Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:

«Податкове регулювання в умовах трансформації економіки України»

Студентки 2 курсу, 3м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Кравченко Валерії
Володимирівни

Науковий керівник
д.е.н., професор

Волосович Світлана
Василівна

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

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....6
1.1. Сутність податкового регулювання економічного розвитку країни.....6
1.2. Зарубіжний досвід податкового регулювання в умовах економічних трансформацій.....13
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УКРАЇНІ.....18
2.1. Сучасний стан функціонування податкової системи України.....18
2.2 Фіскальні ефекти структурних зрушень в податковій системі України.....30
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....38
3.1. Пріоритети розвитку податкового регулювання в умовах економічних трансформацій.....38
3.2 Підвищення ефективності податкового регулювання в умовах трансформацій національної економіки.....43
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....51
ДОДАТКИ.....57

ВСТУП

Податкове регулювання економіки є складовою державного регулювання економічних процесів. Нині функціонування податкового регулювання містить колізії в контексті оптимізації за допомогою його інструментів економічних процесів. Це вимагає виявлення ефективних податкових важелів впливу на розвиток національної економіки. Актуальність даної магістерської роботи полягає в тому, що в умовах розвитку ринкових відносин, оновлення механізмів державного управління, пошуку балансу інтересів держави і регіонів особливої уваги набуває проблема методологічного обґрунтування ролі й функцій держави щодо забезпечення ефективної податкової політики. Соціально-економічні перетворення, які останнім часом відбуваються в українському суспільстві, пов'язані з трансформацією перехідної системи управління, наближенням України до стандартів Європейського Союзу, що передбачає постановку принципово нових завдань податкового регулювання. Вирішення цих проблем пов'язане, насамперед, із чітким окресленням напрямів удосконалення механізмів державної податкової політики.

Основи розвитку теорії податкового регулювання та управління ним закладені в працях науковців усього світу. Серед них такі відомі вчені, як А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Кейнс, К. Маркс, Ф. Фрідман та інші. В Україні серед дослідників податкового регулювання слід виокремити таких вчених як В.Л. Андрущенко, П.Ю. Бєлєнького, О.Д. Василика, М.І. Долішнього, Л.А. Дробозіна, Є.Т. Жукова, В.А. Кашина, М.А. Козоріза, В.М. Опаріна В.М. Сутормину, І.О. Тивончука, В.М. Федосова, Д.Г. Черник, С.І. Юрія та інших.

Метою даної роботи є оцінка сучасного стану податкової системи України, дослідження процесу податкового регулювання в умовах трансформації економіки України, а також визначення проблем його реалізації і запровадження рекомендацій щодо вдосконалення пріоритетних напрямів розробки системи податкового регулювання.

Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити сутність, роль та основні складові податкового регулювання в умовах трансформації економіки України;
- виявити можливості застосування зарубіжного досвіду податкового регулювання;
- оцінити сучасний стан та основні тенденції податкової системи України;
- проаналізувати фіскальні ефекти структурних зрушень в податковій системі України;
- визначити пріоритети розвитку податкового регулювання в умовах економічних трансформацій;
- розробити рекомендації щодо покращення ефективності використання Україною механізму податкового регулювання.

Об’єктом дослідження є система податкового регулювання в Україні.

Предметом дослідження є економічні відносини з приводу формування та реалізації сучасних механізмів податкового регулювання.

Під час написання магістерської роботи було застосовано наступні методи дослідження: теоретичний (при визначенні сутності, проблем і механізму податкового регулювання); діалектичний (при проведенні аналізу методів і шляхів реформування податкової системи Україною та іншими державами); аналіз і синтез (при здійсненні оцінки та аналізу сучасного стану податкової системи України та аналізу фіскальних ефектів структурних зрушень податкової системи); індукцію і дедукцію (при визначенні сутності податкового регулювання, його складових і механізму); історичний і логічний підходи (при аналізі методів управління податкового регулювання в зарубіжних країнах).

Інформаційно-фактологічною базою дослідження є нормативно-правові акти України з питань державної податкової політики, аналітичні й статистичні матеріали, наукові розробки учених і практиків України та зарубіжжя.

Практичне значення отриманих результатів: отримані в процесі написання магістерської роботи висновки та рекомендації можуть бути використані для

вирішення існуючих проблем податкового регулювання України, вдосконалення процесу реформування податкової системи та підвищення ефективності податкового регулювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у необхідності обґрунтування основних заходів щодо підвищення ефективності податкового регулювання в умовах трансформацій національної економіки на основі пріоритетних напрямків розвитку та виходячи з основних проблем податкового регулювання України.

Магістерська робота викладена на 50 сторінках і складається зі вступу, трьох розділів (кожен розділ має по два підрозділи) і висновків. Робота містить 7 таблиць, 12 ілюстрацій, 10 додатків, 60 використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

1.1. Сутність податкового регулювання економічного розвитку країни

Сьогодні податкова політика України потребує вдосконалення та доопрацювання системних реформ у частині більш обґрунтованого прийняття рішення стосовно зниження чи підвищення рівня податкового навантаження суб'єктів господарювання, вдосконалення та реалізації регулятивної функції податків, покращення податкового клімату [45, с. 291].

Однією з найважливіших і найбільш ефективних складових державного регулювання є податкове регулювання, об’єктами якого виступають соціально-економічні процеси на мікро-, мезо- та макрорівнях [28, с. 72]. Цей термін широко використовується науковцями, як один з базових елементів понятійного апарату сучасної податкової теорії, проте єдності щодо його розуміння досі в наукових колах немає. Податкове регулювання є одночасно системою податкових важелів і податкових органів, які, виконуючи своє призначення, втілюють державну податкову політику.

Більшість авторів пов’язують податкове регулювання з державним нормативним регулюванням податкових відносин (наприклад, праці А.В. Красюкова, В. И. Лазарева, Е.С. Зайцевої, М.А. Сафиуллина та ін.). Досліджуючи податкове регулювання, автори (наприклад, А.Е. Сердюков, Е.С. Вилкова, А.Л. Тарасевич, Б.Х.Алієв. І.А. Майбуров, Л.В. Дуканич, В.В. Степаненко і Е.А. Єрмакова й ін.) оперують такими категоріями, як «податкова політика», «податковий механізм», «податкове адміністрування», «планування», «прогнозування», «податковий менеджмент», «податкова стратегія», «податковий контроль» та ін. Всі ці категорії входять до складу податкового регулювання (див. Додаток А).

Професор А. Ф Мельник, у свою чергу, визначає державне податкове регулювання економіки як «втручання держави в економіку з використанням сукупності різноманітних важелів, інструментів, які надають їй можливість забезпечити нормальні умови функціонування ринкового механізму та домагатись розв'язання економічних, соціальних і податкових проблем» [28, с. 72].

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

1) регулювання – це не просто дія, а цілеспрямована дія суб'єкта регулювання на об'єкт регулювання, тобто вплив на цей об'єкт для досягнення цілком визначених цілей;
2) у суб'єкта має представлення про ідеальне положення об'єкта регулювання, на досягнення якого і направлена керуюча дія;
3) ступінь досягнення об'єктом ідеального положення визначається регуляторами, показниками, коефіцієнтами й ін.

Крім того, можна виділити наступні слідства виділених особливостей регулювання:

1) в залежності від об'єкта регулювання, можуть виникати зворотні зв'язки і відповідні реакції, що зумовлюють необхідність їх регламентування, прогнозування і планування, моніторингу та контролю;
2) основна мета регулювання задається стратегічною ціллю (ключовою характеристикою ідеального стану об'єкта регулювання), а регулятори використовуються відповідно до тактичних цілей регулювання, підлеглими стратегічній меті;

3) результативність регулювання вимірюється ступінню досягнення об'єктом регулювання ідеального стану в зіставленні з виникаючими у суб'єктів й об'єктів витрат і вигод [24, с. 78].

Оскільки вказані категорії є складовими загальної системи державного регулювання економіки, дослідження доцільно розпочати із вивчення та критичної оцінки наукових поглядів на державне регулювання економіки. Державне регулювання економіки І. Чугунов пропонує розуміти як економічну категорію, що відображає відносини держави з господарюючими суб'єктами у процесі координації дій останніх для досягнення пропорційності всіх економічних процесів на макрорівні з метою забезпечення умов стабільного зростання прибутковості економіки, підвищення умов соціально-економічного захисту і загального добробуту громадян країни [53, с. 487].

Розробкою нормативно-правових актів в Україні можуть займатися суб'єкти права законодавчої ініціативи, до яких належать: Президент України, Кабінет Міністрів України та народні депутати України. Прийняття ж законів відповідно до Конституції України [20] є виключною прерогативою Верховної Ради України. Статтею 12 Податкового кодексу України [39] встановлюється вичерпний перелік повноважень Верховної Ради України, сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів.

Варто зауважити, що механізм податкового регулювання національного господарства має базуватися на ряді основоположних принципів. В додатку Б наведений список принципів податкового регулювання, що є похідними від принципів державного регулювання економіки та принципів оподаткування та податкової політики [15, с. 80]. Дотримання таких принципів при здійсненні податкового регулювання соціально-економічних процесів сприятиме максимальній реалізації регулятивного потенціалу оподаткування (див. додаток Б) [44, с. 63].

Податкове регулювання не є самостійним напрямком державної політики, а одним з важливих і дієвих інструментів практичної реалізації державної політики. Тому мета податкового регулювання двояка: з одного боку, найбільш ефективно

сприяти реалізації стратегічних цілей розвитку країни; а з іншого боку, забезпечувати оптимальний баланс приватних і громадських інтересів господарюючих суб'єктів – платників податків. Метою податкового регулювання, яка сформувалась в результаті еволюції оподаткування, є економічна і соціальна стабільність та зміцнення існуючого ладу усередині країни і за кордоном. Від цієї головної цілі виникає множина конкретних цілей, без здійснення яких не може бути досягнута головна. Ці конкретні цілі нерозривно пов’язані з об’єктами та інструментами податкового регулювання [47, с. 62].

Відповідно до розроблених мети та принципів податкового регулювання, варто обґрунтувати процес реалізації, який складається з певних етапів, і тому має бути наслідком комунікацій між учасниками, які реалізовують його та піддаються його впливу, а саме суб’єктів та об’єктів податкового регулювання [26, с. 54]. Таблицю, що ілюструє механізм податкового регулювання як процесу наведено у додатку В.

Податкове регулювання як процес на практиці реалізується через механізм податкового регулювання, що включає:

- суб'єкти та об'єкти податкового регулювання;
- форми впливу і взаємодії суб'єктів і об'єктів податкового регулювання;
- методи податкового регулювання;
- інструменти податкового регулювання [26, с. 55].

Суб'єктами податкового регулювання виступають, з одного боку, держава в особі уповноважених органів, а з іншого – господарюючі суб'єкти (суспільство в цілому, індивіди і організації). Таким чином, можна виділити активні й пасивні форми участі суспільства в податковому регулювання. Прикладом активної групи є колективне або індивідуальне звернення господарюючих суб’єктів до судової системи, оскаржуючи незаконні дії держави, уповноважених органів і посадових осіб податкових органів в сфері запровадження, встановлення, справляння податків і контролю за виконанням податкових обов'язків, також дотримання податкових прав. Пасивною формою участі суспільства в податковому

регулюванні є свідомий відхід господарюючих суб'єктів від неефективного (несправедливого, надмірного) з їх позиції оподаткування в тіньову економіку.

Об'єктом податкового регулювання повинні виступати фінансові ресурси господарюючих суб'єктів (суспільства в цілому, індивідів, організацій і / або їх об'єднань). Предметом податкового регулювання – суспільні відносини, що характеризують вплив і взаємозв'язок податкової політики держави і фінансових ресурсів господарюючих суб'єктів [26, с. 54].

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави та платників податків. У спрощеному вигляді спроба збалансування інтересів держави й платників може бути представлена у вигляді схеми (див. рис. 1.1).

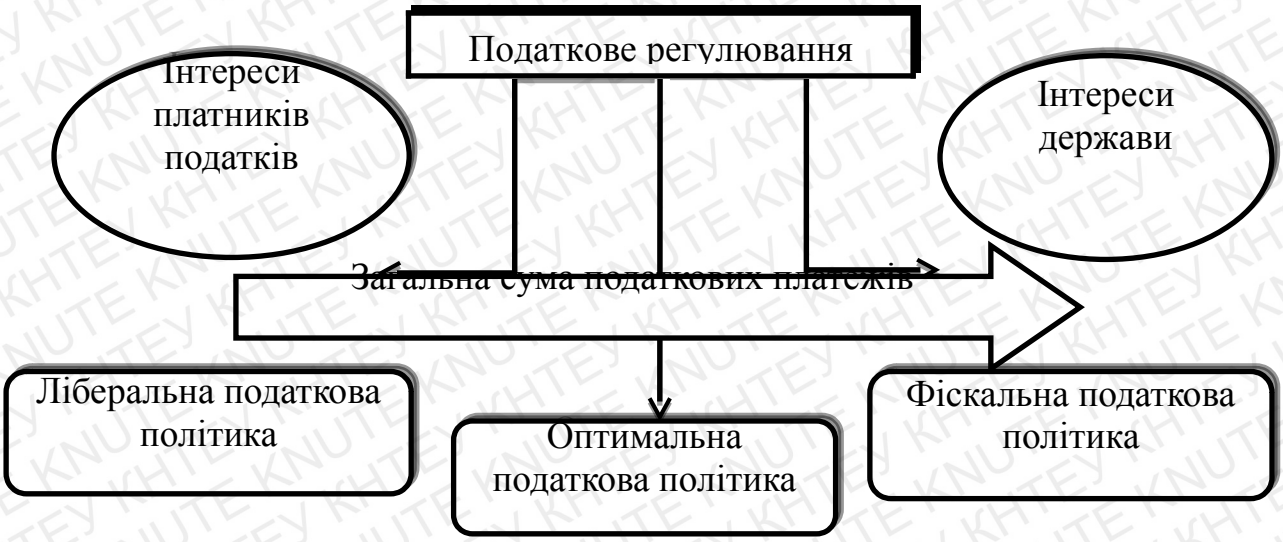


Рис. 1.1 Механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави і платників податку

Джерело: розроблено автором за даними [9].

Зважаючи на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у формі доходів у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди [10, с. 26]. Однак, надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнації, ухилення від оподаткування та тіньової економіки [10, с. 27]. Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т.ч. і витрат на

сплату податків, тому лібералізація оподаткування через зниження податкового навантаження об'єктивно сприяє зміцненню фінансової бази платників податків, насиченню ринку товарами і послугами та створенню конкурентного середовища [10, с. 27].

Серед інструментів податкового регулювання найбільш універсальним та дієвим інструментом виступають податки. Специфіка податку як витрат полягає в директивному введенні й установленні державою, обов'язковому характері сплати податку, а також в тому, що платники податку в будь-якому разі очікують зворотної соціально-економічної віддачі від держави. Податки встановлюють рівень державної централізації ВВП (в різних країнах коливається в межах 30-50%) [40, с. 223]. Податки є стабільними, надійними і регулярними надходженнями в загальний державний бюджет країни, тому вони є основою формування доходів держави.

В податковій політиці існує портфель важелів, через які здійснюється вплив податків на економіку в цілому. Наприклад, ставки оподаткування, пільги, механізм стягнення, санкції за порушення податкового законодавства, податкові кредити, податкові канікули, відстрочення сплати податків, реструктуризація податкової заборгованості, податкова амністія, врегулювання подвійного оподаткування тощо. Деякі важелі, наприклад податкові пільги, можуть використовуватись у схемах ухилення від сплати податків [44, с. 62]. Тому контролюючим органам треба підтримувати виконання принципу гнучкості оподаткування шляхом диференціації податкового навантаження на різних платників податків.

Роль податкового регулювання в сучасній економіці істотно підвищилася, видозмінилась і ускладнилась. Податкове регулювання розглядається як механізм в єдності суперечливих характеристик податків як доходів держави, як індивідуальних витрат платників податків, так і як колективних доходів суспільства. Разом з тим, незважаючи на високу ефективність, вважати податкове регулювання єдиним та вирішальним важелем впливу на економічні процеси було б неправильним, оскільки, лише зміною умов оподаткування без інших важелів

державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки. Як вже було обґрунтовано, податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими прямими та непрямими методами.

Загалом податкове регулювання виступає інструментом впливу держави на процес перерозподілу ВВП в економіці, таким чином впливаючи на поведінку суб'єктів господарювання – платників податків, а також інших платників (фізичні особи, державні працівники тощо). Метою податкового регулювання, яка сформувалась в результаті еволюції оподаткування, є економічна і соціальна стабільність та зміцнення існуючого ладу усередині країни і за кордоном. Від цієї головної цілі виникає множина конкретних цілей, без здійснення яких не може бути досягнута головна. Ці конкретні цілі нерозривно пов'язані з об'єктами та інструментами податкового регулювання [47, с. 62].

Так, для більш правильного розуміння процесу податкового регулювання, слід розібратися в тому, що собою уявляють економічні трансформації і чим вони супроводжуються (див. Додаток Г). Об'єктивними передумовами перетворень вітчизняної економіки стали масштабність та гострота соціально-економічних проблем і крах попередніх спроб реформування командної економіки без зміни її сутнісних характеристик [36, с. 31].

Трансформаційні процеси, що відбуваються в Україні, мають певну специфіку, пов'язану з такими проблемами як трансформація відносин власності та ролі держави в економіці [36, с. 33]. Економічні коливання в різних країнах щодо регулярності, тривалості та причин виникнення можуть бути принципово різними. З іншого боку, якби економічні цикли не мали б спільних рис, то будь-які цикли і кризи можна було б трактувати як унікальне явище, і тоді будь-яка спроба наукового узагальнення приводила б до нульових результатів.

Таким чином, податкове регулювання в умовах глобалізації можна визначити як сукупність форм і методів державного втручання в економіку з метою забезпечення дотримання національних економічних інтересів на світовому ринку на засадах гармонізації вітчизняного податкового законодавства і

аналогічним законодавством країн світу. Податкове регулювання є складною дією податкової політики держави, оскільки його мета — не тільки дотримання інтересів держави в бюджетно-податковій сфері діяльності, тобто забезпечення покриття державних витрат доходами бюджету, але й інтересів платника податків, а також забезпечення необхідних умов для зростання добробуту громадян України в цілому [44, с. 63]. Податкове регулювання розглядається як механізм в єдності суперечливих характеристик податків як доходів держави, як індивідуальних витрат платників податків, так і як колективних доходів суспільства. Як вже було обґрунтовано, податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими прямими та непрямими методами.

1.2. Зарубіжний досвід податкового регулювання в умовах економічних трансформацій

Актуальність теми зарубіжного досвіду полягає у тому, що з часів обрання Україною зовнішньополітичним пріоритетом інтеграцію до ЄС особливої актуальності набуло питання приведення нормативно-правових актів нашої держави у відповідність до законодавства ЄС. Податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язалася узгодити із європейським інтеграційним правом. Найбільша з часів Великої депресії фінансово-економічна криза 2008–2009 рр. змусила країни ЄС-15, як і більшість держав світу, досить істотно трансформувати оподаткування [54].

У Сполучених Штатах Америки, країні, яка першою зіткнулася з економічною кризою, розроблено програму заходів, що передбачає зменшення податкового навантаження орієнтовно на 115 млрд дол. США [54]. Для порівняння, Законом України “Про Державний бюджет України на 2009 рік” було передбачено доходи бюджету в розмірі близько 30 млрд дол. США (за офіційним курсом НБУ). 12 грудня 2008 р. в Брюсселі відбувся саміт ЄС, на якому

президенти і глави урядів 27 країн-членів Європейського Союзу узгодили спільну програму антикризових заходів задля порятунку економіки країн ЄС [43, с. 131].

Так, уряд Великобританії оприлюднив перелік заходів боротьби з фінансовою кризою, дія яких була розрахована на кінець 2008 р. і весь 2009 р. [14, с. 44]. Пакет передбачав разом з іншими заходами зниження ставки податку на додану вартість з 17,5% до 15%, і зниження нижніх меж прибуткового податку з населення та корпоративного податку, що дозволило залишити в розпорядженні громадян і підприємців додаткові 12,5 млрд фунтів стерлінгів [14, с. 44]. Це дало поштовх до пожвавлення споживчого ринку та економічного зростання.

Наприкінці 2008 р. у Франції був прийнятий пакет заходів з підтримки споживчого ринку країни. Серед інших передбачено також надання компаніям податкових пільг на суму 11,5 млрд євро, що, за результатами досліджень спеціалістів, знизило собівартість продукції і, відповідно, зробило її доступною для широкого кола споживачів [54].

В Німеччині також розроблений пакет заходів з підтримки економічної кон'юнктури в 2009–2012 рр. У цьому пакеті, поряд з іншими заходами, передбачено скасування на два роки податку на транспортні засоби для покупців нових автомобілів, зниження інших податків та соціальних відрахувань на 9 млрд євро для населення і стільки ж для компаній, зниження ставки податку на прибуток з 15% до 14% і відрахувань громадян у каси медичного страхування з 15,5% до 14,9% та підвищення неоподатковуваної межі доходу на члена сім'ї до 8 тис. євро на рік [54]. Отже, в країнах Євросоюзу активно застосовують фіскальні методи боротьби з кризовими трансформаціями економіки країн.

Першою країною пострадянського простору, яка відчула негативний вплив наслідків світової економічної кризи на свою економіку, став Казахстан. Ще восени 2007 р. уряд країни розробив антикризовий план з проведення податкової реформи, результатом якої стало прийняття нового Податкового кодексу, що передбачає значне зниження податкового навантаження [15, с. 83]. Так, корпоративний прибутковий податок за три роки поетапно знизився з 30% до

15%, а ставка ПДВ – з 13% до 12%; збільшився також у два рази неоподатковуваний оборот для малого і середнього бізнесу [54].

В багатьох інших країнах колишнього Радянського Союзу також вжито схожих заходів – передусім зниження прибуткового податку з підприємств. В Латвії його ставка знижена з 25% до 15%, в Естонії – з 21% до 18%, в Грузії – з 25% до 20% [54]. Звичайно, досвід податкових реформ у нових країнах ЄС також становить інтерес для України. Але, за думкою В. Мельника, «у кожній з них мета трансформацій у сфері оподаткування полягає у поступовій конвергенції національних перерозподільних моделей із західноєвропейськими, з досягненням дедалі більшого поступу в розвитку транзитивних соціально-економічних систем цих держав» [29, с. 73]. Усе це ще більше актуалізує дослідження сучасної податкової політики у країнах ЄС-15.

Тоді як одним з основних інструментів податкового регулювання є податок, слід розглянути сучасний зарубіжний досвід встановлення податків й їх уніфікації.

В ЄС прийнято такі схеми адміністрування ПДВ, які дають змогу здійснювати точне нарахування і відшкодування цього податку на товари й послуги експортного призначення [52]. У середньому, у групі розвинених зарубіжних країн, ПДВ формує приблизно 13,5% доходів їхніх бюджетів, хоча частка цього податку регіонально досить варіативно відрізняється [8]. Так, у Франції ПДВ забезпечує 45% податкових бюджетних надходжень, а в Нідерландах — 24% [8].

Разом з тим питома вага податків, зборів та обов’язкових платежів у ВВП багатьох країн є досить суттєвою. Так, від 40 до 50% становить питома вага зазначених платежів у таких європейських країнах, як Італія, Австрія, Франція, Бельгія, Норвегія, Фінляндія, Нідерланди, Люксембург, Швеція, Данія [43, с. 131]. При вивченні сучасних податкових систем розвинених країн світу важливим є дослідження їх структури, а саме, розподілу розподілу податкових платежів на прямі та непрямі. Так, наприклад, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі, а у Франції — непрямі податки [43, с. 131].

Характеризуючи зміну контурів глобального податкового поля, слід зазначити, що за останні п’ять років відбулись численні податкові реформи, такі як зменшення податку на прибуток з 30% до 15% в Іспанії, скасування корпоративного податку в Мексиці, зменшення податку на прибуток в Норвегії з 28% до 27%, в Тунісі з 30% до 25% тощо [25, с. 53].

Загалом розвинені країни ОЄРС запровадили найбільше реформ щодо зменшення податку на прибуток [25, с. 53]. Більшість країн, зменшуючи відсоток податку на прибуток, одночасно розширюють базу оподаткування та застосовують інші заходи для збереження доходів на достатньому рівні [25, с. 53].

Відомо, що при визначенні податку на прибуток податкова база залучає прибуток до оподаткування мінус дозволені витрати та максимальний дозволений рівень списання податків [55]. На Філіппінах, наприклад, податок на прибуток корпорацій складає 30%, але після зменшення на дозволені витрати компанія платить за ефективною ставкою 20% [55]. У Новій Зеландії ситуація протилежна: держава визначає ставку в 28%, але фактично компанія платить 30% [55]. У деяких країнах ефективна і державна ставки не відрізняються.

Колумбія використала інший підхід податкового регулювання — вибіркове зниження податкового навантаження на заробітну плату. Останні реформації в податковій сфері характеризуються звільненням компаніями від сплати двох видів внесків для робітників, які заробляють менше в 10 раз, ніж розмір мінімальної заробітної плати, встановлений на законодавчому рівні, — 3% внеску для Колумбійського сімейного інституту добробуту і 2% для Національної служби учнівства [57]. Це зменшило податок з заробітної плати з 9% до 4% [57].

Отже, країни з ліберальними умовами можливо поділити на три групи:

- юрисдикції без прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. Наприклад, у Карибському регіоні розмір щорічного мита становить 100-1 600 доларів США [47, с. 59];
- юрисдикції з низьким рівнем податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. До даної групи країн відносяться: Кіпр, Угорщина, Ізраїль, Швейцарія;

- юрисдикції з високим рівнем прямих податків на прибуток юридичних осіб та доходи фізичних осіб. До даної групи країн відносяться, наприклад, країни Бенілюксу, Ірландію [23, с. 174].

Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про те, що для податкової політики розвинутих країн, які мають довгострокові програми розвитку економіки, характерними є такі риси:

- ранжування цілей економічного та соціального розвитку залежно від ступеня їх важливості, акцентування заходів податкової політики держави на найбільш важливих із них;
- узагальнення зарубіжного досвіду реалізації податкових реформ та виявлення найбільш перспективних методів та інструментів, обґрунтування економічних результатів, вигод та втрат для держави і платників від реалізації кожного етапу програми податкового реформування;
- вивчення та урахування результатів оцінки ефективності реалізації типових програм реформування системи оподаткування у минулому;
- аналіз можливих методів та інструментів, що можуть бути залучені до процесу реформування [43, с. 129].

Попри різні підходи до податкового регулювання в розвинутих країнах, країнах, які розвиваються або мають перехідну економіку, все ж таки можливо виділити 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.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ В УКРАЇНІ

2.1. Сучасний стан функціонування податкової системи України

В умовах нестабільності економічної та політичної ситуації в Україні особливої актуальності набувають питання аналізу обсягів, структури та динаміки надходжень до бюджету, серед яких основну частину складають податкові надходження, та пошуку додаткових джерел фінансування державного бюджету.

Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 було затверджено Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» [9]. Ця Стратегія має на меті «впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі» і визначає необхідність проведення в Україні 62 реформ та програм розвитку держави, серед яких – податкова реформа. Як зазначається в Стратегії, метою податкової реформи визначено побудову податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків [9]. Головними напрямами реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків [42, с. 14].

У 2017-2018 рр. Податковий Кодекс України зазнав багато змін, які мали вплив на всі галузі господарства. Серед останніх, найбільш відчутних для промислових підприємств, є зміни в оподаткуванні підакцизних товарів. У 2018 році специфічна ставка податку для всіх видів продукції, сировини, відходів, а також розмір мінімального акцизного податкового зобов’язання для сигарет підвищуються на 29,7% та складають:

- тютюнова сировина, тютюнові відходи, тютюн, готовий для вживання, сигари та сигарілли – 726,15 грн за 1 кг;
- сигарети (без та з фільтром) – 577,98 грн за 1000 шт.;
- мінімальне акцизне податкове зобов'язання –773,20 грн за 1000 шт. [38].

Беручи до уваги, що передбачено щорічне 20% збільшення специфічних ставок акцизного податку та мінімального акцизного податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку, то вкінці 2025 року, специфічна ставка податку на тютюнову сировину досягне позначки у 2 601,91 грн, на сигарети – 2 071,01, а мінімальне акцизне податкове зобов'язання буде складати 2 770,5 грн за 1000 од. (див. Додаток Д).

У 2017 р. розпочалося активне впровадження нової політики децентралізації фінансових ресурсів, стимулювання регіонального розвитку, що в комплексі із податковою реформою показало значний її інституційний потенціал з точки зору розширення податкової бази місцевих бюджетів (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Топ п'ять регіонів за найбільшими темпами зростання податкових надходжень до місцевих бюджетів за 2015-2017 рр.

Область	Надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу			Темпи зростання у 2016 р., % до попереднього періоду	Темпи зростання у 2017 р., % до попереднього періоду
	2015 р., млн грн	2016 р., млн грн	2017 р., млн грн		
Волинська	2 118,2	1 257,2	2 118,2	59,4	168,5
Закарпатська	1 644,4	1 085,2	1 644,4	66,0	151,5
Тернопільська	1 742,4	1 122,0	1 742,4	64,4	155,3
Херсонська	2 133,4	1 392,4	2 133,4	65,3	153,2
Чернівецька	1 819,8	1 116,8	1 819,8	61,4	162,9

Укладено автором за даними джерела [9].

Відомо, що протягом січня-грудня 2017 року надходження до загального фонду місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) склали 192,0 млрд грн, що більше від прогнозних показників Міністерства фінансів України на 21,3 млрд грн, а у порівнянні з 2016 роком надходження зросли на 45,4 млрд грн або на 31% [7].

Найбільше збільшення надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу – по м. Києву (темп зростання 187,6 у 2017 та 2018 рр.). Дещо менше у Волинській, Чернівецькій, Тернопільській областях. Такі позитивні зрушення у дохідній частині місцевих бюджетів досягнуто за рахунок

передання до останніх нових податків, встановлення або збільшення частки відрахувань по вже існуючих:

- 100% надходжень від акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів, біодизелю та скрапленого газу;
- 10% надходжень з податку на прибуток підприємств;
- 80% надходжень від екологічного податку (за винятком податку, що стягується за утворення радіоактивних відходів);
- податку на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і плата за землю) [38].

Позитивна динаміка у темпах зростання податкових надходжень свідчить про підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування у збільшенні надходжень до місцевих бюджетів, реалізації заходів щодо пошуку резервів їх наповнення та підвищення ефективності адміністрування податків і зборів.

Частка фінансових ресурсів, які отримують місцеві бюджети з державного бюджету досягає 50%, тобто органи місцевої влади володіють половиною фінансових ресурсів зведеного бюджету (див. рис 2.1).

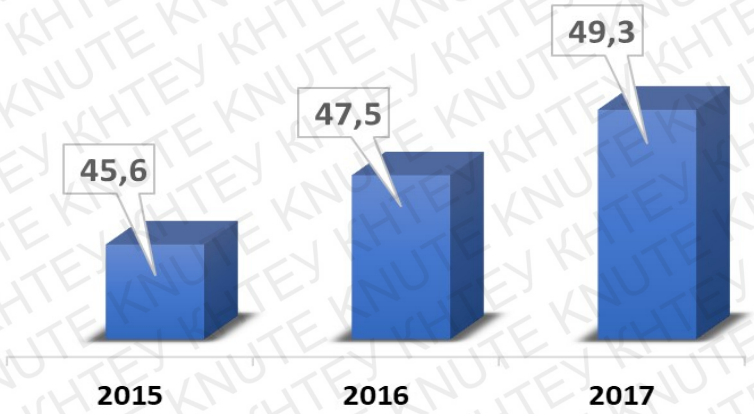


Рис. 2.1 Частка місцевих бюджетів (з трансфертами) у зведеному бюджеті України за 2015-2017 рр., %

Джерело: розроблено автором за даними [9].

Взагалі, в Україні найбільші обсяги дохідної частини складають податкові надходження (у 2018 році 84% від всього зведеного бюджету) (див. рис. 2.2) [52].

Неподаткові надходження мають меншу структурну вашу (15%), але не менше значення [52]. В структурі податкових надходжень (до 75%) забезпечують три податки: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб [52].

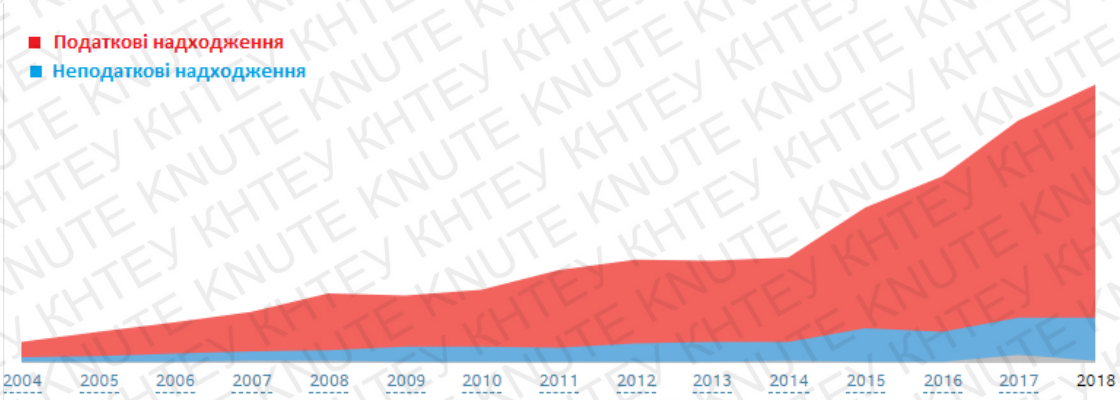


Рис. 2.2 Податкові та неподаткові надходження зведеного бюджету України за 2004-2018 рр.

Джерело: розроблено автором за даними [52].

З даних рис. 2.2 помітним є зниження фіскального навантаження в 2013-2014 роки. Це зниження характеризувалось негативними наслідками складної економіко-політичної ситуації в країні, що загальмувала ділову активність та призвела до погіршення результативності фінансової діяльності більшості платників податків [52]. Для порівняння, в 2013 році обсяг державного бюджету складав 337 618 млн грн, коли вже в 2015 році цей показник сягнув 531 551 млн грн, що в 1,6 раз більше [52].

Отже, з огляду на результати останніх років і досвід держави в реформуванні податкової системи в останнє п'ятиріччя, Україна має позитивну тенденцію зростання державних надходжень.

Проаналізуємо стан податкових надходжень в Україні у розрізі окремих податків (див. табл. 2.2). За даними Державної служби статистики, у 2018 році податкові надходження зросли на 15% в порівнянні з 2017 роком (у 2018 році надходження склали 979 096 млн грн і 828 159 млн грн у 2017 році відповідно), на 34% в порівнянні з 2016 роком (650 782 млн грн) і на 48% - з 2015 роком (507 636 млн грн) [7]. Не гірша тенденція спостерігається в зростанні неподаткових надходжень: в порівнянні з 2017 роком, надходження зросли на 14% (179 569 млн

грн у 2018 році і 154 371 млн грн в 2017 році відповідно), а з 2016 роком – на 30% (125 392 млн грн) [7]. Таке посилення фіскального навантаження характеризується, перш за все, підвищенням ставок податку, а саме акцизу, розширення кредитування імпорту (споживче кредитування), внаслідок чого бюджет отримував значні обсяги ввізного мита.

Станом на 01.08.2018 за даними Державної казначейської служби України [8] органами ДФС забезпечено фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів):

– ГУ ДФС – 341 963,5 млн грн до зведеного бюджету України складають, з них 219 742,0 млн грн, або 64,2% – до Державного бюджету;
– ГУ митницями ДФС - 198 139,7 млн грн з них 195 297,0 млн грн, або 98,6% – до Державного бюджету [8].

Таблиця 2.2

Податкові надходження у Зведеному бюджеті України за 2015-2018 рр.

Вид податкових надходжень	**2015 р.**		**2016 р.**		**2017 р.**		**2018 р.**	
	Надхо-дження	**Частка податку у доходах бюджету**	**Надхо-дження**	**Частка податку у доходах бюджету**	**Надхо-дження**	**Частка податку у доходах бюджету**	**Надхо-дження**	**Частка податку у доходах бюджету**
	млн грн	**%**	**млн грн**	**%**	**млн грн**	**%**	**млн грн**	**%**
ПДВ	246 858	49	329 911	51	434 041	52	384 300	39
Відшкодування ПДВ	-68 405	-13	-94 405	-15	-120 061	-14	-	-
Податок на доходи фізичних осіб	99 983	20	138 782	21	185 686	22	222 154	23
Акцизний податок	70 795	14	101 751	16	121 449	15	137 536	14
Податок на прибуток підприємств	39 053	8	60 223	9	73 397	9	89 501	9
Місцеві податки і збори	27 041	5	42 261	6	53 282	6	56 237	6
Плата за користування надрами	38 008	7	40 781	6	44 979	5	43 324	4
Ввізне мито	39 881	8	20 001	3	23 898	3	28 047	3
Інші податки	14 421	3	11 476	2	11 487	1	17 997	2
Разом доходів	**507 635**	**100**	**650 781**	**100**	**828 158**	**100**	**979 096**	**100**

Укладено автором за даними джерела [8].

Отже, з огляду на аналіз структури податкових надходжень, найбільшу частку у зведеному бюджеті мають збір ПДВ (в середньому за аналізований період 48%), податок на доходи фізичних осіб (22%) і акцизний податок (15%). Найменшу частку мають ввізне мито (близько 2%) і плата за користування надрами (4%) (див. Додаток Ж). Обсяг зведеного бюджету має тенденцію зростання в середньому на 18% кожного року починаючи з 2015 року. Така тенденція простежується і серед основних податків, що складають основу частку податкових надходжень.

Податкові надходження класифікуються на прямі (ПДФО, податок на прибуток підприємств, рентна плата) та непрямі податки (ПДВ, акцизний податок, мито). Доцільно розглянути динаміку та співвідношення прямих та непрямих податків з 2015 по 2018 роки (див. рис.2.3).

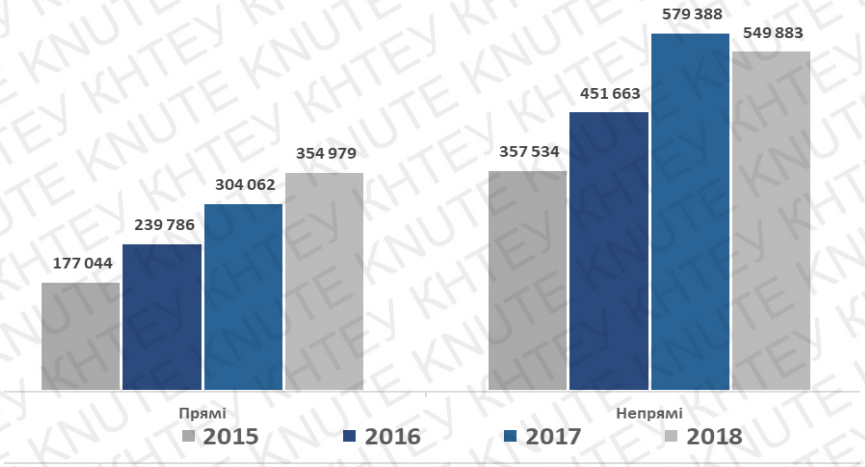


Рис.2.3 Податкові надходження за 2015-2018 рр, млн грн

Джерело: розроблено автором за даними [8].

Отже, з проведеного аналізу можна зробити висновок, що обсяг непрямих значно переважає над прямими податками. Наприклад, в 2018 році обсяг непрямих податків склав 549 993 млн грн, в той час, коли обсяг прямих податків склав 354 979 млн грн, що на 22 в.п. більше. Схоже співвідношення між обсягами прямих та непрямих податків спостерігається впродовж всього аналізованого періоду.

Аналіз динаміки прямих та непрямих податків впродовж аналізованого періоду вказує на помірні зміни. Кожен рік, починаючи з 2015 року, обсяг фіскального навантаження зростає в середньому на 30%. Річні зростання

непрямих податків мають більші відхилення, ніж прямих податків (обсяг прямих податків в середньому зростає на 24%, коли обсяг непрямих зростає в середньому на 35%). Найбільше коливання непрямих податків спостерігається з 2014 по 2015 роки (зростання обсягів надходжень на 82%). Це пов'язано зі складними економіко-політичними проблемами в країні в 2013 та 2014 рр.

Податок на додану вартість функціонує у більш ніж 140 країнах світу та вважається одним із основних фіскальних інструментів. У країнах ЄС надходження ПДВ поступаються лише прибутковому податку з громадян (аналог вітчизняного податку на доходи фізичних осіб). В Україні ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком, який повністю надходить до державного бюджету [60]. Починаючи з 2014 року фіскальна роль ПДВ почала зростати, і його частка у ВВП збільшилась з 8,8% у 2013 році до 9,9% у 2016 році (див. рис. 2.4). Але вже в 2017 році питома вага ПДВ у ВВП була найменшою.

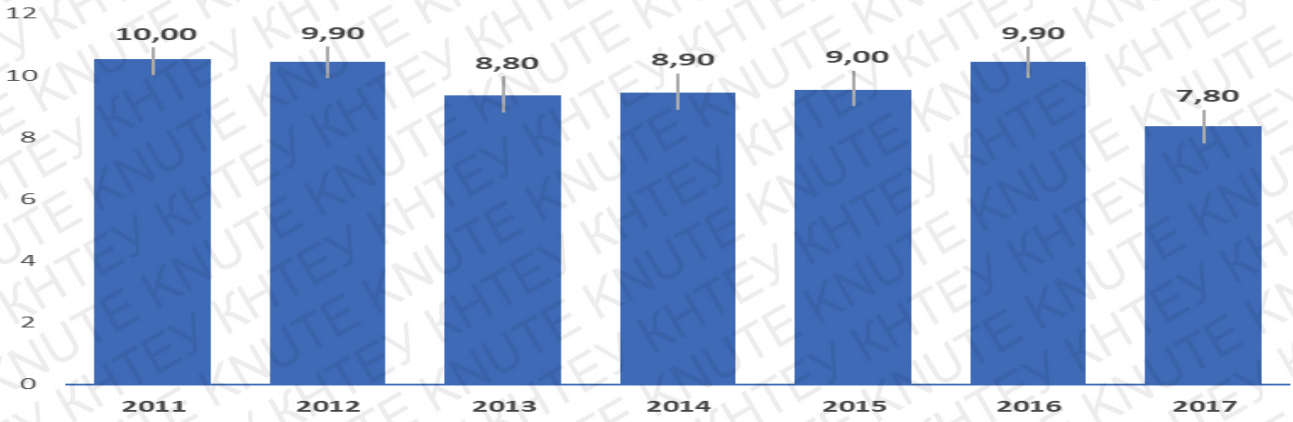


Рис. 2.4 Частка ПДВ у ВВП України за 2011-2017 рр., %

Джерело: розроблено автором за даними [60].

За попередніми даними Міністерства фінансів, у 2017 році тенденція щодо невиконання плану з податку на додану вартість зберігається, а серед причин можна назвати низьку ефективність планування, недосконалу методику прогнозування надходжень до бюджету та прогалини в механізмі бюджетного відшкодування [60]. Варто відзначити, що податок на додану вартість має суттєвий вплив на перерозподіл ВВП через бюджет країни, тому аналіз та прогнозування частки ПДВ у ВВП має важливе значення.

В аналізованому періоді спостерігається неспівпадіння в динаміках обсягу імпорту, розрахованого у гривневому еквіваленті, та надходжень ПДВ, сплаченого при імпорті товарів [60]. Якщо у 2011-2013 та 2015 роках співвідношення сум ПДВ, сплаченого з імпортних товарів, та обсягів імпорту (бази нарахування ПДВ від імпорту) становило 14-15%, то за результатами дев'яти місяців 2018 року цей показник зріс до 19%. Не в останню чергу це зумовлено нововведеннями в механізмі адміністрування ПДВ, зокрема, і шляхом блокування податкових накладних системою СМ КОР (див. рис. 2.5).

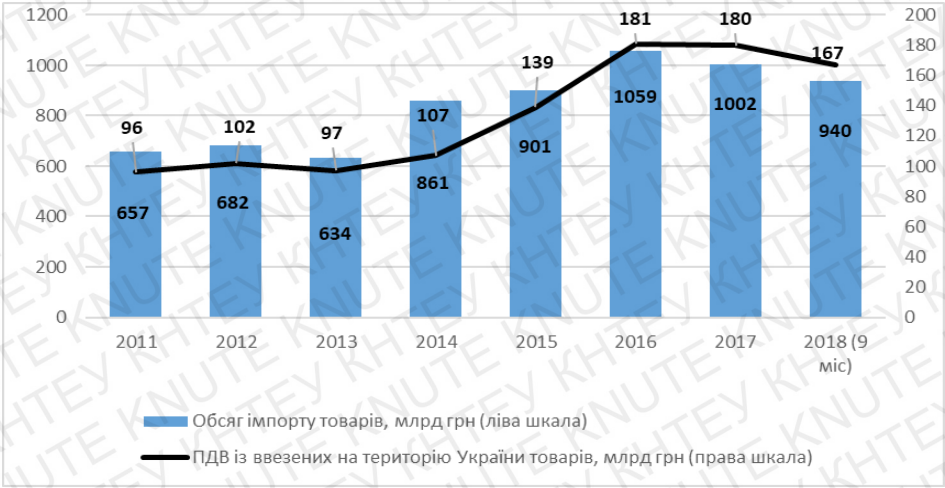


Рис. 2.5 Співвідношення динаміки імпорту та сум ПДВ, сплачених з імпорту товарів, за 2011-2018 рр., млрд грн

Джерело: розроблено автором за даними [60].

На надходження ПДВ від імпорту товарів значний вплив має недостатня дієвість боротьби з контрабандою товарів, через що українська економіка втрачає мільярди гривень щороку [60]. За розрахунками Українського інституту майбутнього, в торгівлі України лише з п'ятьма країнами (Польща, Угорщина, Румунія, Білорусь, Словаччина), які в сукупному обсязі зовнішньої торгівлі у 2017 році становили трохи більше 15%, обсяг контрабанди склав понад 2 млрд дол. США (еквівалентно 5% сукупного імпорту товарів відповідного року) [60].

Починаючи з 2015 року суттєво зросли суми бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами (див. Додаток З). Темпи росту бюджетного відшкодування ПДВ у зазначеному періоді вищі за темпи росту експорту у

гривневому еквіваленті (1,3 до 1,0 відповідно). У 2016 та 2017 роках обсяг бюджетного відшкодування ПДВ стабільний, як і обсяги експорту.

У 2017 році було відшкодовано (повернуто) 93,4 млрд грн ПДВ 5367 платникам по 28067 заявах [58]. У середньому в 2017 році сума бюджетного відшкодування на 1 платника ПДВ становила 17 млн грн, тоді як у січні-травні 2018 року вона зменшилася до 11 млн грн [58]. Пояснення такого зменшення – збільшення суми ПДВ, який з певних причин не був відшкодований платнику податку [58]. Однією з причин ускладнення виконання зобов'язань перед платниками податку на додану вартість є виконання прогнозних показників. Так, за п'ять місяців 2018 року сума неповернення перевищила річну суму 2017 року майже в 14 разів [58].

Ключові зміни в оподаткуванні доданої вартості у 2018 році, що можуть мати вплив на надходження податку є розширення пільгового оподаткування ПДВ операцій з постачання та ввезення на митну територію України медичних виробів; звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення та постачання електрокарів до 31 грудня 2018 року та надання права платникам, які ввозитимуть на митну територію України до 1 січня 2020 року промислове обладнання для виробничих потреб, на розстрочення на 24 місяці сплати ПДВ з ввезених на територію України товарів [60].

Однією з проблем податкового регулювання є відсутність загальноприйнятої методології щодо обчислення податкового навантаження. Тому відсутня офіційна статистика цього показника, є лише окремі розрізнені дані, за якими опосередковано можна здійснювати його оцінку.

Згідно з рейтингом Paying Taxes 2018 (щорічний спільний проект СБ і компанії PwC), загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8%, в Європейському союзі (ЄС) – 40,5%, тоді як загальний світовий показник – 39,6% [56].

Для того, щоб об'єктивно оцінити результативність податкових реформ і вплив податкового навантаження на економіку в цілому, проаналізуємо динаміку показників системи національних рахунків на стадії виробництва (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Місце податків у системі національних рахунків на стадії виробництва в Україні за 2011-2017 рр.

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Випуск в основних цінах, млн грн	2 867 808	3 150 653	3 189 558	3 354 027	4 189 241	5 058 294	6 128 099
Податки на продукти, млн грн	179 296	195 450	183 586	206 336	302 344	367 786	473 084
Субсидії на продукти, млн грн	- 1 863	-3 850	- 2 200	- 2 140	- 3 187	-5 647	- 10 268
Податки, за винятком субсидій, млн грн	177 433	191 600	181 386	204 196	299 157	362 139	462 816
ВВП, млн грн	1 299 991	1 408 889	1 522 657	1 586 915	1 988 544	2 385 367	2 982 920
Податки у відсотках до випуску в основних цінах, %	6,19	6,08	5,69	6,09	7,14	7,16	7,55

Укладено автором за даними джерела [7].

Як бачимо, за даними системи національних рахунків на стадії виробництва питома вага податків у середньому становить 6,62%. Найменше значення встановлено у 2013 р. – 5,69%, найбільше – 7,55% у 2017 р. Темпи збільшення випуску продукції відповідають темпам зростання загальної суми податків, що проілюстровано на рис. 2.6.

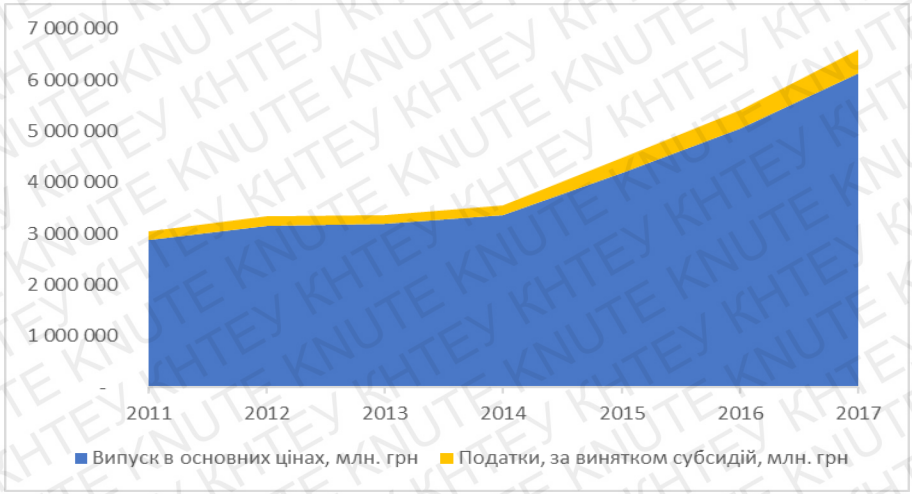


Рис. 2.6 Ланцюгові темпи збільшення випуску продукції та загальної суми сплачених податків в Україні за 2011 – 2017 рр., млн грн

Джерело: розроблено автором за даними [7].

Для визначення результативності податкової реформи щодо її впливу на економіку проведемо оцінювання дієвості податкових реформ протягом останніх шести років щодо їх впливу на зальний рівень економічного розвитку (див. табл. 2.4). Так, в таблиці представлено зміну основних показників макроекономічного розвитку в країні в порівнянні з попереднім роком. Тут варто відзначити, що податкові реформи 2012-2014 років не давали позитивних результатів, що сказалось на основних макроекономічних показниках. До того ж, складна політико-економічна ситуація в країні, яка супроводжувалась військовим становищем також мала вплив на погіршення стану економіки. На початку запровадження податкової реформи в 2016 році простежується покращення майже всіх з розглянутих макроекономічних показників.

Так, обсяг ВВП в 2016 році збільшився на 2,4 в. п., обсяг промислової продукції на 3,2 в. п., обсяг сільськогосподарської продукції на 6,3 в. п., зміна обсягу роздрібного товарообороту на 4,3 в.п. (див. табл. 2.4). Результати 2017 року мали позитивний вплив на обсяг ВВП і на обсяг імпортованої й експортованої продукції, що не можна сказати про промислову й сільську продукцію, обсяги яких впали на 0,8 в. п. і 2,5 в. п. відповідно. До того ж податкове навантаження, аналогічно до основних макроекономічних показників, має негативні зміни в 2013 році (-0,9 в.п.) і в 2014 році (-2,3 в.п.) [27].

Таблиця 2.4

Показники результативності податкових реформ щодо їх впливу на економічний розвиток в Україні за 2011-2017 рр.

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Темп приросту ВВП, %	5,2	0,2	-	-6,8	-9,8	2,4	2,5
Темп приросту промислової продукції, %	7,6	-1,8	-4,3	-10,1	-29	3,2	-0,8
Темп приросту продукції сільського господарства, %	19,9	4,5	13,7	2,8	-4,4	6,3	-2,5
Темп приросту роздрібного товарообороту, %	13,2	12,3	6,1	-8,6	-15,6	4,3	5
Темп приросту обсягу експорту товарів, %	7	-5,6	-8,8	-14,2	-13,2	-1,8	3,5
Темп приросту імпорту товарів, %	2,1	3,8	-5,9	-22,1	-16,7	9,3	12,8

Укладено автором за даними джерела [7].

Таким чином, проведене дослідження вказує на те, що податкові реформи минулих років не мають позитивного впливу на макроекономічні показники, що в свою чергу знижує інвестиційну і інноваційну діяльність підприємств.

Встановлено, що дієвими інструментами реалізації податкових реформ в Україні є податкові ставки, податкові пільги, об'єкт оподаткування та спеціальні режими оподаткування [58]. Наприклад, податкові пільги є одним з важливих факторів впливу на інвестиційну (див. рис. 2.7) та інноваційну діяльність, що підтверджується наявністю прямого пропорційного кореляційного зв'язку між обсягом наданих податкових пільг та обсягом інвестицій в основний капітал, обсягом впровадженої інноваційної продукції та впровадженням нових технологічних процесів.



Рис. 2.7 Вплив податкових пільг на інвестиції в основний капітал в Україні за 1999-2017 рр., %

Джерело: розроблено автором за даними [58].

Проведений кореляційний аналіз факторів впливу податкових реформ на макроекономічні показники за окремими напрямами впливу офісом з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України [58] дозволив виявити певні залежності. Так, збільшення податкових надходжень, соціальних внесків відносно вартості ВВП, а також питомої ваги прямих податків у структурі податкових надходжень негативно впливало на показники результативності по окремим податковим реформам, в той час як збільшення податкових пільг, навпаки, сприяло покращенню показників економічного розвитку країни [58]. Крім того,

збільшення ефективних ставок податків на працю та капітал гальмувало розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств.

Отже, для того, щоб реформації мали позитивний вплив на економіку країни, при їх проведенні необхідно дотримуватись основних принципів податкової системи. Якщо в країні вже існують проблеми, які перешкоджають дотриманню таких принципів, їх потрібно ідентифікувати і запропонувати шляхи їх вирішення. В умовах загострення економічної кризи особливо важливого значення набуває проблема організації результативного податкового адміністрування, оскільки вона є чинником високої фіскальної та регулюючої ефективності [42, с. 15]. З метою удосконалення і спрощення податкової системи України, що має стати ключовим завданням у контексті підтримки високої податкової конкурентоспроможності, доцільно проводити постійний моніторинг надходжень та аналізувати їхню структуру з тим, щоб скасувати податки і збори, які акумулюють мінімальні доходи, або об'єднати кілька податків.

2.2 Фіскальні ефекти структурних зрушень в податковій системі України

За останнє десятиріччя в Україні вже вдалося досягти певних позитивних результатів від заходів модернізації податкової системи. Однак збільшення податкових надходжень до Зведеного бюджету України не супроводжується підвищенням фіскальної ефективності податкової системи [50, с. 70]. До того ж напруженим залишається стан державних фінансів. Не завжди вистачає мобілізованих коштів на реалізацію запланованих проектів. Тому перед урядом постає необхідність пошуку альтернативних шляхів реалізації фіскального потенціалу податкової системи для підвищення рівня податкових надходжень. Згідно із нашими розрахунками, значення цього показника останні п'ять років було відносно стабільним, що свідчить про певний стереотип поведінки платників стосовно виконання зобов'язань перед бюджетом.

В Україні сформувалася податкова система, яка дає змогу реалізувати тільки близько 75% її фіскального потенціалу [50, с. 70]. За таких умов очевидною

є необхідність перебудови елементів системи для підвищення рівня збирання податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Наразі постала проблема: як змінити співвідношення між податками, зважаючи на різний ступінь ризику приховування кожного з них, щоб максимізувати надходження до бюджету. Для аналізу використовувались попередні дослідження авторів: О.М. Тимченко, Ю.В. Сибірянська та М.Б. Кондратенко.

З попередніх досліджень, зроблений висновок, що найменше частку в доходах бюджету створюють місцеві податки та збори, мито та плата за користування надрами (див. табл. 2.2). Отже, ймовірність ухилення від їх сплати є низькою. Тому для аналізу потенційного зменшення податкового навантаження доцільним розглядати перспективу зміни ефективних ставок таких податків як податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб і акцизний податок. Дещо більше навантаження створює акцизний податок, частка якого у ВВП істотно зросла від 2009 року, що пов'язано зі збільшенням ставок акцизного податку (2,7–4.07% ВВП) [60]. Однак це майже не вплинуло на виробництво й споживання підакцизних товарів [50, с. 70]. Відтак вважаємо, що зменшувати навантаження акцизного податку також не варто. Щодо інших податків, частка яких у ВВП дещо збільшилася після прийняття Податкового кодексу, то це відбулося переважно за рахунок екологічного податку [50, с. 70]. Зміщення навантаження на екологічні та ресурсні платежі є правильним, а тому ми не зменшуватимемо їх частку при побудові оптимізаційної моделі (див. Додаток И).

Зниження податкового навантаження на доходи фізичних осіб (6,2% ВВП) також вважаємо недоцільним [60]. Як показали попередні дослідження М.Б. Кондратенко, ефективна ставка ПДФО становить близько 18% [19, с. 53]. Окрім того, цей податок має перспективи збільшення навантаження на заможних громадян, передусім за рахунок оподаткування процентних доходів за депозитними рахунками.

Отже, шукати можливості зменшення податкового навантаження слід у площині зміни ставок ПДВ (14,6% ВВП) та податку на прибуток (2,46 % ВВП) [60]. Останній, у перспективі має доповнювати систему доходів бюджету, а не

відігравати в ній провідну фіскальну роль. Для того, щоб об'єктивно визначити альтернативну величину податку, для початку потрібно зробити аналіз тенденції в їх динаміці з урахуванням передбаченого законодавством зменшення номінальних ставок за 2002-2017 рр. (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка ВВП та ПДВ в Україні за 2002-2017 рр.

Рік	Показник		Темп зростання		Різниця між темпами зростання ВВП та ПДВ, в.п.	Частка ПДВ у ВВП, %	Коефіцієнт випередження темпу зростання ВВП над темпом зростання ПДВ
	ВВП, млрд грн	ПДВ, млрд грн	ВВП, %	ПДВ, %			
2002	225,8	19,3	-	-		8,5	
2003	267,3	22,9	118,4	118,7	-0,3	8,6	1,00
2004	345,1	28,7	129,1	125,3	3,8	8,3	1,03
2005	441,5	47,1	127,9	164,1	-36,2	10,7	0,78
2006	544,2	65,4	123,3	138,9	-15,6	12,0	0,89
2007	720,7	78,3	132,5	119,6	12,9	10,9	1,11
2008	948,1	126,5	131,5	161,6	-30,1	13,3	0,81
2009	913,3	119,1	96,3	94,2	2,2	13,0	1,02
2010	1 082,6	127,0	118,5	106,6	11,9	11,7	1,11
2011	1 316,6	172,9	121,6	136,1	-14,5	13,1	0,89
2012	1 408,9	184,8	107,0	106,9	0,1	13,1	1,00
2013	1 522,7	181,7	108,1	98,3	9,7	11,9	1,10
2014	1 586,9	189,2	104,2	104,1	0,1	11,9	1,00
2015	1 988,5	246,9	125,3	130,4	-5,1	12,4	0,96
2016	2 385,4	329,9	120,0	133,6	-13,7	13,8	0,90
2017	2 982,9	434,0	125,1	131,6	-6,5	14,6	0,95

Укладено автором за даними джерела [7].

Як свідчать дані, наведені в табл. 2.5, до 2008 року спостерігалось підвищення темпів зростання як ПДВ так і ВВП. В 2008 році в порівнянні з 2003, темп зростання ВВП збільшився на 13, 1 в.п., тоді як темп зростання ПДВ – на 42,9 в.п. Однак стверджувати, що це сталося саме завдяки зменшенню ставки податку на додану вартість некоректно, оскільки порівняння темпів зростання ВВП і ПДВ дає підстави для висновку про відсутність закономірності у взаємозв'язку цих показників. Як бачимо, у певні роки (2004, 2009, 2010, 2012, 2013, 2014) темпи зростання ВВП значно перевищують темпи зростання ПДВ, а в інші роки (2003, 2005, 2006, 2007, 2008, 2011, 2015, 2016, 2017 роки) – навпаки. У першому випадку це скоріше свідчить про ухилення від сплати ПДВ, у другому –

про посилення заходів з адміністрування, наслідком яких є збільшення надходжень. Незважаючи на стабільність номінальної ставки ПДВ, яка від 1995 р. становить 20%, спостерігається досить відчутне коливання темпів зростання ВВП та ПДВ. До того ж, найнижче значення частки ПДВ у ВВП 8,3% (2004 рік), а найвище 14,6% (2017 рік).

Отже, проведене дослідження вказує на те, що через постійні коливання спрогнозувати частку ПДВ у ВВП буде складно, але для того, щоб уникнути бюджетних втрат від зниження ставки ПДВ до 17%, база оподаткування повинна збільшитись на 17,6%. Але, з результатів дослідження останніх планів реформації податкової системи, сьогодні це є малоймовірним.

Далі за аналогічною схемою проаналізуємо податок на прибуток (див. Додаток Е). Умовні розрахунки показують, що альтернативне зниження ставки податку на прибуток підприємств до 16% можливе за умови зростання бази оподаткування на 107-108%. Таке співвідношення дозволить уникнути бюджетних втрат і зберегти надходження на існуючому рівні впродовж перших років реформи.

Як видно з Додатка Ж, аналогічні коливання простежуються в темпах зростання. Можна зробити висновок з років, коли темпи зростання ВВП перевищують темпи зростання ППП (2004, 2006, 2007, 2009, 2012, 2013, 2014, 2015, 2017), що фіскальне навантаження зменшувалось, а саме зменшення ставок податку поетапно до 18%. Тоді, як в інші роки (2003, 2005, 2008, 2010, 2011 і 2016) темпи зростання ППП перевищують темпи зростання ВВП. Ці коливання вказують на те, що підприємницька активність громадян залишалась на тому ж рівні або мала невелике підвищення, коли економіка країни зазнавала економічно-політичних потрясінь. Ці явища не можна зіставити з податковими трансформаціями в країні, але можна простежити вплив економічних криз 2008-2009 та 2013-2014 років.

Ураховуючи результати оцінки тіньового сектору економіки, можна стверджувати, що реально вироблений в Україні ВВП становить 4 026,94 млрд грн і є більшим, ніж говорить офіційна статистика (2 982,9 млрд грн) [27],

приблизно на 1 044,02 млрд грн (з огляду на те, що на неофіційний сектор економіки припадає 35% ВВП). Отже, розраховано, що за рівня податкового навантаження 2017 р. (31,79% ВВП [56]) у разі відсутності ухилення від оподаткування можна було б отримати максимально можливі надходження – близько 1 280,2 млрд грн Зауважимо, що вітчизняна податкова система у 2017 р. забезпечила надходження в казну в сумі 828,159 млрд грн [52].

Для того, щоб об'єктивно спрогнозувати альтернативну структуру податкових надходжень, необхідно зробити аналіз фактичних показників ВВП та оподаткування прибутку (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Фактичні показники ВВП та податку на прибуток в Україні за 2011-2017 рр.

Показник	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
ВВП, млрд грн	1 302,1	1 408,9	1 522,7	1 586,9	1 988,5	2 385,4	2 982,9
Темп росту ВВП, % (до відповідного періоду попереднього року)	120,30	108,30	108,1	104,2	125,3	120,0	125,1
Прибуток підприємств до оподаткування, млрд грн	255,5	248,0	210,0	234,0	388,0	443,0	457,3
Темп росту прибутку, % (до відповідного періоду попереднього року)	134,80	97,1	84,7	111,4	165,8	114,2	103,2
Податок на прибуток, млрд грн	55,1	55,8	55,0	40,2	39,1	60,2	73,4
Частка податку на прибуток у ВВП, %	4,23	3,96	3,61	2,53	1,96	2,52	2,46

Укладено автором за даними джерела [7].

З аналізу фактичних показників, можна зробити висновок, що з 2014 по 2017 роки номінальне зростання сукупного прибутку підприємств, які задекларували додатний фінансовий результат до оподаткування, становило 1,95 у.о., у той час як надходження сум сплаченого до зведеного бюджету податку на прибуток підприємств збільшились в 1,83 раз. При цьому слід зауважити, що більше 1/3 сум надходжень становили переплати цього податку станом на 01.01 відповідного року (див. рис. 2.8). Це може свідчити про зростання податкового навантаження на сумлінних платників податків з метою наповнення бюджету в

короткостроковому періоді та неврахування потенційних макроекономічних і мікроекономічних ризиків у середньо- та довгостроковій перспективі.



Рис. 2.8 Співвідношення фінансового результату до оподаткування та сум сплаченого податку на прибуток підприємств в Україні за 2011-2017 рр., млрд грн

Джерело: розроблено автором за даними [7].

В оптимізаційну модель (див. Додаток И) введено обмеження щодо верхньої та нижньої межі зміни по кожному із податків. Оскільки точно визначити наскільки має зменшитися частка ПДВ і податку на прибуток у ВВП неможливо, автором запропоновано умовно скоротити питому вагу ПДВ та податку на прибуток на 1,5% кожний. Мета такої моделі – показати, що структурні зрушення у бік майнового оподаткування спричинлять збільшення надходжень, тож умовні показники частки ПДВ і податку на прибуток у ВВП вплинуть тільки на суму, а не на сам факт зростання доходів бюджету.

Для безпосередніх розрахунків автором використано програмне забезпечення MS Excel «Пошук рішення», що дало змогу визначити структуру основних видів податків з метою максимізації надходжень (за рахунок оподаткування тіньових доходів через податки на майно) за умови збереження існуючого рівня податкового навантаження. Вихідна та сформована в результаті

розрахунків структура податкової системи наведена в додатку К (стовпці 2-4, 9-11).

Варто відзначити, при аналізі потенційно можливої структури податкових надходжень суми податку на процентні доході за депозитами фізичних осіб враховані не були. Згідно даних Державної служби статистики [7], такі залишки коштів постійно зростають (окрім кризового 2009 року, коли спостерігалося незначне скорочення – на 2 в.п.). Тому, враховуючи середньозважений розмір відсоткової ставки за депозитами за останні п’ять років, надходження до бюджету від податку за депозитами має становити 2,5 млрд грн або 0,26% податкових надходжень або 0,08% від ВВП [7].

Отримані дані щодо структурних змін у податковій системі України переконують нас у тому, що зменшення податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість, тим самим, додаючи майновий податок, дасть змогу зменшити загальне податкове навантаження. Для перевірки висунутої гіпотези автором поставлено завдання визначити, якою має бути частка податків у ВВП, щоб забезпечити фактичні надходження до бюджету на рівні 2017 р. за зменшення податкового навантаження до 31,53%. Результати дослідження наведено в табл. 2.10. Як свідчать розрахунки, зниження навантаження на 0,26 в.п. за нової структури системи податків слабо впливає на обсяги надходжень (2,52 млрд грн додаткового прибутку). Однак, є змога зменшити податкове навантаження на споживання і прибуток.

Отримані результати було скориговано на коефіцієнт легалізації податків, оскільки максимально можливі надходження від ПДВ, акцизного податку і податку на прибуток та інших податків не будуть мобілізовані з причини приховування об’єктів оподаткування, що характерне для України [27]. Коефіцієнт легалізації для аналізованих видів податкових платежів визначено на основі показника тіньової економіки, оцінки податкових ризиків і рівня сплати податків [27].

Таким чином, можна підрахувати, що структурні зміни на користь майнових податків могли б додатково мобілізувати 2,52 млрд грн надходжень до бюджету (див. табл. 2.7).

Натомість, якщо не змінювати відсоток податкового навантаження, але модифікувати структуру податкових надходжень з пріоритетом на майнові податки, є можливість вивільнити додаткових 24,35 млрд грн в доходи бюджету (див. Додаток И).

Таблиця 2.7

Частка податків у ВВП України за 2017 рік за умови зменшення податкового навантаження

Види податків	Фактична частка у ВВП (2017 р.), %	Розрахункова частка у ВВП, %	Сума податкових надходжень, млрд грн
ПДВ	14,55	13,10	391,78
Податок на доходи фізичних осіб	6,22	5,94	185,40
Акцизний податок	4,07	4,07	121,76
Податок на прибуток підприємств	2,46	1,03	30,80
Місцеві податки і збори	1,79	1,79	53,42
Плата за користування надрами	1,51	1,51	45,10
Ввізне мито	0,80	0,80	23,93
Податок на нерухоме майно	-	2,91	87,03
Інше	0,39	0,39	11,52
Загалом	**31,79**	**31,53**	**950,74**

Укладено автором на основі власних розрахунків (див. Додаток И).

Отже, отримання додаткових надходжень або зниження загального податкового навантаження без ризику бюджетних втрат – це вагомі фіскальні ефекти, яких можна досягти шляхом здійснення пропонованих структурних змін у податковій системі [50, с. 73]. Коефіцієнт структурних зрушень порівняно із чинною структурою має становити лише 0,26%, тож кардинальних змін у систему оподаткування вносити не потрібно. Дане дослідження доводить, що податкова система залежна від будь-яких структурних зрушень, показники ефективності якої можуть змінитись навіть при невеликих зрушеннях.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

3.1. Пріоритети розвитку податкового регулювання в умовах економічних трансформацій

Стратегічною метою реформування економіки України є створення соціально орієнтованої ринкової економіки, яка б на основі розвитку національного конкурентоспроможного виробництва забезпечила гідний рівень життя населення, добробут нації в цілому. Отже, ключовим завданням економічної політики держави є підвищення її конкурентоспроможності та створення для цього відповідних умов [31, с. 140]. Для досягнення стратегічної цілі, держава має важливий інструмент економічного впливу – податкову систему. Глобалізаційні та інтеграційні процеси висувають нові вимоги до податкової системи. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, які не враховували реальний стан економіки [31, с. 140].

Пріоритети державної політики щодо соціально-економічного розвитку має бути фундаментом для подальшого реформування податкової системи. Податкове регулювання в умовах трансформаційних процесів економіки має базуватись на виваженій політиці шляхом лібералізації податкової системи, що забезпечуватиме достатній обсяг сукупних податкових надходжень, встановлення ліберального ставлення до платників, і посилення відповідальності за несплату податків.

А. Нікітішин указує, що український механізм податкового регулювання втрачає свою ефективність через такі причини: занадто часта зміна податкового законодавства викликає втрату довіри платників до самої фіскальної системи; невигідність переходу з «тіньового сектору» в офіційний через те, що ставка оподаткування вища за ставку, за якої відбувається переведення необлікованої готівки в офіційну економіку [34, с. 112].

Щодо шляхів удосконалення податкового регулювання, то серед основних А. Нікітішин зазначає такі: ліквідація корупції в органах ДФС; проведення податкових реформ; зменшення змін у податковій політиці; своєчасне відшкодування ПДВ; завершення всіх розпочатих нині реформ, змін, ініціатив щодо податкового регулювання; зменшення негативного впливу податкового регулювання на обігові кошти бізнесу; зрозумілість норм податкового законодавства; вдосконалення кадрової політики в органах ДФС [34, с. 113]. Усі ці рекомендації носять зверхній характер. Більшість із них стосується стабілізації податкового регулювання, його планомірності, зменшення податкового тиску. При цьому пропозицій щодо конкретного вдосконалення податкових методів автором [34, с. 113] не сформульовано.

Аналіз зарубіжного досвіду податкового регулювання дозволив визначити домінантні тенденції у змінах механізмів податкового регулювання: зниження загальної ставки оподаткування та часових витрат на дотримання норм податкового законодавства, зменшення податкового навантаження, зміна структури податкових надходжень та зменшення кількості податкових платежів.

Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України опублікував основні напрями бюджетної політики на 2018-2019 рр. (див. Додаток К). Важливо зазначити, що майже всі завдання податкової політики на 2019 рік є перехідними завданнями з 2017 року.

У 2018-2019 роках відмітимо важливу податкову реформу з імплементації плану BEPS в Україні, що є одним з пріоритетних напрямків розвитку податкової системи. Це є законопроектом про внесення змін до Податкового Кодексу в частині контролю за трансфертним ціноутворенням. Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва ОЕСР та взяла на себе зобов’язання щодо імплементації мінімального пакету плану BEPS, а саме заходів щодо: шкідливих податкових практик, зловживання угодою про уникнення подвійного оподаткування, звітування в розрізі країн і механізмів урегулювання спорів.

За даними НБУ [32], більш як третина від усіх прямих іноземних інвестицій (ПІІ), що надійшли в Україну станом на кінець 2017 р., походить із країн з

низьким рівнем оподаткування, і майже 100% від ПІІ з України спрямовані до низькоподаткових юрисдикцій (див. рис. 3.1).

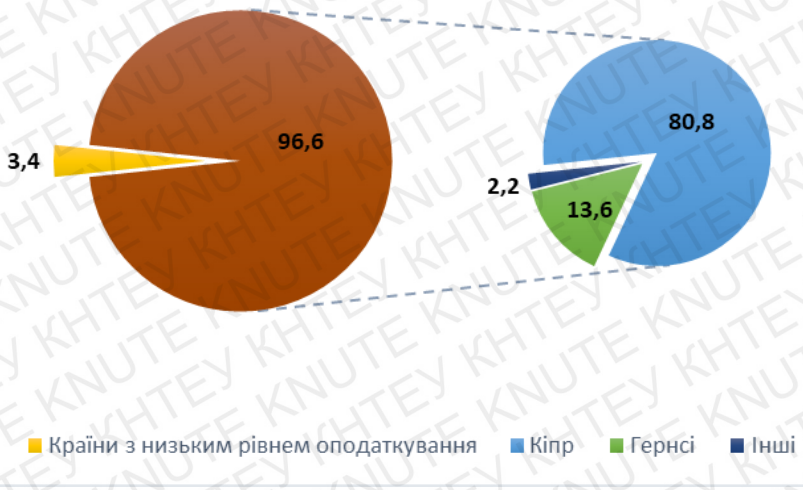


Рис. 3.1. Структура прямих інвестицій з України у 2017 р., %

Джерело: розроблено автором за даними [32].

За розрахунками НБУ [32], п'ята частина від усіх ПІІ, що надійшли в Україну протягом 2010–2017 рр., являли собою «друге коло» вітчизняного капіталу, який був виведений за межі України вітчизняними компаніями через різноманітні інструменти (трансфертне ціноутворення, недоотримання валютної виручки) та повернувся у вигляді прямих вкладень в акціонерний капітал з-за кордону та кредитів від прямого інвестора (див. рис. 3.2).

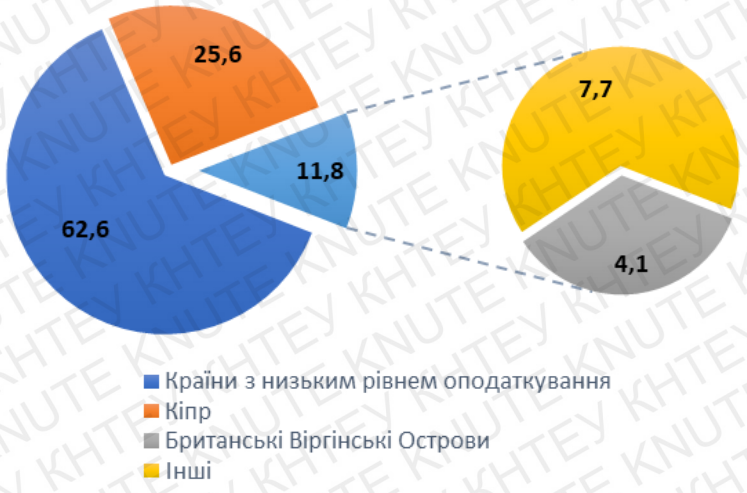


Рис. 3.2. Структура надходжень ПІІ до України у 2017 р., %

Джерело: розроблено автором за даними [32].

Євген Степанюк [48] коментує податкові реформи на виведений капітал та план BEPS вцілому: «важливо розуміти, що прийняття плану BEPS — це не

фінальна зупинка потяга у світ вільного руху капіталу; попереду шість місяців системної роботи з приведення нормативно-правових актів Національного банку України та інших державних органів у відповідність до нового законодавства та ще місяць на ознайомлення учасників ринку з новими правилами. Проте це лише технічна частина. Для того, щоб «безвіз для капіталу» запрацював не лише на папері, потрібні передумови, за яких подальша валютна лібералізація не перетвориться на загрозу фінансовій стабільності. Ключовими з таких передумов є ефективне податкове законодавство та вимоги фінансового моніторингу. Вони мають забезпечити чистоту потоків капіталу та мінімізувати ризики використання ліберальної моделі валютного регулювання для ухилення від сплати податків і відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом» [48].

За розрахунками Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) [35], від розмивання податкової бази та виведення прибутків компаній за кордон бюджети країн світу втрачають щороку від 100 до 240 млрд дол. США. Загальновідомі приклади Google, Apple, Starbucks та Amazon, які завдяки структуруванню діяльності із використанням прогалин у міжнародному податковому законодавстві штучно занижували базу оподаткування шляхом акумулювання прибутків на рахунках у низькоподаткових юрисдикціях [35].

Результати аналізу сучасного стану податкової системи, в т.ч. неспівпадіння надходжень експортної виручки та сум бюджетного відшкодування, підтвердили необхідність для України імплементації мінімального пакета правил BEPS, у т.ч. розвиток контролю трансфертного ціноутворення, тому це є одним з основних пріоритетних напрямків податкового регулювання.

Важливим досягненням у напрямку досягнення більшої прозорості у оподаткуванні є врегулювання країнами Європейського Союзу питання обміну з 2017 р. інформацією про податкове регулювання [34, с. 115]. На даний час країни – члени Європейського Союзу майже не діляться інформацією про податкове регулювання одна з одною, а це не сприяє здоровій податковій конкуренції [34, с. 115]. Така форма податкового бенчмаркінгу та встановленню особливих умов

оподаткування є одним з напрямів податкового регулювання, що Україна також має мати на меті.

Надмірний податковий тиск призводить до спаду виробництва та ухилення від сплати податків, тому акцент на детінізації економіки як один із пріоритетних напрямів державної політики має передбачати реалізацію системи заходів: удосконалення системи державного фінансового моніторингу у спосіб внесення змін до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» та інших нормативно-правових актів з метою приведення національної системи до рекомендацій ФАТФ від 16 лютого 2012 р., ліквідація «конвертаційних центрів», протидія заниженню митної вартості товарів і ввезенню їх поза митним контролем, підвищення ефективності адміністрування акцизного податку тощо [1, с. 190].

Виходячи із реального стану справ запропоновані пріоритетні кроки у реалізації механізмів податкового регулювання:

- забезпечення якомога більшої стабільності основних механізмів податкового регулювання;
- перебудова механізму оподаткування фонду заробітної плати у напрямку часткового перенесення податкового навантаження із роботодавця на найманого працівника;
- виведення із бізнесу тіні;
- посилення податкового контролю за контрабандою;
- зменшення податкового навантаження з одночасним пошуком бюджетних компенсаторів;
- забезпечення своєчасного, прозорого відшкодування ПДВ та погашення наявної бюджетної заборгованості з ПДВ;
- проведення акцизної політики відповідно до європейських правил;
- часткове скасування додаткового імпортного збору на товари за виключенням предметів розкоші [34, с. 116].

Недоліки в чинній податковій системі мають бути максимально вирішеними за рахунок нових трансформацій податкової політики, наприклад, рівень податкового навантаження має ґрунтуватись на фінансовому забезпеченні платників, а не на бюджетних потребах держави; податкова система має бути зорієнтована на масу податкових надходжень в бюджет, а не на максимальну можливу чисельність податків; основний податкових тягар повинен зміщуватись в сторону споживачів, а не товаровиробників [46, с. 24].

Отже, можна зробити висновок, що побудова нового податкового механізму може відбуватися тільки в комплексі зі структурними реформами. Україна, як країна, що розвивається, має проводити податкове регулювання із врахуванням світових тенденцій та підтримувати податкове регулювання пріоритетним у наборі інструментів державного регулювання. Визначення пріоритетів розвитку є першочерговим завданням не тільки для економічного зростання країни, але і для забезпечення нормального якісного рівня життя населення.

3.2 Підвищення ефективності податкового регулювання в умовах трансформацій національної економіки

Податкова політика є активним важелем державного регулювання соціально-економічного розвитку, але в Україні така політика є неадекватна економічним умовам і завданням її розвитку, тому що не відбиває специфіки періоду побудови ринкової економіки і не враховує сучасних тенденцій розвитку податкової системи зарубіжних країн. Отже, сьогодні є актуальним завдання забезпечити формування ефективної системи оподаткування.

Існуючі серйозні недоліки податкової системи призвели до таких проблем системного характеру, як [31, с. 175]:

1. Податкова заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, що зумовлено:

- відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за невиконання своїх фінансових зобов'язань;
- недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом;
- проведенням взаємозаліків, які роблять невигідною своєчасну повну сплату податків;
- проблемами окремих галузей (наприклад, паливно-енергетичного комплексу), які є найбільшими боржниками бюджету;

2. Бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість. Основними причинами, які ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість є:
   - пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість і заниження сум податкових зобов'язань;
   - виконання прогнозних показників надходжень із податку на додану вартість до державного бюджету за рахунок неповернення платникам переплачених сум податку;
3. Ухилення від оподаткування та сплати податків. Ця проблема є однією з найгостріших в Україні. Як вже зазначалося, на масштаби ухилення від сплати податків впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження; порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконаліть законодавства, яким регулюється підприємницька діяльність; неефективність державної бюджетної політики;
4. Нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше навантаження покладене на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг [31, с. 175].

З метою вирішення існуючих проблем в податковій системі, урядом була розроблена Концепція реформування податкової системи України, в якій визначено стратегічні цілі податкової реформи. Але всі рекомендації носять поверхневий характер, тому для повної реалізації поставлених перед урядом завдань необхідним є доповнення рекомендацій конкретним планом заходів.

Виходячи з проаналізованих пріоритетних напрямків розвитку податкової системи, маємо необхідним запропонувати додаткові заходи щодо підвищення ефективності податкового регулювання.

Серед рекомендацій, що зможуть спростити імплементацію мінімального пакета правил BEPS, пропонуємо ввести новий податковий сервіс для великих платників податків з укладання договорів попереднього узгодження ціноутворення, який створений за рекомендаціями ОЕСР, що істотно спростить контроль трансфертного. Збільшення кількості персоналу відповідного підрозділу ДФС та підвищення рівня його матеріально-технічного забезпечення сприятиме посиленню функції контролю трансфертного ціноутворення [59].

Боротьбу з митними правопорушеннями можуть доповнити засоби модернізації митного контролю щодо заниження митної вартості при ввезені товарів та зловживанням громадянами правом на ввезення товарів без оподаткування. Запровадження механізмів повноцінного обміну попередньою інформацією між Україною та суміжними країнами про кількість та вартість переміщуваних через митний кордон України товарів сприятиме прискоренню товарообігу, а створення спільної зони митного і прикордонного контролю на державному кордоні України – спрощенню митних процедур та скороченню часу митного оформлення [59].

Згідно зі Стратегією сталого розвитку «Україна-2020», для фіскальних органів є пріоритетним перехід від наглядово-каральної функції до обслуговуючої. Задля цього, доцільно проводити періодичні опитування платників податків щодо відповідності послуг ДФС, їх рівня задоволення від сервісу та їх очікуванням з метою підвищення якості цих послуг. Ще одним кроком на шляху підвищення дієвості ДФС є створення Служби фінансових

розслідувань, яка має забезпечити більш ефективне розкриття кримінальних правопорушень у сфері фінансів [59].

Імплементація провідного європейського досвіду для гуманізації бюджетно-податкової системи має бути орієнтованим на зростання, сприяти мобільності громадян до трансформаційних процесів в економіці та підвищенню продуктивності людського капіталу. Україна, переживаючи складний посткризовий період, має спиратися на зарубіжний досвід та, проаналізувавши всю практику реформ, розробити пріоритетні напрями стимулювання інвестицій та зайнятості, боротьбу з ухилення від оподаткування, перерозподіл податкового навантаження та сприяння соціальної справедливості.

Одним з показників ефективності податкової політики є податкові надходження. В Україні і інших країнах з розвиненими ринковими відносинами спостерігається активне використання податкових пільг, що, в свою чергу, скорочують бюджетні доходи, проте, державні видатки на покриття збитків, зокрема неприбуткових підприємств, шляхом надання дотацій, субсидій тощо можуть бути набагато вищими за обсяги втрат доходів бюджету, завданих унаслідок податкових пільг [17, с. 121]. Таку дилему можна розв’язати переглядання процесу надання податкових пільг. По-перше, необхідним є зберегти такі пільги виключно у промисловому та сільськогосподарському виробництвах, соціальній сфері, інвалідам, громадським організаціям інвалідів, а також їхнім підприємствам [17, с. 121]. По-друге, ввести додаткові інструменти нагляду за використанням податкових пільг, адже це є одним з найбільш поширених інструментів податкового шахрайства.

Сучасна проблема розвитку податкової політики полягає у відсутності в Україні достатнього науково-практичного досвіду в стратегічному управлінні податковою політикою, і держава має йти шляхом експериментального пошуку кращих варіантів податкової системи, роблячи багато помилок [2, с. 12]. Тому головними напрямами податкової політики в Україні мають стати: створення умов для динамічного розвитку підприємств та галузей народного господарства; прискорення процесів формування реального власника в усіх галузях

національної економіки; розширення сфери малого бізнесу; підвищення добробуту населення за рахунок соціальної спрямованості бюджетних видатків; оптимізація співвідношення між фінансовими ресурсами, мобілізованими до бюджетів різних рівнів, і грошовими засобами, що залишаються в розпорядженні юридичних та фізичних осіб; посилення ролі прямих податків, зокрема податку на прибуток, податок на власність, на використовувані ресурси і скорочення непрямих податків, передусім універсальних акцизів; підвищення ролі місцевих податків; застосування економічних важелів для обмеження товарообмінних операцій [2, с. 12].

Слід зазначити, що однією з основних цілей для економіки України є послаблення податкового тиску. Вирішення цієї задачі необхідно проводити насамперед шляхом зниження кількості податків або зміни структури податкових платежів задля зниження податкового тиску. Як вже було проаналізовано і доведено в роботі, для зниження податкового тиску і, одночасно, підвищення податкових надходжень, достатньо обґрунтовано підійти до впровадження ефективної структури податків.

На основі викладеного матеріалу, можна дійти висновку, що в Україні сьогодні не має чіткого алгоритму побудови ефективної податкової системи. Враховуючі усі визначені недоліки, необхідне реформування податкової політики, а саме перетворення її з суто фіскального інструменту на ефективний засіб соціально - економічної стратегії держави. Для вирішення існуючих проблем необхідним є впровадження рішучих дій зі сторони уряду, виконання всіх поставлених пріоритетних завдань і використання зарубіжного досвіду проведених реформ. Пріоритетні напрями мають бути проведені з ціллю забезпечення нейтральності та справедливості оподаткування, на основі економічної ефективності, стабільності, прозорості та наближення її до міжнародних стандартів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Одержані в процесі дослідження наукові результати у сукупності вирішують актуальну наукову проблему податкового регулювання в умовах трансформації економіки України та обґрунтовують науково-практичні рекомендації щодо підвищення ефективності його реалізації. Проведене дослідження дало можливість отримати висновки теоретико-концептуального, методологічного та науково-практичного спрямування:

1. Проведене дослідження трактування сутності податкового регулювання в умовах трансформації економіки України, дозволяє зробити висновок, що податкове регулювання в умовах глобалізації можна визначити як сукупність форм і методів державного втручання в економіку з метою забезпечення дотримання національних економічних інтересів на світовому ринку на засадах гармонізації вітчизняного податкового законодавства і аналогічним законодавством країн світу.

2. Метою податкового регулювання є дотримання інтересів держави в бюджетно-податковій сфері діяльності і, одночасно, забезпечення необхідних умов для зростання добробуту громадян України в цілому. Податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який має застосовуватися у поєднанні з іншими прямими та непрямими методами.

3. На основі теоретико-концептуального аналізу поняття «економічна трансформація», можливо зробити узагальнення різних підходів до трактування даної категорії. Економічна трансформація є складним процесом перетворення економічної системи, який передбачає кількісні та якісні зміни складових системи та сфер суспільного життя та супроводжується глибинними перетвореннями на рівні економічних відносин, інститутів економічної та соціальної сфери. Є іманентною особливістю національних економік, яка відбувається постійно і є явищем безперервної зміни форми.

4. Аналіз зарубіжного досвіду свідчить про те, що для податкової політики розвинутих країн, характерними є різні підходи до податкового регулювання. Але, все ж таки, існують схожі риси та загальні тенденції, що притаманні багатьом країнам: 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.

5. Аналіз сучасного стану податкової системи вказує на те, що в Україні немає податкових реформ минулих років, які б мали позитивний вплив на макроекономічні показники. Натомість, Україна за час свого існування пережила кілька криз, які залишили відчутний слід на всіх сферах господарства. Через це, країна має провести реформацію економіки так, щоб інтереси уряду і населення співпадали. Сьогодні простежуються підвищення податкових ставок, а саме акцизу (заплановано щорічне 20% зростання до 2025 року), розширення кредитування імпорту (споживче кредитування), внаслідок чого бюджет отримує значні обсяги ввізного мита, тенденція щодо невиконання плану з податку на додану вартість, неспівпадіння в динаміках обсягу імпорту та надходжень ПДВ, відсутність загальноприйнятої методології щодо обчислення податкового навантаження тощо.

6. Дослідження фіскальних ефектів структурних зрушень підтвердило, що отримання додаткових надходжень або зниження загального податкового навантаження без ризику бюджетних втрат – це вагомі фіскальні ефекти, яких можна досягти шляхом здійснення пропонованих структурних змін у податковій системі, що не потребує кардинальних змін. Дане дослідження доводить, що податкова система залежна від будь-яких структурних зрушень, показники ефективності якої можуть змінитись навіть при невеликих зрушеннях.

7. Проведене дослідження пріоритетних напрямів розвитку податкового регулювання дозволяє зробити висновок, що в Україні сьогодні не має чіткого механізму реалізації податкового регулювання. Через те, що визначення

пріоритетів розвитку є першочерговим завданням не тільки для економічного зростання країни, але і для забезпечення нормального якісного рівня життя населення, для вирішення існуючих проблем необхідним є впровадження рішучих дій зі сторони уряду, виконання всіх поставлених пріоритетних завдань і використання зарубіжного досвіду проведених реформ. Пріоритетні напрями мають бути проведені з ціллю забезпечення нейтральності та справедливості оподаткування, на основі економічної ефективності, стабільності, прозорості та наближення її до міжнародних стандартів.

8. Серед пріоритетних завдань податкової політики зараз є: запровадження загального декларування доходів і витрат фізичних осіб та їх контролю; подальше зниження податкового навантаження на заробітну плату; проведення переговорів щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування зі Швецією, Індією, Казахстаном, Чорногорією, ОАЕ, Молдовою, Данією; перегляд ставок акцизного податку, екологічного податку та рентної плати; продовження поступового наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до рівня ЄС; опрацювання питання впровадження моделі оподаткування податком виведений капітал та ефективне впровадження мінімального пакета правил BEPS.

9. Дослідження існуючих проблем, таких як, податкова заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість, ухилення від оподаткування та сплати податків та нерівномірне податкове навантаження довело, що вони є причиною серйозних макроекономічних проблем в країні.

10. В роботі запропоновані заходи щодо підвищення ефективності податкового регулювання в умовах трансформацій національної економіки. Імплементація запропонованих рекомендацій допоможе спростити деякі процеси податкового регулювання, прискорить перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої та доповнить поставлені пріоритетні завдання, задля побудови простої, економічно справедливої податкової системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балашова О. В. Вплив податкової політики держави на фінансово-господарський стан та подальший розвиток підприємств країни. *Науковий вісник ДГМА*. 2015. №2. С. 188-192.
2. Бондаренко А. І. Механізми податкового регулювання. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2018. №2. С. 10-17.
3. Глосарій бюджетних термінів [Електронний ресурс]: Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/view/slovnyk-biudzhetnykh-terminiv?category=bjudzhet (дата звернення: 02.07.2018).
4. Глухова В.І. Аналіз податкових надходжень до державного бюджету України в сучасних умовах. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2017. №5(27). С. 111-114.
5. Гражевська Н. І. Еволюція сучасних економічних систем : навч. посіб. Київ: Знання, 2011. С. 23-58.
6. Грищенко Г. О. Трансформація фінансово-економічних систем. *Вісник ЖДТУ*. 2012. С. 359–363.
7. Державна служба статистики України: офіц. Інтернет-представництво. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/ (дата звернення: 02.09.2018).
8. Державна фіскальна служба України: офіц. Інтернет-представництво. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/ (дата звернення: 02.09.2018).
9. Децентралізація дає можливості [Електронний ресурс]: Децентралізація. 2018. URL: https://decentralization.gov.ua/news/8053 (дата звернення: 15.09.2018).
10. Дубинецька П.П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством : *дис. ...кандидата економічних наук: 08.00.03 Дубинецька Павлина Петрівна*. Львів, 2015. С. 26-79.
11. Економічна енциклопедія : у 3 т. – Т. 3. (Поручництво) – Я (Японський центр продуктивності). П – Я / ред. : Б. Д. Гаврилишин, С. В. Мочерний. –

К. : Акад. ; Т. : Акад. нар. госп-ва, 2002. С. 687-952.

12. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку: *Автореф. дис. д-ра. екон. наук*. К., 2010. С. 36-37.
13. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. *Автореф. дис.…канд. екон. наук*. К., 2009. С. 22-24.
14. Зарипова Н. Д. Аналіз практики податкового регулювання в зарубіжних країнах. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2011. №19(169). С. 44-50.
15. Іванов Ю. Б., Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент. *Навчальний посібник*. Київ : Знання, 2008. С. 80-93.
16. Івашина С. Ю., Івашина О.Ф. Соціально-інституціональні аспекти економічної трансформації. *Проблеми економіки.* 2014. № 2. С. 309-314.
17. Івашко О. А. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики України. *Наукові записи «Економіка».* 2011. №16. С. 117-128.
18. Коваленко В. В. Проблеми та перспективи банківського кредитування аграрного сектору економіки України. *Фінансування, інвестування та кредитування в Україні: проблеми та перспективи розвитку в кризовій економіці:* збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (20 травня 2018 р., Дніпро). Дніпро: ДДАЕУ, 2018. № 2. С. 27-29.
19. Кондратенко М. Б. Податок на процентні доходи фізичних осіб за депозитами та його вплив на розподіл податкового навантаження в Україні. *Економічний часопис-XXI.* 2013. № 7–8(2). С. 53–56.
20. Конституція України від 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради*. 1996. № 30. Ст. 1.
21. Корнух О.В., Турило А.М. «Економічна трансформація» як ключове поняття сучасного громадського розвитку. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 6, частина 3. С. 189-191.
22. Кощук Т. В., Мельник В.Н. Підвищення податкової прозорості для протидії агресивному податковому плануванні. *Фінанси України.* 2017. №9. С. 76-84.

23. Крючкова Н.М. Податкова політика у системі макроекономічного регулювання: монографія. Одеса: «Астропринт», 2011. С. 168-174.

24. Майбуров И.А. Налоговая политика. *Теория и практика: учеб.для магистров*. 2010. С. 78-90.

25. Максименко, А. В. Податкові реформи та перспективи оподаткування: світова панорама. *Економічний аналіз : зб. наук. праць Тернопільського національного економічного університету*. Т.: «Економічна думка», 2016. Том 24. № 1. С. 51-56.

26. Малецкий А. А. Роль и механизм налогового регулирования в современной экономике. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №33(279). С. 54-55.

27. Маркович І. Б. Розкриття сутності поняття трансформації економічного простору в системі категорій розвитку національної економіки. *Економіка розвитку*. 2014. № 2. С. 77-81.

28. Мельник А. Ф., Попович Т.М. Національна економіка. *Навчальний посібник.* Київ: Знання. 2011. С. 72-73.

29. Мельник В. Н. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15. *Економіка України*. 2017. № 6. С. 73-85.

30. Могильний В.В., Зайцев О.В. Проблеми оптимізації оподаткування прибутку підприємств в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду. *Причономорські економічні студії* . Одеса. 2017. №22. С. 177-182.

31. Нагорняк Г. С., Вовк Ю.О. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення. *Галицький економічний вісник*. 2010. №2(27). С.140-180.

32. Національний Банк України: офіц. Інтернет-представництво. URL: https://www.bank.gov.ua/control/uk/index (дата звернення: 01.09.2018).

33. Носова О. В. Національна економіка : *навч. посіб. / За заг. ред. Носової О. В.* Київ: Центр учбової літератури, 2013. С. 512-512.

34. Нікітішин А.О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*. 2016. №2. С. 112-121.

35. Організація Економічного співробітництва та розвитку: офіц. Інтернет-

представництво. URL: http://www.oecd.org/ (дата звернення: 29.09.2018).

36. Петришина Н. В. Проблеми трансформації економіки України. *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова.* Серія 18 : Економіка і право. 2014. №24. С. 31-38.
37. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка*. 2018. №2. С. 174-180.
38. Податковий бюлетень [Електронний ресурс*]. Зміни до ПКУ – 2018*. 2018. URL: http:/Податковий%20бюлетень.pdf (дата звернення: 01.09.2018).
39. Податковий кодекс України від 1 жовтня 2018р. зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. Законодавство України. 2018. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 01.09.2018).
40. Пономоренко Т. Ю., Ольвінська Ю.О. Порівняльний аналіз тіньової економіки країн світу. *Статистика – інструмент соціально-економічних досліджень.* 2016. №2. С. 222 – 227.
41. Поченчук Г. М. Закономірності трансформаційних процесів національної економіки. *Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет*. Т.: «Економічна думка», 2014. Том 16. № 1. С. 123-129.
42. Проскура К.П. Оцінка розвитку податкової системи України. *Незалежний аудитор*. 2015. №12. С. 13-20.
43. Романюта Е. Е. Моніторинг рівня податкового навантаження в Україні та країнах ЄС. *Світ фінансів.* 2017. №2(51). С. 128-138.
44. Савчук В. А. Податкове регулювання економіки: сутність та проблеми реалізації в Україні. *Інвестиції: Практика та досвід*. 2014. №1. С.62-64.
45. Савчук Н. В., Сало Л. К. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави. *Вісн. НЛТУ України*. 2014. №22.4. С. 290-295.
46. Свердан М.М. Специфіка податкової системи України та можливості її корегування. *Економіка та управління національним господарством*. 2015.

№4. С.23-28.

47. Свищук А. А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2013. №5. С. 57-69.
48. Степанюк Є. О. План дій BEPS в Україні. *ZN.UA:* електронна версія газ. 2018. №15, 21 серпня. URL: https://dt.ua/macrolevel/plan-diy-beps-v-ukrayini-283563_.html (дата звернення: 16.08.2018).
49. Тарасюк М.В. Теоретичні засади державного податкового менеджменту. *Сталий розвиток економіки.* 2013. №3. С.3-8.
50. Тимченко О. М., Сибірянська Ю.В. Фіскальні ефекти структурних зрушень у податковій системі. *Гроші, фінанси, кредит*. 2014. №2(1). С.69-73.
51. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості: *Автореф. дис.…канд. екон. наук за спец. 08.07.01 – Економіка промисловості*. Донецьк, 2006. С. 17-23.
52. Ціна держави [Електронний ресурс]. Податкові надходження. 2018. URL: http://cost.ua/budget/revenue/#1 (дата звернення: 31.07.2018).
53. Чугунов І. Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку : монографія. К. : НІОС, 2003. С. 487-488.
54. Щотижневий аналітичний моніторинг Президентського фонду Леоніда Кучми «Україна» [Електронний ресурс]. Економічний моніторинг. 2018 URL: http://www.kuchma.org.ua/ (дата звернення: 15.07.2018).
55. Paying Taxes 2016: The global picture. [Електронний ресурс]. World Bank Group and PwC. 2016. URL: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf (Last accessed: 12.07.2018).
56. Paying Taxes 2018: In-depth analysis on tax systems in 190 economies. [Електронний ресурс]. World Bank Group and PwC. 2018. URL: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2018.html (Last accessed: 12.07.2018).
57. Tax burden on labour. [Електронний ресурс]. World Bank Group and PwC.

2017. URL: http://ec.europa.eu/europe2020/20_tax_burden_on_labour.pdf (Last accessed: 12.07.2018).

58. Financial and economic analysis office in the VRU. [Електронний ресурс]. Аналіз стану бюджетного відшкодування ПДВ у 2017 році та січні-травні 2018 року. 2018. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/07/2018_07_27_feao_budget_a5_v2.15.pdf (Last accessed: 13.07.2018).

59. Financial and economic analysis office in the VRU. [Електронний ресурс]. Основні напрями бюджетної політики на 2019-2021 рр. 2018. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/06/06-06-18_naprjamybp_nasajt.pdf (Last accessed: 13.07.2018).

60. Financial and economic analysis office in the VRU. [Електронний ресурс]. Тренди в динаміці податку на додану вартість. 2018. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-13-pdv-trendy.pdf (Last accessed: 11.07.2018)

ДОДАТКИ

Додаток А

Підходи до визначення поняття «податкове регулювання»

Автори	Визначення
Глосарій бюджетних термінів [3]	Податкове регулювання розглядається як сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок пониження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, непрямих податків
Т. І. Єфименко [12, с. 37]	Податкове регулювання за допомогою притаманних йому методів і важелів дозволяє досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління
Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова [11, с. 80]	Податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок, встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження
Р. П Жарко [13, с. 24]	Податкове регулювання – це комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей

Продовження додатку А

Автори	Визначення
М. В. Тарасюк [49, с. 6]	Податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів податкового механізму й сфери державного податкового менеджменту, де його основу складає система економічних заходів оперативного втручання
І. В Фокіна [51, с. 22]	Податкове регулювання економіки, як основний елемент податкового механізму, покладено в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання
Г. Г Старостенко, С. В Онишко, Т. В. Поснова [33, с. 512]	Податкове регулювання полягає в перерозподілі державними органами доходів та фінансових ресурсів з метою забезпечення грошовими коштами, фінансовими ресурсами тих осіб, організацій, установ, галузей, секторів і сфер економіки, у яких існує доцільна, суспільно визнана потреба в ресурсах

Укладено автором за даними джерел [3,8, 9,11,25, 43, 45].

Додаток Б

Принципи податкового регулювання

Принцип	Обґрунтування
Системності	Зумовлено системним характером об’єкта регулювання – національної економіки, яка являє собою складну динамічну систему, що включає різні рівні й елементи, тому податкове регулювання має виходити із системних засад у розв’язанні економічних, соціальних, екологічних та інших проблем [27, с. 80].
Комплексності	Податкове регулювання не є єдиним методом реалізації соціально-економічної політики держави, тому має реалізовуватися в комплексі з іншими прямими й непрямими методами державного регулювання, такими як митно-тарифне регулювання, державне регулювання цін, бюджетна політика, грошово-кредитна політика тощо [27, с. 80].
Наукової обґрунтованості	Полягає у врахуванні вимог об’єктивних економічних законів, реалій економічного, політичного й соціального життя суспільства, а також національних особливостей [27, с. 80].
Пріоритетності	Полягає у визначенні пріоритетів податкового регулювання – основних соціально-економічних проблем розвитку країни, на вирішенні яких податковими заходами слід зосередитися державі в конкретний момент часу [27, с. 80].
Узгодження інтересів	Законодавчо закріплений базовий принцип побудови податкової системи, оскільки механізм впливу податкового регулювання на соціально-економічні процеси реалізується саме через учасників податкових відносин [27, с. 80].

Продовження додатку Б

Принцип	Обґрунтування
Адаптації	Передбачає коригування заходів податкового регулювання залежно від внутрішніх і зовнішніх умов розвитку країни на основі безперервного аналізу їх дієвості й ефективності. При цьому необхідно раціонально поєднувати гнучкість та стабільність використовуваних регулятивних інструментів [27, с. 80].
Безперервності	Полягає в тому, що процес податкового регулювання, хоча й реалізується також за допомогою дискретних механізмів, термін дії яких є обмеженим, але в цілому має безперервний характер [27, с. 80].
Мінімальної достатності	Витікає з відповідного принципу державного регулювання економіки, який полягає в тому, що держава має виконувати тільки ті функції, які не може забезпечувати ринок. Реалізація цього принципу накладає обмеження на масштаби та глибину регулятивних впливів держави [27, с. 80].
Ефективності податкового регулювання	Означає порівняння втрат бюджетів і витрат, пов’язаних з податковим адмініструванням заходів податкового регулювання, з результатами державного втручання в економіку засобами податкової політики [27, с. 80].
Раціонального поєднання стратегічного й тактичного підходів	Надмірне використання інструментів податкового регулювання при вирішенні тактичних питань не можна вважати обґрунтованим, але відмовитися від застосування відповідних засобів для досягнення тактичних цілей неможливо; проте, відповідно до принципу пріоритетності, перевага в податковому регулюванні має надаватися саме використанню податкових інструментів стратегічного характеру [27, с. 80]

Продовження додатку Б

Принцип	Обґрунтування
Законодавчого врегулювання	Полягає в тому, що всі інструменти державного регулювання у сфері оподаткування мають бути чітко регламентовані відповідними законодавчими актами, при чому законодавчо мають бути врегульовані абсолютно всі елементи кожного з цих інструментів [27, 80].

Укладено автором за даними джерела [27, 80].

Додаток В

Механізм податкового регулювання як процес

<table>
<tr><td colspan="5">Стратегічні цілі розвитку країни</td></tr>
<tr><td colspan="5">Стратегічні цілі податкової політики</td></tr>
<tr><td colspan="5">Механізм податкового регулювання</td></tr>
<tr><td>Визначення параметрів ідеального стану суб’єкта і об’єкта</td><td>Порівняння поточного і ідеального стану об’єкта і суб’єкта</td><td>Виявлення основних проблем, вузьких місць і точок зросту</td><td>Вибір цілі, форм, методів і інструментів податкового регулювання</td><td>Формування відповідного податкового механізму</td></tr>
<tr><td colspan="5">Методи податкового регулювання</td></tr>
<tr><td>Прогнозування</td><td>Планування</td><td>Моніторинг</td><td>Управління</td><td>Контроль</td></tr>
</table>

Укладено автором за даними джерела [26, с. 54].

Додаток Г

Сутність поняття «Економічна трансформація»

Автори	Визначення
Н. І. Гражевська [5, с. 23]	Загальна форма розвитку економічних систем, пов’язана з еволюційними та революційними змінами, постійними переходами економічних систем із стійкого в нестійкий стан і навпаки.
С. В. Мочерний [11, с. 687]	Процес перетворення однієї економічної системи на іншу, що супроводжується відмиранням одних елементів, рис, властивостей і появою інших.
Г. О. Грищенко, М. Й. Головко [6, с. 359]	Якісні перетворення економічної системи, її вихід за межі стабільного функціонування і перехід у стан нерівноваги, кількісних і якісних змін різної інтенсивності та спрямованості
Н. В. Петришина [36, с. 32]	Це складний процес перетворення економічної системи, який передбачає кількісні та якісні зміни складових системи та сфер суспільного життя
Г. М. Поченчук [41, с. 123]	Це складний процесом перетворень, внаслідок яких змінюються кількісні та якісні параметри систем та їхніх складових.
І. Б. Маркович [27, с. 77]	Є іманентною особливістю національних економік, яка відбувається постійно і є явищем безперервної зміни форми. Як момент кардинальних перетворень, у результаті яких структура, ознаки, система взаємозв'язків змінюються повністю.

Продовження додатку Г

Автори	Визначення
О. В. Корнух, А. М. Турило [21, с. 190]	Це економічна категорія, яка пов'язана з економічною сферою, притаманна різним рівням господарювання, відображає складний процес, що здійснюється одночасно в просторі і часі, відбувається під впливом об'єктивних та суб'єктивних чинників і ключовою ознакою якого є сукупність змін, які в підсумку призводять до нового економічного стану, нових економічних результатів та постановки нових економічних цілей та завдань.
С. Ю. Івашина, О. Ф. Івашина [16, с. 310]	Становлять глибинні перетворення, що зумовлені змінами технології та відбуваються на рівні економічних відносин, інститутів економічної та соціальної сфери. Як процес, що послідовно та безперервно здійснюється на всіх рівнях економічної системи.

Укладено автором за даними джерел [5,4,7,13,16,21,31,35].

Додаток Д

Прогноз специфічних ставок акцизного податку та мінімального акцизного навантаження на 2018-2015 рр., грн

	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2024 р.	2025 р.
Специфічна ставка податку на тютюнову сировину, грн за 1 кг	726,15	871,38	1045,65	1254,78	1505,74	1806,89	2168,26	2601,91
Специфічна ставка податку на сигарети, грн за 1000 шт.	577,98	693,58	832,29	998,75	1198,50	1438,20	1725,84	2071,01
Мінімальне акцизне податкове зобов'язання, грн за 1000 шт.	773,20	927,84	1113,40	1336,08	1603,30	1923,86	2308,75	2770,50

Укладено автором за даними джерела [38].

Додаток Е

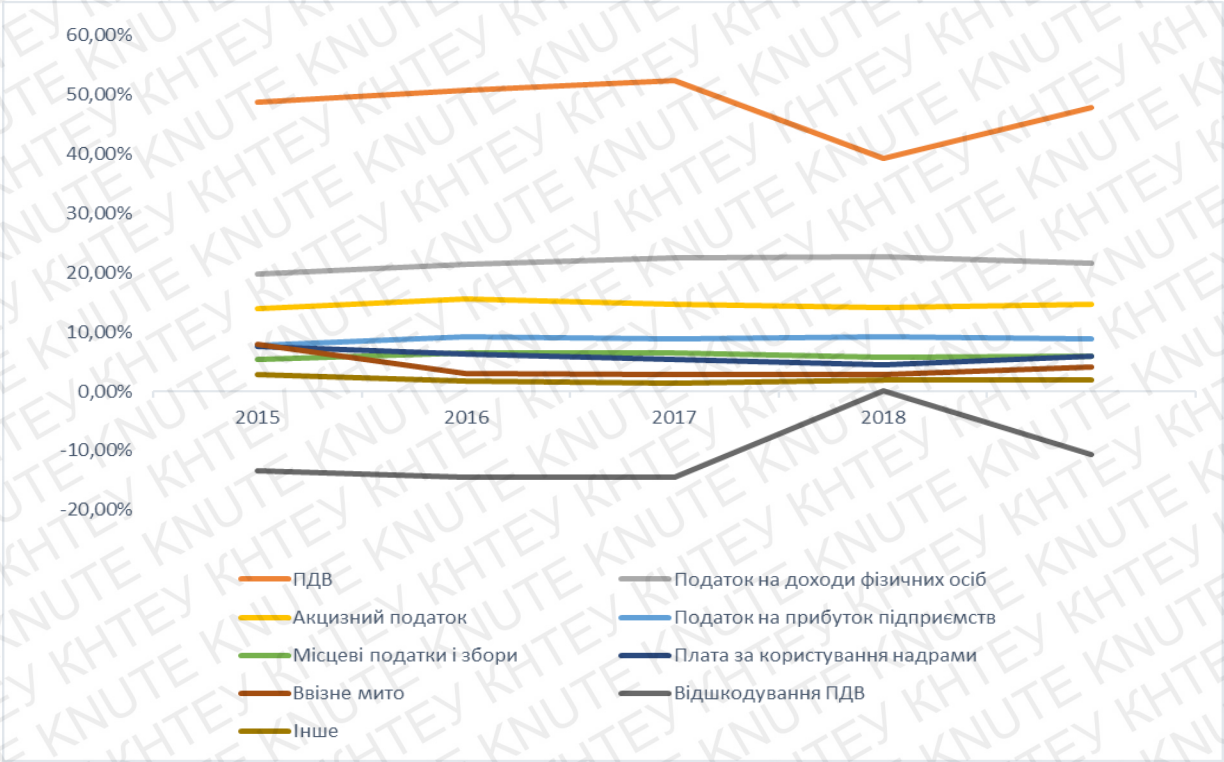
Динаміка ВВП та ППП в Україні за 2002-2017 рр.

Рік	Показник		Темп зростання		Різниця між темпами зростання ВВП та ППП, в.п.	Частка ППП у ВВП, %	Коефіцієнт випередження темпу зростання ВВП над темпом зростання ППП
	ВВП, млрд грн	ППП, млрд грн	ВВП. %	ППП. %			
2002	225,8	9,4	-	-		4,2	
2003	267,3	13,2	118,4	140,8	-22,5	5,0	0,84
2004	345,1	16,2	129,1	122,1	7,0	4,7	1,06
2005	441,5	23,5	127,9	145,2	-17,3	5,3	0,88
2006	544,2	26,2	123,3	111,5	11,7	4,8	1,11
2007	720,7	34,4	132,5	131,5	1,0	4,8	1,01
2008	948,1	47,9	131,5	139,1	-7,5	5,0	0,95
2009	913,3	33,0	96,3	69,1	27,3	3,6	1,40
2010	1 082,6	40,4	118,5	122,1	-3,6	3,7	0,97
2011	1 316,6	55,1	121,6	136,5	-14,9	4,2	0,89
2012	1 408,9	55,8	107,0	101,3	5,7	4,0	1,06
2013	1 522,7	55,0	108,1	98,6	9,5	3,6	1,10
2014	1 586,9	40,2	104,2	73,1	31,1	2,5	1,43
2015	1 988,5	39,1	125,3	97,1	28,2	2,0	1,29
2016	2 385,4	60,2	120,0	154,2	-34,3	2,5	0,78
2017	2 982,9	73,4	125,1	121,9	3,2	2,5	1,03

Укладено автором за даними джерела [52].

Додаток Ж

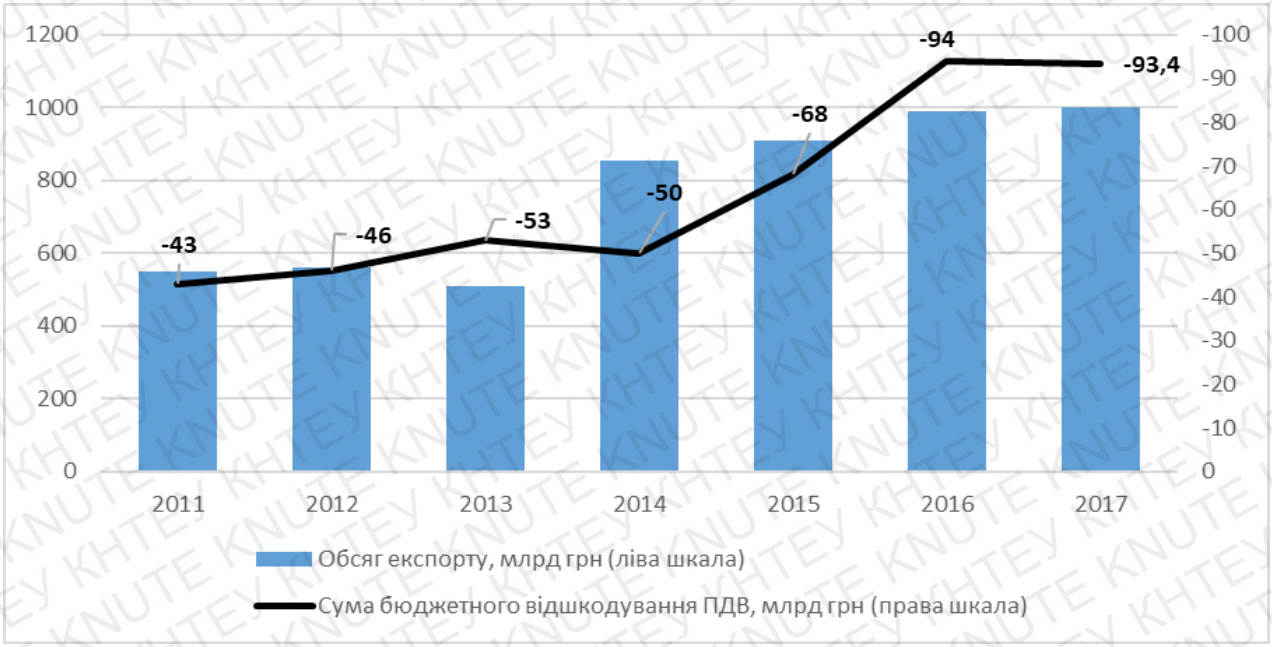
Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2015-2018 рр., %



Джерело: розроблено автором за даними [7].

Додаток З

Співвідношення динамік експорту та сум бюджетного відшкодування ПДВ в Україні за 2011-2017 роки, млрд грн



Джерело: розроблено автором за даними [60].

Додаток И

Фактична та альтернативна частка податкових надходжень в Україні у 2017 році

Види податків	Фактичні податкові надходження (2017р.) згідно із чинним законодавством			Обмеження оптимізаційної моделі				Альтернативні надходження за незмінною частки податкових надходжень у ВВП (при потенційному ВВП)				Можливі надходження за альтернативною структурою з урахуванням коефіцієнта сплати, млрд грн	Структура податкових надходжень за альтернативною системою, скоригована на коефіцієнт легалізації (за навантаження 31,79%). %
				Max limit,		Min limit							
	надходження, млрд	Частка податків у надходженнях, %	Частка у ВВП, %	Частка у потенційному ВВП, %	Потенційні податкові надходження, млрд грн	Частка в офіційному ВВП, %	Офіційні податкові надходження, млрд грн	надходження, млрд	Частка податків у надходженнях, %	Частка у ВВП, %			
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*
ПДВ	434,0	**45,8**	14,6	13,10	527,53	13,10	254,00	527,53	41,2	13,1	0,65	342,89	**35,3**
Податок на доходи фізичних осіб	185,7	**19,6**	6,2	6,2	249,67	6,2	120,21	249,67	19,5	6,2	0,75	187,25	**19,3**
Акцизний податок	121,4	**12,8**	4,1	4,1	163,96	3,7	71,19	163,96	12,8	4,1	0,8	131,16	**13,5**
Податок на прибуток підприємств	73,4	**7,7**	2,5	1,0	41,48	1,0	19,39	41,48	3,2	1,0	0,65	26,96	**2,8**
Місцеві податки і збори	53,3	**5,6**	1,8	1,8	71,93	1,8	34,63	71,93	5,6	1,8	0,95	68,33	**7,0**
Плата за користування надрами	45,0	**4,7**	1,5	1,5	60,72	1,5	29,24	60,72	4,7	1,5	0,95	57,69	**5,9**
Ввізне мито	23,9	**2,5**	0,8	0,8	32,22	0,8	15,51	32,22	2,5	0,8	1	32,22	**3,3**
Податок на нерухоме майно	-	**-**	0,0	2,9	117,18	0,0	-	117,18	9,2	2,9	0,95	111,32	**11,4**
Інші податки	11,5	**1,2**	0,4	0,4	15,51	0,4	7,47	15,51	1,2	0,4	0,95	14,73	**1,5**
Разом податкових надходжень	**948,22**	**100**	**31,79**	**31,79**	**1280,19**	**28,45**	**551,63**	**1280,19**	**100,0**	**31,79**		**972,56**	**100,0**

Укладено автором на основі власних розрахунків.

Додаток К

Пріоритетні завдання податкової політики в 2018-2019 рр.

Основні напрями розвитку в 2018 році	Основні напрями розвитку в 2019 році
Імплементація у податкове законодавство BEPS.	Запровадження загального декларування доходів і витрат фізичних осіб та їх контролю.
Організація діяльності Служби фінансових розслідувань.	Подальше зниження податкового навантаження на заробітну плату.
Запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів.	Проведення переговорів щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування зі Швецією, Індією, Казахстаном, Чорногорією, ОАЕ, Молдовою, Данією.
Оновлення/залучення нових міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування з Німеччиною, Францією, Іспанією, Туреччиною.	Перегляд ставок акцизного податку, екологічного податку та рентної плати.
Перегляд ставок акцизного податку, екологічного податку та рентної плати.	Продовження поступового наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до рівня ЄС.
Поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до рівня ЄС.	Проведення переговорів щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування з Німеччиною, Францією, Індією, Казахстаном, ОАЕ.
Запровадження подання єдиної звітності за ЄСВ та ПДФО.	Опрацювання питання впровадження моделі оподаткування податком виведений капітал.

Укладено автором за даними джерел [59].