття «податки», відтак ця проблема потребує вирішення шляхом внесення змін у ч.1 ст.6 ПК України

Тому пропонується у визначенні податків, робити акцент саме на його фіскальну та розподільчо-регулюючу функцію. Наприклад, можна запропонувати наступне визначення: податки – це встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що їх сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом

2. Дослідивши форми і методи податкового регулювання, слід узагальнити, що до найпоширеніших методів податкового регулювання належать: інвестиційний податковий кредит; вибір і встановлення ставок оподаткування; відстрочення податків і зборів; податкова амністія; міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування; податкові канікули; податкові відрахування.

Форми ж податкового регулювання поділяються на прямого та опосередкованого впливу

3. Визначивши організаційно-правові основи податкового регулювання в Україні, маємо зазначити, що на основі проведеного дослідження сучасне податкове регулювання можна визначити як складну багатофункціональну категорію, сутність якої трактується як використання юридично закріплених податкових інструментів для виконання суспільно визначених у конкретний період часу та політично схвалених соціально-економічних завдань, що дозволяє розглядати та використовувати його тривимірно як інструмент:

1) державної фіскальної політики акумуляції фінансових ресурсів для покриття необхідних для суспільного розвитку витрат, пов'язаних із створенням суспільних товарів і послуг;

2) державної економічної політики стабілізації, підтримки та стимулювання економічного зростання, в т.ч. запобігання або ліквідації небажаних ринкових результатів, шляхом регулювання економічної поведінки платників податків;

3) державної соціальної політики досягнення справедливості в розподілі доходів, вирішенні екологічних проблем суспільства, стимулювання розвитку людського капіталу.

Формування комплексної системи (матриці) цілей податкового регулювання має враховувати фінансову природу оподаткування та ієрархію напрямків податкового регулювання, серед яких слід виділити фіскальний, економічний та соціальний. Домінування тієї чи іншої мети, їх співвідношення формується відповідно до потреб соціально-економічного розвитку суспільства.

При здійсненні податкового регулювання пропонується виділяти:

- враховуючи глобальні потреби суспільства - головну мету податкового регулювання, яка полягає у забезпеченні оптимального соціально-економічного розвитку суспільства;

- враховуючи ієрархію стратегічних потреб суспільства - фіскальні цілі першого порядку, економічні - другого порядку і соціальні - третього порядку;

- враховуючи поточні потреби суспільства - цілі найнижчого рівня,

виконання яких сприяє досягненню цілей вищих рівнів.

Сучасне нестабільне як фінансово-економічне, так і соціальне становище зумовлює необхідність подальшого дослідження та пошуку шляхів якнайкращого використання податкового регулювання, прагнучи реалізувати основну мету - забезпечення оптимальних темпів соціально-економічного розвитку суспільства.

4. Розкриваючи сучасну систему оподаткування в Україні, маємо відзначити, що згідно податкового законодавства, до загальнодержавних податків належать: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито.

А відповідно до місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок. До місцевих же зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

5. Зробивши моніторинг діючої системи податкового регулювання, ми проаналізували період 2015-2017 роки, за який валовий внутрішній продукт України скоротився на 28%. Також ми аналізували характер темпів росту доходів Зведеного бюджету України та податкових надходжень та питому вагу податкових надходжень зведеного бюджету України у валовому внутрішньому продукті.

6. Визначивши ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету, було виявлено, що перелік податкових пільг визначається Податковим кодексом України та законами України про порядок нарахування і сплати тих чи інших податків і міститься у Довіднику пільг.

За Податковим кодексом України податкова пільга надається шляхом: податкового вирахування (знижки); зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору.

Однак, на наш погляд, у Податковому кодексі не має повного

відображення таких видів податкових пільг як зменшення (обмеження) бази оподаткування, застосування спеціальних методів податкового обліку та спеціальних податкових режимів, збільшення податкового (звітного) періоду, відстрочення й розстрочення сплати податкових зобов'язань, хоча на сторінках цього законодавчого акту мова про них йдеться.

7. Показавши дослідження основних особливостей регулювання системи оподаткування різних країн світу було виявлено, що у провідних країнах світу важливими інструментом реалізації цілей та завдань фінансового регулювання економіки податковими методами та інструментами є податкова ставка, яку може змінювати держава не змінюючи усього масиву податкового законодавства. Впливати на показники економічного розвитку держава має можливість завдяки запровадженню диференційованих ставок оподаткування для певних категорій платників, адміністративно-територіальних одиниць, суб'єктів господарювання, які займаються важливими для країни видами економічної діяльності.

Розповсюдженням у країнах з розвинутою ринковою економікою залишається такий інструмент реалізації податкової політики держави як податкові пільги. Їх держава встановлює у будь-якому випадку коли є зацікавленість політичної еліти у розвитку підприємницької діяльності та коли держава готова стимулювати, або навпаки, де стимулювати розвиток певних видів економічної діяльності, регіонів, підвищувати або обмежувати доходи певних категорій платників

За результатами проведеного дослідження можливо виділити загальні тенденції розвитку податкових систем провідних країн світу: переважання ролі прямого оподаткування у Німеччині, Канаді, США, Японії, а непрямого - у Франції та Італії; завдяки запровадженню прогресивного прямого оподаткування у Німеччині, Японії та США забезпечується стабільне економічне зростання.

8. Дослідити визначання основних недоліків механізму податкового

регулювання оподаткування та розглянувши податкову систему різних країн, їх реформи та принципи, треба узагальнити, що у системі оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і потрібно переймати, використовуючи накопичений досвід. Адже будувати податкову систему самостійно дуже важко, тому доцільно використовувати досвід інших країн; детально розглянути реформи, що були проведені та концепції їх проведення. Тобто необхідно вчитися на помилках інших країн.

Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави Україна.

9. Дослідивши визначання основних недоліків механізму податкового регулювання оподаткування, ми виявили, що необхідно внести зміни та доповнення переважно в ПК України, зокрема:

- більш чітко визначити поняття «посадова особа контролюючого органу» у статті 44 пункту 44.7., статті 49 пункти 49.8; 49.9; 49.14, статті 94 пункту 94.17 ПК України.

Також, щодо подальшого реформування податкового законодавства, потрібно насамперед звернути увагу на зниження рівня податкового навантаження, на підвищення рівня відповідальності сторін податкового процесу та на забезпечення надання податкових пільг суб'єктам, які дійсно цього потребують, а не великим монополістам нашої економіки, як це зазвичай буває.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996. - № 30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-17. Ст. 112.
3. Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII // Відомості Верховної Ради. 2014. № 39. Ст. 2006.
5. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142-р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>
6. Про визнання протиправними дій, скасування податкових повідомлень-рішень та зобов'язання вчинити певні дії : ухвала Вищого адміністративного суду України від 07.07.2015 у справі № 810/5745/14. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/46546279>.
7. Про визнання протиправною та скасування податкової вимоги : ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.08.2015 у справі № 826/12596/14. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48373072>.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України : проект Закону України від 15.09.2016 № 5132 (доопр. від 03.11.2016). URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60035.
9. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Даншов. - К.: Комп'ютер прес, 2004. - С. 126.
10. Бабін І. Функціональний підхід до систематизації елементів юридичної конструкції податку / І. Бабін // Право України. - 2007. - № 5. - С. 69-73.

11. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
12. Барвінська Є. С. Особливості та перспективи сучасного етапу реформування податкової системи України / Є. С. Барвінська, Н. Я. Процак // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2013. - № 769. - С. 331-336.
13. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право ; Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.». Одеса, 2015. - 23 с.
14. Біла Л. М. Спільні і відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України / Л. М. Біла // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 5. – С. 656–661.
15. Бліхар М. М. Дефініція поняття податкового регулювання інвестиційної діяльності / М. М. Бліхар // Молодий вчений. - 2016. - № 8. - С. 66-70.
16. Бобоев М. Р. Налоговые системы зарубежных стран / М. Р. Бобоев, Н. Н. Тютюрюков. - К.: Гелиос, 2002. - 621 с.
17. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : [Монографія] / за заг. Ред. Л. Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. – 532 с.
18. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. - К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. - 478 с.
19. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. - К. : Ірпінь ; ВТФ «Перун», 2005. - 1728 с.
20. Глухова В. І. До питання реформування податкової системи// Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського / В. І. Глухова, О. Я. Рилова. -

2008. - Вип. 1 (48). - Ч. 1. - С. 116-119.

21. Гуржій Т. Організаційно-правові засади адміністрування податків в Україні / Т. Гуржій, Ж. Коваленко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2017. - № 3. - С. 78–89.

22. Дадашев А. З. О налоговой политике в контексте формирования инновационной модели экономического роста / А. З. Дадашев // Финансы и кредит. - 2008. - № 34 (322). - С. 81-86.

23. Дубовик О. Ю. Пільги як інструмент державного податкового регулювання / О. Ю. Дубовик // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2011. - Вип. 3. - С. 61-66.

24. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку / Т. І. Єфименко : автореф. дис. ... д-ра екон. наук. - К., 2003. - 37 с.

25. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності (на прикладі підприємств м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області): автореф. дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.01 / Р. П. Жарко; Нац. ун-т харч. технологій. - К., 2006. - 20 с.

26. Жмурко Н. В. Зарубіжний досвід країн європейського союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні / Н. В. Жмурко, І. П. Парфенюк // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.3. - С. 209-215.

27. Заяц Н. Е. Теория налогов [Текст] : учебник / Н. Е. Заяц. - Мн. : БГЭУ, 2002. - 220 с.

28. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування / О.В. Зварич. - К.: Київ. най. торг.-екон.ун-т, 2013. - 444 с.

29. Іванов Ю. Б. Податкова система : [підручник] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. - К. : Атіка, 2006. - 920 с.

30. Ковальчук І. В. Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського Союзу / І. В. Ковальчук // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 410–

416.

31. Кошембар Л. О. Методи податкового регулювання інвестиційної активності / Л. О. Кошембар // Наукові праці НДФІ. - 2008. - Вип. 2. - С. 127-134.

32. Крючкова Н. М. Дієвість податкової політики в рамках регулювання економічного росту / Н. М. Крючкова // Збірник наукових праць Четвертої міжнародної науково-практичної конференції «Еvropska veda - 2008». - Прага, 2008. - С. 24-26.

33. Крючкова Н. М. Податкова політика у системі макроекономічного регулювання / Н. М. Крючкова. - Одеса: «Астропринт», 2011. - 174 с.

34. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Підручник / М. П. Кучерявенко. - Х.: Право, 2013. - 536 с

35. Кушнірчук Ю. М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України [Текст] / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.8. - С. 249-254.

36. Литвиненко Є. О. Податкове регулювання розвитку промисловості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.08 / Є. О. Литвиненко; Ун-т Держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2009. - 19 с.

37. Манжула А. Етапи розвитку системи державної податкової служби України / А.Манжула // Підприємництво, господарство і право. - 2004. - № 11. - С. 85-88.

38. Мараховська Т. М. Податкове стимулювання підприємницької діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 / Т. М. Мараховська; Харк. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. - Х., 2001. - 17 с.

39. Масюченко Є. А. Податкові пільги як інструмент податкового регулювання / Є. А. Масюченко // Культура народів Причорномор'я. - 2014. - № 266. - С. 10-13.

40. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.00.08

/ В. М. Мельник; Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України». - К., 2007. - 31 с.

41. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира / О. В. Мещерякова. - К., 2005. - 240 с.

42. Міжнародне оподаткування / За ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа. - К., 2005. - 550 с.

43. Музика-Стефанчук О. А., Поляничко А. О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації / О. А. Музика-Стефанчук, О. А. Поляничко. - Кам.-Под. - ТОВ «Друкарня «Рута», 2015. - 212 с.

44. Нідзельська О. Податкова система в Німеччині / О. Нідзельська. // Вісник податкової служби України. - 1999. - № 30. – С. 46.

45. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції / О. Нідзельська. // Вісник податкової служби України. - 1999. - № 33.

46. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання // Ефективна економіка №2 2016. – С. 1-11.

47. Нікітішин А. О. Сучасний механізм податкового регулювання соціального розвитку суспільства // Економічний вісник університету | Випуск № 35/1, 2017. – С. 251-260.

48. Олійник О. В. Податкова система: Навчальний посібник / О. В. Олійник, І. В. Філон. - К.: ЦНЛ, 2006. - 456 с.

49. Осадча Г. Г. Податкова система - сьогодення і минуле / Г. Г. Осадча, О. С. Погрібна // Міжнародний науковий журнал. - 2016. - № 5(3). - С. 61-66.

50. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібник / Під ред. д-ра екон. наук, проф. Ю.Б. Іванова, д-ра екон. наук, проф. І. А. Майбурова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

51. Податкова система: Навчальний посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко [та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. - Одеса: ВМВ, 2014. - 344 с.

52. Процак Н. Я. Еволюція форм та методів податкового регулювання на регіональному рівні / Н. Я. Процак // Ефективність державного управління. - 2012. - Вип. 32. - С. 158-166.
53. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право ; Ін-т законодавства Верхової Ради України. Київ, 2008. - 36 с.
54. Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / Ю. Б. Іванов [та ін.] ; [Харк. нац. екон. ун-т]. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – 335 с.
55. Рогачов Ю. М. Публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право ; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2016. - 17 с.
56. Роль В. Ф. Фінансове право. Навчальний посібник / В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко, С. М. Попова. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 392 с.
57. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків / В. А. Савчук. // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. - 2013. - № 2 (46). - С. 357.
58. Свищук А. Методологічні засади податкового регулювання / А. Свищук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2014. - № 5. - С. 89-104.
59. Свищук А. С. Зарубіжний досвід податкового регулювання економіки / А. С. Свищук // Економічний вісник університету. - 2014. - Вип. 23(1). - С. 244-251.
60. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки / А. Свищук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2013. - № 5. - С. 57-69
61. Свищук А. С. Оподаткування у системі економічного регулювання / А. С. Свищук // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 24(1). - С.

153-158.

62. Сенченко В. Б. Податкова система. Практикум. [текст] : навч. посіб. / В. Б. Сенченко – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 160 с.
63. Скоробагач В. І. Правове регулювання місцевих податків та зборів: Автореф. дис. . на здоб. наук. ступеня канд.. юрид. наук. - Запоріжжя, 2015. - 21 с.
64. Соколовська А. М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А. М. Соколовська // Фінанси України. - 2013. - № 9. - С. 28-44.
65. Соколовська А. М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки / А. М. Соколовська // Фінанси України. - 2014. - № 11. - С. 17-32.
66. Станкус Т. Місцеві податки і збори / Т. Станкус, Ю. Крот. - Х. : Фактор, 2017. - 80 с.
67. Сусіденко В. Т. Сучасна сутність і архітектоніка податкового регулювання розвитку суспільства / В. Т. Сусіденко, А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. - 2012. - № 1. - С. 234-242.
68. Табінський В. А. Деякі питання політики оподаткування в сучасних умовах економічного розвитку України / В. А. Табінський, Д. Г. Підодня, К. А. Мірзоян // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". - 2017. - № 5. - С. 141-144.
69. Товкун Л. В. Податкова система України: поняття та перспективи розвитку / Л. В. Товкун // Історико-правовий часопис. – 2015. – № 1. – С. 66–69.
70. Тофан І. Проблематика оподаткування в країнах Євросоюзу / І. Тофан // Аграрна економіка. – 2012. – № 1-2. – Т. 5. – С. 78–82.
71. Україна: Податкова політика та адміністрування податків: звіт № 26221-UA / Департамент України, Білорусі та Молдови. Управління зменшення бідності й економічного менеджменту. Регіон Європи та Середньої Азії. - Київ; Washington, D.C. : The World Bank, 2003 . - 128 с.

72. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів. Одеса : Атлант, 2015. - 314 с.
73. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 / Т. Я. Цимбал; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2008. - 18 с.
74. Чередніченко Ю. В. Шляхи реформування податкової системи України в трансформаційний період: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 / Ю. В. Чередніченко; Укр. акад. банк. справи. - Суми, 2004. - 22 с.
75. Чернелевський Л. М. Податковий облік і контроль. Навчальний посібник / Л. М. Чернелевський, Т. Ю. Редзюк - К.: Пектораль, 2006. - 312 с.
76. Чугунов І. Я. Непряме оподаткування у системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис-XXI: науковий журнал. 2014. - №1-2 (1). - С. 61-64.
77. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко: Довідник. - Київ: «МП Леся», - 2004. - С. 38.
78. Янушевич Я. В. Податковий механізм створення передумов економічного зростання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.08 / Я. В. Янушевич; Держ. установа «Ін-т економіки та прогнозування НАН України». - К., 2009. - 23 с.
79. Ясенова І. Б. Структурне моделювання механізму податкового регулювання інноваційної діяльності / І. Б. Ясенова // Економічні інновації. - 2013. - Вип. 52. - С. 217-223.
80. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2010-2014 рр. / [Зубенко В. В, Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та інші]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи впровадження» [Електронний ресурс] / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. - Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/>
81. Василевська Г. Практика застосування пільгових податкових

преференцій в Україні. - [Електронний ресурс] // Вісник ТНЕУ №1 - 2013. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_01it%20/Уаеи/2013_1/12013/10Уа8^;

82. Гланц В. Н. Інструментарій податкового регулювання: теоретичні та практичні аспекти / В. Н. Гланц // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. - 2011. - Вип. 33 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua /portal/soc_gum/pprbsu/ 2011_33/index.html

83. Глоссарий бюджетных терминов [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http:// www.budgetrf.ru>. - 01.11.2011. - Назва з екрану.

84. Гречко А. В. Дослідження впливу податкової політики на економічний розвиток України / А. В. Гречко [Електронний ресурс] // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» - 2012. - № 10. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1443>

85. Державна фіскальна служба України : Офіційний сайт. URL : www.sfs.gov.ua. - Плани та звіти роботи

86. Електронний уряд Республіки Казахстан. Офіц. веб-сайт Республіки Казахстан. URL : <http://egov.kz/cms/ru>

87. Єгоричева С. Б., Тимошенко О. В., Сергеев Д. А. Вплив пільг за прямими податками на формування бюджетних доходів в Україні Ефективна економіка. - 2013. - № 9, - Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5137>

88. Зленко І. В. Напрями використання податкових пільг для забезпечення економічного зростання в Україні. - [Електронний ресурс].

- Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.Ua/jspui/bitstream/123456789/6174/1/176_zlenko.pdf;

89. Іванов Ю. Б. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2009_647/62.pdf;

90. Князьова В. Я. Особливості податкового адміністрування в умовах

розбудови ринкових відносин в Україні. URL : [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/%E2%84%961 \(78\)/uazt_2015_1_8 .pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/%E2%84%961%20(78)/uazt_2015_1_8.pdf).

91. Коротун В. І. Практика використання податкових пільг в Україні. - [Електронний ресурс] // Вісник ЖДТУ № 1(59) - 2012. - Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uzhdtu_etop/2012_1_2Z60.pdf;

92. Крупка М. І., Кміть В. М., Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи. Наук. вісн. НЛТУ України. 2016. Вип. 26.2. С. 217-224. URL : http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2016/26_2/34.pdf.

93. Матеріали з офіційного сайту Департаменту фінансів Швейцарії. Податкові дослідження [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.efd.admin.ch/org/vorsteher/01321/index.html>

94. Матеріали з офіційного сайту Міністерства фінансів Франції [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.finances.gouv.fr/impots_et_taxes/

95. Податкова реформа: факти і цифри. - Міністерство фінансів України, - [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>.

96. Податкова система України [Електронний ресурс] — Режим доступу до ресурсу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова_система_України.

97. Податкова система Франції [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова_система_Франції

98. Проблеми гармонізації оподаткування в Європейському Союзі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=697>.

99. Рейтинг держав за блоком Paying Taxes-2017. URL : <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017.html>.

100. Таран С. Е-декларування має розповсюджуватися на всіх громадян. Веб-сайт «Інформаційний акцент». URL : <http://www.akcent.org.ua/sergij-taran-e->

deklaruvannya- maye-rozpovsyudzhuvaty-sya-na-vsih-gromadyan

101. Фільо М. М. Проблема втрат бюджету від надання податкових пільг та шляхи її вирішення. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Ech/2012_34/2012_03_04/73_76.pdf.

102. Як криза змінює податкову систему // Сайт партії малого та середнього бізнесу [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.pmsbu.com.ua>.

103. Abdul, A.I. (2004). Contributions of Muslim scholars to economic thought and analysis (11-905 a.h./632-1500 a.d.). Saudi Arabia, Islamic economics research centre King Abdulaziz, University Jeddah. 138 p

104. Nlkltlshin A. O. The main directions of improving the mechanism of tax regulation. Efektyvna ekonomika. Vol. 2. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>

105. Paying Taxes 2016. World Bank Group. URL : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf>

ДОДАТКИ

Додаток А

Податок на доходи фізичних осіб як інструмент сучасного механізму
податкового регулювання соціального розвитку суспільства [47, с. 254]

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Ставка податку	0% - застосовується до: вартості власності, що успадковується або приймається у дарунок членами сім'ї спадкодавця або дарувальника 1-го ступеня споріднення; особою, яка є інвалідом 1 групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування; дитиною-інвалідом; грошових заощаджень, поміщених (до 02.01.1992р.) в установи Ощадбанку СРСР та Держстраху СРСР.
Податкова соціальна пільга	Зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (100%;150%; 200%).
Не включення до оподаткованого доходу	Сума державної та соціальної матеріальної допомоги, субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат; сума відшкодування розміру шкоди внаслідок Чорнобильської катастрофи; сума внесків на обов'язкове страхування; вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, а також спеціального одягу, взуття та інших засобів індивідуального захисту; аліменти; допомога на лікування та медичне обслуговування; вартість безоплатно наданих вугілля та вугільних або торф'яних брикетів; сума, сплачена на користь навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку; допомога на поховання; вартість майна і сума грошової допомоги дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування; доходи від продажу власної сільськогосподарської продукції; стипендії; страхові виплати, страхові відшкодування; сума, отримана за здавання крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства; вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності; вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, реабілітацію; сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою); вартість дарунків; благодійної допомоги; сума коштів у зв'язку із здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження.

Додаток Б

Податок на прибуток підприємств як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства [47, с. 255].

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Платники податку	Не є платниками податку неприбуткові підприємства, установи та організації.
Ставка податку	Ставки податку на дохід від страхової діяльності юридичних осіб - резидентів: 3% за договорами страхування; 0% за договорами з довгострокового страхування життя, добровільного медичного страхування та страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії.
Звільнення від оподаткування	Прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю; прибуток Чорнобильської АЕС, якщо такі кошти використовуються на фінансування робіт з підготовки до зняття і зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему; прибуток підприємств, отриманий за рахунок міжнародної технічної допомоги або за рахунок коштів, які передбачаються в державному бюджеті як внесок України до Чорнобильського фонду «Укриття».

Додаток В

Податок на додану вартість як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Ставка податку	7% по операціях з лікарськими засобами, а також медичними виробами.
Не включення до об'єкту оподаткування	Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування; надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування, недержавного пенсійного забезпечення; виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування; постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.
Звільнення від оподаткування операцій	Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят; послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках; постачання засобів реабілітації, легкових автомобілів для інвалідів; постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню; постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, послуг реабілітаційними установами; постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються; постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення; постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами; безоплатної приватизації житлового фонду, присадибних земельних ділянок; постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання; надання благодійної допомоги; надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами; постачання в

	сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я; створення, постачання, просування, реставрація і розповсюдження національного культурного продукту; постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти; ввезення на митну територію України: устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів, обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або для виробництва енергії з відновлюваних джерел енергії; надання телекомунікаційних послуг у частині здійснення благодійного телекомунікаційного повідомлення на благодійні цілі.
--	--

Додаток Г

Акцизний податок як інструмент сучасного механізму податкового
регулювання соціального розвитку суспільства

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Звільнення від оподаткування операцій	Реалізації легкових автомобілів для інвалідів, а також легкових автомобілів спеціального призначення, оплата вартості яких здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування; ввезення на митну територію України підакцизних товарів (продукції) як міжнародної технічної допомоги; реалізації скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення.
Ставка податку	Підвищенні ставки оподаткування на: продукти із вмістом спирту етилового неденатурованого та з вмістом спирту етилового 8,5% об'ємних одиниць та більше; особливо шкідливі продукти які використовуються при виготовленні підакцизних товарів (для прикладу - Тетраетилсвинець); вживанні транспортні засоби; на транспортні засоби із великим робочим об'ємом циліндрів, значною вантажопідйомністю, масою.
Об'єкти оподаткування	Спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Додаток Г

Екологічний податок як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства [47, с. 257]

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
Платники податку	Суб'єкти під час провадження діяльності яких здійснюються: викиди забруднюючих речовин; скиди забруднюючих речовин; розміщення відходів; утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.
Об'єкти оподаткування	Забруднюючі речовини, які викидаються в атмосферне повітря; забруднюючі речовини, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти; відходи, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; радіоактивні відходи, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк; електрична енергія, вироблена експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).
Коригуючі коефіцієнти	Збільшення основних ставок оподаткування: у 1,5 рази за скиди забруднюючих речовин у ставки та озера; у 3 рази за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів; у 3 рази якщо місце (зона) розміщення відходів в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж; у 50 разів для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) для високоактивних радіоактивних відходів; у 2 рази для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) для середньоактивних та низькоактивних радіоактивних відходів.
Ставка податку	Ставки податку диференційовані в залежності від: найменування забруднюючої речовини; класу небезпечності; рівня небезпечності; орієнтовного безпечного рівня впливу речовин (сполук); гранично допустимої концентрації забруднюючих речовин; активності радіоактивних відходів.

Додаток Г

Податок на майно як інструмент сучасного механізму податкового регулювання соціального розвитку суспільства [47, с. 260]

Елементи	Законодавчі положення податкового регулювання які реалізують соціальний зміст оподаткування (з урахуванням певних обмежень)
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.	
Платники податку	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.
Не включення до об'єкту оподаткування	Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості: які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування; розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення; будівлі дитячих будинків сімейного типу; гуртожитки; житлова нерухомість непридатна для проживання; що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, дітям-інвалідам, які виховуються одиницями матерями (батьками); які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств; що перебувають у власності релігійних організацій; будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів; державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення та відпочинку дітей; центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності і т.п.; баз олімпійської та паралімпійської підготовки; які належать багатодітним і прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей.
Зменшення бази оподаткування	Для квартири/квартир незалежно від їх кількості - на 60 кв. метрів; для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 120 кв. метрів; для різних типів об'єктів житлової нерухомості - на 180 кв. метрів.
Пільги із сплати	Для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України.
транспортний податок.	
Платники податку	Фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єкт оподаткування	Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати (на 1 січня податкового (звітного) року).
Ставка податку	З розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.
плата за землю.	
Пільги із сплати	Фізичні особи: інваліди 1 і 2 групи; які виховують 3-х і більше дітей віком до 18р.; пенсіонери (за віком); ветерани війни; які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі їх в оренду платнику єдиного податку 4 групи. Юридичні особи: санаторно-курортні, оздоровчі заклади та реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів; громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю; бази олімпійської та паралімпійської підготовки; дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту; державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку; державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення і т.п.
Звільнення від оподаткування	Поромні переправи, снігозахисні споруди і насадження, протилавинні та протисельові споруди, захисні насадження, шумові екрани, очисні споруди; майданчики для стоянки транспорту і відпочинку; земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв; земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій.

Додаток Е

Динаміка зміни доходів Зведеного бюджету України та податкових надходжень
у 2015-2017 роках: [3]

Показники	Роки						Відхилення 2015 р. від 2017 р.	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	абсолют не	віднос не, %
Доходи Зведеного бюджету України, млрд грн.	314,4	98,3	445,5	442,8	455,9	652,0	141,5	45,0
Темп росту доходів зведеного бюджету, у% до попереднього року	-	126,7	111,8	99,4	103,0	132,0	-	-
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд грн.	234,5	334,7	360,6	354,0	341,0	507,6	106,5	45,4
Темп росту податкових надходжень до зведеного бюджету, у% до попереднього року	-	142,7	107,7	98,2	96,3	116,2	-	-
Питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, %	74,59	84,03	80,94	79,95	74,80	80,5	0,21	-

Додаток Є

Ставки податків в країнах світу [95]

№	Країна	Податок на прибуток	ПДВ	Щодо	Соціальні платежі роботодавця	Соціальні платежі робітника
1	Австралія	30	10	45	9,25	1,5
2	Бразилія	34	19	27,5	29	11
3	Канада	26,5	5	29	7,58	6,83
4	Китай	25	17	45	35	10,5
5	Франція	33,33	20	50,3	41,86	14,05
6	Німеччина	29,65	19	45	19,33	20,48
7	Японія	33,06	-	50,84	14,7	14,05
8	Мексика	30	16	35	31,64	2,78
9	Великобританія	20	20	45	13,8	14
10	США	40	-	39,6	7,56	8,55
11	Україна	18	20	18	22	-
12	Європа - середня	20,4	20,2	31,8	22,8	12,99
13	Північна Америка - середня	33,25	5	34,3	7,62	7,69
14	Латинська Америка - середня	26,61	13,38	31,87	14,32	7,84
15	ЄС - середня	22,15	21,61	37,78	23,78	13,05
16	ОСЕР - середня	24,77	19,18	41,58	20,4	11,29
17	Світ — середня	23,68	15,79	32,22	23,39	10,22