

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра загальної економічної теорії та економічної політики

РЕФЕРАТ
кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня бакалавр
зі спеціальності 051 «Економіка»
за бакалаврською програмою професійного спрямування
«Світова економіка та моделі функціонування господарських систем»
на тему: «ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ
ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ»

Виконавець:

студентка факультету економіки та управління
підприємництвом
Тоня Катерина Павлівна

/підпис/

Науковий керівник:

канд. екон. наук, доцент
Чередниченко Галина Анатоліївна

/підпис/

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Податкове регулювання є однією з найважливіших складових у системі державного регулювання національної економіки. Функції податків та їх оптимальна величина є предметом дискусії різноманітних економічних шкіл.

Теоретичні надбання кейнсіанського та неокласичного напрямів економічної теорії щодо податкового регулювання національної економіки є найбільш доцільними для дослідження, адже рекомендації цих шкіл були реалізовані у реальній господарській практиці – у політиці Нового курсу Рузвельта та рейганоміки відповідно.

Серед представників кейнсіанського та неокласичного напрямів найбільший вклад у розробку теорії оподаткування здійснили Дж. М. Кейнс, А. Лаффер, А. Пігу, Дж. Стігліц, М. Фельдстайн, Е. Хансен та ін..

Нині глобалізація економіки та посилення процесів економічної інтеграції змінюють принципи функціонування податкових систем як розвинених країн, так і країн, що розвиваються. Постає питання про узгодження приватних та публічних, національних та наднаціональних економічних інтересів.

Розробка ефективного податкового регулювання є особливо актуальним питанням для України. Українська податкова система є однією із найскладніших і найобтяжливіших у світі за показниками кількості платежів та часових витрат на адміністрування. Велика кількість бюрократичних процедур, фіскальний тиск з боку податкових органів поряд із корумпованістю державних службовців та низькою культурою сплати податків у суспільстві сприяють створенню перешкод для ведення цивілізованої підприємницької діяльності та умов для значної тінізації економіки. Регулювання сучасних економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, метою якої є оптимальне поєднання інтересів держави та платників податків.

Проблеми державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні за допомогою податкових методів та інструментів досліджувалися у наукових працях таких вітчизняних авторів: О. Антипов, І. В. Богдан, В. Бойко, В. М. Булавинець, П. В. Жук, О. С. Іванишина, В. С. Кравців, О. В. Федорчак та ін.

Але у наукових колах, зазвичай, розглядається проблема адміністративної складності податкової системи України, у той час як недостатня увага приділяється питанням здатності вітчизняного податкового регулювання до стабілізації економіки, подолання кризових явищ, формування конкурентного інноваційно-інвестиційного середовища. Окрім цього, на наш погляд, на сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки розглядати національну податкову систему без урахування впливу глобалізаційних та інтеграційних процесів недоцільно.

Метою кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня бакалавра є дослідження теоретичних підходів до податкового регулювання національної економіки та результатів їх застосування на практиці, аналіз світового досвіду податкового регулювання національної економіки в умовах глобалізації та економічної інтеграції, а також аналіз сучасних проблем податкового регулювання національної економіки України і виявлення напрямів його удосконалення.

Завданнями кваліфікаційної роботи є:

- Дослідити теоретичні погляди на податкове регулювання національної економіки науковців кейнсіанського та неокласичного напрямів економічної теорії та результати їх застосування у податковій політиці певних держав.

- Розкрити вплив глобалізації та економічної інтеграції на принципи податкового регулювання, на співвідношення національного і наднаціонального рівнів такого регулювання; проаналізувати сучасний світовий досвід податкового регулювання національної економіки за цих умов.

- Дослідити характеристики та особливості вітчизняної податкової системи, її відповідність міжнародним стандартам.

- Виявити напрями удосконалення податкового регулювання національної економіки України з урахуванням сучасного світового досвіду.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня бакалавра є процеси державного регулювання національної економіки на основі податкової політики в умовах глобалізації та економічної інтеграції.

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня бакалавра є теоретичні засади та практичні аспекти податкового регулювання національної економіки.

Методи дослідження. Методологічною основою кваліфікаційної роботи на здобуття освітнього ступеня бакалавра є діалектичний метод як загальний спосіб пізнання. Зокрема, його складова – метод сходження від абстрактного до конкретного – дозволив від загальних положень щодо податкового регулювання національної економіки, що були обґрунтовані на різних етапах економічного розвитку кейнсіанським і неокласичним напрямками економічної теорії та застосовані у відповідній податковій політиці, перейти до характеристики особливостей сучасного досвіду податкового регулювання національної економіки в умовах глобалізації та економічної інтеграції. Метод порівняльного аналізу застосований для аналізу різних теоретичних підходів до обґрунтування податкового регулювання економіки, порівняння досвіду різних країн у реалізації певної податкової політики держави. Окрім теоретичного аналізу, в роботі здійснюється і статистичний аналіз матеріалів для дослідження кількісних характеристик податкових систем різних країн, наприклад, податкових ставок, рівнів ухилення від оподаткування тощо. Методи аналізу та синтезу використовуються для характеристики сучасного стану податкового регулювання в Україні і розробки відповідних пропозицій щодо його вдосконалення з урахуванням сучасного світового досвіду. Виходячи з принципів діалектичної логіки, єдності історичного та логічного ми обґрунтовували теоретичні положення та висновки даної роботи.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують шість підрозділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг роботи становить 79 сторінок. Основний зміст викладено на 69 сторінках. Робота містить 2 таблиці, 10 рисунків.

Публікації. За результатами виконання кваліфікаційної роботи бакалавра опубліковано статті:

- Міжнародне подвійне оподаткування та шляхи його усунення // Науковий студентський вісник. Одеський національний економічний університет. Факультет

економіки та управління підприємством. Кафедра загальної економічної теорії та економічної політики. – Одеса: ОНЕУ, 2021. – №4. – С. 80-83.

– Позиція кейнсіанської теорії стосовно ефективного податкового регулювання національної економіки // Науковий студентський вісник. Одеський національний економічний університет. Факультет економіки та управління підприємством. – Одеса: ОНЕУ, 2021. – №34.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі роботи «Теоретичні підходи до податкового регулювання національної економіки та їх застосування на практиці» розглянуто позиції кейнсіанського та неокласичного напрямів економічної теорії стосовно ефективного податкового регулювання національної економіки.

Представники кейнсіанського напрямку, незважаючи на відсутність єдиної концепції податкової політики, розглядали податки як важливий механізм стимулювання сукупного попиту. Економічна політика держави, за визначенням кейнсіанської теорії, має на меті формування такого стану національної економіки, що характеризується повним використанням виробничих потужностей та повною зайнятістю у тих випадках, коли ринковий механізм не здатний до саморегулювання.

Дж. М. Кейнс та його послідовники пропонували уряду маніпулювати ставками оподаткування та видатками державного бюджету в залежності від фаз ділового циклу, використовуючи заходи дискреційної фіскальної політики. Рекомендації Дж. М. Кейнса визначили напрям політики Нового курсу Ф. Рузвельта. Але не можна стверджувати, що є повна відповідність політики Нового курсу кейнсіанським рекомендаціям. Під час Нового курсу податкові надходження у державний бюджет США зростали з 1933 по 1938 рік. У Законі про доходи 1936 року ставки оподаткування підвищились з 31,4% до 33,4% для фізичних осіб та сімей, які заробляють більше 100 тис. дол., та з 57,2% до 68% для фізичних осіб та сімей, які мають дохід понад 1 млн. дол.

Одним із способів оцінки ефективності податкової політики у кейнсіанській теорії є розрахунок податкового мультиплікатора, який вимірює ступінь впливу зниження чи підвищення рівня оподаткування на компоненти сукупного попиту. Податкові мультиплікатори використовувались для оцінки результатів антициклічного регулювання у США 2008 року. Незважаючи на повну відповідність кейнсіанським рекомендаціям, податкові інструменти продемонстрували незначний стимулюючий вплив на сукупний попит, у порівнянні з державними видатками. Згідно розрахункам, будь-яка форма збільшення державних видатків матиме більший мультиплікативний ефект, ніж будь-яка форма зниження податків. Низький мультиплікативний ефект стимулюючої податкової політики під час кризи 2008-2009 рр. був обумовлений високою схильністю до заощаджень серед домогосподарств та необхідністю виплачувати значні боргові відсотки.

Більшість послідовників Дж. М. Кейнса дотримуються концепції недискреційної фіскальної політики, головним інструментом якої є прогресивна система оподаткування. Е. Хансен вважав, що вбудовані механізми гнучкості в змозі зменшити коливання ділового циклу, тобто економічна система автоматично реагує

на зміну ринкової кон'юнктури та не потребує свідомого управління. На його думку, стимулювання економіки на фазі підйому для збільшення темпів економічного зростання не є доцільним, адже це збільшує амплітуду коливань ділового циклу та темпи падіння під час депресії.

Значний вклад у розробку теорії оподаткування зробив представник посткейнсіанського економічного напрямку – Дж. Стігліц. У праці «Економіка публічного сектору» він розробив п'ять універсальних характеристик податкової системи, серед яких: економічна ефективність, адміністративна простота, гнучкість, політична відповідальність, справедливість. Дж. Стігліц, на відміну від своїх попередників, здійснює теоретичний аналіз впливу оподаткування на мікрорівні, використовуючи ілюстрації дії ефекту доходу та ефекту заміщення.

У рамках сучасної неокласичної теорії отримали розвиток два основні напрямки: теорія економіки пропозиції та теорія монетаризму.

Засновник чиказької школи економічної теорії, М. Фрідман, ключовою проблемою у податковій системі США вважав складність податкового кодексу, який не оптимізує податкові надходження, а, навпаки, створює стимули до уникнення оподаткування. М. Фрідман критично ставився до сучасної прогресивної системи оподаткування у США. У своїй роботі «Капіталізм та свобода» він стверджує, що високі прогресивні податки спонукають суб'єктів оподаткування ухилятися від їх сплати, а фактичні податкові ставки нижче номінальних. Впровадження фіксованого пропорційного податку у розмірі 23,5%, на його думку, оптимізує податкові надходження у державний бюджет.

Значний вклад у теорію оподаткування здійснили представники теорії економіки пропозиції, серед яких А. Лаффер, М. Фельдстайн, Дж. Гілдер та ін. Критикуючи кейнсіанську фіскальну політику, представники теорії економіки пропозиції вважали, що ефективність податкової політики виражається не у збільшенні сукупного попиту, а у збільшенні пропозиції основних факторів виробництва – праці та капіталу. На відміну від представників кейнсіанства, прихильники теорії економіки пропозиції розглядають заощадження як важливе джерело збільшення інвестицій, отже і темпів економічного зростання. Високі податки тому призводять до зниження ділової активності, зменшують питому вагу заощаджень та стримують стимули до господарської діяльності.

Рекомендації неокласичного напрямку, особливо теорії економіки пропозиції, визначили напрям податкових реформ Р. Рейгана, які були спрямовані на послаблення податкового тягаря корпорацій та зменшення податків на доходи фізичних осіб. Однак, незважаючи на короткострокове пожвавлення економіки США внаслідок реформ, зниження податків під час «рейганоміки» призвели до рекордних показників дефіциту федерального бюджету та посилення нерівності у доходах населення.

Розбіжність поглядів представників кейнсіанського та неокласичного економічного напрямків полягає також у визначенні співвідношення дії ефекту доходу та ефекту заміщення при оподаткуванні. Представники кейнсіанського напрямку вважають, що економічні агенти відреагують на підвищення податків посиленням економічної активності, щоб забезпечити попередній рівень споживання або доходу. Представники неокласичного напрямку, особливо теорії економіки

пропозиції, навпаки вважають, що надмірні податкові ставки спонукають підприємців та найманих працівників заміщати економічну активність відпочинком чи діяльністю, що не оподатковується. Тому для збільшення обсягів виробництва, на їх думку, необхідно знижувати рівень оподаткування. Емпіричні висновки щодо вимірювання ступеня реакції пропозиції праці або капіталу на зміну в оподаткуванні не є однозначними та змінюються в залежності від обраного методу дослідження.

У другому розділі роботи «Аналіз сучасного світового досвіду податкового регулювання національної економіки» проаналізовано вплив глобалізації та економічної інтеграції на принципи та інструменти податкового регулювання.

В умовах глобалізації податкове регулювання національної економіки здійснюється за наступними напрямками:

- усунення міжнародного подвійного оподаткування шляхом імплементації міжнародних податкових конвенцій;

- запобігання уникненню оподаткування шляхом встановлення контролю над діяльністю транснаціональних корпорацій, а саме: врегулювання трансфертного ціноутворення, офшорних компаній та обмін податковою інформацією;

- пошук ефективних методів оподаткування діяльності, пов'язаної зі зовнішніми ефектами економічної діяльності;

- формування політики стимулювання економічної активності, залучення прямих іноземних інвестицій та оптимізації податкових надходжень до державного бюджету.

Міжнародне регулювання подвійного оподаткування представлене укладанням двосторонніх угод між країнами-партнерами. Метою укладання податкових договорів є сприяння міжнародній торгівлі та зниження перешкод для інвестування через узгодження податкових законодавств.

У якості основи для двосторонніх договорів державами використовується структура конвенцій, розроблених ОЕСР та ООН. Типова конвенція ОЕСР надає країнам-експортерам капіталу перевагу над країнами-імпортерами капіталу. Положення Конвенції передбачають усунення або зменшення масштабів подвійного оподаткування через зобов'язання частково або повністю відмовитися від права оподатковувати певні категорії доходів, одержувані резидентами іншої країни. Ця особливість виправдана, якщо обсяги торгівлі та інвестицій між країнами-учасниками договору приблизно однакові.

Але у торговельних відносинах між країнами з різним рівнем економічного розвитку відбувається відтік капіталу з економічно слабких юрисдикцій до розвинених країн. У зв'язку з цим ООН запропонувала в інтересах країн, що розвиваються, ввести принцип оподаткування на основі джерела доходу. Тобто, при виплаті прибутку за кордон, юрисдикція, в якій отримано дохід, має виключне право на стягнення податку. Оподаткування за принципом «резидентства», навпаки, полягає в основі конвенції, затвердженої ОЕСР.

Відсутність централізованої публічної бази даних міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування ускладнює вимірювання їх макроекономічного ефекту та порівняння договірних позицій між країнами. За визначенням МВФ, нині функціонує більш ніж 3 тис. двосторонніх податкових угод, 2 тис. з яких

характеризуються наявністю у хоча б одної з сторін договору статусу «країни, що розвивається».

Вважається, що основний позитивний вплив укладання податкових угод проявляється у збільшення прямих іноземних інвестицій. Адже підписання податкового договору звільняє міжнародних інвесторів від подвійного оподаткування, забезпечує зниження податкових ставок.

Емпіричні дослідження впливу міжнародного співробітництва на інвестиційну привабливість країни є неоднозначними. Головною проблемою є виявлення причинно-наслідкового зв'язку, оскільки податкові договори можуть передувати інвестиціям не тому, що вони стимулюють останні, а тому, що вони можуть бути укладені тоді, коли очікуються такі інвестиції.

Результатом поширення міжнародних податкових угод та спрощення податкових систем для компаній, що мають філіали за кордоном, є прагнення мінімізувати податкові виплати, шляхом юридичного підкріплення діяльності до юрисдикцій з пільговими системами оподаткування. Транснаціональні корпорації мають можливість уникати оподаткування шляхом маніпулювання внутрішніми цінами на експорт та імпорт продукції, тобто перерозподіляти прибуток із країн з високими податками до країн з низьким рівнем оподаткування. Поширеними способами перерозподілу прибутку в країні із більш вигідною корпораціям системою оподаткування є також внутрішньофірмове кредитування та ліцензування нематеріальних активів.

Проблема ефективного оподаткування діяльності транснаціональних корпорацій стає особливо актуальною в умовах цифровізації економіки. З'являються нові, віртуальні або гібридні бізнес-моделі, наприклад електронна комерція, сервіси онлайн-платежів, продаж програмного забезпечення через Інтернет-сервіси, які дозволяють компаніям дистанційно взаємодіяти з клієнтами через веб-сайти або інші цифрові засоби без фізичної присутності в країні. У той же час, внутрішнє законодавство більшості країн та податкові конвенції сформовані на принципах фізичної присутності (постійного представництва) суб'єктів господарювання при оподаткуванні доходів. Отже, компанії-нерезиденти мають можливість уникати оподаткування у країні, де фактично здійснюється діяльність. За визначенням МВФ, світова економіка щорічно втрачає приблизно 600 млрд. доларів податкових надходжень внаслідок «розмивання» бази оподаткування та перерозподілу прибутку за кордон.

На боротьбу із зловживанням податковим плануванням націлений проект BEPS (Base erosion and profit shifting), запропонований у 2013 р. (поновлений у 2015 році) країнами ОЕСР для розробки заходів протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку. Були розроблені 15 заходів та рекомендацій урядам країн щодо узгодження міжнародних правил оподаткування та забезпечення більш прозорого податкового середовища. А також щодо того, яким чином подавати звітність та аналізувати дані, як запобігти зловживанню компаніями прогалинами у законодавстві та у податкових договорах тощо. Із даним проектом співпрацюють 135 країн, які частково впроваджують зазначені заходи.

Актуальним залишається розгляд світового досвіду формування податкової політики стимулювання економічної активності, яка в умовах глобалізації має

поєднувати цілі максимізації економічного зростання та оптимізації податкових надходжень. В економічно розвинених країнах застосовується знижена ставка податку на прибуток, у разі інвестування коштів у нові основні засоби та нематеріальні активи. У європейських країнах ставки податку на прибуток доволі високі (до 35%), але вони застосовуються лише для тієї частини прибутку, яку власники бажають вилучити. А для тієї частини прибутку, яку підприємство планує інвестувати, існують знижені податкові ставки. Наприклад, у Франції стандартний податок на прибуток становить 33%, однак малі й середні підприємства сплачують цей податок за ставкою 19% за умови, якщо частина прибутку буде використана на інвестиційні цілі.

Ще один інструмент стимуляції економічної активності, що є більш ефективним, ніж адресні звільнення від сплати податків – це інвестиційний податковий кредит, який передбачає відтермінування сплати податків на певний період із наступною поетапною виплатою суми податкового кредиту і нарахованих відсотків. Особливістю інвестиційного податкового кредиту є обов'язкове нарахування відсотків на суму наданого кредиту. Досить активне поширення податковий кредит отримав у 80-тих роках минулого століття у розвинених країнах, зокрема на НДДКР. В деяких країнах, наприклад, у Канаді та Нідерландах, така податкова пільга зростала пропорційно загальному обсягу витрат на НДДКР (регулярний кредит), а у США, Японії і Франції – пропорційно збільшенню витрат на НДДКР, у порівнянні з витратами в попередній встановлений період часу.

Метод вирахування полягає у зменшенні податкової бази шляхом вилучення окремих витрат. Зазвичай, з суми оподаткованого доходу вилучаються витрати, пов'язані з підвищенням кваліфікації, витрати на НДДКР чи інші вирахування понад встановленої норми.

Серед різноманіття інструментів регулювання діяльності, пов'язаної з екстерналіями, вагомим важелем протидії негативним змінам довкілля у більшості розвинених країн світу залишається екологічне оподаткування. Метою екологічного оподаткування є зниження обсягів викидів у навколишнє середовище та забезпечення мобілізації коштів до бюджетів різних рівнів для їх спрямування на охорону довкілля та раціональне використання природних ресурсів.

Найбільш поширеними в країнах Європи є транспортні та енергетичні податки. Так, енергетичні податки складають 72% від загальної величини екологічних податків у ЄС, а транспортні податки – 23%. Нині в країнах – членах ОЕСР і ЄС широко застосовують понад 520 різновидів екологічних податків, які стимулюють суб'єктів господарювання зменшувати викиди забруднювальних речовин. Важливе значення для системи екологічного оподаткування мають інструменти податкового стимулювання, які направлені на усунення проблем охорони довкілля, передусім, використання природоохоронних технологій та альтернативних джерел енергії. Найпоширенішими інструментами стимулювання використання природоохоронних технологій є звільнення від оподаткування, надання податкових знижок, застосування механізму прискореної амортизації.

Податкове регулювання національної економіки в умовах економічної інтеграції у роботі розглядається на прикладі Європейського Союзу. Специфіка державного регулювання економіки в країнах-членах ЄС полягає у відсутності права

здійснення самостійної грошово-кредитної та зовнішньоекономічної політики, у той час як фіскальні інструменти значною мірою залишаються під контролем національних органів влади.

Координація податкового законодавства на наднаціональному рівні здійснюється, у першу чергу, при регулюванні непрямого оподаткування. Спільну систему податку на додану вартість регламентує Директива Ради 2006/112/ЄС. У статті 97 Директиви встановлено, що стандартна ставка ПДВ для країн-членів ЄС не може бути нижче за 15%. Мінімальні ставки оподаткування встановлені Директивою 2003/96 також на енергетичні товари, такі як бензин, дизельне паливо тощо. Порядок стягнення акцизів з алкогольних товарів та тютюнових виробів регулюється Директивою 2008/118/ЄС, що пов'язує факт сплати акцизів із моментом надходження товарів для продажу і, таким чином, суб'єктами оподаткування стають покупці або власники магазинів.

Ступінь координації норм прямого оподаткування у країнах ЄС значно менший, у порівнянні з регулюванням непрямих податків. Наднаціональні інституції ЄС мають можливість впливати на національні системи прямого оподаткування, але ступінь узгодження норм прямого оподаткування з наднаціональними цілями визначається конкретикою окремих випадків – рішеннями Європейського Суду.

Стаття 107 (1) ДФЄС забороняє державну допомогу, яка спотворює конкуренцію, шляхом надання переваги певним підприємствам або виробництву визначених категорій товарів. Обмеження державної допомоги поширюється на усі інструменти фіскального регулювання, у тому числі податкові. Наприклад, Європейський суд ухвалив рішення про поступову відміну спеціального податкового режиму у Гібралтарі, який надавав транснаціональним корпораціям податкові пільги. У 2017 році уряд Люксембургу надав американській корпорації Amazon податкові пільги у розмірі 250 млн. євро, але Європейська комісія не довела факт порушення правил надання державної допомоги. Європейський Суд також не зобов'язав покрити податкову заборгованість компанії Starbucks у Нідерландах (у розмірі 30 млн. євро) та компанії Apple в Ірландії (у розмірі 13 млрд. євро).

Однак, з огляду на впровадження карантинних заходів у зв'язку з пандемією COVID-19 у квітні 2020 року Європейська комісія оголосила про розширення інструментів дискреційної фіскальної політики ЄС для підтримки підприємницької діяльності під час пандемії. Країни-члени ЄС отримали можливість надавати адресну підтримку у вигляді відтермінування подання податкових декларацій, завдяки чому загальні податкові зобов'язання фірм не зменшуються, але відбувається перенесення платежів на майбутні періоди. Ці заходи включають: перенесення на майбутні періоди сплату ПДВ, корпоративного та індивідуального прибуткових податків, соціальні відрахування тощо. У жовтні 2020 року, у зв'язку із погіршенням епідеміологічної ситуації, Європейська комісія схвалила ще 250 заходів державної допомоги підприємствам. Серед податкових інструментів стимулювання економіки під час епідемії COVID-19 слід відзначити безпосереднє зниження ставок оподаткування та податкової бази, як у розрізі національної економіки, так і конкретним групам підприємств, наприклад авіакомпаніям. Незважаючи на дозвіл Європейської комісії здійснювати державну підтримку під час пандемії COVID-19, моніторинг конкретних заходів фіскальної політики продовжується.

У третьому розділі роботи «Сучасний стан податкового регулювання економіки України та напрямки його вдосконалення» запропоновано розглянути податкову систему України у відповідності до критеріїв ефективності.

У період з 1992 р. по 2010 р. в Україні не існувало цілісної податкової системи, яка змогла б гарантувати систематичні надходження у державний бюджет та здійснювати ефективне регулювання економіки в умовах нестабільної господарської кон'юнктури.

Сучасний етап становлення вітчизняного податкового регулювання пов'язують із прийняттям Податкового кодексу України у 2010 році та здійсненням ряду реформ, зокрема:

- скорочення кількості податків та обов'язкових платежів з 28 загальнодержавних податків та 14 місцевих платежів до 19 та 5 відповідно;
- скорочення кількості контролюючих органів та тривалості перевірок;
- запровадження комплексу податкових пільг (серед яких звільнення окремих економічних операцій від сплати ПДВ, податкові канікули, пільги в оподаткуванні прибутку підприємств тощо).

Головним результатом податкової реформи 2010 року вважається зростання надходжень до державного бюджету у перший рік після впровадження Податкового Кодексу з 1 січня 2011 р. Фактично, рівень фіскальних надходжень за результатами 2011 року зріс на 56,7%, порівняно з 2010 роком. Але незважаючи на позитивні аспекти здійснених реформ, які стосуються більшою мірою адміністративної складової, податкова політика держави залишається неефективною, гальмує інноваційно-інвестиційний розвиток, що у свою чергу має наслідком зниження рівня реальних податкових надходжень.

Вітчизняне податкове регулювання, як і у більшості країн з трансформаційною економікою, не пом'якшує коливання ділового циклу, а, навпаки, відрізняється проциклічним характером.

Серед чинників, що зумовлюють неефективність антициклічного регулювання за допомогою податкових важелів в Україні слід виділити слабкість дії автоматичних стабілізаторів, слабкість інституційного забезпечення економічних процесів (включаючи високий рівень корупції) та відсутність моніторингу регулюючої дії фіскальних заходів. Окрім зазначених критеріїв, які характеризують податкову систему з точки зору впливу на діловий цикл, слід також підкреслити невизначеність щодо оптимального рівня оподаткування в Україні, адміністративну складність податкової системи та відсутність стимулюючого впливу на ділову активність. Дж. Стігліц запропонував п'ять критеріїв ефективності податкової системи національної економіки, серед яких: економічна ефективність, адміністративна простота, гнучкість, політична відповідальність, справедливість. Для систематизації проблем функціонування вітчизняного податкового регулювання, на наш погляд, доцільно розглянути його у відповідності до цих критеріїв.

Економічна ефективність. В Україні фактично відсутня державна політика надання податкових пільг. Законодавчо не сформовані правила та принципи, умови та показники галузей або окремих суб'єктів господарювання для надання податкових преференцій. Не здійснюється також моніторинг впливу надання податкових пільг на економічну активність суб'єктів господарювання та ефективність їх роботи.

Протягом 2010-2019 рр. з Державного бюджету України було надано 776,8 млрд. грн. податкових пільг (у цінах 2019 року). Місцеві бюджети витратили на податкові пільги 49,9 млрд. грн. Податкові пільги переважно отримують галузі, які мають найбільшу частку у ВВП – сільське господарство, переробна промисловість, торгівля та ремонт. Найбільший обсяг податкових пільг надається через скорочення надходжень ПДВ. У 2019 році в Україні пільговий режим ПДВ отримали 11,2 тис. платників податків. Середній обсяг коштів, які заощаджує платник внаслідок пільгового оподаткування складає 2,7 млн. грн.

Незважаючи на те, що в Україні розширюється сфера застосування безготівкових розрахунків та платіжної інфраструктури, обсяги тіньової економіки досі залишаються значними.

Згідно зі звітом Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства рівень тіньової економіки у 2020 році склав 31% від обсягу офіційного ВВП. Сьогодні лише 38% малого та середнього підприємництва в Україні надають клієнтам можливість оплати за товари та послуги безготівково, тобто 62% підприємств працюють виключно з готівкою, маючи можливість уникати оподаткування.

Аналіз структури прямих іноземних інвестицій доводить, що основні «іноземні» інвестори в економіку України – це Кіпр, Нідерланди та Швейцарія (країни з пільговими системами оподаткування). Процес направлення резидентами за кордон коштів, які потім повертаються в країну у вигляді прямих інвестицій називається «round tripping investment». За оцінками Національного банку, у 2020 році операції «round tripping» становили 50,8% загального притоку ПІІ в Україну.

Із 1 січня 2017 року Україна приєдналася до програми розширеного співробітництва в межах ОЕСР та зобов'язалася запровадити мінімальний стандарт, який охоплює 4 з 15 кроків Плану дій BEPS. Водночас виконання лише базового плану дій допомагає розв'язувати проблему податкового планування на рівні країн ОЕСР, але не вирішує її в Україні. Так, поза увагою залишаються такі важливі напрями, як оподаткування контрольованих іноземних компаній, моніторинг стану агресивного податкового планування на рівні країни, розкриття інформації про схеми податкової оптимізації та ін.

Позитивний аспект оподаткування у контексті економічної ефективності проявляється у застосуванні коригуючих податків, які виправляють неспроможності ринку. Прикладом можуть слугувати запропоновані А. Пігу податки на екстерналії, які одночасно збільшують податкові надходження та покращують ефективність розподілу економічних ресурсів. Але обсяги надходжень до державного бюджету від екологічного податку в Україні не покривають у повному обсязі втрати внаслідок погіршення стану навколишнього природного середовища та не є істотним джерелом наповнення державного бюджету.

Зокрема, в Данії ставка екологічного податку на викиди SO₂ становить 1460 євро/т, а в Україні ставка на викиди ще більш небезпечної сполуки сірки (SO₃) складає лише близько 70 євро/т.

З 1 січня 2019 року у механізмі екологічного оподаткування в Україні відбулися досить суттєві зміни: ставка екологічного податку на викиди двоокису вуглецю стаціонарними джерелами зросла більш, ніж у 24 рази (з 0,41грн./до 10

грн./т). Однак це ще не стало стимулом для забруднювачів до впровадження екологічно чистих технологій, оскільки ставки екологічних податків залишаються значно нижчими у порівнянні з вартістю таких технологій.

Адміністративна простота. Функціонування податкової системи характеризується наявністю витрат управління та витрат, які переносяться на платників податків. Вони приймають форму витрат часу, необхідних для випуску визначених форм звітності, витрати на ведення обліку, витрати на бухгалтерів та відповідних юристів тощо.

Світовий банк та міжнародна аудиторська компанія PWC Paying Taxes щорічно розробляють рейтинг, який призначений для оцінки ефективності систем оподаткування. Він складається з декількох показників, серед яких до оцінки адміністративної складності податкової системи належать:

1. Кількість годин, яку витрачає середньостатистичне підприємство на сплату податків у країні. За результатами рейтингу 2020 р., податкова система України посідає 65 місце із 190 позицій. Вітчизняне підприємство в середньому витрачає 327,5 год. робочого часу на рік для того, щоб сплатити податки цілком, у повному обсязі і з дотриманням усіх вимог податкового законодавства. У порівнянні, середнє значення цього показника за всією вибіркою країн становить близько 237 годин на рік. За тривалістю обліку ПДВ Україна посідає 176 місце зі 190.

2. Витрати на контролюючих органів. Витрати на адміністрування податків та зборів залишаються значними та невідповідними. На утримання ДПС витрати продовжують зростати. Так у 2020 р., порівняно з 2017 р., видатки на органи ДПС збільшились майже в 2,5 рази. Діяльність Міністерства фінансів України та ДПС України не повною мірою узгоджена, на що вказує наявність окремих функцій, які дублюються.

Уряд продовжує запроваджувати фрагментарні зміни у податковій системі шляхом внесення змін до Податкового кодексу та іншого законодавства. Однак часті зміни не дозволяють підприємцям планувати розвиток своєї діяльності, особливо якщо їх ухвалено напередодні нового бюджетного року.

Гнучкість. У період циклічних коливань економіки зменшення податкових надходжень у бюджет виправдано необхідністю стимулювання сукупного попиту. У випадку, якщо ціни стабільні автоматична стабілізація може бути наслідком функціонування прогресивної системи оподаткування.

В Україні діє пропорційна система оподаткування фізичних осіб, яка не змінюється в залежності від категорій доходів. Базовою ставкою ПДФО, що регламентується ст.167 ПКУ, є ставка у розмірі 18%, яка застосовується майже для всіх видів доходів громадян: зарплати, заохочувальних та компенсаційних виплат, виплат за договорами цивільно-правового характеру тощо.

Соціальна справедливість. Якщо враховувати ЄСВ, то податкове навантаження в Україні сягає майже 40% від ВВП. Але податковий тиск перекладається на сумлінних платників та тих, хто не здатен оптимізувати податкове навантаження. Натомість більш заможні платники податків отримують фактичні податкові привілеї. В умовах високого рівня тінізації економіки та значної диференціації доходів населення, оподаткування перетворюється у засіб

недобросовісної конкуренції, встановлення монополій, отримання адміністративної (корупційної) ренти тощо.

Політична відповідальність. Дж. Стігліц відмічав, що податкова система в умовах демократії вразлива до маніпулювання. Це відображено у тому, що окремі групи впливу, маючи тісні зв'язки з представниками влади, лобіюють прийняття нормативно-правових актів, які максимально враховують їхні інтереси, тоді як інші зацікавлені суспільні групи, не маючи зазначених зв'язків, не спроможні забезпечити врахування власних інтересів під час прийняття рішень владою.

Яскравим прикладом є прийняття Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції. Він передбачає зниження ПДВ до 14% для 15 видів продукції, серед яких: пшениця, кукурудза, соя, ріпак – найбільші експортні статті агропромислового комплексу України. Прийняття даного закону відповідає інтересам великих агрохолдингів, які отримали можливість збільшити обігові кошти.

Серед напрямів реформування податкового регулювання економіки в Україні слід відмітити необхідність зміни системи податкових інструментів стимулювання інвестиційної діяльності для одночасної активізації економічної активності, залучення прямих іноземних інвестицій та оптимізації податкових надходжень.

Заходи стимулювання інвестиційної діяльності враховують:

- впровадження системи спеціальних інвестиційних резервів на підприємствах, які формуються за кошти, звільнені від оподаткування; протягом трьох років після створення такого резерву підприємство зобов'язане інвестувати у матеріальні або нематеріальні активи суму, рівну резерву, інакше, вся сума резерву повертатиметься до бюджету, як несплачений податок на прибуток;

- впровадження пільг на реінвестування для вітчизняних підприємств, які полягають у застосуванні зниженої ставки податку на прибуток у разі реінвестування у виробництво;

- заохочення інноваційного інвестування шляхом вирахування витрат на науково-дослідні роботи з бази оподаткування.

Основною проблемою оподаткування діяльності, пов'язаної із зовнішніми ефектами економічної діяльності в Україні залишається низький рівень податків на викиди та використання природних ресурсів. Отже, слід встановити податки на рівні, який дійсно змушує компанії скорочувати викиди. А доходи від екологічних податків використовувати на здійснення природоохоронних заходів. Серед конкретних заходів екологічної політики слід відмітити проекти, схвалені Міністерством довкілля:

- індексація ставок податку на викиди в атмосферне повітря;

- збільшення ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти у 10 разів;

- збільшення ставки екологічного податку за викиди двоокису вуглецю кожного року на 5 грн., щоб до 2024 року вийти на рівень 30 грн. за тону.

Нині Україна продовжує розробку плану цифровізації податкової системи. Основним завданням нової реформи є скорочення часу, який підприємці витрачають на бухгалтерію і платежі в бюджет.

До основних рекомендацій щодо зниження адміністративної складності податкової системи в Україні слід віднести:

- впровадження електронного документообігу;
- спрощення форм податкової звітності;
- автоматизація заповнення податкових декларацій.

Оподаткування доходів в Україні одночасно протирічить критеріям гнучкості та соціальної справедливості податкової системи. Враховуючи досвід розвинених країн, необхідно розглянути можливість впровадження прогресивної шкали оподаткування, яка передбачає диференціацію ставок, наприклад, від 5 до 35%. Це дасть змогу зменшити податкове навантаження на платників, які мають низький та середній рівень статку, та підвищити його для платників, які мають високий рівень доходів, що збільшить надходження до державного бюджету країни. Разом з тим, прогресивна система оподаткування здійснює функцію автоматичної стабілізації під час коливань ділового циклу. Вбудовані механізми гнучкості характеризуються перевагами над дискреційними методами, адже останні зазвичай обмежують конкуренцію та реалізуються з часовим лагом. Окрім цього, необхідно здійснювати аналіз регулюючого впливу заходів податкової політики за прикладом розвинених країн, використовуючи розрахунки податкових мультиплікаторів чи моделювання автоматичної стабілізації.

Впровадження більш високих податків для суб'єктів господарювання не є доцільним без запобігання ухиленню від сплати податків. Тому необхідним є виокремлення інституційних механізмів протидії уникненню оподаткування, серед яких:

- коригування умов податкових договорів для недопущення випадків легального ухилення від сплати податків;
- недопущення використання пільгових податкових режимів для схем агресивного податкового планування;
- уточнення статусу постійного представництва, врегулювання сплати ПДВ, віднесення доходів до держави їх походження;
- формування систем моніторингу платників податків та вдосконалення чинного законодавства щодо відповідного виявлення та протидії схемам агресивного податкового планування тощо.

Наявність політичної відповідальності податкових органів слід пов'язати з необхідністю формування нового інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило зробити висновки, основні з яких такі:

1. Представники кейнсіанського та неокласичного напрямів економічної думки розглядали податкове регулювання економіки, виходячи з передумов зміни ролі та функцій держави у ринковій економіці в залежності від етапу її розвитку.

Кейнсіанська теорія, відводить податкам функцію стимулювання сукупного попиту. Неокласична теорія, навпаки, заперечує можливість будь-якого позитивного впливу прогресивних податків на темпи зростання економіки. Реалізацію теоретичних концепцій податкової політики у господарській практиці також важко оцінити. Політику Нового курсу Рузвельта, наприклад, не можна вважати повністю експансивною, адже уряд підвищував податки для подолання дефіциту державного бюджету у періоди економічного спаду. Результати антициклічного регулювання у США 2008 року, незважаючи на відповідність кейнсіанським рекомендаціям, показують незначний стимулюючий вплив податків на сукупний попит, у порівнянні з державними видатками. Рекомендації неокласичного напрямку найбільш повно реалізувались у політиці Р. Рейгана. Однак, незважаючи на короткострокове пожвавлення економіки США внаслідок реформ, зниження податків під час «рейганоміки» призвели до рекордних показників дефіциту федерального бюджету та посилення нерівності у доходах населення.

2. Глобальний характер економіки створює нові вимоги до податкового регулювання національної економіки. Національна податкова система вже не розглядається у «вакуумі», без урахування міжнародних зв'язків та включення кожної країни до глобальних ланцюгів створення доданої вартості.

Трансформація податкового регулювання у таких умовах відбувається, по-перше, з орієнтацією на спрощення умов функціонування транснаціональних корпорацій для забезпечення вільного руху інвестицій, капіталу та робочої сили. У той же час, податкові угоди, розроблені за ініціативою наднаціональних інституцій, таких як ОЕСР та ООН, дозволяють транснаціональним корпораціям оптимізувати податкове навантаження, що значно зменшує доходи державних бюджетів тих країн, де такі фірми здійснюють діяльність.

Виникає необхідність створення ефективних систем податкових інструментів стимулювання економічної активності. У розвинених країнах найбільш поширеними є такі податкові пільги, що не обмежують конкуренцію, оптимізують податкові надходження та сприяють якісному економічному зростанню, наприклад інвестиційні податкові кредити, вирахування витрат на науково-дослідницькі роботи тощо.

Світовий досвід оподаткування економічної діяльності із негативними зовнішніми ефектами дозволяє відмітити встановлення екологічного оподаткування на рівні, який змушує підприємства зменшувати викиди. Не менш важливим є також стимулювання інвестицій у «зелені» технології за допомогою податкових пільг.

Податкове регулювання у країнах Європейського Союзу відрізняється необхідністю узгодження норм непрямого та, частково, прямого оподаткування. На рівні ЄС протиріччя між наднаціональними та національними інститутами у податковому регулюванні проявляється у обмежені можливості національних урядів вільно обирати фіскальні методи стимулювання економіки під час спадної фази ділового циклу. У таких умовах обмежується можливість здійснення «ортодоксальної» кейнсіанської експансивної політики, адже будь-які масштабні податкові преференції мають бути узгоджені з наднаціональними органами Європейського Союзу.

3. Поглиблена економічна інтеграція між країнами створює відповідні виклики для податкового регулювання України, яке, незважаючи на здійснені реформи, має

проциклічний характер та не є фактором стимулювання сукупного попиту. Українська податкова система не відповідає критеріям ефективності, характеризується невизначеністю щодо оптимального рівня оподаткування, адміністративною складністю, відсутністю стимулюючого впливу на ділову активність тощо.

На основі аналізу успішного світового досвіду податкового регулювання національної економіки можна визначити такі напрямки реформування податкової системи України:

1) Подолання ухилення від оподаткування за допомогою використання світового досвіду протидії агресивній податковій оптимізації.

2) Формування ефективної податкової політики стимулювання економічної активності, яка включає податкові пільги, що надаються тільки за умови реінвестування у виробництво, здійснення інвестицій у науково-дослідницькі розробки чи «зелені» технології.

3) Спрощення вітчизняної податкової системи для зниження адміністративного навантаження на малі та середні підприємства, а також зменшення видатків з державного бюджету на адміністрування податків.

4) Формування оптимального рівня оподаткування для перерозподілу податкового навантаження на тих, хто має низьку схильність до споживання, а також забезпечення гнучкості податкової системи шляхом посилення дії автоматичних стабілізаторів для зменшення амплітуди коливань ділового циклу.

5) Формування нового інституційного середовища оподаткування, що зменшує можливість маніпулювання податковою системою для реалізації інтересів окремих груп впливу.

Зазначені заходи мають на меті балансування публічних та приватних інтересів у процесі оподаткування, що проявляється в одночасній реалізації державою функцій забезпечення стабільних податкових надходжень та сприяння економічному зростанню на основі інноваційно-інвестиційної діяльності вітчизняних виробників.