МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Монографія

За редакцією доктора економічних наук І. С. Волохової

Одеса - 2018

УДК 336.221.4:330.341.4(477)

Рекомендовано Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 5 від 30.01.2018 р.)

Рецензенти:

Алексєєнко Л. М. – – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та фінансів Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету;

Лайко О. І. – доктор економічних наук, с.н.с., заступник завідувача відділу міжрегіонального економічного розвитку Українського Причорномор'я Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України;

Немченко В. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій.

Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія. / [Волохова І. С., Луніна І. О., Слатвінська М. О., Хомутенко А. В. та ін.]; за ред. д-ра екон.наук І. С. Волохової. – Одеса: Атлант, 2018. – 383 с.

Автори: І. С. Волохова (вступ, п.7.1; п.7.3), І. О. Луніна (п.1.4), М. О. Слатвінська (розділ 2), А. В. Хомутенко (п.3.2; п.3.3; п.3.4; п.4.1; п.4.2; п.4.3; розділ 6; п.7.2; п.7.5), Є. М. Богатирьова (п.1.1; п.1.2; п.1.3), Л. А. Васютинська (п.9.2), Т. І. Великсар (розділ 5), О. Г. Волкова (п.3.1; п.4.4; п.7.4), О. Ю. Дубовик (п.9.1), Т. О. Кир'язова (п.9.3), Г. М. Коцюрубенко (п.9.4), І. С. Луценко (п.4.1; розділ 8), І. В. Мартинюк (розділ 10), В. П. Хомутенко (п.3.2; п.3.3; п.3.4; п.7.2; п.7.5), Н. А. Шикіна (розділ 11).

ISBN

У монографії розкрито теоретичні, нормативно-правові та прикладні засади трансформаційних процесів у податковій системі Україні. Розглянуто та охарактеризовано особливості реформування податкової системи; визначено ключові проблеми податкової системи України та шляхи їх усунення; встановлено стратегічні імперативи податкової системи в контексті її реформування; оцінено фіскальну ефективність податку на прибуток та акцизного податку в Україні; проведено діагностику стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні; досліджено прагматику оподаткування виробників сільськогосподарської продукції; здійснено оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України; визначено вплив оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на зовнішньоекономічну безпеку України; проаналізовано світовий та вітчизняний досвід оподаткування малого підприємництва; визначено вплив трансформаційних процесів у податковій системі на стан фінансових ресурсів домогосподарств тощо. Теоретичним підґрунтям монографії стали дослідження провідних фахівців у галузі оподаткування, зборів, платежів та норми чинного податкового законодавства України.

Монографія може бути корисною для фахівців у галузі фінансів, податків, державного управління, науковців, викладачів та спеціалістів-практиків з оподаткування.

УДК 336.221.4:330.341.4(477)

ISBN

© Колектив авторів, 2018

ЗМІСТ

ВСТУП……...…..6

РОЗДІЛ 1. РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ…….……8

1.1. Етапи становлення та розвитку податкової системи України…….....8

1.2. Ґенеза податку на прибуток підприємств…….....19

1.3. ПДВ в Україні: історичний аспект розвитку……...26

1.4. Сучасні тенденції зміни податкових повноважень місцевих органів влади……...32

РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ……...45

2.1. Особливості реформування податкової системи……..….45

2.2. Ключові проблеми податкової системи України та шляхи їх усунення……65

2.3. Стратегічні імперативи податкової системи в контексті її реформування……....74

РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ……80

3.1. Корпоративні фінанси України: прагматика справляння податку на прибуток підприємств…….……....80

3.2. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні……90

3.3. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні……99

3.4. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики…..…….....112

РОЗДІЛ 4. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ…….....127

4.1. Фіскальна ефективність акцизного податку в Україні…….....127

4.2. Соціально-економічна роль акцизного оподаткування……...134

4.3. Вплив акцизного оподаткування на соціально-економічні процеси в Україні…….....145

4.4. Аналіз механізму дії регулюючої функції акцизного оподаткування в Україні …….153

РОЗДІЛ 5. ВПЛИВ ПОДАТКІВ НА СОЦІАЛЬНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВИ……..……163
5.1. Соціальні внески у податковій системі України: ретроаналіз……....163
5.2. Оцінка впливу податкових трансформацій на стан соціального захисту населення……..……...168

РОЗДІЛ 6. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ…….....183
6.1. Діагностика стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні…….....183
6.2. Оцінка ефективності та результативності адміністрування податків і зборів: теоретико-методичний аспект……..199
6.3. Економічні передумови виникнення податкового боргу в Україні……..206

РОЗДІЛ 7. ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ В ОПОДАТКУВАННІ ОКРЕМИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ…….……...219
7.1. Прагматика оподаткування виробників сільськогосподарської продукції…….219
7.2. Ретроспективний аналіз механізму застосування спецрежиму з ПДВ для аграрного сектору економіки України…..…….....225
7.3. Оцінювання ефективності функціонування механізму оподаткування виробників сільськогосподарської продукції……..230
7.4. Податкове регулювання діяльності кредитних спілок України та визначення його пріоритетних функцій…….…….238
7.5. Методи адміністративного та податкового стимулювання розвитку будівельної галузі економіки України…….....246

РОЗДІЛ 8. СУЧАСНІ ФІСКАЛЬНІ ТА РЕГУЛЮЮЧІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ……....257
8.1. Оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України……....257
8.2. Вплив оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на зовнішньоекономічну безпеку України……..……..268

РОЗДІЛ 9. ПОДАТКОВА РЕФОРМА В ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ

ДЕРЖАВИ…….....277
9.1. Сутність податкової реформи та механізм її реалізації……...277
9.2. Вплив податкових трансформацій на розвиток реального сектору економіки …..…….…….....286
9.3. Оподаткування малого підприємництва: світовий та вітчизняний досвід……300
9.4. Вплив трансформаційних процесів у податковій системі на стан фінансової безпеки домогосподарств……...310

РОЗДІЛ 10. ЕКОПОДАТКОВА РЕФОРМА: ОСОБЛИВОСТІ ТА НАСЛІДКИ РЕАЛІЗАЦІЇ…….....320
10.1 Сутність екоподаткової реформи…..……..….....320

10.2. Досвід застосування екоподаткової реформи в економічно розвинених країнах……..……...325
10.3. Напрями та особливості екологізації податкової системи України……336

РОЗДІЛ 11. ІНФЛЯЦІЯ ЯК ФОРМА ПРИХОВАНОГО ОПОДАТКУВАННЯ……....344
11.1. Формування інфляції як економічного явища: історичний підхід.....344
11.2. Інфляція та її місце в теорії економічної рівноваги……..…….356
11.3. Фіскальна функція інфляції: теоретичні аспекти……..…….374

ВСТУП

Сучасний кризовий стан економіки України вимагає відповідних трансформаційних процесів у податковій системі, актуалізує необхідність запровадження інноваційних інструментів податкової політики. Саме виважена та науково-обґрунтована податкова політика здатна сприяти економічному розвитку країни, зростанню обсягів інвестиційної та інноваційної діяльності, переходу від низькотехнологічного до високотехнологічного виробництва.

В Україні, за роки незалежності, неодноразово змінювався вектор податкової політики, що реалізувалася через проведення податкових реформ. Водночас трансформаційні процеси у податковій системі, що супроводжували такі реформи, не сприяли створенню належних умов задля забезпечення динамічного, збалансованого розвитку суспільного виробництва, не створювали умов до підвищення конкурентоспроможності держави. Все це зумовило необхідність проведення комплексного дослідження трансформаційних процесів у податковій системі України, результатів проведених податкових реформ та пошуку нових науково-методичних розробок щодо забезпечення їх дієвості та результативності.

Саме с цією метою було проведено ретроспективний аналіз формування та розвитку податкової системи України, проаналізовані податкові перетворення в Україні, розкриті ключові проблеми податкової системи нашої держави. Досліджено механізм оподаткування прибутку підприємств в Україні, його фіскальна ефективність. Адаптовано зарубіжний досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики. Досліджені проблеми та перспективи розвитку акцизного оподаткування в Україні, його вплив на соціально-економічні процеси. Проаналізовано механізму дії регулюючої функції акцизного оподаткування.

Було проведено оцінювання впливу податкових трансформацій на соціальний розвиток держави, на розвиток реального сектору економіки, на стан фінансових ресурсів домогосподарств.

Проведена діагностика стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні, оцінена його

ефективність та результативність. Розглянуті економічні передумови виникнення податкового боргу в Україні.

Були досліджені трансформаційні процеси в оподаткуванні окремих галузей економіки, серед яких: сільське господарство, будівництво, переробна галузь тощо.

Розглянуті сучасні фіскальні та регулюючі особливості оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Проведено оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України, на зовнішньоекономічну безпеку України.

Досліджена екоподаткова реформа, її досвід застосування в економічно-розвинених країнах. Розроблені напрями та особливості екологізації податкової системи України.

Також в роботі приділено увагу сутності податкової безпеки, методичним підходам до оцінювання її рівня, а також інфляції як формі прихованого оподаткування.

РОЗДІЛ 1. РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

1.1. Етапи становлення та розвитку податкової системи України

За роки незалежності податкова система України пройшла складний шлях становлення та розвитку методом спроб та помилок, що негативно відобразилося на стані економіки та добробуті громадян.

У наукових колах розглядаються питання періодизації розвитку податкової системи та етапи формування податкової політики держави. Ґенеза розвитку та становлення податкової системи досліджувалася в працях Т. Кощук[1], Ю. Воробйова[2], Ю. Кушнірчук[3]. Етапи формування податкової політики держави розглядалися А. Крисоватим[4], Л. Тарангул[5] та іншими науковцями.

На нашу думку, при аналізі кожного етапу розвитку податкової системи необхідно виходити не лише із змін законодавчої бази, а й глибокої оцінки стратегічних цілей кожного з етапів проведеної податкової реформи[6]. Таким чином, при виділенні етапів становлення та розвитку податкової системи пропонується взяти за класифікаційну ознаку проведення податкової реформи.

---

[1] Кощук Т. Прагматика формирования и реализации фискальной политики в Украине / Т. Кощук // Журнал Европейской экономики. — Том № 7 (№ 2). – 2008. – С. 260-268.

[2] Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. – № 3. – С. 7.

[3] Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип.22.8. – С. 252.

[4] Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. – К., 2006. – С. 176-182.

[5] Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 42.

[6] Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Одеса: ОНЕУ, 2013. - № 7 (186). – С. 29.

При аналізі податкової реформи науковці В. Федосов[7] та Н. Дєєва[8] ототожнюють її з будь-якими законодавчими змінами у податковій системі, в тому числі і тактичного характеру, що насправді є лише поправками до податкового законодавства, а не є податковою реформою. Податкова реформа є зміною податкової системи в результаті зміни стратегії податкової політики[9].

Тому, незважаючи на численні публікації у цьому напрямі, актуальним на сьогодні залишається питання дослідження генезису податкової системи виходячи з проведених в Україні податкових реформ та особливостей їх запровадження.

З набуттям незалежності Україна стала на шлях до побудови ринкових засад ведення економіки. В 1991 році відбулося значне погіршення соціально-економічної ситуації в країні, що відобразилося на погіршенні основних макроекономічних показників. Нові вимоги перехідної економіки та погіршення соціально-економічної ситуації вимагали негайних змін в структурі економіки та взагалі в економічній політиці. Крім того, для виконання державою своїх функцій та їх фінансування необхідно було побудувати ефективну податкову систему. Це було пов'язано з тим, що напередодні запровадження податкової реформи в Україні фактично діяло два податки (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян), діюче ж законодавство дозволяло мінімізувати їх сплату, а належного рівня контролю та відповідальності за їх несплату не було.

Визначені передумови були причиною прийняття стратегії економічного розвитку країни в кінці 1991 року[10], яка і визначила стратегічні цілі і завдання податкової політики на послідуючі роки. Слід відмітити, що за перші роки незалежності України було висунуто три концепції можливого розвитку податкової системи, які суттєво відрізнялися одна від одної, спроби щодо

---

[7] Федосов В. Фінансова рестуктукторизація в Україні: проблеми і напрями: монографія / [В. Федосов, В. Опарін,С. Льовочкін]; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 432 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/.

[8] Дєєва Н.А. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / [Дєєва Н.А., Рединa Н.І, Дулік Т.О.]; за ред. Н.І. Рединої. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – С. 28-31.

[9] Богатырева Е.Н. Теоретические детерминанты налоговых реформ // Новый университет. - 2014. – № 3. – С. 33-37.

[10] Постанова Верховної Ради України «Про основні напрями економічної політики України в умовах незалежності» від 25 жовтня 1991 року Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1698a-12.

реалізації двох з яких було здійснено. Друга та третя концепції були схожі за своїми ключовими позиціями, а саме передбачали зниження ставок по податку на прибуток та ПДВ, встановлення значних пільг для інвестиційної діяльності. Другу концепцію було реалізовано на протязі 1992 року, однак починаючи з 1993 року було прийнято закони «Про податок на прибуток» та «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», якими знову було збільшено ставки податків, що відповідало засадам першої концепції[11].

Все це свідчить про відсутність загальної стратегії податкової політики та єдиного довгострокового чи хоча б середньострокового бачення розвитку податкової системи України. Саме в таких умовах в 1991 році було й розпочато першу в незалежній Україні податкову реформу.

Метою податкової реформи було сприяння докорінної структурної перебудови народного господарства та кардинальним змінам в інвестиційній діяльності.

Для досягнення визначених стратегічних цілей податкової політики було розпочато податкову реформу, якою будувалася нова податкова система та введено основні законодавчі акти, що регламентували податкові відносини в країні (закон України «Про систему оподаткування» та законодавчі акти, стосовно дії окремих податків та зборів). Законодавство змінювалося шляхом введення цих законодавчих актів, а змін і поправок до основних податків на цьому етапі було небагато (8 поправок за аналізований період 1991-1994 рр.) (рис. 1.1.1). В тім, зміни в податкове законодавство вводилися іноді і без внесення поправок у основні податкові законодавчі акти, що суттєво заплутувало та ускладнювало дію податкової системи.

Розглянемо інструменти реалізації податкової реформи 1991 року, які було обрано державою для досягнення поставлених цілей та задач.

На початку реформи поруч із старими податками (податок на прибуток та прибутковий податок з громадян) було введено

[11] Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. – № 3. – С. 6–10.

нові для податкової системи податки, такі як ПДВ, акцизний збір та інші. Ставки податків постійно змінювались.

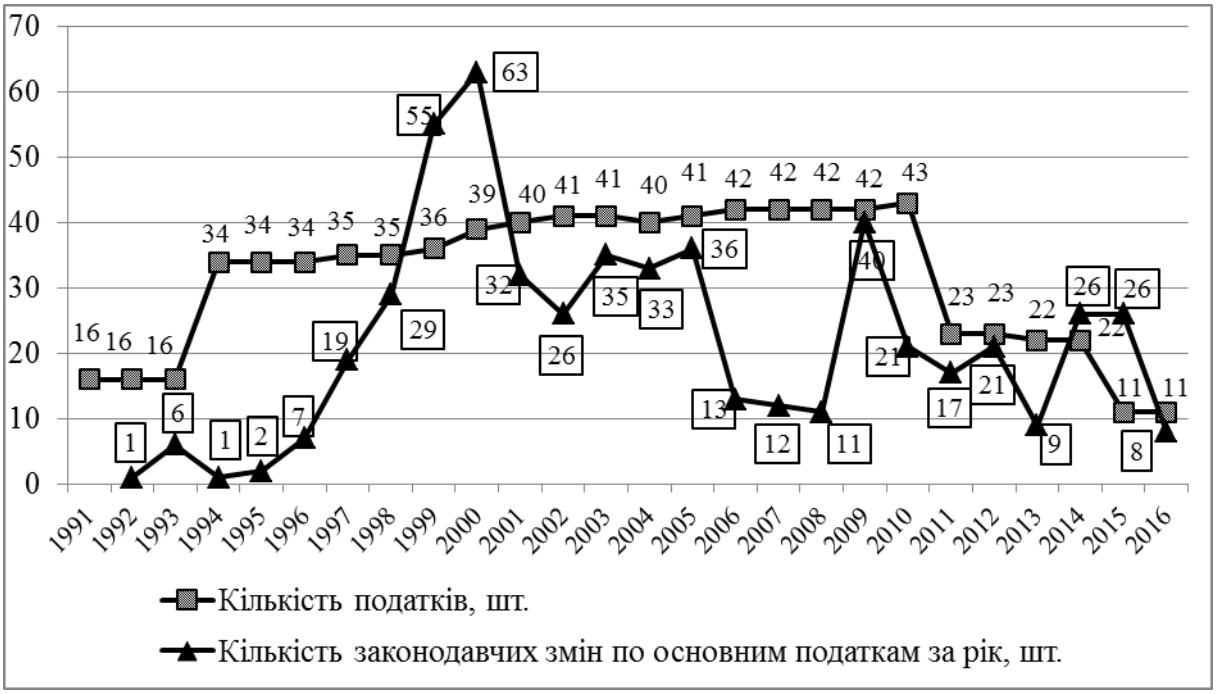


Рис. 1.1.1. Динаміка кількості податків та основних законодавчих змін в сфері оподаткування за період 1991-2016 рр.[12]

Так спочатку було запроваджено ставку ПДВ 28 %, але в 1992 році вона зменшилася до 20 %. В 1993 році ставку ПДВ знову повернули до рівня 28 %, яка в 1994 році зменшилася до рівня 1992 року (20 %). По прибутковому податку діяла прогресивна шкала ставок, діапазон та ставки якої постійно змінювалися. А по податку на прибуток змінювалися не лише ставки, а й об'єкт оподаткування. Так, в 1991 році та на початку 1993 року об'єктом оподаткування був балансовий прибуток, в той час як в 1992 році та з II кварталу 1993 року – валовий дохід.

Згідно закону України «Про систему оподаткування» в загальній кількості діяло 16 податків (рис. 1.1.1). В тім, з 1992 року було запроваджено обов'язкові внески до позабюджетних цільових фондів, що за цим законом податками не визнавалися, але фактично були ними, оскільки носили безеквівалентний,

[12] Складено автором за даними Закону України «Про систему оподаткування від 25 червня 1991 року» № 1252-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування та Податкового Кодексу України № 2755-VI від 2 лютого 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

обов’язковий характер та їх сплата контролювалася податковими органами на рівні звичайних податків. Серед таких фондоподатків можна назвати внески до фонду соціального страхування та Пенсійного фонду (загальна ставка внесків для роботодавців була на рівні 61 % з фонду оплати праці робітників), внесок до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціальний захист населення (ставка для роботодавців була 19 % з фонду оплати праці), внесок до фонду сприяння зайнятості населення та інші внески. І лише з 2 лютого 1994 року такі фондоподатки були визначені податковими платежами та включені до переліку податків та зборів згідно закону «Про систему оподаткування». Таким чином, в 1994 році кількість податків та зборів збільшилася до 34 обов’язкових платежів. (рис. 1.1.1).

Враховуючи всі діючі податки та розмір їх ставок, можна констатувати, що податкова система в період 1991-1994 рр. була дуже обтяжливою для платників податків.

Що стосується системи адміністрування, то в 1991 році було утворено Державну податкову службу як підрозділ Міністерства Фінансів. Завданнями цього органу було наповнення бюджету та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. В 1993 році було суттєво удосконалено методи податкового контролю та передбачено податкову відповідальність за порушення податкового законодавства.

Редакцією закону України «Про систему оподаткування» від 2 квітня 1994 року виділялося чотири принципи побудови податкової системи: обов’язковість, економічна доцільність, соціальна справедливість та поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств та громадян. Нажаль, ці принципів не дотримувалися при становленні податкової системи України.

Враховуючи всі діючі податки та розмір їх ставок, можна констатувати, що податкова система в період 1991-1994 рр. була дуже обтяжливою для платників податків, а реалізована податкова політика мала фіскальний характер.

Погіршення соціально-економічного стану країни вимагало проведення нової податкової реформи.

На новому етапі розвитку податкової системи було прийнято такі законодавчі акти, як Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і

податкову реформу в Україні» 1995 року, Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політки» 1996 року та Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» 1996 року. Саме цими законодавчими актами було сформульовано нову стратегію податкової політики та визначено цілі проведення податкової реформи 1995 року. Так, новою стратегією податкової політики було орієнтація на створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України.

Враховуючи недоліки податкової реформи та стан економіки, в кінці 1994 року запроваджено податок на прибуток підприємств. Введення цього податку, тобто оподаткування саме прибутку, а не доходів підприємств варто розглядати не тільки, як просто введення нового податку, а як зміну вектору податкової політики держави у напряму пом'якшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Однак податок на прибуток підприємств було замінено на податок на дохід підприємств, який проіснував до 1997 року, коли новою редакцією закону «Про систему оподаткування» було повернуто податок на прибуток підприємств, об'єктом оподаткування надалі яким остаточно став оподатковуваний прибуток[13].

Редакцією закону «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року вже було визначено одинадцять принципів оподаткування: стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності; рівномірність сплати; рівність, недопущення податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; єдиний підхід; обов'язковість; компетентність; доступність; рівнозначність та пропорційність; економічна обґрунтованість. Серед цих принципів особливо варто відмітити принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності, який не виконувався в повній мірі, але слугував вірним орієнтиром для здійснення податкової політики держави.

[13] Богатирьова Є. М. Генезис податкових реформ в Україні / Є. М. Богатирьова // Економічний простір: збірник наукових праць. Дніпропетровськ: ПДАБА – 2017. - № 118 . – С. 126-142.

В 1997 році в рамках оподаткування податку на прибуток введено нові інструменти впливу, а саме застосування норм амортизації для встановлених трьох груп основних фондів та можливість використання прискореної амортизації основних засобів. Крім того, в цьому періоді починаються спроби зменшити тиск на платників податків, про що свідчать зменшення ставок по деяким з них (наприклад зменшення з 50 % до 40 % максимальної ставки прогресивної шкали прибуткового податку з громадян). В цей період збільшено кількість податків та зборів, а також суттєво збільшено кількість податкових пільг по основним податкам, а саме податку на прибуток та ПДВ, в тім податкові пільги надавалися без чітко визначених заздалегідь пріоритетних напрямів їх надання. При цьому, позитивних змін щодо фондоподатків не відбулося, а навпаки їх кількість ще збільшилася, а ставки внесків не зменшувалися. Так, в 1997 році введено збір до інноваційного фонду та інші збори. В середині 1996 року в Україні функціонувало 140 державних позабюджетних фондів та більше 100 фондів у кожній області, порядок сплати внесків по яким був такий же, як і для обов'язкових платежів до бюджету.

Що ж стосується системи адміністрування, то найсуттєвішими змінами було перетворення Державної податкової адміністрації в центральний орган виконавчої влади, як єдиного контролюючого органу за доходами юридичних та фізичних осіб, створення податкової міліції. А в 1997 році поряд з бухгалтерським обліком було створено податковий облік, що суттєво ускладнило порядок розрахунку та сплати податків для платників.

Значним недоліком податкової системи, що не було вирішено податковою реформою, було нестабільність запроваджуваних змін до неї (в основні законодавчі акти щодо оподаткування за період 1995-1998 роки було здійснено 57 змін та доповнень) (рис. 1.1.1). Крім того, інструменти реалізації податкової політики так само, як і раніше, носили більшою мірою фіскальний характер.

Уповільнення економічного розвитку та суттєві недоліки в діючій податковій системі сприяли зміні загальної соціально-економічної стратегії в країні, якою і було визначені завдання наступної податкової реформи, яку було розпочато в 1999 році.

Відсутність єдиної і послідовної концепції проведення податкової політики в період реалізації податкової реформи 1999 року пояснює безсистемність та хаотичність змін податкового законодавства: постійні зміни у складі податків, їх елементів, системі податкових пільг.

Важливим досягненням податкової реформи було введення в 1999 році спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва у вигляді єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку як альтернативи загальному оподаткуванню. Запровадження спрощеної системи сприяло переведенню векторів податкової політики з фіскального до регулюючого. Крім того в рамах дії вільних економічних зон та технопарків було надано значні податкові преференції, більшість з яких в 2005 році було відмінено. Цією реформою зроблено спробу послабити податковий тиск на платників податків та було зменшено в 2004 році ставки основних податків: податку на прибуток підприємств з 30% до 25% та введено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб 15% замість прогресивної шкали ставок прибуткового податку з громадян. Також важливим інструментом реалізації податкової реформи було введення оподаткування цим податком не лише доходів від оплати праці, а й інших доходів: виграшів та призів, доходів від надання майна в оренду, від продажу рухомого та нерухомого майна. Зниження ж оподаткування фонду оплати праці так і не відбулося.

З 2000 року встановлено єдиний порядок погашення податкових зобов'язань по всім податкам, збільшено фінансову відповідальність за податкові порушення. В тому ж році утворено Департамент розвитку та модернізації ДПС та починається налагодження партнерських відносин з платниками, впроваджується максимальна автоматизацію процесу адміністрування податків.

Не дивлячись на позитивні результати податкової реформи, залишилося багато невирішених питань, а саме: нестабільність, суперечливість та неузгодженість окремих законодавчих актів з питань оподаткування; високе податкове навантаження на підприємства та бізнес; безсистемна та необґрунтована система податкових пільг та багато ін.

За період 1999-2010 рр. було здійснено 322 зміни та доповнення в основні законодавчі акти щодо оподаткування,

тобто більше 50 % від всіх змін, що були здійсненні у основні законодавчі акти з питань оподаткування за весь час незалежності України (рис. 1.1.1).

Таким чином, саме в період 1999-2010 рр. було реалізовано регулюючу податкову політику, а розвиток податкової системи був спрямований на досягнення макроекономічної стабільності країни.

Однак, погіршення економічного стану як наслідок Світової фінансової кризи та значні перекоси у структурі та розвитку економіки свідчили про необхідність формування нової стратегії податкової політики.

Концепція реформування податкової системи визначила метою податкової реформи забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів. В 2011 році було введено в дію Податковий Кодекс, прийнятий в кінці 2010 року, яким змінено перелік податків, їх елементи, податкові пільги, порядок адміністрування, види податкових перевірок та інші зміни. Так, було скорочено кількість податків за рахунок зменшення місцевих податків та зборів, запроваджено екологічний податок, рентні платежі, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та інші податки та збори. Таким чином, в 2011 році діяло лише 23 податкові платежі, що на 20 платежів менше за попередній рік (рис. 1.1.1). По податку на прибуток було зменшено ставку з 25 % в 2010 році до 18 % в 2013 році із збільшенням пільг стимулюючих енергозбереження та інвестиційно-інноваційну діяльність по визначеним пріоритетним галузям. Крім того, змінюється порядок розрахунку амортизації, а саме встановлюється не норми амортизації, а строк корисного використання основних засобів. По ПДФО встановлено незначну прогресію ставок 15 % та 17 % та запроваджено єдиний соціальний внесок (ЄСВ) при збереженні високої його ставки. Крім того, як і раніше, основне навантаження по сплаті ЄСВ лягало на роботодавця.

Що стосується системи адміністрування, то тут варто відмітити зміни видів податкових перевірок та порядку їх проведення, перехід до електронної подачі звітності, посилення

відповідальності платників податків і створення Міністерства доходів та зборів.

Не дивлячись на певні позитивні зміни, кількість податків зменшилася за рахунок фіскальнонеефективних, що реально не зменшило навантаження на платників. При скороченні ставки по податку на прибуток було введено інші податки, що сплачуються з нього, а умови отримання нових пільг були дуже складними для реального отримання таких пільг платником податків.

З прийняттям Податкового Кодексу України деякі принципи побудови податкової системи змінилися, або набули іншої назви, однак їх кількість залишилася така ж сама, як і раніше.

Крім того, якщо у редакції закону «Про систему оподаткування України» від 18 лютого 1997 року був такий принцип як компетентність, то у Податковому кодексі цього принципу немає, але вже йде мова про відповідальність самих платників податків[14]. Ще у Податковому кодексі з'явився такий новий принцип як презумпція правомірності рішень платника податків, згідно з яким у разі неоднозначності трактування прав та обов'язків платників податків згідно податкового законодавства рішення приймається на користь платників.

Особливо слід відмітити відсутність у Податковому кодексі принципу доступності, який вказував на те, що податкове законодавство має бути зрозумілим для платників. Що стосується принципу соціальної справедливості, що змінилося його трактування. Так, у Законі «Про систему оподаткування України» під ним розумілося забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи. А у Податковому Кодексі під принципом соціальної справедливості вже розуміється встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Дуже не зрозуміло, що розуміється під поняттям платоспроможності громадян та яким чином має відбуватися ця відповідність оподаткування до цієї платоспроможності. Тобто на

[14] Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування / Є. М. Богатирьова // Науковий вісник Одеського національного економічного університету . – Одеса: ОНЕУ, 2012. - № 10 (162). – С. 209-210.

нашу думку, раніше сутність зазначеного принципу була розкрита більш повно та відповідала цілям, що мають стояти перед податковою політикою держави.

Новим принципом у Податкового Кодексі став для України принцип нейтральності оподаткування, під яким розуміється, що податки та збори мають встановлюватися у такий спосіб, який не буде впливати на конкурентоспроможність платників податків. На нашу думку виконання цього принципу у сучасних умовах соціально-економічного розвитку країни буде дуже складним, бо саме зараз необхідно як можна більше посилити регулюючу дію податкової політики на соціальний та економічний розвиток країни, а це зовсім неможливо зробити будучі одночасно нейтральною у своїй діяльності. Податки все ж впливають на економічний стан окремих платників податків, а відповідно і впливають на прийняття ними того чи іншого рішення.

В 2011 році відбулося пожвавлення в економіці, що відобразилося на збільшенні майже всіх макроекономічних показників. Однак, у 2013 році знову спостерігається зменшення індексів багатьох макроекономічних показників, що пов'язано із складною політичною ситуацією на Сході країни. В результаті в 2014 році було запроваджено військовий збір, збір з купівлі іноземної валюти до Пенсійного фонду, додаткова ставка 7 % з ПДВ для медичних засобів та збільшено ставки акцизного та екологічного податків та ін.

На початку 2015 року було прийнято загальну стратегію розвитку країни, яка передбачала зміни в податковій системі країни. Так, відбулося зменшення кількості податків з 22 до 11 (рис. 1.1.1), однак більшість податків було трансформовано і було включено в склад інших податків. Крім того, було введено до їх складу і нові податки. Такі зміни лише формально зменшили кількість податків та не сприяли зниженню податкового навантаження на платників. В цей період суттєво скорочено податкові пільги, особливо по податку на прибуток (з 93 шт. в 2014 році до 25 шт.) та збільшено ставки по деяким податкам (акцизний податок, екологічний податок, єдиний податок, земельний податок, що увійшов до складу податку на майно та ін.). Відповідно до зазначеної стратегії податкової політики було прийнято і інші зміни в податкове законодавство. По єдиному податку зменшено кількість груп з 6 до 4 із включенням до 4-ї

групи фіксованого сільськогосподарського податку, умови перебування по якому було суттєво змінено з одночасним збільшення ставок податку.

При незмінності ставки податку на прибуток об'єкт оподаткування став визначатися за стандартами бухгалтерського обліку. Ставки ЄСВ не було змінено, як і не було змінено розподіл навантаження по ньому між роботодавцями та найманими працівниками. Однак, було передбачено можливість використання понижуючих коефіцієнтів при виконанні певних умов. По ПДФО збільшено ставку у разі оподаткування доходу, що перевищує десять мінімальних заробітних плат з 17 до 20 %, крім того введено оподаткування деяких пасивних доходів, в т. ч. відсотків по депозитам. Як результат, на початку 2015 року відбувається подальше погіршення основних макроекономічних показників країни. Це свідчить про неспроможність застосованих інструментів податкового регулювання до вирівнювання соціально-економічного стану країни та необхідність пошуку нових напрямів проведення податкової реформи.

За період 2015-2017 рр. проводилися певні зміни податкової системи, які носили хаотичний та непослідовний характер, які призвели до подальшого ускладнення економічної ситуації в країні. В загальній кількості за період 2011-2016 рр. було внесено 107 змін до Податкового Кодексу України. Варто відмітити, що при запровадженні більшості з них не було дотримано такого принципу як стабільності, згідно якого зміни елементів податків та зборів вносяться не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду.

Таким чином, податкова система за період 2011-2016 рр. характеризувалася постійними змінами безсистемного характеру з орієнтацією на фіскальні інструменти реалізації податкової політики держави.

1.2. Ґенеза податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток є важливим регулятором розвитку будь якої економіки. Варто відзначити, що за часів Радянського Союзу діяв податок з прибутку підприємств та організацій, об'єктом оподаткування якого був балансовий прибуток

підприємства, розрахований як сума прибутку від реалізації продукції, інших матеріальних цінностей і доходів від позареалізаційних операцій, зменшених на суму затрат з цих операцій. Максимальна ставка податку в межах встановленого рівня рентабельності складала 35 % (табл. 1.2.1).

Таблиця 1.2.1

Основні зміни в оподаткуванні податком на прибуток підприємств України за період 1991-2016 рр.[15]

Роки	Об'єкт	Розрахунок об'єкта	Ставка, %
1991	Дохід (прибуток)	Дохід (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг)	35
1992	Валовий дохід	Дохід від реалізації + дохід від позареалізаційних витрат - витрати по цим операціям	18
1993 (I кв.)	Балансовий прибуток	Виручка від реалізації - собівартість	30
1993 (II кв.)	Валовий дохід	Дохід від реалізації + дохід від позареалізаційних витрат - витрати по цим операціям	30
1994	Валовий дохід		22
1995	Балансовий прибуток	Виручка від реалізації - собівартість	30
1996	Балансовий прибуток		30
1997 (I кв.)	Прибуток		30
1997 (III кв.)	Прибуток	Валовий дохід - валові витрати - амортизаційні відрахування	30
1998	Прибуток		30
1999	Прибуток		30
2000	Прибуток		30
2001	Прибуток		30
2002	Прибуток		30
2003	Прибуток		30
2004	Прибуток		25
2005	Прибуток		25
2006	Прибуток		25
2007	Прибуток		25
2008	Прибуток		25
2009	Прибуток		25
2010	Прибуток		25
2011	Прибуток	Доходи звітного періоду - собівартість - інші витрати звітного періоду	23
2012	Прибуток		21
2013	Прибуток		19
2014	Прибуток		18
2015	Прибуток		18
2016	Прибуток		18

[15] Складено автором за данними Закону УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р., ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992р., Декрету КМУ «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992р., ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р., Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Крім того, ставки податку на прибуток були диференційовані та залежали від сфери діяльності. Державні підприємства були підпорядковані певним міністерствам, а їх прибутки або одержані надлишки коштів держава вилучала, при необхідності покриваючи збитки довільним ціноутворенням і дотаціями[16].

В перші роки незалежності України відбуваються постійні зміни об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, в окремі роки об'єктом був валовий дохід підприємства, а в інших – прибуток. Відповідно і змінювалися ставки податку. І лише починаючи з 1997 року остаточно об'єктом оподаткування став оподатковуваний прибуток. Ставка по податку на прибуток діяла на рівні 30 % до 2004 року. В тім, з 2004 року було її зменшено на 5 в. п. до 25 %.

З прийняттям Податкового Кодексу України було запроваджено поступове зниження ставки податку на прибуток, яка за період його дії зменшилася з 23 % у 2011 році до 18 % у 2014 році.

З 1 січня 2015 року відбулися суттєві зміни щодо визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємств, а саме прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які визначені Податковим Кодексом України (амортизація необоротних активів, резерви та інше).

Варто відзначити, що необхідність здійснювати таке корегування прибутку виникає лише у великих платників податку, а саме, коли їх річний обсяг за минулий рік за вирахуванням ПДВ більше 20 млн. грн. Інші ж підприємства мають змогу здійснювати розрахунок прибутку виключно виходячи із норм бухгалтерського обліку.

Варто відзначити, що важливим елементом податку на прибуток поряд з об'єктом оподаткування та ставкою податку є

[16] Копчинська К. О. Етапи реформування податку на прибуток підприємств в Україні / К. О. Копчинська // Науковий вісник Херсонського державного університету: Економічні науки. – Херсон, 2015. - Вип. 14. – С. 127.

податкові пільги. Саме цей елемент податку на прибуток має найбільші регулюючі можливості щодо стимулювання розвитку економіки.

Так, в 1997 році податкові пільги по податку на прибуток складали 34,5 % від загальної кількості податкових пільг (рис. 1.2.1).



Рис. 1.2.1. Зміна питомої ваги пільг з податку на прибуток підприємств в загальній кількості податкових пільг за період 1997-2016 рр.[17]

Надалі їх питома вага змінювалась в бік зменшення та склала 22 % в 2010 році. З прийняттям Податкового Кодексу було збільшено кількість пільг по податку на прибуток (табл. 1.2.2), що відобразилося на збільшенні їх питомої ваги в складі всіх податкових пільг.

В 2015 році було відмінено всі пільги по податку на прибуток, що мали регулюючий характер та стимулювали розвиток інвестиційно-інноваційної діяльності. За період 2011-2016 роки кількість наданих пільг по податку на прибуток скоротилася з 86 до 26. Таким чином, за цей період питома вага пільг по податку на прибуток підприємств в загальному обсязі

[17] Складено автором за данними Довідників податкових пільг за період 1997-2016 роки [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

податкових пільг скоротилася з 22 % в 2011 році до 11,3 % в 2016 році, тобто на 10,7 в. п.

Таблиця 1.2.2

Зміна кількості пільг з податку на прибуток підприємств за період 1997-2016 рр.[18]

Роки	Пільги з податку на прибуток підприємств (на кінець року), шт. в т.ч.	Вільні економічні зони, шт.	Пільги неприбутковим підприємствам та організаціям, шт.	Економічні експерименти, шт.	Спеціальні режими інноваційної діяльності, шт.
1997	78	0	0	0	0
1998	46	0	0	0	0
1999	77	0	0	0	0
2000	83	42	0	16	0
2001	90	41	0	24	0
2002	99	41	0	35	0
2003	96	41	0	33	0
2004	101	41	0	29	0
2005	59	2	0	35	0
2006	61	0	0	33	7
2007	64	0	13	19	11
2008	64	0	13	19	11
2009	69	0	13	19	16
2010	72	0	13	18	20
2011	86	0	13	0	0
2012	85	0	11	0	0
2013	95	0	11	0	0
2014	93	0	11	0	0
2015	28	0	0	0	0
2016	26	0	0	0	0

За аналізований період 1997-2016 роки кількість видів наданих податкових пільг з податку на прибуток скоротилася з 78 до 26. Варто відзначити, що в певні проміжки часу по податку на прибуток надавалися пільги в межах вільних економічних зон, економічних експериментів та спеціальних режимів оподаткування.

На сьогодні по цьому податку залишилися більшою мірою пільги, що не призводять до втрат бюджету від їх надання. В тім,

[18] Складено автором за данними Довідників податкових пільг за період 1997-2016 роки [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

наявні пільги не створюють умов для збільшення інвестиційного ресурсу підприємств, а також стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності в країні.

В межах дослідження податку на прибуток підприємств варто також розглянути, як змінювалися інструменти амортизаційної політики.

Так, до 1997 року інструменти амортизаційної політики не використовувалися як знаряддя реалізації податкової реформи.

З 22 травня 1997 року в межах податкового законодавства було виділено 3 групи основних фондів, а саме:

Група 1 – будівлі, споруди та передавальні пристрої;

Група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи ЕВМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації; інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них.

Група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до групи 1 і 3.

Також було встановлено норми амортизації (річні) по групам основних фондів:

Група 1 – 5 %

Група 2 – 25 %

Група 3 – 15 %

До 2003 року існувала можливість застосування прискореної амортизації 3-ї групи основних фондів, які придбані після 22 травня 1997 року (строк прискореної амортизації 7 років).

З 1 січня 2004 року основні фонди було розподілено вже на 4 групи:

Група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в т. ч. жилі будинки та їх частини.

Група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них.

Група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до групи 1, 2 і 4.

Група 4 – ЕОМ, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони, мікрофони, рації.

Відповідно було змінено і норми амортизації (квартальні) по групам основних фондів:

Група 1 – 2 %

Група 2 – 10 %

Група 3 – 6 %

Група 4 – 15 %.

Така амортизаційна політика проіснувала до 2011 року. Надалі, розрахунок амортизації спирався не на норми амортизації, а на строки корисного використання основних засобів.

Крім того, була визначена інша класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів (16 груп) та мінімально допустимі строки амортизації встановлено по кожній з цих груп і коливаються від 2 до 20 років.

Тобто, з 2011 року остаточний розмір амортизаційних відрахувань визначає підприємство самостійно з врахуванням цих мінімальних строків.

Варто відзначити, що амортизаційні відрахування як важливе

джерело формування інвестиційного ресурсу підприємств в Україні не використовуються в достатній мірі в їх інвестиційній діяльності. Тому, вважаємо за доцільне запровадження обов'язкового використання амортизаційних відрахувань на оновлення основних засобів[19].

Нажаль, такі інструменти як податкова знижка, інвестиційний податковий кредит та інші пільги інвестиційно-інноваційного характеру не застосовуються в Україні. В тім, у країнах Європейського Союзу та інших країнах Світу активно використовуються пільги з податку на прибуток підприємств як дієвий інструмент державного регулювання розвитку економіки.

[19] Богатирьова Є. М. Стратегічні орієнтири проведення податкової реформи в Україні в умовах Європейської інтеграції [Електронний ресурс] / Є. М. Богатирьова, В. П. Хомутенко // Ефективна економіка. - 2015. - №10. – Режим доступу до журн.: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4437.

Більш пріоритетним для України на сьогодні є саме застосування простого інвестиційного кредиту, перевагами якого є легкість обрахунку, прозорість та доступність визначення суми вивільненого прибутку в результаті його застосування. В межах простого інвестиційного податкового кредиту пропонується запровадити інвестиційний кредит щодо стимулювання НДДКР та інвестиційний кредит щодо стимулювання інвестицій в основний капітал.[20]

Таким чином, податок на прибуток України не є дієвим інструментом стимулювання розвитку підприємства та зростання економіки. За сучасних умов, головним завданням оподаткування прибутку є використання елементів податку на прибуток як дієвого інструменту стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності підприємств та розвитку економіки.

1.3. ПДВ в Україні: історичний аспект розвитку

Податок на додану вартість запроваджено в Україні з 1992 року Декретом Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість. Акцизним збором та ПДВ було замінено податки з обороту, що існували за радянські часи.

До цього часу, надходження по податкам з обороту відбувалося за рахунок різниці в цінах, тобто сума податку визначалась як роздрібна ціна за вирахуванням оптової ціни, при цьому ціноутворення відбувалося виключно на рівні держави. В ринкових умовах господарювання таке оподаткування не представлялося можливим, оскільки поряд з цінами, що встановлюються та регулюються державою існують здебільшого вільні ціни. Важливою причиною заміни цих податків було те, що ПДВ, зберігаючи переваги податку з обороту, виправляв головний недолік його стягнення, а саме кумулятивний ефект, який полягав в тому, що в об'єкт оподаткування включалися податки, котрі були сплачені раніше, на попередніх стадіях руху товарів.

[20]Богатирьова Є. М. Стратегічні орієнтири проведення податкової реформи в Україні в умовах Європейської інтеграції [Електронний ресурс] / Є. М. Богатирьова, В. П. Хомутенко // Ефективна економіка. - 2015. - №10. – Режим доступу до журн.: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4437.

Крім того, ПДВ має і інші переваги перед податком з роздрібного продажу та податком з обороту. Так, ПДВ оподатковується споживання домогосподарств, а не покупки підприємств та організацій, що носить більш нейтральний характер по відношенню до цін та ефективності виробництва і споживання.

Таблиця 1.3.1

Еволюція розвитку ПДВ в Україні

Етапи	Розрахунок податку	Характеристика етапу	Нормативно-правові акти
I етап 1991 р. по 30 вересня 1997 р.	ПДВ = сума податку одержаного від покупців - сума податку сплаченого або який підлягає сплаті постачальникам	- запровадження ПДВ замість податку з обороту; - постійні зміни в розрахунку та сплаті податку; - відсутність механізму бюджетної компенсації; - велика кількість податкових пільг по податку;	Закон України "Про податок на добавлену вартість" від 20.12.1991; Декрет КМУ "Про податок на добавлену вартість" від 26.12.1992
II етап 1 жовтня 1997 р. по 2010 р.	ПДВ = Податкові зобов'язання - податковий кредит звітного податкового періоду	- встановлення єдиної ставки податку; - створення єдиної бази даних платників ПДВ; - запровадження обов'язкового надання податкових накладних, що дають право на отримання податкового кредиту;	Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 № 168/97-ВР
III етап 2011 р. - сьогодення	ПДВ = Податкові зобов'язання - податковий кредит звітного податкового періоду	- запровадження Єдиного реєстру податкових накладних, яким передбачено обов'язкову реєстрацію податкових накладних; - запровадження системи електронного адміністрування ПДВ, що передбачає відкриття спеціальних рахунків для платників ПДВ.	Податковий Кодекс України, Розділ V

Безумовною перевагою ПДВ є той факт, що цей податок є нейтральним відносно сфери міжнародної торгівлі та організації форми бізнесу[21]. Крім того, ПДВ має більшу базу для

[21] Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Німецька

оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи і послуги, що має вагоме значення для стабільності та своєчасності надходжень його до бюджету країни. Таким чином, не випадково в Україні було запроваджено саме цей податок.

На першому етапі еволюції ПДВ відбувалися постійні зміни в його розрахунку та сплаті (табл. 1.3.1).

Постійні зміни у порядок розрахунку та сплати податків, невизначеність порядку здійснення компенсування податку з різних бюджетів[22] ускладнювали дію цього податку. У цей період змінювалися ставки по ПДВ. Так, в 1991 та 1993 роках ставка ПДВ складала 28 %, а 1992 році – 20 % (рис. 1.3.1). Такі високі ставки були причиною ускладнення інфляційних процесів в країні.



Рис. 1.3.1. Зміна ставок ПДВ в Україні за період 1991-2016 рр.

Крім того, було запроваджено велику кількість податкових пільг по ПДВ, що значно знижували його надходження до бюджету. Так, звільнялися від оподаткування:

– експорт товарів;

консультативна группа – Київ/Берлін, березень 2013 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.beratergruppe-ukraine.de/download/Beraterpapiere/2013/PP_02_2013_ukr.pdf.

[22] Оксенюк О. І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні / О. І. Оксенюк // Європейські перспективи. - 2013. - № 6. - С. 178-185. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2013_6_34.

– вартість робіт по будівництву об'єктів соціальної сфери і житла, що здійснюються за рахунок державних капітальних вкладень;

– дитяче харчування, що реалізується молочними кухнями;

– дитячі журнали і газети;

– науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи, що проводяться за рахунок державного бюджету;

– підприємства, а також громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, якщо обсяг реалізації їх товарів (робіт, послуг) не перевищує 500 тис. карбованців на рік;

– вугілля, вугільні брикети та електроенергія;

– інші пільги.

Починаючи з 1 жовтня 1997 року Законом України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 № 168/97-ВР розпочато новий етап розвитку ПДВ України, який пов’язаний із визначенням більш чіткого механізму розрахунку та сплати податку та запровадженням податкового обліку по ньому (табл. 1.3.1). При цьому варто відзначити, що ставка податку залишалася незмінною на протязі всього періоду (рис. 1.3.1).

Що стосується податкових пільг по ПДВ, то починаючи з 3 квітня 1997 року серед них виділяють:

– операції, що не є об’єктом оподаткування;

– операції, що звільняються від оподаткування;

– операції, що оподатковуються за нульовою ставкою податку.

Варто відзначити, що до 2004 року їх обсяг суттєво зростав. Так, в 2004 році їх кількість посягала 194 видів пільг проти 66 в 1997 році. За цей період питома вага податкових пільг з ПДВ в загальній кількості наданих податкових пільг збільшилася на 18 в. п. (рис. 1.3.2)

Однак, починаючи з 2005 року відбулося скорочення кількості таких пільг в рамках ТПР і СЕЗ та припинення дії пільг з ПДВ за галузевими програмами, що відобразилося на їх частці у загальній структурі податкових пільг[23]. В тім, обсяг наданих пільг (включаючи операції, звільнені від оподаткування та

[23] "Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ". Аналітична записка [Електронний ресурс] / / Національний інститут стратегічних досліджень. — Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/articles/247.

звільнені від сплати податку) все ще залишався значним. Вагоме місце посідали податкові пільги з ПДВ, надані сільськогосподарським підприємствам.

Не зважаючи на дискусії щодо зниження ставки ПДВ в Україні, ставку цього податку не було змінено при прийнятті Податкового Кодексу України. Розмір ставки досі залишається на рівні 20 %. Варто відзначити, що у Європейських країнах середній рівень ставки ПДВ навіть вищий ніж в Україні, в тім у цих країнах встановленні знижені ставки на товари першої необхідності.

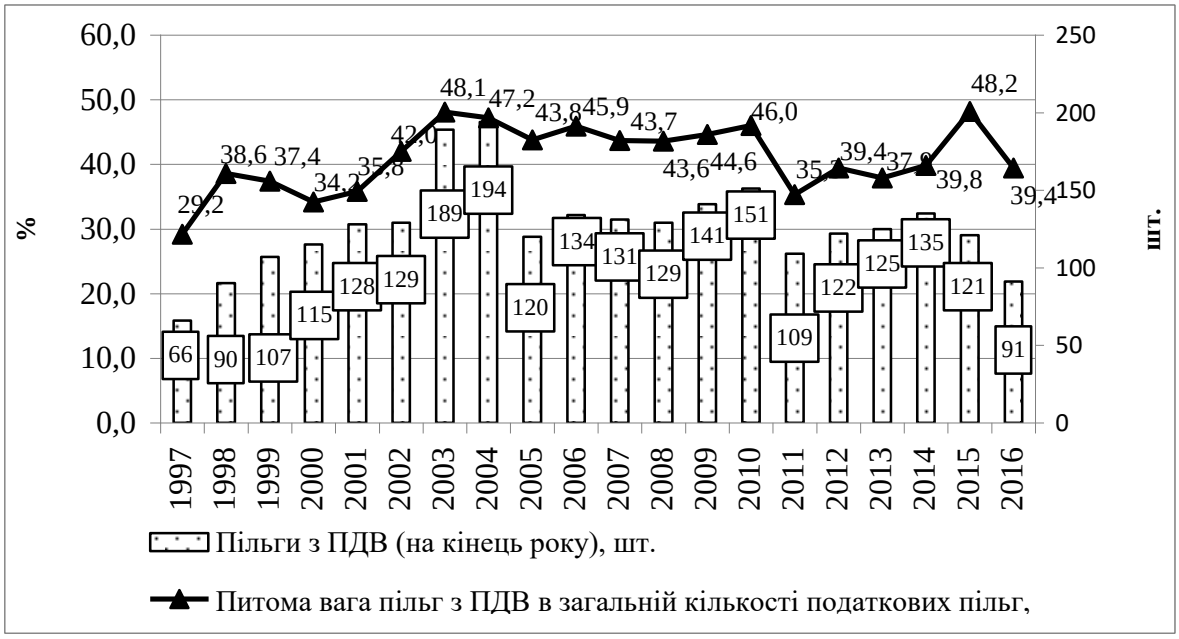


Рис. 1.3.2. Зміна кількості пільг з ПДВ та їх питомої ваги в загальній кількості податкових пільг за період 1997-2016 рр.[24]

1 січня 2015 року запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, що передбачає новий механізм виписки податкових накладних, які дають право на податковий кредит. Із її запровадженням усі податкові накладні виписуються лише в електронному вигляді та реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних, незалежно від суми ПДВ. При реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування в єдиному реєстрі податкових накладних відбувається перевірка наявності у

[24] Складено автором за данними Довідників податкових пільг за період 1997-2016 роки [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

платника, який здійснює таку реєстрацію, достатньої реєстраційної суми, що визначається за встановленою на законодавчому рівні формулою.

Головною метою впровадження системи електронного адміністрування ПДВ є скорочення зловживань щодо незаконного отримання бюджетного відшкодування ПДВ та зменшення ризиків формування фіктивного кредиту. Це має сприяти зниженню рівня тіньової економіки в країні та скороченню витрат часу і ресурсів підприємств та держави на адміністрування ПДВ.

У 2015-2017 роки суттєво було зменшено фіскальні втрати через надані податкові пільги, що сталося завдяки скасуванню пільг по ПДВ в аграрній сфері. Однак, варто відзначити, що пільги зі сплати ПДВ залишаються в інших сегментах, наприклад, на лікарські засоби нараховується податок за ставкою 7 %.

На сьогодні, звільняються від оподаткування операції з: постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят; постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами; постачання технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), послуги з їх ремонту і доставки та товарів спеціального призначення для інвалідів та інших пільгових категорій населення; харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я та інші операції[25].

Не є об'єктом оподаткування операції з: випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, що випущені в обіг (емітовані) суб'єктами підприємницької діяльності та іншими організаціями та установами; надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування; постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти ті інші операції.

Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою: вивезення товарів за межі митної території України;

[25] Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 лютого 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; постачання товарів магазинами безмитної торгівлі та інші операції.

В тім, важливо при встановленні податкових пільг пам'ятати, що ПДВ є важливим бюджетоутворюючим податком, тому запроваджені пільги мають бути обґрунтованими та ефективними.

1.4. Сучасні тенденції зміни податкових повноважень місцевих органів влади

Створення нової моделі фінансового забезпечення місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин в Україні передбачає збільшення бюджетної автономії та фінансової самостійності місцевих бюджетів. Ефективність відповідних заходів, що є частиною процесів бюджетної децентралізації в Україні, залежить, значною мірою, від розширення повноважень органів місцевого самоврядування у питаннях прийняття бюджетних рішень, формування доходної та видаткової частин місцевих бюджетів.

Теоретичне підґрунтя вирішення проблем ефективного функціонування децентралізованих бюджетних систем закладено працями західних фінансистів – Ч. Тібу, М. Олсона, Р. Масгрейва, Х. Ціммерманна. Дослідження Ч. Тібу доводять, що конкуренція територіальних громад забезпечує краще врахування місцевих інтересів, потреб та вподобань населення при наданні місцевих суспільних благ, що фінансуються з місцевих бюджетів, та більш відповідальне ставлення місцевих органів влади до виконання своїх функцій[26]. До ключових питань бюджетної політики належить питання визначення обсягу коштів, необхідних для їх фінансування, що обумовлено особливістю суспільних фінансів порівняно із фінансами суб'єктів господарювання. Якщо для приватних підприємств критерієм достатності коштів для їхньої діяльності є співвідношення граничної виручки та граничних витрат, то у суспільному секторі

[26] Tiebout C. A Pure Thorie of Local Expenditure // Journal of Political Economy. – Chicago, 1956. – Vol. 64. – P. 416–424.

визначення такої достатності не є простим завданням, оскільки потреби споживачів щодо суспільних благ не можуть бути враховані через механізм цін, а надання таких благ не визначається співвідношенням попиту і пропозиції на ринку[27].

Е. Ліндаль акцентує увагу на тому, що функцію цін на суспільні блага можуть виконувати податки, але за умови, що споживачі суспільних благ самі несуть відповідні витрати, тобто сплачують податки, необхідні для їх фінансування[28]. Виконання цієї умови потребує, щоб доходи місцевих бюджетів формувалися на основі принципу фіскальної еквівалентності, згідно із яким відмінності у вигодах від отримання місцевих суспільних благ визначаються відмінностями у рівнях оподаткування, а збільшення надання місцевих суспільних благ потребує збільшення податкових доходів відповідних бюджетів (збільшення податкового навантаження, що припадає на жителів відповідних територіальних громад)[29]. За висновками Л. Олсона порушення принципу фіскальної еквівалентності (тобто відсутність взаємозв'язку між податковими надходженнями і наданням місцевих суспільних благ) призводить до формування місцевих бюджетів у неоптимальних обсягах та нераціонального використання суспільних коштів[30], що у свою чергу потребує необґрунтованого збільшення податкового навантаження на економіку.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних і практичних аспектів розширення фінансової спроможності місцевого самоврядування зробили українські вчені – Бондарук Т., Буковинський С., Кириленко О., Коляда Т., Луніна І., Лучка А., Остріщенко Ю., Пилипів В., Слухай С., Тарангул Л.

---

[27] Циммерманн Х. Муниципальные финансы: Учебник / Пер. с нем. – М.: Издательство "Дело и Сервис". – 2003. – 352 с.,С. 121.

[28] Иохансен Л. Некоторые заметки по поводу предложенной Линдалем теории определения государственных расходов // Вехи экономической мысли. Т.4. Экономика благосостояния и общественный выбор. — СПб. : Экономическая школа. – 2004. — С. 377-391.

[29] Bird Richard M. Intergovernmental Fiscal relations: Universal Principles, Local applications // Georgia State University, 2000. – wp. – №00-2. – p. 10. Musgrave R.A., Musgrave P.B., Kullmer L. Die Öffentliche Finanzen in Theorie und Praxis. – Tübingen: Mohr, 1992. – Bd. 3–4. - S.2.

[30] Olson M. Das Prinzip "fiskalischer Gleichheit": Die Aufteilung der Verantwortung zwischen verschiedenen Regierungsebenen // Föderalismus. – Stuttgart–New Jork, 1977. – S. 66–76.

Глобалізація поширює вплив конкуренції на різні сфері економіки, фінансів та державного управління, що актуалізує питання підвищення ефективності використання суспільних коштів та функціонування багаторівневих бюджетних систем[31]. У останнє десятиріччя майже в усіх країнах Європи відбуваються процеси децентралізації, спрямовані на передачу місцевим органам влади різних рівнів певних повноважень та інструментів, що дозволяють виконувати ці повноваження на основі незалежних рішень[32].

Процеси децентралізації, змінюючи взаємозалежність органів влади різних рівнів, потребують поглиблених досліджень зміни доходів та видатків місцевих бюджетів з урахуванням сучасних світових тенденцій підвищення ефективності місцевого самоврядування.

В Україні останнім часом спостерігається збільшення номінальних доходів загального фонду місцевих бюджетів: у 2015 р. – на 42 %, а за січень-березень 2016 р. – на 46 % у порівнянні з аналогічним періодом минулого року (у співставних умовах). На думку керівників центральних органів виконавчої влади це є свідченням "беззаперечного ефекту від бюджетної децентралізації" та зростання реальних можливостей місцевого самоврядування[33].

Проаналізуємо розвиток доходів місцевих бюджетів та податкових повноважень місцевих органів влади України крізь призму завдань бюджетної децентралізації та відповідні світові тенденції. Важливими індикаторами рівня бюджетної децентралізації є показники частки місцевих бюджетів у доходах і видатках сектора загальнодержавного управління (сектор загальнодержавного управління включає центральний, регіональні та місцеві бюджети, а також бюджети фондів загальнообов'язкового соціального страхування).

---

[31] Entwicklungen und Tendenzen des Föderalismus in Deutschland: territoriale Disparitäten und Finanzausgleich (dt. Fassung des italienischen Originalbeitrags: Sviluppi e tendenze del federalismo in Germania: differenza territoriale e perequazione finanziaria, in: Istituzioni del Federalismo, 2012. – № 4. – S. 789-828.

[32] Dheret C., Martinovici A., Zuleeg F. Division of Powers between the European Union, the Member States and Local and Regional Authorities – Additional Fiscal/Budgetary Elements. The report by the European Policy Centre. European Union, 2012. – S. 9.

[33] Зубко Г. Більше 30 млрд. грн. у місцеві бюджети за І квартал - беззаперечний ефект фінансової децентралізації, 19 квітня 2016. – [Електронний ресурс]. – Доступний з: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248971086&cat_id=244276429.

У 2010-2014 рр. зростання рівня децентралізації видатків (за показником частки місцевих бюджетів у загальнодержавних видатках) порівняно із 2000-2004 рр. спостерігалося у більшості постсоціалістичних країн (Словаччина, Словенія, Чеська Республіка, Польща, Україна), що відображає нові видаткові зобов'язання місцевих органів влади, зокрема, у сферах охорона здоров'я та освіти (рис. 1.4.1).

Подальше розширення ролі місцевих органів влади відбувалося також й у скандинавських країнах, які традиційно мають найвищі показники видатків місцевих бюджетів. У 2010-2014 рр. відповідні середньорічні показники становили у Фінляндії – 22,8 % ВВП, у Швеції – 24,7 %, у Данії – більше 35 % ВВП. У деяких унітарних країнах Європи частка місцевих бюджетів у загальнодержавних видатках, навпаки зменшувалася (порівняно із 2000-2004 рр.), наприклад, у Ірландії – із 40,7 до 9,7 %, в Угорщині – із 25,3 до 19,4 %, у Греції – із 7,0 до 6,2 %.

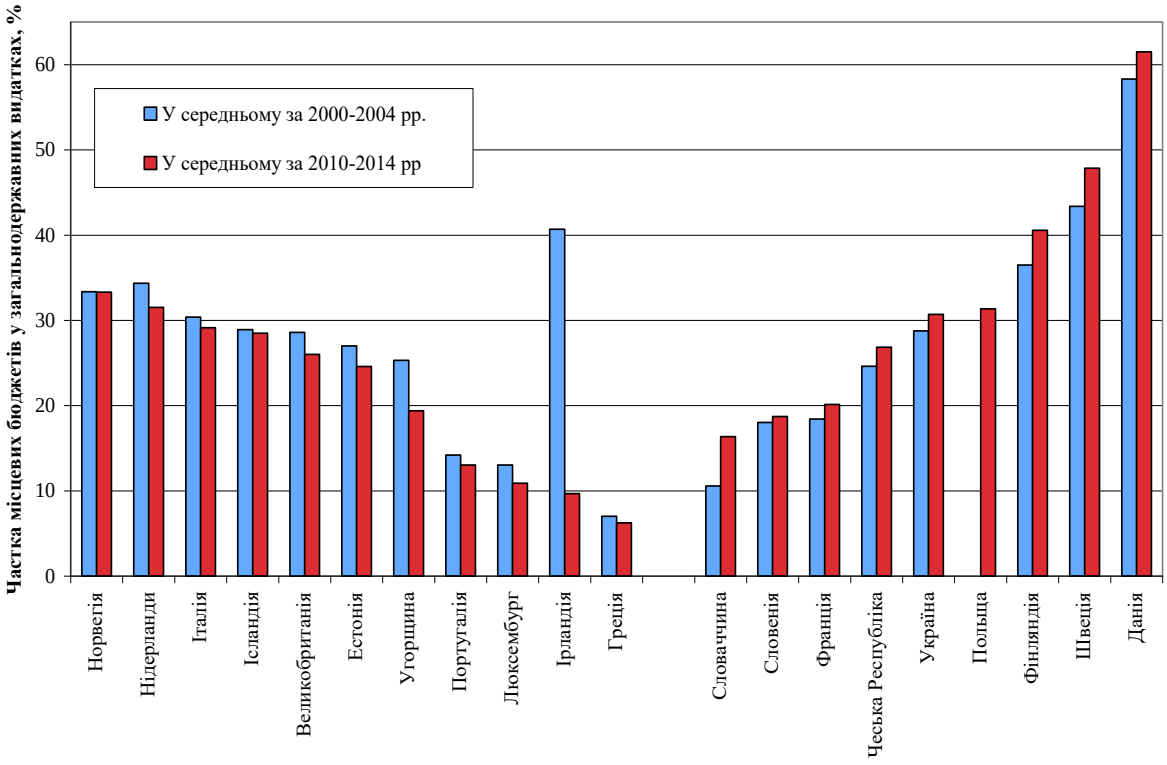


Рис. 1.4.1. Частка місцевих бюджетів у видатках сектору загальнодержавного управління, %[34]

[34] Розраховано автором на даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

У 2010-2014 рр. рівень децентралізації доходів (за показником частки місцевих бюджетів у загальній сумі доходів сектору загальнодержавного управління) зростав у багатьох унітарних країнах Європи (незалежно від рівня доходів місцевих бюджетів, рис. 1.4.2). Так у Естонії він збільшився із 4,0 до 5,3 %, у Чеській Республіці – із 15,8 до 18,8 %, у Ісландії та Фінляндії перевищив відповідно 26,7 та 29,2 %, у Швеції залишився практично на незмінному, але максимальному серед розглянутих країн рівні (34,5 %).

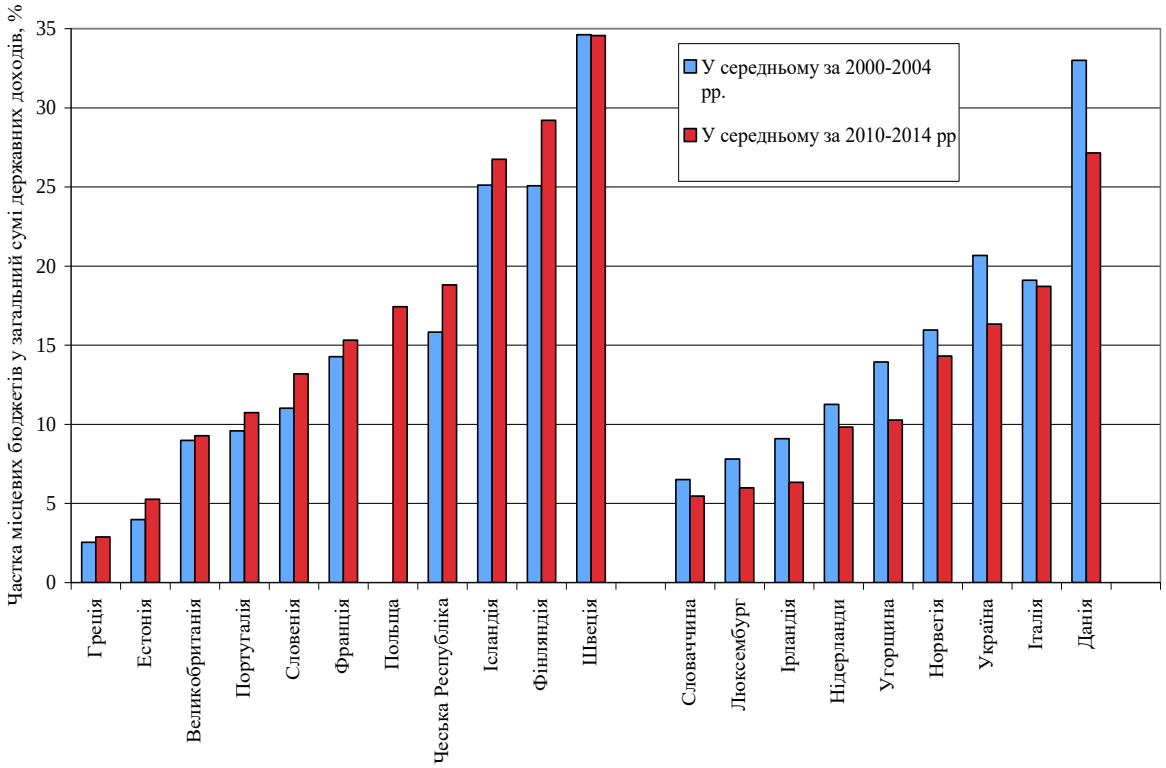


Рис.1.4.2. Частка місцевих бюджетів у загальний суми доходів сектору загальнодержавного управління, %[35]

В Україні рівень децентралізації видатків, за нашими розрахунками, зріс із 28,8 % у середньому за 2002-2004 рр. до 30,7 % у 2010-2014 рр., однак це відбувалося на фоні зменшення середньорічного показника децентралізації доходів (із 20,7 до 16,3 %). У 2014 р. за розглянутими вище узагальнюючими показниками децентралізації доходів та видатків Україна посідала середні позиції серед унітарних країн Європи (рис. 1.4.3).

[35] Розраховано автором на даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

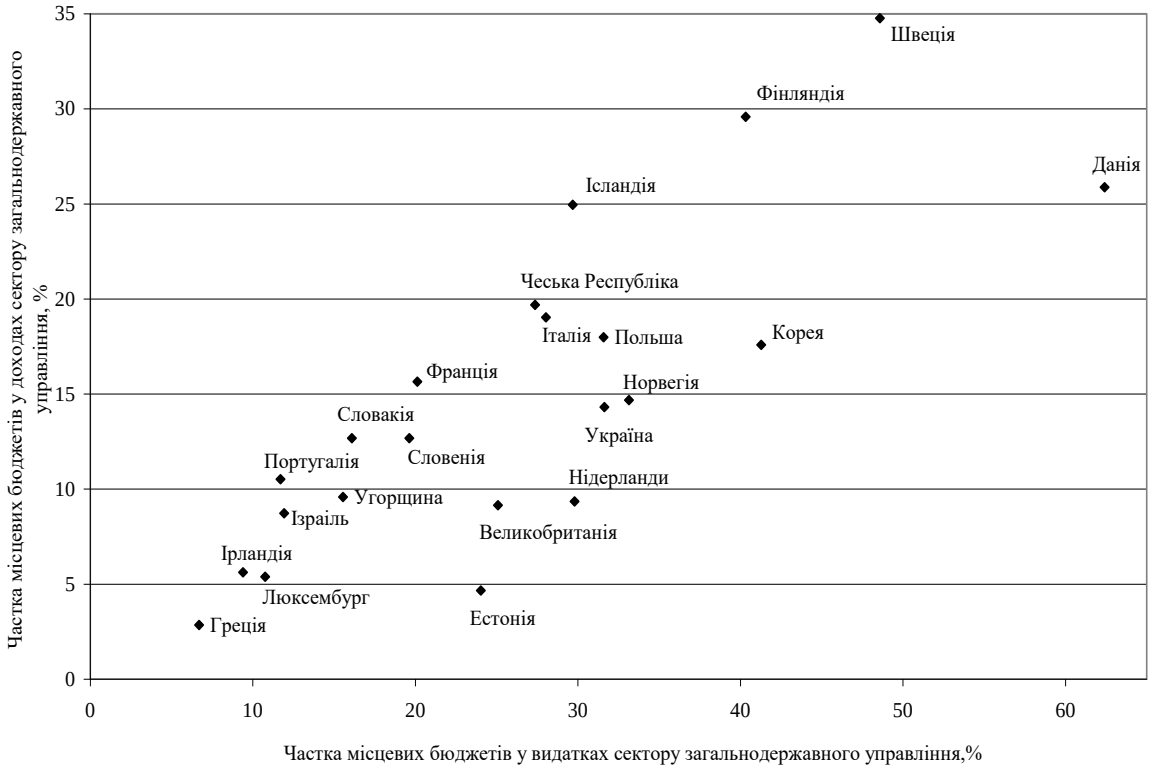


Рис.1.4.3. Рівень бюджетної децентралізації в унітарних країнах Європи: 2014 р.[36]

До важливих тенденцій останніх років слід віднести зростання ролі податків у фінансуванні функцій органів місцевого самоврядування. Це мало місце у 14-ти із 20 досліджуваних країн (рис.1.4.4).

Якщо у 2000-2004 рр. у середньому по унітарних країнах Європи податкові доходи покривали 33,5 % видатків місцевих бюджетів, то у 2010-2014 рр. – 34,8 %. У Греції цей показник зріс із 7,9 до 46,3 %, у Словенії – із 33,4 до 41,5 %, в Угорщині – із 17,1 до 24,4 %, у Ісландії сягнув 70,3 %.

Слід зауважити, що у таких країнах як Люксембург та Норвегія зменшення ролі податкових доходів у фінансуванні видатків місцевих бюджетів у 2010-2014 рр. відбулося в умовах зменшення середньорічних видатків місцевих бюджетів (у Люксембургу – до 4,7 % ВВП порівняно із 5,2 % ВВП у 2000-2004 рр., у Норвегії – відповідно до 14,7 % порівняно із 15,0 % ВВП).

[36] Складено за даними ОЕСР, Україна – розраховано автором за даними Міністерства фінансів України.

В Україні частка податкових доходів у фінансуванні видатків місцевих бюджетів також зменшилася (із 57,7 до 40,9 %), але – на відміну від зазначених вище країн – одночасно зросли видатки до 14,54 % ВВП у середньому за 2010-2014 рр. порівняно із 11,29 % у 2002-2004 рр.

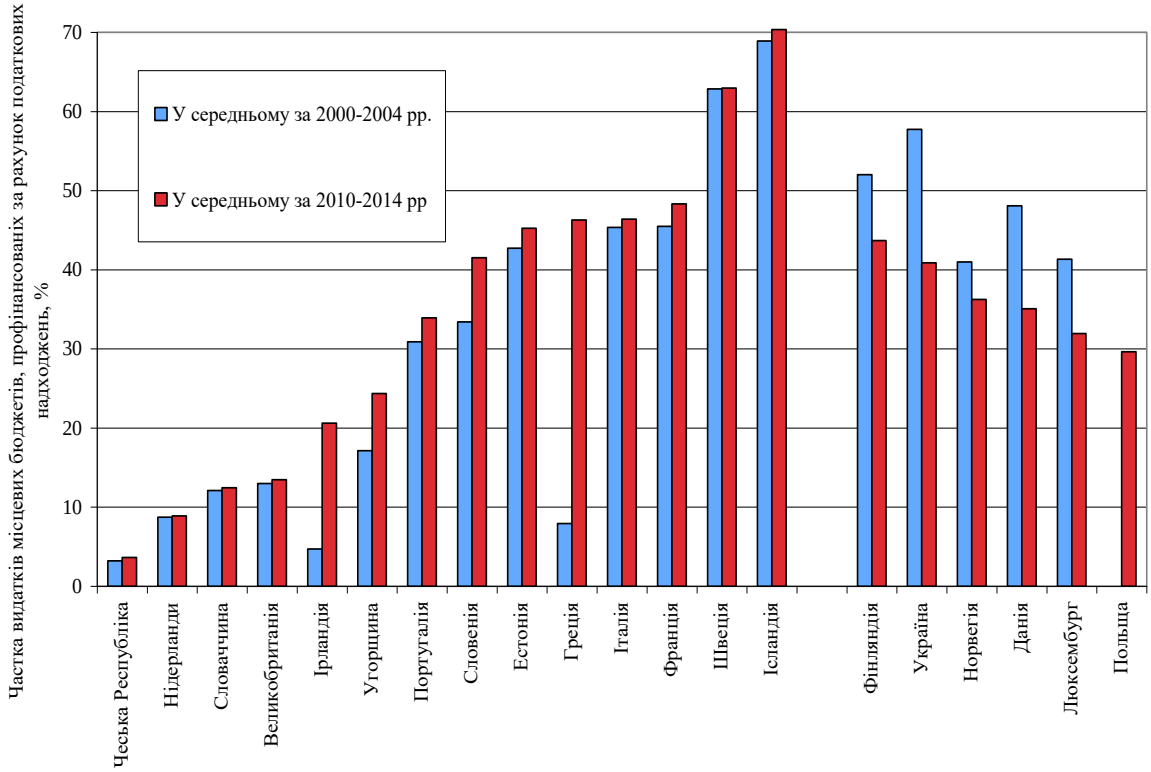


Рис.1.4.4. Частка видатків місцевих бюджетів, профінансованих за рахунок податкових надходжень, %[37]

Щоправда, слід зазначити, що Україна за рівнем податкових доходів місцевих бюджетів суттєво випереджає такі країни як Люксембург, Великобританія, Греція, Ірландія, Чехія та Словаччина, де такі доходи не перевищують 2% ВВП (рис. 1.4.5), але при цьому належить до невеликої групи країн, де у останні роки податкові доходи місцевих бюджетів (у % ВВП) знижувалися.

У 2015 р. в Україні, незважаючи на проголошення курсу розширення фінансової самостійності місцевих бюджетів, рівень податкових доходів місцевих бюджетів (у % ВВП) продовжував знижуватися (із 5,9 % ВВП у середньому за 2010-2014 рр. до 5,0 % ВВП). Податкові доходи було перерозподілено на користь

[37] Розраховано автором на даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

державного бюджету та фондів загальнообов'язкового соціального страхування.

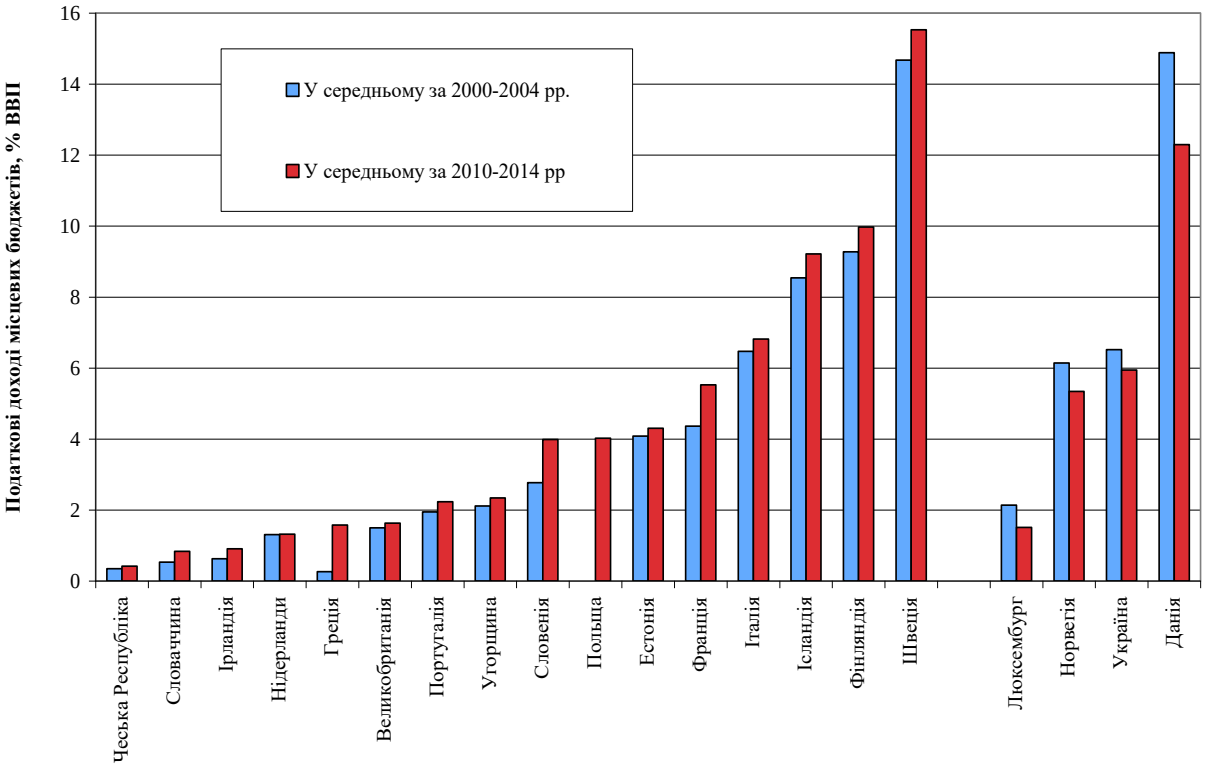


Рис 1.4.5. Податкові доходи місцевих бюджетів унітарних країн Європи у 2000-2014 рр., *% ВВП*[38]

Частка місцевих бюджетів України у загальній сумі податків та обов'язкових платежів сектору загальнодержавного управління (податків і платежів з обов'язкового соціального страхування, надалі для зручності застосовується термін “податкові доходи держави”, аналог англійського терміну General Tax) зменшилася до 14,2 % (порівняно із 16,3% у середньому за 2010-2014 рр.). При цьому з місцевих бюджетів будо профінансовано 31,6 % видатків сектору загальнодержавного управління, що перевищує показники попередніх років (30,7% у середньому за 2010-2014 рр.) у наслідок передачі на місцевий рівень декількох сотень об’єктів соціально-культурної сфери.

У структурі доходів місцевих бюджетів унітарних країн Європи у 2013 р. податкові надходження складали близько 40 % доходів місцевих бюджетів (що включають податки, плату

[38] Розраховано автором на даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

користувачів та трансферти від центральних органів влади), трансферти забезпечували близько 47 %, ще 13 % припадало на плату користувачів за надання бюджетних послуг (табл. 1.4.1).

Таблиця 1.4.1

Структура доходів місцевих бюджетів унітарних країн Європи: 2013, %[39]

	Податкові надходження	Плата користувачів	Міжбюджетні трансферти
Великобританія	14,9	13,5	71,6
Греція	41,1	7,3	51,6
Данія	35,2	5,0	59,7
Естонія	33,7	7,3	59,0
Ірландія	24,4	24,6	51,0
Ісландія	**77,4**	10,9	11,7
Італія	48,3	11,9	39,8
Люксембург	25,5	19,3	55,2
Нідерланди	10,4	15,2	74,4
Норвегія	39,3	13,8	46,9
Польща	35,2	10,2	54,6
Португалія	44,2	18,9	36,9
Словаччина	13,4	18,2	68,4
Словенія	43,6	16,6	39,8
Угорщина	26,3	11,1	62,7
Фінляндія	45,4	23,6	30,9
Франція	53,5	16,6	29,9
Чеська Республіка	**7,1**	29,9	62,9
Швеція	61,7	10,2	28,2
Незважене середнє	**39,5**	**13,2**	**47,3**
Україна 2013	42,3	4,1	53,7
Україна 2015	34,3	5,3	60,4

У різних країнах частка податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів залежить від особливостей національних моделей багаторівневих бюджетних систем і коливається від 7 %

[39] Розраховано автором за даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

у Чеській Республіці до 77 % у Ісландії. Однак, незважаючи на таки відмінності, у більшості країн спостерігається тенденція щодо збільшення (порівняно із 2005 р.) ролі податків у формуванні місцевих бюджетів. У середньому по унітарних країнах Європи у період 2005-2013 рр. податкові доходи зросли на 0,3 % ВВП, тоді як в Україні зменшилися приблизно на 1 % ВВП.

У 2015 р. частка податкових надходжень у доходної частині місцевих бюджетів України зменшилася до 34,3 %, а міжбюджетних трансфертів зросла до 60,4 % (див. табл.2.4.1), що означає погіршення структури доходів порівняно із середніми показниками унітарних країн Європи.

Для оцінки фінансової самостійності місцевих органів влади України необхідно також проаналізувати податкові доходи місцевих бюджетів під іншим кутом зору їхніх податкових повноважень. Багаторічні дослідження експертів ОЕСР доводять, що показник частки місцевих бюджетів у податкових доходах держави не дає коректної оцінки фактичних податкових повноважень місцевих органів влади, оскільки не відображає фактичну свободу дій місцевих органів влади при формуванні місцевих бюджетів. В 1997 р. робочою групою ОЕСР було розроблено структурований підхід, що дозволяє виокремити вплив органів місцевого самоврядування на формування податкових надходжень, виходячи із наданих їм прав щодо визначення бази оподаткування, встановлення податкових ставок, надання податкових пільг, а з 2002 р. – із врахуванням того, чи потребує прийняття таких рішень погодження з центральними органами влади. Крім того, запропоновано враховувати вплив на податкові ресурси місцевих бюджетів відрахувань від загальнодержавних податків[40]. Із використанням даного підходу у 2002, 2005, 2008 та 2011 рр. по країнах ОЕСР методом опитування було здійснено аналіз податкових повноважень регіональних та місцевих органів влади.

Узагальнення результатів дослідження податкової самостійності на місцевому рівні по унітарних країнах Європи представлено у табл. 1.4.2. У 2011 р. в середньому по таких країнах частка податків з повною чи частковою свободою місцевих органів влади становила більше 70 % податкових

[40] Blöchliger H. Fiscal autonomy of sub-central governments / OECD. – Working paper, 2006. – p. 30.

доходів місцевих бюджетів (податки, по яких місцеві органи влади мають повне або обмежене право встановлювати ставки та/або пільги).

Таблиця 1.4.2

Податкові повноваження (у середньому) місцевих органів влади унітарних країн Європи, *% податкових доходів місцевих бюджетів*[41]

	Податки, по яких місцеві органи влади мають право встановлювати ставки та пільги		Податки, по яких місцеві органи влади мають право встановлювати ставки		Право встановлювати податкові пільги	Загальнодержавні податки, міжбюджетний розподіл яких визначається			Ставки та пільги встановлює центральна влада	Інші податки
	повне	обмежене	повне	обмежене		місцевою владою, або за погодженням з місцевою владою	центральною владою на багаторічній основі	центральною владою на рік		
2011	6,99	0,22	17,83	47,74	0,03	0	12,39	4,88	5,22	4,92
2008	7,85	0,21	16,33	44,60	0,03	0	11,25	7,18	7,86	5,02
2005	3,92	0,22	19,60	44,87	0,47	0	11,85	6,90	7,36	5,40
Україна, 2015		0	0	22,07	0	0	77,50	0	0,44	0

Податки, що не належать до повноважень одного рівня влади, а розподіляються між центральним та місцевими бюджетами, забезпечують близько 18 % податкових надходжень. По таких податках місцеві органи влади не мають права змінювати податкові ставки або базу оподаткування, тобто вони слугують механізмом забезпечення балансу між самостійністю місцевих органів влади у податковій сфері та підтримкою стабільності національної

[41] Розраховано автором за даними ОЕСР та Міністерства фінансів України.

бюджетної системи. Як правило, норми міжбюджетного розподілу податків закріплюються у законодавстві.

За нашими розрахунками в Україні у 2015 р. надходження до місцевих бюджетів від податків, по яких місцеві органи влади мають обмежене право встановлювати податкові ставки та пільги, становили лише 22 % загальної суми податкових доходів. Більше 77 % таких доходів припадало на загальнодержавні податки, що розподіляються між державним та місцевими бюджетами. Місцеві ради України, в межах повноважень, визначених Податковим Кодексом, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору, ставок земельного податку та єдиного податку з фізичних осіб. Однак, враховуючи невеликі обсяги доходів від цих податків, місцеві органи влади практично не мають у своєму розпорядженні інструментів, які б дозволяли їм приводити доходи місцевих бюджетів у відповідність із потребами у фінансуванні місцевих суспільних благ та послуг.

Розширення обсягів субвенцій місцевим бюджетам (у першу чергу за рахунок освітньої та медичної субвенцій) означає надання мінімальних гарантій щодо фінансування відповідних послуг на місцевому рівні, тобто вирішує проблему короткострокового збалансування місцевих бюджетів. Однак, це знищує стимули до розвитку економіки та збільшення податкового потенціалу економічно слабких регіонів у довгостроковій перспективі.

Як свідчать результати проведеного аналізу, у період 2005-2011 р. у середньому по унітарних країнах Європи збільшився як рівень податкових доходів місцевих бюджетів (із 4,2 до 4,3 % ВВП), так і податкова самостійність місцевих органів влади (із 68,6 до 72,8 %) завдяки зростанню частки податкових доходів, по яких місцеві органи влади мають право самостійного визначення ставок та податкових пільг (із 3,9 до 7,0 %) або визначення тільки ставок податків (із 64,5 до 65,6 %).

Узагальнення теоретичних положень щодо ефективного функціонування децентралізованих бюджетних систем дозволяє зробити висновку, що необхідною передумовою забезпечення певної бюджетної самостійності є наявність у розпорядженні

місцевих органів влади гнучких джерел власних податкових доходів. Безумовно, податкові повноваження місцевої влади потребують певних обмежень, пов'язаних із необхідністю формування раціональної податкової системи країни, усунення значних міжрегіональних коливань доходів місцевих бюджетів, оптимізації умов податкового адміністрування тощо. Однак підвищення фінансової самостійності та ефективності функціонування місцевих бюджетів потребує забезпечення певної відповідності між відповідальністю місцевих органів влади за надання місцевих суспільних благ та повноваженнями щодо розширення власних податкових доходів.

В Україні – на відміну від унітарних країн Європи – у останні роки спостерігається не тільки зменшення рівня податкових доходів місцевих бюджетів (як частки ВВП) та їх частки у податкових доходах держави, але й відсутність у місцевих органів влади достатніх податкових повноважень, що в умовах децентралізації мають забезпечувати фінансову самостійність місцевих бюджетів.

Вирішення таких завдань потребує зміни системи розподілу податку на доходи фізичних осіб між місцевими бюджетами. Виходячи із теоретичних положень щодо ефективного формування податкових доходів місцевих бюджетів (на основі принципу еквівалентності) та завдань бюджетної децентралізації (щодо кращого врахування потреб місцевих жителів у суспільних благах), податок на доходи фізичних осіб має надходити за місцем фактичного проживання його платника. За таких умов податок на доходи фізичних осіб виконуватиме функцію цін на місцеві суспільні блага, оскільки потреби населення у суспільних благах залежать від рівня доходів населення (як і потреби у приватних благах). Якщо податок зараховуватиметься за місцям проживання його платника, то відмінності у податковому навантаженні на жителів адміністративно-територіальних одиниць будуть визначати відмінності у обсягах надання таких благ. Збільшення податкових повноважень місцевих органів влади України доцільно здійснювати шляхом розширення видів податку на нерухомість, що має сплачувати бізнес (участь якого у формуванні доходів місцевих бюджетів є досить обмеженою) та надання додаткових прав місцевим органам влади щодо їх запровадження та зміни податкових ставок.

РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВІ ПЕРЕТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості реформування податкової системи

Новий етап розвитку економіки України розпочався з проголошенням її незалежності. Він був пов'язаний з необхідністю переходу від директивних форм акумулювання та витрачання бюджетних коштів, які були притаманні усім соціалістичним країнам до ринкових форм. В результаті відбулася зміна акценту з оподаткування державних підприємств в напряму побудови податкової системи максимально наближеної до західних прототипів.

Становлення податкової системи України відбувалося в умовах перманентних перетворень, які повинні були віддзеркалювати зміну економічних реалій. Відтак, зміна стратегії і цілей податкової політики, поставлених завдань на шляху розвитку економіки, ставали передумовами до проведення податкових реформ.

Проблемами реформування податкової системи займалися низка відомих українських вчених В. М. Опарін, В. М. Федосов, П. К. Бечко, А. М. Соколовська, С. І. Юрій, А. І. Крисоватий і інші.

Більшість вчених, аналізуючи становлення податкової системи України та її реформування, розрізняли кілька етапів. Федосов В. М. та Опарін В.М. розмежовували їх в залежності від стану, в якому перебувала податкова система України, а саме[42]:

1) 1991-1993 роки - етап створення власної податкової системи;

2) 1994-1999 роки - приведення складу податкової системи у відповідність з умовами ринкових відносин;

3) з 2000 року - удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки.

В такому ж контексті розглядав становлення і реформування податкової системи П. К. Бечко і акцентував

[42] Федосов В. Фінансова рестуктукторизація в Україні: проблеми і напрями: монографія / [В. Федосов, В. Опарін,С. Льовочкін]; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 432 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/.

увагу на концепціях, на яких базувалася податкова політика кожного з періодів.

Тоді як С. І. Юрій, А. І. Крисоватий[43] і Т. В. Кощук[44] виокремили 4 етапи, а саме:

1) 1991-1993 роки;
2) 1994-2000 роки;
3) 2001-2004 роки;
4) з 2005 року.

Дослідження етапів розвитку податкової системи України, дає можливість констатувати, що в період загострення економічної ситуації та виникнення фінансово-економічної кризи в державі відбувалося суттєве реформування податкової системи, яке в основному супроводжувалося зміною пріоритетів у сфері оподаткування. Зважаючи на масштабні напрацювання вчених і необхідність подальшого поглибленого аналізу процесу становлення та реформування податкової системи, доцільно досліджувати весь її «життєвий цикл» за період з 1991 по 2017 роки. Доцільно зазначити, що цей процес мав радше революційний, ніж еволюційний характер.

З метою виявлення та встановлення періодів податкових реформ доцільно проаналізувати деякі макроекономічні показники. Йдеться про темпи приросту валового внутрішнього продукту (далі - ВВП) і відношення дефіциту бюджету до ВВП, які є основними вимірниками ефективності економічної політики держави і проведених податкових реформ зокрема. Базуючись на аналізі даних рис. 2.1.1 можна виділити кілька періодів, протягом яких змінювалися пріоритети, поставлені завдання, стратегічні цілі податкової політики України. Разом з тим необхідно враховувати, що цей поділ умовний, так як початок реалізації нової податкової реформи може частково збігатися у часі з завершальним етапом попередньої реформи.

Погоджуючись з точкою зору більшості вчених, щодо першого етапу становлення і реформування податкової системи

---

[43] Т. Кощук Журнал Европейской экономики Том 7(2), июнь 2008 с. 242-256 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/391/5/t7_2_ukr.pdf.

[44] Турбулентность налоговых реформ / С. И. Юрий, А. И. Крисоватый, И. А. Майбуров, Т.В. Кощук. – К.: Знання, 2011. – 382 с. с.225-234.

України, слід зазначити, що за часовими рамками він охоплював 1991-1993 роки.

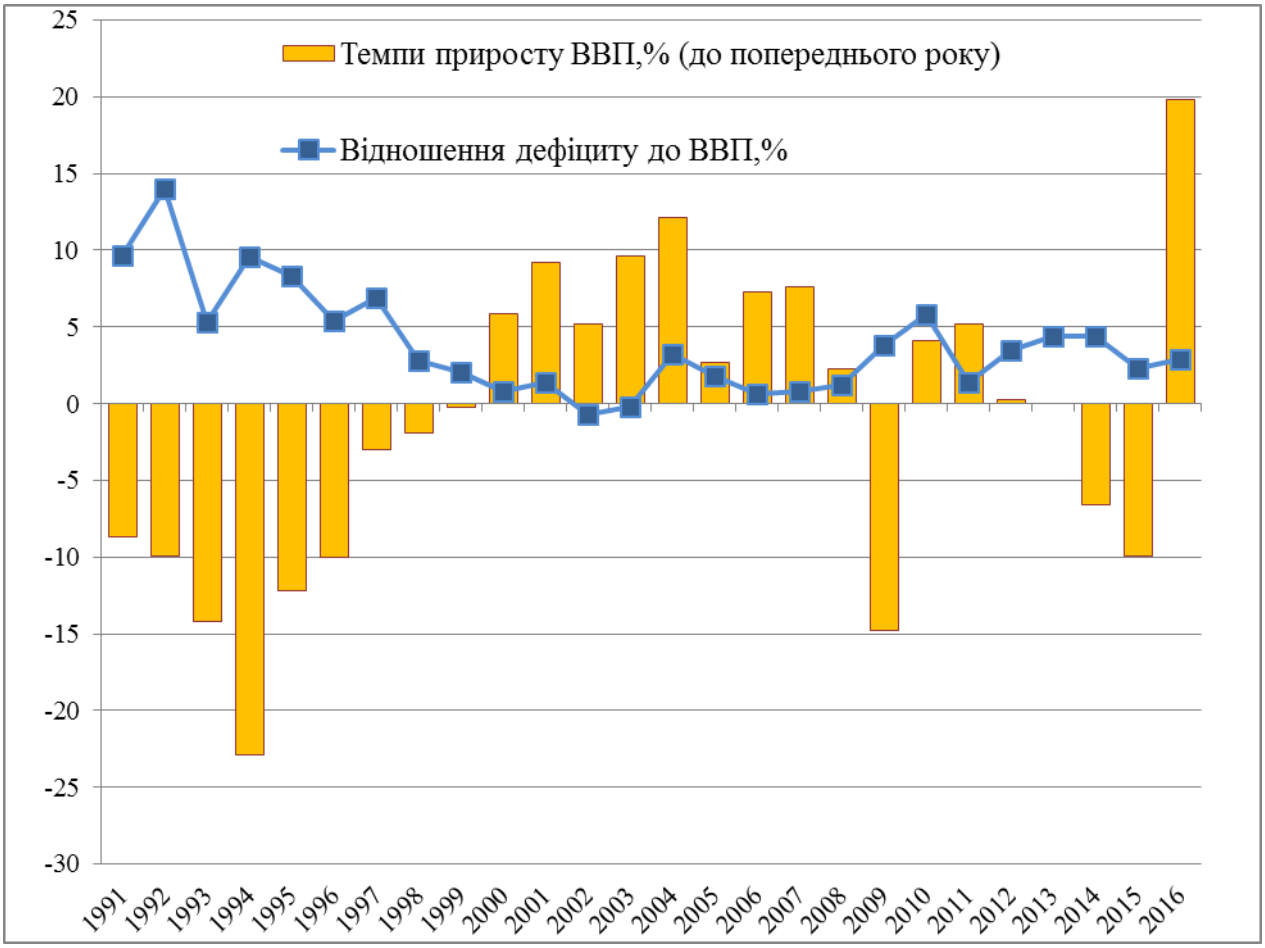


Рис. 2.1.1. Динаміка окремих макроекономічних показників за період 1991-2016 роки, %[45] [46]

Початком перших перетворень і реформування податкової системи України вважається прийняття 25 червня 1991 року Закону України «Про систему оподаткування»[47]. Цим документом визначалися принципи побудови системи оподаткування, а також встановлювався перелік податків і зборів (обов'язкових платежів), права, обов'язки і відповідальність платників податків. Ним вводилося 16 загальнореспубліканських податків, зборів та інших

[45] Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.
[46] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.
[47] Закон Украины «О системе налогообложения» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125100.html.

обов'язкових платежів. У той же час, законодавчими актами Української РСР могли встановлюватися й інші загальнореспубліканські податки, збори, платежі, що ускладнювало податкову систему і призводило до безсистемності.

На кінець 1993 року податкове законодавство України зазнало численних змін та поправок. Найбільш істотними з них вважаються введення прибуткового податку з громадян і перетворення податків з підприємств в податок з прибутку підприємств.

Особливістю цього періоду реформування податкової системи стало істотне зростання податкового тиску на кінець 1992 року. Причиною чого стало введення акцизів і мит, а замість податку на прибуток - податку на дохід. У той же час, стягування податку на додану вартість за ставкою 28 %, який розраховувався як податок з обороту, призвело до зростання інфляції. Сталося ускладнення фіскального тягаря через введення відрахувань і утримань із заробітної плати в Чорнобильський фонд, Пенсійний фонд та інші соціальні фонди. В наслідок таких відбулося доходів юридичних осіб і заробітних плат найманих працівників.

Що стосується основних джерел формування зведеного бюджету України, то ними стали податки і збори, найбільш характерні для країн з розвиненою ринковою економікою, серед яких: ПДВ, митні збори, акцизний збір, податок на прибуток (замінений податком на дохід), прибутковий податок з фізичних осіб, податок з власників транспортних засобів, земельний податок, ресурсні платежі і т.д. Питома вага цих надходжень становила 82,8 %[48].

Крім того, першій податковій реформі була притаманна зміна співвідношення прямих і непрямих податків. Зміщення відбулося в напрямку збільшення непрямого оподаткування. Так в 1992 і 1993 роках прямі податки становили 29,5 % і 31,2 %, тоді як непрямі відповідно - 36,6 % і 37,3 %. В цілому реформування податкової системи України на етапі формування власної податкової системи мало свої особливості і характеризувалося низкою значних недоліків, а саме:

[48] Турбулентность налоговых реформ / С. И. Юрий, А. И. Крисоватый, И. А. Майбуров, Т. В. Кощук. – К.: Знання, 2011. – 382 с. с.225.

- введення нових податків в рекордно короткі терміни з одночасним скасуванням усталених форм мобілізації доходів до державного бюджету;

- формування податкової системи без урахування особливостей її соціально-економічного стану та перспектив розвитку, а також впливу соціально-культурних особливостей на поведінку суб'єктів оподаткування;

- відсутність наукових концепцій формування податкової системи;

- фіскальна спрямованість проведених перетворень;

- переважання непрямого оподаткування над прямим;

- відсутність зрілих інститутів адміністрування податків;

- високий ступінь нестабільності податкового законодавства і мінливість курсу податкової політики.

Ситуація ускладнювалася зниженням ефективності виробництва і падінням ВВП, так як накладала жорсткі обмеження на податкову систему і потребувала прийняття кардинальних заходів, які в свою чергу вимагали проведення подальших перетворень у сфері оподаткування.

У період з 1994 по 1999 рік здійснювалася друга податкова реформа, яка була спрямована на збільшення фінансового забезпечення держави та усунення податкових дестабілізаторів розвитку економіки. У 1994 році прийнята друга редакція Закону України «Про систему оподаткування», яким змінювалися принципи побудови податкової системи, і передбачалося віднесення до загальнодержавних податків додаткових податків і зборів (обов'язкових платежів) - податку на майно підприємств, податку на нерухоме майно громадян, податку на промисел та інших. Крім того, внесено принцип економічної доцільності та об'єднання інтересів держави, регіонів, підприємстві і громадян, а ось принцип стабільності і рівнонапруженості виключено.

Реалізація другої податкової реформи призвела до зміни співвідношення непрямих і прямих податків на користь останніх (в 1994 році питома вага прямих податків становив 38,2 %, тоді як непрямих - 32,8 %) і така тенденція збереглася протягом усього періоду її проведення. Перетворення носили безсистемний, фрагментарний і перманентний характер, що підтверджується змінами в законодавчо-нормативних

документах податкового характеру, зміною ставок з податку на прибуток, ПДВ та інших податків. У 1994 році зросла ставка на доходи підприємств з 18 % до 22 %, а в 1995 році до 30 %. При цьому, відбулося зниження ставки податку на додану вартість з 28 % до 20 % (в 1995 році), але база оподаткування залишилася без змін і питома вага в загальних податкових надходженнях збереглася високою.

Такі кроки не привели до очікуваного послаблення податкового тиску, так як одночасно збільшилися ставки податку на землю, акцизів і мит, зросли відрахування до фондів[49]. Більш того, Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачалося оподаткування суб'єктів малого підприємництва на загальних засадах[50], що створювало умови нерівномірного податкового тиску в порівнянні з великими і середніми підприємствами.

Реакцією уряду на необхідність зниження податкового тиску, захисту вітчизняних товаровиробників, посилення податкової дисципліни, забезпечення своєчасності надходжень до бюджету, а також проведення упорядкованих заходів щодо вдосконалення податкової системи стало прийняття ряду документів, серед яких: Постанови Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні»від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР[51]; Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 червня 1996 роки[52]; Постанови Верховної Ради України «Про основні положення

[49] Слатвінська М. О. Податкова політика України в контексті її впливу на розвиток малого підприємництва / М. О. Слатвінська // Науковий вісник ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2010. – №13. – С. 51–56 с. 53.

[50] Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994р. № 334/94-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0.

[51] Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://search.ligazakon.ua›l_doc2.nsf/link1/F950466.html.

[52] Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політки» № 621/96 від 31 липня 1996 року [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/621/96.

податкової політики в Україні» № 561/96 від 4 грудня 1996 року[53].

Разом з тим, спостерігалася тенденція до посилення контролю з боку держави за справлянням податків. У лютому 1996 року Президентом підписаний Закон України «Про внесення змін і доповнень до Кримінального кодексу України та Кримінально-процесуального кодексу України щодо відповідальності за ухилення від сплати податків». Відповідно до цього документа, особа, що уникала сплати податків, могла бути засуджена на термін від 2 до 10 років з конфіскацією майна.

Крім того, було введено в дію Закон «Про державну реєстрацію фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів». Цим документом впроваджувалася система індивідуальних ідентифікаційних номерів для платників податків, з метою посилення контролю над їх доходами.

Одним з нововведень стало стягнення тільки тих податків і зборів, які передбачені Законом України «Про систему оподаткування», що кардинально відрізнялося від особливостей першої реформи. Зазначені документи послужили передумовою до визначення напрямку реформ. В результаті, 1997 рік ознаменований третьою редакцією Закону України «Про систему оподаткування», яким не тільки істотно розширювався перелік принципів побудови податкової системи, а й відбулося розширення загальнодержавних податків і зборів за рахунок: рентних платежів; збору до державного інноваційного фонду; плати за торговий патент; гербового збору та ін.

В той же час, з 1999 року скасовано збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення.

В останні роки реалізації другої податкової реформи, з метою нарощування кількості суб'єктів господарювання та стимулювання розвитку малого підприємництва, було прийнято ряд законодавчо-нормативних документів, які спрощували

[53] Постанови Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» № 561/96 від 4 грудня 1996 року.

процедуру обліку та звітності суб'єктів малого бізнесу. Йдеться про такі документи як[54]:

- Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р №727 / 98[55] і Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99 «Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»[56].

- Закон України «Про внесення змін до Декрету КМУ«Про прибутковий податок з громадян» від 13.02.98 р. №129 / 98-ВР[57], яким для фізичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності відкривалася можливість сплати прибуткового податку у фіксованому розмірі, з придбанням патенту;

- Закон «Про фіксований сільськогосподарський податок», від 17 грудня 1998 року, яким спрощувалася система обліку і звітності для сільськогосподарських товаровиробників[58].

Одночасно, було дозволено здійснювати діяльність з придбанням спеціального торгового патенту (лютий 1998 року).

Такі кроки уряду подіяли і загальна кількість зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва в Україні почала зростати з кожним роком.

Як видно з рис.2.1.1 до кінця 1999 року покращилася і динаміка макроекономічних показників (зокрема ВВП і дефіциту бюджету). Якщо в 1994 році відношення дефіциту

---

[54] Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с. с.39-40.

[55] Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва" від 03.07.1998 р. №727/98 [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу до матер.: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98.

[56] Указ Президента „Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28.06.1999 р. № 746/99 [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу до матер.: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=746%2F99.

[57]Закон України "Про внесення змін в Декрет КМУ "Про прибутковий податок з громадян" від 13 лютого 1998 р. № 129/98-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://zakon.nau.ua/doc/?code=129/98-%C2%D0.

[58] Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок", від 17 грудня 1998 р. №320-14 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=320-14.

бюджету до ВВП було 9 %, то в 1999 році він становив 1,5 % (перебуваючи в допустимих межах і відповідаючи вимогам Маастріхстського договору).

Характерними особливостями другої податкової реформи в Україні можна назвати:

- нестабільність і непередбачуваність податкової системи України, що пов'язано з частотою і необґрунтованістю змін податкового законодавства, спрямованими на пошук оптимального переліку податків і зборів, принципів оподаткування, ставок окремих податків, пільг, методів обліку фінансових результатів і т.і.;

- переважання прямого оподаткування над непрямим;

- збільшення фіскального тиску на начальних етапах проведення реформи;

- посилення контролю і відповідальності за ухилення від сплати податків і зборів;

- стимулювання розвитку підприємницької діяльності через введення альтернативних систем оподаткування (фіскальний тиск для таких суб'єктів знижувався за рахунок зменшення рівня нарахувань на фонд оплати праці);

- відсутність науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи України, яка враховувала б особливості розвитку держави.

Третій податковій реформі 2000-2004 років було іманентно внесення найбільшої кількості змін в первинні законодавчі акти (щодо прибутку, ПДВ, акцизів, прибуткового податку з громадян). З 2000 року встановлювався єдиний порядок погашення податкових зобов'язань, збільшувалася фінансова відповідальність за податкові правопорушення. В цей же час Верховною Радою України вперше в першому читанні розглянуто Податковий кодекс, але остаточно він так і не був прийнятий. Проте, в кінці 2002 року і на початку 2003 року була розпочата активна робота з удосконалення податкового законодавства.

Всупереч необхідності проведення комплексних податкових рішень, формування податкової системи відбувалося шляхом ситуативного коригування. Такі кроки призводили до виникнення численних «податкових лазівок», за допомогою яких можна було ухилятися від оподаткування.

Введення численних територіальних пільг перетворювало податки в основний інструмент конкурентної боротьби, коли одні платники мали можливість до оптимізації, а інші несли тягар податкових зобов'язань.

Часті зміни податкового законодавства негативно впливали на становлення середнього класу і розвиток реального сектора економіки. Одночасно поглиблювалися диспропорції перерозподілу ВВП.

У 2002 році були скасовані відрахування на утримання автомобільних доріг та збір до Державного інноваційного фонду, в 2003 році призупинено дію спеціального торгового патенту. Кардинальним кроком на шляху побудови податкової системи стало реформування прибуткового податку і переміщення основного навантаження по його сплаті з забезпечених верств суспільства на всіх економічно активних громадян. Цьому послужило прийняття в травні 2003 року Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»[59] (з 2004 року набрав чинності), яким реалізовано ідею пропорційного податку. У зв'язку з цим переглядався неоподатковуваний мінімум доходів громадян (за новим - податкова соціальна пільга), розширювалася податкова база (з метою уникнення зменшення податкових надходжень), вводилося право на податковий кредит і видозмінювалися ставки (основна 15 %, але тимчасово діяла ставка – 13 %).

У 2004 році також внесені зміни в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»[60], яким знижено ставку податку на прибуток з 30 % до 25 %. Сталося удосконалення механізму розрахунку податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб відповідно до міжнародних загальноприйнятих принципів бухгалтерського і податкового обліку. Разом з тим, залишилися без змін ставки відрахувань до Пенсійного фонду та фондів державного соціального страхування, що де стимулювало господарюючих суб'єктів виводити діяльність з

[59] Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/889-15.

[60] Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 1.07.2004 № 1957 – IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/283/97-вр.

тіні (навіть з огляду на зниження ставок з податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб).

До кінця 2004 року зростали втрати від тіньової економіки. Як стверджує Сидельникова Л. П., в 2002 році вони становили 12,1 млрд. грн., а в 2004 році - 19,4 млрд. грн. Крім того в 2002-2003 роках розмір податкових втрат майже вдвічі перевищував фактичні обсяги податкових надходжень зведеного бюджету[61].

Підсумувавши, слід зазначити, що характерними особливостями третьої податкової реформи були:

- орієнтація на одночасний перегляд ставок всіх основних бюджетоутворюючих податків без розробки компенсаторних заходів;
- відсутність теоретичного обґрунтування концепцій реформування податкової системи;
- внесення змін без урахування особливостей інституційної та макроекономічного середовища, загальнонаціональних інтересів;
- зниження ефективності адміністрування податків;
- спрямованість реформи на удосконалення справляння основних податків і зниження податкового навантаження;
- суперечливий характер, наявність «податкових лазівок»;
- переважання прямого оподаткування над непрямим.

В Україні до початку 2005 року було упорядковане і систематизоване пряме і непряме оподаткування. З цього періоду починається четверта податкова реформа (2005 рік - перша половина 2010 років) спрямована на оптимізацію податкової системи.

У 2005 році були скасовані територіальні та ряд галузевих податкових пільг, преференцій, введена більш жорстка процедура відшкодування ПДВ, посилено контроль над сплатою податків при перетині товарами митного кордону України. Такі заходи, замість активної легалізації бізнесу, призвели до розростання тіньового сектора і зниження темпів зростання ВВП. Податкові втрати від тіньової економіки

[61] Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/.

збільшувалися з кожним роком і в 2006 році склали 37,5 млрд. грн., а в 2010 році - 89,5 млрд. грн.[62]

Пошук оптимальних параметрів податкової системи привів до виникнення ряду концепцій і стратегій податкової реформи. Серед них слід відзначити Стратегію податкової реформи, розроблену Національною комісією з реформування податкової системи України та проект Концепції реформування податкової системи, розроблений Міністерством фінансів. У 2007 році було затверджено Концепцію реформування податкової системи, що розрахована на період до 2015 року[63]. Основний акцент в ній ставився на необхідність істотного зниження податкового тиску і перегляд чинних податкових регуляторів.

Цю Концепцію в 2009 році було скасовано і прийнято Стратегію реформування податкової системи, розраховану до 2018 року[64]. Таке рішення носило більше політичний, ніж економічний характер, так як кардинальних відмінностей ці документи не мали. У Стратегії закладалися напрямки реформування податкової системи України, за допомогою зміщення акцентів з прямих податків на непрямі, переміщення податкового тиску з праці і капіталу на споживання, екологічні та ресурсні платежі.

Слід зазначити, що названі стратегії носили декларативний характер і не були реалізовані, в силу зміни політичних уподобань. Погіршення економічного стану країни ускладнювалося впливом світової фінансово-економічної кризи 2008 - 2009 років. Виникла необхідність формування стратегії, яка враховувала б зміни соціально-економічних умов.

Крім того, за рейтингом простоти і зручності податкових систем в Україні кардинального покращення показників не відбулося, лише час на сплату податків знизився до 848 годин з 2079 годин, перемістивши її з 183 на 181 позицію (табл.2.1.1).

---

[62] Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/.

[63] Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р.

[64] Розпорядження КМУ «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23 грудня 2009 р. № 1612-р. // Портал Ліга : Закон [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR091612.html.

Таблиця 2.1.1

Україна в рейтингу Paying Taxes

Показники	Paying Taxes 2006[65]	Paying Taxes 2007[66]	Paying Taxes 2008[67]	Paying Taxes 2009[68]	Paying Taxes 2010[69]
Загальне податкове навантаження,%	57,3	60,3	57,3	58,4	57,2
Час на сплату податків, годин	2079	2185	2085	848	736
Кількість платежів	147	147	147	147	147
Місце у рейтингу	185	185	183	180	181

Характерними особливостями четвертої податкової реформи були:

- нестабільність і суперечливість нормативно-правових актів у сфері оподаткування, неузгодженість окремих норм;
- нерівномірний розподіл податкового тягаря, що сприяє ухиленню від сплати податків, платежів і зростання тіньової економіки;
- декларативний характер розроблених стратегій і концепцій реформування податкової системи;
- посилення контролю за сплатою податків;
- наявність необґрунтованих пільг і преференцій;
- низький рівень податкової і правової культури в суспільстві;
- високий фіскальний тиск на бізнес (з огляду на необхідність сплати внесків);

[65] Paying taxes 2006: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2006/paying-taxes-2006.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.1001.2017.
[66] Paying taxes 2007: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2007.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.1001.2017.
[67] Paying taxes 2008: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2008.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.1001.2017.
[68] Paying taxes 2009: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.1001.2017.
[69] Paying taxes 2010: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf – Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.1001.2017.

- не невиправдано високі витрати на адміністрування окремих податків і зборів в порівнянні з надходженнями від них;

- обтяжливість податкової системи, обумовлена широким переліком податків, зборів, обов'язкових платежів;

- переважання непрямого оподаткування над прямим;

- наявність бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ та ін.

З другої половини 2010 року і до 2014 включно в Україні проводилася п'ята податкова реформа. Основними документами, які ознаменували її початок, були: Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»[70], Концепція реформування податкової системи[71] і Податковий кодекс[72].

У Програмі економічних реформ акцентувалася увага на низці недоліків податкової системи, що підлягають усуненню, серед яких:

- нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що провокує податкові ризики і обмежує довгострокове і середньострокове планування;

- нерівномірний податковий тиск на суб'єктів господарювання та окремі галузі економіки;

- високий рівень ухилення від оподаткування;

- невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності;

- надмірно витратна система адміністрування;

- значна втрата часу і коштів суб'єктами господарювання на ведення податкового обліку та сплату податків.

За даними рейтингу простоти і зручності податкових систем в 2010 році Україна була на 181 місці серед 183 країн. Крім того, середньостатистичне підприємство сплачувало 147 податків і платежів в рік, що було найгіршим показником у світі. Що

---

[70] Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" від 2 червня 2010 року [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

[71] Концепція реформування податкової системи України від 15 травня 2010 року [Электроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html.

[72] Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 лютого 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

стосується ведення, підготовки і сплати податків та зборів, то підприємці витрачали на це майже 736 годин на рік (за даними показником Україна займала 175 місце)[73]. Така ситуація вимагала кардинальних рішень щодо усунення недоліків в сфері оподаткування та попередження стагнації української економіки.

Уже на початкових етапах реалізації п'ятої податкової реформи вона носила неформальний, а реальний характер. У грудні 2010 року був прийнятий, а з 1 січня 2011 року набрав чинності Податковий кодекс України. З його прийняттям змінено кількість і склад загальнодержавних і місцевих податків, зборів в сторону їх зменшення. Тим не менш, деякі обов'язкові платежі (маючи податкову природу) залишилися поза дією Податкового кодексу, що ускладнювало систему оподаткування. Йдеться про державне мито, єдиний соціальний внесок (прийнятому в липні 2010 року), плату за ліцензію, реєстраційний збір за проведення державної реєстрації та інші.

Основними завданнями податкової реформи 2010-2014 років були: стимулювання економічної активності шляхом створення сприятливого фіскального клімату для розвитку суб'єктів господарювання та залучення інвестицій, виведення фінансових ресурсів з тіні, а також збільшення доходів бюджету. Здійснюючи реалізацію поставлених цілей, в сфері оподаткування проведено:

- поетапне зниження ставки податку на прибуток (у 2010 році - 25 % з 1 квітня 2011 року - 23 %, в 2012 році - 21 %, в 2013 році - 19 % і в 2014 році -18 %);

- збереження альтернативних систем оподаткування (крім фіксованого податку, який перейшов у першу групу єдиного податку) з переглядом критеріїв переходу, груп, ставок і ін. (За єдиним податком такі зміни здійснювалися майже щороку);

- скорочення кількості податків і зборів, контролюючих органів;

- введення комплексу податкових пільг (податкові канікули на 5 років для малого бізнесу, пільги з оподаткування прибутку, звільнення окремих операцій від оподаткування ПДВ);

- зближення бухгалтерського і податкового обліку;

- введення автоматичного відшкодування ПДВ та створення Єдиного реєстру податкових накладних;

[73] Paying Taxes 2010 [Electronic resourse]. — Access mode : http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml.

- встановлення прогресивних ставок з податку на доходи фізичних осіб з одночасним розширенням бази оподаткування;

- зміна видів податкових перевірок та порядку їх проведення;

- перехід до електронної подачі звітності;

- розширення груп підакцизних товарів та підвищення ставок;

- збільшення розміру плати за землю;

- підвищення ставки ренти за видобуток газу, нафти і газового конденсату;

- введення податку на нерухомість і екологічного податку;

- інші заходи.

У результаті, в перший рік реалізації податкової реформи (2011 році) відзначалося значне збільшення податкових надходжень, яке можна пов'язати не тільки зі змінами в сфері оподаткування, а й з пожвавленням економіки після світової фінансової кризи. Разом з тим, якщо в 2010 році питома вага податкових надходжень в доходах зведеного бюджету України становила 74,5 %, то в 2011 році вона склала 84 %[74]. В цей час значного зниження рівня тіньової економіки в Україні, незважаючи на проведені кроки в сфері оподаткування, не відбулося (були легалізовані доходи і прибуток). Більш того, за п'ять років проведення податкової реформи рівень тіньової економіки збільшився майже на 10 %[75], що свідчить про фіскальну спрямованості податкових перетворень. Податкові втрати від тіньової економіки зросли з 89,5 млрд. грн. у 2010 році до 150,7 млрд. грн. в 2014 році[76]. З 2012 року і в наступні періоди відзначається збільшення дефіциту бюджету, і зниження темпів приросту ВВП рис.2.1.1., ускладнюються соціально-економічні умови в країні. Реакцією уряду стає прийняття Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи і створення передумов для економічного зростання в Україні» (набрав чинності 1 квітня

[74] Бюджетний моніторинг:виконання бюджету за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/KV_IV_2012_Monitoring_ukr.pdf.

[75] Половина экономики стала теневой [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.segodnya.ua/economics/enews/biznes-pochernel-pochti-na-50--643966.html.

[76] Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/.

2014 роки)[77]. Цим документом фіксувалася ставка податку на прибуток на рівні 18 %, а ПДВ - основна 20 % і 7 % на лікарські препарати; вводився пенсійний збір при купівлі валюти - 0,5 %; для оподаткування нерухомості в розрахунок стала братися загальна площа тощо. Незважаючи на ряд проведених регуляторних заходів, ефективність податкової системи не покращилася (табл. 2.1.2).

Таблиця 2.1.2

Україна в рейтингу Paying Taxes[78]

Показники	Paying Taxes 2011[79]	Paying Taxes 2012[80]	Paying Taxes 2013[81]	Paying Taxes 2014[82]	Paying Taxes 2015[83]	Paying Taxes 2016[84]	Paying Taxes 2017[85]
Загальне податкове навантаження,%	55,5	51,7	55,4	54,9	52,9	52,2	51,9
Час на сплату податків, годин	657	657	491	390	350	350	356
Кількість платежів	135	135	28	28	5	5	5
Місце у рейтингу	181	181	165	164	108	107	84

[77] ЗУ «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні», від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1166-18.

[78] Paying Taxes – 2017. Україна в глобальних рейтингах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pravda.com.ua/cdn/graphics/ratings/.

[79] Paying taxes 2011: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf – Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[80]Paying taxes 2012: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2012.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[81] Paying taxes 2013: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[82] Paying taxes 2014: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[83]Paying taxes 2015: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[84] Paying taxes 2016: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-appendix-1.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

[85] Paying taxes 2017: The global picture [Електронний ресурс] / The word Bank. – Режим доступу: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017-appendix1.pdf– Назва з екрана. – Дата перегляду: 11.10.2017.

При тому що кількість платежів на рік скоротилася до 28 (за даними консалтингової компанії PricewaterhouseCoopers), загальний рівень податкового тиску залишився високим 54,9 % (% до прибутку), а кількість затраченого часу на розрахунок і сплату податків 390 годин на рік, тоді як у високо розвинутих країнах рівень податкового тиску 41,3 % і витрачається часу 175 годин на рік. Щодо оподаткування праці, то в Україні ставка перебувала на рівні 43,1 %, що майже в два рази вище, ніж у високорозвинених країнах (23,1 %).

В цілому п'ятій податковій реформі України було іманентно:

- скорочення кількості податків і зборів;
- акцент на збереженні альтернативних систем оподаткування суб'єктів господарювання, з метою стимулювання їх діяльності;
- нерівномірний податковий тиск;
- збереження позицій по переважанню непрямого оподаткування над прямим;
- високий рівень ухилення від сплати податків;
- наявність ряду концепцій реформування податкової системи, які часто суперечили один одному;
- введення податкових пільг (особливо для великого бізнесу);
- нестабільність податкового законодавства;
- високе оподаткування праці;
- фіскальна спрямованість проведених реформ.

Погіршення макроекономічних показників призвело до необхідності подальшого перетворення податкової системи та сприяло початку шостої податкової реформи в Україні. З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (від 28.12.2014 року)[86]. Відповідно до цього документа трансформації зазнав перелік загальнодержавних і місцевих податків і зборів в Україні. До загальнодержавних податків віднесено податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на

[86] Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи від 28.12.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran2#n2.

додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата і мито, а до місцевих: податок на майно, єдиний податок, туристичний збір і збір за паркування транспортних засобів.

Незважаючи на заявлене зменшення кількості податків, зборів, в реальності відбулося їх об'єднання і групування, а не скасування. Разом з тим, зменшено кількість пільг з податку на прибуток і збільшено ставки по акцизах, єдиному податку, земельному та ін. Зокрема, за єдиним податком відбулося зменшення груп до 4, і в четверту групу увійшов фіксований сільськогосподарський податок. Відбулися зміни в податку на прибуток, де об'єкт оподаткування став розраховуватися за стандартами бухгалтерського обліку та в податку на доходи фізичних осіб, де були змінені ставки на 15 % і 20 %. Разом з тим фіскальний тиск на платників залишився суттєвим, і ця проблема ускладнювалася наявністю високих ставок єдиного соціального внеску.

На початку 2015 року було прийнято Стратегію сталого розвитку України «Україна-2020»[87]. В рамках даної стратегії за вектором розвитку передбачено проведення податкової реформи. Її основною метою заявлена побудова простої, економічно справедливої податкової системи, яка створить умови для стабільного розвитку економіки, забезпечить достатнє наповнення бюджетів та мінімізує витрати часу на розрахунок і сплату податків. Крім того, передбачено перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої.

Доцільно зазначити, що маючи один з найкращих показників щодо кількості платежів у світовому рейтингу Paying Taxes, що пов’язано із скороченням загальної кількості податків з 22 до 9 (з яких до статистики дослідження потрапляють тільки 5),Україна має два інших показники - час, який витрачається на сплату податків та загальне податкове навантаження, які тягнуть її донизу.

[87] Указ Президента Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" від 12.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015.

На сплату податків в Україні витрачається 350 годин на рік, а середній показник по світу становить 261 годину.[88] За основним показником «Загальне податкове навантаження» Україна поліпшила свій результат і це пов'язано з тим, що у 2014 році набули чинності зміни, які зменшили податок на прибуток підприємств до 18 %.

Податкові системи оцінюються за 4 параметрами: загальна податкова ставка, час, який витрачається суб'єктами господарювання на сплату податків, кількість платежів, а з 2017 року стали враховувати ще й показник post filing index, а саме простоту відшкодування ПДВ і корегування корпоративного податку (податок на прибуток).

У 2016 році, коли рейтинг складався без врахування останнього показника Україна була на 107 місці і якби не зміна методики, то вона займала б 111 місце. Отже, покращень як таких, стосовно податкового навантаження і адміністрування податків не відбулося.

Покращення позицій України в рейтингу легкості сплати податків (Paying Taxes) можливе завдяки не лише внесенню змін до Податкового кодексу, а й шляхом спрощення форми податкових декларацій і покращення якості електронних сервісів для подання податкової звітності суб'єктами господарювання. Крім того ситуацію можна покращити завдяки поверненню до річної звітності з податку на прибуток і скасуванню вимог до здійснення комерційного документообігу в паперовому вигляді, відмові від податкових накладних, введенню сплати податку на доходи фізичних осіб один раз в місяць, а не при кожній виплаті доходів.

Слід зазначити, що постійне реформування податкової системи, яка не мала часових рамок, значно ускладнювало досягнення поставлених цілей і продукувало неточності, розмитість на шляху до їх досягнення. Крім того, за весь час проведення реформ, податкова система характеризувалася суто фіскальною спрямованістю, а притаманна їй безсистемність, значна кількість і частота змін негативно позначалися на діяльності суб'єктів господарювання, знижуючи інвестиційну

[88]Україна та світові рейтинги: чи є прогрес? Віталій Корвяков, експерт, ЛІГА:ЗАКОН [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://ifrs.ligazakon.ua /ua/magazine_article/FZ000842.

привабливість, сприяючи виникненню фінансових ризиків і нівелюючи загальний ефект від проведених реформ. Така практика постійних фрагментарних змін податкової системи, змушувала суб'єктів господарювання до безперервного моніторингу і внесення коригувань. Це призводило до виникнення додаткових витрат, а також перешкоджало реалізації довгострокових проектів.

Доцільно зазначити, що реформування податкової системи не може обмежуватися тільки частковими заходами, воно повинно охоплювати комплекс заходів в рамках розробленої концепції з урахуванням встановленого тимчасового лага, що має стати характерним і для економіки України. Наявність єдиної стратегії розвитку економіки країни і зокрема, стратегії податкової реформи, дасть можливість уникнути дивергенції поставлених цілей і результатів, сформувати оптимальну податкову систему, що сприятиме розвитку економіки.

2.2. Ключові проблеми податкової системи України та шляхи їх усунення

Однією з ключових проблем для України ще з часів незалежності залишається формування ефективної податкової системи. Це пов'язано з необхідністю приведення останньої у відповідність до вимог економіки яка постійно розвивається, а також з виникненням низки суперечностей між платниками податків і державою в питаннях вилучення податків. Неминучість цього процесу обумовлює перманентний характер змін в сфері оподаткування. Однак, вони повинні бути системними і носити комплементарний характер.

Із загостренням внутрішньоекономічної кризи в 2014-2016 роках податкова система зазнала перетворень, які торкнулися як фізичних, так і юридичних осіб. З початку 2016 року в дію вступила єдина ставка податку на доходи фізичних осіб в розмірі 18%, підвищені ставки для платників єдиного податку, скасовано додаткове імпортне мито, збільшені ставки податку на нерухомість, скасовані відрахування єдиного соціального

внеску працівника, а платниками єдиного соціального внеску за ставкою 22% залишилися тільки роботодавці, і ін.[89]

На сучасному етапі ринкових перетворень податкова система в Україні повинна бути більш ліберальною і спрямованою на створення умов для згладжування дисбалансів у рівнях доходів населення та стабільного економічного зростання. Для досягнення поставлених завдань потрібно усунення основних проблем, які нівелюють позитивні результати функціонування податкової системи. Серед ключових проблем доцільно відзначити: нестабільність податкового законодавства і його неузгодженість; нераціональна система податкових пільг; фіскальна спрямованість податкової системи; нерівномірний розподіл податкового навантаження; складність системи податкового адміністрування; низький рівень податкової культури.

Перша проблема була властива податковій системі України ще з часів її незалежності і залишається актуальною нині. Це підтверджується тим, що на протязі довгих років в Україні діяло безліч нормативно-правових актів, сотні законів і підзаконних актів, які ускладнювали податковий механізм, не виконуючи при цьому свого головного призначення - регулювання податкових відносин. Основним нормативно-правовим документом, який регулював податкові відносини в Україні, був Закон України «Про систему оподаткування», прийнятий 25 червня 1991 і чинний до 31 грудня 2010 року. Згодом виникла необхідність розробки і прийняття єдиного уніфікованого законодавчого документа, який би врегулював конфлікт інтересів держави, суб'єктів господарювання, населення і в результаті був прийнятий Податковий кодекс.[90]

Незважаючи на прийняття базового документа у сфері оподаткування, темпи і кількість змін податкового законодавства в Україні не знизилися. Крім того, один з основоположних принципів побудови податкової системи - принцип стабільності

---

[89] Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році № 909-VIII від 24.12.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran526#n526.

[90] Слатвінська М.О. Актуальні проблеми податкової політики України / Финансы и хозяйственная отчетность – состояние, тенденции, перспективы. – Хоз. Академия им. Д. А. Ценова, г. Свиштов, Республика Болгария. 2013 г. С. 179-185.

залишився декларативним. Відповідно до цього принципу будь-які законодавчі зміни в системі оподаткування повинні прийматися не пізніше ніж за півроку до того як вони вступлять в силу (для того, щоб платники податків, а також фіскальні органи встигли до них підготуватися)[91].

Разом з тим, за сім років функціонування Податкового кодексу в нього вносилися зміни більше 116 разів. Вони стосувалися: податку на прибуток, змінивши згодом механізм його розрахунку; податку на доходи з фізичних осіб щодо зміни його ставок і розширення бази оподаткування; податку на додану вартість і акцизів; особливостей спрощеної системи оподаткування та безпосередньо кількості їх груп, розмірів ставок і критеріїв переходу; перегляду кількості стягнутих в Україні податків, зборів; інших регуляторних дій в сфері оподаткування. Однак, більшість внесених змін вступали в силу раніше регламентованого Кодексом терміну, порушуючи встановлені тимчасові рамки і норми законодавства. Водночас, ряд внесених змін вимагав роз'яснень, які не завжди надавалися в стислі терміни, ускладнюючи податкове законодавство і створюючи умови для виникнення податкових правопорушень.

Отже, нестабільність і неузгодженість податкового законодавства залишається серйозною проблемою, як для платників податків, так і для контролюючих органів.

Досить витратною проблемою для економіки України залишається наявність нераціональної системи податкових пільг (табл. 2.2.1).

Нераціональне використання податкових пільг створює конкурентні переваги для окремих юридичних або фізичних осіб, галузей економіки, порушуючи при цьому принцип рівності і справедливості оподаткування, посилюючи податкове навантаження на сумлінних платників податків, а також стимулюючи розвиток тіньового сектора. Останній, за підсумками першого кварталу 2015 року, становив 47% від ВВП[92].

---

[91] Вахновская Н. А. Налоговый кодекс в контексте реформирования налоговой системы Украины / Н. А. Вахновская // Экономический форум 2011 . - № 1. - С.1 -7.

[92] Уровень теневой экономики в Украине вырос до 47% - Минэкономразвития [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rus.newsru.ua/finance/14aug2015/tenevai.html.

Таблиця 2.2.1

Кількість податкових пільг у розрізі податків та зборів за 2010-2016 рр.

Назва податку чи збору	2010 [93]	2011[94]	2012[95]	2013 [96]	2014 [97]	2015 [98]	2016[99]
Податок на прибуток підприємств	72	87	90	95	23	29	26
Податок з власників транспортних засобів / Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	3	1	1	1	1	0	0
Плата за землю	44	50	51	51	25	21	21
ПДВ	151	106	125	130	119	125	129
Акцизний збір/ Акцизний податок	27	37	40	46	39	40	41
Державне мито	24	8	8	10	10	10	12
Місцеві податки та збори	7	2	2	2	2	2	2
Плата за користування надрами	1	0	0	0	0	0	0
Пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	0	0	0	0	1	1	2
Всього	329	291	317	335	220	228	231

Крім того, всі податкові пільги, які надаються платникам

[93] Довідник пільг № 56, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

[94] Довідник пільг № 60, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр /Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

[95] Довідник пільг № 64, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2013 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

[96] Довідник пільг № 69, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2014 р. [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

[97] Довідник пільг № 73, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2015 р. [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html.

[98] Довідник N 77/2 інших податкових пільг станом на 01.01.2016. Подробиці: https://buhgalter.com.ua/dovidnik/dovidniki-podatkovih-pilg/dovidnik-podatkovih-pilg2/.

[99] Довідник пільг № 83/2, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 04.01.2017 р. [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/0sid057.html.

податків, поділяють на 2 групи. Перша група – пільги, які призводять до втрат бюджету, тоді як друга – пільги, що не призводять до втрат бюджету (табл. 2.2.2).

Якщо в загальній кількості наданих податкових пільг частка тих які призводять до втрат бюджету зменшується з 61,2 % у 2010 році до 30,7 % у 2016 році, то в абсолютній величині втрати бюджету від їх надання після прийняття Податкового кодексу не зменшилися.

У 2010 році вони становили 59,2 млрд. грн., 2012 році - 91,6 млрд. грн. і в 2014 році - 65,4 млрд. грн. [100]

Таблиця 2.2.2

Структура наданих пільг за ознакою групування у 2010-2016 рр.[101]

Група	Найменування групи	Питома вага в загальній сумі пільг (%)						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016 [102]
I	Пільги, що призводять до втрат бюджету	61,2	59,9	61,8	34,3	33,6	31,6	30,7
II	Пільги, що не призводять до втрат бюджету	38,8	40,1	38,2	65,7	66,4	68,4	61,5

Найбільшу частину в обсязі податкових пільг мають ПДВ, податок на прибуток і податок, втрати від яких у 2013 році склали 26,2 млрд. грн., 5,5 млрд. грн., 3,2 млрд. грн. відповідно. На шляху вирішення окресленої проблеми доцільно:

- переглянути перелік і кількість податкових пільг, з усуненням неефективних і найбільш витратних для бюджету;
- встановити граничні терміни дії податкових пільг в межах 3-5 років (як це прийнято в європейських країнах);
- підвищити фіскальну і соціальну ефективність податкових пільг і створити дієву систему контролю над їх цільовим використанням;

[100] Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/.

[101] Складено автором на базі даних Державної фіскальної служби.

[102] Довідник пільг № 83/1, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 04.01.2017 р. [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. — Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/0sid057.html.

- розробити систему відповідальності за нецільове використання податкових пільг керівниками підприємств і установ.

Для податкової системи України характерним є висока фіскальна спрямованість. Після прийняття Податкового кодексу очікуваного зниження рівня податкового тиску не відбулося. Якщо в 2010 році він становив 32,7 % то на початок 2015 року зріс на 14,3 процентних пункти.

Питома вага податкових надходжень в доходах зведеного бюджету України з прийняттям Податкового кодексу щорічно збільшувалася і якщо в 2010 році вона становила 74,5 %, то в 2014 році - 80,6 % і в 2015 році 77,9 %[103]. При цьому в структурі податкових надходжень непрямі податки мали більшу питому вагу, ніж прямі, що підтверджує мобілізацію ресурсів через оподаткування споживання. Така ситуація характерна для держав з низьким рівнем економічного розвитку, так як дає можливість збільшити доходи бюджету, але в цей же час лягає тягарем на малозабезпечені верстви населення.

За даними Державної служби статистики України тенденцію до зниження має індекс реальної заробітної плати, який у 2010 році становив 110,2 %, в 2014 році - 93,5 %, а в 2015 році 79,8 %. Крім того, за межею бідності, яка відповідно до стандартів Організації Об'єднаних Націй встановлена на рівні 5 доларів в день, проживає понад 80% населення України[104].

В рамках Стратегії «Україна-2020» головною метою заявлено впровадження європейських стандартів життя і вихід України на провідні позиції в світі, досягнення якої ставиться під сумнів з огляду на зниження рівня життя і можливостей населення до накопичення та інвестування. З огляду на сформовані соціально-економічні умови, для забезпечення стабільного розвитку економіки інвестиційно-інноваційного типу необхідно усунення проблеми надмірного фіскального тиску. З 2016 року було здійснено кроки щодо зниження податкового тиску на фонд оплати праці, але це може не дати повноцінного

---

[103] Звіт про виконання Державного бюджету України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513.

[104] За чертой бедности в Украине живет более 80% населения. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.unian.net/society/1067371-za-chertoy-bednosti-v-ukraine-jivet-bolee-80-naseleniya-deputat.html.

ефекту через низький середньостатистичний рівень доходів населення України.

Крім того, ще однією проблемою в сфері оподаткування є нерівномірний розподіл податкового навантаження. Існування альтернативних систем оподаткування, зокрема єдиного податку, що регламентовано Податковим кодексом, створює умови для нерівномірного розподілу податкового навантаження на її учасників. Це викликано обмеженнями, введеними Кодексом щодо сфер діяльності та ставок оподаткування. Зокрема, для фізичних осіб - підприємців передбачено фіксовані ставки, які встановлюються органами місцевого самоврядування. Розміри цих ставок залежать від виду здійснюваної підприємницької діяльності і можуть бути різними на території різних територіальних громад[105].

Не можна залишити без уваги і значний тіньовий сектор економіки, існування якого стає можливим завдяки використанню схем мінімізації та ухилення від сплати податків. Для держави така ситуація загрожує втратою значних обсягів фінансових ресурсів. В Україні щорічна втрата коштів від несплати податків та зборів близько 140 млрд. грн.[106] Це розглядається як наслідок неспроможності і малоефективного контролю з боку податкових органів за збором податків.

Складність системи податкового адміністрування залишається не менш важливою проблемою. Надмірно витратна, неефективна для держави і бізнесу система адміністрування податків, зборів не в змозі забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету з одночасним дотриманням консенсусу між державою та платниками податків. Наявність неузгодженості функцій між органами фінансового контролю призводить до їх дублювання. Вводячи додаткові заходи та обмеження для виявлення правопорушників, державні органи податкового контролю створюють складнощі для сумлінних платників податків. Показовою є ситуація з введенням Єдиного реєстру податкових накладних, який ускладнив підготовку податкової

[105] Слатвінська М.О. Актуальні проблеми податкової політики України / Финансы и хозяйственная отчетность – состояние, тенденции, перспективы. – Хоз. Академия им. Д. А. Ценова, г. Свиштов, Республика Болгария. 2013 г. С. 179-185.

[106] Украина ежегодно теряет от неуплаты налогов до 140 млрд.грн. [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://economics.unian.net/finance/902976-ukraina-ejegodno-teryaet-ot-neuplatyi-nalogov-do-140-mlrd-grn-mindohodov.html.

звітності для платників ПДВ, хоча був введений для боротьби з недобросовісними платниками податків.

Разом з тим, є і позитивні сторони в процесах адміністрування податків. Зокрема, з'явилася можливість подання податкової звітності в фіскальні органи в електронному вигляді з обов'язковим застосуванням електронного цифрового підпису підзвітних осіб, розпочато автоматичне відшкодування податку на додану вартість. Але з введенням електронного адміністрування виникли додаткові проблеми, пов'язані з його інформаційним забезпеченням і технічним обслуговуванням баз.

Одним з головних чинників, який дозволить спростити систему адміністрування податків і зменшити витрати часу платників податків на складання та подання податкової звітності є скорочення кількості, спрощення та уніфікація форм податкової звітності. Поряд з цим, необхідно розширити застосування електронних сервісів з метою зменшення можливостей ухилення від сплати податків і зборів, а також проявів корупції.

Складна система адміністрування наряду із сукупністю інших проблем в сфері оподаткування продукують ситуацію, при якій заходи держави щодо легалізації тіньового капіталу і залучення його в реальний сектор економіки виявляються неефективними, створюються умови для збільшення рівня тіньового капіталу і зниження конкурентоспроможності економіки.

Ще однією проблемою в сфері оподаткування є низький рівень податкової культури населення. Слід зазначити, що вона випливає з наведених вище проблем, наявність яких викликає недовіру у населення і суб'єктів господарювання, не створює умов для стимулювання платників до сумлінної сплати податкових платежів. Це призводить, до зростання тіньової економіки, податкових боргів і значних втрат бюджету. Про що свідчить зростання тенденції податкового боргу за період 2003-2017 років. з 14 млн. грн. до 82 млн. грн. відповідно (рис. 2.2.1.).

Для усунення виявлених проблем доцільно провести скорочення масштабів ухилення від сплати податків, з одночасним підвищенням податкової культури. Необхідно легалізувати тіньовий сектор економіки, усунути можливості для мінімізації податкових платежів, переглянути пільги, посилити відповідальність за ухилення від сплати податків і зменшити

корупцію в системі органів державної влади. Це дасть можливість підвищити надходження до бюджету. В той же час, система штрафів і санкцій, а також громадська думка в країні повинні бути сформовані таким чином, щоб несплата або невчасна сплата податків були менш вигідні платникові, ніж вчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

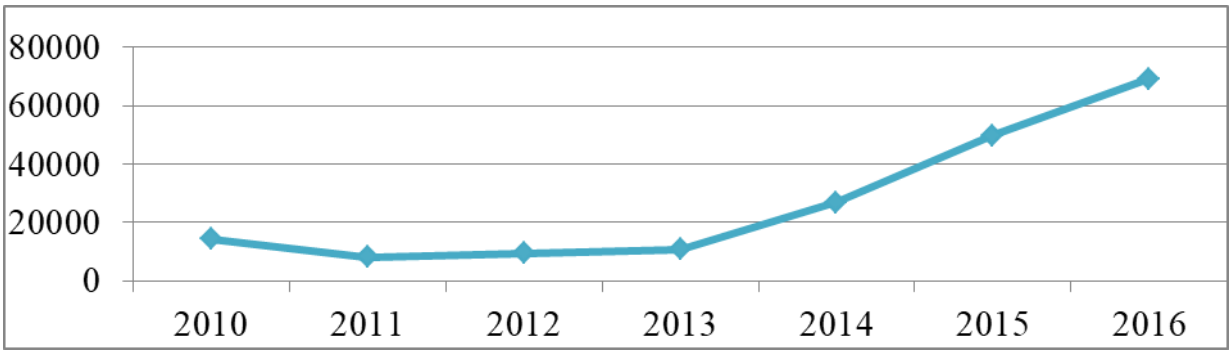


Рис. 2.2.1. Динаміка податкового боргу в Україні впродовж 2010-2016 рр., тис. грн.[107]

Слід встановити рівноправні відносини між податковими органами і платниками податків (зробивши акцент на консультативній, а не каральній функції фіскальної служби), скоротити витрати на адміністрування податків.

Забезпечення рівномірного розподілу податкового навантаження можливе за допомогою більш детальної диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб відповідно до отримуваних ними доходів, диференціації ставок податку на прибуток в залежності від виду діяльності підприємства, регресивного оподаткування галузей, які сприяють розвитку науково-технічних розробок. Доцільно ввести диференційоване оподаткування ПДВ на окремі групи товарів (наприклад, знижені ставки для товарів першої необхідності), що рівнозначно наданню податкових пільг певним галузям.

Одним з актуальних напрямків сьогоднішнього етапу перетворень стає зближення податкового законодавства України до законодавства країн Європейського Союзу.

[107] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta-sumy.gov.ua/.

2.3. Стратегічні імперативи податкової системи в контексті її реформування

Новий виток податкової реформи в Україні передбачено в рамках вектора розвитку, заявленого в Стратегії сталого розвитку України «Україна-2020»[108]. Разом з тим, даним документом позначено необхідність створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності і побудови прозорої податкової системи, але не окреслені конкретні заходи, які необхідно провести для досягнення позитивного результату.

З огляду на соціально-економічний стан країни, особливості податкової системи, представляється доцільним, з метою проведення ефективної податкової реформи і забезпечення стабільного розвитку економіки екологічно невиснажливим способом, визначити такі стратегічні імперативи: створити соціально справедливу податкову систему; стимулювати економічну діяльність; забезпечити збільшення доходів бюджету без підвищення фіскального тиску на суб'єктів господарювання.

1. Створення соціально справедливої податкової системи. Податки, виступаючи одним з основних інструментів реалізації соціально-економічної політики держави, повинні згладжувати нерівності, що виникають між різними верствами населення. Йдеться про виконання принципу соціальної справедливості та здійснення підтримки малозабезпечених верств населення. Відповідно, з яким, рівень податкового тиску повинен зростати в міру зростання доходів платника податків. Для економіки України, з притаманною їй нераціональністю податкового адміністрування і низькою ефективністю податкового контролю (в основному платників з високим рівнем доходу), характерним є недотримання принципу соціальної справедливості. Одним з пріоритетних напрямків податкової реформи в зв'язку з цим має стати створення реального середовища для поліпшення умов праці та підвищення рівня життя в країні. У зв'язку з чим, пропонується підвищити поріг для отримання податкової соціальної пільги та вдосконалити методику розрахунку прожиткового мінімуму, підвищити рівень мінімальної зарплати.

[108] Указ Президента Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" від 12.01.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015.

Слід також відмітити необхідність проведення більш поглибленої прогресивності ставок податку на доходи фізичних осіб з їх зниженням для соціально незахищених громадян та збільшенням для багатих.

Крім того, з метою підвищення добробуту населення з низьким доходом, є необхідність здійснити диференціацію ставок податку на додану вартість. Практика застосування диференційованих ставок податку на додану вартість характерна для держав - членів Європейського союзу. В Україні, для становлення соціальної справедливості і мінімізації негативного впливу непрямого податку на малозабезпечені верстви населення доцільно ввести знижені ставки податку на додану вартість для соціальних товарів (одну дві, не менше 5 %[109]). Разом з тим, слід встановити підвищені ставки з податку на додану вартість та акцизу на товари розкоші (дорогоцінні камені і метали; хутра; машини, яхти та ін.), виходячи з їх ринкової вартості, а також з податку на майно відмінне від земельної ділянки для власників житлової нерухомості зі значною площею (в залежності від її ринкової вартості). Слід привести алкогольні напої (процедуру їх оподаткування акцизним податком) у відповідність з європейською класифікацією і забезпечити ефективну боротьбу з контрабандою підакцизної продукції. Такі заходи крім дотримання соціальної справедливості дадуть можливість підвищити доходи бюджету, а також сприятимуть зближенню податкового законодавства України та Європейського союзу.

Вимагає модернізації система контролю над сплатою податків, повнотою і достовірністю декларування доходів громадянами. Високий рівень приховування доходів, ухилення від сплати податків створює передумови для використання непрямих методів по визначенню доходів громадян і для декларування витрат.

Орієнтири на підвищення рівня життя і добробуту населення, створення соціально справедливої податкової системи стануть основою для формування економіки стабільного розвитку.

---

[109] Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України Молдован Олексій Олександрович [Электроний ресурс]. – Режим доступу: http://sp.niss.gov.ua/content/articles/files/7-87462.pdf.

2. Стимулювання економічної діяльності. Виконуючи свою регулюючу функцію, податки і податкова система в цілому повинні створювати умови для перерозподілу податкового тиску (не провокуючи виникнення «податкового тягаря») і стимулювання виробництва, не допускаючи дисбалансів між оподаткуванням доходів і споживання. Разом з тим, кількість стягнутих податків і зборів, а також їх ставок, наданих пільг повинно відповідати принципу економічної обґрунтованості.

На шляху державотворення зі стабільно економікою, що розвивається слід сконцентрувати увагу на модернізації податкового інструментарію стимулювання господарської діяльності. З цією метою необхідно здійснювати підтримку малого, середнього та мікробізнесу, як основного локомотива розвитку економіки і створення робочих місць. За даними Державної служби статистики, в цьому секторі зайнято 6881,6 тис. осіб, що становить понад 70 % від загальної чисельності зайнятих у суб'єктів господарської діяльності в Україні.

Крім того, доцільно провести модернізацію виробничих фондів та створити умови для впровадження інноваційних технологій, а також енергоефективних заходів, які дадуть можливість знизити і раціоналізувати споживання електроенергії як виробниками так і населенням.

Одним з найважливіших факторів впливу на економічний розвиток України є обсяг залучених інвестицій. Враховуючи обмеженість фінансових ресурсів і їх постійну необхідність, розвиток ринку іноземних інвестицій є особливо важливим завданням у контексті трансформаційних змін економіки України, її структурної перебудови, інтеграції до Європейського Союзу. Європейський Союз є найбільшим іноземний інвестором України, що інвестує більше ніж США та Росія разом. Україна прагне стати територією європейських інвестицій, а створення сприятливого ринку іноземних інвестицій є одним з першочергових завдань. Однак, динаміка іноземних інвестицій в економіку України за останні п’ять років є спадаючою, що пов’язано з ескалацією конфлікту на сході країни та низкою проблем у фіскальній сфері (рис.2.3.1).

Розвиток інвестиційної діяльності дає можливість знизити соціальну напругу шляхом утворення нових робочих місць,

підвищити конкурентоспроможність української економіки, її міжнародний імідж та якість життя населення.

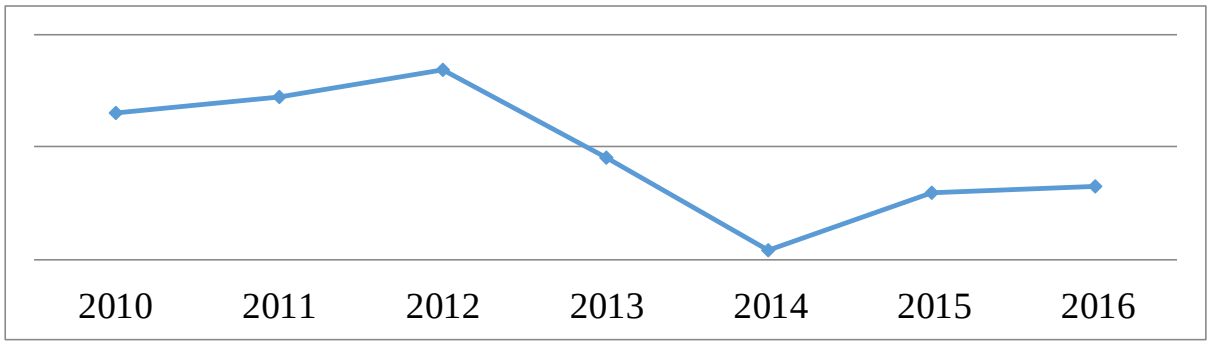


Рис 2.3.1. Динаміка прямих іноземних інвестицій в економіку України за період 2010-2016 роки, млн. дол. США

В останні роки в Україні вживаються заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату, але вони є недостатніми. За даними департаменту комунікацій Європейської Бізнес Асоціації індекс інвестиційної привабливості хоч і збільшувався в останні чотири роки, все ж залишився нижчим рівня 2010 року[110] (рис. 2.3.2).

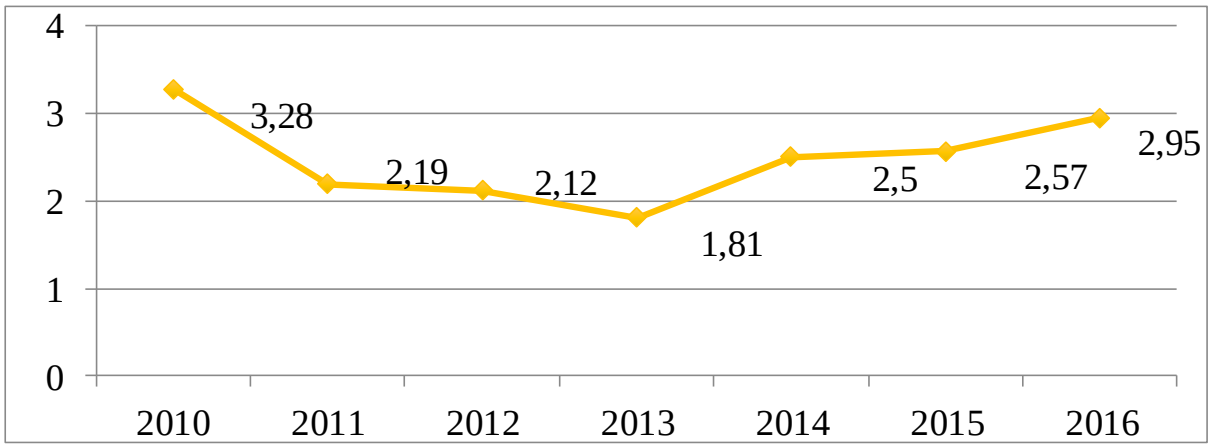


Рис. 2.3.2. Динаміка індексу інвестиційної привабливості України 2010-2016 роки[111]

За даними рейтингу інвестиційної привабливості країн світу International Business Compass за 2016 рік, Україна опустилася на

[110] Индекс инвестпривлекательности Украины стал самым высоким за 6 лет 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.com.ua/2017/07/03/28714893/.
[111] Индекс инвестпривлекательности Украины стал самым высоким за 6 лет 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.com.ua/2017/07/03/28714893/.

41 позицію порівняно з попереднім періодом і зайняла 130 місце (2015 рік – 89 місце).

Значних зрушень у реальному інвестиційному середовищі не відчувається. Тому виникає необхідність імплементувати в українську практику дієві інструменти податкового стимулювання які застосовуються в зарубіжних країнах, зокрема, інструментарій прискореної амортизації, а також задіяти важелі інвестиційного податкового кредиту та знижки. Це призводить до необхідності застосовувати названі інструменти для стимулювання капіталомістких інвестиційних проектів, довгострокових проектів (на термін не менше 10 років) і проектів в пріоритетних галузях економіки .

В останнє десятиліття в розвинених країнах світу акцентується увага на необхідності підтримки і стимулювання екосистем, з метою забезпечення відтворювальних процесів (лісових, водних, земних ресурсів і ін.), зниження рівня смертності та захворювань. Податкова система в Україні повинна мотивувати виробників і споживачів до раціонального використання природних ресурсів і підвищення екологічності виробництва та продукції.

3. Забезпечення збільшення доходів бюджету без підвищення фіскального тиску на суб'єктів господарювання. Податкова система покликана виконувати свою безпосередню «фіскальну» функцію, забезпечуючи потреби бюджетів всіх рівнів (з урахуванням контрольованих інфляційних процесів), охоплювати різноманітні об'єкти оподаткування (споживання, рухоме і нерухоме майно, дохід, прибуток, ввезення та вивезення товарів і ін.).

Збільшення доходів бюджету без підвищення податкового тиску можна досягти шляхом посилення боротьби з ухиленням від сплати податків і усуненням мінімізації оподаткування. В цьому напрямку у нашої держави є значний резерв, що знаходиться в тіні. За різними оцінками рівень тіньової економіки варіює в межах 40 % - 50 % від ВВП. Для виведення її з тіні необхідний ряд заходів, серед яких: необхідність зміни принципів і підходів до діяльності фіскальних органів; перехід до сервісної служби з надання якісних послуг і використання нових електронних інструментів для платників податків; посилення відповідальності за корупційні діяння; реформування фіскальної

служби із залученням бізнесу, громадськості та міжнародних партнерів; подолання бюрократії; формування відповідального ставлення платників до виконання їх податкових зобов'язань та сприяння поверненню довіри платників податків до держави.

Одним з важливих напрямків щодо забезпечення формування доходів бюджету є проблема перерозподілу повноважень і фінансових ресурсів між регіонами та центром. Збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів та забезпечення їх фінансової самостійності - основа соціально-економічного розвитку території. Серед основних шляхів щодо збільшення податкових доходів місцевих бюджетів та підвищення фінансової автономії місцевого самоврядування доцільно виокремити:

- збільшення частки податків і зборів, що формують власну податкову базу місцевих бюджетів за рахунок зарахування частини загальнодержавних податків і зборів;

- удосконалення механізму справляння податку на майно в розрізі податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю;

- необхідність взяття до уваги податкової специфіки кожного регіону при здійсненні реформування податкової системи на місцях;

- здійснення мотивації населення до підвищення податкової культури, шляхом проведення комплексу заходів по реалізації освітніх проектів;

- розробку стимулюючого механізму по легалізації доходів підприємців і зниження рівня тінізації економіки;

- підвищення рівня контрольно-аналітичної роботи фіскальних органів для формування інформаційної бази, необхідної для прийняття оперативних управлінських рішень;

- сприяння підвищенню ділової активності в регіонах з метою створення нових робочих місць і збільшення податкових надходжень.

Окреслені стратегічні пріоритети дадуть можливість створити соціально справедливу, економічно ефективну податкову систему, яка сприятиме стабільному розвитку економіки екологічно невиснажливим способом.

РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

3.1. Корпоративні фінанси України: прагматика справляння податку на прибуток підприємств

Загальновідомо, що метою діяльності корпоративного сектору економіки є отримання прибутку. Корпорації - юридичні особи, які створюються з метою виробництва товарів і послуг та їх продажу на ринку та які є джерелами прибутку чи іншої фінансової вигоди для свого власника[112]. Фінансова вигода полягає у збільшенні вартості активів корпорації, в результаті чого зростає й прибуток, який отримує власник.

Таблиця 3.1.1

Фінансові результати господарської діяльності підприємств України у період 2010-2016рр.[113]

Показник	**2010р.**	**2011р.**	**2012р.**	**2013р.**	**2014р.**	**2015р.**	**2016р.**
Власний капітал, млрд.грн.	1426,7	1586,3	1 904,9	1 950,4	1810,2	2288,7	в/д
Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн.	58,3	122,2	101,9	29,3	-523,6	-340,1	-22,9
Фінансовий результат до оподаткування підприємств, які отримали прибуток, млн.грн.	189,6	255,6	277,9	234,5	334,5	475,3	524, 2
Питома вага підприємств, що одержали прибуток, у % до загальної кількості, %	59,0	65,1	64,5	65,9	66,3	73,7	73,4
Чистий прибуток (збиток), млрд. грн.	13,9	67,8	35,1	-22,9	-590,1	-373,6	28,6

Аналізуючи показники діяльності підприємств України, відмітимо погіршення фінансового результату до оподаткування та чистого прибутку (збитку), збереження значної кількості

[112] Крисоватий А.І. Корпоративні фінанси в контексті викликів сучасної інноваційної економіки / А.І. Крисоватий, В.М. Федосов, Н.С. Рязанова // Фінанси України. – 2013. – №9 . – с.7-23.

[113] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

збиткових підприємств та відповідно розмірів збитків від їх господарської діяльності до 2014 року та покращення зазначених показників у 2015-2016 рр. (табл. 3.1.1).

У період 2012-2014 р. витрати підприємств починаючи з зростали більш інтенсивно порівняно з їх доходами, що в результаті призвело до їх збиткової діяльності у вказаний період. Зазначена тенденція змінилася на протилежну у 2015 році та зберіглася у 2016 році (рис. 3.2.1).

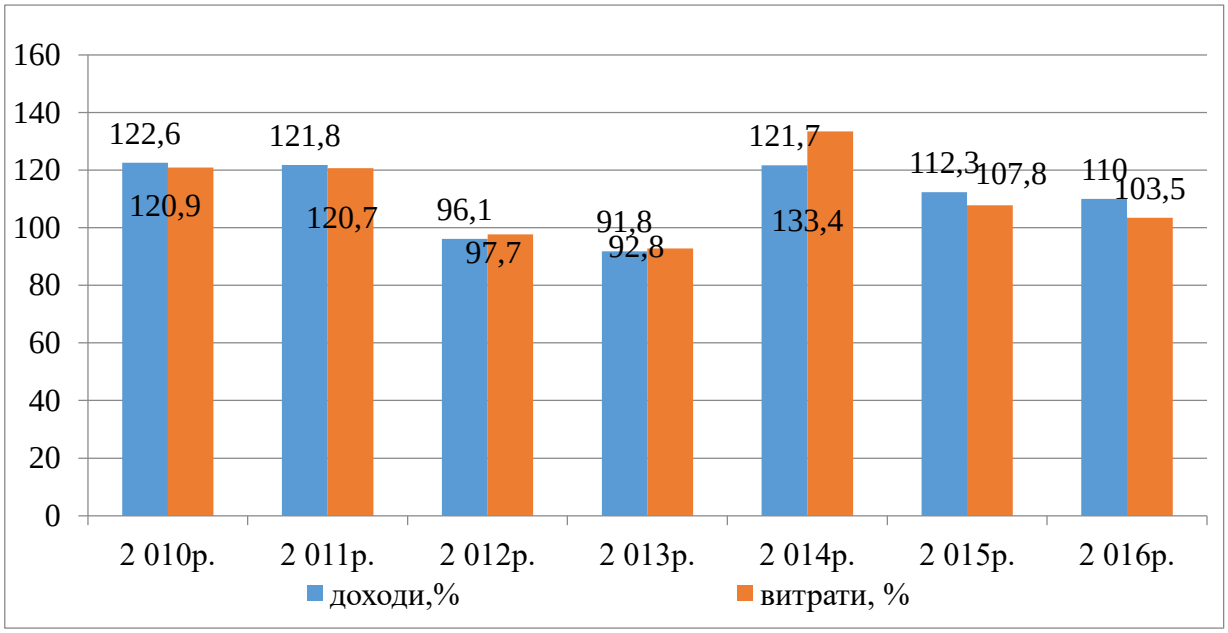


Рис. 3.2.1 Темпи росту доходів та витрат підприємств України у період 2010-2016 рр.[114]

В економіці корпоративним фінансам відводяться такі ролі як інвестування у різні види активів та формуванням необхідних фінансових ресурсів для такого інвестування[115]. Одним з головних джерел інвестиційних коштів підприємств є прибуток після оподаткування (чистий прибуток). Отже, збиткова діяльність національних підприємств є ознакою відсутності у них можливості до інвестиційної діяльності та розширення виробництва, що відзначається на обсягах капітальних інвестицій. В цьому аспекті, незадовільні фінансові показники результатів діяльності підприємств у 2012-2014 рр. та їх покращення у 2015-2016 рр. вплинули й на формування

[114] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

[115] Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов: Пер.с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Биз нес», 1997. – 1120 с.

відповідної динаміки капітальних інвестицій у зазначений період (рис. 3.1.2).

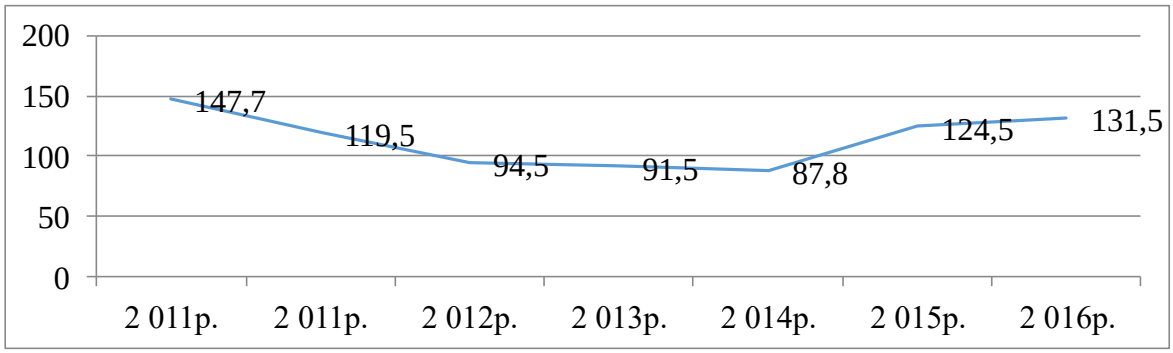


Рис. 3.1.2 Темпи росту капітальних інвестицій підприємств України у період 2011-2016 рр.,%[116]

Незважаючи на покращення результативності фінансово-господарської діяльності підприємств, зростання капітальних інвестицій за останні 2 роки, гострим питанням для підприємств України залишається необхідність оновлення застарілих основних засобів, рівень зносу яких становить 60 % (табл.3.1.2).

Таблиця 3.1.2.

Стан основних засобів підприємств України у період 2011-2015 рр. [117]

Показник	2011	2012	2013	2014	2015
Залишкова вартість, млн. грн.	1309947,4	16870527	1750945,8	2274922	3047839
Знос, млн. грн.	5645550,7	6822814,4	7837608,8	11477195	4593518
Рівень зносу, %	81,2	80,2	81,7	83,5	60,1

Незадовільний фінансовий стан національних підприємств 2012—2014 рр. погіршувалося відтоком їх капіталу. Наразі, ситуація почала змінюватися у 2015 р.: частка несплаченого та вилученого капіталу у власному капіталі зменшилася до 6,2 % з 8 % у попередньому 2014 р. (рис. 3.1.3).

[116] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

[117] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

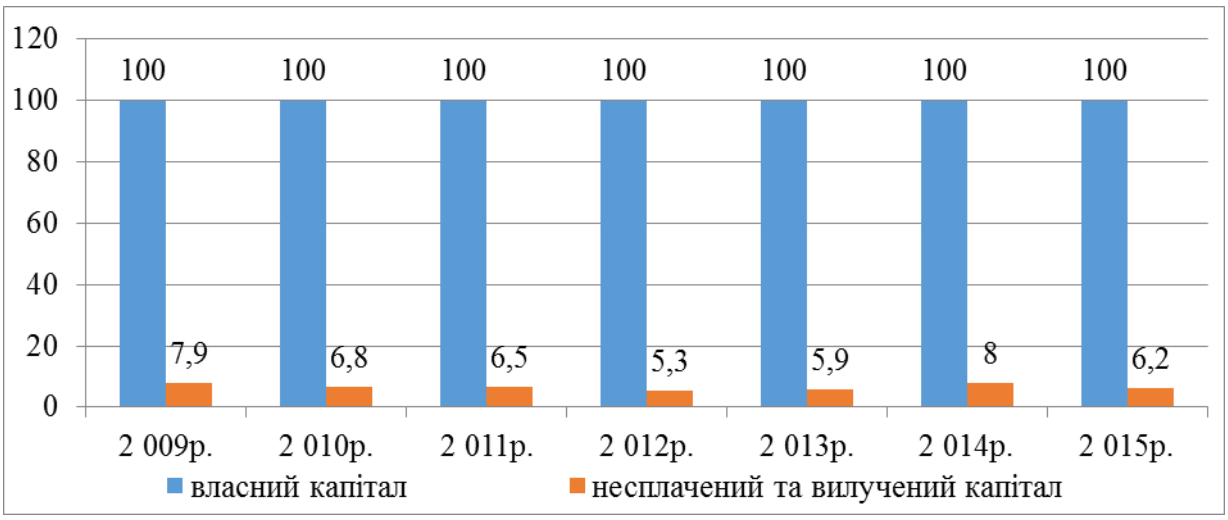


Рис. 3.1.3 Співвідношення власного, несплаченого та вилученого капіталу підприємств України у період 2009-2015 рр.,%[118]

Позитивна тенденція в фінансових результатах діяльності підприємств за останні 2 роки більшою мірою зумовлена інфляційними чинниками, ніж реальним економічним зростанням, про що свідчить стан розрахунків платників податків з бюджетом (табл.3.1.3).

Таблиця 3.1.3.

Показники стану податкового боргу у період 2013-2016 рр.[119]

Показник	2013	2014	2015	2016
Податковий борг, млн. грн.	9900	20972	47000	69625,5
Розстрочення грошових зобов'язань, млн. грн.	7100	6331	Данні відсутні	2020,8
Списано податкового боргу, млн. грн.	4500	3545	Данні відсутні	289,6

Як свідчать показники таблиці 3.1.3, у період 2013-2016 рр. на фоні зменшення розстрочення податкового боргу та зменшення списання податкового боргу загальна сума податкового боргу зросла на 85,8 %.

Серед інструментів впливу на фінансовий стан суб'єктів господарювання податок на прибуток підприємств займає вагоме місце. Цей податок впливає на обсяги виробництва та процеси

[118] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/.

[119] Складено за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/.

відтворення: розвиток підприємств ґрунтується на величині прибутку, який залишається у них після сплати податків та спрямовується у виробництво.

У національній практиці адміністрування податку на прибуток підприємств трансформації відбувалися з базою оподаткування, методикою її обчислення, ставками податку, переліком платників податку та податковими пільгами. Основною ідеєю цих змін є зменшення податкового навантаження на фоні збереженні фіскальної ефективності цього податку, спрощення порядку його адміністрування. Слід зазначити, що світовий досвід свідчить про застосування державами різних видів важелів зважаючи на ступень розвиненості економіки: економічно розвинені держави зменшують податкові ставки; держави з економікою перехідного типу запроваджують диференційовані ставки податку[120]. Україна обрала комбінований підхід.

З метою зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання за період дії Податкового кодексу України відбулося поетапне зменшення основної податкової ставки з податку на прибуток підприємств з 25 % у 2010 році до 18 % у 2014 р.

З 01.01.2015 року Податковим кодексом України визначено нові правила визначення об'єкту оподаткування з податку на прибуток підприємств: на підставі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності про доходи та витрати та дані про фінансові результати до оподаткування, що нівелює наявність різниці у визначенні об'єкту оподаткування за даними бухгалтерського та податкового обліку та зменшує можливості до маніпуляцій з визначенням об'єкту оподаткування при формуванні доходів та витрат платників податку.

Новелою в адмініструванні податку на прибуток підприємств стало запровадження з 2013 року механізму сплати авансових внесків з цього податку у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний податковий рік. Слід визнати, що введення норми щодо

[120] Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік підготовлено департаментом з питань бюджетної політики і затверджено постановою Колегії Рахункової палати. Рахункова палата України, 2015.- 67с.

авансових платежів по податку на прибуток підприємств можна розглядати як засіб нівелювання звуження бази оподаткування за цим податком у зв'язку із зменшенням обсягів ВВП[121]. Разом з тим, сплата податку на умовах авансових платежів призводять до кредитування підприємствами бюджету за рахунок оборотних коштів (табл. 3.1.4).

Таблиця 3.1.4

Дебіторська та кредиторська заборгованість підприємств України за розрахунками з бюджетом у період 2010-2013рр.[122]

№ з/п	Показник	2010	2011	2012	2013
1.	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, млн. грн.	78528,1	87528,8	96443,2	103603,4
2.	Темпи росту, %		111,5	110,2	107,4
3.	Кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, млн. грн.	48458,7	35836,7	30321,5	32415,0
4.	Темпи росту, %	-	74,0	84,6	106,7
5.	Різниця між дебіторською та кредиторською заборгованістю, млн. грн.	30069,4	51692,1	66121,7	71188,4
6.	Питома вага кредиторської заборгованості у дебіторській, %	61,7	40,9	31,4	31,3

Згідно Звіту Рахункової палати за 2016 рік сума переплат податків і зборів до Державного бюджету за 2016 рік становила 34,2 млрд. грн., що становить 6,8 % усіх податкових надходжень до Державного бюджету або 63 % надходжень податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України (рис. 3.1.4).

[121] Хомутенко В.П. Деякі аспекти трансфомрації податкового регулювання корпоративних фінансів України / В.П. Хомутенко, О.Г. Волкова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». – 2016. - №17.

[122] Офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

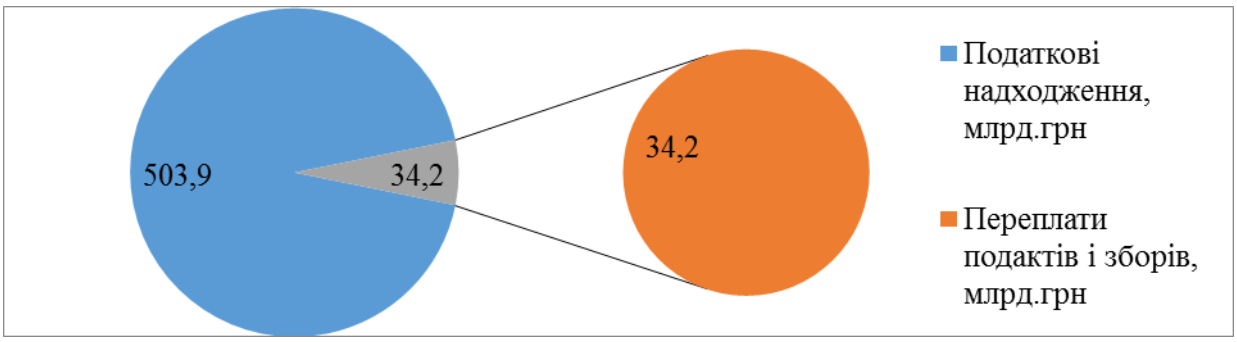


Рис. 3.1.4 Податкові надходження та переплати податків та зборів до Державного бюджету України у 2016 р. [123]

З 2016 року механізм авансування податкових платежів було дещо трансформовано: замість щомісячних авансових платежів сплачується авансовий платіж у розмірі 2/9 податку на прибуток підприємств, нарахований за 3 квартали 2016 роки за податковою звітністю. Враховуючи, що щоквартально звітують лише окремі категорії платників податку (підприємств з річним доходом більше 20 млн. грн., та ін.), обов'язок сплати авансового платежу, платників податку, для яких звітнім періодом є рік, відсутній. Для них фактично відновлено механізм розрахунку податку на прибуток, що ґрунтується на фактичних показниках прибутку. З 2017 році авансові внески з податку на прибуток підприємств взагалі не сплачуються.

З метою стимулювання інвестиційної активності в багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток, що спрямовується на інвестування, повністю або частково звільняється від оподаткування. В Україні довгий час діяло цільове звільнення від оподаткування окремих галузей економіки (судно- літако- будівництво). Однак, від'ємні показники капітальних інвестицій та рівень зношеності основних засобів свідчать, що підприємства не вкладали отримані від податкових пільг кошти в оновлення основних засобів, а спрямовували їх на поточні потреби. За висновками експертів Інституту стратегічних досліджень податкові пільги цільового спрямування: для окремих галузей економіки, для окремих видів діяльності, не було ефективним, навпаки, призвело до втрат державного бюджету. Такі пільги були спрямовані на зменшення рівня оподаткування

[123] Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік підготовлено департаментом з питань бюджетної політики і затверджено постановою Колегії Рахункової палати. Рахункова палата України, 2015. – 67с.

окремих галузей, з «ручним» режимом надання податкових стимулів[124] .

З 01.01.2015 р. було суттєво переглянуто перелік операцій, звільнених від оподаткування з податку на прибуток підприємств. Скасовано податкові пільги для окремих галузей економіки (легкої, суднобудівної промисловості, машинобудування для агропромислового комплексу, кінематографії), для окремих видів господарської діяльності (продаж дитячого харчування, видобування та використання газу, виробники біопалива та ін.).

З 2017 року відновлено пільгове оподаткування (тимчасово до 2025 року) для підприємств літакобудівельної сфери, які здійснюють розробку та/або виготовлення літальних апаратів та двигунів до них. Прибуток зазначених підприємств не є об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств, за умови, що вивільнені кошти мають бути спрямовані на дослідницько-конструкторські, науково-дослідні роботи, оновлення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва.

Крім того, надано тимчасову податкову пільгу (у період 2017-2021 рр.) у вигляді нульової податкової ставки платникам податку з річним доходом менше 3 млн. грн. та які виплачують заробітну плату у розмірі не менше 2 мінімальні заробітні плати.

Серед суттєвих змін в методиці обчислення податку на прибуток підприємств відзначимо правила формування витрат. До 01.01.2015 року при визначенні оподатковуваного прибутку, підприємство мало право включити до складу витрат витрати що пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих на суму, не більше 10 % сукупної балансової вартості усіх основних засобів. Частина вартості таких ремонтів/поліпшень у сумі, що перевищувала 10 відсотків відносилася на збільшення балансової вартості об'єкта основних засобів та підлягала амортизації (п. 146.11, 146.12 ПКУ).

З 01 січня 2015 року скасований 10 % ліміт «ремонтних витрат». Можливість віднесення «ремонтних» витрат до складу витрат чи збільшити на їх суму первісну вартість основних засобів, залежить від характеру ремонтних робіт: модернізація,

[124] Системна криза в Україні: передумови, ризики, шляхи подолання : аналіт. доп. / Я. А. Жаліло, К. А. Кононенко, В. М. Яблонський [та ін.]; за заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2014. – 132 с.

модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо збільшує первісну вартість основних засобів; проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо включаються до складу витрат.

Крім того, встановлено обмеження щодо можливості амортизації лише для основних засобів, які використовуються в господарській діяльності. Відповідно до п.138.3.2. Податкового кодексу України не підлягають амортизації витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення основні засоби, які не призначені для використання в господарській діяльності підприємства, тобто «невиробничі основні засоби».

Незважаючи на постійні зміни в адмініструванні податку на прибуток підприємств, показники ефективності податкового регулювання корпоративних фінансів в України залишаються незадовільними, про що свідчить зростання податкового боргу суб'єктів господарювання, суттєва питома вага збиткових підприємств.

Слід визнати, що податкова політика в сфері оподаткування доходів суб'єктів господарювання має суперечливий характер: зниження податкової ставки нівелюється введенням сплати податку авансовими платежами; розрахунок бази оподаткування за правилами бухгалтерського обліку поряд із встановленням податкових пільг в «ручному режимі» та відсутністю ефективного контролю за цільовим використанням податкових пільг.

Отже, для нашої держави потребуються нові підходи до оподаткування, пов'язані зі змінами в регулюванні інвестиційних ресурсів, потоків капіталів.

На нашу думку, більш прийнятним є застосування більш ефективної амортизаційної політики як інструменту стимулювання інвестиційних вкладень підприємств, у тому числі вдосконалення правил прискореної амортизації.

У розвинених країнах світу частка амортизаційних відрахувань в структурі інвестицій становила близько 70–80 %. В Україні частка амортизації в структурі інвестицій становить тільки 15–20 %.

Підприємствам України надано право розраховувати амортизаційні відрахування за методом прискореного зменшення

залишкової вартості. З 1 січня 2017 року запроваджено (за певних умов) прискорену амортизації для основних засобів 4 групи (машини та обладнання). Однак, зважаючи на стан основних засобів та коштів, які спрямовуються підприємствами на їх оновлення в умовах нестачі фінансових ресурсів, вбачається за доцільним підвищити норми податкової амортизації основних засобів, використовувати прискорену амортизації в окремих галузях економіки[125].

Задля забезпечення необхідного рівня податкових надходжень до бюджету країни, податкова політика держави має фіскальну спрямованість. Однак, саме незадовільне фінансове становище суб'єктів господарювання вимагає від держави проведення стимулюючої податкової політики, спрямованої на зниження податкового навантаження з податку на прибуток підприємств.

Поряд з стимулюванням корпоративних фінансів засобами податкової політики, суб'єкти господарювання мають усвідомлювати наявність відповідальності за отриманими податковими пільгами та невідворотність нарахування фінансових санкцій за їх нецільове використання. Отже, посилення ефективності податкового контролю за цільовим використанням податкових пільг має бути одним з першочергових завдань Державної фіскальної служби України[126].

Ефективність надання податкових пільг має визначатися за конкретно встановленими показники результативності використаних суб'єктами господарювання податкових пільг з податку на прибуток, зокрема реалізація останніми інвестиційних програм, оновлення основних засобів тощо. Розробка зазначених показників результативності використання податкових пільг з податку на прибуток підприємств мають бути об'єктом подальших наукових розробок.

---

[125] Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції:моногр. / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кощук .- Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236с.

[126] Хомутенко В.П. Деякі аспекти трансфомрації податкового регулювання корпоративних фінансів України / В.П. Хомутенко, О.Г. Волкова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». – 2016. - №17.

3.2. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні

У сучасних економічних умовах України досить гостро постає питання оптимізації державних фінансових ресурсів, у тому числі за рахунок удосконалення механізму формування дохідної бази бюджету. Як відомо, основним джерелом доходів бюджету виступають податкові надходження, серед яких одним з головних бюджетоутворюючих податків є податок на прибуток підприємств.

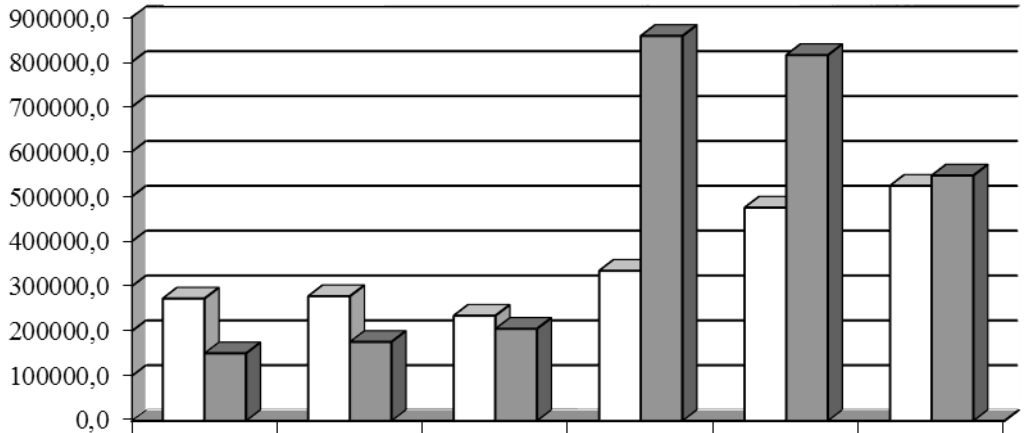
Складні політичні та економічні умови, нестабільність та складність вітчизняного законодавства, значний податковий тягар на бізнес обумовлюють необхідність проведення податкового реформування в Україні взагалі та механізму прибуткового оподаткування зокрема. Це питання в нинішніх умовах господарювання постає надзвичайно гостро, адже застосування ефективного механізму оподаткування прибутку підприємств перетворює податок на прибуток на дієвий інструмент збалансованого динамічного економічного зростання на засадах інноваційно-інвестиційного розвитку.

Одним з основних елементів механізму оподаткування прибутку підприємств є об'єкт оподаткування, законодавче уявлення про який за період незалежності України змінювалось декілька разів. Спочатку об'єктом був валовий дохід (1992 р., II-IV квартал 1993 р., 1994 р.), потім – виручка від реалізації (1995-1996 рр.), а I квартал 1993 р. та з 1997 р. по теперішній час – прибуток[127]. Зауважимо, що порядок визначення такого об'єкту оподаткування переглядався вдвічі частіше, зокрема, в останнє – у 2015 р., коли було здійснено спробу максимального наближення порядку визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, до бухгалтерського обліку. Водночас, через діючий механізм визначення податкової амортизації дані про величину прибутку у податковому та бухгалтерському обліку залишатимуться різними. Таким чином, з одного боку, впроваджені реформи прибуткового оподаткування спрямовані

[127] Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України [Електронний ресурс] / О. М. Молодецька, Л. А. Буркова, Т. В. Семеняка // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2016. – Вип. 2. – С. 710-714. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/126.pdf.

на підвищення ефективності дії механізму оподаткування прибутку, а з іншого – вони негативно впливають на платників податків, яким із року в рік доводиться пристосовуватися до нових правил. З метою вирішення цієї проблеми необхідно ввести мораторій на внесення змін у податкове законодавство принаймні на два роки.

Оскільки об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств сьогодні виступає прибуток із джерелом походження з України та за її межами проаналізуємо динаміку цього показника. Проведений аналіз за період з 2011 по 2016 рр. засвідчив збільшення обсягу прибутку українських підприємств приблизно у 2 рази, що не відіграло суттєвої ролі у порівнянні зі збільшенням збитку в 3 рази, а в порівнянні з 2015 р. – в 5 разів (рис. 3.2.1).



	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Прибуток, млн. грн.	272726,2	277938,5	234513,7	334517,3	475321,2	524157,0
Збиток, млн. грн.	150516,2	176053,8	205230,5	858104,3	815447,8	547032,0

Рис. 3.2.1. Динаміка обсягів прибутку та збитку підприємств України за 2011-2016 рр.[128]

Темпи росту збитку за досліджуваний період суттєво випереджали темпи росту прибутку підприємств, що негативно позначилось на надходженнях податку на прибуток до державного бюджету України, приріст яких був від'ємним у 2015 р. у порівнянні з 2014 р. – 12,9 %, а у порівнянні з 2011 р. – 36,5 %. До основних причин таких тенденцій можна віднести економічну й політичну нестабільність в країні, а також

[128] Складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

тимчасову окупацію Автономної республіки Крим та Донецької й Луганської областей.

Показниками, які характеризують економічний розвиток країни та можуть здійснювати суттєвий вплив на обсяги надходжень податку на прибуток до бюджету є розміри та кількість платників цього податку. Зазначимо, що у 2011-2013 рр. відбувалось поступове зростання, а вже у 2014-2015 рр. різке зменшення кількості платників податку на прибуток, що свідчить про погіршення у цей період ділової активності в країні (табл. 3.2.1). Натомість, у 2016 р. ситуація несуттєво покращилась: кількість платників податку на прибуток зросла на 9,5 тис. осіб, що може пояснюватися збільшенням кількості новостворених суб'єктів господарювання, а також переходом платників із спрощеної на загальну систему оподаткування.

Таблиця 3.2.1

Динаміка кількості платників податку на прибуток підприємств за 2011-2016 рр.[129]

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Кількість платників податків, тис. осіб	3849,9	3854,6	3908,4	3324,9	3249,7	3246,0
Кількість юридичних осіб, тис. осіб	1181,4	1205,8	1238,2	1200,9	1248,8	1318,4
Кількість платників податку на прибуток, тис. осіб (станом на 31.12)	496,2	506,4	523,3	456,0	274,3	283,8
- % у загальній кількості платників	12,9	13,1	13,4	13,7	8,4	8,7

При проведенні реформування механізму оподаткування прибутку підприємств необхідно враховувати ефективну ставку з цього податку, що відображає усереднений фактичний рівень податкового навантаження на прибуток підприємств, який мав місце у відповідному році. Ефективна ставка розраховується як співвідношення обсягу надходжень податку на прибуток до державного бюджету України до фінансового результату до оподаткування прибуткових підприємств, а співвідношення ефективної податкової ставки до нормативної представляє собою коефіцієнт продуктивності податку (табл. 3.2.2). У випадку коли

[129] Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 18.08.2017 р. № 10730/х/99-99-07-02-02-14; Лист від 16.08.2017 р. № 10477/ш/99-99-07-02-02-14).

ефективна ставка податку перевищує нормативну – суб'єкти господарювання фактично несуть більше податкове навантаження, ніж визначено Податковим кодексом.

Таблиця 3.2.2

Розрахунок ефективної ставки та коефіцієнта продуктивності податку на прибуток у 2011-2016 рр.[130]

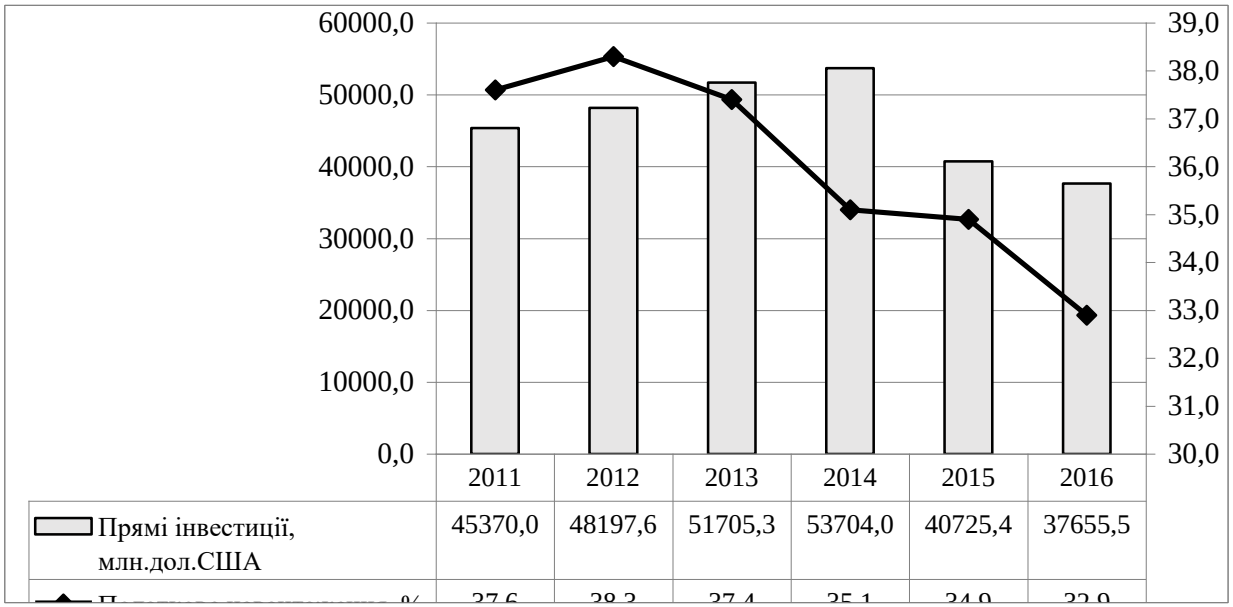
Рік	Обсяг надходжень податку на прибуток до Державного бюджету України, млн. грн.	Фінансовий результат до оподаткування підприємств, що отримали прибуток, млн. грн.	Нормативна ставка податку на прибуток підприємств, %	Ефективна ставка податку на прибуток підприємств, %	Коефіцієнт продуктивності податку на прибуток
2011	54 739,44	272 726,20	23	20,07	0,87
2012	55 349,75	277 938,50	21	19,91	0,95
2013	54 318,42	234 513,70	19	23,16	1,22
2014	39 941,95	334 517,30	18	11,94	0,66
2015	34 776,33	475 201,80	18	7,32	0,41
2016	54 344,13	547 032,00	18	9,93	0,55

З таблиці видно, що за період з 2011 по 2015 рр. ефективна ставка податку на прибуток та коефіцієнт продуктивності податку на прибуток мають тенденцію до зниження. Проте, зниження ефективної ставки податку на прибуток у 2014-2015 рр. не є показником зниження рівня фактичного податкового навантаження, оскільки загострилася криза в Україні та зросла кількість збиткових підприємств. Обсяг податку на прибуток, що надходив до бюджету у 2014-2015 рр., різко зменшився, а фінансовий результат до оподаткування прибуткових підприємств збільшився лише за рахунок інфляції, тобто був проіндексований, а не реальний. Тому, показники ефективної ставки податку на прибуток та коефіцієнта продуктивності у 2014-2015 рр. не демонструють реальну ситуацію в країні.

За рахунок використання податкових інструментів держава має можливість впливати на інвестиційну активність підприємств. Саме тому в умовах зношеності основних фондів, наявності застарілих технології виробництва, аварійності

[130] Складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/index; Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

будівель та споруд актуалізується необхідність використання значного регулюючого потенціалу податку на прибуток, який сприятиме збільшенню капітальних інвестицій. Як свідчать офіційні дані, зі зростанням обсягу капітальних інвестицій зменшується ступінь зносу основних засобів. Так, раніше було зазначено, що ступінь зносу основних засобів по Україні за період з 2011 по 2015 рр. був найбільшим у 2014 р. – 83,5 %, при найменшому обсязі капітальних інвестицій – 219419,9 млн. грн., а найменшим у 2015 р. – 60,1 %, при величині капітальних інвестицій 273116,4 млн. грн.[131] Таким чином, вирішити проблему модернізації матеріально-технічної бази національного господарства можливо за рахунок збільшення обсягу капітальних інвестицій, у т. ч. й іноземних, суттєвий вплив на які має рівень податкового навантаження.



	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Прямі інвестиції, млн.дол.США	45370,0	48197,6	51705,3	53704,0	40725,4	37655,5

Рис. 3.2.2. Динаміка обсягу прямих іноземних інвестицій в Україну та рівня загального податкового навантаження на підприємства у 2011-2016 рр.[132]

Зауважимо, що між рівнем податкового навантаження та обсягом прямих іноземних інвестицій в Україну існує прямий зв'язок, який в Україні інколи порушується, що обумовлено, на

[131] Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[132] Складено автором за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/.

нашу думку, об'єктивною затримкою реакції на податкові зміни у інвесторів (рис. 3.2.2). Водночас, вважаємо, що зменшення рівня загального податкового навантаження на підприємства дозволить збільшити частку прямих іноземних інвестицій, яка у 2015 р. склала лише 3 % усіх капітальних інвестицій, тоді як власні кошти підприємств становили 67,5 %[133].

Позитивний вплив на обсяги капітальних інвестицій, зокрема, та на розвиток підприємницької діяльності взагалі мають такі податкові інструменти як пільги. Водночас, податкові пільги негативно позначаються на обсягах надходжень податку на прибуток до бюджету.

За період з 2012 по 2016 рр. в Україні спостерігається тенденція до скорочення кількості пільговиків та, в результаті, – суми отриманих пільг. Так, у 2015 р. у порівнянні з 2014 р. кількість пільговиків зменшилась на 42135 одиниць, однак сума отриманих пільг зросла на 5571,74 млн.грн., що свідчить про адресність податкових пільг з податку на прибуток. Водночас, вже у 2016 р. відбулось встановлення нових податкових пільг з податку на прибуток, що призвело до зростання кількості інших податкових пільг з податку на прибуток підприємств на 162,31 % та зростання загальної суми таких пільг до 173,70 % (табл. 3.2.3).

Таблиця 3.2.3

Обсяги пільг з податку на прибуток підприємств за 2012-2016 рр.[134]

Роки	Кількість пільговиків		Сума отриманих пільг, млн. грн.	
	Пільги, що є втратами доходів бюджету	Інші податкові пільги	Пільги, що є втратами доходів бюджету	Інші податкові пільги
2012	61038		25868,41	
2013	2748	50357	5533,23	13189,96
2014	1991	41668	4623,00	17512,29
2015	391	1133	236,99	27470,04
2016	326	2972	274,73	75186,40

Пільги з податку на прибуток класифікують як ті, що призводять до втрат бюджету та інші податкові пільги. До першої

[133] Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[134] Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 23.08.2017 р. № 10977/х/99-99-07-02-02-14).

групи відносять пільги, які мають безпосередній зв'язок з особливістю формування доходів та витрат платника, а також прибутку нерезидентів з урахуванням положень міжнародних договорів України[135]. Під іншими податковими пільгами розуміються суми звільнень від оподаткування прибутку, у т.ч. звільнення від оподаткування доходу неприбуткових установ та організацій. Якщо розглядати частку пільг з податку на прибуток у надходженнях даного податку до державного бюджету України, то можемо бачимо, що частка втрат доходів бюджету за період 2011-2016 рр. значно зменшилась – з 28,07 % до 0,68 %, що є позитивною характеристикою з фіскальної точки зору тенденцією[136]. Водночас, у 2015 р. відбулось суттєве збільшення суми інших пільг з податку на прибуток за рахунок впровадження нових пільг, зокрема було звільнено від оподаткування кошти спільного інвестування, витрати на недержавне пенсійне забезпечення, певні, визначені нормативно-правовими актами, результати від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів та ін.[137]

У сучасних економічних умовах в Україні доцільно було б реформувати систему пільгового оподаткування, зокрема, у напрямку надання податкових пільг з податку на прибуток тим підприємствам, які провадять свою діяльність у галузях, що належать до пріоритетних, встановивши при цьому чіткі критерії надання пільг, за якими вивільнені кошти будуть спрямовуватися на інвестування, модернізацію, а не виводитися за кордон.

На відміну від України, в країнах Європейського Союзу пільги[138] з податку на прибуток спрямовані на розвиток підприємництва шляхом стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності (табл. 3.2.4). Інвестиційні пільги, що застосовуються в усіх країнах Європейського Союзу схожі – це

---

[135] Хомутенко А. В. Податкові правовідносини з нерезидентами: актуальні аспекти / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. - № 2/1. – С. 21-24.

[136] Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 18.08.2017 р. № 10730/х/99-99-07-02-02-14; Лист від 16.08.2017 р. № 10477/ш/99-99-07-02-02-14).

[137] Довідник пільг № 73/2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/313.

[138] Хомутенко А. В. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики / А. В. Хомутенко, Бзова Ю. І. // Науковий вісник ОНЕУ. – № 7 (239), 2016. – С. 15-21.

неоподатковувані резерви інвестиційного призначення, прискорена амортизація, інвестиційна податкова знижка, інвестиційний податковий кредит та податкові канікули[139]. Такі пільги сприяють збільшенню прибутку підприємств після сплати податку, тобто збільшенню чистого прибутку. Відмінності між вказаними пільгами полягають не тільки у часі розподілу економії податків для підприємства, яке їх використовує, а й у механізмі їх впливу на потенціал такого суб'єкта господарювання.

Таблиця 3.2.4

Пільги з податку на прибуток підприємств, що застосовуються в країнах Європейського Союзу та в Україні[140]

Пільга / Країна	Неоподатковувані резерви	Прискорена амортизація	Інвестиційна податкова знижка	Інвестиційний податковий кредит	Податкові канікули
Австрія	+	+	-	-	-
Бельгія	+	+	+	-	-
Великобританія	+	+	+	-	-
Греція	+	+	-	-	-
Данія	+	+	+	-	-
Ірландія	+	+	-	+	-
Італія	+	+	+	-	+
Іспанія	+	+	+	+	-
Люксембург	+	+	-	+	-
Нідерланди	+	+	+	-	-
Німеччина	+	+	-	-	-
Португалія	+	+	+	+	+
Україна	-	+	-	-	+
Фінляндія	+	+	-	-	-
Франція	+	+	-	+	+
Швеція	+	+	-	-	-

Обрання того чи іншого виду пільги залежить від завдань податкової політики. Наприклад, підвищенню ефективності інноваційної діяльності сприяють податкові канікули, які передбачають звільнення від оподаткування на певний час

[139] Жидяк О. Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2092.

[140] Складено автором за даними: Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн: [Навч. посіб. для студ. вузів] / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К. , 2004. – 205 с.

суб'єкта господарювання (як правило до п'яти років або на термін відшкодування підприємством витрат на капітальні інвестиції). Саме на необхідності застосування такого інструменту в Україні й наголошують урядові реформатори. Більш того, Україна вже має досвід застосування податкових канікул. Так, Податковим кодексом передбачалось, що до підприємств, утвореним після 1.04.2011 р., та тим, які відповідатимуть певним, нормативно-визначеним критеріям, застосовувалась 0 % ставка з податку на прибуток до 1.01.2016 р.[141] Аналогічну норму застосовуватимуть і до підприємств, зареєстрованим після 1.01.2017 р. Таким чином, стимулюючи утворення нових підприємств держава впливає на покращення ділової активності в країні, збільшення зайнятості населення та на зростання обсягу податкових надходжень в результаті цього. Водночас, цей інструмент не використовується в Україні з метою покращення інноваційно-інвестиційної діяльності вже існуючих підприємств.

З прийняттям Податкового кодексу в Україні дозволено використовувати метод прискореної амортизації, яка передбачає списання у перші роки експлуатації об'єкта амортизації більшої частини його вартості, при цьому, як наслідок – зменшується база оподаткування у більшій мірі, ніж при використанні звичайних методів амортизації[142]. Так, з 2011 р. українські підприємства мають можливість пришвидшеного списання транспортних засобів, машин та обладнання. Такі заходи, на нашу думку, сприятимуть оновленню виробничих потужностей підприємств, що дозволить підвищити рівень їх конкурентоспроможності.

Таким чином, дослідження показало, що в Україні не повною мірою використовують інструментарій податкового регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності зокрема та підприємницької взагалі. До недоліків механізму оподаткування прибутку підприємств можна віднести: 1) складність розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток, що проявляється у неповному зближенні бухгалтерського та податкового обліків,

---

[141] Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 18.08.2017 р. № 10730/х/99-99-07-02-02-14; Лист від 16.08.2017 р. № 10477/ш/99-99-07-02-02-14).

[142] Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

наявності механізму визначення податкової амортизації тощо; 2) низька ефективність ставки податку на прибуток, яка є тягарем для суб'єктів господарювання і майже не сприяє підвищенню економічного потенціалу підприємств, а змушує їх відходити у «тінь»; 3) нераціональна побудова системи податкових пільг, яка практично не стимулює інноваційно-інвестиційну діяльність та ін. З метою усунення зазначених системних недоліків механізму оподаткування прибутку підприємств України необхідно вжити заходи, які б сприяли зниженню податкового тягаря на підприємства, збільшенню потоку іноземних інвестицій у економіку, модернізації матеріально-технічної бази виробництва, підвищенню конкурентоспроможності українських підприємств[143], що дозволить вивести економіку на якісно новий рівень.

3.3. Фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств в Україні

Будь-яке сучасне політичне утворення незалежно від форми державного устрою не може обійтися без власних фінансових ресурсів, які дають змогу здійснювати покладені на нього функції: економічні, соціальні, захисні, політичні тощо. Забезпечення прав і свобод громадян, фінансування державних програм, утримання армії та багато інших завдань реалізується державою в особі органів державної влади за рахунок перерозподілених суспільних фінансових ресурсів, які акумулюються в централізованих фондах грошових коштів. Як свідчить світовий досвід та вітчизняна практика основним методом такого перерозподілу являється податковий метод, за рахунок якого формується близько 70-80 % доходів державного бюджету. Тож від ефективності дії податкового механізму залежить рівень фіскальної достатності та, в кінцевому підсумку, – ступінь задоволення суспільних інтересів. Саме тому, необхідно проаналізувати фіскальну ефективність

[143] Хомутенко А. В. Стратегічні орієнтири трансформації податкової політики України на шляху до євроінтеграції / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Науковий вісник ОНЕУ. - № 3 (211), 2014 - С. 133-145.

бюджетоутворюючих податків в Україні, зокрема податку на прибуток підприємств.

Існує декілька підходів до визначення фіскальної ефективності податку. За одним, під фіскальною ефективністю розуміють спроможність податку забезпечувати наповнення бюджетів різних рівнів[144], за іншим – фіскальна ефективність податків асоціюється з питомою вагою таких податків у макропоказниках: ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях тощо[145]. Саме це й візьмемо за основу з метою визначення рівня фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств України.

Оскільки податок на прибуток має значний регулюючий та фіскальний потенціал дослідимо як змінювалась частка надходжень податку на прибуток підприємств у ВВП, доходах та податкових надходженнях державного бюджету України (рис. 3.3.1).

Як свідчать дані рис. 3.3.1 частка податку на прибуток підприємств у всіх зазначених показниках до 2016 р. мав тренд до зменшення, що обумовлено: зростанням обсягів надходжень до державного бюджету України податків на споживання, скороченням ставки податку на прибуток (з 23 % – у 2011 р. до 18 % – у 2014 р.)[146], зменшенням розмірів об'єкта оподаткування податком на прибуток за рахунок погіршення економічної кон'юнктури, окупації АРК і частини території Донецької та Луганської областей. Крім того, негативним фактором впливу, за оцінками консалтингової компанії Boston Consulting Group, є те, що українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд. дол., майже 20 % прибутку приховується від сплати

---

[144] Малініна Н. М. Система показників оцінювання ефективності оподаткування у сільському господарстві [Текст] / Н. М. Малініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 8. – С. 169-172 [Електроннийи ресурс]. – Режим доступу: http://ir.lib.vntu.edu.ua/handle/123456789/7811.

[145] Таптунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. – Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf.

[146] Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

податків, а формалізовані обсяги податкових пільг перевищують 50 млрд. грн.[147]



Рис. 3.3.1. Частка надходжень податку на прибуток підприємств у ВВП, доходах та податкових надходженнях державного бюджету України, %[148]

Збільшення надходжень податку на прибуток до державного бюджету України може бути обумовлене, на нашу думку, встановленим у 2016 р. новим порядком сплати цього податку. Так, відповідно до змін, внесених до ПКУ, платники податку на прибуток зобов'язані до 31.12.2016 р. сплатити авансовий внесок з цього податку у розмірі 2/9 податку на прибуток, нарахованого у податковій звітності за три квартали 2016 р. Відмітимо, що до цього податок на прибуток сплачувався щомісячно у вигляді авансових внесків, визначених за даними попереднього року[149].

Зауважимо, що при суттєвому зменшенні обсягу надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України у 2015 р., податкові надходження в цілому

---

[147] Гайдуцький П. Податкова реформа – виклик для України / П. Гайдуцький // Дзеркало тижня. – 17.01.2014. – №1 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/macrolevel/podatkova-reforma-viklik-dlya-ukrayini-_.html.

[148] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

[149] Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17, п. 38 підрозд. 4 розд. XX «Перехідні положення».

зросли, їх частка у ВВП склала 20,68 % порівняно з 17,88 % у 2014 р. Це пов'язано, зокрема, зі зростанням обсягів надходжень акцизного податку, який і витіснив податок на прибуток підприємств (табл. 3.3.1). Збільшення обсягів надходжень до бюджету акцизного податку, в першу чергу, зумовлене зростанням ставок та розширенням об'єкта оподаткування цим податком.

Таблиця 3.3.1

Питома вага основних податків та зборів у структурі податкових надходжень до Державного бюджету України, %[150]

Податок	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ПДВ	49,73	50,53	48,81	49,62	43,59	46,74
Податок на прибуток	20,92	20,15	20,67	14,26	8,49	10,79
ПДФО	2,35	2,56	2,88	4,51	11,01	11,87
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів, рентна плата	0,73	0,83	5,27	6,79	9,72	8,75
Акцизний податок	12,62	13,54	13,44	16,04	15,41	17,89
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	4,50	4,80	5,08	4,50	9,84	4,04
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	8,08	6,43	2,17	2,14	1,77	0,05
Інші податки та збори	1,06	1,16	1,68	2,14	0,16	-0,13

Слід зазначити, що органи державної влади не очікували такого стрімкого зменшення надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України, про що свідчать планові показники надходжень цього податку. Так, за період з 2011 по 2016 рр. план було перевиконано на 15,09 % та 11,91 % – у 2011 р. та у 2016 р. відповідно. У 2011 р. таке перевиконання могло бути обумовлене підвищенням рівня ділової активності в країні, зокрема внаслідок позитивних нормативно-правових змін у механізмі оподаткування прибутку підприємств, а у 2016 р., як вже відмічалось, – змінами у системі адміністрування цього податку. Відмітимо, що найбільш оптимістичний прогноз щодо обсягу надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України був зроблений у 2013 та 2015 рр., у яких відсоток виконання плану складав 93,77 та 94,21

[150] Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

відповідно[151]. Такі показники обумовлюють необхідність застосування у вітчизняному бюджетному процесі більш достовірних прогнозних розрахунків. Крім того, під час бюджетного планування повинні бути враховані реальні індикатори рівня розвитку податкової системи та стану економіки. Одним із таких індикаторів є коефіцієнт еластичності податків, який показує як змінюється обсяг надходжень податку до державного бюджету України залежно від зміни обсягу ВВП[152]. Результати розрахунку коефіцієнта еластичності податку на прибуток підприємств продемонстрували, що цей податок є нееластичним (рис. 3.3.2). Це свідчить про неефективність діючого механізму оподаткування прибутку підприємств України. Водночас, у 2016 р. відбулись зміни, які справили позитивний вплив на коефіцієнт елестичності податку на прибуток.

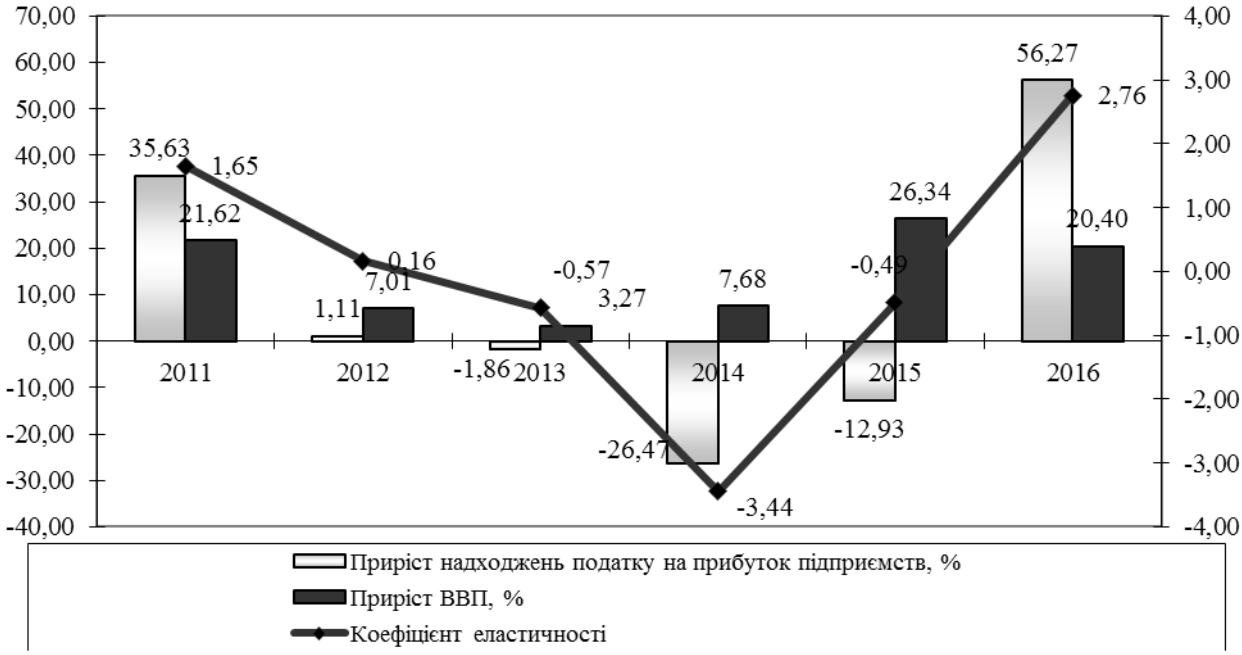


Рис. 3.3.2. Динаміка коефіцієнта еластичності податку на прибуток підприємств за 2011-2016 рр.[153]

[151] Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

[152] Касперович Ю.В. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkova_ref-21822.pdf.

[153] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/.

Фактором, який негативно впливав на обсяги надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету України була політична та економічна нестабільність, погіршення економічної кон'юнктури, що призвело до стрімкого зростання збитку підприємств України у 2014 р. більш ніж у 4 рази порівняно з 2013 р.: з 198,53 млрд. грн. до 798 млрд. грн. (рис. 3.2.1). При цьому, прибуток вітчизняних підприємств за аналогічний період збільшився лише на 11 %: з 209,86 млрд. грн. до 233,62 млрд. грн. Зауважимо, що за офіційними даними, у 2015 р. ситуація дещо покращилась: прибуток підприємств зріс до 387,65 млрд. грн., а збиток скоротився до 736,12 млрд. грн.[154], що, на нашу думку, більшою мірою зумовлене девальвацією гривні (52,2 %[155]) та інфляцією (43,3 %[156]). Аналогічний інфляційний вплив на зростання прибутку підприємств спостерігався і у 2016 р., Так, у 2016 р. порівняно з 2015 р. прибуток підприємств збільшився лише на 10,27 %, в той час як інфляція склала 12,4 %[157]. Таким чином, дослідження показало, що за період 2011-2016 рр. суттєво зменшився об'єкт оподаткування податком на прибуток.

Таблиця 3.3.2

Фактичні та прогнозні надходження податку на прибуток підприємств за окремими регіонами України, млн. грн.[158]

Рік / Регіон	2011	2012	2013	2014		2015	
	факт	факт	факт	факт	прогноз	факт	прогноз
Автономна Республіка Крим	8450,13	1042,38	506,16	150,31	458,99	0	289,57
Донецька область	6702,08	6360,11	1737,62	1191,11	4937,35	378,12	2455,12
Луганська область	1140,19	2242,62	384,24	243,9	499,74	68,42	121,76
Разом	16292,40	9645,11	2628,02	1585,32	5896,08	446,54	2866,45
Різниця між прогнозом та надходженнями				4310,75		2419,90	

[154] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[155] Там само.
[156] Там само.
[157] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[158] Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 23.08.2017 р. № 10977/х/99-99-07-02-02-14).

Як зазначалось раніше, ще однією з причин зменшення надходжень з податку на прибуток підприємств за період з 2011 по 2016 рр. є тимчасова окупація територій АРК, Донецької й Луганської областей.

Таблиця 3.3.3

Обсяги надходжень податку на прибуток підприємств до Державного бюджету у розрізі регіонів України за 2011-2015 рр., млн. грн.[159]

Рік / Назва регіону	2011	2012	2013	2014	2015
Автономна Республіка Крим	845,01	1042,38	506,16	150,31	0,00
Вінницька область	491,52	403,42	430,83	351,36	309,63
Волинська область	319,70	280,71	261,71	224,73	291,10
Дніпропетровська область	13806,82	8022,22	1434,27	1120,04	1223,80
Донецька область	6702,08	6360,11	1737,62	1191,11	378,12
Житомирська область	375,86	417,33	381,63	245,83	258,09
Закарпатська область	239,34	259,38	202,31	168,44	185,53
Запорізька область	1901,45	1884,58	493,65	456,01	478,45
Івано-Франківська область	324,28	393,93	492,94	178,85	182,22
Київська область	1561,37	2017,35	1688,22	1194,00	891,60
Кіровоградська область	219,26	242,06	198,43	205,53	150,56
Луганська область	1140,19	2242,62	384,24	243,90	68,42
Львівська область	1357,55	1557,14	821,16	581,44	596,96
Миколаївська область	958,07	1254,93	238,25	191,05	272,74
Одеська область	1954,91	1884,70	864,57	651,60	545,12
Полтавська область	2917,61	2797,86	2392,74	1212,10	597,11
Рівненська область	405,02	397,86	209,89	178,72	174,98
Сумська область	688,11	668,11	618,64	427,57	393,14
Тернопільська область	180,85	281,09	472,73	464,52	339,21
Харківська область	2300,38	2510,57	973,70	889,67	784,47
Херсонська область	210,18	203,82	196,31	152,20	121,58
Хмельницька область	293,76	405,87	260,55	314,25	276,13
Черкаська область	344,48	437,45	449,27	358,27	340,45
Чернівецька область	139,02	156,51	160,09	120,95	89,03
Чернігівська область	361,95	345,94	300,66	202,19	232,70
м. Київ	14468,51	18592,93	6552,22	5355,42	5780,67
м. Севастополь	232,08	228,86	200,34	51,12	0,00
Центральний офіс	0,00	0,00	31395,22	23060,62	19814,50
Разом	**54739,44**	**55349,75**	**54318,35**	**39941,79**	**34776,33**

[159] Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 23.08.2017 р. № 10977/х/99-99-07-02-02-14).

За нашими розрахунками внаслідок цього сума упущеної вигоди для держави становила у 2014 р. – 4310,75 млн. грн., а у 2015 р. – 2419,90 млн. грн. суми податку на прибуток (табл. 3.3.2).

Варто зазначити, що з метою підвищення рівня фіскальної достатності податку на прибуток підприємств необхідним є дослідження обсягів надходжень цього податку до Державного бюджету у регіональному аспекті, що дасть змогу виявити найбільш економічно активні регіони та регіони, які потребують державної підтримки для розвитку підприємницької діяльності (табл. 3.3.3).

З табл. 3.3.3 видно, що за період з 2011 по 2015 рр., найбільше податку на прибуток сплатили Дніпропетровська та Донецька області, м. Київ та Центральний офіс великих платників податків, а найменше – Закарпатська, Кіровоградська, Херсонська, та Чернівецька області. Значний розкид обсягів надходжень податку за регіонами пов’язаний з дією об’єктивних факторів, основним з яких є природо-ресурсний потенціал кожного окремого регіону, який обумовив розвиток більш або менш рентабельних галузей економіки, суб’єкти господарювання яких й сплачують податок на прибуток.

Зауважимо, що структура надходжень податку на прибуток до Зведеного бюджету за регіонами майже не відрізнялась від структури надходжень цього податку до Державного бюджету (табл. 3.3.4). Водночас, у 2016 р. друге місце за обсягом сплаченого податку до державного та місцевих бюджетів зайняла Київська область, що обумовлено змінами у бюджетному законодавстві.

Як відомо, на сході України найбільш розвинутою галуззю є промисловість, підприємства якої демонстрували позитивні фінансові результати у 2011-2013 рр. (табл. 3.3.5). Водночас, усі вище зазначені фактори негативно вплинули на промисловість України: якщо у 2011 р. вона лідирувала з показником прибутку 58662,3 млн. грн., то вже у 2015 р. – з показником збитку у розмірі 181360,0 млн. грн.

Єдиною галуззю в Україні, яка за період з 2011 по 2015 рр. продемонструвала тренд розвитку, незважаючи на складні

економічні умови, було сільське господарство, рентабельність продукції підприємств якого у 2014 р. склала 25,8 %[160].

Таблиця 3.3.4

Обсяги надходжень податку
на прибуток підприємств до зведеного бюджету у розрізі регіонів України за 2012-2016 рр., млн. грн.[161]

Рік / Назва регіону	2012	2012	2014	2015	2016
Автономна Республіка Крим	1065,24	534,26	154,30	0,00	0,00
Вінницька область	408,95	447,58	357,43	357,60	720,57
Волинська область	283,69	275,15	229,60	335,46	521,35
Дніпропетровська область	8184,00	1501,08	1164,23	1480,56	1506,79
Донецька область	6398,78	1822,25	1205,02	433,09	680,45
Житомирська область	427,95	393,20	255,37	308,83	405,94
Закарпатська область	261,65	203,55	170,78	208,69	381,56
Запорізька область	1921,96	503,63	468,24	546,82	576,67
Івано-Франківська область	396,72	496,04	180,09	207,61	350,52
Київська область	2027,00	1707,31	1201,99	1002,73	1720,72
Кіровоградська область	245,76	209,07	214,90	173,72	306,96
Луганська область	2257,02	407,26	251,94	83,01	127,35
Львівська область	1565,16	838,67	590,38	676,41	906,04
Миколаївська область	1259,25	244,74	193,46	307,61	733,85
Одеська область	1904,38	888,91	669,63	629,10	916,16
Полтавська область	2810,57	2414,83	1219,56	681,34	747,00
Рівненська область	402,89	218,64	180,25	197,39	254,94
Сумська область	672,65	624,65	429,61	440,25	741,91
Тернопільська область	283,45	474,49	466,39	382,52	212,41
Харківська область	2525,33	984,17	903,69	888,39	1036,15
Херсонська область	211,93	201,72	155,55	139,34	243,45
Хмельницька область	409,36	281,32	316,41	324,51	272,04
Черкаська область	443,30	459,28	358,37	381,02	584,71
Чернівецька область	162,33	165,52	125,50	103,28	169,04
Чернігівська область	352,74	305,96	205,85	264,62	282,16
м. Київ	18679,89	6591,37	5382,49	6426,24	6985,25
м. Севастополь	231,04	202,42	51,52	0,00	0,00
Центральний офіс	0,00	31596,74	23098,76	22073,03	38839,23
Разом	**55793,02**	**54993,78**	**40201,33**	**39053,17**	**60223,22**

[160] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[161] Складено автором за даними Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ (Лист від 23.08.2017 р. № 10977/х/99-99-07-02-02-14).

Таблиця 3.3.5

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за 2011-2016 рр. млн. грн.[162]

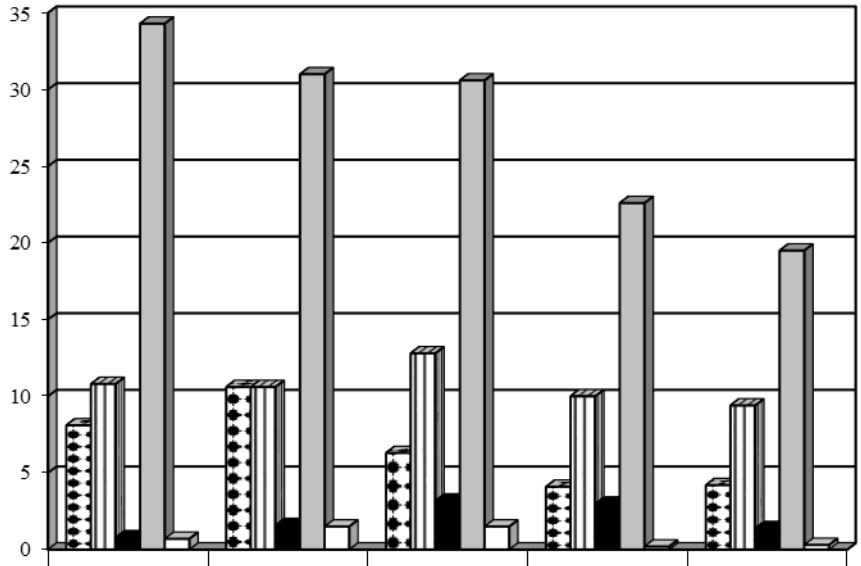
Рік / Вид діяльності	2011	2012	2013	2014	2015	2016
сільське, лісове та рибне господарство	25565,90	26992,70	15147,30	21677,40	103137,60	90661,0
промисловість	58662,30	21353,40	13698,30	-166414,00	-181360,90	-11841,0
будівництво	–3845,8	-71,10	-5126,60	-27288,40	-25074,10	-8902,0
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів	21591,50	9608,00	-6047,50	-128134,80	-80564,30	7115,8
транспорт, складське господарство, поштова	8741,4	7524,90	834,30	-19703,90	-13921,80	12239,0
тимчасове розміщування й організація харчування	–571,6	-862,50	-1270,50	-6579,00	-7094,40	-1863,4
інформація та телекомунікації	4440,70	6300,10	6817,60	-15373,90	-10166,60	4240,6
фінансова та страхова діяльність	12423,20	37984,30	24041,20	35960,60	-171,30	-91777,0
операції з нерухомим майном	–12060,8	-8539,50	-9571,40	-105597,60	-63470,10	-40260,7
професійна, наукова та технічна діяльність	11167,80	-165,50	-6823,80	-98958,10	-47964,10	23942,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	–2213,2	3889,40	-1224,80	-9219,40	-9425,10	-5737,2
освіта	100,90	136,80	140,20	82,60	105,30	112,4
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	–119,8	30,50	-31,90	-1111,00	-961,10	158,4
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	–1706,2	-2280,40	-1280,40	-2911,40	-3489,20	-1214,7
інші послуги	33,70	-16,40	-18,80	-16,10	293,50	251,6
Усього	**122210,00**	**101884,70**	**29283,20**	**-523587,00**	**-340126,60**	**-22875,0**

Водночас, у 2016 р. прибутки у цій галузі суттєво скоротились, що, на нашу думку, пов’язане із змінами в

[162] Складено автором за даними Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

оподаткуванні цієї галузі. Так, у 2016 рік сума ПДВ, нарахована сільгосппідприємствами на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів/послуг залишалась в їх розпорядженні не повністю, на відміну від попередніх років[163]. Крім того, зміни в системі адміністрування ПДВ для сільгосппідприємств призвели до непрозорого повернення ПДВ.

З метою дослідження структури надходжень податку на прибуток підприємств, розглянемо динаміку надходжень податку на прибуток до державного бюджету у розрізі форм власності, що дозволить нам зрозуміти, які саме суб'єкти господарювання забезпечують найбільшу суму надходжень податку на прибуток до державного бюджету України (рис. 3.3.3).



	2011	2012	2013	2014	2015
Підприємства державної форми власності	8,1	10,6	6,3	4,1	4,2
Підприємства з іноземним капіталом	10,8	10,6	12,8	10,0	9,4
Банки та страхові компанії	0,8	1,6	3,2	3,0	1,4
Пиватні підприємства	34,3	31,0	30,6	22,6	19,5
Інші	0,7	1,5	1,5	0,2	0,3

Рис. 3.3.3. Обсяг надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету за формами власності, млрд.грн.[164]

[163] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page2.

[164] Складено автором за даними: Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/; Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/publications/monitoringcategories/shchomisyachnyy.

Як свідчать дані рис. 3.3.3 найбільшу суму податку на прибуток до державного бюджету України сплачують приватні підприємства та підприємства з іноземним капіталом. Саме тому необхідним є реалізація виваженої податкової політики, яка б поєднувала інтереси бізнесу, в тому числі й іноземного, та держави.

Значний вплив на фіскальний потенціал податку на прибуток підприємств здійснював рівень податкового боргу з цього податку, який за період з 2011 по 2016 рр. має негативну тенденцію до зростання (табл. 3.3.6). З 2012 р. по 2016 р. питома вага податкового боргу у надходженнях податку на прибуток підприємств зростала: від 7,21 % у 2012 р. до 27,47 % у 2015 р., що пояснюється зменшенням надходжень цього податку до Зведеного бюджету з одночасним зростанням величини податкового боргу. Так, зі зменшенням у 2014 р. обсягу надходжень податку на прибуток – обсяг податкового боргу збільшився в 2 рази, питома вага податкового боргу у надходженнях податку на прибуток сягнула 22,44 %. Причиною такої тенденції є, як відмічалось раніше, збитковість значної частини українських підприємств, відсутність у них вільних оборотних коштів для сплати податків.

Таблиця 3.3.6

Податковий борг за податковими зобов'язаннями платників податку на прибуток підприємств[165]

Показники	2012	2013	2014	2015	2016
Податковий борг за податковими зобов’язаннями, млн. грн.	4020,55	4345,77	9020,76	10727,96	14803,44
Приріст, %	-	8,09	107,58	18,93	37,99
Надходження податку на прибуток підприємств до Державного бюджету України, млн. грн.	55793,02	54993,85	40201,49	39053,17	60223,23
Співвідношення податкового боргу до надходжень з податку на прибуток підприємств, %	7,21	7,90	22,44	27,47	24,58

Враховуючи статистику надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету за останні роки та суми

[165] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua; Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/.

переплат з цього податку, можна стверджувати, що нині податок на прибуток підприємств вже не є бюджетоутворюючим. Так, у 2015 р. надходження податку на прибуток до Державного бюджету України склали 34776,33 млн. грн., а переплати – приблизно 24000,00 млн. грн. Повертати кошти від переплати держава найближчим часом не збирається, адже у бюджеті на 2016 р. та 2017 р. кошти для погашення цієї заборгованості не передбачені[166].

Таким чином, результати проведеного дослідження фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств продемонстрували скорочення обсягів надходжень цього податку до державного бюджету України за 2011-2016 рр. По-перше, через спад ділової активності, девальвацію гривні, інфляцію, політичну та економічну нестабільність в країні значна частина українських підприємств отримала негативні фінансові результати господарської діяльності. В результаті цього не тільки зменшились надходження податку на прибуток до бюджету, а й зріс обсяг податкового боргу за зобов'язаннями з цього податку. По-друге, тимчасова окупація Автономної республіки Крим, Донецької та Луганської областей призвела до того, що державний бюджет України недоотримав, за нашими приблизними розрахунками, зокрема за 2014-2015 рр. 6730,65 млн. грн. податку на прибуток.

Слід зазначити, що податок на прибуток підприємств за період 2011-2016 рр. став нееластичним, тобто зміна обсягу валового внутрішнього продукту не впливає на зміну обсягу надходжень цього податку до державного бюджету (виняток становить 2016 р.). Крім того, результати дослідження засвідчили невиконання планових показників по надходженням податку на прибуток, що говорить про прорахунки у фінансових планах країни.

Усе вище зазначене дозволяє стверджувати про зниження за 2011-2016 рр. рівня фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств в Україні. Саме тому на сьогодні актуалізується необхідність проведення реформування механізму оподаткування

---

[166] Таптунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. – Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf.

прибутку підприємств. На нашу думку, у складні для бізнесу часи необхідним, зокрема, є: перехід від нейтральної ставки податку на прибуток до регресивної, тобто при збільшенні об'єкта оподаткування, ставка податку повинна зменшуватися, що дозволить скоротити податковий тягар на бізнес, поступово вивести прибутки підприємств з тіні та захистити економіку від впливу негативних наслідків криз. Більш того, варто переглянути податкові інструменти, які дозволяє використовувати податок на прибуток підприємств, з метою регулювання економічних процесів у суспільстві, зокрема впровадити податкові канікули, податковий кредит для підприємств, що розвиваються на інвестиційно-інноваційних засадах[167].

3.4. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики

У сучасних економічних реаліях України питання застосування ефективного механізму оподаткування прибутку підприємств постає надзвичайно гостро, адже податок на прибуток підприємств може використовуватися і як дієвий інструмент збалансованого динамічного економічного зростання на засадах інноваційного розвитку і як надійне джерело доходів державного бюджету. Складні політичні та економічні умови, нестабільність та складність вітчизняного законодавства, значний податковий тягар на бізнес актуалізують необхідність дослідження зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств з метою пошуку оптимальних для нашої країни напрямів удосконалення порядку стягнення та адміністрування податку на прибуток підприємств.

У розвинутих зарубіжних країнах податок на прибуток підприємств активно використовується як регулятор соціально-економічних відносин, який дозволяє здійснювати вплив на обсяги виробництва, конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, інвестиційний клімат та економіку країни в цілому. Водночас, вітчизняний досвід оподаткування прибутку

[167] Хомутенко В. П. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Evropský časopis ekonomiky a managementu, № 1. – 2017. – С. 70-76.

підприємств демонструє, в основному, фокусування на фіскальній ефективності податку на прибуток, а не на його регулюючому потенціалі. США податок на прибуток в доходах федерального бюджету займає третє місце з питомою вагою в межах до 11 %, а на рівні штатів взагалі шосте з питомою вагою до 4 %[168].

В Україні податок на прибуток підприємств у структурі доходів державного бюджету протягом багатьох років займав друге місце після податку на додану вартість (ПДВ) з питомою вагою в межах 15-17 %. Водночас, варто зауважити, що з 2013 р. прослідкується тенденція до зниження надходжень податку на прибуток до Державного бюджету України, і, як наслідок – вже у 2015-2016 рр. такий податок поступився акцизному податку та податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Тому, вважаємо, що податок на прибуток підприємств України має недостатньо високий рівень фіскальної ефективності, що, як було доведено раніше пов'язане зі збитковістю підприємств, тіньовою економікою, податковим тягарем на підприємства та прогалинами в національному законодавстві.

Слід зазначити, що податок на прибуток підприємств в Україні схожий із податком на прибуток корпорацій у зарубіжних країнах. Питома вага корпоративного податку в доходах бюджетів зарубіжних країн різна: в США коливається від 8 % до 11 %[169], в Росії – від 3 % до 4 %[170], до 5,5% у Франції та Німеччині, до 11 % у Великобританії[171].

Незважаючи на те, що у зарубіжних країнах питома вага податку на прибуток у структурі доходів бюджету є меншою у порівнянні з Україною, він виконує важливу регулюючу роль. Про це свідчать, зокрема, нормативно встановлені цілі використання надходжень від цього податку (табл. 3.4.1). Натомість, в Україні нормативно не встановлені напрямки

---

[168] United States Federal State and Local Government Revenue [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.usgovernmentrevenue.com/.

[169] United States Federal State and Local Government Revenue [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.usgovernmentrevenue.com/.

[170] Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.ru/ru/statistics/fedbud/index.php.

[171] Сторожук О.В., Панура Ю.В. Податок на прибуток підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс]: Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). - 2013. - № 3. - С. 191-196. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2013_3_28.

спрямування надходжень податку на прибуток, як це має місце закордоном.

Таблиця 3.4.1

Спрямування надходжень корпоративного податку у зарубіжних країнах[172]

Країна	Спрямування
Німеччина, Іспанія, Греція, Ірландія, Канада	Стимулювання інвестицій
Бельгія, Люксембург, Англія, Франція, Таїланд, Туркменістан	Розвиток малого бізнесу
Португалія, Італія, Китай, Білорусія	Розвиток депресивних територій
Німеччина, Японія, Росія	Вирівнювання бюджетів різного рівня

Регулюючу функцію податку на прибуток використовують шляхом застосування такого інструмента як податкова ставка. Як відомо, в Україні використовується основна ставка податку на прибуток, яка становить 18%. Для порівняння розглянемо ставки податку на прибуток підприємств у деяких країнах світу (табл. 3.4.2).

З табл. 3.4.2 видно, що ставки податку на прибуток у зарубіжних країнах варіюються у межах від 10 % до 33,99 %. Це обумовлено цілями та напрямками податкової політики, яка реалізується у цих країнах. Зазначимо, за період з 2010 по 2016 рр. найвища ставка податку на прибуток була у Об'єднаних Арабських Еміратах – 55 %, найнижча у Болгарії – 10 %. Відмітимо, що у значній частині країн світу ставка податку на прибуток за період дослідження була стабільною, наприклад у Австралії, Австрії, Польщі, Росії.

В Україні ж ставка податку на прибуток за період 2010-2016 рр. знизилась з 25 % до 18 %, що відповідає загальносвітовим тенденціям та пов'язано з євроінтеграційними процесами, які відбуваються в країні.

Проте, зниження ставки податку в нашій державі не спричинило значного зменшення податкового навантаження на

[172] Шумський Р. В. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування юридичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33570.

підприємства (рис. 3.4.1) та не сприяло зменшенню обсягів тіньової економіки (рис. 3.4.2).

Таблиця 3.4.2

Основні ставки податку на прибуток у деяких зарубіжних країнах за період 2010-2016 рр., %[173]

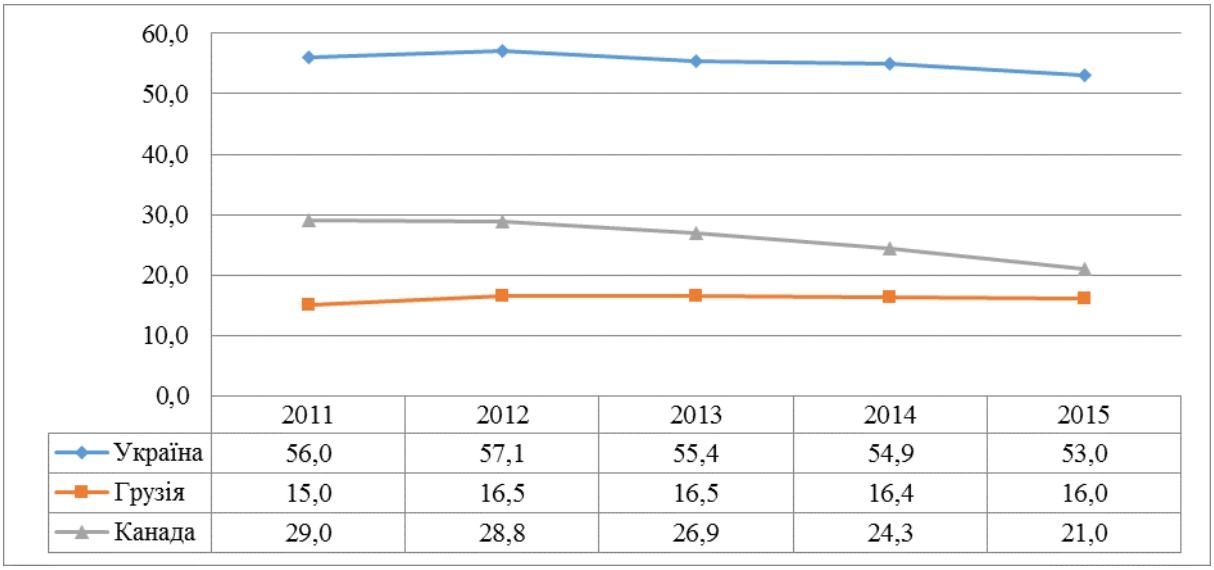
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Албанія	10	10	10	10	15	15	15
Австралія	30	30	30	30	30	30	30
Австрія	25	25	25	25	25	25	25
Білорусія	24	24	18	18	18	18	18
Бельгія	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Болгарія	10	10	10	10	10	10	10
Великобританія	28	26	24	23	21	20	20
Ірландія	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Канада	31	28	26	26	26,5	26,5	26,5
Кіпр	10	10	10	12,5	12,5	12,5	12,5
Об'єднані Арабські Емірати	55	55	55	55	55	55	55
Польща	19	19	19	19	19	19	19
Росія	20	20	20	20	20	20	20
Румунія	16	16	16	16	16	16	16
Україна	**25**	**25**	**21**	**19**	**18**	**18**	**18**
Франція	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Швейцарія	18,75	18,31	18,06	18,01	17,92	17,92	17,92

Як бачимо, податковий тягар в Україні у порівнянні з Грузією та Канадою занадто високий. Навіть незначне зниження на 3% не змінює загальної картини.

Міжнародний центр перспективних досліджень наголошує на тому, що одним з чинників тінізації економіки нашої країни є неефективне адміністрування податків, а саме податку на прибуток підприємств. Іншою важливою причиною залишається відсутність ефективних механізмів покарання за недотримання

[173] KPMG. Corporate tax rates table [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html.

податкового законодавства, що створює додаткові стимули до мінімізації та ухилення від сплати податку на прибуток[174].



	2011	2012	2013	2014	2015
Україна	56,0	57,1	55,4	54,9	53,0
Грузія	15,0	16,5	16,5	16,4	16,0
Канада	29,0	28,8	26,9	24,3	21,0

Рис. 3.4.1. Рівень податкового навантаження на підприємства в Україні та деяких країнах світу за даними групи Світового Банку "Doing business", %[175]

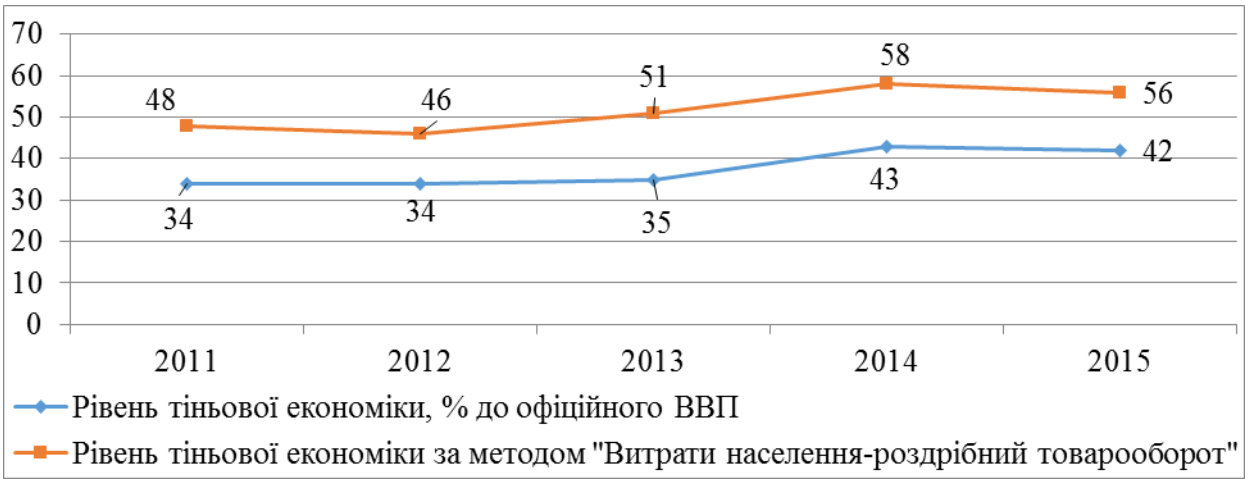


Рис. 3.4.2. Рівень тіньової економіки України, %[176]

На думку А.М. Андрушка та Д.С. Тарасюка, однією з основних причин тінізації економіки є високі податки та

[174] Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання [Електронний ресурс]: Міжнародний центр перспективних досліджень. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf.

[175] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт проекту "Doing business" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/.

[176] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA.

надзвичайно складна система їх нарахування: адміністративні перешкоди часто створюють додатковий тягар для платників податків і призводять до схем ухиляння від звітності (включаючи корупцію). У платників податку часто складається враження, що сплачені гроші несправедливо та неефективно витрачаються державою, що провокує можливість ухилення від сплати податків[177].

З метою дослідження світового досвіду оподаткування прибутку підприємств та можливостей його застосування в Україні розглянемо детальніше досвід деяких зарубіжних країн у корпоративному оподаткуванні.

Оскільки США є однією з найрозвиненіших країн світу, то вважаємо за доцільне почати дослідження механізму прибуткового оподаткування в зарубіжних країнах саме з цієї країни. Так, у США податок на прибуток корпорацій, який за період з 2010 по 2016 рр. складав близько 10 % доходів федерального бюджету[178], заснований на шкалі прогресивних ставок (табл. 3.4.3). Така прогресивна шкала ставок податку сприяє розширенню виробництва, підвищенню зайнятості населення, розвитку інновацій, припливу інвестиції тощо.

Таблиця 3.4.3

Ставки корпоративного податку в США[179]

Річний оподатковуваний прибуток, дол.	Ставка податку, %
менше 50 000	15
50 000 – 75 000	25
75 000 – 100 000	34
100 000 – 335 000	39
335 000 – 10 000 000	34
10 000 000 – 15 000 000	35
15 000 000 – 18 333 333	38
більше 18 333 333	35

[177] Дивеєв-Кириленко О.Р. Тіньова економіка та її вплив на розвиток малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс]: Інноваційна економіка. – 2013. – №3(41). – С. 16-20. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2013_3/16.pdf.

[178] Асоціація платників податків України. Податкова система США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html.

[179] PWC. United States. Corporate – Taxes on corporate income [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-States-Corporate-Taxes-on-corporate-income.

Як бачимо з табл. 3.4.3, особливість американського корпоративного податку полягає у тому, що найвища за прогресивною шкалою ставка у розмірі 39 % знаходиться посередині шкали оподаткованого прибутку. Крім того, з метою розвитку сектору малого бізнесу застосовуються знижені ставки – 15 % і 25 %.

Наступним за обсягом ВВП у світі є Китай. Саме тому надзвичайно важливо дослідити механізм корпоративного оподаткування у даній країні. Так, у Китаї основна ставка корпоративного податку становить 25 %. Проте, існують й більш низькі ставки податку для окремих галузей/секторів промисловості (табл. 3.4.4).

Таблиця 3.4.4

Пільгові ставки корпоративного податку в Китаї[180]

Ставка податку, %	Галузь/сектор промисловості
20	Малі комерційні підприємства. При цьому, якщо річний оподатковуваний дохід становить менше 300000 юанів, ставка податку на прибуток буде знижена до 10 % в період з 1 січня 2015 року по 31 грудня 2017 року.
15	- Високотехнологічні підприємства; - Виробничі підприємства інтегральних схем із загальним обсягом інвестицій понад 8 млрд. юанів, або які виробляють інтегральні схеми з шириною менше 0,25 мікрона;
10	Основні виробничі підприємства програмного забезпечення і виробники інтегральних схем.

Слід зазначити, що право на пільгові ставки корпоративного податку у Китаї мають лише ті підприємства, які відповідають певним вимогам, а саме:

- використовують високі технології, займаються переробкою відходів;

- є новостворюваними компаніями, розташованим в конфліктних, бідних та інших подібних місцевостях та такими,

[180] PWC. China. Corporate – Taxes on corporate income [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Taxes-on-corporate-income.

що надають соціально значущі послуги (послуги з працевлаштування населення);

- є підприємствами, які страждають від стихійних лих;
- є державними благодійними організаціями, міськими підприємствами, державним сільськогосподарським підприємствам і т.д.[181]

Цікавим для вітчизняної практики, на нашу думку, є досвід Словаччини. Словаччина – країна,, яка мала слабку економіку (дефіцит платіжного балансу сягав 9%, дефіцит державних фінансів – 6 %) та корупцію (підприємства приватизувалися переважно на користь пов'язаних з урядом підприємців). Однак вчасно проведені ефективні реформи вивели економіку країни з кризи і сьогодні Словаччина є досить розвиненою країною із стабільною економікою. Так, після розпаду Чехословаччини у 1993 р. Словаччині пророкували економічну кризу. Податкова система, успадкована з комуністичних часів була замінена на стандартну європейську систему – запровадили ПДВ, акцизи, податки на нерухомість, прибуток підприємств та доходи громадян. Проте, уряд країни вчасно зрозумів, що високі податки будуть занадто обтяжливими для економічного та соціального розвитку країни. Саме тому, у 2004 р. була проведена податкова реформа, яка була заснована на таких ключових елементах:

- встановлений єдиний розмір прибуткового податку для фізичних та юридичних осіб незалежно від їх доходу: 19 %. (до цього прибутковий податок для фізичних осіб включав п'ять різних ставок від 10 до 38 %, а прибутковий податок для юридичних осіб складав 25 %);
- встановлено ставку ПДВ у розмірі 19 % (до реформи – 14 % і 20 %);
- ліквідовано низку податків: на спадщину, операції з нерухомістю та ін.;
- скасовано майже всіх винятків, спеціальні ставки і режими.

З одного боку, в результаті реформи знизилася ставка податку для найбагатших – з 38 % до 19 %, а для малозабезпеченої групи податок, навпаки, зріс – з 10 % до 19 %. З

[181] Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/kutai/.

іншого боку, завдяки збільшенню розміру неоподатковуваного доходу в 2,5 рази, ефективна ставка податку зменшилася для найбідніших, залишаючись прогресивною: найбідніші – не платять нічого, багаті – платять за ставкою 19 %. Таким чином, податкова реформа Словаччини вивела економіку країни з кризи, спростила податкову систему, а також привернула іноземних інвесторів не тільки завдяки низьким ставкам і простоті нової системи, а й найнижчому у ЄС податку на капітал через зниження податку на дивіденди[182].

Слід зазначити, що у зарубіжних країнах амортизаційна політика, як дієвий інструмент регулювання економічних процесів, активно використовується з метою впливу на розвиток окремих сфер господарювання та розміру бізнесу. Наприклад, у Німеччині для суб'єктів малого та середнього бізнесу збільшено норму амортизаційних відрахувань для рухомих основних фондів, розширено сферу застосування спеціального порядку нарахування податкової амортизації та введено 20-відсоткове списання вартості майна в перший рік його експлуатації, що дозволяє протягом першого року списати до 45 % вартості основних фондів[183]. Це сприяє залученню інвестицій для оновлення і розвитку виробництва.

Амортизація у провідних зарубіжних країнах, таких як: США, Японія, деяких країнах Західної Європи та промислово розвинених країнах Східної Азії, передбачає відшкодування зношених основних засобів через накопичення амортизаційних відрахувань на спеціальному рахунку у фінансово-кредитній установі. Такий фонд амортизаційних відрахувань є реальним грошовим фондом відновлення та фондом капітальних інвестицій для модернізації зношених основних засобів та нематеріальних активів. Тому для прискореного накопичення амортизаційних відрахувань широко використовується метод прискореної

[182] Коридори влади. Лобіювання і Government Relations в Україні. Словацькі реформи – чудовий посібник для України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kuluar.com.ua/2015/02/09/slovatski-reformy-vidminnyj-posibnyk-dlya-ukrajiny/.

[183] Васильєва І.В. Адаптація зарубіжного досвіду в Україні прибуткового оподаткування підприємств [Електронний ресурс]: Збірник студентських та наукових праць – 2013. – №2. – С. 304-312. – Режим доступу: http://oneu.edu.ua/pages/cath/finans/files/stud_sbornik_2(2013).pdf.

амортизації[184]. Наприклад, в Австрії було впроваджено прискорену амортизацію в розмірі 30 % на рік, що дозволило отримати інвестиції за 2009-2010 роки на суму 700 млн. євро[185]. У Німеччині прискорена амортизація дає змогу в перший рік придбання обладнання списувати до 50 % його вартості, а в перші три роки – до 80 %[186], що дозволяє швидко накопичити капітал для оновлення морально застарілих основних фондів і перейти на обладнання, що мінімально шкодить навколишньому середовищу.

Позитивний досвід застосування регулюючого потенціалу податку на прибуток має Канада. Так, у цій країні ставка корпоративного податку складає 26,5 % та включає в себе федеральний податок – 15 % та провінційний – 11,5 %[187]. Відмітимо, що у Канаді широко застосовується практика різноманітних пільг. Наприклад податковий кредит застосовується для компаній аерокосмічної, фармацевтичної, комп'ютерної та телекомунікаційної галузей. Це сприяє залученню іноземних інвестицій, стимулює розвиток науково-технічного прогресу та розвиток економіки в цілому[188].

Ще однією особливістю корпоративного оподаткування зарубіжних країн є сплата мінімального корпоративного податку. Наприклад, в Австрії передбачається сплата в обов'язковому порядку мінімального корпоративного податку незалежно від результатів діяльності платника: для компаній з обмеженою

---

[184] Ширяєва С. В., Толчанова З. О., Валіулліна З. В. Зарубіжний досвід податкового стимулювання для забезпечення технологічного оновлення підприємств пасажирського автомобільного транспорту [Електронний ресурс]: Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. – 2012. – Вип. 10. – С. 302-307. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal_2012_10_55, с. 304.

[185] Васильєва І.В. Адаптація зарубіжного досвіду в Україні прибуткового оподаткування підприємств [Електронний ресурс]: Збірник студентських та наукових праць – 2013. – №2. – С. 304-312. – Режим доступу: http://oneu.edu.ua/pages/cath/finans/files/stud_sbornik_2(2013).pdf.

[186] Якимова А.М., Прищепа О.В. Вітчизняний та зарубіжний досвід справляння податку на прибуток підприємств [Електронний ресурс]: Економіка і регіон. – 2012. – № 3. – С. 211-215. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2012_3_41.

[187] KPMG. Corporate tax rates table [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html.

[188] Васильєва І.В. Адаптація зарубіжного досвіду в Україні прибуткового оподаткування підприємств [Електронний ресурс]: Збірник студентських та наукових праць – 2013. – №2. – С. 304-312. – Режим доступу: http://oneu.edu.ua/pages/cath/finans/files/stud_sbornik_2(2013).pdf.

відповідальністю – 437,5 євро, акціонерних товариств – 875 євро за кожного минулий квартал або 1750 і 3500 євро в рік відповідно. Для новостворених компаній розмір мінімального корпоративного податку протягом першого року роботи знижений до 273 євро за квартал, або 1092 євро в рік. У разі отримання компанією збитку сплата мінімального корпоративного податку переноситься на майбутнє, до отримання прибутку[189]. У США справляється альтернативний мінімальний податок (АМП) з метою запобігання заниженню платниками з високим рівнем доходів податкових зобов'язань шляхом зловживання пільгами, знижками і кредитами, передбаченими для податку на прибуток корпорацій (тобто легалізованого ухилення від податків). Якщо АМП, нарахований на дохід корпорації, перевищує суми звичайних зобов'язань по корпоративному податку, то платник має сплатити саме альтернативний податок за ставкою 20 %. Альтернативний мінімальний податок використовується як примус для тих, хто має право на численні пільги, платити хоч що-небудь[190].

Ще одним інструментом регулювання діяльності підприємств, який активно використовується у зарубіжних країнах, є інвестиційний податковий кредит (далі – ІПК). На сьогодні ІПК набув широкого розповсюдження у Великобританії, Франції, Італії, США, Канаді та ряді інших країн. ІПК представляє собою відстрочку сплати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений термін з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, яке буде отримане внаслідок реалізації інноваційних програм[191].

У зарубіжних країнах застосування ІПК посприяло швидкому оновленню матеріально-технічної бази суб'єктів господарювання, переозброєнню виробництва та модернізації потужностей. Так, у Великобританії підприємствам дозволено

[189] Там само.

[190] Асоціація платників податків України. Податкова система США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html.

[191] Банки України. Словник економічних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bank-ua.com/glossary/term/.

використовувати близько 10 % корпоративного податку на інвестиції, що визначені законом. В Італії ІПК широко використовується для стимулювання розвитку південних регіонів. У Франції він використовується для стимулювання створення нових підприємств, у тому числі і для прискорення розвитку економічно відсталих регіонів. Крім того, у Франції компанії по видобутку нафти і природного газу мають право на знижку на виснаження надр у розмірі 23,5 % продаж, або 50 % чистого доходу; компанії з добутку твердих мінералів – 15 %, або 50% відповідно. Знижка визначена вимогою реінвестувати отримані засоби в ті ж самі галузі протягом 2 років (нафта і газ) або 5 років (тверді мінерали)[192]. Досвід зарубіжних країн свідчить про можливості використання широкої податкової бази для нарахування ІПК (рис. 3.4.3).



Рис. 3.4.3. База для нарахування інвестиційного податкового кредиту в різних країнах світу[193]

[192] Коваленко Н. В. Інвестиційний податковий кредит як інструмент фінансування діяльності промислових підприємств / Н. В. Коваленко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №3(54). – С. 106-111.

[193] Марченко О. І., Мельничук Г.С. Інвестиційний податковий кредит як стимул до нарощування випуску інноваційної продукції в Україні [Електронний ресурс]: Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. –

Варто також зазначити, що в деяких зарубіжних країнах для нарахування ІПК можуть бути використані декілька баз, але встановлюються обмеження на загальну суму ІПК, що надається. Прикладом може служити Іспанія: базами для нарахування ІПК є витрати, спрямовані на інноваційну діяльність та річна сума інвестицій в капітальні активи.

У США, Японії та Франції ІПК залежить від приросту витрат на науково-дослідницьку діяльність по закінченні визначеного часового періоду. У такій схемі надання ІПК є свої переваги та недоліки, а також певні обмеження у застосуванні. Перевагою є надання значних пільг інноваційно активним суб'єктам господарювання, недоліком – відсутність однозначного вирішення проблеми вибору рівня витрат щодо якого визначається приріст інноваційних витрат і, як наслідок, ускладнення адміністрування податку на прибуток. Обмеженням у застосуванні є те, що внаслідок спаду ділової активності в країні може скластися ситуація, коли суб'єкт господарювання не зможе чи не захоче збільшувати витрати на інноваційну діяльність і таким чином стимулюючі можливості цього виду ІПК можуть бути вичерпані.

У Канаді та Нідерландах величина податкового кредиту пропорційна збільшенню загальної суми витрат на НДДКР. Перевагою даної схеми надання ІПК є легкість її застосування як податковими органами, так і суб'єктами інноваційної діяльності. До недоліків такого порядку можна віднести: відсутність з боку суб'єктів господарювання гарантій того, що вивільнені кошти будуть використовуватись за цільовим призначенням – на розвиток інноваційної діяльності.

Слід також зауважити, що у багатьох країнах, наприклад США, Канаді та Японії можуть одночасно застосовуватись обидні схеми надання ІПК. В середньому за кордоном ІПК складає 20 % від суми приросту витрат на НДДКР та є істотним джерелом їх збільшення[194].

2013. – № 1. – С. 362-366. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua /UJRN/Vzhdtu _econ_2013_1_87, с.364.

[194] Марченко О. І., Мельничук Г.С. Інвестиційний податковий кредит як стимул до нарощування випуску інноваційної продукції в Україні [Електронний ресурс]: Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. –

На основі проведеного аналізу практики справляння податку на прибуток підприємств в Україні та розглянутого досвіду зарубіжних країн у корпоративному оподаткуванні можна стверджувати, що механізм оподаткування прибутку підприємств в нашій країні потребує вдосконалення з метою підвищення регулюючої ролі цього податку. Оскільки в Україні податок на прибуток підприємств спрямований лише на досягнення фіскальної достатності Державного бюджету, цілком зрозумілим є той факт, що вітчизняні підприємства зацікавлені в мінімізації прибутку з метою зменшення податкового тягаря, або взагалі обирають шлях до тіньової економіки, що ще більше поглиблює кризу. У цьому контексті при проведенні податкових реформ в Україні слід зважати на те, що податок на прибуток підприємств виступає не лише фіскальним інструментом, а й має значний регулюючий потенціал, сприяючи інноваційному розвитку та економічному зростанню.

За результатами проведеного дослідження зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств вважаємо за доцільне запропонувати наступні заходи реформування податкової системи України:

- впровадити прогресивні ставки податку на прибуток підприємств на кшталт таких, які діють у США. Це стимулювало б українські підприємства до отримання більшого прибутку, адже в їхньому розпорядженні залишатиметься більше вільних коштів, які можливо було б використати на розширення виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій;

- встановити знижені ставки податку на прибуток підприємств для сектору малого бізнесу, адже це найбільш динамічний елемент приватного підприємництва, що відіграє значну роль в створенні інновацій, розширенні виробництва та зростанні зайнятості;

- розширити можливості застосування методу прискореної амортизації шляхом встановлення оптимальної норми амортизації та створення спеціальних фондів амортизаційних відрахувань як у США, Японії, Австрії, Німеччині, що дозволить швидко накопичити капітал для оновлення застарілої техніки,

---

2013. – № 1. – С. 362-366. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Vzhdtu_econ _2013_1_87, с. 364.

перейти на обладнання, що мінімально шкодить навколишньому середовищу та залучити інвестиції для оновлення і розвитку виробництва.

- запровадити податкові пільги як в Канаді та Китаї для компаній, що належать до пріоритетних галузей розвитку економіки України: агропромисловому комплексі, машинобудівному комплексі, переробній промисловості тощо[195], що буде сприяти залученню іноземних інвестицій, стимулювати розвиток науково-технічного прогресу та розвиток економіки в цілому;

- встановити фіксований мінімальний корпоративний податок як в Австрії та США незалежно від результату діяльності та кількості пільг підприємств, що дозволить посилити фіскальну ефективність податку на прибуток;

- запровадити інвестиційний податковий кредит, що дозволить підприємствам вкладати кошти в нове виробництво, а це в свою чергу, сприятиме появі нових робочих місць та економічному зростанню.

Реалізація запропонованих заходів посилення фіскальної та регулюючої ролі податку на прибуток підприємств України, на наше глибоке переконання, сприятиме зміцненню та вдосконаленню чинної системи оподаткування, що дозволить зменшити податковий тиск на суб'єктів господарювання та призведе до підвищення індексу конкурентоспроможності нашої країни.

[195] Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки: Розпорядження Кабінету міністрів України від 14 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80.

РОЗДІЛ 4. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

4.1. Фіскальна ефективність акцизного податку в Україні

Забезпечення доходами Зведеного бюджету України та подолання його незбалансованості є одним з головних тактичних завдань держави з забезпечення як бюджетної, так й податкової безпеки, а акцизний податок як складова непрямих податків є досить важливим фіскальним інструментом, які виступають гарантованим джерелом поповнення коштів державної скарбниці.

Акцизний податок впродовж останніх трьох років входить до трійки податків, що формують бюджет України, що наведено у таблиці 4.1.1. Його питома вага у середньому за 2014-2016 рр. у доходах Зведеного бюджету України складала 11,2 %. Крім того, зазначений непрямий податок у 2016 р. порівняно з 2011 р. збільшився у 3 рази, а у з 2015 р. в 1,5 раз або на 43 %. Втім, традиційно найбільшу фіскальну роль в Україні відіграє податок на додану вартість. Його питома вага у доходах Зведеного бюджету України у середньому за 2014-2016 рр. становила 29,7 %. Другу сходинку займає податок на доходи фізичних осіб з питомою вагою у доходах Зведеною бюджету України за 2014-2016 рр. – 16,5 %.

У структурі непрямих податків акцизний податок відіграє також не останню фіскальну роль. Його питома вага у доходах Зведеного бюджету України порівняно з іншими непрямими податками у 2016 р. склала 15,6 %, тоді як мита лише 3,1 %.

Про фіскальну ефективність акцизного податку також свідчить збільшення його у загальних та фіскальних доходах Зведеного бюджету України, що наведемо у таблиці 4.1.2. Так, питома вага акцизного податку у загальних доходах Зведеного бюджету України у 2016 р. порівняно з 2011 р. зросла з 8,5 % до 13 %; у фіскальних доходах з 10,1 % до 15,6 %.

Стрімке зростання надходжень зазначеного непрямого податку в основному пов’язано з підвищенням ставок акцизного податку, введенням додаткових об’єктів оподаткування, інфляційно-девальваційними процесами в країні. Втім, зауважимо, що такі дії є доволі суперечливими, оскільки з

підвищенням акцизів на алкогольні напої та тютюнові вироби може відбуватися збільшення тіньового сектору економіки.

Таблиця 4.1.1

Динаміка надходжень акцизного податку до доходів Зведеного бюджету України у порівнянні з окремими податками за період 2011-2016 рр.[196]

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доходи Зведеного бюджету України, млрд. грн.	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,9
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	55,1	55,8	55,0	40,2	39,1	60,2
Питома вага податку на прибуток у доходах зведеного бюджету України, %	*13,8*	*12,5*	*12,4*	*8,8*	*6,0*	*7,7*
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	60,2	68,1	72,2	75,2	100,0	138,8
Питома вага ПДФО у доходах зведеного бюджету України, %	*15,1*	*15,3*	*16,3*	*16,5*	*15,3*	*17,7*
ПДВ, млрд. грн.	130,1	138,8	128,3	139,0	178,5	244,5
Питома вага ПДВ у доходах зведеного бюджету України, %	*32,6*	*31,2*	*29,0*	*30,5*	*27,4*	*31,2*
Акцизний податок, млрд. грн.	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	101,8
Питома вага акцизного податку у доходах Зведеного бюджету України, %	*8,5*	*8,6*	*8,3*	*9,9*	*10,9*	*13,0*

Крім того, на формування доходної частини бюджету України та зростання фіскальної ефективності акцизного оподаткування позитивно вплинуло скорочення з 2014 р. податкових пільг з акцизного податку для суб'єктів господарювання. Це підтверджується індикатором втрат бюджету внаслідок пільгового акцизного оподаткування, що наведено на рис. 4.1.1.

Як свідчать дані рис. 4.1.1 втрати бюджету від надання податкових пільг з акцизного податку у 2016 р. становили 0,2 %. Найбільші втрати бюджету від пільгового оподаткування досягли у 2013 р.

[196] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

Таблиця 4.1.2

Динаміка надходжень акцизного податку та його питома вага у загальних та фіскальних доходах Зведеного бюджету України за період 2011-2016 рр.[197]

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доходи Зведеного бюджету, (млрд. грн.)	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,9
Питома вага акцизного податку у доходах Зведеного бюджету, %	*8,5*	*8,6*	*8,3*	*9,9*	*10,9*	*13,0*
Фіскальні доходи Зведеного бюджету України, (млрд. грн.)	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,8
Питома вага акцизного податку у фіскальних доходах Зведеного бюджету, %	*10,1*	*10,7*	*10,4*	*12,3*	*14,0*	*15,6*

Обсяги надходжень з акцизного податку у доходах Зведеного бюджету України зростають не тільки за рахунок виробництва та реалізації вітчизняної підакцизної продукції але й імпортованої.

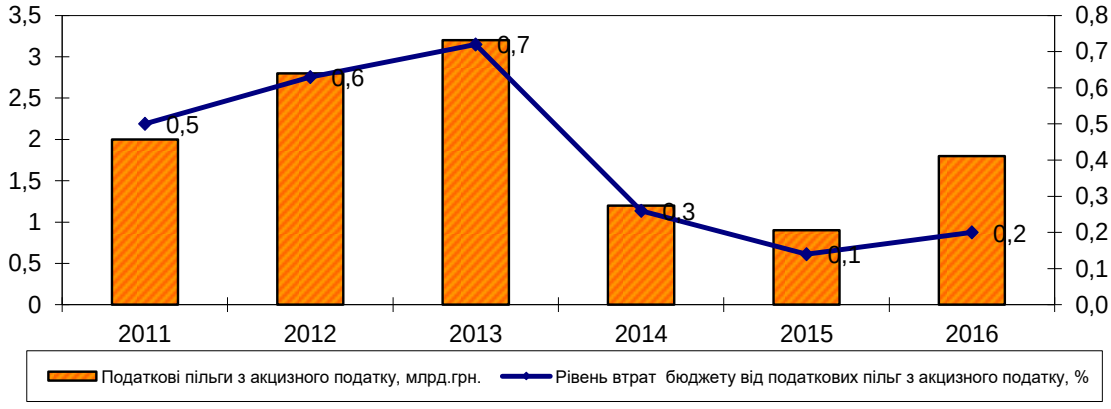


Рис. 4.1.1 Динаміка податкових пільг з акцизного податку та рівня втрат бюджету України внаслідок пільгового акцизного оподаткування за період 2011-2016 рр. [198]

[197] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

[198] Лист Державної фіскальні служби України від 18.08.2017 р. № 10730Х/99-99-07-02-02-1.

Хоча основна частка надходжень забезпечується за рахунок стягнення акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (рис. 4.1.2.).



Рис. 4.1.2 Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України із вітчизняної та імпортованої підакцизної продукції за період 2011-2016 рр.[199]

Втім, за досліджуваний період 2011-2016 рр. частка податкових надходжень акцизного податку із ввезених підакцизних товарів має тенденцію до збільшення, окрім 2013 р. (рис. 4.1.2). Водночас частка з акцизного податку на вітчизняні підакцизні товари скорочується. Так, якщо в 2013 р. вона становила 74,7 %, то у 2016 р. вже 61,2 %. Значне зниження частки вироблених в Україні товарів відбулося в 2014 р.

Низька фіскальна ефективність внутрішнього акцизного податку зумовлена високою експортною орієнтованістю вітчизняної економіки. Основним фактором збільшення частки надходжень акцизного податку з імпорту є зростання частки в реалізованих на митній території України нафтопродуктів імпортного походження.

Розглядаючи структуру надходжень акцизного податку, що наочно показують дані рис. 4.1.3, зауважуємо, що більша частка надходить від оподаткування тютюнових виробів – в середньому

[199] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

за рік 38,1 %, енергетичних продуктів – 30,1 % на рік, алкогольних напоїв – 21,6 %, транспортних засобів – 3,6 % та інших підакцизних продуктів – 6,6 %.

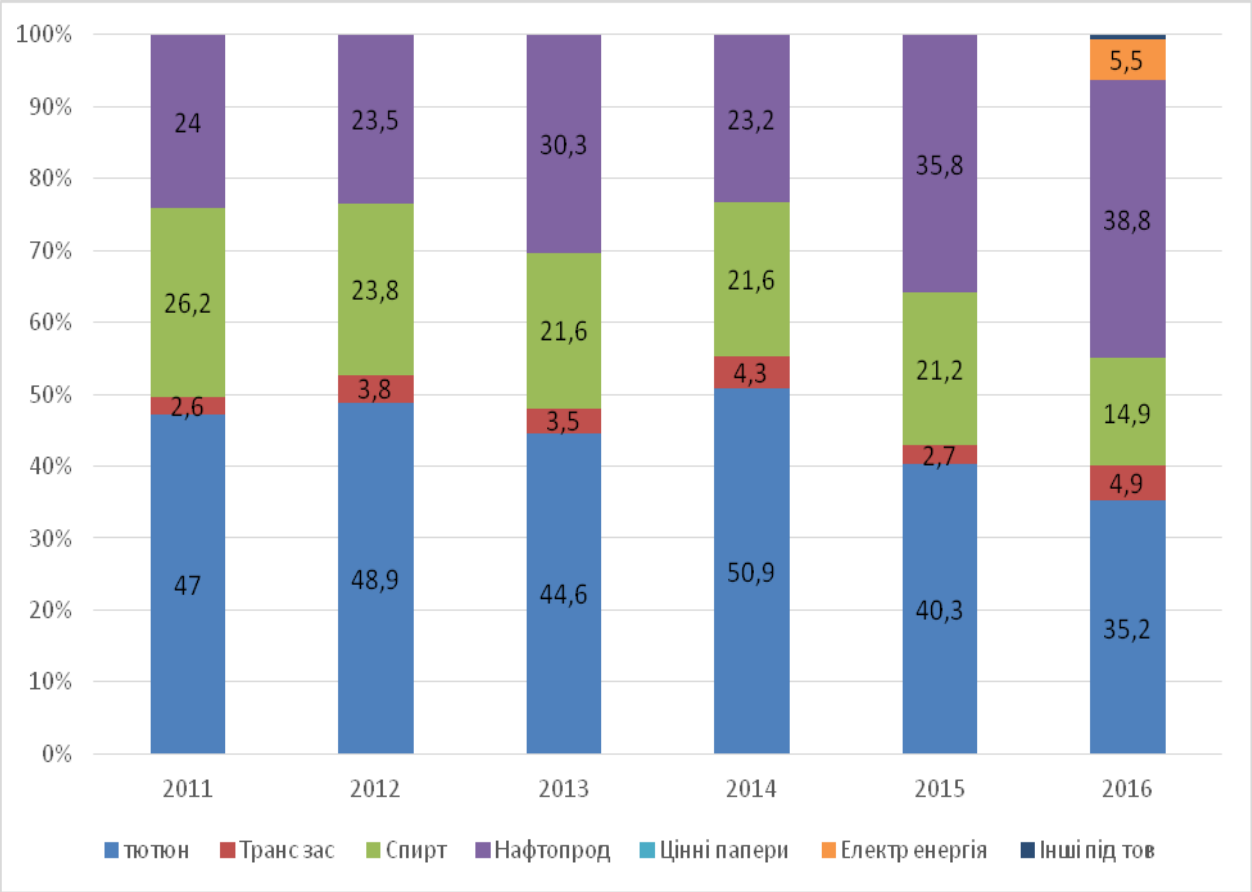


Рис. 4.1.3. Динаміка структури акцизного податку у доходах Зведеного бюджету України за період 2011-2016 рр.[200]

Безумовне лідерство за тютюном, мінімум ця група показала у 2008 р. – 27,99 %, а максимум – у 2013 – 48,85 %, приріст становить 7,24 в. п. Енергопродукти демонструють найбільше зростання – 16,18 в. п. Зазначимо, що у 2015 р. підакцизним товаром стала електроенергія, яку ми віднесли до цієї групи, тому відбувся значний стрибок частки до 44,99 %. Що стосується алкогольних напоїв, то частка надходжень акцизу від їх оподаткування характеризується стабільним скороченням: у 2008 р. вона становила 39,04 %, а у 2015 р. лише 14,87 %, тобто падіння склало 24,17 в. п.

Більш глибокий аналіз структури надходжень акцизного податку з виробленої в Україні підакцизної продукції свідчить

[200] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

про те, що за період 2011-2016 рр. більшість надходжень забезпечено завдяки: тютюновим виробам, лікеро-горілчаній продукції та моторному бензину.

Такі тенденції можна пояснити кількома чинниками: відбувається зростання обсягів виробництва підакцизної продукції (що зумовлюється підвищенням попиту внаслідок збільшення доходу споживачів), збільшенням легального виробництва підакцизних товарів, вдосконаленням механізму адміністрування акцизу та поширенням практики попередження порушень такого роду, підвищенням ефективності контрольних заходів щодо обігу на українському ринку контрабандного та контрафактного підакцизного товару[201].

Зростання фіскальної ролі акцизного податку в Україні підтверджується збільшенням його частки у ВВП. Оскільки упродовж 2011-2016 рр. надходження акцизного податку зросли з 2,6 % до 4,3 % ВВП (рис. 4.1.4). У порівняні з країнами ОЕСР найбільшу частку акцизного податку понад 3,5 % мають Туреччина (5,2–5,5 % ВВП), Естонія та Словенія (4,2–4,5 % ВВП), Данія (4,1–4,3% ВВП), Польща (4,0% ВВП), Чехія (3,7–3,8 % ВВП), Фінляндія (3,6–3,8 % ВВП) та Греція (3,6–3,7 % ВВП)[202].

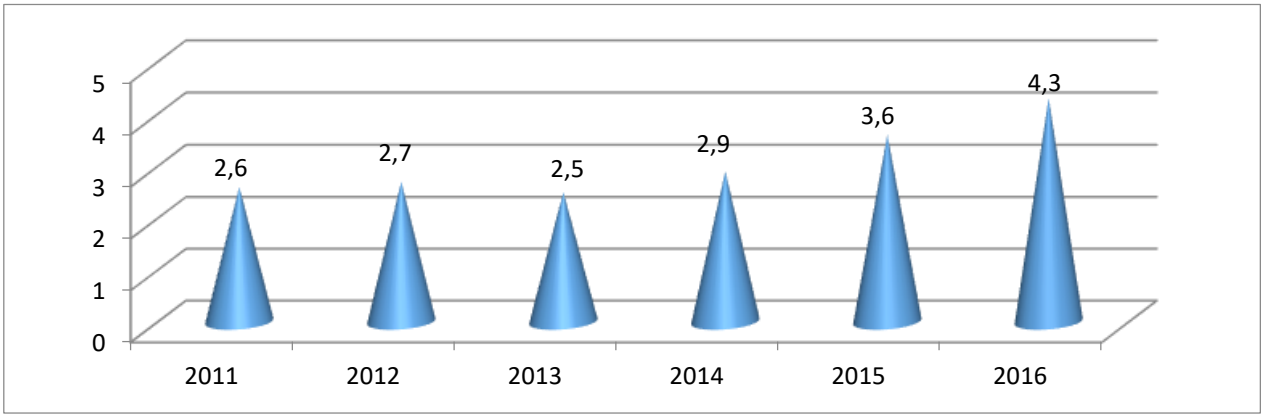


Рис. 4.1.4. Питома вага акцизного податку у ВВП за період 2011-2016 рр.[203]

[201] Хлєбнікова І.І. Стан і умови акцизного оподаткування / І.І. Хлєбнікова // Актуал. проблеми економіки. - 2010. - № 4. - С. 228-235, с. 231.

[202] Касперович Ю.В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави / Ю.В. Касперович// Стратегічні пріоритети - № 2(39) – 2016 – С.34-45.

[203] Побудовано автором за даними Луценко І.С Фіскальна ефективність акцизного податку в Україні/І.С.Луценко// Матеріали міжнародної конференції Лісабон (Португалія) – 2017 – С.34-45.

Досліджуючи фіскальну ефективність акцизного податку необхідним є зважати також на співвідношення планових та фактичних сум надходжень його до доходів Зведеного бюджету України, що наведемо у таблиці 4.1.3.

Таблиця 4.1.3

Динаміка виконання плану з надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України за період 2011-2016 рр.[204]

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Планові надходження з акцизного податку, млрд. грн.	36,6	41,7	40,8	41,1	60,0	92,4
Фактичні надходження з акцизного податку млрд. грн.	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	101,8
Виконання або не виконання плану, %	-7,4	-7,9	-10,0	+9,7	+18,0	+10,2

Втім, як свідчать дані таблиці 4.1.3 план з надходження акцизного податку упродовж 2011-2016 рр. виконувався тричі, а саме: у 2014 р. - на 9,7 %, 2015 р. - на 18,0 % та 2016 р. - на 10,2 %.

Фіскальна значимість акцизного податку останніх років підтверджується не тільки на державному рівні, а й на місцевому. Так, у 2015 р. запроваджується новий акцизний податок за ставкою 5 % з реалізації суб'єктами господарювання у сфері роздрібної торгівлі підакцизних товарів, який закріпляється за доходами місцевих бюджетів. Надходження відповідного податку у 2015 р. становили 7,7 млрд. грн., що склало 6,4 % доходів місцевих бюджетів України. У 2016 р. надходження сягнули вже 11,6 млрд. грн., що на 50,6 % більше ніж у 2015 р., а питома вага у доходах місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) становить 6,8 %.

Цікавим є надходження акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизних товарів у м. Одеса. Так саме цей податок у 2016 р. складає 9,4 % доходів бюджету м. Одеси, що наведено на рис. 4.1.5.

Таким чином, фіскальна ефективність акцизного податку в Україні зростає з кожним роком.

[204] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

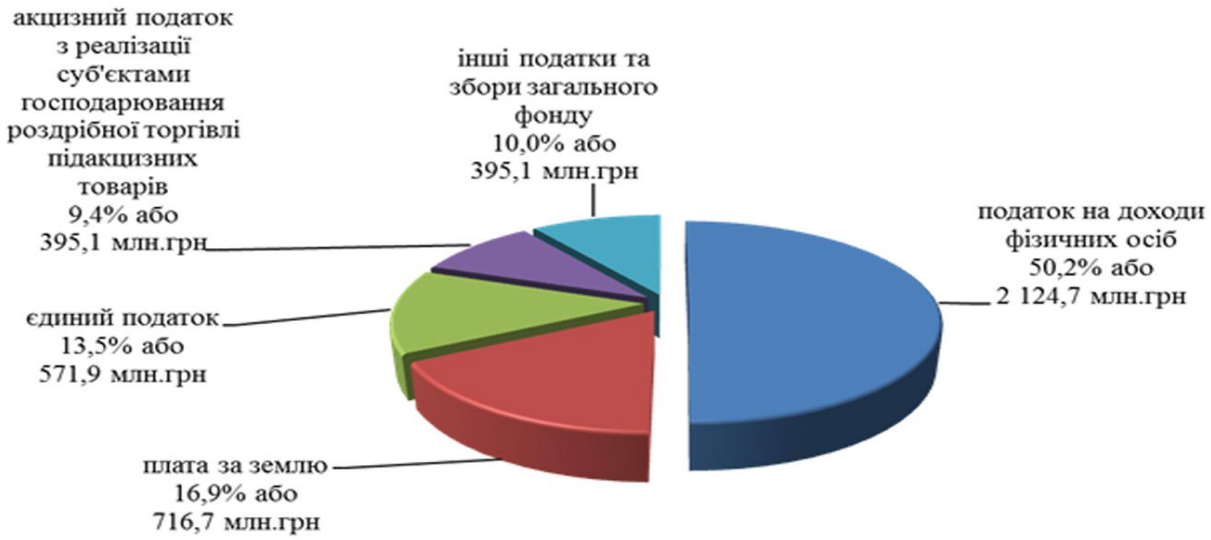


Рис. 4.1.5 Частка акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів у доходах місцевого бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) м. Одеси порівняно із іншими податками у 2016 р.[205]

Втім, резервами підвищення його фіскальної ефективності є: підвищення рівня акцизного контролю, який на даному етапі виступає визначальним чинником збільшення обсягів сплачених до бюджету податків, а також розширення податкової бази за рахунок скорочення податкових пільг та скасування експортної ліцензії на спирт етиловий, коньячний та плодовий, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

4.2. Соціально-економічна роль акцизного оподаткування

Відчужені у вигляді податків кошти фізичних та юридичних осіб виступають не лише джерелом фінансування органів публічної влади, а й являються потужним важелем економічної політики держави, виконують функції по регулюванню економічних процесів, забезпеченню соціальних гарантій. Саме це обумовлює необхідність дослідження сутності та ролі податків в економічній та соціальній системах держави.

[205] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Одеської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://omr.gov.ua/ru/departments/.

Як відомо, економічна сутність податків проявляється через їх функції. У цьому контексті підходити до дослідження природи будь-якого податку необхідно з вивчення проявів його функціонального навантаження. Функції податків є похідними від функцій фінансів, однак масштаб їх реалізації значно вужчий. Більшість науковців сходяться на думці, що функції податків доцільно розділити на дві групи: основні, до яких відносять фіскальну, регулюючу і контрольну, та додаткові або ж підфункції, серед яких можна виокремити стимулюючу, розподільну, накопичувальну та інші залежно від погляду автора. Варто зазначити, що основні функції притаманні кожному податку і реалізуються в певних пропорціях, а додаткові можуть як бути, так і ні в механізмі окремого податку. Співвідношення між функціями визначається конкретними політичними та соціально-економічними умовами етапу розвитку держави.

Історично склались дві форми податків: прямі та непрямі. Для перших характерним є стягнення в результаті придбання та накопичення матеріальних благ, які залежать від доходу або майна. При цьому носієм податку та його платником є власник доходів або майна. Непрямі податки – це податки, що визначаються розміром споживання і не залежать від доходу чи майна платника. Непрямі податки включаються до ціни товару як надбавка, тобто сплачує їх кінцевий споживач. Одним із видів непрямих податків є акцизи, які діляться на універсальні та специфічні. В Україні до першої групи відносять податок на додану вартість, а до другої – акцизний податок. Акцизний податок посідає вагоме місце як у податковій, так і бюджетній системах нашої держави, оскільки через цей непрямий податок держава має можливість здійснювати перерозподіл фінансових ресурсів між різними суб’єктами – населенням, суб’єктами господарювання, резидентами і нерезидентами та ланками бюджетної і податкової систем.

Існують різні погляди на функції акцизного податку серед українських та зарубіжних науковців. Думки вчених, що займались науковою роботою з дослідження даного питання, умовно можна згрупувати у три блоки (рис. 4.2.1).

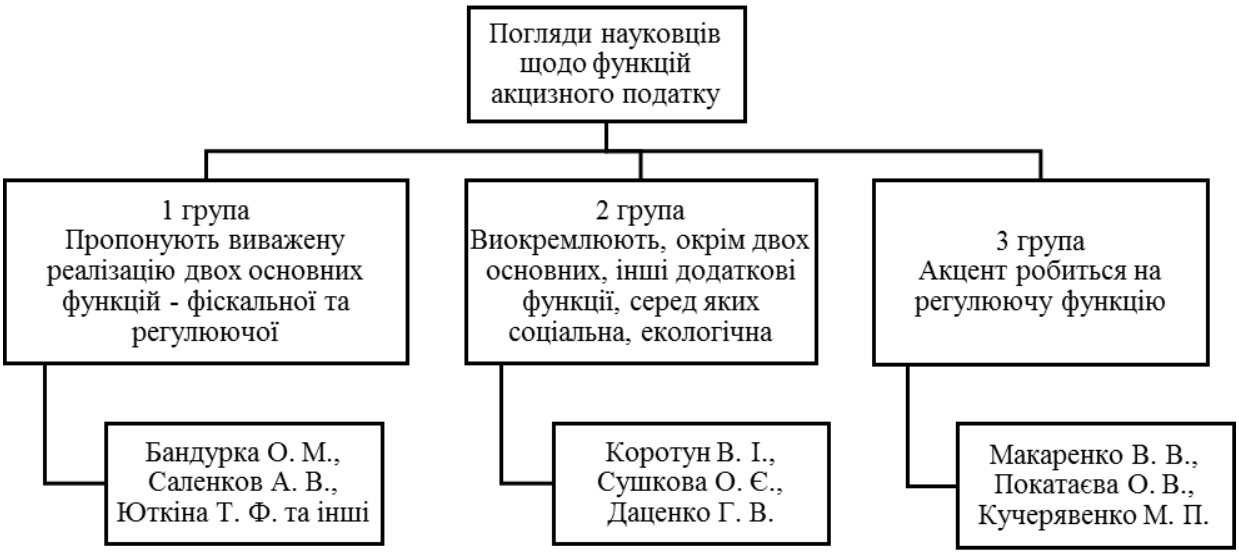


Рис. 4.2.1. Позиції вчених щодо функцій акцизного податку[206]

До першого блоку відносимо науковців, які зосереджують свою увагу на вивченні двох ключових функцій – фіскальної та регулюючої. Так, наприклад, Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. вважають, що «акцизний податок втілює у собі як фіскальну функцію, поповнюючи бюджет, так і регулюючу, коригує попит та пропозицію на підакцизні товари»[207].

Характеристика акцизного податку деталізується реалізацією цим податком традиційних для податків функцій, серед яких виділяють фіскальну й регулюючу – стверджує Саленков А. В. До того ж, «акцизний податок досить специфічно поєднує у собі ці дві спрямованості податкового впливу на суспільне виробництво»[208].

На думку дослідниці Тєгетаєвої О. Р., акцизам притаманні дві функції: фіскальна та регулююча. При цьому, за її словами, вони виконують «двояку роль»[209]: являються одним із основних джерел доходів держави та способом регулювання співвідношення попиту та пропозиції через обмеження споживання певних груп товарів, а також засобом вилучення

[206] Складено автором.
[207] Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с., С. 49.
[208] Саленков А.В. Правова природа акцизного збору / А.В. Саленков // Форум права. - 2008. - № 1. - С. 368-371, С. 370.
[209] Тегетаева О.Р. Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов // Пространство экономики. 2012. №2-2 С.60-64, С. 60.

наддоходів компаній, що видобувають мінеральну сировину та виробляють спирт і алкогольну продукцію.

Схожу думку мають і науковці Романовський М. В.[210] та Юткіна Т. Ф.[211] Вони визнають лише дві податкові функції акцизів: фіскальну та регулюючу, вважаючи контрольну і стимулюючу – функціями держави в системі управління процесом оподаткування, які не мають стосунку до податку як економічної категорії. Ми розділяємо таку думку, вважаючи, що функція контролю повністю покладається на систему адміністрування податків.

Таким чином, з вищезазначеного видно, що перша група дослідників відштовхується від двох із трьох основоположних функцій податків – фіскальної та регулюючої.

Наступна група вчених пропонує досягти компромісу у реалізації фіскальної, регулюючої функцій акцизного податку та на власний погляд виокремлює різноманітні функції, які за своєю дією є похідними від регулюючої. Наприклад, Коротун В. І. стратегічним завданням формування та реалізації акцизної політики в Україні вважає побудову фіскально-регулюючої моделі акцизного оподаткування, основною метою якої, на думку автора, є компромісна реалізація фіскальної, регулюючої та соціальної (розподільчої) функції акцизного податку[212]. Варто також зазначити, що дослідник в одній із своїх попередніх праць акцентує увагу на одночасній реалізації чотирьох функцій акцизного податку: «…компромісна реалізація фіскальної, регулюючої, соціальної та екологічної функції акцизного податку»[213]. Вважаємо, що виділення екологічної функції є необов'язковим, оскільки її роль, за словами автора, виконує соціальна функція податку. Крім цього, видається малоймовірною одночасна рівномірна реалізація одразу трьох функцій акцизного податку, оскільки акцизний податок не є

---

[210] Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб: Питер, 2009.

[211] Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 1998.

[212] Трансформація акцизної політики в Україні / В.І. Коротун, С.С. Брехов, Н.В. Новицька та ін. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 72 с. – (Препринт / НДЦ ПО Національного університету ДПС України), С. 7.

[213] Коротун В.І. Перспективні напрями трансформації акцизної політики в Україні / В.І. Коротун // Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 98–104, С. 100.

універсальним як, наприклад, податок на додану вартість, податок з продажу чи податок з обороту.

Дещо відмінну думку наводить Сушкова О. Є.: «кожен з методів адміністрування виконує своє завдання з метою забезпечення ефективної реалізації фіскальної функції акцизного оподаткування та підвищення якості податкового контролю в цій сфері»[214]. Автор робить акцент на здійсненні двох із трьох основних функцій податків – фіскальній та контрольній, не згадуючи при цьому регулюючу, яка, на думку більшості науковців-економістів, є визначальною функцією податків взагалі та акцизного податку зокрема.

За словами Даценко Г. В., на акцизний податок покладені такі функції як фіскальна, регулююча та соціальна. Автор у своєму науковому дослідженні пропонує розглянути кожну з них більш детально: «фіскальна функція акцизного податку полягає в постійному наповненні державного бюджету та формуванні централізованих фінансових ресурсів для виконання державою своїх обов'язків. Її особливість полягає в тому, що вона забезпечує постійне та стабільне надходження коштів»; «регулювання сплати акцизного податку є досить важливим, оскільки акцизний податок нараховується на ті товари та послуги, що є популярними незалежно від фінансового стану країни, а тому дохід таких підприємств залишається відносно стабільним»; «соціальна функція акцизного податку є пов'язаною з регулюючою»[215]. Науковець доходить до висновку, що виділена нею соціальна функція є близькою за своєю сутністю до регулюючої, тому її виокремлення, на нашу думку, не є доцільним.

Третя група дослідників акцентує увагу саме на регулюючій функції як унікальній, притаманній акцизному податку. Так, особливістю акцизного податку, на думку колективу кафедри правознавства ЛНУ ім. І. Франка, є яскраво виділена регулююча функція податку, яка передбачає коригування попиту і пропозиції при підвищенні ціни товару за рахунок включення до неї акцизу.

---

[214] Сушкова О.Є. Система адміністрування акцизного податку в Україні / О.Є. Сушкова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - № 9 (5). - С. 199-203, С. 202.

[215] Даценко Г.В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС / Г.В. Даценко, В.В. Ємець // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 3(2). - С. 95-100, С. 95.

Держава накопичує фінансові ресурси, одержані від сплати акцизного податку, та використовує їх на фінансування соціальних та інших необхідних державних програм[216]. Можна цілком погодитись з твердженням цього колективу дослідників, оскільки через регулюючу функцію держава має змогу як активно здійснювати вплив на пропозицію через інструмент податку, так і впливати на роздрібну ціну, тим самим стримуючи попит на споживання продуктів, які несуть шкоду здоров'ю громадян та навколишньому середовищу. В кінцевому підсумку, це позитивно впливає на дохідну частину бюджету держави, тобто одночасно реалізується й фіскальна функція.

Дослідник Макаренко В. В. наголошує на тому, що одним з ключових питань при реформуванні акцизного податку в Україні є визначення балансу між виконанням акцизним податком фіскальної функції, яка проявляється в формуванні доходної частини бюджету, та регулюючої, адже саме акцизний податок є одним з найголовніших інструментів обмеження споживання шкідливих для здоров'я та екології продуктів. Так, науковець відзначає: «одним із аспектів реформування оподаткування акцизним податком в Україні є підвищення рівня виконання ним функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів»[217]. Вважаємо, що зазначений напрям реформ більш характерний для країн, що перебувають на шляху інтенсивного розвитку економіки, а для України більш прийнятною на даному етапі є фіскальноорієнтована модель.

Необхідно зазначити, що Покатаєва О. В. приходить до висновку, що «відмінною рисою акцизів є виконання ними регулюючої функції, суть якої полягає в здатності акцизів впливати на обсяги експорту та імпорту продукції, а також у можливості обмеження споживання деяких видів товарів, приклад, здійснення непрямого впливу на суб'єктів господарювання, що виготовляють та реалізують суспільно небезпечні види товарів»[218]. За словами дослідниці, це можливо

[216] Фінансове право України. Конспект лекцій. – Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2009. – 271 с.

[217] Коротун В.І. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів / В.В. Макаренко, В.І. Коротун // Таврійський науковий вісник : Науковий журнал. Вип. 67. – Херсон: Айлант. 2009. – С. 322–328, С. 323.

[218] Покатаєва О.В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковим кодексом України / О.В. Покатаєва // Форум права. - 2011. - № 2. - С. 745-749, С. 745.

здійснювати шляхом скорочення купівельного попиту шляхом введення занадто високих ставок акцизного податку на такі товари, що призводить до значного зростання цін. Варто відзначити таку думку автора, оскільки жоден інший податок не несе у собі такої ролі.

Близьку наукову позицію має Кучерявенко М. П. Дослідник підкреслює, що регулююча функція акцизного податку трохи превалює над фіскальною[219]. Безумовно, доходи бюджету складно уявити без акцизних надходжень, однак цінова надбавка на етапі реалізації в формі акцизного податку в змозі створити значні перешкоди у доступності певного товару для цілих верств населення. Так, тривалий час акцизний податок в Україні позиціонувався як «податок на розкіш»: у 90-ті роки минулого століття підакцизними товарами тривалий час були ювелірні вироби, кава, морські делікатеси, хутряні та шкіряні вироби, телевізори, мікрохвильові печі, аудіо- та відеомагнітофони тощо, тобто речі, які були не по кишені пересічному громадянину того часу. Однак і зараз Кабінет міністрів України пояснює видозміну акцизного податку тим, що тепер до нього будуть входити сам класичний акцизний податок і додаткові платежі, які за своєю правовою природою прив'язані до акцизу: «тому що акциз – це податок на розкіш».

За результатами проведеного дослідження ми дійшли висновку, що ключовими функціями акцизного податку являються фіскальна та регулююча. Розглянемо на прикладі акцизного податку з тютюнових виробів практичну реалізацію таких функцій в Україні.

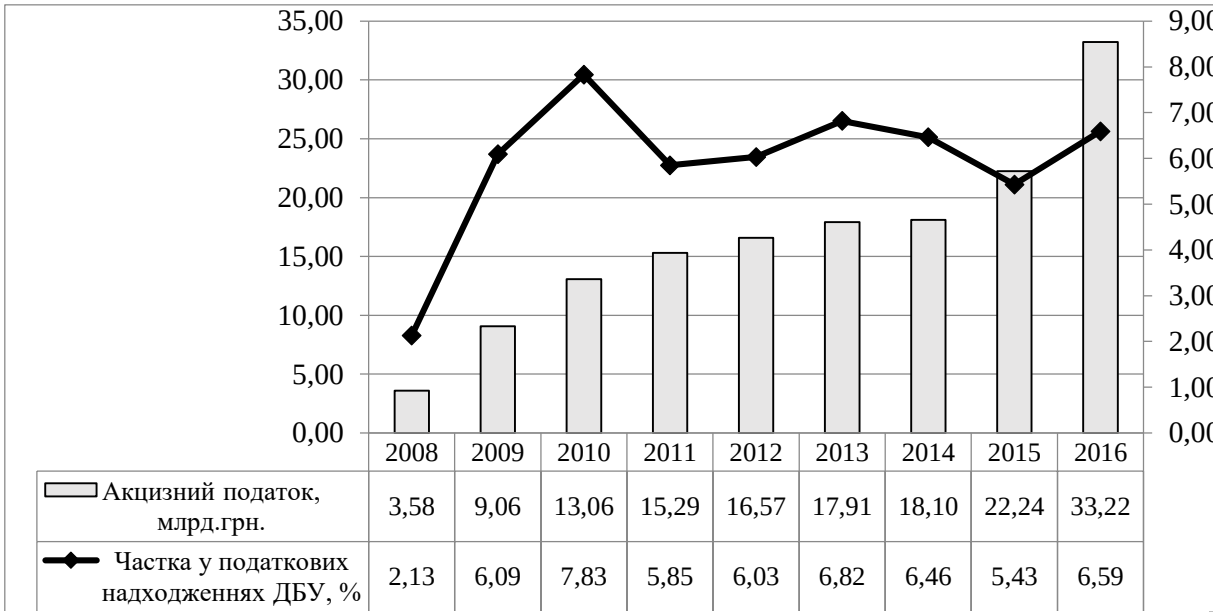
Для оцінки фіскального ефекту прослідкуємо динаміку надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та їх частку у податкових надходженнях державного бюджету України (далі – ДБУ) (рис. 4.1.2).

З рис. 4.1.2 видно, що надходження до ДБУ від акцизного податку за період з 2008 по 2016 роки характеризуються стабільним зростанням. Зокрема, за аналізований період надходження зросли з 3,58 до 33,22 млрд. грн., тобто у 9,3 рази. При цьому частка акцизного податку у податкових надходженнях

[219] Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. Особенная часть. -Т.IV: Косвенные налоги. –Х.: Право, 2007. - 536 с., С. 361.

державного бюджету також збільшилася – у 3 рази. Цьому посприяло декілька факторів:

- незначне зростання обсягів імпорту підакцизних товарів, що наочно продемонстровано на рис. 4.1.3.



	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Акцизний податок, млрд.грн.	3,58	9,06	13,06	15,29	16,57	17,91	18,10	22,24	33,22
Частка у податкових надходженнях ДБУ, %	2,13	6,09	7,83	5,85	6,03	6,82	6,46	5,43	6,59

Рис. 4.1.2. Динаміка надходжень акцизного податку з тютюнових виробів до ДБУ за 2008-2016 рр.[220]

Слід зазначити, що із загальної картини вирізняються лише 2013 та 2015 роки, у яких спад імпорту становив 10,6 та 16,0 % відповідно. Уряд пояснює падіння у 2013 році підвищенням специфічних ставок акцизного податку. Так, до 2015 року більша частка тютюнових виробів імпортувалася до України з Російської Федерації – переважно сигарети тих міжнародних торгових марок, які здійснюють свою діяльність в Україні, оскільки їм економічно вигідніше виробляти певні марки сигарет на власних підприємствах у Росії, а потім імпортувати їх до України, користуючись статусом безмитної торгівлі. За результатами 2015 року падіння імпорту становило 16,0 %, а у натуральному виразі – 77,3 млн. дол. США. Незважаючи на значне падіння, цей показник становив 1,08% від загального обсягу імпорту за цей період і порівняно із 2014 роком відбувся ріст на 21,86 %.

-розширення об’єктів оподаткування: у 2013 році акцизним податком було обкладено усі види продукції, що містять тютюн;

[220] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] - Режим доступу: treasury.gov.ua.

з 2015 року запроваджено акцизний податок для суб'єктів господарювання у розмірі 5 % з роздрібного продажу підакцизних товарів (зокрема і тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну);

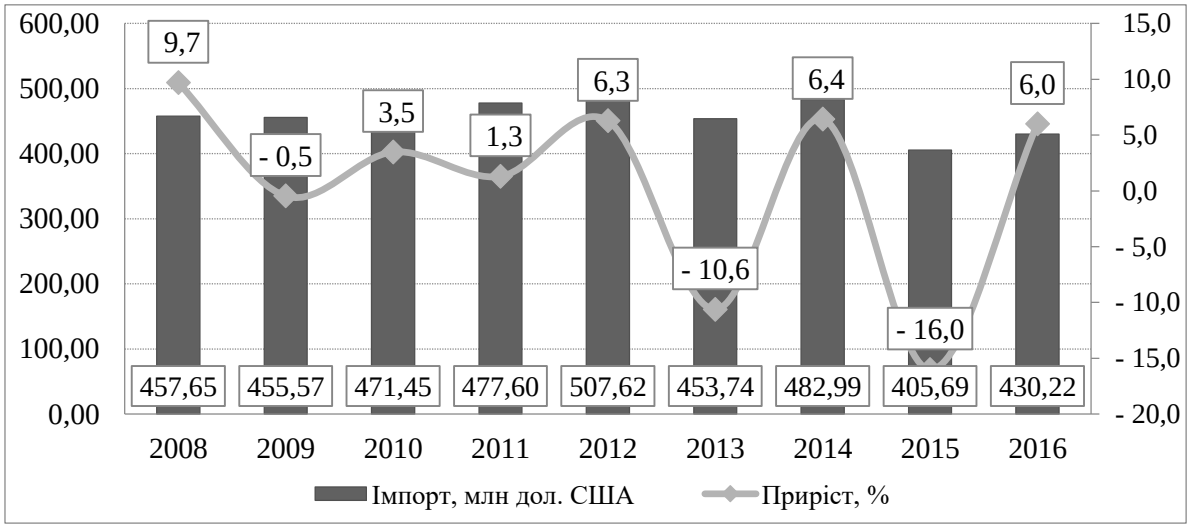


Рис. 4.1.3. Динаміка імпорту тютюнових виробів до України за 2008-2016 рр.[221]

- підвищення ставок акцизів – значними темпами ставки акцизів почали зростати саме з 2008 року, тобто з початком світової фінансової кризи 2008-2009 рр.; з вересня 2008 року специфічна та адвалерна ставки зросли більше ніж вдвічі; у липні 2009 року відбулось підвищення специфічної ставки у 1,5 рази, адвалерна ставка зросла на 25 %; з липня 2010 року підвищили на 30% специфічні ставки на сигарети з фільтром; період з 2011 року характеризується значним зростанням специфічних ставок на фоні зниження в 2013 році з 25 % до 12 % адвалерної ставки; у 2015 році специфічні, адвалерні ставки, а також мінімальне акцизне податкове зобов'язання на сигарети без фільтру та з фільтром в чергове підвищили та зрівняли; з 2016 року відбулось збільшення специфічної ставки на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну, а також мінімальне акцизне податкове зобов'язання – на 40 %[222].

[221] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[222] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

Водночас, варто відзначити стабільне падіння протягом цього періоду як виробництва вітчизняних тютюнових виробів, так і їх споживання в Україні загалом. Починаючи з 2008 року стабільно скорочується обсяг виробництва сигарет. Загальне падіння за період 2008-2014 рр. склало 44 млрд. шт. або 51,16 %. Однак, за результатами 2015 року відбулося незначне зростання – на 7,91 %. Реалізація для внутрішнього споживання також скоротилася: з 119,4 млрд. шт. у 2008 році до 70,0 млрд. шт. у 2013 році, тобто більш ніж на 41 %[223].

Вважаємо, що вирішальну роль у зростанні надходжень акцизного податку до Державного бюджету України відіграло саме значне підвищення ставок акцизного податку. Виходячи із вищенаведеного, можна стверджувати, що відбувається успішна реалізація фіскальної функції цього податку. Водночас, такі заходи мали й значний регулюючий ефект. Так, з табл. 4.1.1 наглядно наведено динаміку надходжень акцизного податку до державного бюджету України протягом 2008-2016 років та кількість курців за аналогічний період, крім 2016 р. При цьому можемо допустити, що судячи з наявної тенденції, кількість курців в Україні у 2016 р. також зменшилась.

Таблиця 4.1.1

Динаміка надходжень акцизного податку з тютюнових виробів та кількості курців в Україні за 2008–2016 рр.[224]

Рік	Кількість курців, млн. осіб	Приріст, %	АП з тютюнових виробів, млн. грн.	Приріст, %
2008	10,07	-35,03	3 578,43	46,60
2009	9,18	-8,84	9 061,93	153,24
2010	8,71	-5,12	13 063,98	44,16
2011	8,60	-1,26	15 292,38	17,06
2012	8,36	-2,79	16 572,35	8,37
2013	7,68	-8,13	17 911,69	8,08

[223] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт [Текст] / К.: МОЗ України, ДУ «Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України», 2014. – 128 с., с. 43.

[224] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] - Режим доступу: treasury.gov.ua; Щорічна доповідь про стан здоров'я населення, санітарно-епідемічну ситуацію та результати діяльності системи охорони здоров'я України. 2013 рік / за ред. О.С. Мусія. – К., 2014. – 438 с.; Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт [Текст] / К.: МОЗ України, ДУ «Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України», 2014. – 128 с.

2014	7,25	-5,60	18 101,48	1,06
2015	6,86	-5,34	22 235,38	22,84
2016	в/д	-	33 225,81	49,43

Скорочення масштабів поширеності тютюнопаління за період, що підлягав аналізу, на думку фахівців Міністерство охорони здоров'я, є результатом значного підвищення ставок акцизного податку та запровадження наприкінці 2012 року нормативних актів щодо заборони реклами тютюнових виробів, появи на пачках сигарет попереджень про їх шкідливість здоров'ю, заборона паління у громадських місцях. Таким чином, регулююча функція акцизного податку наочно показує зменшення кількості курців, забезпечуючи при цьому, завдяки постійному зростанню ставок податку, значні надходження до державного бюджету України.

Проведене дослідження показало, що більшість науковців, з якими не можливо не погодитись, серед трьох основних функцій податків найбільш характерними для акцизного податку називають фіскальну та регулюючу. Водночас, окремі науковці на власний розсуд виокремлюють, зокрема, соціальну та екологічну функції, що, на нашу думку, несуть однакове рольове навантаження, з яким може впоратись регулююча функція. Крім цього, слід зазначити, що у переважній більшості розглянутих наукових праць акцентується увага на тому, що визначальною функцією акцизного податку є регулююча. У зв'язку з цим, фахівці у цій галузі одним із напрямків реформування акцизного оподаткування вважають посилення ролі регулюючої функції акцизного податку. Однак, на наш погляд, на сьогодні цьому перешкоджає ряд факторів, зокрема:

- значний дефіцит Державного бюджету України: у 2015 році фактичний показник дефіциту бюджету склав 45,15 млрд. грн., що становить 57,44 % скоригованого планового показника, або 3,16 % реального ВВП, і 57,87 % фактичного показника 2014 року; у 2016 році дефіцит склав 70,13 млрд. грн., що на 55,33 % більше, ніж у попередньому році або 2,94 % ВВП;
- зростання державного боргу: за результатами 2015 бюджетного року сума державного внутрішнього та зовнішнього боргу склала 1333,86 млрд. грн., що на 40,85 % перевищує показник 2014 року, і становить 67,39% номінального обсягу

ВВП та 93,26 % реального (при граничному значенні у 60 %), а на кінець 2016 р. державний борг становив 1929,76 млрд. грн. або 80,97 % від ВВП;

- інфляційні процеси: з погіршенням соціально-економічних відносин з Російською Федерацією з 2014 купівельна спроможність громадян значно погіршилася, зокрема, у 2015 році інфляція становила 143,3 %, а у 2016 р. – 12,4 %.

Зважаючи на вищенаведені проблеми національної економіки, такий вектор реформування видається малоймовірним. Вважаємо, що такі кроки необхідно здійснювати поступово, враховуючи соціально-економічне становище країни.

4.3. Вплив акцизного оподаткування на соціально-економічні процеси в Україні

Специфічний акциз відіграє надзвичайно важливу роль у соціально-економічному житті будь-якої країни, оскільки через цей непрямий податок держава має можливість не лише здійснювати перерозподіл суспільних фінансових ресурсів між різними суб'єктами, а й чинити вплив на сукупний попит та пропозицію, регулювати структуру та обсяги виробництва. Саме це й зумовлює необхідність проведення подальших наукових досліджень регулюючої ролі акцизного оподаткування.

Обмежуючий вплив специфічних акцизів на обсяги виробництва, і, як наслідок, споживання, зазвичай застосовується відносно «соціально небезпечних» товарів, основними серед яких є тютюнові вироби й алкоголь[225]. Незважаючи на те, що українці на продукти харчування витрачають більше половини своїх доходів, що свідчить про низьку купівельну спроможність населення країни, частка витрат на придбання сигарет і лікеро-горілчаної продукції у загальному обсязі споживчих витрат домогосподарств залишається сталою – понад 3 % (рис. 4.3.1).

Зауважимо, що на купівельну спроможність населення України алкоголю та тютюну суттєво не впливало щорічне

[225] Карпенко С.П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів / С.П. Карпенко // ScienceRise. - 2015. - № 3(3). - С. 30-35, с. 31; Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с., С. 506-507.

збільшення ставок з акцизного податку. Згідно з офіційними даними, індекс споживчих цін на зазначені підакцизні товари за період з 2008 по 2016 рр. був вище за загальний індекс на товари та послуги, виключення становлять лише 2008 та 2016 роки, що може свідчити про прорахунки в акцизній політиці уряду у ці періоди (рис. 4.3.2).

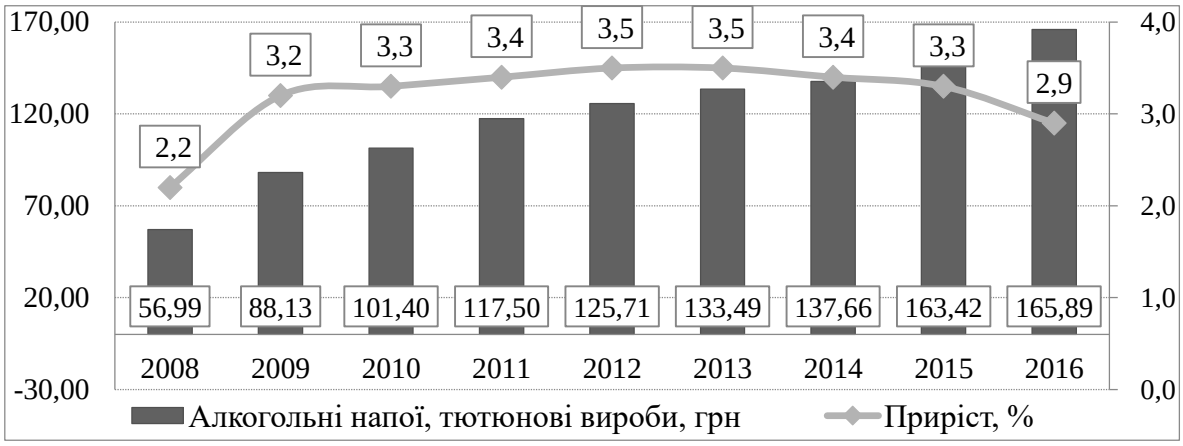


Рис. 4.3.1. Динаміка сукупних витрат на алкогольні напої та тютюнові вироби в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство в Україні за 2008-2016 рр.[226]

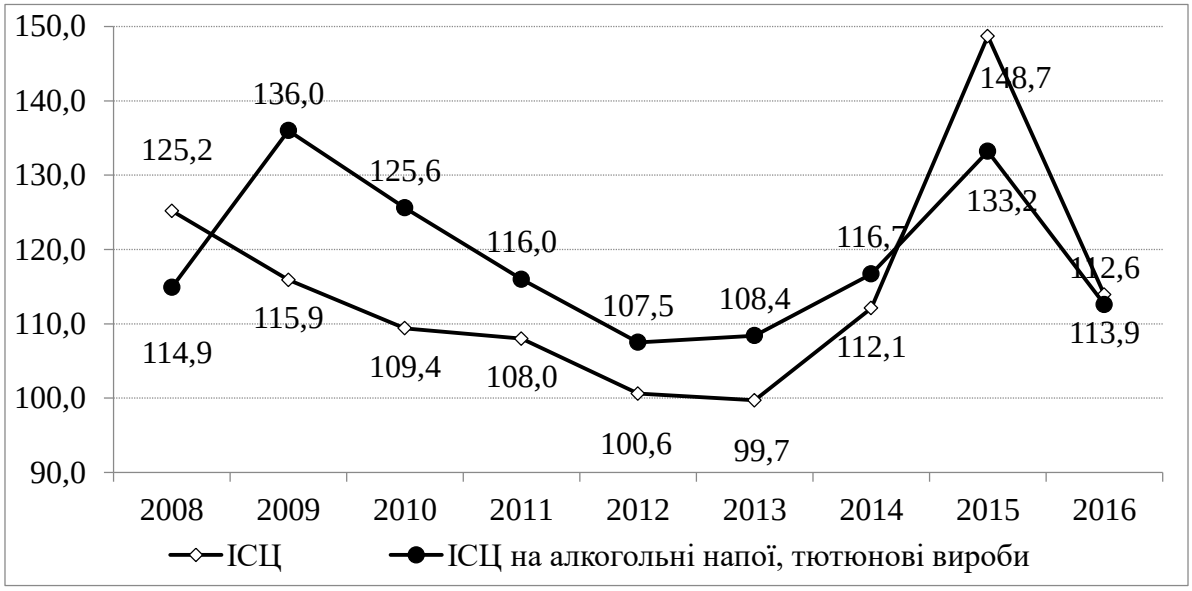


Рис. 4.3.2. Індекси споживчих цін на товари та послуги за 2008-2016 рр., %[227]

[226] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/.

За досліджуваний період середня ставка акцизного податку на пачку сигарет зросла в 14 разів, що дозволило збільшити доходи бюджету від паління з 3,58 млрд. грн. до 22,24 млрд. грн. відповідно. При цьому, за офіційними даними, рівень поширення куріння в Україні зменшився з 25,6 % до 18,4 %, тобто на 7,2 в. п., або на 28 %. Скорочення масштабів поширеності тютюнопаління за період, що підлягав аналізу, на думку фахівців Міністерства охорони здоров'я, є результатом не лише значного підвищення ставок акцизного податку, а й наслідком запровадження наприкінці 2012 р. нормативних актів щодо заборони реклами тютюнових виробів, появи на пачках сигарет попереджень про їх шкідливість здоров'ю, заборони паління у громадських місцях[228]. Таким чином, регулююча функція акцизного податку наочно демонструє зменшення кількості курців, забезпечуючи при цьому, завдяки постійному зростанню ставок податку, значні надходження до державного бюджету України.

Значне підвищення в Україні акцизу на сигарети без фільтра у 2015 р., як відмічають фахівці, призвело до певних змін на тютюновому ринку. Ціни на сигарети з та без фільтра майже зрівнялися, тому сегмент сигарет без фільтра скоротився з 13 % у 2014 р. до 5-6 % – у 2016 р., що свідчить про зміну структури пропозиції та частково про покращення якості споживання[229].

Незважаючи на щорічні підвищення в Україні ставок акцизу на тютюнові вироби, ціни на цей товар залишаються найнижчими серед країн Європи. Так, середня ціна пачки сигарет в Україні 0,58 євро, у Молдові – 0,66 євро, в Росії – 0,83 євро. Найнижчі ціни серед країн ЄС у Болгарії – 2,42 євро та Чехії – 2,95 євро. Найдорожчі сигарети можна придбати у Великобританії та Норвегії – понад 10 євро за пачку (рис. 4.3.3).

---

[227] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/.

[228] Хлєбнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні / І.І. Хлєбнікова. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. – №6. – С. 830–835, с. 832.

[229] Мурга М. Тютюнова галузь залишається джерелом поповнення скарбниці [Електронний ресурс] / Марина Мурга // Вісник. Рейтинг. – 2016. – Режим доступу: http://visnyk.ua/uk/publication/19-tyutyunova-galuz-zalishayetsya-dzherelom-popovnennya-skarbnitsi.

Слід зазначити, що нормами Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачене поступове зростання ставок акцизу в Україні до 1,8 євро за пачку сигарет[230]. Крім того, у 2006 р. Україна ратифікувала Рамкову конвенцію ВООЗ із боротьби проти тютюну, відповідно до якої держава зобов'язується скорочувати поширеність паління, в тому числі і за допомогою податкових та цінових заходів[231]. Позитивними наслідками підвищення ставок уряд вбачає збільшення тривалості життя на 10 років, зростання податкових надходжень від тютюнових виробів до 100 млрд. грн. та викорінення контрабанди до країн Західної Європи.

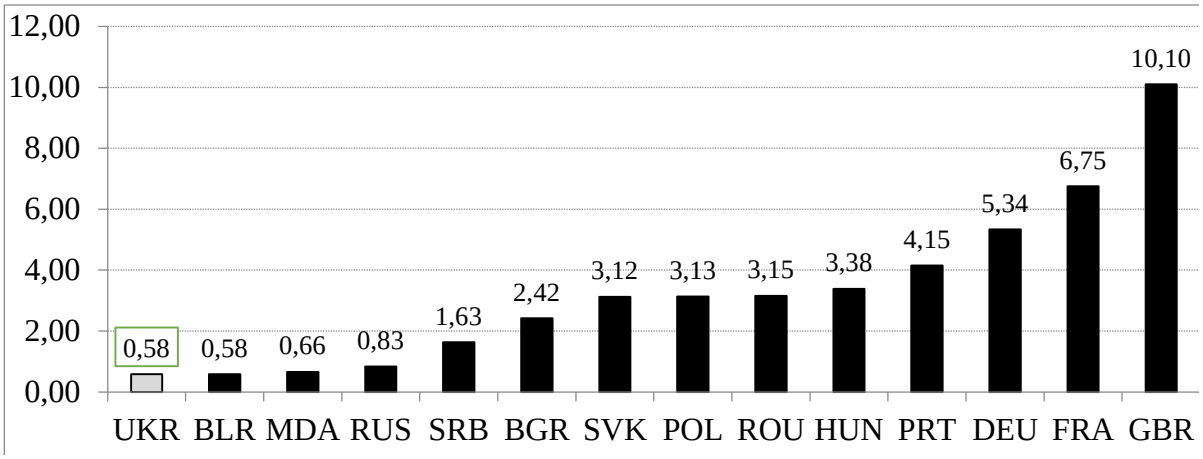


Рис. 4.3.3. Середня ціна пачки сигарет в країнах Європи на початок 2016 р., євро[232]

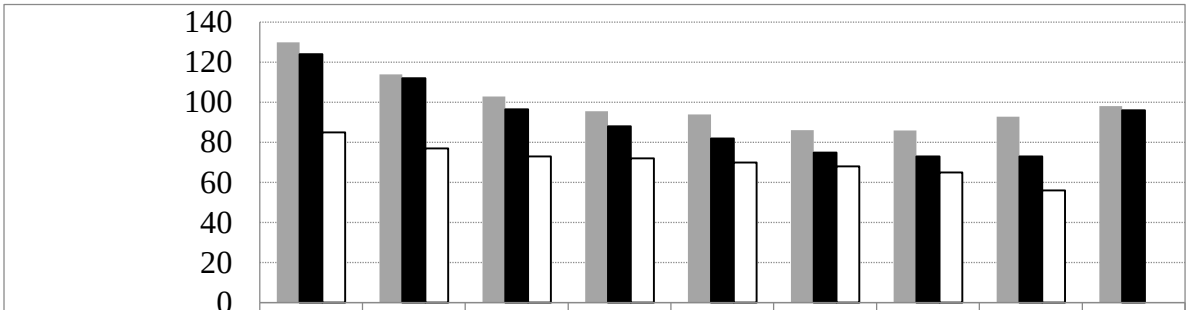
Результатом скорочення споживання тютюну в Україні є зменшення його внутрішнього виробництва та реалізації (рис. 4.3.4). При скороченні за останні 8 років споживання на 34,12 %, виробництво сигарет зменшилось на 28,54 %, а реалізації – на 41,13 %. Такі показники можна пояснити частковим зменшенням розриву цін на сигарети в Україні та в сусідніх країнах,

[230] Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

[231] Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 21.05.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/897_001.

[232] Андронік В. Як у Європі: через вісім років сигарети в Україні будуть коштувати 80-90 грн [Електронний ресурс] / В. Андронік // Сегодня. – 2016. – Режим доступу: http://ukr.segodnya.ua/economics/enews/kak-v-evrope-cherez-vosem-let-sigarety-v-ukraine-budut-stoit-80-90-grn-758577.html.

зусиллями органів державної влади та виробників, спрямованими на зменшення контрабанди українських сигарет до країн ЄС, скороченням споживання сигарет та розповсюдження незаконних сигарет в країні[233].



	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Виробництво	130	114	103	96	94	86	86	93	98
Реалізація	124	112	96,5	88	82	75	73	73	96
Споживання	85	77	73	72	70	68	65	56	

* обсяг споживання сигарет у 2016 р. відсутній

Рис. 4.3.4. Виробництво, реалізація та споживання сигарет в Україні за 2008-2016 рр., млрд. шт.[234]

Актуальною залишається проблема боротьби з розповсюдженням контрафактної продукції, яка, зокрема, надходить з непідконтрольної території України, з Росії, Білорусії і Молдови. Крім того, з 2015 р. спостерігається тенденція до зростання контрабанди сигарет з ОАЕ та Китаю. Однак, за офіційними даними, загальний рівень тінізації галузі знизився завдяки перекриттю основних каналів поставок – з боку сусідніх регіонів з Донбасом, а також через девальвацію гривні, що зробило торгівлю в Україні невигідною[235].

---

[233] Ринок тютюнових виробів: оцінка впливу зміни акцизів [Електронний ресурс] // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – 2014. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/News/IER_research2_block.pdf, с. 4-5.

[234] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/; Красовський К.С. Тютюнові акцизи і споживання тютюну в Україні [Електронний ресурс] / К.С. Красовський // Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України. – 2016. – Режим доступу: http://tobaccocontrol.org.ua/sites/default/files/tyutyunovi_akcizi_i_spozhivannya_tyutyunu_v_ukrayini.pdf; Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт. - К.: МОЗ України, ДУ «Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України», 2014. – 128 с.

[235] Мурга М. Тютюнова галузь залишається джерелом поповнення скарбниці [Електронний ресурс] / Марина Мурга // Вісник. Рейтинг. – 2016. – Режим доступу: http://visnyk.ua/uk/publication/19-tyutyunova-galuz-zalishayetsya-dzherelom-popovnennya-skarbnitsi.

Діагностика стану акцизного оподаткування в Україні за 2008-2016 рр. другої «соціально небезпечної» групи підакцизних товарів – алкоголю, дозволяє стверджувати, що його трансформація здійснювалась лише у напрямку підвищення ставок податку. Так, зокрема, у 2016 році у виконання рекомендацій МВФ ставки на спирт підвищено на 50 %, на пиво та ігристі вина – вдвічі (рис. 4.3.5). Водночас, кредитор рекомендує українській владі посилити контроль за обігом спирту на внутрішньому ринку, оскільки, зокрема, за даними «Укргорілки», частка тіньового ринку алкоголю в Україні становить близько 40 %. Виконання Україною, наданих МВФ рекомендацій, сприятиме наповненню бюджету та позитивно вплине на скорочення обсягів контрафактної продукції.

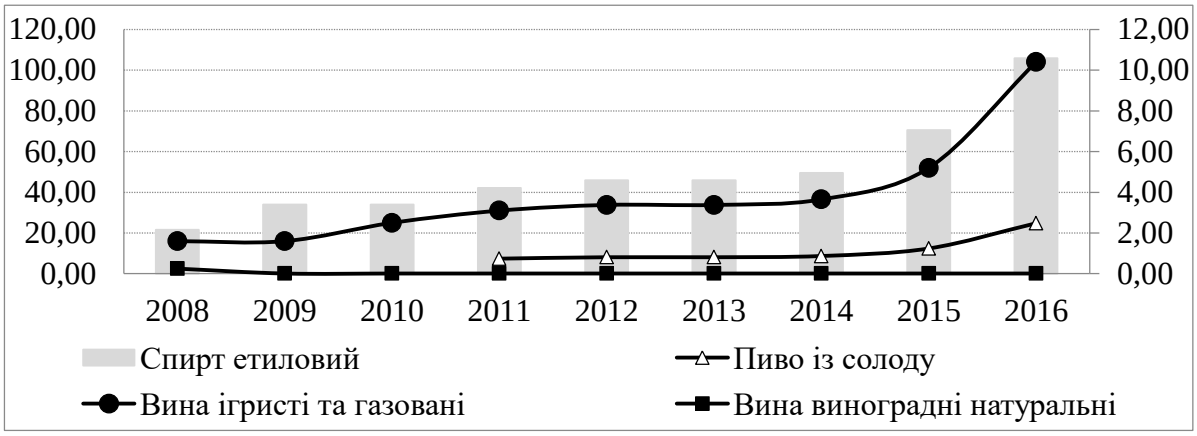


Рис. 4.3.5. Динаміка зміни ставок на алкогольні напої за 2008-2016 рр. (на 01.01), грн. [236]

З метою здійснення аналізу впливу акцизного оподаткування на пропозицію алкоголю в Україні, проаналізуємо динаміку розвитку ринку лікеро-горілчаної продукції. Так, протягом 2008-2016 рр. виробництво алкоголю в Україні скоротилось, що пов'язано з падінням обсягу виробництва спирту, який застосовується при виготовленні горілчаних виробів та лікерів, щорічно на 1-5 млн. дал[237]. Скорочення виробництва алкоголю в Україні певною мірою зумовлене негативними

[236] Складено автором за даними: Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[237] Каташинська М.О. Характеристика виробництва та реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні / М.О. Каташинська // Молодий вчений. - 2014. - № 12(1). - С. 151-155, с. 152.

тенденціями в економіці, зокрема, інфляцією і нестабільністю курсу національної валюти, яка призвела до зниження купівельної спроможності та загального зменшення активності на ринку лікеро-горілчаної продукції. Однак, незважаючи на падіння абсолютних показників виробництва алкоголю, показники роздрібного товарообороту продемонстрували тенденцію до збільшення, що, в першу чергу, зумовлені постійним зростанням ставок податку та мінімальних роздрібних цін на напої. Загалом роздрібний товарооборот алкогольними напоями за період з 2008 по 2016 рр. зріс удвічі. Серед товарних груп найбільше зростання продемонстрували пиво – на 161,58 %, шампанські вина – 99,81 % та коньяк – 97,58 % (рис. 4.3.6). Зауважимо, що за наслідками 2016 р. у роздрібному товарообороті на алкогольну продукцію припадало 6,7 %[238].

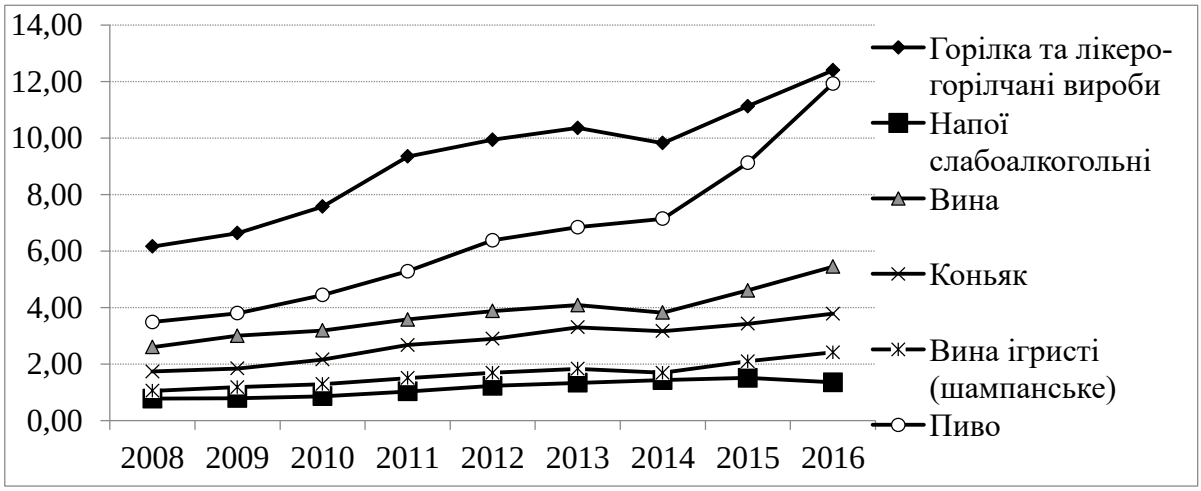


Рис. 4.3.6. Динаміка роздрібного товарообороту алкогольної продукції в Україні за 2008-2016 рр., млрд. грн.[239]

Проведений аналіз стану споживання алкоголю в Україні за 2008-2015 рр. продемонстрував його скорочення за усіма групами алкогольної продукції. Найстрімкіше скорочення показали інші алкогольні напої – 31,22 %, вина – 18,93 %, пиво – 16,85 % та міцні алкогольні напої – 14,94 %[240]. При цьому, протягом останніх років споживання міцних алкогольних напоїв

[238] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[239] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/.
[240] Там само.

коливається на рівні 50 % загального обсягу споживання, на пиво припадало 38 %, вина та інші алкогольні напої – близько 9 та 3 % відповідно[241]. Такі показники свідчать про те, що пересічним українцям легше відмовитися від вин та лікерів, ніж від міцних алкогольних напоїв, що може бути обумовлене недосконалою державною політикою в сфері обігу і регулювання виробництва алкогольної продукції, економічними пріоритетами держави понад здоров'я нації[242] та низькою ефективністю впровадження цінових інструментів на споживання алкоголю в Україні.

Якщо ж розглядати споживання алкоголю у вимірі чистого спирту на дорослу людину, то цей показник характеризується низхідною тенденцією. Загальне падіння споживання становить 1,56 л або 16,51 %, однак українці все ще залишається серед найбільш питущих націй світу. Крім того. Слід відзначити, що структура споживання алкоголю українцями значно відрізняється від структури споживання у країнах Європи, де споживають більш ніж 40 % вина (для виноробних країн цей показник перевищує 60 %), друге місце за пивом, а вже далі йдуть міцні алкогольні напої[243]. Розвинуті країни світу застосовують цінову політику для скорочення надмірного споживання алкоголю, завданням якої є зміна структури споживання алкогольних напоїв у сторону зменшення частки міцних алкогольних напоїв, при одночасному зниженні загального рівня споживання алкоголю в розрахунку на чистий спирт[244].

Проведений аналіз показав, що регулююча функція специфічного акцизу проявляється у: здійсненні впливу на обсяги виробництва та споживання підакцизних товарів, структуру виробництва та споживання, стимулюванні зростання ефективності виробництва, покращенні якості кінцевого продукту, поліпшенні споживчих якостей продукції, регулюванні

---

[241] Там само.

[242] Хлєбнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні / І.І. Хлєбнікова. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. – №6. – С. 830–835, с. 833.

[243] Пазюк В.Л. Аналіз стану та динаміки розвитку ринку вина в Україні / В.Л. Пазюк. // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – №4. – С. 236–242, с. 237.

[244] Хлєбнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні / І.І. Хлєбнікова. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. – №6. – С. 830–835, с. 834.

рентабельності виробництва, перерозподілі доходів між різними верствами населення. Таким чином, акцизний податок акумулює у собі значний прихований потенціал: він здатний генерувати значні надходження фінансових ресурсів, а також бути дієвим інструментом регулювання внутрішнього ринку, інструментом впливу на соціально-економічні процеси в країні.

За результатами дослідження можемо зробити висновок, що саме відсутність в Україні комплексних заходів по врегулюванню ринку лікеро-горілчаної та тютюнової продукції не дозволяє повною мірою відчути ефект від підвищення ставок акцизного податку. Саме тому цю проблему необхідно обговорювати між усіма зацікавленими сторонами: представниками держави, виробниками та фахівцями.

Слід зазначити, що для розробки успішної стратегії розвитку ринку тютюнових виробів і алкогольних напоїв ключовими завданнями мають стати: контроль за якістю продукції, зменшення частки тіньового сектору підакцизних товарів, зміна структури споживання лікеро-горілчаних виробів та сигарет, збільшення конкуренції на ринку алкоголю та тютюну[245]. Вирішення таких завдань позитивно позначиться на надходженнях акцизного податку до бюджету країни при одночасному покращенні здоров'я нації.

4.4. Аналіз механізму дії регулюючої функції акцизного оподаткування в Україні

Загальновідомо, що непряме оподаткування впливає на рівень цін, інвестицій, споживчий попит. Крім того, непрямі податки виступають не тільки інструментом впливу на виробництво і споживання, а й беззаперечним інструментом фіскальної політики. Так, кризові явища в економіках держав ЄС засвідчили необхідність зміщення акценту з оподаткування капіталу на оподаткування споживання. Саме надходження від непрямих податків забезпечили стабільні надходження до

[245] Коваль О. Парадокси алкогольного ринку [Електронний ресурс] / О. Коваль // ГО Інститут податкових реформ. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: http://ngoipr.org.ua/blog/paradoksi-alkogolnogo-rinku/.

державної казни більшості країн ЄС, незалежно від стану їх економіки [246]. Аналогічні тенденції характерні й для України (табл. 4.4.1).

Таблиця 4.4.1

Структура доходів Зведеного бюджету України [247]

Показник	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Доходи всього, %, у тому числі	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**
1. Податкові надходження, всього,%, у тому числі	84,0	80,9	79,9	80,6	77,2	83,2
1.1.Податок на додану вартість, %	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4	30,1
1.2.Акцизний податок,%	8,5	8,6	8,3	9,9	10,9	13,0
1.3.Мито,%	2,9	2,9	3,0	2,7	6,1	2,6
1.4. Податок на прибуток підприємств,%	13,8	12,5	12,4	8,8	4,6	7,7
1.5. Податок на доходи фізичних осіб,%	18,0	15,2	16,3	16,5	15,3	17,7
1.6. Інші податки, %	8,2	10,5	10,9	12,2	12,9	12,1
2. Не податкові надходження, всього,%	15,0	18,2	19,2	17,7	21,5	16,0
3.Інші доходи, %	1,0	0,9	0,9	1,7	1,3	0,8

Як вбачається з даних табл. 4.4.1 непряме оподаткування у складі трьох податків (податок на додану вартість, акцизний податок та мито) формує більше 32 %, а акцизний податок - 13 % доходів Зведеного бюджету України. Отже, держава спрямовує фіскальне навантаження саме на непряме оподаткування. Підтвердженням посилення фіскальності акцизного оподаткування є й збільшення його питомої ваги у ВВП з 2,6 % у 2011 році до 4,3 % у 2016 році (рис. 4.4.1).

Суттєве зростання питомої ваги акцизного податку у 2016 році до 13 % доходів Зведеного бюджету України (табл. 4.4.1) відбулося, в тому числі, внаслідок запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів. У структурі загальних надходжень з цього податку до Зведеного бюджету України у 2016 році

[246] Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції:моногр. / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кощук . – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236с.

[247] Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Режим доступу: http://www. treasury.gov.ua.

акцизний податок з роздрібної торгівлі підакцизними товарами склав більше 11,5 %[248].

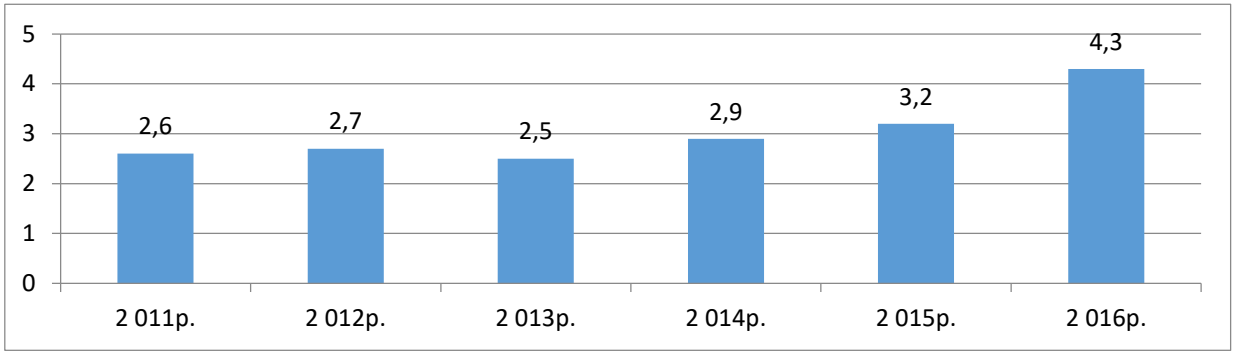


Рис. 4.4.1. Питома вага акцизного податку у ВВП України у період 2011-2016 рр.[249]

Іншим суттєвим фактором, який обумовив зростання фіскальності акцизного податку є збільшення його ставок. Відзначимо, що у країнах ЄС посилення позицій непрямого оподаткування, відбувається за рахунок збільшення ставок акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію, паливо, природного газу[250] . Слід визнати, що незважаючи на схожість тенденцій податкової політики України з європейськими країнами в сфері непрямого оподаткування, головні причини, які обумовлюють посилення непрямого оподаткування, є різними. Одним з факторів, з яким мають рахуватися країни ЄС у сфері лібералізації прямого оподаткування, є висока мобільність капіталу та податкова конкуренція з іншими країнами. В Україні, акцентування на непрямому оподаткуванні, більшої мірою, пов'язано зі значним рівнем тінізації економіки, високим рівнем малозабезпеченого населення, що формує вузьку базу для прибуткового та майнового оподаткування.

Зростання фіскальності акцизного оподаткування посилює податкове навантаження на кінцевих споживачів, що підтверджує розрахунок імпліцитної ставки оподаткування акцизного

[248] Розраховано автором за даними : офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.
[249] Розраховано автором за даними : офіційний сайт Державного комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.
[250] Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції:моногр. / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кощук . – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236с.

оподаткування України (відношення надходжень акцизного податку до кінцевих споживчих витрат домогосподарств) (рис. 4.4.2).

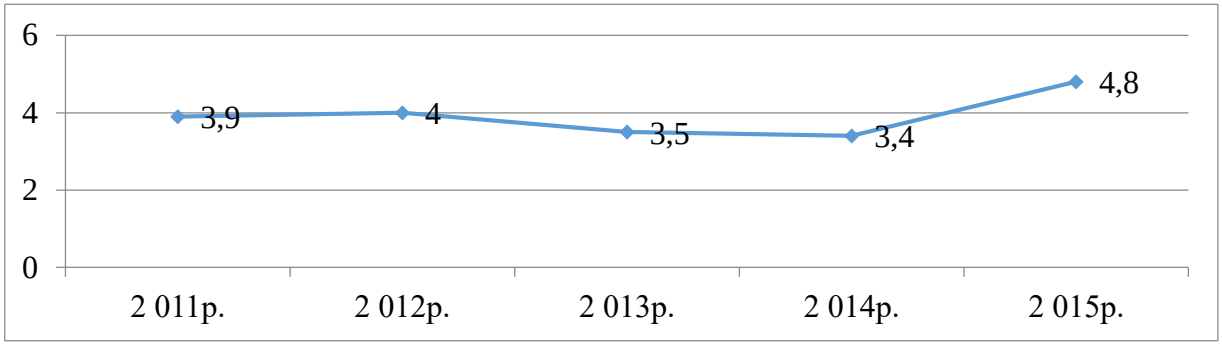


Рис. 4.4.2. Імпліцитна ставка акцизного оподаткування в Україні у період 2011-2015 рр.[251]

За загальними правилами, збільшення податкового навантаження на платників податків загалом оцінюється критично. Однак, у даному випадку йдеться про споживання шкідливих для здоров'я людей товарів (алкоголю, тютюнових виробів). За таких умов, збільшення податкового навантаження з підакцизних товарів на витрати домогосподарства не може слугувати стримуючим фактором у посиленні фіскальності оподаткування цих груп товарів.

На підтвердження такого твердження, є той факт, що «збільшення податкових ставок на тютюнові вироби на 10 % забезпечує скорочення споживання тютюну на 4 % у країнах з високим рівнем доходів і приблизно на 8 % – у країнах з низьким і середнім рівнем доходів, водночас податкові надходження від тютюну збільшуються майже на 7 %» [252]. В Україні в структурі споживчих витрат на одне домогосподарство частка щомісячних витрат на алкоголь та тютюн знизилася з 3,4 % у 2010 році до 2,9 % у 2016 році[253]. Разом з тим, кількість замовлених виробниками та імпортерами акцизних марок на алкоголь та тютюнові вироби у 2015-2016 рр. зросла. На фоні скорочення витрат домогосподарств на алкогольні та тютюнові вироби на

[251] Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Режим доступу: http://www. treasury.gov.ua.

[252] Лондар С. Л. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні / С. Л. Лондар, Л. В. Козарезенко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8. – С. 311-324.

[253] Офіційний сайт Державног комітету статистики України. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

0,5 %, надходження з акцизного податку на тютюнові вироби Зведеного бюджету за останні п'ять років зросли у 1,5 рази. Поряд з цим, мінімальні податкові зобов'язання зросли майже у 2 рази, специфічні податкові ставки у 2,4 рази, адвалорні податкові ставки зменшилися в 2 рази (табл.4.4.2, рис. 4.4.3).

Таблиця 4.4.2

Податкові ставки акцизного податку на тютюнові вироби в Україні у 2011р та 2015 роках[254]

Підакцизний товар	2011			2015		
	Адвалорні ставки, %	Специфічні ставки, грн. за 1000 шт.	Мінімальні податкові зобов'язання, грн. за 1000 шт.	Адвалорні ставки, %	Специфічні ставки, грн. за 1000 шт.	Мінімальні податкові зобов'язання, грн. за 1000 шт.
Сигарети з фільтром	25	96,21	160,35	12	227,33	304,11
Сигарети без фільтра	20	43,03	61,47	12	227,33	304,11

Відзначимо, що у 2016 році специфічна ставка на сигарети знову була підвищена до 318, 26 грн. за 1000 шт., а мінімальне податкове зобов'язання до 425, 75 грн. за 1000 шт.

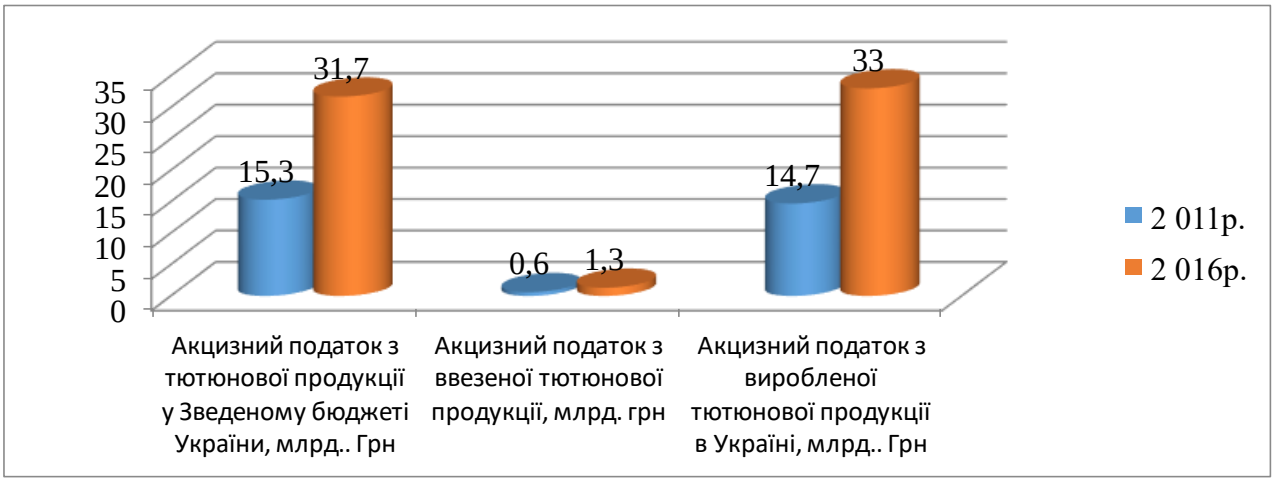


Рис. 4.4.3. Акцизний податок на тютюнові вироби Зведеного бюджету України у 2011 та 2016 рр.[255]

[254] Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України. Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

[255]Розраховано автором за даними: Офіційний сайт Державної казначейської служби України. Режим доступу: http://www. treasury.gov.ua.

Збільшення ставок акцизного податку є заходом виконання вимог Директиви Ради 2011/64/ЄС від 21.06.2011 «Про структуру та ставки акцизного збору, що застосовується до переробленого тютюну», відповідно до якої акциз на сигарети має бути не менше 90 євро на 1000 сигарет та складати не менш ніж 60 % від середньозваженої роздрібної ціни на сигарети. В Україні частка акцизу в ціні складає 40-50 % від середньозваженої роздрібної ціни на сигарети. За таких умов, подальше збільшення ставок акцизного податку є безумовною перспективою. Предметом обговорення є лише терміни підвищення податкових ставок.

Підвищення акцизів є лише одним із інструментів регулювання обігу підакцизних товарів. Загалом, зміни в адмініструванні акцизного податку в Україні з моменту набуття чинності Податкового кодексу України можна систематизувати за двома основними напрямами: перший – посилення фіскальності цього виду оподаткування, другий – посилення контролю за обігом підакцизних товарів (рис. 4.4.4).

Зауважимо, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування досягається не тільки завдяки регулювання елементів акцизного податку (зміна податкової ставки, об'єкта оподаткування, переліку платників та кількості податкових пільг тощо), а й за рахунок вдосконалення адміністрування податку з метою спрощення його процедур для платників. Останнє набуває особливої актуальності, оскільки запровадження нового виду акцизу з роздрібної торгівлі, акцизної накладної об'єктивно викликають необхідність складання платниками податку додаткових форм звітності та здійснення адміністративних процедур (реєстрація платників податку з реалізації пального, складання акцизної накладної, заявки на поповнення (коригування) залишку пального та ін.), що накладає додатковий тягар на підприємців[256].

Не менш важливим для посилення ефективності акцизного оподаткування, є вдосконалення податкового контролю в цій сфері. На сьогодні, Державна фіскальна служба України контроль в сфері акцизного оподаткування зосереджує за наступними напрямами:

[256] Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні/ О.Г. Волкова // Науково-практичний журнал "Причорноморські економічні студії"- 2016.- Випуск 5.



Рис. 4.4.4. Основні новації в адмініструванні акцизного оподаткування України[257]

1) Контроль за цільовим використанням підакцизних товарів, які оподатковуються за пільговими ставками акцизного податку (зокрема, цільове використання спирту для виготовлення підакцизних товарів).

2) Виявлення схем ухилення від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань Залучення виробників палива до оподаткування акцизного податку з роздрібної торгівлі паливом шляхом проведення до перевірочного аналізу діяльності виробників, складання балансів по обсягах сировини і готової продукції (палива).

3) Формування та ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання спирту, Єдиного державного реєстру витратомірів-лічильників на виробництві підакцизних товарів.

4) Контроль за зберіганням, обліком, продажем та використанням акцизних марок.

[257] Систематизовано автором за даними: Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України. Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

5) Заходи щодо припинення діяльності підпільних виробництв підакцизних товарів, вилучення з незаконного обігу підакцизних товарів[258].

Вищезазначені контрольні заходи Державної фіскальної служби України втілюють на практиці справедливість твердження Пислиці А. В. стосовно того, що особливу роль у податковому контролі за підакцизних товарів відіграє саме фактичний контроль»[259].

Незважаючи на перманентні зміни в адмініструванні акцизного оподаткування в Україні спрямовані на підвищення його ефективності, відзначимо низку недоліків в цій сфері (рис. 4.4.5).

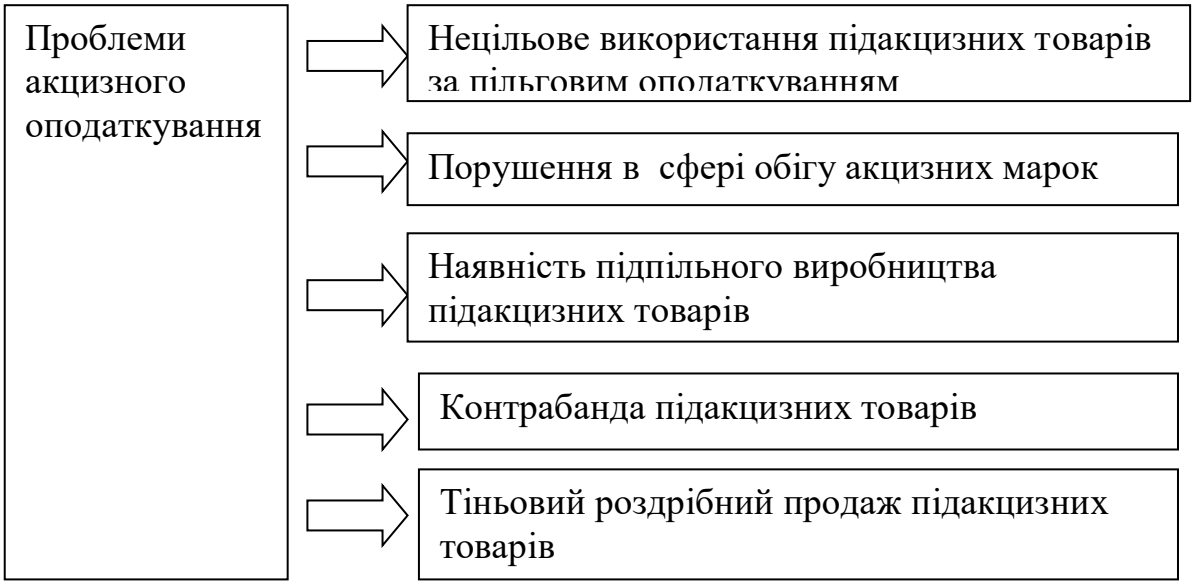


Рис. 4.4.5. Проблеми в сфері акцизного оподаткування в Україні[260]

Одним із важливих напрямів підвищення ефективності акцизного оподаткування слід визнати необхідність вдосконалення пільгової політики в цій сфері.

---

[258] Звіт про виконання плану роботи ДФС України за 2 півріччя 2015 року. Режим доступу: http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html.

[259] Пислиця А.В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А.В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 2(24). – с. 79 -94.

[260] Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні/ О.Г. Волкова // Науково-практичний журнал "Причорноморські економічні студії"- 2016.- Випуск 5.

«По суті в сучасних умовах податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, надаються здебільшого тим суб'єктам господарювання, які спромоглися їх отримати незаконними методами. Таким чином, пільги стимулюють розвиток тіньової економіки»[261].

Серед 40 діючих пільг по акцизному податку (станом на 01.01.2015р.), 7 пільг призводить до втрат доходів бюджету[262].

Удосконалення процедур адміністрування має відбуватися в напрямі спрощення звітності, електронізації документообігу та автоматизації сервісів; запровадження електронної акцизної марки, посилення ефективності роботи з контрабандною підакцизною продукцією, контролю за цільовим використання податкових пільг (рис. 4.4.6).

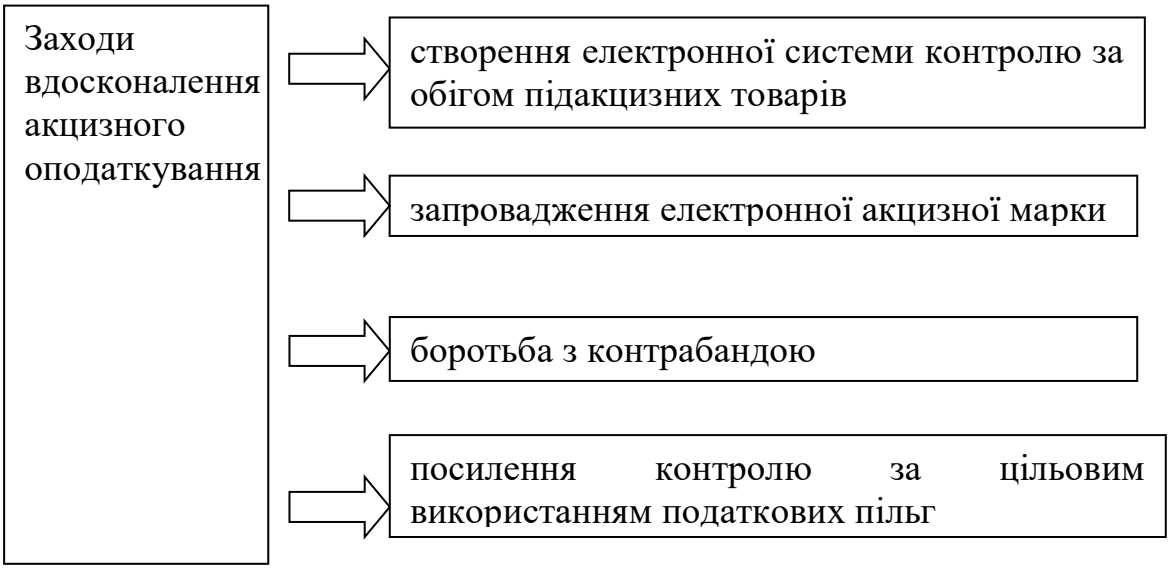


Рис. 4.4.6. Заходи вдосконалення акцизного оподаткування в Україні

Деякі з вказаних заходів впливають та обумовлюють результативність інших. Так, запровадження електронної акцизної марки можна розглядати як елемент електронної системи контролю за обігом підакцизних товарів та одним з дієвих інструментів боротьби з контрабандою. Беззаперечним є той факт, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування лише за рахунок збільшення акцизів нівелюється зростанням тіньового обігу підакцизної продукції, збільшенням обсягів

[261] Оподаткування суб`єктів господарювання: навч.посіб. Одеса: ВМВ,2014р.

[262] Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні. Аналітична записка. Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/articles/1801.

ввезенням продукції поза митним контролем. Отже, без одночасного підвищення ефективності боротьби із контрабандою та удосконалення адміністрування акцизного податку, посилити фіскальну ефективність акцизного податку лише за рахунок підвищення ставок є не можливим.

Підсумовуючи, зазначимо, що податкова політика в сфері акцизного оподаткування в Україні в напрямі посилення його фіскальності знаходиться, в руслі європейських тенденцій. За рахунок акцизного податку держава забезпечує більше 10 % доходів бюджету. Зростання надходжень за акцизного податку забезпечується, в першу чергу, за рахунок збільшення податкових ставок. Разом з тим, слід визнати, що фіскальна ефективність акцизного податку лише за рахунок підвищення його ставок, спричиняє зворотній ефект та призводить до зростання тіньового обігу підакцизних товарів, скорочення легального виробництва.

Підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування можливо за рахунок вдосконалення процедур його адміністрування: спрощення податкових процедур для платників податку, встановлення економічно обґрунтованих податкових пільг та посилення контролю за їх цільовим використанням, запровадження електронізації документообігу в процесі адміністрування акцизного податку.

РОЗДІЛ 5. ВПЛИВ ПОДАТКІВ НА СОЦІАЛЬНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВИ

5.1. Соціальні внески у податковій системі України: ретроаналіз

Соціальні внески виступають головним джерелом формування доходів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, які забезпечують соціальний захист осіб, що потрапили під дію соціальних ризиків, пов'язаних з досягненням пенсійного віку, повною, тимчасовою втратою працездатності, безробіттям, втратою годувальника та одночасно залишаються актуальним питанням для зменшення податкового навантаження на підприємства, установи, організації в Україні.

Серед вітчизняних вчених відсутня єдина думка відносно того, чи вважати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) складовою податкової системи України, чи збором до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дискусія спричинена тим, що відповідно до вітчизняного законодавства ЄСВ являється збором, який не включається до складу доходів Державного бюджету України та використовується виключно на цілі, передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, тобто безпосередньо для здійснення страхових виплат при виникненні соціальних ризиків.

Дослідження переліку податків в Україні, що визначені у діючому податковому законодавстві[263] дає підстави стверджувати, що ЄСВ не входить до складу податків. В свою чергу, згідно Закону України «Про систему оподаткування»[264], що втратив свою чинність в результаті прийняття Податкового Кодексу України, збори до фондів загальнообов'язкового соціального страхування входили до складу загальнодержавних податків та зборів.

---

[263] Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 лютого 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[264] Закон України «Про систему оподаткування від 25 червня 1991року » № 1252-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12.

Аналіз міжнародних статистичних даних показав, що в більшості розвинених країн соціальні внески розглядаються як податки, а не звичайні страхові внески (табл.5.1.1).

Таблиця 5.1.1

Структура податкових надходжень за видами податків у Бельгії протягом 2009–2015 рр. (% у ВВП)[265]

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Непрямі податки	12,8	13,1	13,1	13,4	13,4	13,3	13,2
- ПДВ	6,8	6,9	6,9	6,9	7,0	6,9	6,7
- податки та мита на імпорт без ПДВ	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
- податки на товари, крім ПДВ та ввізних мит	3,6	3,7	3,6	3,6	3,6	3,6	3,7
- інші податки на виробництво	1,9	1,9	2,0	2,3	2,2	2,3	2,2
Прямі податки	15,7	16,1	16,6	17,1	17,9	17,8	17,5
- податок з особистого доходу	12,0	12,1	12,3	12,5	13,0	12,9	12,6
- податок з корпоративного прибутку	2,3	2,5	2,8	3,0	3,1	3,2	3,4
- інші	1,4	1,4	1,5	1,6	1,7	1,7	1,6
Соціальні внески	14,2	13,9	14,1	14,3	14,5	14,3	14,3
- від роботодавців	8,6	8,4	8,6	8,8	8,9	8,8	8,8
- від працівників	5,6	5,5	5,5	5,5	5,6	5,5	5,5
Всього	42,7	43,1	43,7	44,8	45,7	45,4	45,1

ЄСВ має усі властивості податку, зокрема, примусовість сплати, законодавчу закріпленість, примусовий характер, використання як частини суспільних фінансів. Виконує ті ж самі функції, що й податки – фіскальну, регулюючу та соціальну[266].

[265] Складено за European Commission «Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway» Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015. – 154 pp. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7092073/KS-DU-15-001-EN-N.pdf/68116dc2-75bc-4f25-b8a3-ae863ff8dec5.

[266] Іванчук Н.В. Соціальні податки у податковій системі України та розподіл податкового навантаження / Н.В. Іванчук // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка . – 2011. – Вип. 17 – С. 82.

Це дає підстави цілком справедливо вважати його складовою податкової системи нашої країни.

ЄСВ був введений у 2011 році в результаті об'єднання чотирьох соціальних внесків, які сплачувалися як роботодавцями, так і працівниками до Пенсійного фонду України (ПФУ), Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (ФСТВП), Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (ФСБ), Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (ФСНВ) в єдиний збір (табл. 5.1.2).

Таблиця 5.1.2

Ставки соцвнесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування протягом 2008–2010 рр., %[267]

Фонди	роботодавці			Працівники		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
ПФУ	33,2	33,2	33,2	2	2	2
ФСБ	1,3	1,6	1,6	0,5	0,6	0,6
ФСТВП	1,5	1,4	1,4	0,5 від з/п до прож.мін. 1,0 від з/п вище прож.мін.	*	*
ФСНВ	1,51	1,41	1,41	-	-	-

* - розмір страхових внесків відповідає 2008 року

Аналіз ставок соціальних внесків показав, що вони змінювалися з кожним роком. За одним фондом вони змінилися у сторону зменшення, за іншим навпаки збільшилися, що в результаті призвело до зростання сукупного навантаження на фонд оплати праці та відповідно до підвищення податкового навантаження на підприємства(табл. 5.1.3).

Підвищення податкового навантаження на підприємства та значна кількість фондів, до яких вони подавали звітність призвели до необхідності об'єднання всіх внесків в один.

[267] Складено за Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пенсійне забезпечення в цифрах та фактах за 2011 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=96595&cat_id=41296.

Таблиця 5.1.3

Ставки соціальних внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, що сплачувалися роботодавцями та працівниками разом у 2008–2010 рр. (%)[268]

Роки	Ставки соціальних внесків
2008	40,51 від з/п до прожиткового мінімуму 41,01 від з/п вище прожиткового мінімуму
2009	40,71 від з/п до прожиткового мінімуму 41,21 від з/п вище прожиткового мінімуму
2010	40,71 від з/п до прожиткового мінімуму 41,21 від з/п вище прожиткового мінімуму

Запровадження ЄСВ призвело до консолідації в ПФУ функцій, що були властиві іншим фондам, зокрема щодо обліку платників податків, збору та обліку страхових внесків, контролю за правильністю нарахування та сплатою єдиного внеску, подання єдиної звітності.

Таблиця 5.1.4

Ставки ЄСВ, що сплачуються роботодавцями та працівниками протягом 2011–2016 рр.[269]

Роки	Роботодавці	Працівники
2011-2015	36,76 % – 49,7% у залежності від класу ризику	6,1 % для працівників, які отримують пільгові пенсії; 3,6 % для всіх працівників
2016-2017	22 % незалежно від класу ризику	-

Після створення Міністерства доходів та зборів України з 1 жовтня 2013 року зазначені функції були передані даній установі, що пізніше було перейменована у Державну фіскальну службу України. Ставки ЄСВ, що сплачувалися підприємствами, установами, організаціями були диференційованими в залежності від галузей економіки, які були об'єднанні у 67 класів

[268] Складено за Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пенсійне забезпечення в цифрах та фактах за 2011 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=96595&cat_id=41296.

[269] Складено за: Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пенсійне забезпечення в цифрах та фактах за 2011 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=96595&cat_id=41296; Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

професійного ризику виробництва. Ставка ЄСВ для працівників визначалася диференційовано в залежності від умов нарахування пенсій представників окремих професій (табл. 5.1.4.).

Перерозподіл ЄСВ, що сплачувався на рахунки Державної фіскальної служби відбувався у відсотковому відношенні до кожного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування в залежності від типу платника (рис. 5.1.1) [270].

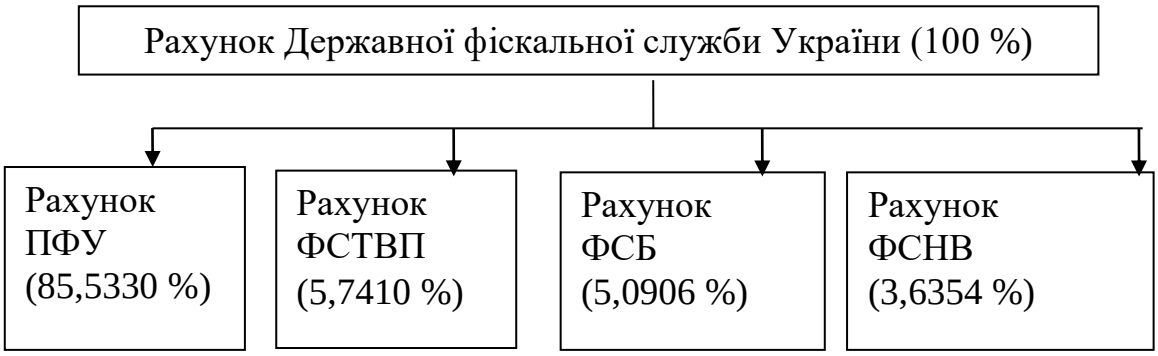


Рис. 5.1.1. Розподіл ЄСВ з допомоги по вагітності та пологах між фондами загальнообов'язкового соціального страхування

Після запровадження ЄСВ збільшилося податкове навантаження на підприємство, що при додаткову підвищенні загальнодержавних податків та зборів виступило причиною ухилення від оподаткування, виплати заробітної плати у конвертах.

З метою легалізації фонду заробітної плати на підприємствах, установах, організаціях та вирішення проблем фінансового забезпечення фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у 2015 році відбулося реформування ЄСВ. Для зменшення податкового навантаження при розрахунку ставки ЄСВ, що сплачувалися роботодавцем були введені понижуючі коефіцієнти. Проте, у зв'язку з тим, що більшість підприємств не змогли виконати перераховані критерії мета не була досягнута. У 2016 році ставка ЄСВ зменшалася до рівня 22 % та було відмінено його утримання з працівників. На жаль, цей захід також не дав очікуваних результатів.

[270] Великсар Т. І. Соціальне страхування як складова системи соціального захисту населення України: актуальні питання / Т. І. Великсар // Вісник ЖНАЕУ. – 2013. – Т. 2, № 1-2 (37). – С. 295.

Отже, проведений ретроаналіз соціальних внесків як складової податкової системи країни засвідчив, що вони здійснюють значне податкове навантаження на підприємства, зменшення якого створює передумови для покращення стану соціального захисту населення.

5.2. Оцінка впливу податкових трансформацій на стан соціального захисту населення

Трансформаційні процеси у податковій системі України та їх вплив на формування фондів соціального захисту населення, а також рівень соціальної допомоги, яку отримує населення з цих фондів дають можливість оцінити стан соціального захисту населення.

Провідним фондом фінансових ресурсів за рахунок якого фінансується соціальний захист населення в Україні виступає бюджет держави. Податки для його формування відіграють вагому роль. Адже, вони займають левову частку у формуванні його доходів. Протягом досліджуваного періоду частка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення у видатках зведеного змінювалася як в бік збільшення так і зменшення (рис. 5.2.1).

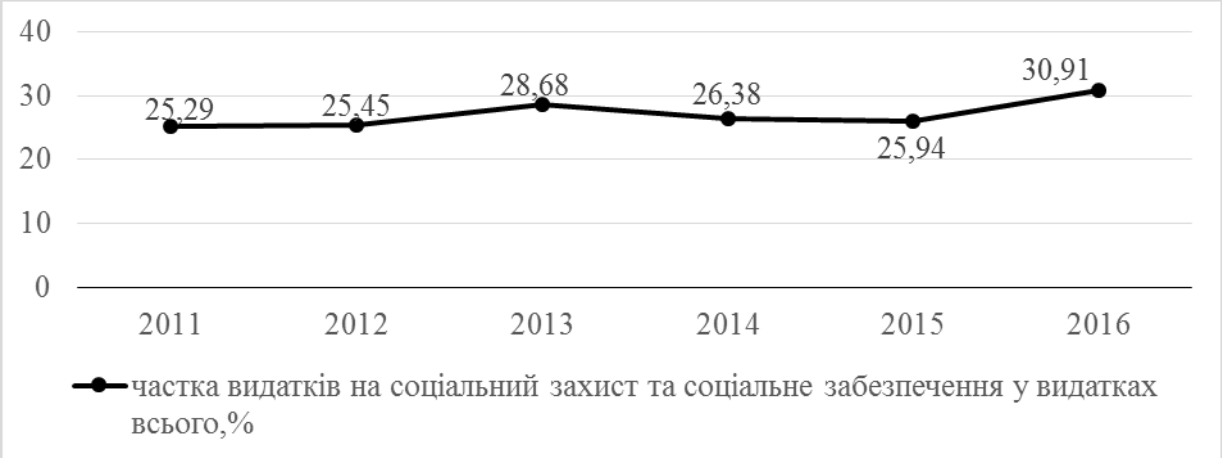


Рис. 5.2.1. Частка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення у видатках зведеного бюджету у 2011–2016 рр.[271]

[271] Складено за даними офіційного веб-сайту Державної Казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index.

Зростання видатків зведеного бюджету на фінансування державної соціальної допомоги та державного соціального забезпечення обумовлено збільшенням кількості осіб, що потребують соціального захисту в результаті розширення переліку соціальних ризиків, пов'язаних з подіями, що відбуваються на сході України[272]. Проте, в умовах обмеженості фінансових ресурсів стан соціального захисту населення залишається досить низьким. Розмір соціальної допомоги, який отримує населення характеризується низьким рівнем достатності, що обумовлено заниженим рівнем прожиткового мінімуму, що виступає головним інструментом при її визначенні. Законодавчо затверджений прожитковий мінімум протягом двох останніх років майже в два рази менше фактичного, розрахованого Міністерством соціальної політики України (табл. 5.2.1)[273].

Проведений аналіз видатків бюджету показав, що держава невзмозі виконати покладені на неї функції соціального захисту, які засновані на засадах патерналізму та утриманства. Це породжує відведення значної ролі у реалізації соціального захисту населення в Україні підприємствам.

Таблиця 5.2.1

Прожитковий мінімум в Україні у 2011–2016 рр.[274]

Прожитковий мінімум	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Законодавчо встановлений, грн.	953	1095	1176	1176	1330	1544
Фактичний, розрахований Міністерством соціальної політики, грн.	1099	1111	1281	1529	2493	2862

[272] Великсар Т. І. Державна соціальна допомога як елемент системи соціального захисту населення: реалії та перспективи удосконалення / Т. І. Великсар // Економіка та держава. – 2015. – №12. – С. 102.

[273] Великсар Т. І. Напрямки реформування підсистеми соціальної допомоги в Україні / Т. І. Великсар // Економіка, фінанси, облік, маркетинг та менеджмент в Україні та закордоном: Міжнар. наук.-практ. конф., 20 жовтня 2017 р. – Полтава: ЦФЕНД, 2017. – С. 51.

[274] Складено за даними офіційного веб-сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

Підприємства сплачують податки від фінансово-господарської діяльності та тим самим формують фінансову базу для фінансування державного соціального забезпечення та державної соціальної допомоги[275]. Податкові реформи, які проводилися протягом останніх років виступили причиною зростання податкових надходжень сплачених юридичними та фізичними особами-підприємцями, що можуть бути використані для фінансування соціального захисту населення (рис. 5.2.2).

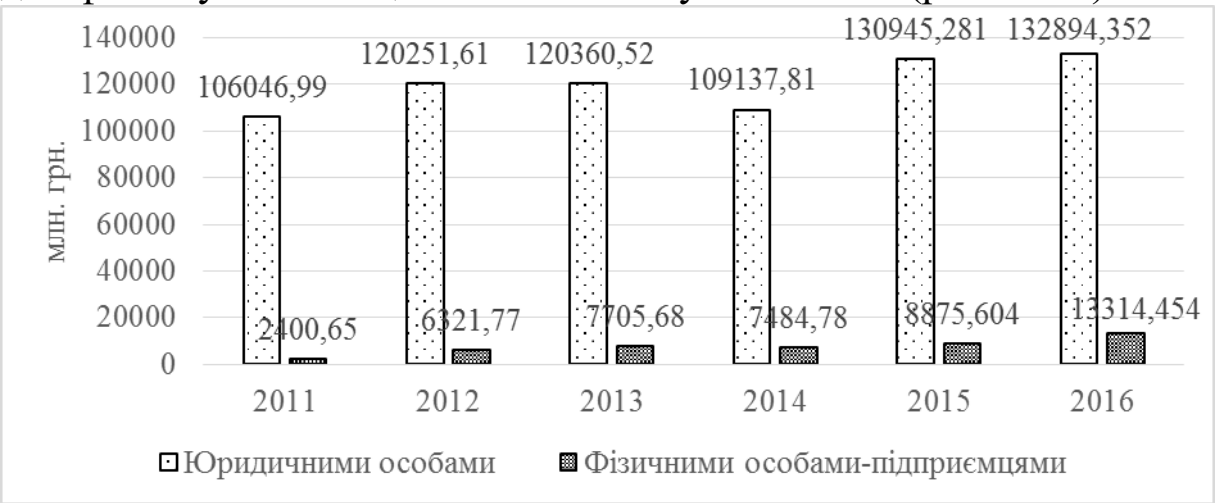


Рис. 5.2.2. Динаміка сплачених податкових надходжень юридичними особами та фізичними особами-підприємцями у зведеному бюджеті України протягом 2011–2016 рр.[276]

Окремі підприємства займаються благодійною діяльністю у вигляді перерахування коштів або безоплатної передачі товарів (послуг) неприбутковим організаціям. Активна участь підприємств, установ, організацій у фінансуванні благодійництва позитивно впливає на підвищення рівня соціального захисту малозабезпечених осіб.

Проведене дослідження показало, що протягом останніх років зміни у податковому законодавстві, зокрема щодо зменшення порогу включення благодійних внесків до складу витрат підприємства при оподаткуванні прибутку (табл. 5.2.3) не виступали причиною зменшення їх участі у здійсненні благодійної допомоги.

[275] Налоговая реформа в Украине и республике Беларусь: аналитические исследования: монография / под ред. В. Г. Барановой, О. Е. Дубовик, Е. Ф. Киреевой. – Харьков: Издательство «Диса плюс» , 2016. – с.219-220.

[276] Складено за даними офіційного веб-сайту Державної Казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index.

Таблиця. 5.2.2

Зміни податкових преференцій по сплаті податку на прибуток юридичними особами, що займаються благодійною діяльністю [277]

до 2011 року	з 2011 року
Від 2 до 5 % оподатковуваного прибутку за попередній звітний період	до 4% оподатковуваного прибутку за попередній звітний період

Поряд з цим підприємства забезпечують соціальний захист своїх працівників, сплачуючи ЄСВ, що в результаті перерозподілу формує внески до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (табл. 5.2.3).

Таблиця 5.2.3

Частка ЄСВ у структурі доходів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у 2010–2016 рр. (%)[278]

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ПФУ	60,53	64,59	66,73	65,96	65,66	62,45	41,34
ФСТВП	90,09	97,00	96,87	96,49	96,86	99,05	99,34
ФСБ	99,04	98,84	98,86	99,35	99,41	99,31	99,65
ФСНВ	99,49	98,45	99,66	99,55	99,69	99,54	99,37

Проведене дослідження показало, що в результаті зменшення ставки ЄСВ до рівня 22 % у 2016 році відбулося скорочення власних доходів ПФУ, зменшення частки ЄСВ, що перерозподіляються між Фондом загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок

[277] Складено за: Податковим Кодексом України № 2755-VI від 2.02.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17; Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28.12.1994 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр.

[278] Складено за даними: Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index; Офіційний веб-сайт Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index; Офіційний веб-сайт Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index; Офіційний сайт виконавчої дирекції Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dcz.gov.ua.

безробіття, Фондом соціального страхування України (утвореного в результаті злиття Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України), що не створило передумов для покращення стану соціального захисту працівників та членів їх сімей у випадку дії соціальних ризиків - тимчасової втрати працездатності, нещасного випадку на виробництві, безробіття.

При виникненні соціальних ризиків, пов'язаних з тимчасовою втратою працездатності, працівникам здійснюються виплати як за рахунок підприємства, так і за рахунок Фонду соціального страхування України.

Вітчизняне законодавство[279] регламентує, що підприємства повинні сплачувати допомогу по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за перші п'ять днів непрацездатності робітника. Такі витрати підприємства свідчать про створення додаткового навантаження на підприємства та виступають причиною відмови у прийняті листів непрацездатності від працівників, що призводить до зниження рівня їх соціального захисту (рис. 5.2.3).



Рис. 5.2.3 Динаміка обсягів виплат за лікарняними листами працівників за перші п'ять днів непрацездатності протягом 2011–2015 рр.[280]

[279] Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1105 від 23 вересня 1999 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1105-14.

[280] Складено за даними офіційного веб-сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

Починаючи з шостого дня непрацездатності працівників дані виплати фінансуються Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Видатки фонду за цим напрямком витрат та мають тенденцію до збільшення з 4336,7 млн. грн. у 2005 році до 4111,351 млн. грн. у 2015 році (рис. 5.2.4).



Рис.5.2.4 Динаміка обсягів виплат по тимчасовій непрацездатності з Фонду тимчасової втрати працездатності протягом 2011–2015 рр.[281]

Виплати по листам непрацездатності, які отримували працівники підприємства до 2016 року оподатковувалися ЄСВ по ставці 33,2 % від підприємства та 2 % від працівника. З метою збільшення доходів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування у 2013 році були прийнятті зміни щодо оподаткування сум по вагітності та пологам. Такий захід призвів до виникнення додаткового навантаження на підприємство та негативно позначився на стані соціального захисту вагітних та молодих жінок, яким часто відмовляли у працевлаштуванні. З 2016 року дані виплати оподатковуються по ставці 22 % та сплачуються тільки підприємством.

[281] Складено за даними офіційного веб-сайту Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index.

Розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності диференційований в залежності від стажу та прямо залежить від заробітної плати працівника[282]. Середній розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності зростав протягом досліджуваного періоду з 1083,27 грн. у 2011 році до 1389,27 грн. у 2015 році (рис. 5.2.5).

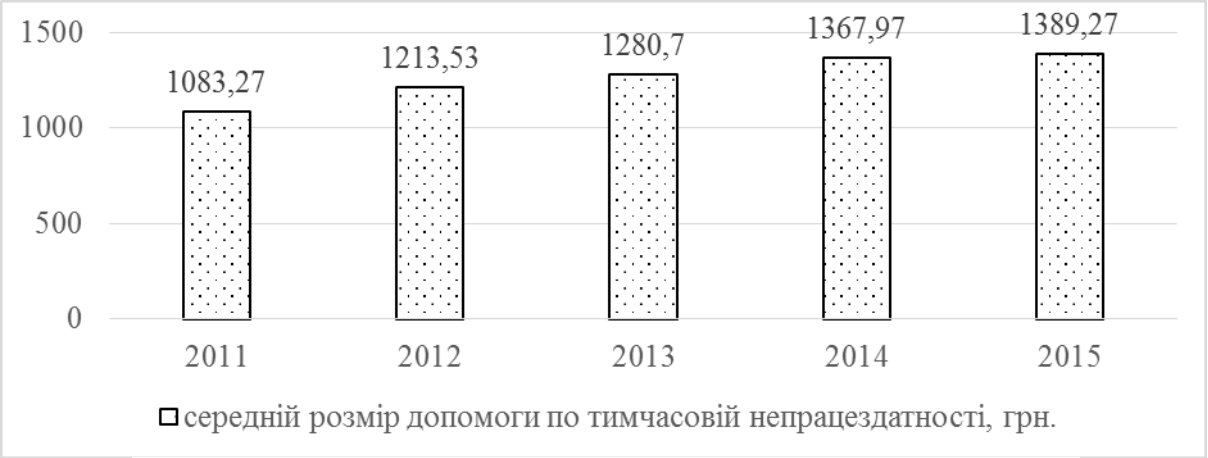


Рис. 5.2.5. Середній розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності протягом 2011–2015 рр.[283]

Розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності, яку отримують працівники підприємств характеризується низьким рівнем достатності, що обумовлено заниженням рівня заробітної плати, в результаті отримання неофіційної її частини у конвертах та у більшості випадків не покриває витрати на лікування.

При виникненні соціальних ризиків, пов'язаних з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням працівникові або членам їх сімей здійснюються відшкодування шкоди (табл. 5.2.4).

Проведене дослідження показало, що відшкодування матеріальної шкоди працівникам та членам їх сімей у 2016 році займають 89,21 % у видатках Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань (рис 5.2.6).

[282] Velyksar T. I. Role of insurance in the system of social protection of population of Ukraine / T. I. Velyksar // East European Scientific Journal. – 2016. – Part 1, №11. – P. 12.

[283] Складено за даними офіційного веб-сайту Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index.

Таблиця 5.2.4

Середній розмір страхових виплат з ФСНВ у 2011–2015 рр.[284]

Види виплат	2011	2012	2013	2014	2015
Щомісячна виплата у разі часткової чи повної втрати працездатності, грн.	758,01	1056,8	1388,8	1508,4	1814,8
Щомісячна страхова виплата, особам, які мають на це право в разі втрати годувальника, грн.	738,72	973,9	1241,4	1331,4	1581,1
Одноразова допомога у разі стійкої втрати професійної працездатності потерпілому, тис. грн.	48,7	60,8	65,7	70,0	21,0
Одноразова допомога сім'ї у разі смерті потерпілого, тис. грн.	150,7	174,7	222,2	227,6	178

Зростання навантаження даних виплат на бюджет ФСНВ обумовлено високим рівнем травматизму на підприємствах зі шкідливими умовами виробництва (список 1, список 2). Відповідно до вітчизняного законодавства дані підприємства повинні відшкодовувати ПФУ виплату пенсій працівникам окремих професій, які раніше працювали на цих підприємствах, що відволікає його обігові кошти, які можуть бути використані для підвищення рівня охорони праці.



Рис. 5.2.6. Частка видатків на відшкодування матеріальної шкоди у структурі видатків ФСНВ у 2011–2015 рр.[285]

[284] Складено за даними офіційного веб-сайту Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index.

Розмір щомісячної страхової виплати за даним видом страхування (табл. 5.2.4) досить низький, що обумовлено відсутністю індексації цих виплат до 2017 року.

Для подолання цієї проблеми важливим питанням залишається залучення страхових компаній по страхуванню від нещасних випадків на виробництві.

При виникненні соціальних ризиків, пов'язаних з втратою роботи працівники отримують як матеріальні виплати, так і соціальні послуги з працевлаштування. Дослідження показало, що видатки Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття більшою мірою зосереджені на виплату допомоги по безробіттю.

Серед причин зростання кількості безробітних осіб є як формальні (виділенні органами статистики) так і неформальні (наприклад, неофіційне працевлаштування). У зв'язку з подорожчанням тарифів на житлово-комунальні послуги та намаганням отримати субсидію на їх сплату, кількість осіб, що працюють неофіційно та зареєстровані як безробітні зростає. Внаслідок цього збільшується навантаження на ФСБ та знижується соціальний захист населення, яке отримує субсидії (з 2017 року для осіб, що зареєстровані як безробітні при визначені середньомісячного сукупного доходу сім'ї враховуються два прожиткові мінімуми працездатної особи, що визначає розмір обов'язкового платежу та відповідно розмір субсидії на оплату житлово- комунальних послуг).

З метою підвищення рівня соціального захисту працівників підприємств важливим питанням залишається додатковий соціальний захист працівників – недержавне пенсійне страхування, медичне страхування.

Проведене дослідження показників діяльності НПФ, як однієї з організацій, що здійснює недержавне пенсійне страхування показало, що з 2013 року скорочується кількість укладених пенсійних контрактів, що зумовлено зниження фінансових можливостей підприємств (рис. 5.2.7).

---

[285] Складено за даними офіційного веб-сайту Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index.



Рис. 5.2.7. Динаміка частки укладених пенсійних контрактів та пенсійних внесків сплачених підприємствами протягом 2011−2015 рр.[286]

Дослідження участі підприємств у медичному страхуванні показало, що підприємства до 2014 року активно оформлювали страхові поліси для своїх працівників. У 2015 році відбулося збільшення обсягів валових премій, проте в умовах обмеження бюджетів підприємств така ситуація пояснюється не збільшенням попиту на страхові поліси, а більше підвищенням тарифів на страхові послуги. Це призводить до відмови окремих підприємств від медичних страховок для своїх працівників (рис. 5.2.8).

Аналіз статистичних даних показав, значне податкове навантаження на підприємства в умовах економічної кризи виступає причиною скорочення рівня додаткового соціального захисту працівників, зокрема медичного страхування, недержавного пенсійного страхування. Для покращення даної ситуації важливим питанням залишається зменшення податкового навантаження на підприємства. Це дасть змогу не тільки сформувати необхідні фінансові ресурси для здійснення

[286] Складено за даними офіційного веб-сайту Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nfp.gov.ua.

своєї основної діяльності, а й здійснювати гідний основний та додатковий соціальний захист для своїх працівників[287].

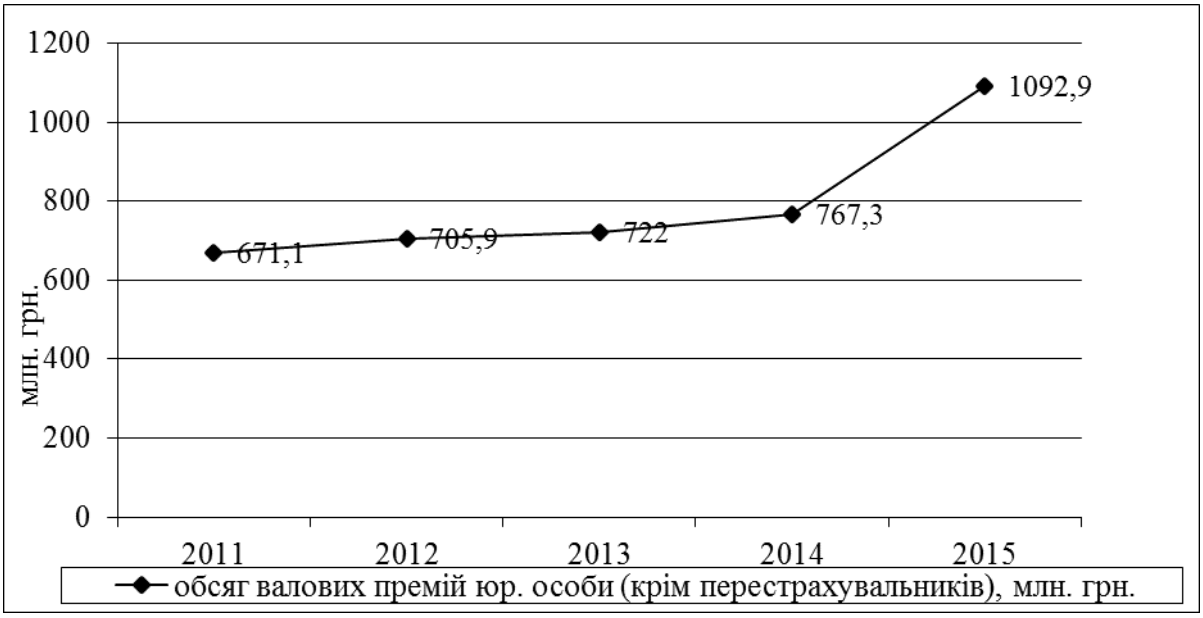


Рис.5.2.8 Динаміка обсягів валових премій сплачених підприємствами за медичним страхуванням протягом 2011−2015 рр.[288]

У вітчизняному законодавстві, на жаль, відсутні будь-які стимули по зацікавленню юридичних осіб щодо укладання договорів медичного страхування для своїх працівників. Видатки на сплату страхових платежів за договорами добровільного медичного страхування на користь працівників та членів їх сімей не відносяться до витрат при розрахунку податку на прибуток підприємств та здійснюється за рахунок власного прибутку підприємства. Так як при сплаті страхових платежів відсутня сума ПДВ. Підприємства також не мають права на податковий кредит за цією операцією. Отже, підприємству, яке здійснює страхування своїх працівників сплата внесків за договорами є невигідною з точки зору податкових наслідків. Крім того, є певні

[287] Великсар Т.І. Підприємство як суб'єкт системи соціального захисту населення України / Т.І. Великсар // Економічний простір – 2015. – №104. – С. 75.

[288] Складено за даними офіційного веб-сайту Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nfp.gov.ua.

втрати і для працівника. Виплати зараховуються до доходів по ПДФО[289].

Відсутність будь-яких податкових стимулів та подорожчання страхових полісів на сьогоднішній день призводить до того, що підприємства починають знижувати рівень своєї корпоративної соціальної відповідальності. Вони відмовляються від сплати медичних страховок для своїх працівників, натомість сплачують послуги з приводу надання медичних послуг у випадку необхідності екстреної медичної допомоги їх працівникам, що понижує рівень соціального захисту працівників даних підприємств.

Зміни у податковому законодавстві, що сприятимуть зменшенню податкового навантаження посприяють не тільки розвитку підприємства, а й підвищенню корпоративної соціальної відповідальності бізнесу у вигляді додаткового соціального захисту працівників підприємств – нарощенню обсягів добровільного медичного страхування та недержавного пенсійного забезпечення.

В умовах ринкової економіки населення має самостійно дбати про соціальний захист населення.

У зв'язку з тим, що держава не може забезпечити виплату пенсій достатньої для проживання. Деяка частина населення України усвідомлюючи цей факт в умовах стабільності скористалися послугами недержавного пенсійного страхування, що надаються страховими компаніями, недержавним пенсійними фондами (НПФ), банками. Найчастіше договори добровільного пенсійного забезпечення укладаються у НПФ. В результаті в Україні пенсіонери отримують, окрім, власне самої пенсії, ще й виплати з НПФ. Таким чином, пенсіонери дбають про власний соціальний захист при досягненні пенсійного віку.

Обсяг пенсійних внесків, сплачених фізичними особами до НПФ поступово зростав проявом 2011-2015 років до рівня 95,8 млн. грн. При цьому, у 2015 році відбулося підвищення темпів зростання пенсійних внесків на 12,46 %. Суттєво зросла частка фізичних осіб в укладених пенсійних контрактах до рівня 95,8 % (табл. 5.2.5).

---

[289] Смірнова О.М. Проблематика розвитку ринку добровільного медичного страхування: податкова складова / О.М. Смирнова // – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/smirnova/2.pdf.

Таблиця 5.2.5

Показники участі фізичних осіб
у НПФ протягом 2011–2015 рр.[290]

Показники	2011	2012	2013	2014	2015
Пенсійні внески до НПФ, млн. грн.	50,6	58,6	66,5	71,4	80,3
Темп приросту пенсійних внесків, %	24,32	15,81	13,48	7,37	12,46
Частка фізичних осіб в укладених пенсійних контрактах, %	79,9	78,8	78,8	85,8	95,8
Середній розмір пенсійних виплат на 1 учасника НПФ, грн.	3310,62	3805,14	4350,72	5574,07	6777,37

Середній розмір пенсійних виплат протягом досліджуваного періоду збільшується з 3310,62 грн. у 2011 році до 6777,37 грн. у 2015 році.

Населення України, знаходячись в зоні підвищеної екологічної небезпеки, усвідомлює важливість медичного страхування. У цьому зв'язку населення купує страхові поліси на випадок безперервного страхування здоров'я (табл. 5.2.6).

У 2014, 2015 роках відбувається суттєве скорочення страхових внесків до страхових компаній за медичним страхуванням у зв'язку з подорожчанням останніх. Це пов'язано зі зниженням рівня життя населення. В сучасних умовах придбання страхових полісів за медичним страхуванням спостерігається у населення зі стабільним доходом, яке прийнято вважати середнім класом.

При цьому висока вартість ліків спонукає певну частину населення до придбання страхового полісу. Останнім часом, спостерігається тенденція у страхуванні від таких поширених хвороб як гепатити, онкологічні захворювання. Їх лікування

[290] Складено за даними офіційного веб-сайту Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nfp.gov.ua.

досить дороге. У державному бюджеті не вистачає коштів для того, щоб вчасно закупити життєвонеобхідні ліки для таких хворих. Крім того, в умовах обмеженості фінансових ресурсів країна нівелювала ряд пільг на отримання цих препаратів безкоштовно. Проте, наявність страхового полісу дасть змогу отримати необхідне їм лікування та медикаменти своєчасно[291].

Таблиця 5.2.6

Показники чистих премій сплачених фізичними особами за договорами добровільного страхування, інших, ніж страхування життя протягом 2011–2015 рр.[292]

	2011	2012	2013	2014	2015
Медичне страхування (безперервне страхування здоров'я), млн. грн.	471,8	584,9	713,3	809,1	768,9
Темп приросту чистих премій, %	35,07	23,97	21,95	13,43	-4,96
Страхування від нещасних випадків, млн. грн.	460,2	697,6	933,8	647,4	420,5
Темп приросту чистих премій, %	85,19	51,58	33,85	-30,6	-35,04

Досить поширеним видом добровільного страхування є страхування від нещасних випадків. За даним видом страхування у 2011 році спостерігався пік. Обсяг страхових премій у порівнянні з 2010 роком зріс на 85,19 %. Проте, вже в 2014, 2015 роках спостерігається суттєве скорочення обсягів чистих премій за договорами страхування від нещасних випадків. У 2015 році в порівнянні з 2014 роком чисті премії скоротилися на 35,04 % (табл. 5.2.6).

Активна участь населення у самозахисті шляхом придбання страхових полісів по добровільному страхуванню життя та іншим видам добровільного страхування, зокрема медичного страхування, страхування від нещасних випадків створить передумови для подолання проблем недостатнього обсягу соціальної допомоги, що сплачується з фондів обов'язкового державного соціального страхування. Для цього пропонуємо створити необхідну законодавчу базу, що дасть змогу населенню

[291] Velyksar T. I. Role of insurance in the system of social protection of population of Ukraine / T. I. Velyksar // East European Scientific Journal. – 2016. – Part 1, №11. – P. 12.

[292] Складено за даними офіційного веб-сайту Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nfp.gov.ua.

збільшити розмір податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб при придбанні страхових полісів. Це активізує населення по придбанню страхових полісів, в результаті збільшиться попит на них та відбудеться зниження вартості страхових послуг у майбутньому.

З метою розширення соціального захисту населення на засадах самозахисту пропонуємо запровадження обов'язкового медичного страхування подорожуючого у країни СНД[293].

Отже, зміни у податковій системі прямо впливають на стан соціального захисту населення. З метою підвищення рівня соціального захисту населення при дії соціальних ризиків держава має провести ефективну податкову реформу, що дасть змогу скоротити податкове навантаження на юридичні особи та надати пільги населенню, що активно залучається до самозахисту.

[293] Великсар Т. І. Медичне страхування як елемент системи соціального захисту населення / Т. І. Великсар // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – №9/1. – С. 6.

РОЗДІЛ 6. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

6.1. Діагностика стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні

Економічні та соціальні перетворення, що відбуваються останнім часом в Україні, зумовили необхідність побудови адекватної системи оподаткування, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів, стимулюючи при цьому ділову активність суб'єктів господарювання. Тому фінансова наука і практика покликані вивчити закономірності й особливості розвитку фінансових взаємовідносин між державою і платниками податків та знайти їх оптимальні форми з метою досягнення найвищої ефективності справляння податків у контексті покращення добробуту нації. У зв'язку з цим важливого значення набувають питання визначення перспективних напрямів розвитку системи податкового адміністрування з метою підвищення ефективності справляння податків (зборів, платежів) у сучасних умовах господарювання[294].

На сьогодні перед Україною стоїть ключове завдання побудови конкурентоспроможної ринкової економіки з подальшою інтеграцією її в європейське співтовариство, з перспективою стати його повноправним членом. Вирішення такого завдання обумовлює необхідність забезпечення економічного розвитку країни, в тому числі й за рахунок формування ефективно функціонуючих систем оподаткування та адміністрування податків (зборів, платежів) відповідними контролюючими органами, адже від діючих механізмів справляння податків залежать забезпеченість країни бюджетними ресурсами та розвиток підприємницької діяльності.

Дослідження показують, що в Україні через систему оподаткування здійснюється перерозподіл значної частки ВВП,

[294] Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко / за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.

яка у 2016 р. склала 32,9 % ВВП країни[295]. Основним поясненням такої тенденції є впровадження нових податків: акцизного податку на роздрібну торгівлю підакцизними товарами, додаткового імпортного збору, податку на відсотки з депозитів, рентної плати за користування радіочастотним ресурсом та ін. Разом з тим, обтяжливість вітчизняної моделі оподаткування обумовлена передусім не кількістю податків і величиною податкових ставок, а складністю та нестабільністю правового забезпечення системи податкового адміністрування.

Слід зауважити, що щорічно в рамках досліджень Світового банку здійснюються рейтингування 189 країн світу по легкості ведення бізнесу, згідно з якими за останні роки в Україні відмічене поступове покращення показників системи оподаткування. Так, за простотою сплати податків у 2016 р. Україна посіла 84 місце серед країн – учасниць рейтингу, проти 181–го місця у 2010 р. та 107-го – у 2015 р. При цьому враховувались положення нормативно-правових актів, які регулюють як загальну ставку оподаткування, так і час, що витрачається на облік та сплату податків (рис. 6.1.1).



Рис. 6.1.1. Динаміка рейтингу України за простотою податкової системи протягом 2010-2016 рр.[296]

[295] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

[296] Ten years of in-depth analysis on tax systems in 189 economies. Paying Taxes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www. doingbusiness.org/reports/thematic-reports/~/media/ WBG/Doing Business/ Documents/Special-Reports/Paying-Taxes.

Водночас, незважаючи на позитивну оцінку правового забезпечення розвитку вітчизняної системи оподаткування, можемо стверджувати, що в Україні залишається ще досить багато проблем в системі адміністрування податків (зборів, платежів) як теоретичного, так і прикладного характеру, що потребують дослідження та вирішення.

З метою проведення діагностики стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування в Україні необхідно з'ясувати його сутність. Вітчизняні словники термін «адміністрування» тлумачать як: управління, керування, завідування; організаційно-розпорядча діяльність менеджерів й організаторів управління[297]. У перекладі з латинської мови «administrate» означає керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність справи. Зважаючи на це та на наявні у цій царині наукові дослідження[298], ми прийшли до висновку, що адміністрування податків (зборів, платежів) являє собою специфічну систему правових дій та контрольних заходів органів державної влади, яка спрямована на забезпечення нагляду за дотриманням податкового, митного та іншого законодавства, що регулює податкові правовідносини, за правильністю і своєчасністю справляння податків (зборів, платежів).

---

[297] Алексеєнко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів [українсько-англійсько-російський] / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.; Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Г. О. Колесніков]. – К.: ВД «Професіонал», 2007. – 288 с.; Большой экономический словарь [под ред. А. Н. Азрилияна]. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.

[298] Житня І. П., Корецька – Гармаш В. О. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови / І. П. Житня, В. О. Корецька – Гармаш // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals; Крупка М. І. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи / М. І. Крупка, В. М. Кміть, Р. Ю. Паславська-Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 26.2.- с. 217 – с. .223; Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. д. е. н.: 08.00.08 / Мельник Віктор Миколайович. – К., 2007. – 444 с. – С. 176; Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. – Тернопіль : ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2012. – 212 с.; Журавлев А. А. Эффективность бюджетно-налогового администрирования / А. А. Журавлев // Экономист. – 2008. – № 6. – С. 75-83.

Як відомо, Податковим кодексом України до системи адміністрування податків (зборів, платежів) віднесено складові, визначені на рис. 6.1.2[299].

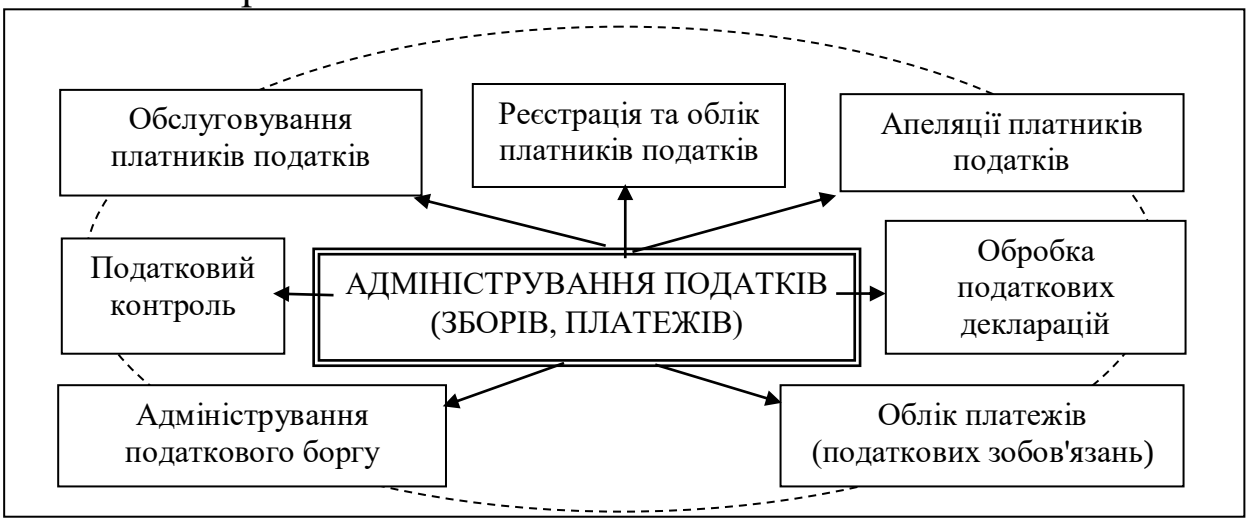


Рис. 6.1.2. Складові системи податкового адміністрування в Україні[300]

З рисунку видно, що до системи податкового адміністрування відноситься реєстрація та облік платників податків, функціональні обов'язки по здійсненню яких покладено на органи Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). Виконання органами ДФС своїх повноважень з реєстрації та обліку платників податків (зборів, платежів) створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків (зборів, платежів) до бюджетів й державних цільових фондів.

Доцільно зауважити, що у 2013 році ДФС (у той час – Державна податкова служба України) запровадила нову систему обліку платників податків як функціональну підсистему інформаційної системи (далі – ІС) «Податковий блок», яка забезпечила облік платників податків на центральному рівні. ІС «Податковий блок» призначена для забезпечення автоматизації процесів чотирьох сегментів податкового блоку і, відповідно, складається з чотирьох функціональних підсистем: «Реєстрація

[299] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397, р. 2.
[300] Складено автором за даними: Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397.

платників податків», «Обробка податкової звітності та платежів», «Облік платежів», «Податковий аудит» та підсистеми «Адміністрування системи», що забезпечує працездатність функціональних підсистем та їх налаштування відповідно до змін умов функціонування[301]. Згадані підсистеми функціонують на єдиній базі даних, яка й повинна сприяти вдосконаленню, зокрема, процесів реєстрації та обліку. Разом з тим, як свідчать результати аналізу виконання органами виконавчої влади повноважень з обліку платників податків, представлені у Звіті Рахункової палати[302], впроваджена органами ДФС система не є аналітичною, вона не дає можливості здійснення цілісного аналізу повноти обліку як платників податків, так і об'єктів оподаткування або об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, від яких залежать надходження податків (зборів, платежів) до бюджетів різних рівнів. Крім того, як відмічають фахівці Рахункової палати, така система має обмежений доступ, а звіти, сформовані на основі ІС „Податковий блок", не розкривають усіх даних, необхідних для встановлення повноти обліку платників податків[303]. Саме тому органами Рахункової палати було здійснено компаративний аналіз даних з обліку платників податків різних органів виконавчої влади, результати якого демонструють суттєві розбіжності (табл. 6.1.1).

З таблиці 6.1.1 видно, що станом на 01.01.2013 р. за даними Укрдержреєстру, в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань (ЄДР) налічувалося 1357,9 тис. юридичних осіб у стані «зареєстровано», що на 152,1 тис. більше, ніж за даними ДФС. Таке відхилення у даних обліку юридичних осіб пов'язане з різними порядками формування ЄДР та Єдиного банку даних юридичних осіб у ДФС (Міндоходів), у якому, наприклад, не обліковуються такі платники податків як бюджетні установи, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями.

---

[301] Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/podatkovui-blok/.

[302] Звіт про результати аналізу стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків, затверджений рішенням Рахункової палати України від 1.12.2015 р. №10-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/.

[303] Там само.

Таблиця 6.1.1

Порівняльний аналіз даних про зареєстровану кількість платників податків, складений Рахунковою палатою[304]

станом на

Показник	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.07.2015
Кількість юридичних осіб (одиниць)				
1. За даними ЄДР (Укрдержреєстр)	1357922	1405069	1455130	920040
2. За даними ЄДРПУ (Держстатистика)	1341781	1372177	1331230	1095812
3. За даними ДФС (Міндоходів)	1205790	1238248	1266759	1281710
4. Відхилення між даними ЄДР і ДФС (ряд.1-ряд.3)	152132	166821	188371	-361670
5. Відхилення між даними ЄДРПУ і ДФС (ряд.2-ряд.3)	135991	133929	64471	-18898
Кількість фізичних осіб – платників податків (тис. осіб)				
1. Чисельність населення (Держстатистика)	45553,0	45426,2	42928,9	42823,6
2. Чисельність занятих, усього (Держстатистика)	20354,3	20404,1	18073,3	16407,5
3. Чисельність фізичних осіб зареєстрованих у ДРФО за даними ДФС (Міндоходів)	44354,2	44354,5	41953,3	41916,7
4. Відхилення між даними зайнятих осіб і даними зареєстрованих у ДРФО (ряд.2-ряд.3)	-23999,9	-23950,4	-23880,0	-25509,2

Станом на 01.07.2015 р. у ЄДР налічувалося 920,0 тис. юридичних осіб, що на 361,7 тис. менше, ніж за даними Звіту ДФС. Зменшення кількості юридичних осіб у ЄДР (а також у базі даних Держстату) відбулося внаслідок вилучення з цього реєстру осіб, розташованих на території АР Крим та в зоні АТО, яких ДФС України продовжує обліковувати як платників податків[305].

Проведений порівняльний аналіз даних, наведених у таблиці 6.1.1 свідчить, що до Державного реєстру фізичних осіб ДФС

[304] Складено автором за даними: Звіт про результати аналізу стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків, затверджений рішенням Рахункової палати України від 1.12.2015 р. №10-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/.

[305] Звіт про результати аналізу стану виконання повноважень органами виконавчої влади щодо повноти обліку платників податків, затверджений рішенням Рахункової палати України від 1.12.2015 р. № 10-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/.

України включене майже все населення України, що апріорі перевищує кількість фізичних осіб – платників податків у розумінні п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України[306]. А станом на 01 січня 2016 р. кількість фізичних осіб платників податків, зареєстрованих в ДФС України, навіть перевищила населення усієї України на 1,34 млн. осіб[307]. Це свідчить, перш за все, про некоректність даних по кількості фізичних осіб як платників податків, які містяться в ДРФО, та про неякісний стан їх обліку в органах ДФС України.

Таблиця 6.1.2

Кількість платників податків, що перебували на обліку в органах ДФС [308]

станом на

Показник	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017
Юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, тис. осіб	1205,8	1238,2	1200,9	1248,8	1318,4
Приріст, %		102,7	97,0	104,0	105,6
Фізичні особи-підприємці, тис. осіб	2648,8	2670,2	2124,1	2000,9	1927,7
Приріст, %		100,8	79,5	94,2	96,3
Загальна кількість зареєстрованих платників податків	3854,6	3908,4	3324,9	3249,7	3246,0
Приріст, %		101,4	85,1	97,7	99,9

Відмітимо, що ДФС України у своєму Листі № 10730/х/99-99-07-02-02-14 від 14.08.2017 р. наводить дані щодо кількості платників податків, що перебували на обліку в органах ДФС, які неможливо співставити із даними Рахункової палати (табл. 6.1.2). Зокрема через те, що по-перше, - до платників податків ДФС віднесли юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи й фізичних осіб-підприємців, упустивши при цьому зареєстрованих фізичних осіб – платників податків. По-друге, дані наводяться у тис. осіб.

[306] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397.

[307] Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

[308] Складено автором за даними: Лист № 10730/х/99-99-07-02-02-14 від 14.08.2017 р.

Виходячи з даних, наведених ДФС, кількість платників податків – юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів за останні п’ять років збільшилась на 9 %, в той час як кількість фізичних осіб зменшилась на 27 %. Найбільше скорочення кількості платників податків відбулося у 2014 р. порівняно з 2013 р. на 15 %, що, як відомо, обумовлено складною політичною та соціально-економічною ситуацією в Україні.

Наступним елементом системи адміністрування податків і зборів є облік платежів (податкових зобов’язань), який здійснюється органами ДФС України з метою забезпечення контролю за достовірністю відображення в інформаційній системі показників стану розрахунків платників, механізму виявлення, усунення та упередження випадків неповного, неправильного або несвоєчасного відображення облікових показників структурними підрозділами за закріпленими напрямами роботи, некоректного формування зведених і звітних показників центральної бази даних[309].

Одним із першочергових завдань системи адміністрування ДФС України на сьогодні є безумовне забезпечення виконання показників наповнення бюджету, що є суттєвим, оскільки ДФС забезпечує найбільшу частку доходів Зведеного бюджету України – 83,5 %. Крім того, в останні роки спостерігається вирівнювання тенденції невідповідності обсягів запланованих та виконаних податкових доходів Зведеного бюджету України. Так, заплановані податкові надходження були перевиконані у 2011, 2015 та 2016 рр. (табл. 6.1.3).

Перевиконання планових показників у 2015 році, на нашу думку, обумовлене, перш за все, рекордним зростанням цін (індекс споживчих цін у становив 148,7 %[310]. За розрахункам вітчизняних фахівців, інфляційний податок у 2015 р. становив 135 млрд. грн.[311] Крім того, у цей період відбулось значне

---

[309] Наказ Міністерства фінансів України «Порядок обліку платників податків і зборів» від 9.12.2011 р. № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11.

[310] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[311] Скаршевський В. І. Українське економічне диво 2015-го й «дива» 2016-го або Ще раз про руйнівну силу інфляції / В. І. Скаршевський [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://forbes.net.ua/ua/opinions/1413646-ukrayinske-ekonomichne-divo-2015.

знеціненням національної валюти (рівень її девальвації склав – 153%[312]), що й вплинуло позитивно на абсолютне значення суми податкових надходжень, оскільки частка митних платежів у податкових надходженнях зведеного бюджету складає близько 55% від загальної суми податкових надходжень[313].

Таблиця 6.1.3

Динаміка рівня податкового розриву надходжень до Зведеного бюджету України, що адмініструються органами ДФС (млрд. грн.)[314]

Рік	Планові податкові надходження	Фактичні податкові надходження	% виконання планових показників
2010	243,7	234,4	96,2
2011	330,6	334,2	101,2
2012	397,5	360,6	90,7
2013	379,0	354,0	93,7
2014	387,2	367,5	94,9
2015	496,5	507,6	102,2
2016	634,4	650,8	102,6

Ще однією складовою системи адміністрування податків і зборів є прийняття та обробка органами ДФС України податкових декларацій (розрахунків) з метою проведення контролю за правильним нарахуванням грошових зобов'язань з податків (зборів, платежів). У цьому контексті варто зазначити, що з 01.01.2014 р. було запроваджене масове пакетне прийняття податкової звітності в електронному вигляді, що надало можливість органам ДФС здійснювати електронну обробку декларацій та їх перевірку. Так, для платників податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, електронні перевірки проводяться з 01.01.2014 р., для суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього

[312] Офіційний веб-сайт Національного банку України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.bank.gov.ua/control/uk/index.

[313] Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

[314] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua.

бізнесу – з 01.01.2015 р., для інших платників податків – з 01.01.2016 р.[315]

Подання податкових декларацій за допомогою електронних сервісів, з одного боку, мінімізує імовірність некоректного їх заповнення та пов'язані з цим витрати платника податків, а з іншого – є інструментом раціоналізації процесу обробки податкових декларацій співробітниками ДФС. Тобто, для всіх учасників податкових правовідносин максимізація використання ІТ у процесі подання податкової звітності є вигідною[316].

Слід зазначити, що за даними Міністерства фінансів України, протягом 2013-2015 років частка податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів ДФС України стрімко збільшувалася. Так, якщо у 2013 р. вона становила 30,95 % від загальної чисельності прийнятих декларацій, то вже у 2015 році вона зросла до 46,32% проти 45,80 % у 2014 року[317]. Водночас, кількість декларацій, поданих у електронному вигляді, ще не досягла оптимального рівня, що свідчить про необхідність створення додаткових умов для платників податків з метою залучення їх до використання ІТ під час подання ними податкової звітності.

Про законослухняність платників податків в частині подання податкової звітності свідчать дані Міністерства фінансів України, згідно з якими частка декларацій, які подані із дотриманням вимог законодавства, у загальній кількості поданих податкових декларацій становила у 2013 та 2015 рр. 95,74 %, у 2014 р. – 96,02 %, а у 2016р. – 97 %, що є достатньо високим показником рівня своєчасного подання податкових декларацій в органи ДФС України[318].

Варто зазначити, що ст. 120.1 Податкового кодексу України передбачена відповідальність платників податків за неподання або несвоєчасне подання податкової звітності, у вигляді

---

[315] Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

[316] Лист Голові Державної фіскальної служби від 27.09.2016 р. [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/uploads/ redactor/files/%D0%9B% D0%B8%D1%81%D1%82.pdf.

[317] Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

[318] Окреме доручення Міністерства фінансів України від 27.09.2016 р. № 11000-08/1117 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/8620-1117.html.

штрафних (фінансових) санкцій, а саме: в розмірі 170 гривень, за кожне неподання (несвоєчасне подання) декларації (розрахунку) зазначені в одному акті; в розмірі 1020 гривень при повторному порушенні за несвоєчасне подання податкової декларації (розрахунку) платником податків незалежно від виду податку, за яке до такого платника протягом року вже було застосовано штраф за неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації (розрахунку) та у період до одного року (до 365 або 366 днів – для високосного року) винесено податкове повідомлення-рішення[319].

Застосування фінансових санкцій здійснюється органами ДФС України в рамках виконання своїх функцій з податкового контролю, який є складовою частиною системи податкового адміністрування.

Податковий контроль, як елемент системи адміністрування податків (зборів, платежів), забезпечує не тільки повноту податкових надходжень до бюджету та державних цільових фондів, але й відповідальність усіх учасників правовідносин за порушення вимог податкового законодавства[320]. У ст. 61 Податкового кодексу України, податковий контроль визначається «як система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи»[321].

Згідно з даними щорічних Звітів ДФС щодо результатів контрольно-перевірочної діяльності[322], кількість податкових перевірок за останні роки суттєво скоротилась (табл. 6.1.4) в наслідок введення мораторію відповідно до п. 3 Прикінцевих

---

[319] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397.

[320] Хомутенко, А. В. Понятие налогового контроля как составляющей системы администрирования налогов, сборов, платежей / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Материалы IV Международной научно-практической конференции «Украина-Болгария-Европейский союз: современное состояние и перспективі». – С. 289-294.

[321] Там само.

[322] Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII[323]. Положеннями нормативно-правового акту передбачено, що у 2015 та 2016 роках перевірки платників податків з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік фіскальними органами здійснюватимуться виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України.

Таблиця 6.1.4

Показники контрольно-перевірочної діяльності органів ДФС України (Міндоходів)*[324]

Показники	2010	2014	2015	2016
1. Кількість перевірок - усього, у т. ч.	359728	105059	79068	18485
– планових	22429	6198	4453	3620
– позапланових	181261	33129	21217	14865
– зустрічних	156039	65732	50398	в/д
2. Донараховано податкових зобов'язань, млрд. грн.	26,64	23,2	36,5	6,10*
3. Зараховано узгоджених податкових зобов'язань до бюджету, млрд. грн.	2,5	3,3	2,9	в/д
4. Рівень погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, в %	9,4	14,2	7,9	в/д

* наведені дані про узгоджені податкові зобов'язання

в/д – відсутні дані

Як видно з табл. 6.1.4 у структурі перевірок органами ДФС спостерігається найбільша кількість зустрічних та позапланових перевірок. Останні у 2010 р. складали 50,4 % усіх перевірок. Варто відмітити, що за даними ДФС серед документальних перевірок платників податків фізичних осіб (самозайняті особи та громадяни), за результатами яких визначено грошові зобов'язання, найбільша кількість проведених позапланових перевірок (табл. 6.1.5).

---

[323] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19.

[324] Складено автором за даними: Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

Таблиця 6.1.5

Показники контрольно-перевірочної діяльності платників податків фізичних осіб (самозайняті особи та громадяни), за результатами яких визначено грошові зобов'язання органів ДФС України (Міндоходів)*[325]

Рік / Показник	2012	2013	2014	2015	2016
Кількість планових перевірок, од.	6705	5187	4645	3437	2352
Питома вага, %	13,7	8,7	10,9	13,1	13,7
Приріст, %		77,4	89,6	74,0	68,4
Кількість позапланових перевірок, од.	42268	54453	38085	22799	14800
Питома вага, %	86,3	91,3	89,1	86,9	86,3
Приріст, %		128,8	69,9	59,9	64,9
Загальна кількість перевірок	48973	59640	42730	26236	17152

Необхідно відмітити, що за результатами контрольно-перевірочної роботи суми донарахувань були не стабільні. Так, за останні п'ять років найбільші обсяги донарахувань були за позаплановими контрольними заходами у 2014 р. та становили 4441,9 млн. грн., що обумовлено, наш погляд, дією політитичного фактору (рис. 6.1.3). При цьому, у 2014 р. спостерігалась найменша величина сплачених таких донарахованих грошових зобов'язань – лише 41,9 %.

Відмітимо, що фінансова дисципліна платників податків за позаплановими контрольними заходами набагато гірше ніж за плановими. Наприклад, у 2013 р. відсоток сплачених донарахованих зобов'язань за результатами планових перевірок становив 98,5.

Зауважимо, що частка погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок (рівень погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту) є показником як якості контрольних заходів так і обґрунтованості донарахувань податкових зобов'язань.

[325] Складено автором за даними: Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua (Лист ДФС України від 18.09.2017 р. № 12172/х/99-99-17-02-14).



Рис. 6.1.3. Стан контрольно-перевірочної роботи органів ДФС[326]

З набранням чинності з 01.01.2011 р. положень Податкового кодексу України платники податків мають право на оскарження рішень органів ДФС в частині донарахованих податкових зобов'язань[327]. Законодавством передбачена апеляційна процедура оскарження рішень податкових органів, яка є важливою гарантією захисту прав платника податків і можливістю вирішення спорів між платниками та органами ДФС в досудовому порядку. Така процедура дозволяє зекономити ресурси ДФС та платників, уникаючи подальших витрат часу та коштів в суді. За даними звітів ДФС України (Міндоходів) частка розглянутих звернень у рамках виконання такої процедури в загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс «Пульс» становила у 2013 р. – 96,3 %, у 2014 р. – 98,0 %, у 2015 р. – 95,6 %[328].

[326] Складено автором за даними: Лист 12527/х/ 99-99-13-04-01-14 від 25.09.2017 р.
[327] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397.
[328] Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

Слід зазначити, що відповідно до норм податкового законодавства у разі незадоволення апеляції платника податків органами ДФС, він має право здійснити оскарження рішення контролюючого органу в судовому порядку. Згідно з даними Міністерства фінансів України вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку у 2013 р. становила лише 34,6 % від суми донарахованих податкових зобов'язань, що розглядались у судах різних інстанцій, у 2014 р. – 22,8 %, а у 2015 р. – 36,6 %[329]. Таким чином, діагностика рівня погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, свідчить про наявність тенденцій до зниження вартісної результативності податкових перевірок.

Стан податкового адміністрування залежить також і від наявності податкового боргу, оскільки його збільшення призводить, відповідно, до зменшення доходів бюджету та до виникнення дефіциту бюджету країни. Так, у разі своєчасного погашення податкового боргу дефіцит зведеного бюджету був би суттєво скорочений: у 2014 р. – на 37 %, а у 2015 р. взагалі був би відсутній, оскільки його питома вага до дефіциту зведеного бюджету склала більше 184 % (рис. 6.1.4). Наведені дані свідчать про нагальність вирішення питань з покращення стану адміністрування податкового боргу.

З метою покращення методів адміністрування податкового боргу з 1 січня 2017 р. було змінено порядок стягнення коштів з рахунків платників податків**.** Так, ст. 95.5 Податкового кодексу України передбачено, що якщо податковий борг виник у результаті несплати грошового зобов'язання та/або пені, визначених платником податків у податковій декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу в установлені строки, стягнення коштів відбувається за рахунок готівки, що належить такому платнику податків, та/або коштів з рахунків такого платника у банках, яке здійснюється за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу без звернення до суду[330].

---

[329] Там само.

[330] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1433749904509397.



Рис. 6.1.4. Динаміка податкового боргу та його питомої ваги у дефіциті Зведеного бюджету України[331]

З метою здійснення діагностики стану та тенденцій розвитку податкового адміністрування було визначено теоретичний зміст дефініції «адміністрування податків (зборів, платежів)» та складові такої системи. Проаналізовано окремі елементи системи податкового адміністрування та виявлено їх недоліки. Наприклад, оцінювання реєстрації платників податків як невід'ємної частини податкового адміністрування продемонструвало наявність суттєвих вад у порядку взяття на облік юридичних осіб та фізичних осіб – платників податків, що підтверджується розбіжністю даних по кількості таких зареєстрованих суб'єктів господарювання у різних органах виконавчої влади. За результатами проведеного аналізу стану податкового обліку платників податків виявлено, зокрема, некоректність даних щодо кількості фізичних осіб – платників податків, які містяться в ДРФО, що свідчить про неякісний стан їх обліку в органах ДФС України. Дослідження стану прийняття та обробки органами ДФС України податкових декларацій (розрахунків) дозволило стверджувати про необхідність створення додаткових умов для платників податків у напрямку залучення їх до використання ІТ під час подання ними податкової звітності. Діагностика рівня

[331] Складено автором за даними: Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua; Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua (Лист №12021/х/99-99-17-02-14 від 14.09.2017 р.).

погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту, свідчить про наявність тенденцій до зниження вартісної результативності податкових перевірок, що є показником неефективного податкового контролю. Аналіз даних щодо податкового боргу засвідчив нагальність усунення недоліків у частині адміністрування податкового боргу, що усвідомлюють уповноважені органи виконавчої влади, які вже здійснюють відповідні заходи у цьому напряму. Вирішення окреслених проблем та усунення виявлених прогалин у системі податкового адміністрування сприятиме оптимізації фінансових ресурсів, що формують централізовані фонди коштів.

6.2. Оцінка ефективності та результативності адміністрування податків і зборів: теоретико-методичний аспект

Починаючи з початку дев'яностих років XX століття, Україна розбудовує національну податкову систему, однак до сьогоднішнього для в країні відсутня ефективна система адміністрування податків, про що свідчить високий рівень тінізації економіки, який по різним оцінкам складає від 30 до 60 % ВВП України. Комплексний аналіз ефективності та результативності діючої в Україні системи адміністрування податків і зборів дозволить встановити її переваги та недоліки з метою розробки рекомендацій щодо її подальшого вдосконалення.

Адміністрування податків і зборів є суттєвим елементом державного управління економікою й обов'язковою умовою ефективного функціонування податкової системи в цілому. Основною його метою є сприяння реалізації податкової політики держави в процесі виконання дохідної частини бюджетів різних рівнів. Від ефективності податкового адміністрування залежить не лише фінансовий стан держави, але й добробут усього суспільства.

Варто зазначити, що дефініція поняття адміністрування податків у вітчизняній економічній науці і державно-правовій практиці почало застосовуватись порівняно недавно, однак і до сьогодні відсутнє його законодавче тлумачення, а серед

науковців тривають дискусії щодо його визначення. Так, на думку українського вченого В. М. Мельника, адміністрування податків - це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах[332]. В. Л. Андрущенко у своїх наукових працях пов'язує зміст цього поняття з політикою, мистецтвом, категорією права, управлінням податкових відносин[333]. З цими визначеннями можна погодитися в частині, того що адміністрування – це управління, бо як слово іншомовного походження, (від латинського «administro» - «керую»), етимологічно пояснюється як: управління, завідування; здійснення керування шляхом видання наказів, розпоряджень. Так, податкове адміністрування тісно пов'язано з управлінськими діями податкових органів в процесі мобілізації податків і зборів до бюджетів. Однак, виходячи із досвіду зарубіжних країн (США, Франції, Швеції), адміністрування податками тісно пов'язане із масово-роз'яснювальною та консультативною роботою податкових органів[334].

Найбільш повне визначення цього поняття надають у свій науковій праці Житня І. П. і Корецька-Гармаш В. О., що розглядають адміністрування податкових платежів як складову фіскального адміністрування, обумовлену не тільки організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів, порядку обчислення, сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідальності платників за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогнозно-аналітичну роботу, а й пов'язану з демократичними орієнтирами розвитку суспільства[335].

---

[332] Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні/ В.М.Мельник// Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №5 (23).

[333] Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2010. – №5, с.27-35.

[334] Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків // Науковий вісник ДГМА. – №1 (4Е). – 2009. – 281-287.

[335] Житня І.П., Корецька–Гармаш В.О. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови// Наукові вісті Далівського університету.- 2010. – №1. – Режим доступу :http://www/nbuv/gov/ua/e-journals/2010_index/html.

Досліджуючи варіацію дефініцій терміну адміністрування податків і зборів, можна зазначити, що адміністрування податків і зборів – це регламентована Податковим кодексом та іншими нормативними актами організаційна та управлінська діяльність податкових органів в системі оподаткування. Завданнями податкового адміністрування є реалізація податкової політики держави, забезпечення виконання платниками податку своїх податкових зобов'язань перед державою, проведення самими податковими органами масово-роз'яснювальної, консультативної і прогнозно-аналітичної роботи, облік платників податків та податкових надходжень.

Адміністрування податків і зборів як вид управлінської діяльності базується на певних принципах. А саме: законності, рівності усіх перед законом, економічності та ефективності, науковості, поєднання прав, обов'язків і відповідальності, добровільності виконання платниками податків свої конституційних обов'язків щодо сплати податків, відкритості, презумпції невинності платника податків, ієрархічності, дотримання податкової таємниці.

Система адміністрування податків і зборів складається з елементів, які регламентують виконання обов'язків та застосування прав як платниками податків, так і органами державної податкової служби (рис. 6.1.2). Таким чином, ефективність системи адміністрування податків і зборів залежить від якісного виконання управлінських дій податкових органів в кожному сегменті системи.

Одним із показників ефективності функціонування системи адміністрування податків і зборів є результати контрольної діяльності податкових органів, яка пронизує усі напрямки управлінської діяльності податкових органів у сфері оподаткування.

Однак, однозначного погляду на поняття «ефективність функціонування системи адміністрування податків і зборів» серед науковців на сьогодні не існує. Найбільш поширеною є точка зору щодо співвідношення отриманого результату та поставленої мети. На макрорівні цілями контрольних заходів податкових органів є: стабільність податкової системи, збільшення дохідної частини бюджету та інші. Макроефективність визначається додаванням різноманітних

ефектів (економічного, організаційного, соціального), які досягаються за результатами контрольних заходів.

Зменшення кількості та обсягів податкових правопорушень відносять до цілей тактичного характеру, а ступінь їх досягнення буде проміжною ефективністю.

Ефективність системи адміністрування податків і зборів, на нашу думку, представляє собою сукупність абсолютних та відносних показників (рис. 6.2.1), які характеризують роботу податкових органів за певний проміжок часу.

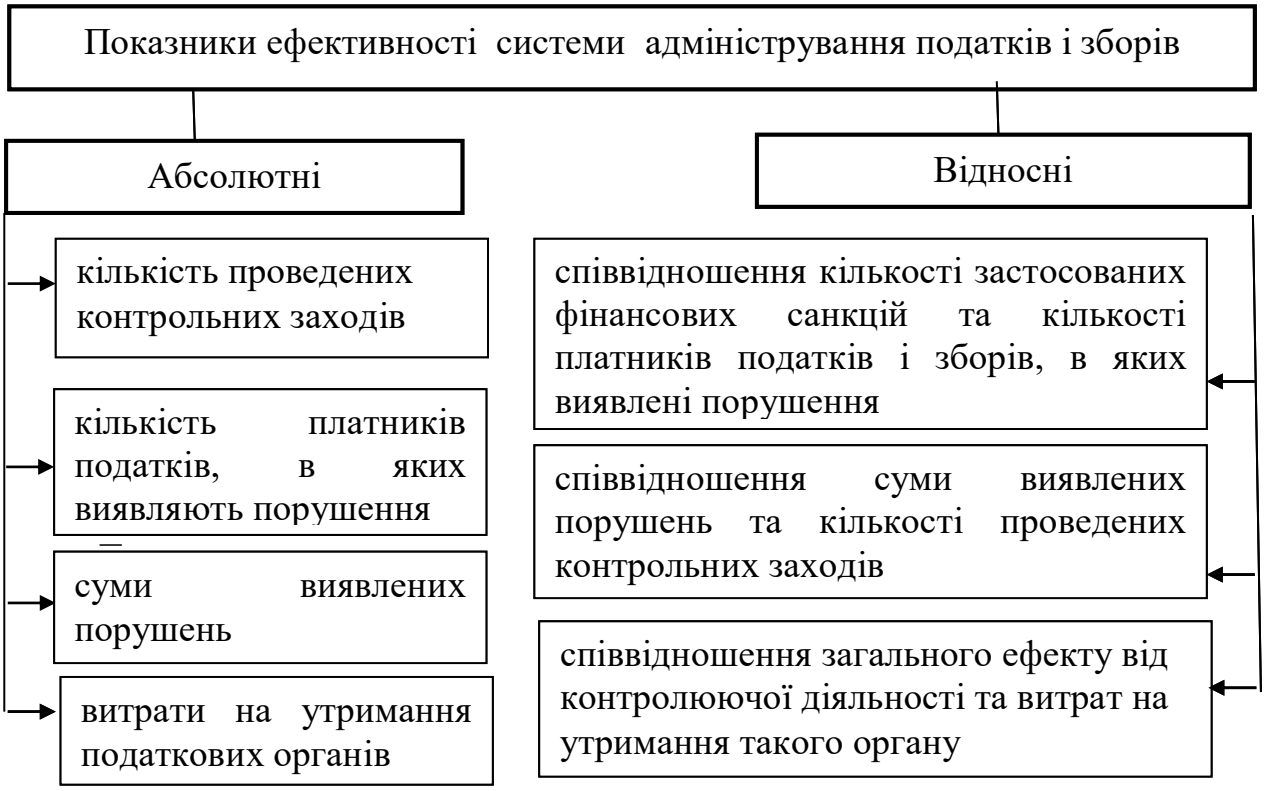


Рис. 6.2.1. Основні показники оцінки ефективності системи адміністрування податків і зборів

Значний вплив на оцінку ефективності системи адміністрування податків і зборів, на нашу думку, здійснюють:

– ефективність системи заходів, пов’язаних з організацією контрольних заходів;

– рівень кваліфікації перевіряючих;

– взаємодія контролюючого органу з платником податків і зборів;

– досконаліть методів, які використовуються при здійсненні контрольних заходів;

– рівень розвитку системи заходів щодо попередження податкових правопорушень;

– взаємодія та обмін інформацією між контролюючими органами.

Оцінка ефективності системи адміністрування податків і зборів, які б критерії не використовувалися для її визначення, буде величиною відносною, умовною та мати певний ступінь похибки.

Для оцінювання ефективності системи адміністрування податків і зборів, пропонуємо використовувати окремі показники, які представлені у табл. 6.2.1.

Таблиця 6.2.1

Показники оцінювання ефективності системи адміністрування податків і зборів

Показник	**Формула визначення**	**Значення складових**
Коефіцієнт ефективності контрольних заходів (Кз)	*Кз = Фс : Пп*	*Фс* – кількість застосованих фінансових санкцій *Пп* - кількість платників податків і зборів, в яких виявлені порушення
Коефіцієнт результативності контрольних заходів (Крез)	*Крез.= Од : Кп*	*Од* – обсяг донарахувань за результатами виїзних та невиїзних податкових перевірок; *Кп* – кількість проведених контрольних заходів (одиниць)
Коефіцієнт функціональної ефективності (*Кеф)*	*Кеф=ПДк: Пп*	*ПДк* – кількість поданих до податкових органів податкових декларацій; Пп – кількість працівників податкових органів, що займаються прийомом та камеральною перевіркою податкових декларацій;
Коефіцієнт якості контрольних заходів (Кя)	*Кя =Аз : Ас*	*Аз* – кількість задоволених оскаржень/апеляцій повідомлень – рішень; *Ас* – загальна кількість розглянутих підрозділами та управліннями апеляцій скарг/апеляцій повідомлень – рішень;

Коефіцієнт окупності адміністрування податків і зборів (Коа)	*Коа=Опн:Вад*	Опн – обсяг податкових надходжень до зведеного бюджету; Вад – загальні витрати на адміністрування податків та зборів;
Коефіцієнт дієвості контрольних заходів (Кд)	$\kappa_д = O_{пк} : O_д$	*Опк* – обсяг коштів, які було стягнуто до бюджету внаслідок контрольних заходів (грн.); *Од* – обсяг донарахованих податкових зобов'язань та застосованих фінансових санкцій унаслідок контрольних заходів (грн.);
Коефіцієнт дієвості заходів впливу (Кдзв)	$\kappa_і = К_{кз} : Ч_о$	*Ккз* – кількість проведених контрольних заходів (одиниць); *Чо* – кількість осіб, які брали участь у контрольних заходах (одиниць);
Коефіцієнт «економічної ефективності» або окупності роботи податкових органів (Кее)	$\kappa_{ее} = O_{пк} : O_у$	*Опк* – обсяг коштів, які сплачено до бюджету внаслідок проведених контрольних заходів (грн.); *Оу* – обсяг коштів, які було витрачено на утримання контролюючого органу (грн.);
Коефіцієнт результативності адміністрування податкових надходжень Ка	Ка = *Офпн : Оппн*	*Оппн* – планові обсяги податкових надходжень; *Офпн* – фактичні обсяги податкових надходжень.

Усі перераховані коефіцієнти мають прямувати до максимуму, тобто чим вище значення вони мають, тим більш ефективною є контрольна діяльність податкового органу.

Коефіцієнтом загальної ефективності системи адміністрування податків і зборів (кзе), який прямує до максимуму є:

$$\kappa_{зе} = \left(\kappa_1 + \kappa_2 + \kappa_3 + ... + \kappa_n\right) : n$$

де: К1 К2, К3,… Кn – коефіцієнти, які характеризують ефективність системи адміністрування податків і зборів; n – кількість коефіцієнтів (одиниць).

Проведемо оцінювання діючої системи адміністрування податків і зборів, використовуючи окремі показники, оскільки

ДФС України у своїх звітах[336] не наводить в повному обсязі дані, які б надали можливість розрахувати всі показники ефективності та результативності системи адміністрування податків і зборів.

Якісно охарактеризувати ефективність адміністрування податків і зборів можна за допомогою ставлення платників податків шляхом опитування.

Варто зазначити, що ефективність адміністрування податків і зборів у світовій практиці оцінюється не лише як ефективність мобілізації податкових платежів податковими органами, але і як створення сприятливих умов платникам податків для виконання податкового обов'язку. Одним із напрямків досягнення цього є створення в Україні центрального Офісу великих платників, як інструменту, що дозволить стандартизувати процедури адміністрування та дозволить поліпшити методологію обслуговування, покращить надання сервісних послуг великому платникові та мінімізує податкові ризики при формуванні дохідної частини державного бюджету.

Проведене дослідження ефективності та результативності адміністрування податків і зборів на сьогодні свідчить про недостатній їх рівень і несуттєве покращення управлінських дій податкових органів у зв'язку з впровадженням Податкового кодексу України. Запровадження в практику принципу «фіскальної достатності» негативно позначається на взаємовідносинах платників податків і податкових органів в процесі податкового адміністрування. Необхідно ширше застосовувати світовий досвід в практику адміністрування податків і зборів. Акцентувати увагу податкових органів в процесі адміністрування податків і зборів на масово - роз'яснювальній роботі, спрощення процедури складання та надання податкової звітності, на підвищені культури наданню послуг платникам податків та професійного рівня працівників податкових органів.

[336] Основні статистичні дані про діяльність ДПС України за 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 роки та І півріччя 2011 року// Державна податкова служба України.(Електронний ресурс).- Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=340979.

6.3. Економічні передумови виникнення податкового боргу в Україні

Добровільність сплати податків, зборів та платежів є одним із головних показників ефективності реалізації податкової політики та функціонування податкової системи країни. До основних чинників дисбалансу у цьому процесі, що призводять до виникнення податкового боргу, відносять погіршення фінансового стану.

Побудова ефективної системи оподаткування платників податків це одна із головних умов функціонування економіки і фінансів країни, оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту та формує централізовані й децентралізовані фонди, що безперечно впливає не тільки на фінансовий стан держави, але й на фінансовий стан самих платників податків[337].

Відмітимо, що за останні п'ять років відбулось як різке скорочення темпів приросту ВВП – з 18,5 % у 2010 р. до -3,22 % у 2014 р., так і поступове відновлення темпів економічного зростання у 2015-2016 рр., хоча й достатньо умовне, зважаючи на девальвацію гривні та інфляцію в країні, про які зазначалось раніше[338]. Це, в свою чергу, позначилось на податкових надходженнях до бюджетів різних рівнів, приріст яких у 2014 р. у порівнянні з 2010 р. зменшився з 12,7 до 3,8 %[339], однак вже у 2015 та 2016 рр. у порівнянні з попередніми роками приріст навпаки збільшився на 38,13 % та 28,2 % відповідно. На фоні скорочення у 2013-2014 рр. податкових надходжень та зростання витрат збільшились обсяги бюджетного дефіциту на 42,6 млрд. грн. – з 35,5 млрд. грн. у 2009 р. до 78,1 млрд. грн. у 2014 р. Разом з тим, у 2016 р. ситуація покращилася – дефіцит державного бюджету зменшився до 70,13 млрд. грн. Такі показники об'єктивно здійснили негативний вплив на державний борг країни, який зріс у 2014 р. порівняно з 2009 р. на 783,7 млрд. грн.

---

[337] Хомутенко А. В. Економічні передумови виникнення податкового боргу в Україні / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. - №7/1. – С. 34-39.

[338] Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[339] Річні звіти Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

й становив 1100,6 млрд. грн. (70,2 % від ВВП країни), а у 2016 р. – до 1929,76 млрд. грн. (80,97 % від ВВП країни)[340].

Ще одним показником, який здійснює вплив на величину податкового боргу, є збитковість підприємств, кількість яких в Україні залишається достатньо великою (рис. 6.3.1).

Як свідчить аналіз наведених даних, погіршення фінансового стану платників податків у 2009 та 2010 роках було обумовлене економічною кризою 2008/2009 років у наслідок якої падіння реальний ВВП у 2009 р. склало 14,8 %. У 2012 році погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання було пов'язане перш за все з незбалансованою економічною політикою уряду та посиленням податкового навантаження на платників податків (зборів). А вже у 2014 р., як відомо, політичною та соціально-економічною кризою в країні.

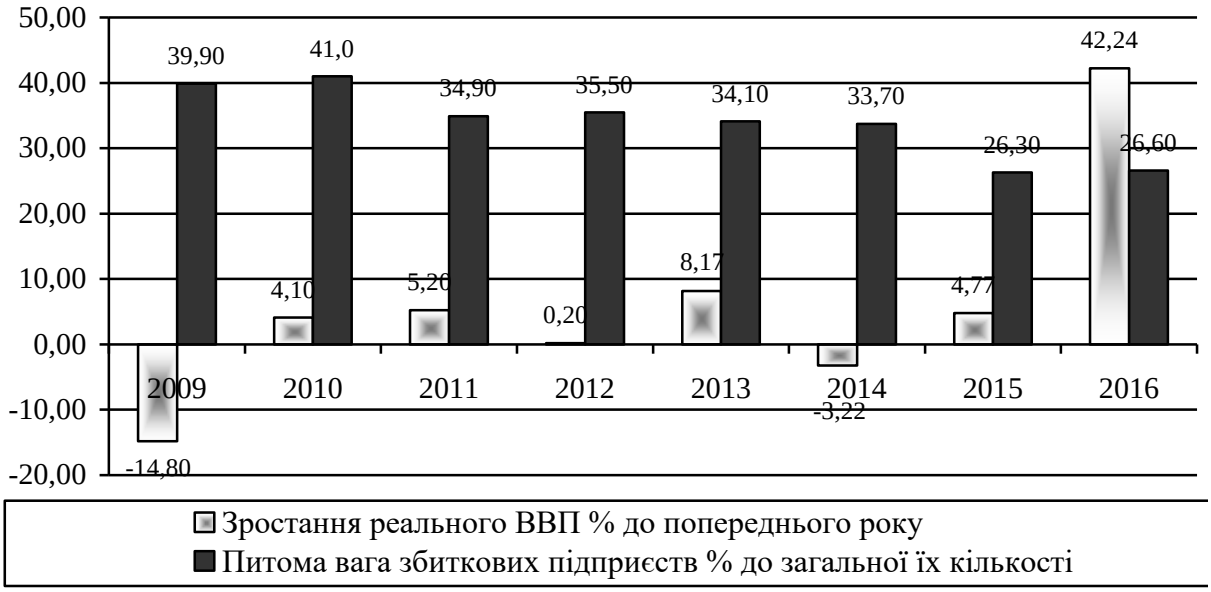


Рис. 6.3.1. Динаміка зростання реального ВВП та питома вага збиткових підприємств у загальній кількості[341]

Відмітимо, що фінансовий стан платника податків – це складна економічна категорія, яка характеризує його діяльність у певному періоді та у динаміці, відображає ступінь його забезпеченості фінансовими ресурсами, раціональність їх

[340] Річні звіти Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

[341] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

розміщення, забезпеченість власними оборотними коштами для своєчасного проведення розрахунків за зобов'язаннями, зокрема й за податковими, та здійснення ефективної господарської діяльності у майбутньому. Збиткова фінансово – господарська діяльність значної частини платників податків стало одним із факторів впливу на невиконання планових показників податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2014 році та збільшення обсягу податкового боргу (табл. 6.3.1).

Варто зазначити, що податковим боргом вважається несплачена в установлений термін сума грошових зобов'язань у наслідок невиконання платником обов'язку перед державою зі сплати податків з установлених законодавством норм на підставі достовірних даних про об'єкт оподаткування за звітний період.

Таблиця 6.3.1

Аналіз виконання планових податкових надходжень до Зведеного бюджету за період з 2009 по 2016 роки[342]

Рік	Планові податкові надходження (млрд. грн.)	Фактичні податкові надходження (млрд. грн.)	% виконання	Питома вага від'ємного фінансового результату до оподаткування платників податків до ВВП, %
2009	240,6	208,1	86,5	20,7
2010	243,7	234,5	96,2	14,2
2011	330,6	334,6	101,2	10,4
2012	397,5	360,4	90,7	13,5
2013	379,0	353,8	93,4	14,5
2014	387,2	367,5	94,9	62,9
2015	496,6	507,6	102,2	57,0
2016	502,6	503,9	100,3	26,9

За останні п'ять років мало місце зростання заборгованості платників податків зі сплати податків і зборів в Україні. Так, у 2016 році порівняно з 2012 роком податковий борг зі сплати платежів до Державного бюджету, так само як і до Зведеного бюджету, зріс майже у чотири рази та склав 58,7 млрд. грн. проти 16,0 млрд. грн. та 69,1 млрд. грн. проти 19,2 млрд. грн. відповідно. Крім того, питома вага податкового боргу до

[342] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Річні звіти Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

планових та фактичних податкових надходжень зросла за цей період майже у три рази (табл. 6.3.2).

Таблиця 6.3.2

Моніторинг динаміки податкового боргу платників податків до Зведеного бюджету України[343]

Рік	Сума податкового боргу, млн. грн.	Темпи росту податкового боргу, в %	Питома вага податкового боргу до планових податкових надходжень, %	Питома вага податкового боргу до фактичних податкових надходжень, %
2012	19153,0	-	4,82	5,31
2013	18848,2	97,47	4,97	5,33
2014	36832,2	196,74	9,51	10,02
2015	56938,5	159,59	11,47	11,22
2016	69097,7	120,20	13,75	13,71

Відмітимо, що за офіційними даними станом на 1.07.2017 р. податковий борг склав 10 % доходів держбюджету або 77,4 млрд. грн.[344]

Не суттєво змінилась за останній п’ятирічний період і частка податкового боргу платників податків до ВВП. Так, у 2012 році податковий борг складав 1,4 % ВВП, а у 2016 році – 2,9 % ВВП, тобто зростання склало 1,5 процентних пункти.

Однак, не тільки величина податкового боргу, а й його динаміка є важливим показником, що характеризує стан соціально-економічних процесів у державі, оскільки, саме цей показник створює інформаційну асиметричність, знижує ефективність проведення податкової політики держави, зменшує дієвість системи планування доходів бюджетів усіх рівнів та оцінку кредитоспроможності економіки, її можливості для внутрішнього й зовнішнього запозичення, покращення фінансового стану суб’єктів господарювання.

Варто зауважити, що у структурі податкового боргу лише 10% складає борг фізичних осіб - платників податків, тобто вони є

[343] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/ (Лист №12021/х/99-99-17-02-14 від 14.09.2017 р.).

[344] Вони не платять державі. 100 найбільших боржників України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/22/627873/.

більш надійними партнерами держави[345]. Крім того, загальний обсяг податкового боргу розподіляється у 2012 р. приблизно у співвідношенні 46 % до 54 %, де 46 % – це суми податкових зобов'язань, які платники податків задекларували самостійно, але не сплатили до бюджету (рис. 6.3.2), а 54 % – суми несплачених податкових зобов'язань, які було донараховано підприємствам за результатами контрольно-перевірної роботи[346].

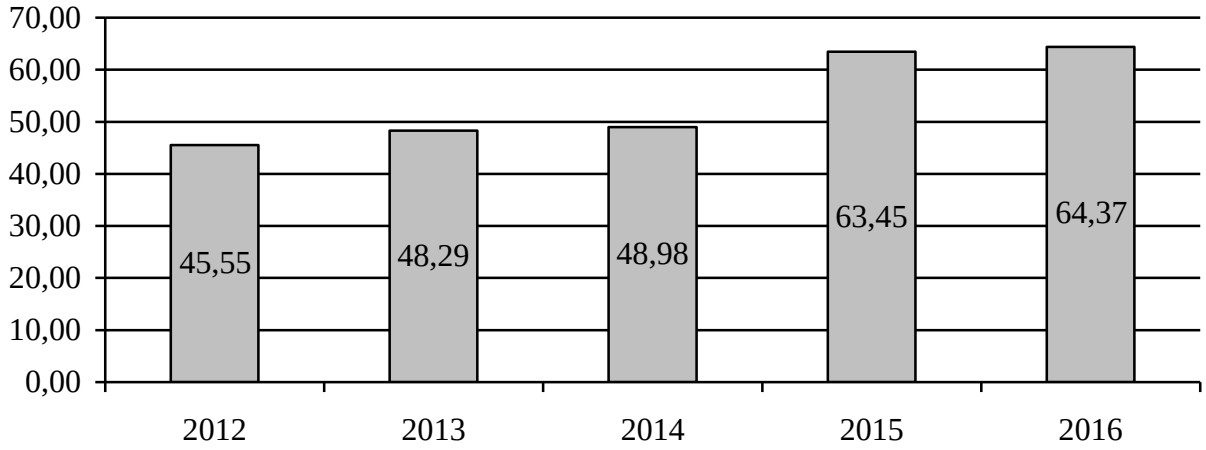


Рис. 6.3.2. Частка податкового боргу за податковими зобов'язаннями самостійно визначеними платниками податків, %[347]

За 2010-2015 рр. за результатами контрольно-перевірочної роботи підрозділами Державної фіскальної служби було донараховано узгоджених грошових зобов'язань на суму 33,7 млрд. грн. Разом з тим, відповідно до звітів Рахункової палати, стан сплати узгоджених сум за усіма податковими перевірками погіршився в 1,8-2,7 рази та становив у 2014 році за плановими перевірками 40,8 %, за позаплановими – 41,9 %, а за фактичними – 30,8 %[348]. У структурі податкового боргу найбільшу питому вагу займає борг перед Державним бюджетом: від 82,5% - у 2013 р. до 85,7 % - у 2015 р. (рис. 6.3.3). Це обумовлено тим, що найбільші

[345] Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : дис...д-ра екон. наук: 08.00.08 / О. М . Тимченко. – К. : Б. в., 2010. – 431с.

[346] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/ (Лист №12021/х/99-99-17-02-14 від 14.09.2017 р.).

[347] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[348] Річні звіти Рахункової палати. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826.

податкові платежі сплачуються саме до державного бюджету, зокрема податок на додану вартість та податок на прибуток. Тому варто дослідити стан податкового боргу за цими податками.



Рис. 6.3.3. Структура податкового боргу перед бюджетами різних рівнів[349]

У структурі податкового боргу значне місце займає заборгованість платників податків з узгодженої суми грошових зобов'язань з податку на прибуток. Його частка у загальному обсязі податкового боргу перед Державним бюджетом коливається від 19,5 % у 2015 р. до 28,7 % у 2014 р. (табл. 6.3.3). Водночас, у структурі податкового боргу найбільшу частку складає борг з ПДВ (до 62 %), який станом на 1.07.2017 р. склав 21 млрд. грн. [350] На другому місті був податковий борг зі сплати ренти (16047,5 млн. грн.), а податок на прибуток зайняв третє місце з позначкою 13676 млн. грн.

Передумовою виникнення податкового боргу з будь-якого податку вважаємо діючий порядок його справляння. Так, наприклад, важливим фактором наявного податкового боргу з податку на прибуток є порядок визначення одного з елементів податку – доходів, що враховуються при обчисленні оподаткованого прибутку, методом нарахування. При відсутності фактичного надходження грошових коштів на поточний рахунок чи в касу платника податків за поставлені товари, роботи,

[349] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[350] Вони не платять державі. 100 найбільших боржників України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/22/627873/.

послуги та лише при сформованій дебіторській заборгованості за їх поставку, така поставка визнається активом одночасно з визнанням її доходом від реалізації товарів, робіт і послуг, що враховується при обчислені податку на прибуток.

Таблиця 6.3.3

Динаміка податкового боргу в розрізі податку на прибуток та податку на додану вартість[351]

Показник	2012	2013	2014	2015	2016
Податок на прибуток, млн. грн.	3817,1	4149,5	8788,7	9508,4	13298,6
У %	23,9	26,6	28,7	19,5	22,7
Податок на додану вартість, млн. грн.	9839,2	9727,5	16556,6	20538,3	24646,7
У %	61,7	62,4	54,1	42,1	42,0
Податковий борг – усього млн. грн.	15953,3	15594,4	30591,4	48819,5	58680,7

Слід зазначити, що у 2011 році, у перший рік після прийняття Податкового кодексу України (далі – ПКУ)[352], податковий борг з податку на прибуток скоротився більш як на половину – на 58 %. Однак, вже у наступні роки заборгованість із сплати узгоджених грошових зобов'язань з податку на прибуток знову почала зростати. Так, щорічні темпи приросту податкового боргу з податку на прибуток склали у 2013 р. – 109 %, у 2014 р. – 212 %, у 2015 р. – 108 %, у 2016 р. – 140 %.

До причин зростання податкового боргу з податку на прибуток, можна віднести не тільки різке погіршення фінансового стану платників цього податку та їх платоспроможності, а й запровадження у 2013 р. авансової сплати з податку на прибуток. Слід зазначити, що платниками таких внесків були підприємства, які отримали за попередній рік дохід, що перевищує 20 млн. грн.[353]. Вони зобов'язані були до 1 січня 2016 р. щомісяця сплачувати авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі не менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний податковий рік без подання податкової декларації. Разом з тим, авансові платежі з податку на прибуток є узгодженими

[351] Складено автором за даними: Річні звіти Державної казначейської служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477; Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/.

[352] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

[353] Там само.

грошовими зобов'язаннями платника податку та у разі несвоєчасної їх сплати виникає відповідальність платника податку незалежно від результатів господарської діяльності поточного року та наявності/відсутності грошових коштів на рахунку[354]. Починаючи з 1 січня 2016 року щомісячні авансові внески з податку на прибуток підприємств не сплачуються. При цьому платники податку на прибуток підприємств сплачують до 31 грудня 2016 року авансовий внесок з цього податку у розмірі 2/9 податку на прибуток, нарахованого у податковій звітності за три квартали 2016 року[355]. Крім того, Податковим кодексом передбачені штрафні санкції у вигляді штрафу та пені за несвоєчасну сплату авансових внесків з податку на прибуток.

Зауважимо, що найбільшу питому вагу у структурі податковому боргу займають несплачені узгоджені грошові зобов'язання з податку на додану вартість, частка яких коливалась від 42 до 62 % загального податкового боргу протягом 2012-2016 рр. Зростання заборгованості зі сплати узгоджених грошових зобов'язань з податку на додану вартість свідчить, перш за все, про неспроможність платників податків виконувати свої податкові зобов'язання.

Серед найбільших неплатників податків: підприємства оптової та роздрібної торгівлі й обробної промисловості, податковий борг яких становив у 2016 р. 2256,95 млн. грн. та 1612,0 млн. грн.[356] При цьому за останні п'ять років податковий борг підприємств цих галузей скоротився, однак вони все одно залишалися у лідерах. Це свідчить про необхідність зміни податкової політики та посилення заходів податкового контролю щодо таких суб'єктів господарювання.

Водночас, станом на 1.07.2017 р. на перше місце вийшли підприємства, що здійснюють добування сирої нафти (13356 млн. грн.), суттєво відстали за обсягом наявного боргу підприємства, що здійснюють грошове посередництво (6592 млн. грн.), на тертому місті – підприємства, що здійснюють добування кам'яного вугілля (4870 млн. грн.). Згідно офіційних даних в лідерах залишаються

[354] Там само.

[355] Лист ДФС від 11.04.2016 №7958/6/99-99-19-02-02-15. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-67871.html.

[356] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/ (Лист №12021/х/99-99-17-02-14 від 14.09.2017 р.).

ПАТ «Укрнафта», НГВУ «Полтаванафтогаз», ПАТ «Дельта банк»[357]. Такий стан справ, перш за все, обумовлений «законодавчими колізіями» та відсутністю чітко визначеного механізму стягнення податкових боргів.

Оскільки за останні три роки зростають обсяги податкового боргу з бюджетоутворюючих податків, підвищується необхідність здійснення заходів з виявлення загроз його виникнення та попередження трансформації такого боргу у безнадійний, який підлягає списанню. Слід зазначити, що лише за півроку – з 01.06.2014 р. по 01.01.2015 р. було списано безнадійного боргу понад 12380 платникам податку на загальну суму 2090 млн. грн., а за січень 2015 р. – 125 платникам податку на суму 167,8 млн. грн.[358] А за останні п'ять років величина списаного податкового боргу коливалась 3815,5 млн. грн. – у 2014 р. до 8471,3 млн. грн. – у 2016 р. (рис. 6.3.4).

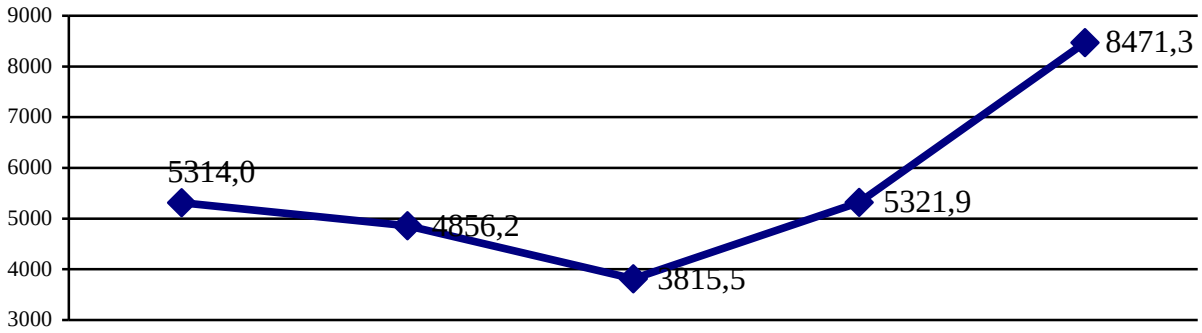


Рис. 6.3.4. Обсяг списаного податкового боргу, млн. грн.[359]

Зауважимо, що у Постанові КМУ «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, і доказів існування таких обставин»[360] запропоновано показники виявлення загроз виникнення податкового боргу у окремого платника податків (табл. 6.3.4).

---

[357] Вони не платять державі. 100 найбільших боржників України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/22/627873/.

[358] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/.

[359] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[360] Додаток до проекту Постанови КМУ «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, і доказів існування таких обставин». – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-55435.html.

Таблиця 6.3.4

Показники виявлення загроз виникнення податкового боргу[361]

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	Значення
1.	Коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу (Кз)	Кз = (Ал + Кн.)/ Зпб	*Ал* – високоліквідні активи (поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти), (ряд. 1160 та 1165 (форми № 1 або № 1-к) *Кн* – грошові кошти, які надійдуть з дати наданої заявником звітності до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань; *Зпб* – загальна сума поточних грошових зобов'язань платника податків з усіх податків, зборів (обов'язкових платежів), а також сума заборгованості по зарплаті (рядок 1620+ряд.1625+ряд.1630)
2.	Кошти, які можуть надійти з дати наданої боржником звітності до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань (Кн)	Кн = (Вп х Тд)/Тп	*Вп* – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2000 (форми № 2 або № 2-к) по графі 3) та собівартості реалізованої продукції (ряд. 2050 (форми № 2 або № 2-к) по графі 3); *Тп* – кількість днів звітного періоду; *Тд* – кількість днів з дати наданої боржником звітності до настання граничного терміну сплати грошових зобов'язань включно.

Слід зазначити, що коефіцієнт загрози виникнення податкового боргу (Кз) розраховується з урахуванням строків надходження коштів від покупців (замовників) до закінчення 30-ти денного терміну, так і після його закінчення (Кн). Якщо

[361] Складено автором за даними: Додаток до проекту Постанови КМУ «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, і доказів існування таких обставин». – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-55435.html; Наказ ДПАУ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань» від 11.02.2010 р. № 72. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0035.html.

значення Кз більше одиниці – платник податків забезпечений високоліквідними оборотними активами для виконання грошових зобов'язань та погашення податкового боргу. Це свідчить про відсутність загрози накопичення або непогашення податкового боргу. У випадку коли значення Кз менше одиниці – у платника недостатньо активів, наявна загроза виникнення або накопичення податкового боргу. Джерелами інформації для проведення розрахунків економічних показників і виявлення ознак неплатоспроможності чи банкрутства є показники з документів фінансової звітності платників податків, а саме:

1) баланс або консолідований баланс (звіт про фінансовий стан) (форми № 1 та № 1-к);
2) звіт або консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форми № 2 та № 2-к);
3) звіт або консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форми № 3 та № 3-к);
4) звіт або консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форми № 3-н та № 3-кн);
5) фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва;
6) фінансова звітність, встановлена законодавством для окремих категорій підприємств (приватні, сільськогосподарські, з іноземними інвестиціями, бюджетні, неприбуткові підприємства та організації тощо);
7) декларації (розрахунки) платежів до бюджету, які стали підставою для нарахування податкового зобов'язання;
8) акти перевірок контролюючих органів, які стали підставами для нарахування податкових зобов'язань;
9) звіт або консолідований звіт про власний капітал (форми № 4 та № 4-к);
10) прогноз доходів підприємства на термін дії розстрочення (відстрочення);
11) інвентарний опис активів на дату звернення, що відповідає рядкам балансу 220, 230 та 240;
12) довідка про значення величин довгострокового та короткострокового залученого капіталу;
13) дані облікової системи органів державної податкової служби щодо стану розрахунків платників з бюджетом;
14) довідка про заходи підприємства для підвищення рівня платоспроможності та фінансової стійкості;
15) інша інформація, необхідна для якісного аналізу та виявлення резервів виробництва.

З метою встановлення загрози виникнення податкового боргу або/чи формування безнадійного податкового боргу

необхідно проводити глибокий горизонтальний та вертикальний аналіз фінансового стану платника податків із застосуванням Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, у яких виділено 25 показників фінансової стійкості[362].

Зауважимо, що при проведені аналізу фінансової стійкості платника податків необхідно:

1) оцінювати платоспроможність платника податків та розрахувати коефіцієнт покриття (Кп) та коефіцієнт загальної ліквідності (Кзл), що надає можливість встановити стан платоспроможності або неплатоспроможності платника податків;

2) здійснювати аналіз фінансової стійкості та встановлювати наявність власного оборотного капіталу (Кво), перманентного капіталу (Кпм) та загальної величини капіталу для формування запасів і затрат (Ксум). Крім того, слід оцінювати рівень фінансової стійкості підприємства (абсолютну або нормальну стійкість; нестійкий або кризовий фінансовий стан) та заходи для підвищення фінансової стійкості, які передбачено вжити підприємством протягом дії розстрочення (відстрочення) (для випадків, коли за розрахунками підприємство має нестійкий або кризовий фінансовий стан).

Здійснення такого аналізу дозволить оцінити фінансову стійкість платника податків та зробити висновок про наявність загроз виникнення податкового боргу та доцільність застосування режиму розстрочення (відстрочення) податкового боргу (грошових зобов'язань) з метою упередження формування безнадійного податкового боргу.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що погіршення економічного становища в країні є однією з передумов зниження показника платоспроможності платника податків, а наслідком погіршення фінансового стану платників податків є виникнення податкового боргу. Таким

---

[362] Наказ Міністерства економіки України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства» №10 від 17.01.2001 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://search. ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2001_01_17/ME01007.html.

чином, уповноважені контролюючі органи, які реалізують податкову та митну політику зобов’язані проводити моніторинг стану фінансово-господарської діяльності платників податків з метою застосування заходів із мінімізації ризиків виникнення податкового боргу (економічних, організаційних, управлінських, політичних).

РОЗДІЛ 7. ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ В ОПОДАТКУВАННІ ОКРЕМИХ ГАЛУЗЕЙ ЕКОНОМІКИ

7.1. Прагматика оподаткування виробників сільськогосподарської продукції

Основною метою фінансового регулювання виробництва сільськогосподарської продукції є забезпечення максимального його обсягу. На протязі 1991 – 2000 рр. обсяги виробництва валової сільськогосподарської продукції скоротилися більш ніж у 1,5 рази, що було безпосередньо пов'язано із досить затяжними та ускладненими трансформаціями в аграрному секторі України з провадження ринкового середовища. Вже далі спостерігалася стабільна позитивна динаміка приросту обсягів валової продукції сільського господарства. У 2013 році було досягнуто рівень виробництва 1991 року[363]. В подальші роки вдалося суттєво збільшити цей показник. Позитивної динаміки вдалося досягти переважним чином за рахунок збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва (сягає 70 % обсягів валової продукції сільського господарства)[364].

Отже, на селі створюється значний обсяг ВВП, забезпечується продовольча безпека країни, нарощуються робочі місця, збільшуються обсяги надходжень до бюджету держави. Такі досягнення селян не останнім чином пов'язані із спеціальним податковим режимом оподаткування виробників сільськогосподарської продукції, із фінансовою підтримкою їх державою.

Не зважаючи на значні досягнення аграріїв, механізм оподаткування виробників сільськогосподарської продукції має багато проблем, досі не корелює із економічними процесами в економіці України. У зв'язку з цим, питання оподаткування виробників сільськогосподарської продукції все більше привертають до себе увагу науковців, політиків та практиків.

---

[363] Агропромисловий комплекс у 2008-2015 роках [Електронний ресурс] / Міністерство аграрної політики України. — Режим доступу: http://www.minagro.kiev.ua.

[364] Сільське господарство України у 2009-2015 роках [Електронний ресурс] : Статистична інформація. Сільське господарство / Державна служба статистики України. – Режим доступу до джерела: http://www.ukrstat.gov.ua.

Останні зміни до Податкового кодексу залишають невирішеними питання оптимізації податкового навантаження на виробників різних видів сільськогосподарської продукції, а також проблеми спрощеної системи оподаткування зазначених виробників, скасовують спеціальний режим оподаткування ПДВ.

Задля оцінки ефективності дії механізму оподаткування підприємств – виробників сільськогосподарської продукції та розробки науково-обґрунтованих пропозицій щодо посилення його регулюючої і стимулюючої функцій розглянемо особливості оподаткування юридичних осіб – сільськогосподарських виробників на прикладі одного з фермерських господарств Любашівського району Одеської області (за даними звітів господарства).

Підприємство займається переважно вирощуванням зернових та технічних культур, є платником єдиного податку 4 групи, а також податку на додану вартість.

У 2016 році Фермерське Господарство (ФГ) Любашівського району Одеської області сплатило до бюджету 219857,83 грн. єдиного податку за 1152,7686 га ріллі за нормативними грошовими оцінками 23392,73 грн. та 202472,81 грн. Ставка єдиного податку – 0,81 %. Для порівняння, в 2015 році ФГ до бюджету перерахувало 125162,80 грн. єдиного податку за 1189,00 га ріллі за тією ж нормативною грошовою оцінкою ріллі, але за значно меншою ставкою – 0,45 %.

У 2014 році ФГ сплачувало фіксований сільськогосподарський податок за незначною ставкою – 0,15 % від нормативної грошової оцінки землі, яка багато років не індексувалася: 5852,57 грн. за 1 га ріллі.

Щомісячна та поквартальна сплата єдиного податку платника 4 групи та фіксованого сільськогосподарського податку до державного бюджету по ФГ Любашівського району Одеської області в 2014 - 2016 роках наведена на рис. 7.1.1.

За спеціальним режимом оподаткування податком на додану вартість ФГ в 2016 році сплатило до державного бюджету 36665 грн., було зараховано на спеціальний рахунок ФГ 6470 грн. За загальним режимом оподаткування до бюджету було перераховано - 15143 грн. Отже, загальна сума податку, що була сплачена до державного бюджету за цей період склала 51808 грн.

За спеціальним режимом оподаткування ФГ Любашівського району Одеської області в 2015 році залишило у своєму розпорядженні 3008280 грн., тобто 100 % суми ПДВ. За загальним режимом оподаткування до бюджету було перераховано 3262 грн.

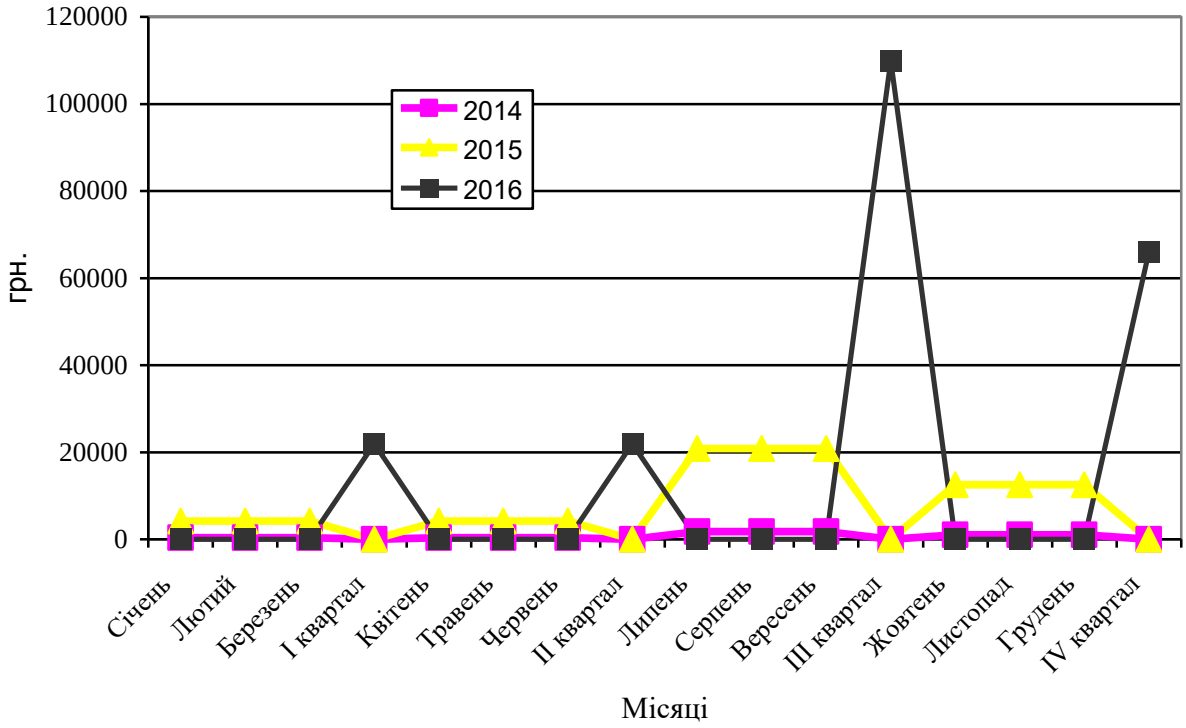


Рис. 7.1.1. Сплата єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету по ФГ Любашівського району Одеської області в 2014 - 2016 роках, грн.

В 2014 році за спеціальним режимом оподаткування ФГ залишило у своєму розпорядженні 1182310 грн., також 100 % суми ПДВ. За загальним режимом оподаткування до бюджету було перераховано 2866 грн.

За спеціальним режимом оподаткування ФГ в 2013 році залишило у своєму розпорядженні 42900 грн. (100 % суми ПДВ), за загальним режимом оподаткування до бюджету було сплачено 5900 грн.

Щомісячна сплата ПДВ до державного бюджету по ФГ Любашівського району Одеської області в 2013 - 2016 роках наведена в табл. 7.1.1.

Структура податків, зборів та обов'язкових платежів по ФГ в 2014 – 2016 роках наведена в таблиці 7.1.2.

Таблиця 7.1.1

Щомісячна сплата ПДВ до державного бюджету по ФГ Любашівського району Одеської області в 2013 - 2016 роках, грн.

Місяць	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Січень	0	0	0	0
Лютий	0	200	0	33863
Березень	0	0	339	605
Квітень	257	666	232	0
Травень	241	0	554	0
Червень	175	147	90	0
Липень	276	480	534	3072
Серпень	2550	719	333	1485
Вересень	900	428	424	6476
Жовтень	0	226	0	6327
Листопад	840	0	756	0
Грудень	661	0	0	0

Таблиця 7.1.2

Структура податків**,** зборів та обов**'**язкових платежів по ФГ Любашівського району Одеської області

Види податків, зборів та обов'язкових платежів	**2014**		**2015**		**2016**	
	грн.	**Питома вага, %**	**грн.**	**Питома вага, %**	**грн.**	**Питома вага, %**
податок на додану вартість	2866	4,9	3262	1,3	51808	14,2
податок з доходів фізичних осіб	15873	27,2	12302	5,0	23417	6,4
єдиний соціальний внесок	28927	49,6	104630	42,3	68979	18,9
Військовий збір	-	-	1877	0,8	1846	0,5
єдиний податок платника 4 групи / фіксований сільськогосподарський податок	10669	18,3	125163	50,6	219858	60,0
Разом платежів	58335	100,0	247234	100,0	365908	100,0

За даними таблиці найбільшу питому вагу в загальному обсязі сплачених податків та зборів до бюджету ФГ в 2016 році займав єдиний податок платника 4 групи – 60,0 %, що на 9,4 відсоткових пункти перевищує показник минулого року, та в 3,3 рази – показник 2014 року. Суттєве зростання частки єдиного податку платника 4 групи пов'язане із:

- значним зростанням нормативної грошової оцінки ріллі, що використовується в сільськогосподарському виробництві в 2015 році з 5852,57 грн. за 1 га до 23392,73 грн. за 1 га, тобто в 4 рази;

- встановленням ставки єдиного податку платника 4 групи в 2015 році на рівні 0,45 % від нормативної грошової оцінки (в 2014 році ставка фіксованого сільськогосподарського податку була встановлена в розмірі 0,15 % нормативної грошової оцінки ріллі) та зростанням ставки єдиного податку платника 4 групи в 2016 році до 0,81 % нормативної грошової оцінки ріллі.

Зростання зазнала також питома вага сплаченого ПДВ до бюджету в загальному обсязі сплачених ФГ Любашівського району Одеської області податків: до 14,2 % в 2016 році порівняно із 4,9 % - в 2014 році та 1,3% - в 2015 році. Збільшення питомої ваги було пов'язане із необхідністю перерахування до державного бюджету 85 % суми ПДВ за спеціальним режимом оподаткування. До 2016 року позитивна різниця між обсягом податкових зобов'язань з ПДВ та податковим кредитом залишалася у ФГ.

У структурі податків**,** зборів та обов**'**язкових платежів по ФГ зменшилася частка єдиного соціального внеску. Це було пов'язане із зниженням ставки до 22 %.

Всі види податків, зборів та платежів, які перераховує підприємство до бюджету та позабюджетних фондів, формують податкове навантаження, оскільки вилучають частину його грошових коштів. Тому варто розрахувати податкове навантаження на ФГ відносно валового доходу, чистого прибутку, площі сільськогосподарських угідь і ріллі, а також загальної вартості активів фермерського господарства (табл. 7.1.3).

Отже, виходячи з розрахунків, наведених в з таблиці 7.1.3, податкове навантаження на підприємство збільшується. Так, у 2014 році на 1 грн. валового доходу припадало близько 0,005 грн. податкових платежів, а у 2016 році - 0,015 грн., що у 3 разів вище.

На одну гривню прибутку у 2014 році було сплачено 0,02 грн. У 2016 році податкове навантаження на 1 грн. прибутку становило 0,05 грн., а це означає, що з кожної гривні прибутку вилучалось до бюджету і позабюджетних фондів 0,05 грн. податків та зборів. Майже у 6,6 разів зросло податкове

навантаження на 1 га ріллі. Податкове навантаження на 1 грн. активів підприємства збільшилося з 0,005 грн. в 2014 році до 0,016 грн. в 2016 році., або в 3,2 рази. Не зважаючи на суттєве збільшення податкового тиску, він є незначним тягарем для цього підприємства.

Таблиця 7.1.3

Податкове навантаження ФГ Любашівського району Одеської області у 2014 – 2016 рр.

Показники	**2014**	**2015**	**2016**	**Відхилення 2016 до 2014**	
				+;-	**%**
Разом податків та платежів, тис. грн.*	58,335	247,234	365,908	**+307,573**	627,3
Площа с.-г. угідь, га	1215,29	1189,00	1152,77	-62,52	94,9
Площа ріллі, га	1215,29	1189,00	1152,77	-62,52	94,9
Валовий дохід, тис. грн.	10656	10658	24420	+13764	229,2
Прибуток (збиток), тис. грн.	2780,4	2780,4	6690,0	+3909,6	240,6
Всього активів, тис. грн.	11248,0	17006,3	23224,3	+11976,4	206,5
Податкове навантаження:					
- на 1 грн. валового доходу, грн.	0,005	0,02	0,015	+0,01	300,0
- на 1 грн. прибутку (збитку), грн.	0,02	0,09	0,05	+0,03	250,0
- на 1 грн. активів, грн.	0,005	0,015	0,016	+0,011	320,0
- на 1 га ріллі, грн.	48,00	207,93	317,42	+269,42	661,3

Порівняємо податкове навантаження ФГ за чинними спеціальним режимом оподаткування, за яким оподатковується підприємство, та з розрахунковим податковим навантаженням, у разі переходу сільськогосподарського підприємства на загальну систему оподаткування (табл. 7.1.4).

Дані таблиці 7.1.4 свідчать, що функціонування спеціальних податкових режимів в аграрній сфері економіки забезпечує суттєве скорочення податкових виплат юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції. При цьому обсяг податкових пільг, що отримують сільськогосподарські підприємства внаслідок дії таких спеціальних режимів, досягають 11 % від податкового навантаження на загальній системі оподаткування.

На сьогоднішній день відсутня однозначна думка серед науковців, політиків, практиків щодо недоцільності чи необхідності подальшого використання спрощених режимів оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.

Таблиця 7.1.4

Динаміка податкового навантаження на ФГ Любашівського району Одеської області за загальною та спеціальними режимами оподаткування

Показник	Рік		
	2014	2015	2016
І. Розмір податкового навантаження за чинних спецрежимів оподаткування:			
- сума податків з 1 га угідь, грн.	48,00	207,93	317,42
- частка податків у виручці з 1 га угідь, %	0,5	2,0	1,5
- частка податків у прибутку з 1 га угідь, %	2,0	9,0	5,0
ІІ. Розрахункове податкове навантаження, у разі переходу сільськогосподарського підприємства на загальну систему оподаткування:			
- сума податків з 1 га угідь, грн.	1265,7	2656,2	1239,0
- частка податків у виручці з 1 га угідь, %	14,4	29,6	5,8
- частка податків у прибутку з 1 га угідь, %	55,3	113,6	21,3

Збереження спеціальних режимів оподаткування таких виробників продиктована необхідністю їх фінансової підтримки за умов членства України в СОТ. Водночас існуючі податкові пільги завдають шкоди розвитку конкурентного середовища в реальній економіці країни. Відповідно аргументованою є позиція скасування спеціальних режимів оподаткування сільгоспвиробників в Україні, або ж суттєвого реформування механізму їх оподаткування.

7.2. Ретроспективний аналіз механізму застосування спецрежиму з ПДВ для аграрного сектору економіки України

Аграрний сектор забезпечує розвиток технологічно пов’язаних галузей економіки, формує засади збереження суверенності держави за рахунок забезпечення продовольчої безпеки країни, створює соціально-економічні основи розвитку сільських територій та вносить значний вклад у створення валового внутрішнього продукту країни (ВВП)[365]. Так, частка валової доданої вартості продукції підприємств сільського

[365] Хомутенко, А. В. Особливості оподаткування податком на додану вартість підприємств аграрного сектору економіки України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (3–4 квітня 2015 р.), м. Івано-Франківськ – Тернопіль: Крок. – 2015. – С. 163-165.

господарства в Україні складала зокрема у 2016 р. близько 18 % усього валового внутрішнього продукту[366].

Передумовою стабільного розвитку аграрного сектору економіки є проведення державної політики, в тому числі і податкової, спрямованої на підтримку та стимулювання даного сектору. Стимулююча функція податків реалізується шляхом зменшення податкового навантаження на аграрний сектор, що досягається, зокрема, за рахунок повного або часткового звільнення від оподаткування, надання пільг, застосування спеціальних (спрощених) режимів оподаткування та інше.

Значний вплив на розвиток вітчизняних підприємств агропромислового комплексу здійснили заходи із застосування спеціальних режимів оподаткування таких товаровиробників. Зокрема, діючий механізм оподаткування сільськогосподарських підприємств, а саме спеціальний режим з ПДВ, сприяв у 2014 р. збільшенню їх обігових коштів майже на 38 млрд. грн.[367], що, на нашу думку, в першу чергу пов'язане зі збільшенням обсягу податкових преференцій підприємствам аграрного сектору економіки України у цей період (рис. 7.2.1).

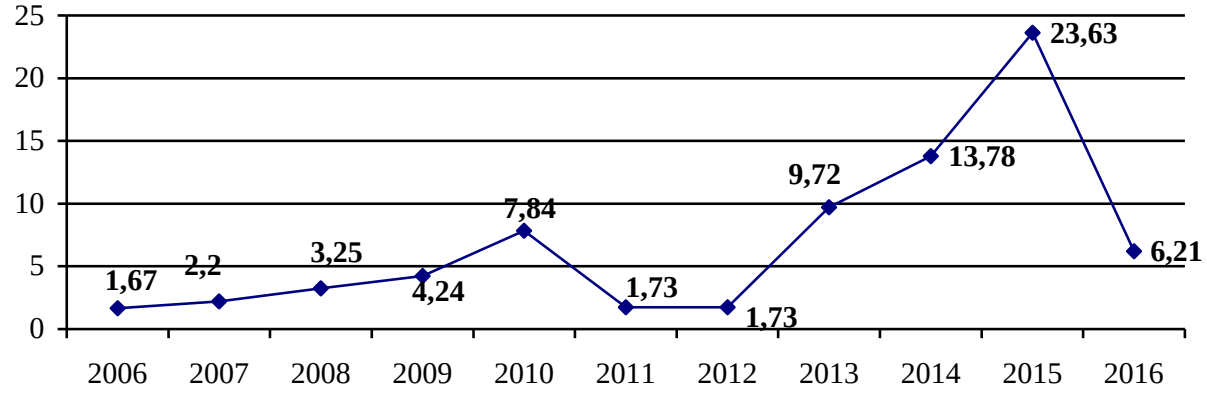


Рис. 7.2.1. Обсяг податкових преференцій підприємствам аграрного сектору економіки України[368]

[366] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/so_ek_r_u/soekru_u/arh_soekru_14.htm.

[367] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2014/so_ek_r_u/soekru_u/arh_soekru_14.htm.

[368] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/166710.html.

Слід зазначити, що одним із напрямків державної податкової політики України у сфері аграрного сектору економіки є надання податкових преференцій зокрема з податку на додану вартість (далі – ПДВ) у вигляді наділення сільськогосподарські підприємства правом застосовувати спеціальний режим оподаткування, який був передбачений ст.209 Податкового кодексу України.

Разом з тим, обрати спеціальний режим з ПДВ могли лише ті підприємства, основним видом діяльності яких було постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах. Крім того, питома вага вартості сільськогосподарських товарів та послуг таких суб'єктів господарювання повинна була становити не менш 75 % вартості усіх товарів (послуг), поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно. При цьому, такі товари та послуги повинні бути власного виробництва підприємства аграрного сектору – суб'єкта спеціального режиму оподаткування.

Відповідно до норм Податкового кодексу України[369] (далі – ПКУ), підприємство аграрного сектору було наділене правом залишити у своєму розпорядженні та використовувати на цілі, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, позитивну різницю між загальною сумою податкових зобов'язань з ПДВ від поставок сільськогосподарської продукції та сумою податкового кредиту з ПДВ, який сформовано згідно з чинним законодавством. При цьому, до підприємств, що застосовують спрощений режим оподаткування, застосовується «правило першої події» як загальновстановлений метод[370]. Це означає, що податкові зобов'язання формувалися за датою зарахування (отримання) коштів від покупця або за датою відвантаження товарів (крім, експорту) та за датою оформлення документа, що засвідчує факт виконання послуг. Аналогічно виникало право на податковий кредит – за датою тієї події, що відбулася раніше: списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг або отримання платником податку

[369] Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page10.
[370] Там само.

товарів/послуг, що підтверджено електронною податковою накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних[371].

Зауважимо, що до 1 січня 2015 року позитивна різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ підлягала перерахуванню на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства відкритий в уповноваженому банку, а від'ємна різниця – зараховувалась до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду[372]. Однак, із впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ[373], з 1 січня 2015 року змінено порядок зарахування позитивної різниці з ПДВ на спеціальні рахунки аграріїв у банках. Так, для підприємства аграрного сектору, яке застосовує спеціальний режим оподаткування ПДВ, відкривався єдиний електронний рахунок у Державній казначейській службі України (далі – ДКСУ) для обліку сум податку як в межах їх основної діяльності, визначених статтею 209 ПКУ, так і сум податку за іншими видами діяльності. Таким чином, сільськогосподарське підприємство зобов'язане було з 1.02.2015 року перерахувати позитивну різницю з ПДВ не на власний рахунок у банку, а на електронний рахунок у ДКСУ. У разі наявності грошових зобов'язань з ПДВ перед бюджетом, ДКСУ перераховувало кошти з електронного рахунку підприємства до бюджету, а залишок коштів – на спеціальний рахунок в уповноваженому банку платника[374]. Такий розподіл коштів здійснювався на підставі реєстру, що автоматично формувався Державною фіскальною службою України (далі – ДФС) на підставі поданих платником податкових декларацій з ПДВ та

---

[371] Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page10; Постанова КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29.12.2010 р. № 1246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF.

[372] Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page10, п. 209.3.

[373] Постанова КМУ «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29.12.2010 р. № 1246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-%D0%BF.

[374] Постанова КМУ «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014р. №569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF, п. 22.

надсилався ДКСУ. Тобто, сільськогосподарське підприємство мало змогу збільшувати свої обігові кошти, за рахунок сум ПДВ, лише після завершення податкового періоду з ПДВ, який дорівнював одному календарному місяцю, обробки поданої декларації органами ДФС та опрацювання отриманих даних органами ДКСУ.

Нормативно жорстко було регламентовано і статті витрат, які можна сплатити за рахунок акумульованих сум ПДВ на спеціальному рахунку. Зокрема, за рахунок таких коштів дозволялося виплачувати заробітну плату основному та допоміжному персоналу, сплачувати орендну плату за землі на яких вирощується сільськогосподарська продукція, виплачувати відсотки за кредитом, узятим на закупівлю сільськогосподарської техніки[375]. У разі нецільового використання сум ПДВ, сільськогосподарське підприємство не лише сплачувало штрафи, а й усю суму ПДВ, що підлягала сплаті[376]. Таким чином законодавець з 2015 р. суттєво обмежив можливості використання наданих аграріям податкових преференцій.

Проведений аналіз дає можливість стверджувати, що введення електронного адміністрування ПДВ в умовах економічної нестабільності України нівелює позитивний вплив спеціального режиму оподаткування ПДВ на розвиток підприємств аграрного сектору.

Ще більше податкових обмежень аграрії отримали, як вже відмічалось, з 1.01.2016 р., а вже з 1.01.2017 р. зовсім втратили будь-які привілегії. Так, у 2016 році було запроваджено перехідні умови у застосуванні сільгоспвиробниками спеціального режиму по сплаті ПДВ, а саме збереження в їх розпорядженні 15 % - за операціями із зерновими і технічними культурами, 80 % - за операціями з продукцією тваринництва, 50 % - за іншими сільськогосподарськими операціями[377].

---

[375] Податковий кодекс від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page10.

[376] Лист ДПА України «Щодо постанови Кабінету Міністрів України від 12.01.11 № 11 «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках» від 24.01.2011 р. № 1693/7/16-1417 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/podatkova-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/baza-podatkovih-rozyasnen/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/61204.html.

[377] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних

Таким чином, хоча механізм застосування спеціального режиму з ПДВ для аграріїв і мав певні недоліки, все ж він сприяв розвитку агропромислового сектору економіки України, який в умовах нестабільної політичної та соціально-економічної ситуації в крані 2014-2015 рр. забезпечував ріст ВВП.

7.3. Оцінювання ефективності функціонування механізму оподаткування виробників сільськогосподарської продукції

Дія спеціальних режимів оподаткування дозволила виробникам сільськогосподарської продукції, крім суттєвого збільшення виробництва, отримувати, порівняно із другими галузями економіки, досить високі прибутки. Навіть у кризовому 2009 році галузь отримала сумарно прибутків у розмірі 7647,4 млн. грн., при тому, що такі галузі, як промисловість, будівництво, торгівля тощо виявилися збитковими (рис.7.3.1).

В 2015 році галузь сільського господарства, мисливства та лісового господарства знову лідирувала за обсягами прибутків – 128,9 млрд. грн. Їх отримали 88,5 % від загальної кількості підприємств (рис. 7.3.2).

Таким чином, у період кризових явищ в економіці країни сільське господарство продовжувало і продовжує сприяти зростанню ВВП, збільшенню надходжень до державного та місцевих бюджетів, залишається вагомим антиінфляційним фактором та, через зростання експортних поставок сільськогосподарської продукції, покращує сальдо платіжного балансу. Таких результатів роботи галузі вдалося досягти завдяки фінансовій підтримці з боку держави, в тому числі за рахунок податкових пільг.

Найбільше податкове навантаження на виробників сільськогосподарської продукції припадає на єдиний податок платників 4 групи (до 2015 року - фіксований

надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р.; Лист Державної фіскальної служби України від 03.01.2017 № 8/7/99-99-154)3-02-17 «Про скасування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/70807.html.

сільськогосподарський податок) та податок на додану вартість (ПДВ). Саме через ці податки було реалізовано державну фінансову підтримку функціонування сільськогосподарських підприємств. Спеціальні податкові режими справляння цих податків суттєво послаблювали податкове навантаження, надавали можливості швидкого розвитку та концентрації виробництв.

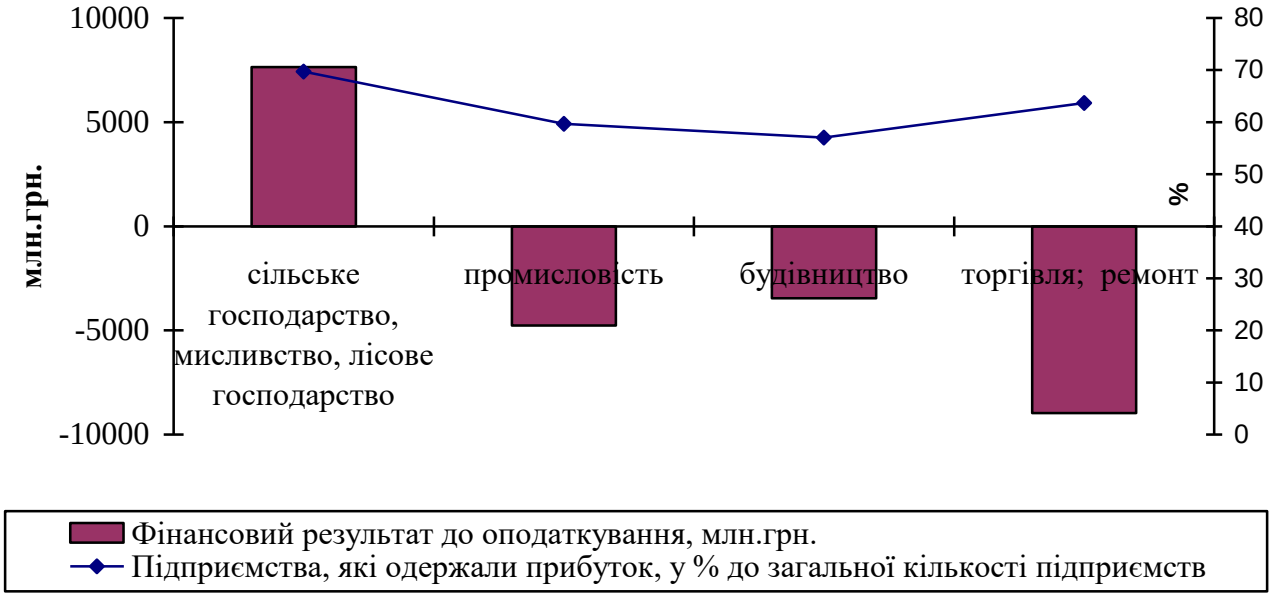


Рис 7.3.1. Фінансові результати підприємств до оподаткування в галузевому розрізі в 2009 році[378]

Зрештою виробники сільськогосподарської продукції значно менше сплачують податків і зборів, чим отримують фінансової державної підтримки. При цьому, частка отриманих податкових пільг у загальних обсягах фінансової підтримки складає левову частину.

Фінансова підтримка держави сприяла появі крупних виробників сільськогосподарської продукції із високим рівнем рентабельності виробництв. При цьому для малих виробників та домогосподарств сіл сільське господарство залишається малоприбутковим. Причинами такого парадоксу є використання спеціальних режимів оподаткування великим та середнім бізнесом.

[378] Сільське господарство України у 2009-2015 роках [Електронний ресурс]: Статистична інформація. Сільське господарство / Державна служба статистики України. – Режим доступу до джерела: http://www.ukrstat.gov.ua.

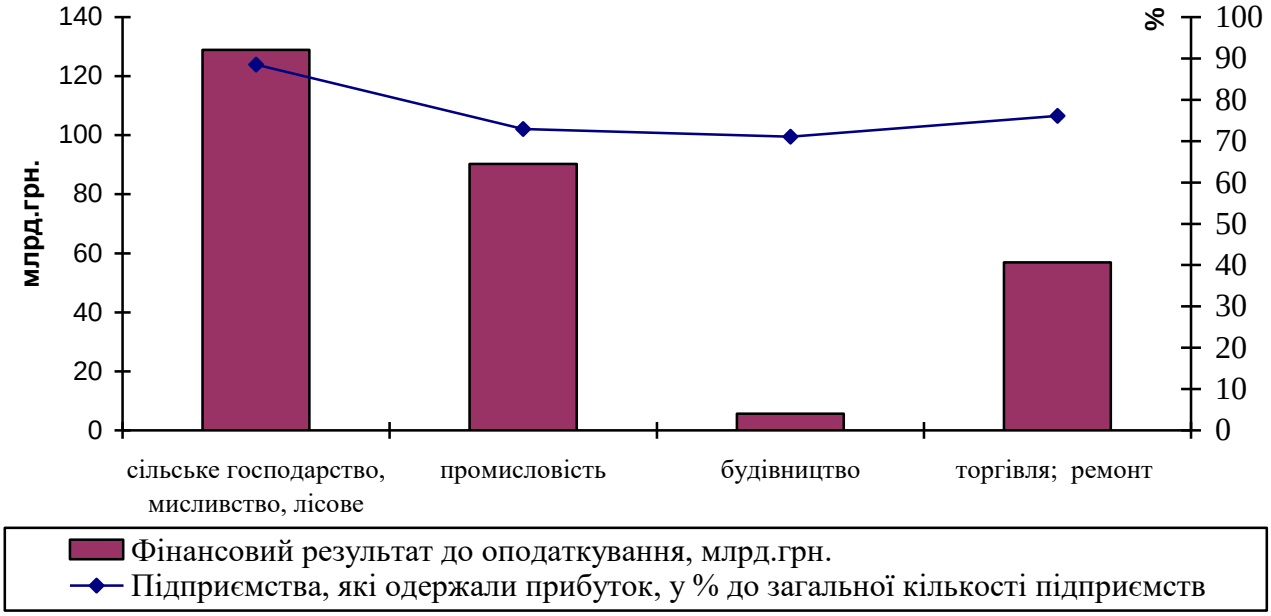


Рис 7.3.2. Фінансові результати підприємств до оподаткування в галузевому розрізі в 2015 році[379]

Так, частка великих та середніх підприємств в загальному обсязі виробленої сільськогосподарської продукції в 2015 році склала 68,9 %, що на 2,8 відсоткових пункти вище рівня попереднього року[380]. Для холдингів даний спеціальний режим оподаткування є привабливим інструментом формування «законних» схем ухилення від сплати значної частини податків. Закупівля сільськогосподарської сировини по вищих ніж ринкові цінах є найбільш розповсюдженим явищем у підконтрольних холдингам агроформуваннях. Останнє має негативний вплив і на викривлення статистичної звітності щодо прибутковості сільськогосподарської діяльності[381].

В контексті цього дослідження нам необхідно з'ясувати завдяки чому обсяги випуску продукції сільського господарства мають стабільну тенденцію до зростання. З цією метою визначимо в якості результативного показника обсяг випуску продукції сільськогосподарськими виробниками. В якості факторів будемо використовувати обсяг непрямої фінансової підтримки з боку держави (втрати держави внаслідок надання

[379] Там само.
[380] Там само.
[381] Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. - № 7. – С.33-42.

податкових пільг) (x1) та обсяг бюджетного фінансування (x2) за 2007-2015 роки. За результатами багатофакторного регресійного аналізу ми отримали модель: 14,3907x1+9,805x2-34,3163=y.

Отримані низькі значення t – критерію Стьюдента (нижче табличних) означають, що був відібраний фактор (обсяг бюджетного фінансування), який має низьку значущість у моделі (табл.7.3.1).

Таблиця 7.3.1

Результати багатофакторного регресійного аналізу залежності випуску продукції сільського господарства від обсягів прямої та непрямої фінансової підтримки з боку держави[382]

Фактор		**Значення β**	**t – критерій результат**	**t – критерій табличне значення $t_{(0,95;3)}$**
Обсяг непрямої фінансової підтримки з боку держави (втрати держави внаслідок надання податкових пільг)	x_1	14,3907	3,460221	3,18
Обсяг бюджетного фінансування	x_2	9,805	0,297369	3,18

Також нижче табличних значень розрахунковий критерій Фішера.

Отриманий коефіцієнт детермінації R2 дорівнює 0,73, тобто на 73 % впливає обсяг непрямої фінансової підтримки з боку держави (x1) та обсяг бюджетного фінансування (x2) на обсяги випуску продукції сільського господарства.

Однофакторна модель залежності випуску продукції сільського господарства від обсягів бюджетного фінансування в 2007-2015 роках наведена на рисунку 7.3.3.

Отриманий рівень детермінації низький, означає вплив в розмірі 39,4 % фактору на результативний показник. Тобто, це означає, що існуюча система фінансування

[382] Розраховано автором за даними: Сільське господарство України у 2009-2015 роках [Електронний ресурс]: Статистична інформація. Сільське господарство / Державна служба статистики України. – Режим доступу до джерела: http://www.ukrstat.gov.ua.; Звіти про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2013, 2014 та 9 місяців 2015 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

сільськогосподарського виробництва неефективна, не оказує стимулів для виробників.

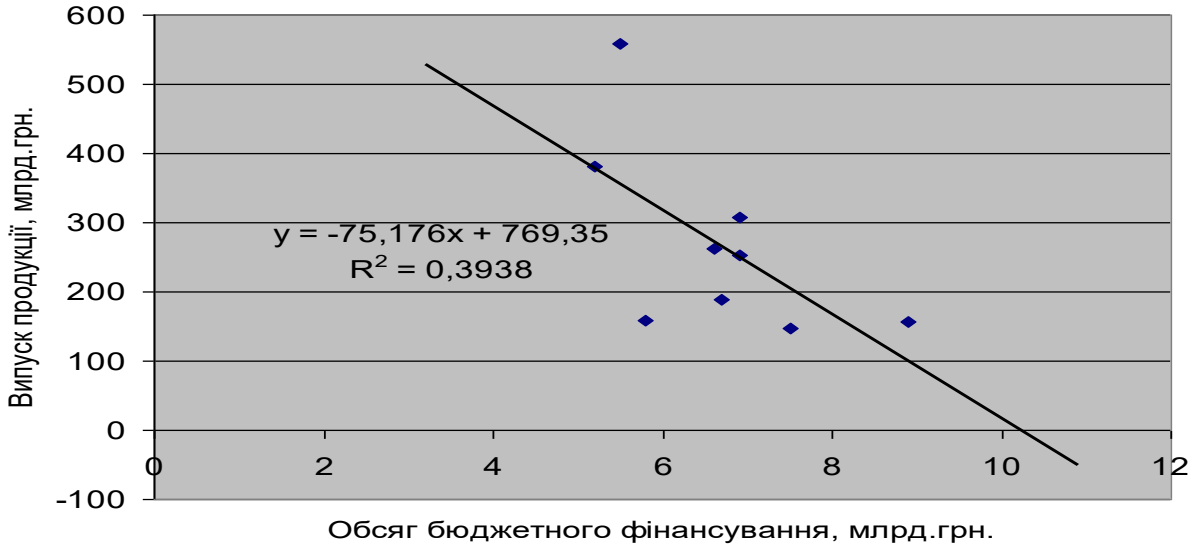


Рис 7.3.3. Однофакторна модель залежності випуску продукції сільського господарства від обсягів бюджетного фінансування галузі в 2007 - 2015 роках[383]

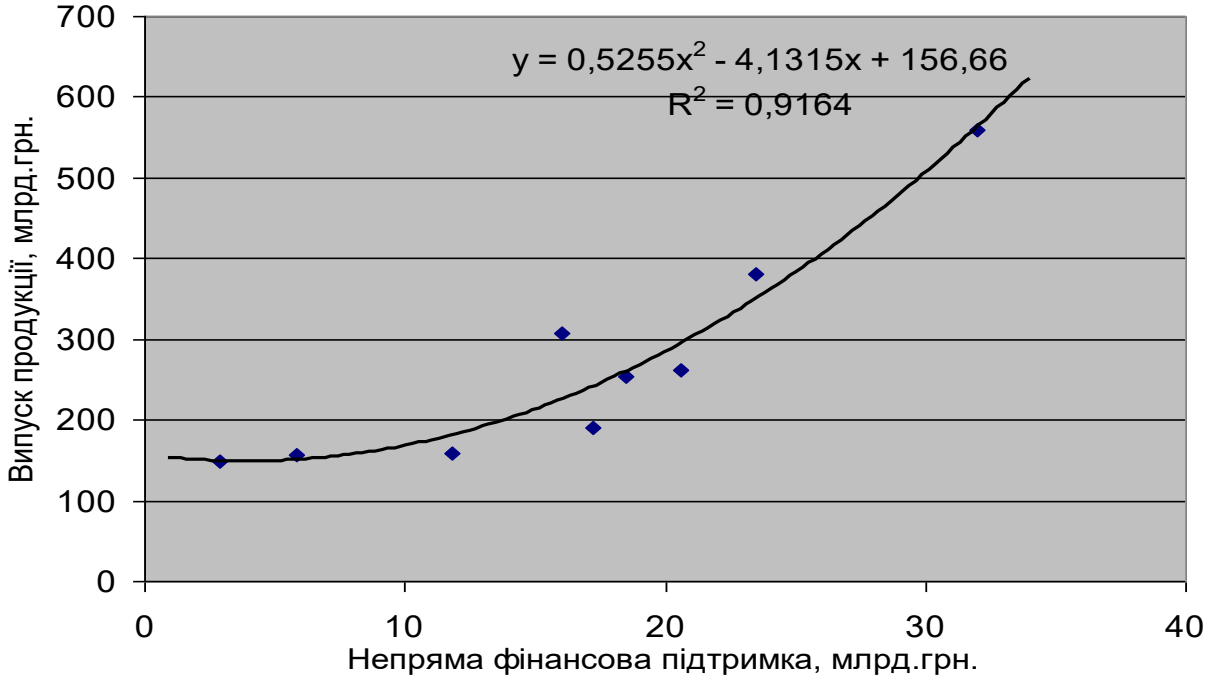


Рис 7.3.4. Однофакторна модель залежності випуску продукції сільського господарства від обсягів непрямої фінансової підтримки держави в 2007 - 2015 роках[384]

[383] Там само.
[384] Там само.

Однофакторна модель залежності випуску продукції сільського господарства від обсягів непрямої фінансової підтримки з боку держави (наданих податкових пільг) в 2007-2015 роках наведена на рисунку 7.3.4.

Отриманий рівень детермінації досить високий, означає вплив в розмірі 91,6 % фактору на результативний показник. Тобто, це означає, що існуюча система пільгового оподаткування досить ефективна, оказує стимули для виробників.

Сільськогосподарські виробники в Україні значною мірою звільнені від сплати податків. Вони сплачують замість податку на прибуток фіксовану плату в вигляді єдиного податку. До того ж, ці виробники мали можливість до 2016 року не сплачувати до державного бюджету податок на додану вартість, який нараховувався ними за операціями, що здійснювалися на внутрішньому ринку, а використовувати цю суму на власні виробничі потреби. Складалася парадоксальна ситуація, коли підприємства, використовуючи державну волю, стягували ПДВ з покупців сільськогосподарської продукції на свої потреби.

В 2016 році, завдяки змінам до Податкового кодексу України, для сільськогосподарських підприємств – суб'єктів спеціального режиму оподаткування було запроваджено часткове перерахування до державного бюджету суми ПДВ, що у попередніх роках залишалася в їх розпорядженні. Розмір суми ПДВ, що підлягав сплаті до державного бюджету та перерахуванню на спеціальні поточні рахунки, залежав від виду сільськогосподарської продукції. З 2017 року спеціальний режим оподаткування ПДВ було скасовано.

Ідеологами пільгового оподаткування було поставлено за мету підтримати та сприяти розвитку виробництва сільськогосподарської продукції, що було нерентабельним порівняно із її переробкою та торгівлею. Початкові ставки фіксованого сільськогосподарського податку відповідали існуючому на той час податковому навантаженню на сільськогосподарських виробників тих податків і зборів, які він замінив.

Вже з 2010 року фіксований сільськогосподарський податок позбувся початкової своєї сутності єдиного платежу підприємств - платників до бюджету через втрату суттєвої складової -

нарахування до пенсійного фонду. А до 2015 року, навіть і з врахуванням поправних коефіцієнтів, суми сплати фіксованого сільськогосподарського податку були майже незмінними і складали близько 6-8 грн. на 1 га сільськогосподарських угідь. Це більш як у 2 рази нижче ставок земельного податку, який входив до його складу[385].

Частково зазначені проблеми вдалося усунути шляхом запровадження єдиного податку для платників 4 групи із значно вищою нормативною грошовою оцінкою землі та із збільшенням ставок оподаткування.

Відтак, сьогодні спеціальний режим оподаткування вітчизняних сільськогосподарських підприємств представлений лише єдиним податком для платників 4 групи. Механізм оподаткування залишає невирішеними ряд значних недоліків, серед яких:

- відсутня диференціація ставок за розмірами виробництв та видами сільськогосподарської продукції. Через різну рентабельність виробництв сумарні розміри податкових пільг для виробників є різними;
- відсутність щорічної індексації нормативної грошової оцінки земельних угідь. В 2016 році проблему наповнення бюджетів було частково вирішено шляхом суттєвого збільшення ставок єдиного податку;
- платники єдиного податку 4 групи в разі перевищення ними за поточний рік 25 % - обсягу реалізації покупних товарів, робіт та послуг від їх валового доходу, лише з наступного року повинні перейти на загальну систему оподаткування (норма використовується платниками у схемах мінімізації податкових зобов'язань);
- платники єдиного податку 4 групи звільнені від сплати земельного податку за землі сільськогосподарського призначення та рентної плати за спеціальне використання води.

Отже, проведене дослідження довело, що функціонування спеціальних податкових режимів для виробників сільськогосподарської продукції суттєво послаблює податкове навантаження на них, а тому є вигідним. Обсяги непрямої

[385] Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. - № 7. – С.33-42.

фінансової підтримки (наданих податкових пільг) дійсно впливають на обсяги виробництва сільськогосподарської продукції. Щодо прямого бюджетного фінансування, напроти, не було встановлено зв'язку між його розміром та обсягом сільськогосподарського виробництва, тобто воно здійснюється неефективно та не може в повному обсязі замінити податкове стимулювання.

Посилення регулюючого і стимулюючого ефекту фінансового регулювання з боку держави має бути направлене на збереження спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських виробників у вигляді єдиного податку лише для малого бізнесу. Виявлені недоліки справляння єдиного податку потребують відповідних змін і уточнень, що стимулюватимуть сільський розвиток. В основу змін мають бути закладені такі концептуальні положення:

1) при оподаткуванні єдиним податком 4 групи платників мають бути враховані види виробництв сільськогосподарської продукції, що відрізняються за рівнем рентабельності;

2) стимулювання розвитку високотехнологічних виробництв, що дозволить підвищити конкурентоспроможність вітчизняної сільськогосподарської продукції;

3) забезпечення стабільності та зручності справляння єдиного податку з виробників сільськогосподарської продукції;

4) запровадити сплату сільгоспвиробниками земельного податку, рентної плати за спеціальне використання води.

Великі та середні за розміром виробники сільськогосподарської продукції мають перейти на загальну систему оподаткування.

Запропоновані зміни в чинному механізмі оподаткування підприємств – виробників сільськогосподарської продукції, забезпечення результативності прямої фінансової підтримки їх з боку держави мають сприяти подальшому зростанню обсягів виробництва, забезпеченню його ефективності, зростанню його технологічності, підвищенню рівня продовольчої та економічної безпеки країни, що є пріоритетним вектором розвитку держави.

7.4. Податкове регулювання діяльності кредитних спілок України та визначення його пріоритетних функцій

У рамках реформування податкової системи України змінюється податкове регулювання усіх економічних суб'єктів держави. Зміни у податковому регулюванні відбуваються й щодо діяльності кредитних спілок України.

Кредитні спілки України були єдиними фінансовими установами, які тривалий час були виведені з поля оподаткування податком на прибуток підприємств, а доходи їх членів від пайових членських внесків не обкладалися податком на доходи фізичних осіб. Однак, з набуттям чинності Податкового кодексу України податкове регулювання національних кредитних спілок зазнало кардинальних змін: об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є доходи членів спілок не тільки за депозитними внесками, а й за пайовими членськими внесками. Крім того, з 01 січня 2015 року національні кредитні спілки виключені з переліку неприбуткових установ, отже їх господарська діяльність підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств на загальних підставах.

Можна з впевненістю стверджувати, що діяльність кредитних спілок має соціальну спрямованість, оскільки споживачами їх послуг є фізичні особи, які, як правило, за певних обставин, не можуть скористатися аналогічними послугами в банківських установах. Причинами цього є висока плата за кредитами та складність у їх документальному оформленні, відсутність необхідного майнового забезпечення, недовіра до банків.

На противагу банківським установам, кредитні спілки за своїм правовим статусом створюється з метою задоволення їх членів у доступних фінансових послугах. Доступність фінансових послуг спілок ґрунтується на об'єднанні грошових внесків їх членів, які виступають одночасно й клієнтами спілок[386]. За рахунок залучених внесків (вкладів) на депозитні рахунки одних членів, здійснюється кредитування інших. З цих позицій, цінова

[386] Маліновська О.Я. Основні проблеми та перспективи розвитку кредитних спілок у сучасних умовах розвитку економіки України / О.Я. Маліновська // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2012. – №1 (27). – с.137-142.

політика на фінансові послуги формується з врахуванням необхідності виплатити проценти за депозитними внесками (вкладами) на депозитні рахунки за рахунок отриманих процентів за кредитами, покрити адміністративно-господарські витрати самої спілки та сформувати резервні фонди.

Окреслений механізм фінансово-господарської діяльності спілок обумовлює їх неприбутковий статус, який закріплений у ст. 1 Закону України «Про кредитні спілки». До 01 01.2015 року цей неприбутковий статус визнавався й податковим законодавством, оскільки відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутком підприємств» дохід кредитних спілок не був об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств.

Незважаючи на закріплення у Законі України «Про кредитні спілки» неприбуткового статусу кредитних спілок, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 року визначено кардинально нові для спілок правила оподаткування результатів їх діяльності[387]. Зокрема, у статті 142 Податкового кодексу України, яка містить вичерпний перелік господарських операцій, звільнених від оподаткування податком на прибуток підприємств, не передбачено звільнення доходів кредитних спілок від оподаткування цим податком. Зазначена правова норма породжує виникнення у кредитних спілок податкового навантаження з податку на прибуток підприємств.

Об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств для кредитних спілок є доходи від операцій з активами: процентні доходи від надання кредитів, від розміщення вільних коштів на депозитних рахунках в банках та об'єднаних кредитних спілках, від державних цінних паперів, плата від надання поручительств.

Виникнення податкового навантаження з податку на прибуток підприємств впливає на вартість фінансових послуг кредитних спілок вбік їх здорожчення. В першу чергу, це стосується плати за кредит. З цього приводу, проблематичним

[387] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http//:zakon1.rada.gov.ua.

виглядає забезпечення доступними фінансовими послугами спілками своїх членів, що складає мету діяльності цих установ. Доступність, перш за все, передбачає прийнятну для споживачів вартість послуг. В умовах падіння платоспроможності населення, позичальники не спроможні сплачувати кредити за діючими на сьогодні ставками 30-50 % річних.

На нашу думку, неприбутковість кредитних спілок є стимулом розвитку кооперативного сектору фінансового ринку. Неприбутковість кредитної спілки витікає з її кооперативної природи. Справедливим є твердження, що мета діяльності у кредитних спілок «неприбуткове надання фінансових послуг на базі грошових коштів, залучених на допомогою взаємного кооперування фізичних осіб» [388].

Власники кредитних спілок є одночасно й їх клієнтами, отже вони не прагнуть до максимізації прибутку, їх мета – задоволення від фінансових послуг кредитних спілок, від доступності цих послуг. Вказане, обумовлює можливість надання кредитними спілками послуг за ціною, наближеної до собівартості. Погодимось з твердженням, що «у спілці має виникати економія грошових коштів»[389], оскільки фінансові послуги надаються членам спілки за рахунок грошових внесків інших членів.

Безперечно, кредитні спілки не є благодійними установами і у процесі своєї діяльності вони прагнуть отримати позитивний фінансовий результат для покриття своїх фінансово-господарських витрат.

Різниця у природі доходу кредитних спілок та підприємницьких структур проявляється у розподілі цього доходу. Кредитні спілки спрямовують дохід, в першу чергу, на поповнення капіталу та формування резервів, і, в останню – розподіляють між членами у вигляді процентів на їх пайові внесків.

---

[388] Коцовська Р. Р. Основні напрями реформування української системи кредитної кооперації/ Р.Р. Коцовська // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2014. – №2. –с.187-190.

[389] Кочетков В.М. Особливості акумуляції грошових коштів кредитними спілками України в період економічної кризи / В.М. Кочетков, А.О. Прудніков // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №12. –с.29-32.

Слід зазначити, що національні кредитні спілки можуть бути віднесені до неприбуткових організацій відповідно до визначених податковим законодавством нових критеріїв, але за певних умов.

Так, Законом України від 17 липня 2015 року № 652-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій» викладено у новій редакції п.133.4 статті 133 Податкового кодексу України, у якому визначено перелік неприбуткових організацій, які не є платниками податку на прибуток підприємств. У цьому переліку кредитні спілки як неприбуткові установи не зазначено. Разом з тим, до переліку включено юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України (табл. 7.4.1.).

Таблиця 7.4.1

Критерії неприбутковості юридичної особи відповідно до вимог Податкового кодексу України

№ з/п	Критерій неприбутковості
1	Утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації
2	Статут неприбуткової організації має передбачати передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення організації (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення).
3	Доходи кредитних спілок використовуються ними виключно для фінансування видатків на їх утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених їх статутами.
4	Внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій.
5	Статут кредитних спілок має містить заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед членів, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов’язаних з ними осіб.

Проаналізуємо відповідність новим критеріям неприбутковості кредитними спілками України.

Національні кредитні спілки утворюються та функціонують відповідно до Закону України «Про кредитні спілки», який чітко визначив кредитну спілку як неприбуткову організацію. Статтею 20 цього Закону передбачено передачу активів одній або кільком

неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення спілки (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Аналогічна норма закріплена в статутах кредитних спілок.

Для кредитних спілок Законом України «Про кредитні спілки» визначено імперативний перелік дозволених видів діяльності, в межах реалізації мети їх створення: задоволення потреб членів у взаємному кредитуванні та наданні фінансових послуг за рахунок об'єднаних грошових внесків членів кредитних спілок. За таких умов, кредитні спілки не здійснюють господарських операцій, отже не витрачають кошти, на інші цілі, ніж на власне утримання та наданні фінансових послуг своїм членам, перелік яких чітко визначений у вказаному Законі.

Проблемним питанням є дотримання спілками критерію щодо заборони розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед членів, працівників та членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Відповідно до вимог статті 21 Закону України «Про кредитні спілки» нерозподілений дохід спілок, після поповнення капіталу та резервів цих установ, у вигляді відсотків розподіляється між членами на їх пайові внески. Отже, з метою дотримання вимог до неприбуткових організацій, кредитні спілки мають відмовитись від розподілу отриманого доходу на пайові внески та направляти дохід виключно на формування капіталу та резервів.

Фінансове забезпечення кредитних спілок ґрунтується на внесках їх членів: внесках (вкладах) на депозитні рахунки та членських внесків, які мають принципово різну економічну природу.

Внески (вклади) на депозитні рахунки не є власністю спілки, ці кошти є залученими на визначений у договорі строк. Плата за користування цими коштами нараховується спілкою незалежно від її фінансового результату у розмірі, визначеному у відповідному договорі. Власники внесків (вкладів) на депозитні рахунки виступають у якості споживачів фінансових послуг кредитної спілки.

Членські внески, за рахунок яких формуються пайовий, резервний та додатковий капітал кредитної спілки, забезпечують платоспроможність останніх. Вони є власністю кредитної спілки та нарахування процентів за цими внесками залежить від

фінансового результату її діяльності. Отже, члени кредитної спілки несуть фінансову відповідальність за кінцевий результат її діяльності. Фінансово підтримуючи кредитну спілку членським внесками, її члени отримують вигоду у вигляді фінансово стабільної діяльності спілки. Саме тому, членські внесків породжують відносини власників кредитної спілки, а не її клієнтів.

Фінансова вигода у вигляді отримання процентів за внесками має отримуватися членами спілки, у першу чергу, за договорами про залучення внесків (вкладів) на депозитні рахунки, за якими члени спілки виступають користувачами її послуг. Поряд з цим, справедливим вбачається отримання членами кредитної спілки матеріального заохочення у разі забезпечення фінансово успішної діяльності кредитної спілки[390]. За таких умов, доцільним вбачається не повна відмова від нарахування процентів на пайові внески, а встановлення обмежень у їх нарахуванні: можливість розподілу доходу на пайові внески лише у разі формування резервів та капіталу кредитної спілки у повному обсязі відповідно до встановлених фінансових нормативів Однак, дана пропозиція потребує внесення відповідних змін до Податкового кодексу України.

Щодо запровадження оподаткування доходів від розподілених членських внесків, то цілком логічним є той факт, що збільшення податкового навантаження на доходи фізичних осіб - членів кредитних спілок, які вони отримують від кредитних спілок, зменшує зацікавленість населення України до здійснення вкладень до цих фінансових установ. А це, у свою чергу обумовлює зменшення об’ємів фінансових послуг та капіталу. Проте, відмітимо, що з самого початку свого існування до сьогоднішнього дня кредитні спілки самостійно вирішують проблеми фінансового забезпечення, в першу чергу, за рахунок коштів своїх членів та без будь-якої підтримки з боку держави.

Слід визнати, що посилення фіскального навантаження на кредитні спілки України є реакцією держави на шахрайську діяльність цих установ, яка була викрита в період фінансової

[390] Волкова О.Г. Зміни податкового статусу кредитних спілок України / О.Г. Волкова // Науковий вісник Херсонського державного університету Серія «Економічні науки». - 2015.- Випуск 13.- ч.1. - с.136-139.

кризи 2008/2009рр. Ціла низка «псевдо спілок», зловживали довірою своїх членів та реалізовували «підприємницькі схеми» по зароблянню грошей, маніпулювання пайовими членськими та депозитними внесками, використовуючи неприбутковий статус цих установ.

Безумовно, держава має право визначати такі правила та умови функціонування кредитних спілок, які б запобігали використанню податкових пільгових режимів задля виведення прибутків з поля оподаткування. В цьому аспекті, зміна характеру податкової політики з стимулюючої на фіскальну щодо фінансово-господарської діяльності кредитних спілок, на перший погляд є логічною. Разом з тим, посилення фіскального навантаження є виправданим за умови його ефективності. Як вбачається з даних таблиці 7.4.2, до 2016 року темпи росту витрат переважали темпи росту доходів, а фінансовим результатом кредитних спілок був збиток.

Таблиця 7.4.2

Доходи, витрати та фінансовий результат кредитних спілок України у період 2009-2016 рр.[391]

Назва показника	**2009р.**	**2010р.**	**2011р.**	**2012р.**	**2013р.**	**2014р.**	**2015р.**	**2016р.**
Доходи, млн. грн.	1086,1	706,2	672,0	755,1	764,6	692,1	633,4	715,6
Теми росту до попереднього періоду, %	60,3	65,0	95,2	112,4	101,3	90,5	91,5	113,0
Витрати, млн. грн.	1533,0	681,8	585,5	625,8	665,3	621,1	610,3	618,3
Теми росту до попереднього періоду, %	93,4	44,5	85,9	72,9	106,3	93,4	98,3	101,3
Нерозподілений дохід (непокритий збиток), млн. грн.	-612,5	-247,0	-7,3	67,7	-8,2	-10,1	-28,1	76,7

[391] Офіційна Інтернет-сторінка Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.dfp.gov.ua.

Є зрозумілим, що рівень податкових надходжень до бюджету від кредитних спілок є не значним порівняно з витратами на адміністрування цього податку.

Погіршення фінансового стану кредитних спілок у кризисні роки 2009-2012 рр. мало об'єктивний характер: масове витребування депозитних вкладів в умовах відсутності системних механізмів підтримки ліквідності та платоспроможності кредитних спілок, відсутність державної системи гарантування вкладів, погіршення платоспроможності населення. Слід відмітити, що більшість кредитних спілок, навіть в умовах кризи та недовіри населення до всіх фінансових установ, продовжували виконувати свою місію у задоволенні потреб своїх членів у доступних фінансових послугах[392].

Державне регулювання кредитної кооперації може здійснюватися засобами як прямої, так і непрямої дії. Оскільки в умовах браку коштів, засоби прямої дії у вигляді надання фінансової допомоги спілкам є досить проблематичним, підтримка з боку держави має здійснюватися засобами непрямої дії – встановленням пільгових умов оподаткування для кредитних спілок та їх членів. Залучення коштів населення до кредитних спілок значною мірою залежить від системи оподаткування, побудованої на використанні податкових стимулів і збільшення за рахунок цього фінансових ресурсів спілок. Тому пріоритетом має бути не фіскальна, а стимулююча функція податкового регулювання національної кредитної кооперації. Податкова система має стимулювати спілки до підвищення ефективності своєї діяльності, а їх членів – заохочувати до фінансової підтримки спілки. У цьому напрямку, кредитним спілкам має бути повернуто їх неприбутковий статус.

Очищення фінансового ринку від «фіктивних» спілок має здійснювати заходами адміністративного характеру: притягнення до відповідальності винних осіб, посилення внутрішнього контролю з боку членів спілок та інших.

Узагальнюючи вищесказане, можна зробити висновок, що нові правила оподаткування доходів кредитних спілок України

---

[392] Єрмак О. І. Повернення коштів з депозитних рахунків у кредитних спілках / О. І. Єрмак // Науковий вісник Полісся. – 2015. – №1. – с. 102- 109.

породжують зміни у кредитній політиці кредитних спілок. Виникнення податкового навантаження з податку на прибуток підприємств зумовлює збільшення процентних ставок за кредитами, що, в умовах зниження платоспроможності населення, погіршує якість кредитного портфелю та знижує доступність цієї фінансової послуги для споживачів.

Встановлення обмежень у нарахуванні процентів на пайові внески та спрямування доходу на формування резервів, виправдає некомерційний характер діяльності національних кредитних спілок та має забезпечити їм статус неприбуткових організацій.

7.5. Методи адміністративного та податкового стимулювання розвитку будівельної галузі економіки України

У 2012/2013 роках в Україні було прийнято Закон України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць»[393] та Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки»[394], якими визначено пріоритетні галузі економіки України. До таких галузей віднесено: агропромисловий, житлово-комунальний (в тому числі будівництво), машинобудівний комплекси, транспортна інфраструктура, переробна промисловість та курортно-рекреаційна сфера[395].

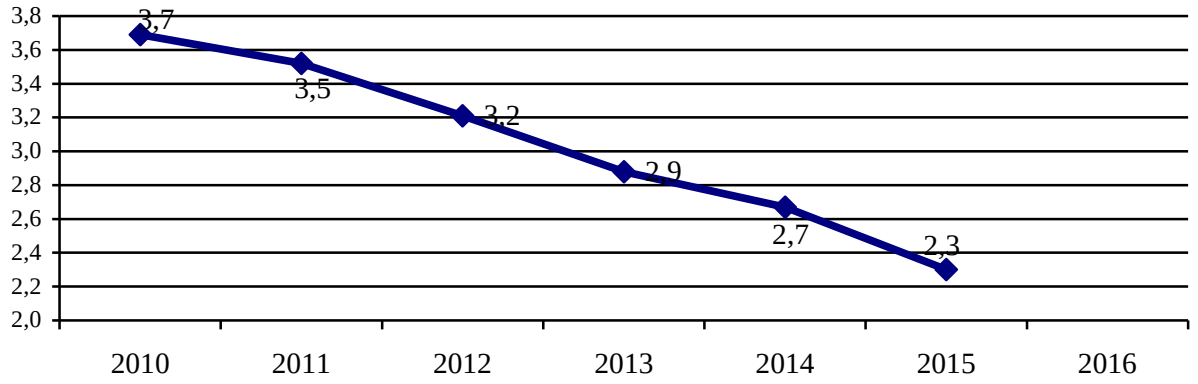
Включення будівництва до переліку пріоритетних галузей економіки України обумовлено тим, що не зважаючи на досить невисоку частку будівництва у доданій вартості ВВП України

[393] Закон України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць» № 5205-VI від 06.09.2012 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5205-17.

[394] Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» № 843-р від 14.08.2013 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80.

[395] Хомутенко, А. В. Методи адміністративного та податкового стимулювання розвитку будівельної галузі економіки України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Institutional framework for the functioning of the economy in the context of transformation: Collection of scientific articles. - Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, 2015.– С. 219-225.

(рис. 7.5.1), цій галузі відводиться важлива роль у формуванні ВВП країни, адже результати її функціонування використовують інші галузі національного господарства (машинобудівна галузь, металургія і металообробка, нафтохімія, транспорт, енергетика, деревообробна промисловість, виробництво скла, виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, тощо). Крім того, будівництво сприяє розвитку підприємств малого бізнесу, що спеціалізуються на виконанні субпідрядних робіт та на виробництві будівельних матеріалів[396].



* за 2016 р. дані відсутні

Рис. 7.5.1. Частка будівельної галузі у доданій вартості ВВП України за 2001-2016 рр., %[397]

Слід зазначити, що за останні роки діяльність будівельних підприємств України характеризувалась значними коливаннями (рис. 7.5.2).

Це було обумовлено як наслідками економічні кризи 2008/2009 років, так і анексією Криму та подальшою ескалацією російсько-українського конфлікту на сході України.

Зменшення індексів будівельної продукції та обсягів виконаних будівельних робіт загрожує: скороченням обсягів виробництва товарів й надання послуг господарськими суб'єктами, які тісно пов'язані галузевими зв'язками з будівництвом; ростом рівня безробіття та неповної зайнятості;

[396] Хомутенко, А. В. Теоретико-прагматичні аспекти податкового стимулювання житла в Україні / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Socio-economic problems of management: Collective monograph. - Thorpe-Bowker®, Melbourne, Australia, 2015.- 324 p. – 69-77.

[397] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

зменшенням надходжень до місцевих бюджетів та збільшенням числа довгобудів за категоріями будівництва, у яких спостерігалося найбільше скорочення. З метою попередження та недопущення зазначених негативних наслідків зменшення обсягів будівництва та забезпечення стійких темпів економічного зростання будівельній галузі необхідна ефективна державна підтримки.

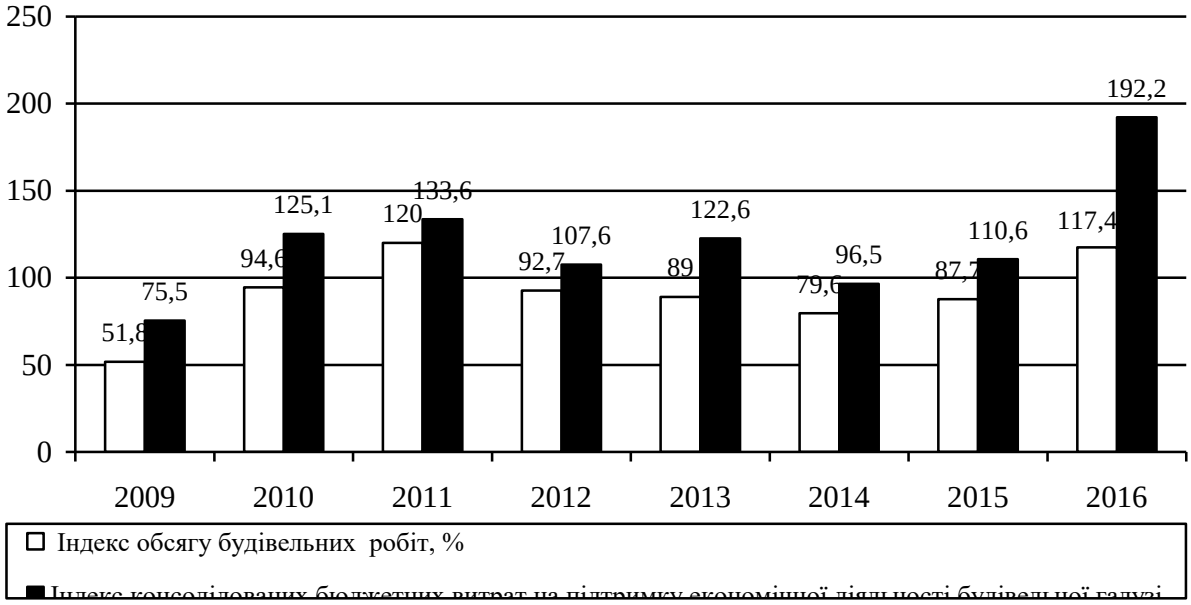


Рис. 7.5.2. Індекс обсягу будівельних робіт та індекс консолідованих бюджетних витрат на підтримку економічної діяльності будівельної галузі в Україні за 2009-2016 рр.[398]

Вітчизняна практика свідчить, що реалізація державної підтримки будівельникам відбувається шляхом нормативного врегулювання методів адміністративного стимулювання. Так, зокрема, Законом України «Про регулювання містобудівної діяльності» значно спрощено дозвільні процедури у будівельній сфері[399]. Законом скорочено час проходження дозвільних процедур з 375 до 73 днів, а кількість таких процедур – з 20 до 10. Як результат, у 2014 році Державна архітектурно-будівельна

[398] Складено автором за даними: Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/; Річні звіти Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477.

[399] Законом України «Про регулювання містобудівної діяльності» № 3038-VI від 17.02.2011 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3038-17.

інспекція України видала 182,2 тисячі дозволів, в той час як у 2009 році – лише 39 тисяч документів дозвільного характеру[400].

Наступним кроком у спрощенні дозвільної системи у будівництві стало прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)»[401], яким зроблено перехід до e-government (електронний уряд) та формування фронт-офісів. Очікуваними наслідками цієї законодавчої ініціативи, на думку Конфедерації будівельників України, повинно стати: максимальне наближення до замовників послуги з надання документів, необхідних для здійснення будівництва; скорочення з 15 до 10 робочих днів строків видачі технічних умов на будівництво об'єктів; удосконалення процедури подання декларацій про початок виконання підготовчих і будівельних робіт; установлення вичерпного переліку документів, що необхідні для прийняття в експлуатацію об'єктів IV і V категорії складності; надання права замовникам будівництва на застосування в установленому законодавством порядку індивідуальних систем інженерного забезпечення незалежно від наявності відповідних інженерних мереж загального користування; скасування необхідності подання до місцевих органів влади інформації про початок будівництва та прийняття в експлуатацію об'єктів, а також штрафу за неподання такої інформації[402].

Зауважимо, що суттєву роль у державній підтримці будівельної галузі відіграло прийняття Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», яким визначено розвиток національної системи державної допомоги. У Законі роз'яснено: міжнародні норми (Угода про асоціацію з ЄС, Договір про заснування Енергетичного Співтовариства, вимоги СОТ), які вимагають наближення української системи державної допомоги до вимог законодавства ЄС; основні форми та структуру державної підтримки суб'єктів господарювання в

[400] Державна архітектурно-будівельна інспекція України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://dabi.gov.ua/index.php/component/content/article/23-ukrainskij/pres-sluzhba/novini.

[401] Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» № 191-VIII від 12.02.2015 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/191-19.

[402] Конфедерація будівельників України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://kbu.org.ua/news/401/.

Україні; напрямки здійснення контролю за наданими будівельникам субсидіями[403].

Не менш важлива роль у вирішенні завдання з реалізації державної підтримки будівельної галузі належить комплексу заходів податкового стимулювання за рахунок яких держава впливає на діяльність будівельних підприємств. Як правило, внаслідок застосування заходів податкового стимулювання (податкової підтримки), знижується податкове навантаження на платника, в результаті чого скорочуються непродуктивні витрати у вигляді податкових платежів, а власні його оборотні кошти збільшуються.

Податкова підтримка з боку держави будівельникам здійснюється шляхом залучення усього податкового механізму, який являє собою сукупність методів, важелів, форм та інструментів державного впливу, спрямованих на стимулювання економічної діяльності підприємств будівельної галузі та підвищення її ефективності шляхом зміни податків і порядку оподаткування.

Методи податкового стимулювання будівельних підприємств в Україні поділяються на методи безпосереднього та опосередкованого впливу на суб'єктів господарювання (рис. 7.5.3).

Розглянемо методи податкового стимулювання безпосереднього впливу на будівельну діяльність. Одним з таких методів є звільняються від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти[404]. Дія цієї пільги в України обумовлена необхідністю забезпечення конституційного права громадян України на житло (ст. 47 Конституції України передбачає, що «кожен має право на житло»[405]).

Держава створює умови, за яких кожен громадянин матиме змогу побудувати житло, придбати його у власність або взяти в

---

[403] Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» № 1555-VII від 1.07.2014 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1555-18.

[404] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17, пп. 197.15 ст. 197 розділу V.

[405] Конституція України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/content/chapter02.html.

оренду. А громадянам, які потребують соціального захисту, житло надається державою та органами місцевого самоврядування безкоштовно або за доступну для них плату відповідно до закону. Однак, на практиці забезпечення реалізації цього права відбувається недостатньо ефективно, про що свідчать дані таблиці 7.5.1.



Рис. 7.5.3. Види методів податкового стимулювання будівельних підприємств в Україні[406]

Слід зазначити, що у листопаді 2009 року Кабінетом Міністрів України була прийнята Постанова «Про затвердження Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки», якою передбачено спільну участь громадян та держави у фінансуванні будівництва (придбання) доступного житла (середньою загальною площею 62,5 кв.м. для сім'ї з трьох осіб) за схемою 70

[406] Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посібник / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, О. Г. Волкова, А. В. Хомутенко]. – Одеса: ВМВ, 2014 – 418 с.

на 30[407]. Загальна вартість програми складає 88,5 млрд. грн. (без урахування щорічної інфляції), з них бюджетні видатки становлять 28,6 млрд. грн. (23,2 млрд. грн. з державного бюджету та 5,4 млрд. грн. – з місцевих бюджетів)[408].

Таблиця 7.5.1

Обсяги забезпечення громадян житлом[409]

	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014 ***	**2015**	**2016**
Обсяги введених в експлуатацію житлових будинків (тис. кв. м)	9339,3	9410,4	10749,5	11217,2	9741,3	11044	9367
Кількість сімей, які перебувають на квартирному обліку (тис. осіб)	1139,0	1084,0	1021,7	807,7	657,2	в/д	в/д
Кількість сімей, які одержали житло (тис. од)	11,0	7,0	7,2	6,0	3,0	в/д	в/д
Питома вага сімей, які отримали житло до загальної кількості сімей які перебувають на квартирному обліку, %	0,96	0,65	0,70	0,74	0,46	в/д	в/д[410]

* без урахування тимчасово окупованої території АР Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції

З метою реалізації норм Програми будівництва доступного житла будівельникам житлових та нежитлових будинків надавали податкові пільги у розмірі 610,5 млн. грн. – у 2012 році, 684,7 млн. грн. – у 2014 році та 2103,1 – у 2016 р. (рис. 7.5.4). Як свідчать дані рис. 7.5.4, обсяги податкових надходжень від

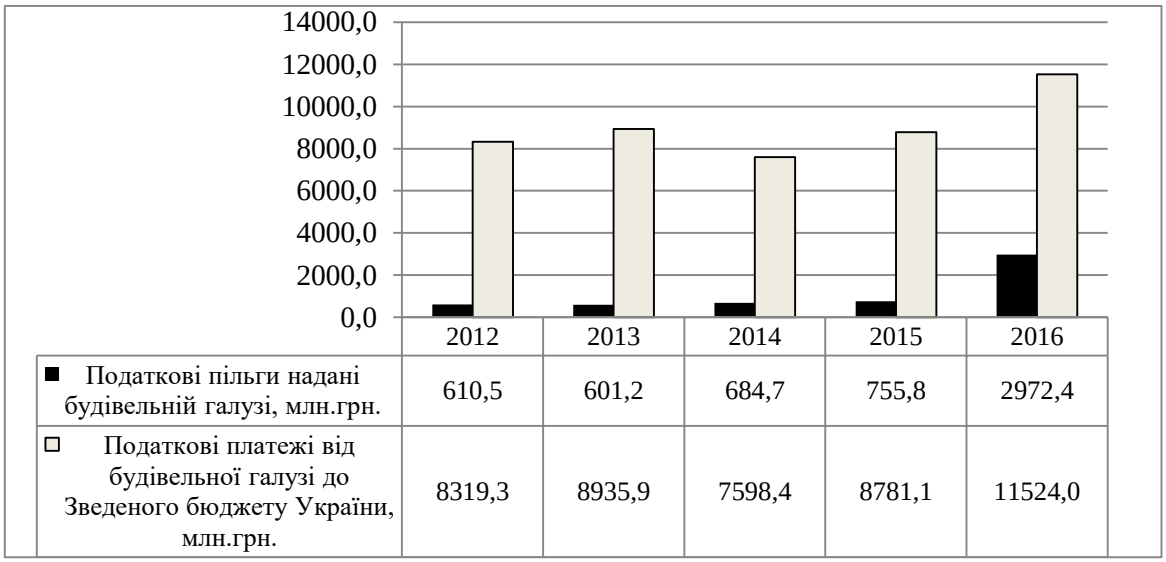
[407] Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки» № 1249 від 11.11.2009 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1249-2009-%EF.

[408] Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки» № 1249 від 11.11.2009 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1249-2009-%EF].

[409] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[410] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/zf/zf_u/2006_u.htm.

будівельників набагато більше за обсяги наданих їм пільг, тобто функціонування цієї галузі позитивно впливає на фіскальну достатність бюджету та соціально-економічний розвиток країни.



	2012	2013	2014	2015	2016
■ Податкові пільги надані будівельній галузі, млн.грн.	610,5	601,2	684,7	755,8	2972,4
□ Податкові платежі від будівельної галузі до Зведеного бюджету України, млн.грн.	8319,3	8935,9	7598,4	8781,1	11524,0

Рис. 7.5.4. Обсяги сплачених будівельною галуззю до Зведеного бюджету податків та наданих цій галузі податкових пільг[411]

Зауважимо, що пільги, зокрема, у вигляді звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, мають певні обмеження. По-перше, таку пільгу мають право застосовувати лише забудовники та виконавці регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла, що вказані у паспорті такої програми й безпосередньо здійснюють будівельно-монтажні роботи. По-друге, у договорі на поставку товарів/послуг повинна бути передбачена умова щодо оплати за поставлені товари/послуги з відповідного рахунку Державної казначейської служби України[412].

Крім того, при формуванні податкового кредиту забудовниками та виконавцями регіональної цільової програми будівництва (придбання) доступного житла до його складу не включаються суми сплаченого (нарахованого) податку на додану

[411] Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/ru/.

[412] Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

вартість у разі придбання (виготовлення) товарів/послуг та необоротних активів, які призначаються для їх використання за операціями, що не є об'єктом оподаткування або звільняються від оподаткування.

Ще одним методом безпосереднього впливу на розвиток будівельної галузі є спеціальний порядок оподаткування довгострокових договорів у будівництві податком на додану вартість, що полягає у наступному:

- датою виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість виконавця довгострокових договорів (контрактів) є дата фактичної передачі ним результатів робіт за такими договорами (контрактами), що підтверджується документально актами виконаних робіт;

- база оподаткування за довгостроковими договорами (контрактами) дорівнює договірній ціні довгострокового договору (контракту), але не нижче звичайних цін;

- податковий кредит у виконавця будівельних робіт виникає за загальними правилами. Слід зауважити, що податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін. Такі податкові спрощення позитивно впливають на розвиток будівельників, які працюють за довгостроковими договорами.

Наступним методом безпосереднього впливу на розвиток будівельної галузі є податкове стимулювання замовників будівництва, що здійснюють інвестиційні проекти у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництві курортно-рекреаційних об’єктів й об’єктів туристичної інфраструктури з метою залучення інвестицій (в тому числі іноземних).

Інвестиційні проекти у сфері будівництва, на які розповсюджується спеціальний порядок оподаткування повинні відповідати встановленим законодавством критеріям (табл. 7.5.2). Крім того, вони підлягають державній реєстрації спеціальним спеціально уповноваженим органом при КМУ[413].

[413] Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки» № 843-р від 14.08.2013 р. – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80.

Таблиця 7.5.2

Критерії інвестиційного проекту у сфері будівництва[414]

Показники	**Критерії для суб'єктів підприємництва**		
	великого	**середнього**	**малого**
1) загальна кошторисна вартість інвестиційного проекту перевищує суму, еквівалентну (млн. євро)	3,0	1,0	0,5
2) кількість створених нових робочих місць для працівників, які безпосередньо задіяні у виробничих процесах (одиниць) збудованих, реконструйованих об'єктів	150	50	25
3) середня заробітна плата працівників	не менш як у 2,5 рази перевищує розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року (у 2017 році розмір мінімальної заробітної плати становив 3200 грн.)		

Слід зауважити, що на платників податків, що здійснюють інвестиційні проекти з будівництва у сфері теплопостачання, централізованого водопостачання та водовідведення, у сфері транспортної інфраструктури та будівництві курортно-рекреаційних об'єктів та об'єктів туристичної інфраструктури та включені до Державного реєстру інвестиційних проекті, розповсюджується право застосування таких податкових пільг:

- з 1 січня 2013 року до 31 грудня 2022 року включно звільняються від оподаткування ввізним митом при ввезенні у митному режимі імпорту на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, за умови, що зазначені товари ввозяться суб'єктами господарювання виключно для реалізації інвестиційних проектів та не є підакцизними; виготовлені не більше трьох років до моменту державної реєстрації інвестиційного проекту та не були

[414] Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посібник / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, О. Г. Волкова, А. В. Хомутенко]. – Одеса: ВМВ, 2014 – 418 с.

у використанні; не виробляються в Україні та не мають аналогів в Україні;

- погашення податкових зобов'язань з імпортного податку на додану вартість може здійснюватись шляхом надання платником податкового векселя зі строком погашення на 60-й календарний день з дня видачі його митному органу;

- до 1 січня 2015 р. суб'єкти господарювання мають право застосовувати прискорений метод амортизації основних засобів, що використовуються в період реалізації інвестиційного проекту та входять до групи 2 (капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом) і групи 3 (будівлі)[415].

Крім того, преференціями для будівельників можна вважати й податкову норму, відповідно до якої до 1 квітня 2014 року[416] прибуток суб'єктів господарювання, які здійснювали інвестиційні проекти, оподатковувався за ставкою 0 % (сьогодні діє базова ставка податку на прибуток у розмірі 18 %).

Таким чином, в рамках проведеного дослідження методів адміністративного та податкового стимулювання підприємств будівельної галузі економіки України було встановлено низку проблем, а саме:

– відсутність стратегічного системного підходу до надання державної підтримки будівельній галузі як пріоритетній, що обумовлено непослідовністю регуляторної політики держави спрямованої на стимулювання її розвитку;

– нормативна невизначеність процедури надання державної підтримки (обсягів, категорій одержувачів, системи звітування надавачів та одержувачів), що негативно впливає на ефективність використання наявних бюджетних ресурсів;

– низький рівень транспарентності інформації про заходи державної підтримки, в результаті чого не всі зацікавлені особи можуть скористатися нормативно передбаченими пільгами.

Вирішення зазначених проблем позитивно відобразиться не лише на розвитку будівельної галузі, а й усієї економіки України.

---

[415] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII від 28.12.2014 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.

[416] Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» № 1166-VII від 27.03.2014 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18.

РОЗДІЛ 8. СУЧАСНІ ФІСКАЛЬНІ ТА РЕГУЛЮЮЧІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

8.1 Оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України

Податки від зовнішньоекономічної діяльності є фіскальним ресурсом державного бюджету, які відіграють суттєву роль у наповненні доходної його частини. А в умовах нестабільності надходжень до державного бюджету, викликаною системною кризою в Україні, спостерігається тенденція до зменшення частки визначених податків у фіскальних надходженнях. З іншого боку, реалізація фіскальної функції податків від зовнішньоекономічної діяльності пригнічується рядом чинників, зокрема, зобов'язаннями України як члена Світової організації торгівлі, необхідністю розвитку імпортозаміщуючого вітчизняного виробництва, а також можливим конфліктом фіскальних та регулюючих цілей державної податкової політики.

Саме у цьому дослідженні необхідним є провести оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України, що будемо проводити за відповідними показниками, які функціонально характеризують залежність бюджету від ефективності діяльності фіскальних органів та показують, наскільки податки від зовнішньоекономічної діяльності, за якими оподатковується зовнішньоекономічна діяльність, наповнюють дохідну частину Державного бюджету задля виконання суспільних завдань. До таких показників відносимо:

- питома вага податків від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України;
- рівень концентрації податків від зовнішньоекономічної діяльності та внутрішніх податків у фіскальних доходах Державного бюджету України;
- коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності;

- рівень втрат Державного бюджету України внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоекономічної діяльності;

- рівень покриття податками від зовнішньоекономічної діяльності витрат Державного бюджету України.

Першим ваговим коефіцієнтом, що свідчить про важливу роль податків від зовнішньоекономічної діяльності у формуванні доходів Державного бюджету є питома вага податків від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України, який наведений у таблиці 8.1.1

Таблиця 8.1.1

Динаміка питомої ваги податків від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України за період 2005-2016 рр.[417]

Роки	Загальна сума податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету млн. грн.						Питома вага податків від ЗЕД у доходах Державного бюджету %
	у т.ч.						
	Усього	ПДВ	Акцизний податок	Мито			
				Усього	у т.ч.		
					Ввізне	Вивізне	
2005	30154,9	23029	598,9	6527	6006,5	520,5	28,63
2006	40399,5	32106,2	1050,8	7242,5	6972,6	269,9	29,47
2007	53286,2	41910,3	1495,6	9880,3	9588,9	291,4	30,58
2008	95749,4	81066,2	2553	12130,2	11932,8	197,4	39,66
2009	86082,2	75680,7	3690	6711,5	6328,8	382,7	31,54
2010	87266,6	73814,6	4600,8	8851,2	8556,4	294,8	36,27
2011	114529,8	96014,1	6743,8	11771,9	10462,8	1311,3	36,40
2012	124558,6	101604,5	9767,8	13186,6	12985,8	200,8	36,00
2013	118833,9	96544,6	8946,8	13342,5	13264,6	77,9	35,03
2014	136751,4	107287,3	16855,4	12608,7	12388,6	220,1	38,31
2015	203394,1	138766,5	24326,8	40300,8	39881,0	419,8	38,03
2016	236835,9	181458,7	35006,2	20371,0	20001,3	369,7	38,40

Як свідчать статистичні дані, що наведені у таблиці 8.1.1 за останні три роки питома вага податків від зовнішньоекономічної діяльності становила 38 %. Хоча у абсолютному вираженні

[417] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

податки від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України мають тенденцію до збільшення. На зміну питомої ваги податків від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України за період 2005-2014 рр. впливали різні чинники.

У період 2005-2006 рр. збільшенню питомої ваги податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету України посприяла відміна преференцій для вільних економічних зон та територій пріоритетного розвитку, а також запровадження у 2004 р. мита на природний газ у газоподібному та скрапленому стані, а згодом збільшення на нього ставок у 2005 р. у 2,5 рази, а з 2006 року у 3 рази.

У періоді 2007-2008 рр. на збільшення зазначених податків впливали вже інші чинники, а саме: за рахунок проведених лібералізаційних заходів у зовнішньоекономічній сфері відбулося збільшення обсягів імпорту товарів до України з 60,4 млрд. дол. США у 2007 р. до 83,8 млрд. дол. США у 2008 р., тобто на 38,7 %.

Наступними чинниками впливу на рівень концентрації податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності стало[418]:

– збільшення бази оподаткування шляхом посилення контролю за визначенням митної вартості;

– припинення надання пільг за рішенням суду, що дозволило скоротити у 2008 р. порівняно з 2007 р. умовні нарахування мита на 854,5 млн. грн. або на 15,5 %;

– девальвація національної грошової одиниці відносно до світових валют як результат фінансової кризи, що призвело до збільшення вартісних показників обсягів імпорту.

Варто відмітити, що у 2008 р. зниження вивізного мита на 34 % не дозволило рівню концентрації податкових надходжень від зовнішньоекономічної піднятися вище від 39,66 %.

У періоді 2009-2011 рр. тенденція щодо зростання питомої ваги податкових надходжень від зовнішньоекономічної

[418] Хомутенко В.П. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності: теорія та практика [монографія] /І.С. Луценко, В.П. Хомутенко – Одеса ФОП Бондаренко М.О. – 2014 – 216 с.

діяльності змінилася, оскільки саме, відбулося скорочення вищезазначеного показника на 8,1 % у 2009 р. Таке скорочення обумовлюється такими чинниками впливу як:

– зменшенням обсягів імпорту та експорту товарів, робіт та послуг на 46,9 % або на 40102,2 млрд. грн. у зв'язку з низькою інвестиційною активністю, яке позначилося на зниженні потреб в імпорті продукції машинобудування, устаткування, обладнання, транспортних засобів та інших технологічних товарів;

– зниженням ставок імпортного мита у зв'язку зі вступом до СОТ;

– падінням промислового виробництва, яке вплинуло на зниження потреб українських підприємств у сировині, матеріалах та енергоресурсах;

– зменшенням споживчого кредитування та доходів населення, яке спричинило зниження обсягів увезення споживчих товарів: побутової техніки, легкових автомобілів, харчових продуктів.

У 2014-2016 рр. попри розвитку негативних тенденцій в зовнішньоекономічній діяльності та в країні цілому, що було зумовлено низькою економічною активністю, зменшенням купівельної спроможності домогосподарств, призупиненням виробничих потужностей та руйнуванням транспортної інфраструктури на сході держави, зниженням цін на світових товарних ринках, а також погіршенням торговельних відносин з Росією, рівень концентрації податкових надходжень від зовнішньоторговельної діяльності у доходах Державного бюджету становив у середньому 38,3 %. Окремими чинниками такого зростання стали:

– введення у 2014 р. додаткової ставки 7 % з податку на додану вартість на медичні вироби, які раніше звільнялись від оподаткування. Так, з квітня до 01.07.2014 р. податком на додану вартість за ставкою 7 % оподатковувались пелюшки для немовлят, підгузки, мікроскопи, вата, марля, реагенти для визначення групи крові, тощо[419];

[419] Постанова КМУ від 23.04.2014 р. № 118 «Про затвердження переліку медичних виробів, операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України яких підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків» – [Електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/118-2014-%D0%BF.

– скасування податкової пільги з податку на додану вартість на операції з постачання деревини товарних позицій 4401, 4403, 4404 згідно з УКТ ЗЕД;

– збільшення ставок акцизного податку на підакцизні товари та наближення їх до європейських стандартів упродовж 2014-2016 рр. Наприклад, підвищення у 2015 р. ставок акцизного податку на бензин та дизпаливо на 2 %; на транспортні засоби від 0,4 до 33 %; у 2016 р. ставки акцизного податку на пальне зросли на 13 %;

– запровадження у 2015 р. акцизного податку на вантажні автомобілі та автобуси;

– збільшення обсягів зовнішньої торгівлі у 2016 р.;

– збільшення експорту зернових культур у 2014 р. порівняно з 2013 р. на 2,7 % у зв'язку з лібералізацією доступу українських товарів на ринки ЄС;

– збільшення імпорту тютюну у 2014 р. порівняно з 2013 р. на 6,3 %;

– збільшення у 2015 р. експорту відходів і брухту чорних металів у 1,9 разів порівняно з 2014 р.;

– запровадження у 2016 р. системи електронного адміністрування реалізації пального;

– девальваційні та інфляційні процеси в країні національної грошової одиниці відносно до світових валют як результат системної кризи, що призвело до збільшення вартісних показників обсягів імпорту та експорту.

Варто відмітити, що у 2016 р. порівняно з 2015 р. суттєво відбулось скорочення надходжень мита до Державного бюджету України, а саме на 49,5 %. Зменшення надходжень ввізного мита у 2016 р. проти 2015 р. обумовлено відміною з 1 січня 2016 р. додаткового імпортного збору[420]. Саме у 2015 р. від додаткового імпортного збору до Державного бюджету України надійшло 25,2 млрд. грн.

Крім того, у результаті збільшення з 15.09.2016 р. розміру вивізного мита на металобрухт у 3 рази (з 10 євро за 1 тонну до

[420] Закон України від 28.12.2014 р. № 73 «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 р.».

30 євро) мало місце зменшення експорту цієї продукції, що негативно вплинуло на надходження вивізного мита[421].

На обсяги надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності також вплинуло різке збільшення податкового боргу. Так, у 2015 р. податковий борг з зазначених податків становив 43,1 млн. грн., тоді як у 2016 р. вже зріс до 139,1 млн. грн. або в 3,2 рази більше.

Незважаючи на зменшення рівня концентрації податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності у доходах Державного бюджету у 2009, 2012, 2013 роках, рівень концентрації цих податків у загальних фіскальних доходах Державного бюджету України складає більше або близько 50 % (рис. 8.1.1). Це ще раз засвідчує важливу фіскальну роль податків від зовнішньоекономічної діяльності у формуванні доходів Державного бюджету України. Водночас питома вага податків від зовнішньоекономічної діяльності у 2016 р. у порівняні з 2015 роком скоротилася на 2,7 %, а у порівнянні 2010 роком - на 5,3 %.

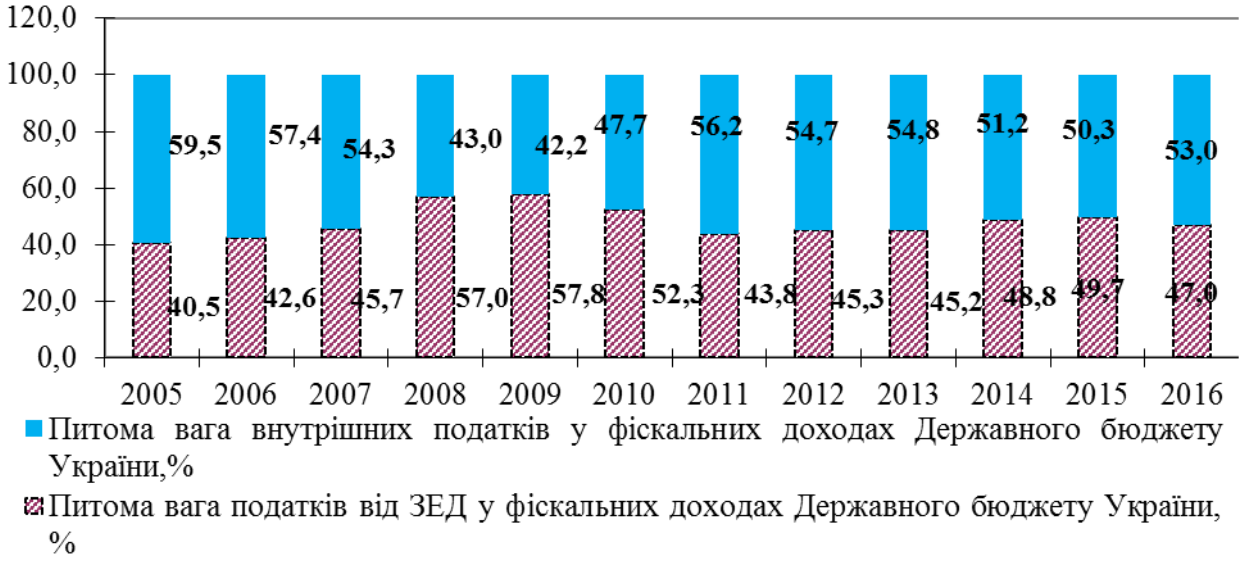


Рис. 8.1.1 Питома вага податків від ЗЕД та внутрішніх податків у фіскальних доходах Державного бюджету України за період 2005 – 2016 рр.[422]

[421] Звіт про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, затверджений рішенням Рахункової Палати України від 30.05.2017 № 12-3 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index.

[422] Складено автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

Варто відзначити, що виконання плану з надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету України жодного разу не відповідало рекомендованому значенню «1». Хоча сам план з надходжень податків від зовнішньоторговельної діяльності до Державного бюджету було перевиконано у 2006 р, 2007 р. та 2011 р. Таку тезу підтвердимо коефіцієнтом виконання запланованих податкових надходжень від зовнішньоторговельної діяльності, який наведемо у таблиці 8.1.2

Таблиця 8.1.2

Динаміка коефіцієнта виконання запланованих податкових надходжень від ЗЕД за період 2005–2016 рр.[423]

Роки	План, млн. грн.	Факт, млн. грн.	Виконання плану (+; -), млн. грн.	Коефіцієнт виконання запланованих податкових надходжень від зовнішньоекономічної діяльності			
				Усього	у т.ч.		
					ПДВ	Акцизний податок	Мито
1	2	3		4	5	6	7
2005	30549,6	30154,9	-394,7	0,99	1,1	0,7	0,86
2006	36653,9	40399,5	3745,6	1,1	1,13	1,18	0,98
2007	52275,1	53061,7	786,6	1,02	1,00	1,00	1,09
2008	97777,9	95690,5	-2087,4	0,98	0,98	0,99	0,97
2009	99160,5	83559,3	-15601,2	0,84	0,87	0,84	0,63
2010	94161,2	86802,8	-7358,4	0,92	0,90	1,05	1,02
2011	108172,7	115621,6	7448,9	1,07	1,07	1,31	0,95
2012	139721,3	124558,9	-15162,4	0,89	0,87	0,95	1,01
2013	128712,3	118833,9	-9878,4	0,92	0,93	0,89	0,87
2014	138257,3	136751,4	-1505,9	0,99	0,98	1,30	0,80
2015	200163,7	203394,1	3230,4	1,02	1,0	1,0	1,1
2016	220023,0	236835,9	16812,9	1,10	1,2	1,1	1,1

Як свідчать дані таблиці 8.1.2, у 2015-2016 рр. план з надходження податків від зовнішньоекономічної діяльності було перевиконано у 2015 р. на 1,6 %, а у 2016 р. на 7,6 %.

На розмір надходжень до Державного бюджету також впливають податкові пільги, які надаються суб'єктам господарювання зовнішньоекономічної діяльності. Тому надалі проведемо оцінювання втрат Державного бюджету України

[423] Складено та розраховано автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

На рис. 8.1.2. наведемо динаміку податкових пільг з ПДВ, акцизного податку та мита, що надаються суб'єктам господарювання та рівня втрат Державного бюджету України внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.



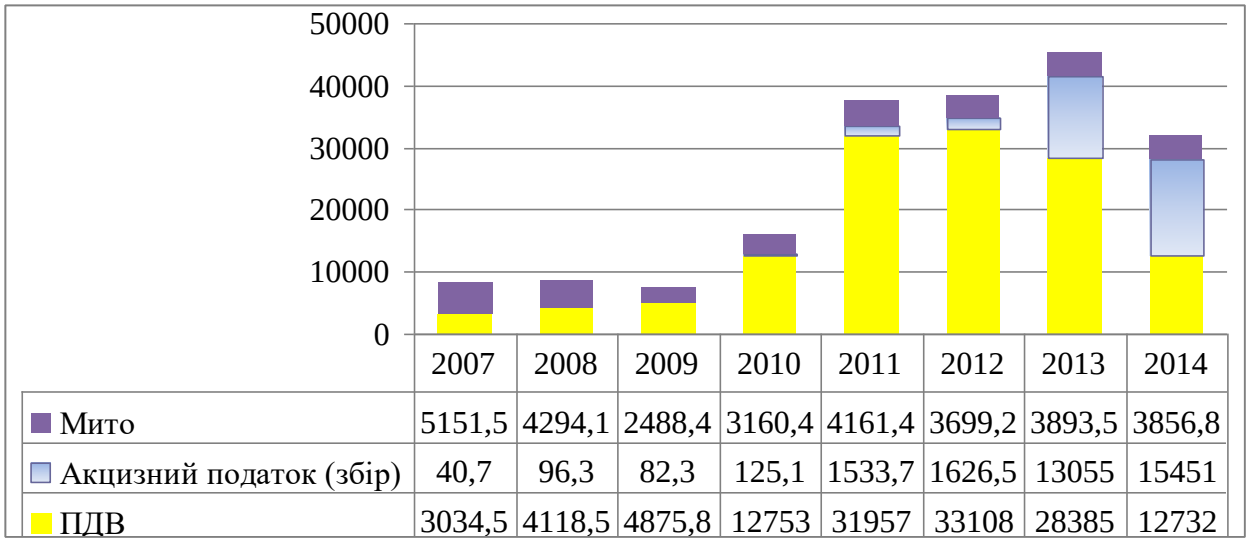
Рис. 8.1.2 Динаміка податкових пільг у сфері ЗЕД та рівня втрат Державного бюджету України внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоекономічної діяльності[424]

Як свідчать дані рис. 8.1.2, протягом 2004 р., спостерігалося зростання втрат бюджету від до 25,5 %. Проте у 2005 р., внаслідок зміни податкового законодавства щодо скорочення податкових пільг у сфері оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, втрати Державного бюджету від податкових пільг у сфері зовнішньоекономічної діяльності зменшились до 12,7 %. Наприклад, відмінялися всі податкові пільги для ВЕЗ та ТПР.

Обсяг пільгового оподаткування у сфері ЗЕД у 2010-2013 рр. збільшився до 45,3 млрд. грн. за рахунок росту надання пільг з таких основних бюджетоутворюючих податків, як ПДВ та митний податок. Наприклад, з 1 січня 2010 р. до 1 січня 2019 р. почали застосовуватись пільги з ПДВ та мита з ввезення на митну територію України техніки, обладнання, устаткування, що

[424] Побудовано та розраховано автором за даними Луценко І.С. Моніторинг сучасного стану надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету україни / І.С. Луценко // Держава та економіка – № – 2015 – С.62-66.

використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалив і для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів з метою споживання біопалив, які класифікуються за кодами УКТ ЗЕД, визначеними статтею 7 Закону України «Про альтернативні види палива», якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні. У 2013 р. втрати Державного бюджету України внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоторговельної діяльності збільшились за рахунок надання пільг з акцизного податку та мита, що наведено на рис. 8.1.3. Проте у 2014 р. податкові пільги у сфері зовнішньоторговельної діяльності зменшились порівняно з 2013 р. на 29,3 %. Зменшення втрат Державного бюджету України внаслідок пільгового оподаткування зовнішньоторговельної діяльності у 2014 р. відбулось за рахунок скорочення податкових пільг з імпорту виробів медичного призначення, лікарських засобів, товарів (крім підакцизних), що ввозяться на митну територію України відповідно до Угоди між Кабінетом Міністрів України та Урядом Російської Федерації про переміщення товарів у рамках співробітництва в освоєнні космічного простору, створенні та експлуатації ракетно-космічної та ракетної техніки.



	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Мито	5151,5	4294,1	2488,4	3160,4	4161,4	3699,2	3893,5	3856,8
Акцизний податок (збір)	40,7	96,3	82,3	125,1	1533,7	1626,5	13055	15451
ПДВ	3034,5	4118,5	4875,8	12753	31957	33108	28385	12732

Рис. 8.1.3 Динаміка податкових пільг у сфері ЗЕД в розрізі податків за період 2007-2014 рр., млн. грн.[425]

[425] Луценко І.С. Моніторинг сучасного стану надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету україни / І.С. Луценко // Держава та економіка – № – 2015 – С.62-66.

До втрат Державного бюджету України також приводить неузгодженість норм вітчизняного законодавства з європейським. Так, в України передбачено звільнення від оподаткування митними платежами поштових відправлень вартістю до 150 євро, тоді як у ЄС до 10 євро.

Проводячи оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України, необхідним є проаналізувати здатність податків від зовнішньоекономічної діяльності покривати витрати Державного бюджету України, що здійснимо за допомогою такого індикатора як рівень покриття податками від ЗЕД витрат Державного бюджету України (табл. 8.1.3).

Таблиця 8.1.3

Динаміка рівня покриття податків від ЗЕД витрат Державного бюджету України за період 2005–2016 рр.[426]

Роки	Загальна сума податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету млн. грн.						Рівень покриття податками від ЗЕД витрат Державного бюджету України, %
	Усього	у т.ч					
		ПДВ	Акцизний податок	Мито			
				Усього	у т.ч.		
					ввізне	вивізне	
2005	30154,9	23029	598,9	6527	6006,5	520,5	26,7
2006	40399,5	32106,2	1050,8	7242,5	6972,6	269,9	29,5
2007	53286,2	41910,3	1495,6	9880,3	9588,9	291,4	30,5
2008	95749,4	81066,2	2553	12130,2	11932,8	197,4	39,6
2009	86082,2	75680,7	3690	6711,5	6328,8	382,7	34,5
2010	87266,6	73814,6	4600,8	8851,2	8556,4	294,8	28,6
2011	114529,8	96014,1	6743,8	11771,9	10462,8	1311,3	34,7
2012	124558,6	101604,5	9767,8	13186,6	12985,8	200,8	31,5
2013	118833,9	96544,6	8946,8	13342,5	13264,6	77,9	29,5
2014	136751,4	107287,3	16855,4	12608,7	12388,6	220,1	31,8
2015	203394,1	138766,5	24326,8	40300,8	39881,0	419,8	35,2
2016	236835,9	181458,7	35006,2	20371,0	20001,3	369,7	34,6

Як свідчать дані таблиці 8.1.3 у середньому податки від зовнішньоекономічної діяльності покривали витрати Державного бюджету на 31,7 %, що є досить високим показником. Найбільше покриття витрат Державного бюджету податками від ЗЕД було

[426] Складено та розраховано автором за даними офіційного веб-сайту Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury/gov/ua.

досягнуто у 2008 р. та 2015 р., оскільки індикатор рівень покриття податками від ЗЕД витрат Державного бюджету України склав 39,6 % у 2008 р. та 35,2 % у 2015 р. Втім, у 2013 р. спостерігається зниження рівня покриття податків від ЗЕД витрат Державного бюджету України на 2 % у порівнянні з 2012 р., що зумовлено скороченням податкових надходжень від ЗЕД та ростом витрат Державного бюджету. У 2014 р. покриття витрат Державного бюджету податками від ЗТД повернулось до рівня 2012 року та склало 31,8 %.

Таким чином, у результаті проведення оцінювання впливу оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на фіскальну достатність Державного бюджету України було встановлено, що оподаткування зовнішньоекономічної діяльності відіграє важливу роль у наповненні доходної частини Державного бюджету. Це підтверджується, що частка податків від зовнішньоекономічної діяльності в Україні тривалий час залишається на високому рівні. Крім того, сумарне значення податку на додану вартість при ввезенні товарів в Україну, акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) та ввізного мита складає вагому частину в структурі доходів Державного бюджету України – майже третину всіх надходжень.

Втім, резервами зростання надходження податків від зовнішньоекономічної діяльності до доходів Державного бюджету України в період системної кризи в Україні є:

– встановлення, відповідно до положень законодавства Європейського Співтовариства, вартості ввезення товарів поштовими відправленнями до 10 євро;

– перегляд ставок ввізного мита, розмір яких менше граничного рівня, встановленого Протоколом про вступ України до Світової організації торгівлі, враховуючи економічну ситуацію на внутрішньому та міжнародному ринках;

– підвищення рівня митного контролю, який на даному етапі виступає визначальним чинником збільшення обсягів сплачених до бюджету податків;

– запровадження експортного мита на вивіз сировинної та низько технічної продукції, зокрема на вивіз природних ресурсів.

8.2. Вплив оподаткування зовнішньоекономічної діяльності на зовнішньоекономічну безпеку України

Інтегрування української економіки в світове господарство та участь її у різних міжнародних організаціях і проектах загострює питання контролю зовнішньоекономічної безпеки в країні, без гарантування якої держава не може бути повноправним учасником світогосподарських зв'язків та мати належну систему захисту. Крім того, сьогодні Україна опинилася в тяжкому фінансово-економічному стані основними факторами якого стали й політична нестабільність, бойові дії на сході України, анексія Російською Федерацією АР Крим, відсутність реальних реформ, що створює нові потужні загрози економічній безпеці, зокрема особливого значення набуває питання виявлення та попередження загроз у сфері зовнішньоекономічної безпеки. Втім окрім зазначених факторів впливу на зовнішньоекономічну безпеку є фактор, що також суттєво впливає на її стан, а це саме є оподаткування зовнішньоекономічної діяльності.

Зовнішньоекономічна безпека є однією з складових економічної безпеки та визначається як стан відповідності зовнішньоекономічної діяльності національним економічним інтересам, що забезпечує мінімізацію збитків держави від дії негативних зовнішніх економічних чинників та створення сприятливих умов для розвитку економіки завдяки її активній участі у світовому розподілі праці[427].

Для оцінювання зовнішньоекономічної безпеки України, сьогодні більшість науковців у своїх дослідженнях використовують методичні рекомендації розрахунку рівня економічної безпеки України, які були затверджені наказом як Міністерством економіки України у 2007 р., так й Міністерством економічного розвитку і торгівлі України у 2013 р. Відповідно до останньої, яка є чинною у 2015 р., основними індикаторами визначення рівня зовнішньоекономічної безпеки України є: відкритість національної економіки, коефіцієнт покриття експортом імпорту, питома вага провідної країни-партнера в

[427] Хомутенко В.П. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності: теорія та практика [монографія] /І.С. Луценко, В.П. Хомутенко – Одеса ФОП Бондаренко М.О. – 2014 – 216 с., С.34.

загальному обсязі експорту товарів, відсотків, питома вага провідної країни-партнера в загальному обсязі імпорту товарів, питома вага провідного товару (товарної групи) в загальному обсязі експорту товарів, частка імпорту у внутрішньому споживанні країни, завантаженість транзитних потужностей нафтотранспортної системи. Проте, на нашу думку, до індикаторів, що визначають рівень зовнішньоекономічної безпеки, необхідно включити додаткові, які є не менш важливими для визначення її рівня, а саме: частка прямих іноземних інвестицій у загальному обсязі інвестицій, приток прямих іноземних інвестицій на одну особу, приток прямих іноземних інвестицій до ВВП, відношення сальдо платіжного балансу України до ВВП, відношення обсягу імпорту до ВВП, відношення експорту до ВВП, частка експорту наукомісткої продукції в товарному експорті.

Таблиця 8.2.1

Результати розрахунку окремих індикаторів оцінки рівня зовнішньоекономічної безпеки країни за період 2007-2016 рр.[428]

Роки	Відкритість економіки, %	Питома вага провідної країни-партнера в загальному обсязі імпорту товарів, %	Питома вага провідної країни-партнера в загальному обсязі експорту товарів, %	Коефіцієнт покриття імпорту товарів експортом	Експортна квота %	Імпортна квота %	Приток ПІІ, % до ВВП
Критичне значення	≤100	≤ 25	≤ 25	≥ 0,85	≤ 50	≤ 50	≥ 4
2007	95,4	27,8	25,7	0,83	44,8	50,6	10,5
2008	102,1	22,7	23,5	0,81	47,1	55,0	7,3
2009	94,4	29,1	21,4	0,90	46,3	48,0	4,4
2010	100,9	36,5	26,1	0,86	50,7	53,7	4,4
2011	111,0	35,3	29,0	0,81	53,9	59,3	4,0
2012	106,5	32,4	25,6	0,78	50,9	59,3	3,8
2013	99,0	30,2	23,8	0,77	45,4	53,7	2,2
2014	108,5	23,3	18,1	1,06	52,6	55,9	-0,2
2015	99,9	17,5	15,8	1,1	52,6	47,3	-0,1
2016	97,4	11,9	14,0	1,0	49,6	47,8	0,01

Таким чином, саме визначені індикатори дають можливість у подальшому здійснити оцінювання поточного стану

[428] Складено та розраховано автором за даними офіційного веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.ukrstat.gov.ua та даних Платіжного балансу України. Щоквартальне аналітично-статистичне видання Національного банку України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=112444.

зовнішньоекономічної безпеки та виявити її фактори впливу на неї. Проте, у системі індикаторів зовнішньоекономічної безпеки важливе значення мають не лише самі індикатори, а й їхні граничні значення, оскільки вони характеризують рівень зовнішньоекономічної безпеки.

Першим вагомим індикатором, що свідчить про покращення стану зовнішньоекономічної безпеки в Україні за останні три роки є коефіцієнт покриття імпорту експортом, який за 2014-2016 рр. відповідав оптимальному значенню «1». Небезпечний рівень індикатор досягав у 2009 р. та 2010 р., що наведено у таблиці 8.2.1.

Одним з позитивних факторів впливу на коефіцієнт покриття імпорту товарів експортом, на нашу думку, є зменшення ставки експортного мита на певні групи товарів, що пожвавило експортну активність у зв'язку з вступом України до СОТ. Дану тезу підтвердимо встановлену залежністю зміни обсягів експорту насіння олійних культур від зміни експортного мита упродовж 2009-2013 рр., що наочно зобразимо на рис. 8.2.1

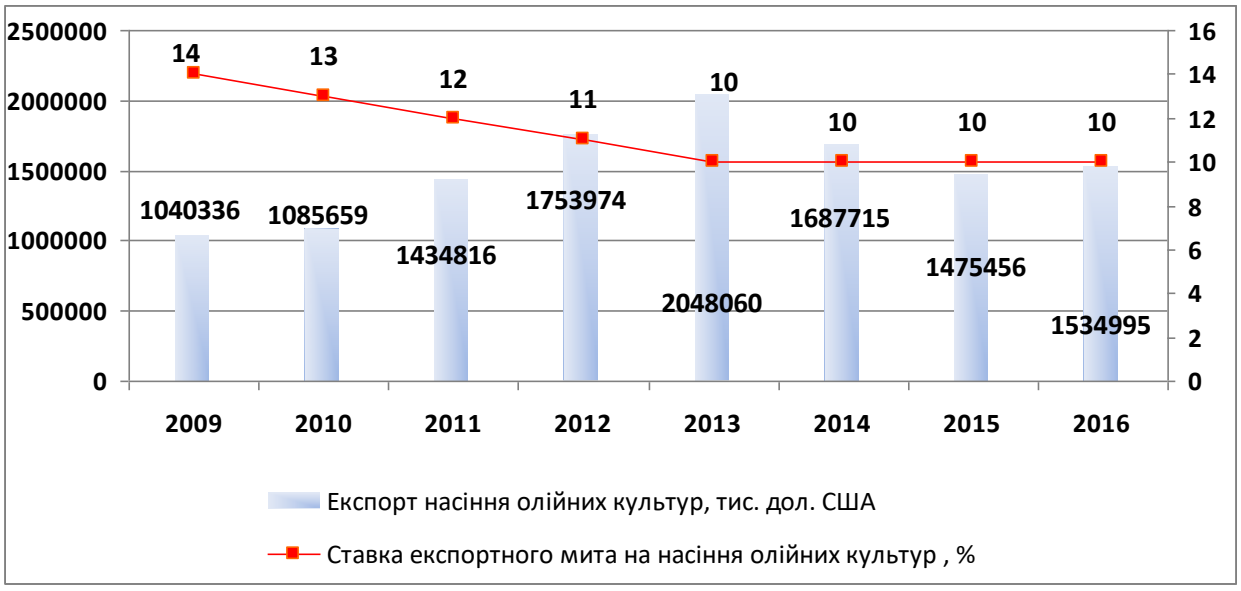


Рис. 8.2.1 Залежність зміни експорту насіння олійних культур від зміни експортного мита на дану категорію товару за період 2009-2016 рр.[429]

[429] Побудовано автором за даними Закону України «Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур» від 07.07.2005 р. №2773-15. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2773-15 та

Так, як свідчать дані рис. 8.2.1 протягом 2009-2014 рр. зменшення такої ставки супроводжувалося зростанням обсягів експорту насіння олійних культур. Проте, починаючи з 2014 р. ставка експортного мита на насіння олійних культур вже немала значного впливу на обсяги експорту зазначеної товарної групи.

Негативно впливало на коефіцієнт покриття імпорту товарів експортом, на нашу думку, зменшення середньоарифметичної ставки імпортного мита у цілому з 5,09 % до 4,96 %, а на продовольчі товари – з 13,79 % до 9,16 %. Наприклад, середньоарифметична ставка ввізного мита знизилася:

- на групу 02 (м'ясо і харчові нутрощі) – з 21,5 % до 12,3 %;
- на групу 04 (молоко та молочні продукти) – з 24,9 % до 10,01 %;
- на групу 11 (продукція борошномельно-круп'яної промисловості) – з 23,4 % до 10,3 %;
- на групу 16 (готові харчові продукти з м'яса, риби або ракоподібних) – з 17,3 % до 8,9 %.

У результаті такого зменшення ставок імпортного мита відбулось:

по-перше, збільшення імпорту протягом 2008 року: яловичини мороженої – у 2,4 рази, свинини – у 4,4 рази, харчових субпродуктів ВРХ, свиней, овець – у 6,8 рази, м'яса та субпродуктів домашньої птиці – у 6,1 рази, масла вершкового – у 3,9 рази, томатів – у 16 разів, цибулі та часнику – у 19,6, капусти – у 13,8, огірків – у 7,7, моркви, буряку – у 30,9 рази, цукру із цукрової тростини або цукрових буряків – у 4,6, патоки – у 2,2, вермутів – у 2,4, пива – у 2,5 рази;

по-друге, збільшення імпорту протягом 2010 року: молока та вершків згущених – у 10,1 рази, масла вершкового – у 4,7 рази, цукру із цукрової тростини або цукрових буряків – у 1,9 рази, томатів – на 56,1 %, огірків – на 49,9 %, яблук, груш та айви свіжих – на 55,9 %.

Проте, й досі в Митному тарифі України існують товарні групи, на які встановлені менші ставки ввізного мита, ніж рівні, що визначені додатком 1 до Протоколу про вступ України до СОТ, що є потенційною загрозою для національних виробників.

офіційного веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.ukrstat.gov.ua.

Так, за даними Державної фіскальної служби України, виявлено 1940 ставок (19,5 % загальної їх кількості), що були нижчі за рівень, встановлений зобов'язаннями України перед СОТ[430].

На покращення стану зовнішньоекономічної безпеки 2015-2016 рр. посприяло введення у 2015 р. додаткового імпортного збору у розмірі 10 % та 5 %.

Наступними індикаторами зовнішньоекономічної безпеки, які засвідчили про її критичний рівень є питома вага провідної країни-партнера в загальному обсязі експорту та імпорту товарів (табл. 8.2.1). Так, головним партнером України в рамках зовнішньоторговельної діяльності й досі залишається Російська Федерація, що свідчить про орієнтованість національних підприємств на російський ринок та енергетичну залежність України. Хоча за останні роки така залежність має тенденцію до зниження. Проте, зауважимо, що в структурі зовнішньої торгівлі Російської Федерації переважають навіть не країни СНД, а країни ЄС.

Втім, росту імпортних поставок з Росії сприяє Договір про зону вільної торгівлі з країнами СНД[431], відповідно до п. 1 ст. 2 якого сторона не застосовує мита та інших платежів, еквівалентних миту, стосовно експорту товару, призначеного для митної території іншої Сторони, та (або) імпорту товару, що походить з митної території іншої Сторони, за винятком білого цукру, де ставка ввізного мита становить 50 %.

Іншими не менш важливими індикаторами зовнішньоекономічної безпеки є питома вага провідної товарної групи в загальному обсязі експорту та імпорту товарів, що наведено на рис. 8.2.2.

Як свідчать дані рис. 8.2.2 протягом 2007-2016 рр. індикатори питомої ваги провідної товарної групи в загальному обсязі експорту (імпорту товарів) знаходились на критичному рівні (нормативне значення 5 %). Крім того, найбільшу питому вагу у товарній структурі експорту становили недорогоцінні

[430] Звіт про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, затверджений рішенням Рахункової Палати України від 30.05.2017 № 12-3 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index.

[431] Договір про зону вільної торгівлі з країнами СНД. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/997_n25.

метали та вироби, продукти рослинного походження, мінеральні продукти та машини, обладнання й механізми; електротехнічне обладнання. А у товарній структурі імпорту – мінеральні продукти, машини, обладнання та механізми, електротехнічне обладнання та продукція хімічної промисловості.



Рис. 8.2.2 Питома вага провідної товарної групи в загальному обсязі експорту (імпорту товарів) за 2007-2016 рр., %[432]

Одним з факторів, що мали вплив на показники питомої ваги провідної товарної групи в загальному обсязі експорту товарів стало зменшення, починаючи з 2009 ставок експортного мита на відходи та брухт чорних металів, що входять до складу даної товарної групи. Так, якщо у 2008 р. ставка мита становила 25 євро за 1 тонну, то в 2013 р. – 11,6 євро за 1 тонну, а у 2014 р. становить 10 євро за 1 тонну. Крім того, до 01.01.2017 р. надавались податкові пільги з ПДВ щодо імпорту та вивезення в митному режимі експорту товарів відходів і брухту чорних та кольорових металів.

Втім, з метою зменшення дефіциту металобрухту на внутрішньому ринку задля першочергового забезпечення потреб оборонної промисловості та забезпечення умов відбудови об'єктів інфраструктури у 2016 р. уряд країни збільшує ставки вивізного мита на брухт чорних металів з 10 євро до 30 євро за тону. Підвищення експортного мита на провідну товарну групу на противагу послабленню квотних обмежень призвело до

[432] Побудовано та розраховано автором за даними офіційного веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.ukrstat.gov.ua.

скорочення у 2016 р. експорту брухту чорних металів практично до п'яти разів менше, ніж у 2015 р. Такий захід дозволив збільшити внутрішні поставки з 3,1 млн. т у 2015 р. до 3,2 млн. т у 2016 р. Таке незначне зростання пов’язане триваючим процесом зменшення обсягів заготівлі.

Одним з факторів, що мали вплив на показники питомої ваги провідної товарної групи в загальному обсязі імпорту товарів стало збільшення ввізного мита на руди та хромові концентрати (якщо до 2012 р. ставка імпортного мита на руди та хромові концентрати, що входять до складу групи мінеральних продуктів і складають найбільшу питому вагу становила 0,1 %, то з 2012 р. – 2 %) спричинило скорочення обсягів імпорту даної категорії товару на 32,3 % у 2013 р. порівняно з 2010 р. Однак, не дивлячись на певні зміни у структурі імпорту даної товарної групи, питома вага останньої й досі залишається на значному рівні.

Крім того, структура експорту товарів має переважно сировинний характер. Оскільки його основу складають сировинні види продукції із низькою доданою вартістю. Це свідчить, що Україна є сировинним придатком розвинених країн світу, а вітчизняні товари демонструють не конкурентоспроможність на світових ринках. Таку тезу підтвердимо розрахунком індикатора питомої ваги сировинного та низького ступеня переробки експорту промисловості в загальному обсязі експорту товарів,що наведемо на рис. 8.2.3.

Як свідчать дані рис. 8.2.3 протягом 2007-2016 рр. рівень питомої ваги сировинного та низького ступеня переробки експорту промисловості в загальному обсязі експорту товарів не тільки не відповідав оптимальному значенню (20 %), а й перевищував навіть критичну позначку (60 %). Це ще раз підтверджує, що Україна стала сировинною базою для іноземних економік і ринком збуту їх низькоякісної продукції, для чого існують сприятливі умови у нас в країні: наприклад, ставка ввізного мита 0 % на пальмову олію, тоді як в країнах ЄС ставка становить 5 % за 1 кг[433].

[433] Митний тариф України від 19.09.2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18/paran3#n3.

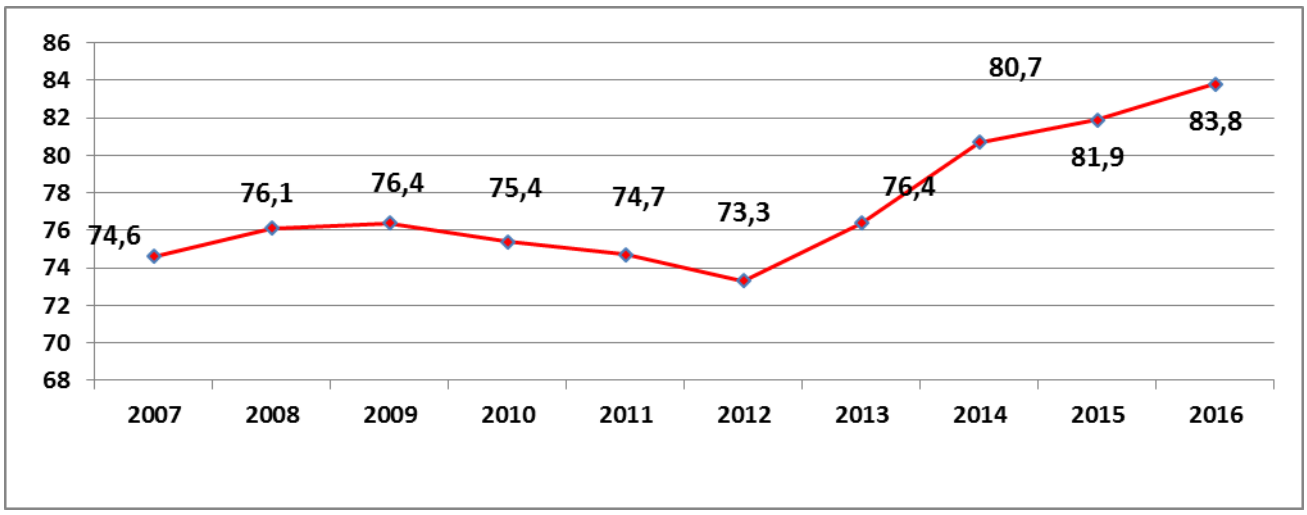


Рис. 8.2.3 Питома вага сировинного та низького ступеня переробки експорту промисловості в загальному обсязі експорту товарів за 2007-2016 рр., %[434]

Аналізуючи такий індикатор як відкритість національної економіки можна стверджувати про залежність України від світового господарства та нерозвиненість її внутрішнього ринку, оскільки протягом досліджуваного періоду індикатор не відповідав оптимальному значенню 75 %, а його значення з небезпечного рівня – 99 % у 2013 р. досягло критичного – 108,5 % у 2014 р., а у 2015-2016 рр. знов повертається до небезпечного рівня. Тоді як цей же показник в розвинутих країнах значно менший, а саме: в США він становить лише 31 %, в Канаді – 24 %, у Франції – 30,5 % у Китаї – 21 %[435]. Втім, з одного боку, високий рівень відкритості економіки відкриває перед державою нові можливості для економічного розвитку, а з іншого надмірна відкритість економіки України без попереднього структурного оновлення загострює наявні диспропорції національного господарства і створює додаткові ризики залежності держави від зовнішнього ринку.

Таким чином, результати оцінювання поточного стану зовнішньоекономічної безпеки України свідчать, що її рівень є небезпечним, що становить загрозу для всієї економіки країни, а

[434] Побудовано та розраховано автором за даними офіційного веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: //www.ukrstat.gov.ua.

[435] Хомутенко В.П. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності: теорія та практика [монографія] /І.С. Луценко, В.П. Хомутенко – Одеса ФОП Бондаренко М.О. – 2014 – 216 с.

це в свою чергу потребує здійснення негайних ефективних реформ у країні, у тому числі у сфері оподаткування зовнішньоекономічної діяльності. Оскільки саме оподаткування цієї сфери має суттєвий вплив на зовнішньоекономічну безпеку в Україні.

РОЗДІЛ 9. ПОДАТКОВА РЕФОРМА В ЕКОНОМІЧНІЙ СИСТЕМІ ДЕРЖАВИ

9.1. Сутність податкової реформи та механізм її реалізації

Циклічний розвиток економіки призводить до коливання основних макроекономічних показників – рівня зайнятості, інфляції, ВВП, державного боргу, валютного курсу та ін. Це несприятливо позначається на підприємницькій та інвестиційній активності, рівні життя населення. Державний вплив на економіку здатний істотно вплинути на хід економічного циклу, змінюючи економічну динаміку: глибину і частоту криз, тривалість фаз циклу і співвідношення між ними.

З метою ослаблення інтенсивності криз держави стали проводити активну антикризову політику. Важливим її напрямом є вплив на економіку через податкову, кредитну та грошову політику.

Основним джерелом фінансування заходів державного регулювання є державний бюджет. Податки складають до 90 % його доходів. Тому реалізація податкової політики, спрямованої на подолання кризових явищ в економіці, яка передбачає проведення податкової реформи, є основоположним чинником антикризової програми держави.

У чому ж полягає сутність поняття «реформа» і «податкова реформа»?

Спочатку в політичному контексті латинське дієслово *reformo* означало «повертати до попереднього стану». Сьогодні поняття «реформа» зазнало істотних метаморфоз. Воно означає зміну в будь-якій сфері життя, що не зачіпає функціональних основ, або перетворення, що вводиться законодавчим шляхом. Формально реформа – це нововведення будь-якого змісту. Але, як правило, під реформою мають на увазі якесь прогресивне перетворення, певний крок до кращого.

В економічній літературі існують різні погляди на сутність поняття «податкова реформа» (табл. 9.1.1). На наш погляд, основним у визначенні податкової реформи повинна бути констатація зміни діючої податкової системи в результаті зміни податкової політики держави. Факт прагнення до постійного

вдосконалення визначає нестатичність функціонування податкової системи, викликану періодичним переглядом методологічних і концептуальних основ податкової політики.

Таблиця 9.1.1

Підходи науковців до визначення поняття «податкова реформа»

Вчені	Визначення поняття
Юхименко П. І, Федосов В. М., Лазебник Л. Л.[436]	Податкова реформа - це сукупність змін податкового законодавства, що стосуються структури податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок і пільг з метою оптимізації оподаткування, досягнення балансу інтересів розвитку економіки і соціальної справедливості.
Абрамов О. П.[437]	Податкова реформа - це протяжний у часі багатоваріантний і багатоцільовий процес, що динамічно розвивається, який здійснюється за двома напрямками: вдосконалення власне податків і вдосконалення податкового адміністрування.
Майбуров І. А., Ушак М. В., Косов М. Є.[438]	Податкова реформа - обмежений у часі комплексний процес кардинальних перетворень податкової системи (податкових відносин) на основі масштабної перебудови діючої системи оподаткування і зміни механізму управління нею з метою приведення її у відповідність з новим змістом державної податкової політики.
Амірджанова А. Ф.[439]	Податкова реформа є обмеженим у часі процесом, викликаним необхідністю перетворення соціально-економічної політики країни, і тягне за собою кардинальні зміни в податковій системі і податковій політиці держави.
Оспанов М. Т.[440]	Податкова реформа - повна або часткова зміна податкових відносин у результаті відповідної перебудови існуючої до цього податкової системи з одночасним перетворенням старого механізму - системи управління податками, яка представляє собою теж систему, причому особливу - таксономічну, що складається з безлічі взаємозалежних, що утворюють в цілому певну єдність, підсистем та первинних елементів (таксонів).

[436] Юхименко П. І. Теорія фінансів: підручник / [Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін.]; за ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.

[437] Абрамов А. П. Налоговая реформа и совершенствование налогового администрирования / А. П. Абрамов // Вестник Томского государственного университета. - 2007. - № 300. - С. 7-11.

[438] Теория и история налогообложения: учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 422 с.

[439] Амирджанова А. Ф. Налоги и налогообложение: учебный курс. - М.: Центр развития электронного обучения Московского финансово-промышленного университета «Синергия», 2013 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://free.megacampus.ru/xbookM0028/book/index/topics.htm.

[440] Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: автореф. дис. ... док. екон. наук: 08.00.10. - Санкт-Петербург: Изд-во Санкт-Петербург. гос. ун-та экономики и финансов, 1997. – 20 с.

Байбородіна В. Г., Домагальська І. М., Іваніна В. А., Коваленко Є. Г.[441]	Податкова реформа - це обмежені або радикальні перетворення податкових відносин на основі масштабної перебудови діючої системи оподаткування і зміни механізму управління нею.
Богатирьова Є. М.[442]	Податкова реформа - законодавчо закріплені комплексні зміни податкової системи інноваційного характеру, які обмежені у часі впровадження та базуються на зміні стратегії податкової політики держави.

Податкова політика держави є основою формування податкової системи та реалізується через її функціонування. Вона характеризує діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків, зборів та інших платежів до бюджету. Податкова політика є частиною соціально-економічної політики держави і спрямована на реалізацію цілей суспільства, а саме на забезпечення держави фінансовими ресурсами, підвищення добробуту народу, інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів підприємницької діяльності, рівня зайнятості населення, стимулювання розвитку економіки. Ці цілі призводять до встановлення рівня податкового навантаження, бази оподаткування, визначеного співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням, сферами виробництва і споживання і т. ін.

Основними інструментами здійснення податкової політики є податкові регулятори, які використовуються за допомогою проведення податкових реформ і зміни законодавчої бази. До них відносяться встановлені види податків і платежів, їх структура, об'єкти оподаткування, суб'єкти платежів, джерела податків, ставки, пільги, санкції, терміни стягнення, способи внесення та ін. Тобто окремі елементи податків, які піддаються змінам у процесі реформування, є інструментами податкової політики, що проводиться державою.

Залежно від цілей, на реалізацію яких спрямована податкова політика, можна виділити три її моделі: політику максимальних

[441] Байбородина В. Г., Домагальская И. М., Иванина В. А., Коваленко Е. Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2010. – 108 с.
[442] Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: результативність та стратегічні орієнтири: дис … канд. екон. наук. – Одеса: ОНЕУ, 2016. – С. 23.

податків, політику економічного розвитку і політику розумних податків.[443]

Політика максимальних податків характеризується розширенням числа податків і їх бази, підвищенням ставок, скасуванням пільг. Вона застосовується для наповнення бюджету як правило в період криз і військових дій. Наголос робиться на реалізацію фіскальної функції податків.

В економічно розвинених країнах політика максимальних податків (що проводиться також і в мирний час) супроводжується збільшенням державних витрат на соціальну підтримку населення.

Політика економічного розвитку проводиться державою з метою стимулювання ділової активності, впровадження інновацій та залучення інвестицій. Вона характеризується зниженням податкового навантаження і збільшенням державних витрат, введенням системи диференційованого оподаткування різних галузей виробництва. Як правило, така політика проводиться в період економічного спаду, щоб запобігти настанню кризи.

При стабільному економічному зростанні державою проводиться політика розумних податків, спрямована на встановлення помірного податкового навантаження. Це дозволяє поєднувати зростання економіки з певним рівнем витрат на соціальну сферу. Державна податково-бюджетна політика цього періоду характеризується підвищенням податкових ставок і розширенням бази оподаткування, скороченням державних витрат. Подібні дії скорочують масу вільних грошових коштів у обігу, що, в свою чергу, зменшує попит споживачів на товари і, в результаті, дещо стримує ділову активність підприємництва. Однак при цьому податки виконують не тільки фіскальну, а й регулюючу функцію. Наповнення бюджету за рахунок податків - не самоціль. Політика стримування ділової активності, яку проводить держава, спрямована на запобігання «перегріву» економіки.

Державне регулювання доходів бюджету можливо за допомогою використання важелів дискреційної (гнучкої) і недискреційної (автоматичної) податково-бюджетної політики.

---

[443] Налоги и налогообложение: учебное пособие / Под ред. И. А. Майбурова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.

Дискреційна фіскальна політика – це свідоме цілеспрямоване маніпулювання законодавчою владою оподаткуванням і державними витратами з метою впливу на рівень економічної активності. Вона проводиться в будь-якій фазі економічного циклу і впливає на зміни обсягів виробництва, зайнятості, рівня цін і прискорення економічного зростання. Всі ці заходи впливають як на сукупний попит, так і на сукупну пропозицію[444].

Таким чином, маніпулюючи податковими ставками, кількістю й видами податків, базою оподаткування держава безпосередньо впливає на надходження до бюджету. У фазі спаду дискреційна стимулююча фіскальна політика може як збільшувати державні витрати, так і знижувати податки. А у фазі підйому, навпаки, діє дискреційна стримуюча фіскальна політика, яка передбачає зниження державних витрат і / або зростання ставок податків. У результаті проводяться податкові реформи, спрямовані на вирішення проблем кожної фази економічного циклу.

Недискреційна податково-бюджетна політика заснована на автоматичних змінах у рівні податкових надходжень, незалежних від прийняття рішень урядом. Вона є результатом дії вбудованих стабілізаторів - економічних механізмів, які діють як обмежувачі коливань в економіці автоматично і без зволікання, без прийняття спеціальних рішень. У податковій системі до розряду вбудованих стабілізаторів відносять прогресивне оподаткування. З ростом виробництва реалізація товарів збільшується, що призводить до збільшення податкових надходжень до бюджету. І навпаки, спад виробництва призводить до їх скорочення. При цьому надходження податків до бюджету збільшується (зменшується) автоматично, тому що податкові ставки встановлені законодавчо і у даному часовому періоді державою не змінювалися.

Вбудовані стабілізатори також автоматично регулюють податковий тягар у країні. У період спадів він зменшується, тому що при прогресивному оподаткуванні менший дохід суб'єкта буде обкладатися більш низькою ставкою податку. Відбувається податкове стимулювання ділової активності. А в період «перегріву» економіки, навпаки, збільшується, що стримує

[444] Чепурин М. Н, Киселева Е. А. Курс экономической теории: учебник. - Киров: «АСА», 2006. - 832 с.

розвиток економіки. Однак застосування вбудованих стабілізаторів теж не може повністю запобігти небажаним коливанням сукупного попиту, а лише зменшує розмах цих коливань приблизно на 1/3, надає стабілізуючого впливу на економіку і доповнює заходи дискреційного характеру.

Можна сказати, що таким же чином діє і пропорційне оподаткування. Тільки ефект від його дії буде менш відчутним, ніж від прогресивних податкових ставок.

Однак, говорячи про реформування, потрібно враховувати, що основою податкових реформ є проведення саме дискреційної податково-бюджетної політики, яка покликана свідомо змінити параметри діючої податкової системи держави.

У будь-якому випадку зміна цілей податкової політики, що залежать від фази циклу, в якій перебуває економіка держави, супроводжується податковим реформуванням. Державі в процесі податкового реформування відводиться провідна роль. Адже мова йде про докорінну зміну законодавчої бази, прийняти яку в компетенції лише державних органів.

Процес проведення податкової реформи можна представити наступним чином (рис. 9.1.1).

Необхідно також визначити коло проблем, які покликана вирішити податкова реформа:

- проблеми недосконалості податкового законодавства;
- проблеми у сфері адміністрування податків і зборів;
- проблеми у сфері митних відносин та ін.

Що стосується цілей проведення податкової реформи, то вони можуть бути різними, оскільки змінюються пріоритети соціально-економічної та податково-бюджетної політики держави.

На сучасному етапі головною метою податкових перетворень має стати приведення податкової системи у відповідність до потреб соціально-економічного розвитку країни і курсу податкової політики.

Цілі проведення податкової реформи перегукуються з її стратегічними напрямами і завданнями, які необхідно вирішити шляхом її реалізації.



Рис. 9.1.1 Схема реалізації податкової реформи

Проведення власне податкової реформи включає в себе кілька етапів: підготовчий, прийняття змін податкового законодавства, реалізація «пілотного проекту» і коригування податкового законодавства (рис. 9.1.1).

Підготовчий етап - це планування реформи, в результаті якого потрібно визначити:

- шляхи і способи проведення реформи;
- макроекономічні та бюджетні обмеження її проведення;
- напрями реформування податкової системи (щодо структури податкової системи, механізмів розрахунку податків і / або зміни їх окремих елементів, методів адміністрування і т. ін.);
- етапи і терміни реалізації реформи;
- обсяг фінансових, матеріально-технічних і трудових ресурсів;

- відповідальних осіб (органи) за проведення реформи;

- передбачуваний ефект від її реалізації.

На підготовчому етапі також формується громадська думка в підтримку реформаторських ідей з урахуванням особливостей культури й соціальної організації потенційних платників податків. Цілі реформи повинні бути зрозумілими і прийнятими суспільством. Тому тут дуже важливо забезпечити якісне інформаційне супроводження реформи.

На другому етапі проведення реформи вносяться зміни в податкове законодавство (структурна податкова реформа) або ж приймається абсолютно нове податкове законодавство (системна податкова реформа).

Наступний етап реформи, на нашу думку, є вкрай необхідним і полягає в реалізації «пілотного проекту» - експериментального проекту, який вводиться на території декількох населених пунктів (зон) країни і виконується з метою виявлення потенційних складнощів і значущих чинників, які можуть вплинути на процес реалізації податкової реформи і на її результат.

Таким же чином слід чинити і з реалізацією податкової реформи. Потрібно відібрати кілька населених пунктів (зон) для участі в експерименті з апробації впровадження нововведень податкового законодавства в межах проведеної реформи з тим, щоб побачити наскільки вона сприяє досягненню поставлених цілей, реально прорахувати отриманий ефект і порівняти його з очікуваними результатами. При позитивному результаті зміни податкового законодавства можна впроваджувати на всій території країни.

В іншому випадку необхідно перейти до наступного, четвертого етапу проведення податкової реформи - коригування податкового законодавства з урахуванням вже на практиці виявлених недоробок. Часом з'являється необхідність коригування засобів, методів, цілей, а іноді навіть і концепції податкової політики вже по ходу реформи. Це дозволить уникнути більш серйозних помилок з найменшими витратами для бюджету.

Про результативність, ефективність та якість проведення податкової реформи можна судити по позитивній динаміці показників економічної, фіскальної та соціальної ефективності

функціонування податкової системи, забезпечення суспільних потреб населення.

Фактор часу - важливий показник проведення податкової реформи. Реформа не може тривати нескінченно. Проведені істотні перетворення і навіть ломка діючої податкової системи повинні на якомусь етапі закінчитися. І далі суспільство аналізує отримані результати реформи, проводить оцінку їх фіскальної та соціально-економічної значущості. Потрібен час на те, щоб отримати ефект від введених змін. Щоб бізнес і суспільство змогли сприйняти зміни законодавчої бази і адаптуватися до нових умов.

Податкова реформа тісно пов'язана з реформами в інших сферах, зокрема з реформою дерегулювання, адміністративною реформою і децентралізацією, конституційною та антикорупційною реформою, реформою судово-правоохоронних органів, реформою державної служби, реформою у сфері енергетики та пенсійною реформою[445]. Тому успіх проведеної податкової реформи тісно пов'язаний з результатами реалізації інших видів реформ у державі, які повинні здійснюватися комплексно.

В останні роки з'явилися численні наукові публікації, присвячені проблемам реформування економіки, зокрема - проблемам проведення податкової реформи. Вирішення цих проблем багато в чому визначається специфікою економічного, політичного, культурного і соціального розвитку держави, в якій проводиться реформа. Тому необхідний детальний аналіз досвіду податкового реформування в різних країнах. Досягнення і невдачі проведених реформ повинні отримувати теоретичне пояснення, яке допоможе уникнути помилок у майбутньому.

Посилення стимулюючого впливу податкової політики на розвиток економіки при одночасному виконанні податковою системою фіскальної функції є одним з пріоритетних напрямів економічної політики на найближчі роки, а конкурентоспроможність системи оподаткування - ключовим принципом побудови конкурентоспроможного міжнародного фінансового простору. У ринкових умовах податки є найважливішим джерелом наповнення бюджету країни і

[445] Бочі А., Кіщенко С. Податкова реформа: аналіз державних рішень. – К.: Міжнародний центр перспективних досліджень, 2015. – 40 с.

фінансування його видаткової частини. Однак надмірне податкове навантаження на економіку в цілому і на суб'єктів підприємницької діяльності зокрема робить її інструментом стримування підприємницької активності, перешкодою залучення інвестицій.

Таким чином, податкова реформа є ефективним інструментом реалізації податково-бюджетної політики держави. Її проведення може стимулювати або стримувати ділову активність суб'єктів господарювання, змінювати податкове навантаження в економіці, вирішувати проблеми зайнятості населення, залучення інвестицій, впровадження інновацій і т. ін. Обґрунтованість, встановлення необхідності й вибір правильних цілей податкової реформи з урахуванням фактору часу і фази циклу, в якій знаходиться економіка держави, - запорука успішності і максимальної ефективності її проведення.

9.2. Вплив податкових трансформацій на розвиток реального сектору економіки

Перспективний формат функціонування податкової системи України визначається такими пріоритетними завданнями економічної політики, як розбудова сучасної конкурентоспроможної держави, формування національної інноваційної системи, створення сприятливих умов для залучення іноземного капіталу та заохочення українського підприємництва до вливання власних капіталів у розвиток високотехнологічного виробництва. Проте зовнішня агресія та воєнні дії на сході країни вносять суттєві корективи в досягненні визначених цілей. Поглиблення економічної кризи вимагає від уряду пошуку адекватних сьогоденному етапу розвитку рішень щодо забезпечення макроекономічної рівноваги та досягнення економічного зростання. У контексті зазначеного застосування податкових механізмів для стимулювання розвитку реального сектору економіки та підвищення ділової активності суб’єктів підприємницької діяльності є одним з актуальніших питань сьогодення.

Для розкриття сутності об’єкта дослідження вважається за доцільне визначитися з дефініцією «реальний сектор економіки».

Слід зазначити, що в економічній літературі виникло досить велике дискусійне поле щодо цього питання. Ряд дослідників сходяться на думці про необхідність розмежування фінансового та реального секторів економіки, виходячи з різних механізмів їх функціонування. Серед прихильників цього підходу слід відзначити дослідження таких авторів як В. Корнєєв, Дж. Стігліц, С. Стренж, Дж. Тобін, І. Шумило, Б. Емудс та ін.

При розмежуванні фінансового і реального секторів економіки акцентується увага на тому, що фінансово-кредитні та біржові операції реалізуються в рамках фінансового сектора економіки, а економічна діяльність, яка пов'язана з безпосереднім виробництвом матеріальних благ, здійснюється в межах реального сектору економіки[446,447].

З огляду на той факт, що семантика слова «реальний» передбачає існування матеріальної основи, ряд авторів ототожнює реальний сектор економіки з матеріальним виробництвом[448,449].

Безперечно, матеріальне виробництво становить основу реального сектора і відповідно до галузевої диференціації виробляє набір благ, необхідних для задоволення потреб суспільства, проте, крім матеріального виробництва існує виробництво нематеріальних благ, яке в сучасних умовах набуває досить великого впливу на розвиток конкурентного ринкового середовища. Це пояснюється тим, що нематеріальні блага, набувають матеріальної форми шляхом створення реальних продуктів (наприклад, інформаційних, інтелектуальних та ін.).

Розмежування секторів економіки на реальний та фінансовий є досить умовним. Тому в рамках дослідження вважається за доцільне розглядати реальний сектор економіки як відкриту функціональну систему, елементи якої мають

---

[446] Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М : ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

[447] Семеног А. Ю. Взаємодія банківського і реального секторів економіки України: основні тенденції / А. Ю. Семеног // Финансы, учет, банки. – 2010 . – № 181. – С. 181-188.

[448]Кириченко В. Российская реформа и реальный сектор экономики / В. Кириченко // Российский экономический журнал. – 2000. - № 2. - С. 96-104.

[449] Самойлова М. В. Формирование механизма взаимодействия реального и монетарного секторов в российской экономике: дис. … канд. эконом. наук: 08.03.01 / М. В. Самойлова. – СПб.: 2001. – 180 с.

властивість взаємодії і взаємопроникнення через рух фінансових потоків. У контексті зазначеного зміст поняття «реальний сектор економіки» можна розкривати з огляду на функціональну особливість фінансів – розподіл ВВП та утворення первинних доходів суб'єктів господарювання, що в подальшому перерозподіляються і формують централізовані та децентралізовані фонди грошових коштів. Централізовані фінанси відображають відносини, які пов'язані з формуванням і використанням фондів грошових коштів, що знаходяться у розпорядженні держави як суб'єкта влади. Децентралізовані фінанси відрізняються від названих вище тим, що формують і використовують фонди грошових коштів підприємств усіх форм власності, а також домогосподарств. Перші створюють умови для відтворювального процесу, другі – забезпечують розширене відтворення.

Існування двох функціональних сфер, які мають різні цілі фінансової діяльності, породжує певні протиріччя, що виявляються у конфлікті інтересів держави та реального сектору економіки. Розв'язання виникаючих протиріч здійснюється через податковий механізм шляхом реалізації базових принципів оподаткування, а саме: а) справедливість; б) рівномірність (рівнонапруженість); в) якісність (прозорість); г) економність (ефективність податкового адміністрування).

Ретроспектива розвитку системи оподаткування в Україні дає підстави для твердження, що величина усуспільнених через податки коштів не пов'язувалась з можливостями безпосередніх виробників, а відтак увага в основному акцентувалася на реалізації фіскальної функції податків. Історично склалося, що державно-владний апарат визначав структуру і хід економіко-фінансових процесів, реалізуючи принцип «верховенства директиви центру», а податкова законодавча практика та відповідна діяльність у сфері податкового адміністрування не відповідали економічним реаліям розвитку. Домінуючий фіскальний підхід до стягнення податків виявився у переважанні непрямого оподаткування, при якому суб'єкти господарювання, як платники непрямих податків, не виступають носіями податкового тягаря. На противагу цьому податок на прибуток підприємств як прямий податок є ключовим у формуванні податкового навантаження на бізнес, а його роль як регулятора

соціально-економічних процесів підтверджується світовою практикою. Проте в Україні в останні роки спостерігається інший вектор руху, що демонструє динаміка, відображена на рис. 9.2.1.

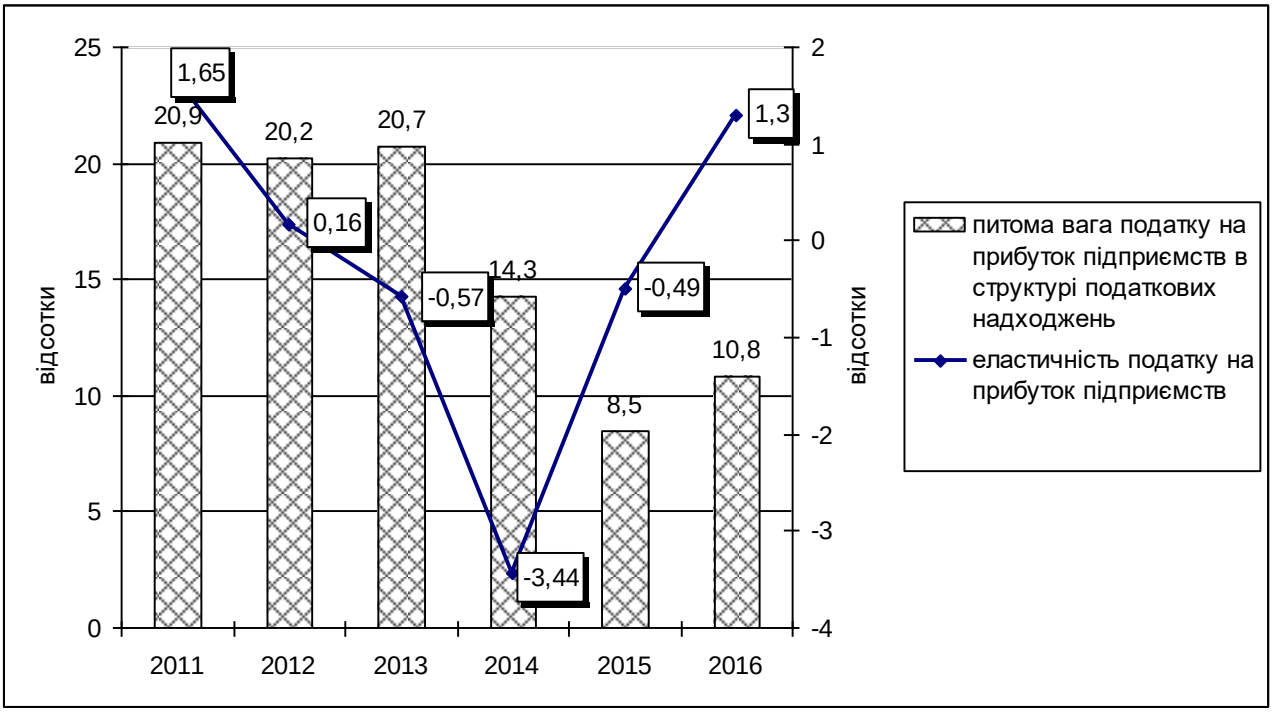


Рис. 9.2.1 Оцінки еластичності податку на прибуток підприємств та його питома вага в обсязі податкових надходжень державного бюджету України у 2011-2016 роках[450,451]

Як видно з рис. 9.2.1, питома вага податку на прибуток підприємств мала тенденцію до зниження (за виключенням 2016 р.), а сам податок на протязі 2011-2015 років був нееластичним, тобто не впливав на зростання ВВП.

Основна мета, яка переслідувалася у ході податкових реформ, полягала в тому, щоб стимулювати реальний сектор економіки. Тому реформатори сподівалися, що зниження податкових ставок на прибуток підприємств буде стимулом для зменшення тіньового сектору. Податкові ставки на прибуток підприємств поступово знижувалися з 30 % у 2004 р. до 18 % у 2014 р. Однак аналіз етапів тінізації української економіки показав, що сподівання на позитивні зрушення не виправдалися. Відсоток тіньової економіки (середній показник) до ВВП у 2005-

[450] Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk.

[451] Державна Казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index.

2009 роках становив 43 %, у 2010 – 2013 роках – 40,3 %; у 2014 р. – 46,5 %[452]. У 2014 році цей показник мав досить значне зростання (7 % у порівнянні з попереднім роком). Тінізація в Україні за результатами 2015 року сягнула 47,1 % ВВП, що відповідає рівню 2004 року. Її приріст склав 1,3 % порівняно з 2014 роком[453]. При цьому в топ 5 найбільш «тінізованих» галузей економіки увійшли видобувна промисловість, операції з нерухомістю, переробна промисловість, транспорт і торгівля[454]. Безперечно, такий стан тінізації не є наслідком тільки податкового тиску, враховуючи дестабілізацію української економіки, викликану анексією Криму і воєнними діями на Сході, але податкові важелі мали б зупинити нарощення панічних настроїв у бізнес-середовищі та сприяти нормалізації соціально-економічних процесів.

Повертаючись до аналізу динаміки (рис. 9.2.1), варто звернути увагу на переломний момент у відображеній тенденції еластичності податку на прибуток підприємств. Можна допустити, що таке положення є позитивним зрушенням в реалізації останнього етапу податкового реформування. Однак для такого висновку немає достатніх підстав.

Для подальшого дослідження є сенс проаналізувати динаміку фінансових результатів за видами економічної діяльності (табл. 9.2.1). Аналіз показників таблиці надав можливість дійти висновку, що стабільний позитивний фінансовий результат спостерігається у галузі сільського, лісового та рибного господарства. Однак досить очевидною є тенденція зниження. На думку експертів, перспективи розвитку цієї галузі не такі оптимістичні, враховуючи анулювання спеціального режиму сплати ПДВ, яке вступило у силу з 1 січня 2016 року. Такі кроки можуть призвести до вилучення близько 23 млрд. грн. оборотних коштів у суб'єктів господарювання. Обсяг виробництва в галузі тваринництва може знизитися на 25-30 %.

---

[452] Верстяк О. М. Етапи тінізації економіки України / О. М. Верстяк // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2017. - № 2 (24), т. 2. – С. 76-79.

[453] Schneider F. The size and development of the shadow economies of Ukraine and six other eastern countries over the period of 1999–2015 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ed.ksue.edu.ua/ER/knt/ee162_78/e162sch.pdf.

[454] Верстяк О. М. Етапи тінізації економіки України / О. М. Верстяк // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2017. - № 2 (24), т. 2. – С. 76-79.

Таблиця 9.2.1

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2013-2016 роках, млн. грн.[455]

Види економічної діяльності	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5
Усього, у т. ч.	-29283,2	-523587,0	-340126,6	-22875,0
сільське, лісове та рибне господарство	15147,3	21677,4	103137,6	90661
промисловість	13698,3	-166414	-181360,9	-11841
будівництво	-5126,6	-27288,4	-25074,1	-8902
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-6047,5	-128134,8	-80564,3	7115,8
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	834,3	-19703,9	-13921,8	12239
тимчасове розміщення й організація харчування	-1270,5	-6579,0	-7094,4	-1863,4
інформація та телекомунікації	6817,6	-15373,9	-10166,6	4240,6
фінансова та страхова діяльність	24041,2	35960,6	171,3	-91777,0
операції з нерухомим майном	-9571,4	-105597,6	-63470,1	-40260,7
професійна, наукова та технічна діяльність	-6823,8	-98958,1	47964,1	23942,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	-1224,8	-9219,4	-9425,1	-5737,2
освіта	140,2	82,6	105,3	112,4
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	-31,9	-1111,0	-961,1	158,4
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-1280,4	-2911,4	3489,2	-1214,7
надання інших видів послуг	-18,8	-16,1	293,5	251,6

В результаті таких перетворень істотно підвищуються ризики закриття підприємств, що тягне за собою скорочення робочих місць (60-100 тисяч осіб), зниження фонду заробітної плати, яке складе 1,3 млрд. грн., а також щорічні втрати експорту продукції АПК в розмірі 1,5 млрд. дол.[456]

[455] Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk.

[456]Кравченко В. Що передбачає податкова реформа від Мінфіну // В. Кравченко, М. Ормоцадзе, А. Леденьов [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

Позиція Міністерства економічного розвитку і торгівлі України на ці перетворення також виявилася негативною. Аргументація зводиться, перш за все, до того, що коаліційною угодою і Планом заходів щодо виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» у 2015 році, передбачено збереження до 1 січня 2018 чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників[457].

Скорочення термінів функціонування спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві може привести до передчасного згортання виробництв. Перевага спеціальних податкових режимів і полягає в тому, що в адміністрування ніхто не втручається. Це збільшує свободу підприємництва і дає можливість планувати розвиток бізнесу. У ситуації, що склалася, рішення проблем слід шукати не в збільшенні податкового навантаження, а в розширенні бази оподаткування. Підстави для такого висновку полягають у тому, що, незважаючи на введений спеціальний режим оподаткування для аграріїв, за оцінкою експертів близько 20 % земель знаходиться в тіньовий обробці.

Загалом можна відмітити позитивні зміни у галузі оптової та роздрібної торгівлі; ремонті автотранспортних засобів і мотоциклів (приріст у 2016 р. склав 87680,1 млн. грн.); галузі транспорту, складського господарства, поштовій та кур'єрській діяльності (+ 26160,8 млн. грн.); галузі інформації та телекомунікації (+ 14407,2 млн. грн.); галузі охорони здоров'я та надання соціальної допомоги (+ 1119,5 млн. грн.); галузі освіти (+7,1 млн. грн.).

Вектор податкових реформ в Україні спрямований у бік активізації ділової активності, але перспективи є досить невизначеними, виходячи з того, що частка прибуткових підприємств, хоча і досягла у 2016 році 73,4 %, після значного падіння у 2014 р. на 12,7 % порівняно з 2013 р. (що склало 66,3 %), але рівня 2013 р. у 79 % досягнуто не було. Крім того, більш третини великих підприємств та близько чверті малих та

---

http://forbes.net.ua/ua/nation/1400402-jareskostyle-shcho-peredbachae-chergova-podatkova-reforma-vidmin finu.

[457] Розпорядження КМУ від 4 березня 2015 р. № 213 «Про затвердження плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку “Україна-2020” у 2015 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213-2015-%D1%80.

середніх підприємств за результатами 2016 фінансового року задекларували збитки. Для порівняння, у 2014-2015 роках кількість збиткових великих підприємств становила 48 % та 44 % відповідно.

Для детального аналізу розвитку реального сектора економіки є сенс дослідити динаміку обсягів реалізованої продукції за основними галузями (рис. 9.2.2).

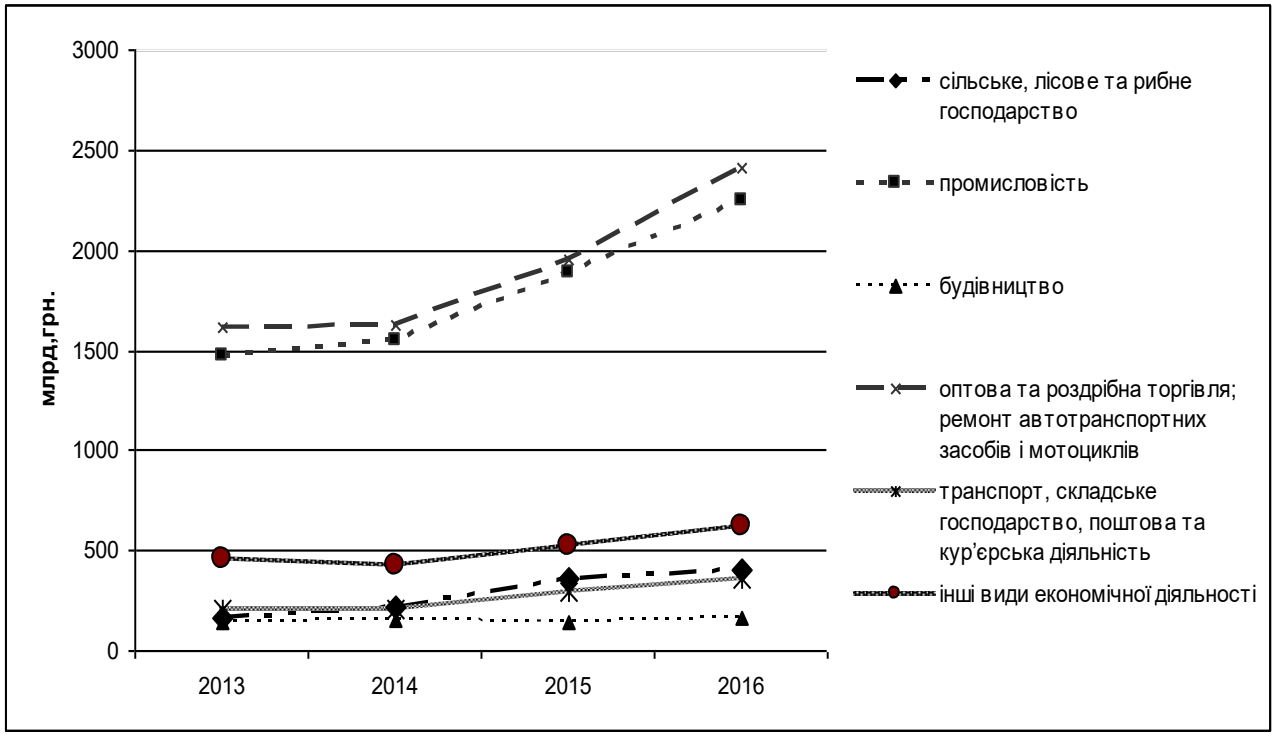


Рис. 9.2.2 Динаміка обсягів реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності у 2013-2016 роках[458]

З рис. 9.2.2 видно, що стрімке зростання обсягів реалізованої продукції спостерігається у промисловості і оптовій та роздрібній торгівлі; ремонті автотранспортних засобів і мотоциклів. Так, за першим показником в порівнянні з 2013 роком обсяги реалізованої продукції зросли у 2,5 рази, а за другим – у 1,5 рази. Причини зростання скоріше визначаються впливом інфляційних процесів на ринок, а відтак зростання податкових надходжень спричинено екстенсивними факторами. Зупиняючись на питаннях оподаткування промислового виробництва, слід звернути увагу на значне зниження рентних

[458] Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk.

ставок. Передбачається таке зниження в газодобувної галузі для свердловин до 5 тис. м і більше 5 тис. м – 20 % і 10 % відповідно (початковий розмір ставки – 55 % і 28 %). Питання полягає в тому, чи принесуть зміни істотний соціально-економічний ефект. Якщо врахувати, що зниження ставок торкається тільки приватних компаній, то мета зрозуміла - залучення іноземних інвесторів у газовидобувну галузь. Однак, з огляду на те, що основним гравцем на цьому ринку є компанія «Укргазвидобування», яка видобуває 80 % всього природного газу, залишається відкритим питання, яким чином це відіб'ється на тарифах для населення[459].

На думку фахівців консалтингової компанії IHS, які були запрошені в якості експертів Міністерством фінансів України, вирішення питання щодо стимулювання інвестицій в газовидобувну галузь слід шукати не за допомогою збільшення рентних платежів для основних учасників ринку, а в застосуванні інструменту надбавок до податку на прибуток. Суть такої моделі полягає в тому, що базою оподаткування виступає чистий фінансовий потік компанії за вирахуванням реальних інвестицій. Отже, якщо компанія реінвестує свій чистий грошовий потік, то вона не обкладається податком на прибуток з надбавкою. Втрати бюджету, в цьому випадку, будуть компенсуватися зростанням виробництва. Відповідно, при інших обставинах надбавка стягується.

Згідно аналізу, зробленого компанією Deloitte, в Європі податкове навантаження на дохід видобувних компаній нафтогазової галузі (аналог нашої ренти) становить в середньому 11,7 %. Більшість країн за останні роки переглянули ставку в бік зниження. В результаті в 2014 р. середня ефективна ставка ренти з дебетом свердловин, схожим на український, становила 7,5 %[460].

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про необхідність продовження дискусій щодо встановлення ефективної ставки ренти в газодобувної галузі.

---

[459] Розпорядження КМУ від 4 березня 2015 р. № 213 «Про затвердження плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку "Україна-2020" у 2015 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213-2015-%D1%80.

[460] Волк А. Рентное налогообложение в газодобывающей отрасли [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.business.ua/gazeta/2016/2/287941.

Для обґрунтування тенденцій оподаткування податком на прибуток підприємств необхідно дослідити фактори, що впливають на його динаміку (рис. 9.2.3).

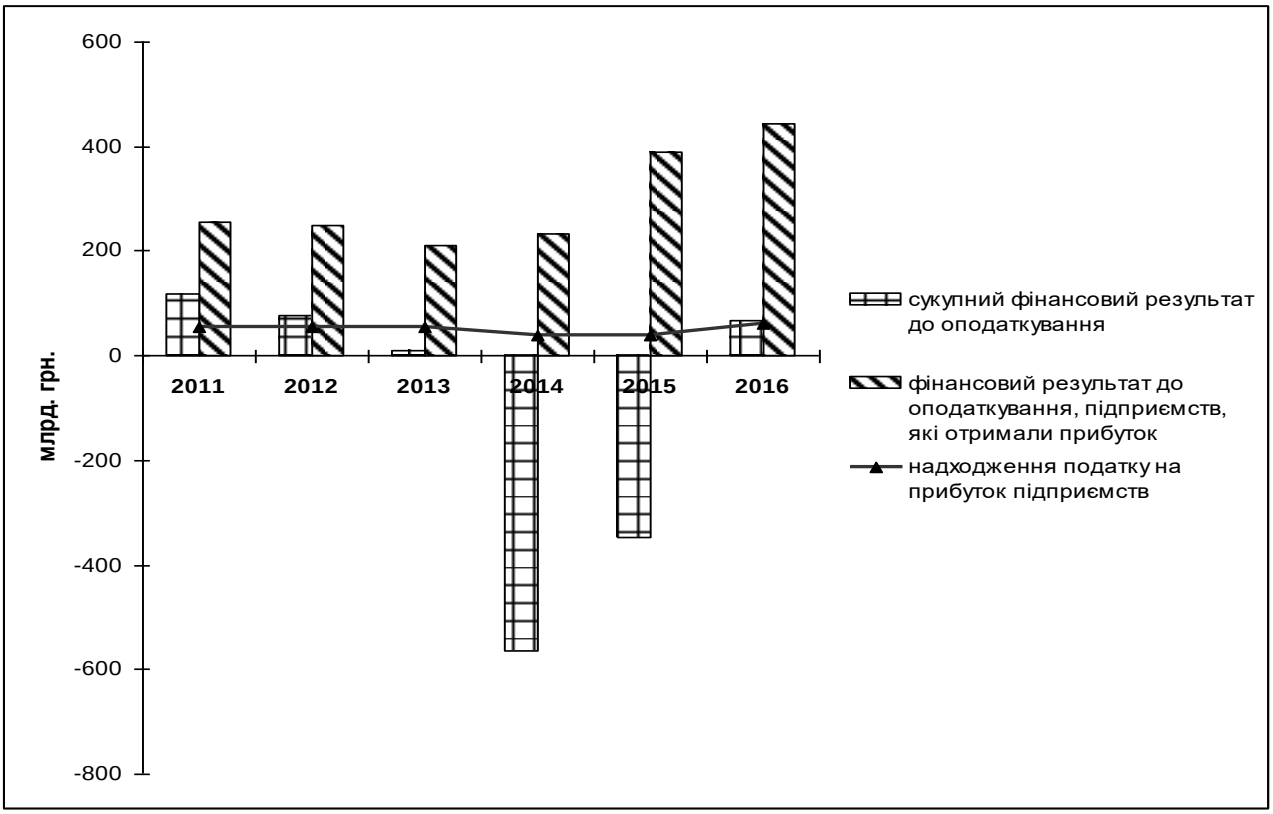


Рис. 9.2.3 Фінансовий результат до оподаткування та надходження податку на прибуток підприємств[461,462]

Відображена динаміка ілюструє номінальне зростання податкових надходжень з податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету.

Зростання надходжень з податку на прибуток підприємств у 2016 році можна пояснити зменшенням збору єдиного соціального внеску (ставка відрахувань знизилася з 41 % до 22 %). Це спричинило формування так званого додаткового доходу, який оподатковується. За суттю у такий спосіб здійснено перерозподіл між бюджетною системою і позабюджетними державними фондами. Отже, позитивні зміни зростання податку на прибуток підприємств у 2016 р. можна вважати результатом

[461] Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk.

[462] Державна Казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index.

перерозподільного ефекту. Саме цим і пояснюються зрушення в тенденції еластичності названого податку (див. рис. 9.2.1).

Результати дослідження підтверджують те, що зростання податку на прибуток підприємств спричинено не стимулюванням бізнесу, не інтенсифікацією виробництва, а впливом суб'єктивних чинників. Але результати ручного управління є позитивними лише у короткостроковому періоді. Вони нівелюють макро- і мікроекономічні ризики, а останні виявляються у довгостроковій і середньостроковій перспективі. Саме цей аспект не враховується керуючою системою у ході реалізації податкових реформ. Аналіз динаміки податку на прибуток підприємств за період 2014-2016 рр. показав, що прибуток підприємств, задекларований як позитивний фінансовий результат до оподаткування, зріс у 1,9 рази, а надходження до зведеного бюджету податку на прибуток збільшились у 1,5 рази. Цей факт є підтвердженням недосконалості системи адміністрування податку на прибуток підприємств, зокрема, в частині корегування стягнутого податку шляхом вилучення сум переплат. Відповідно до змін Податкового кодексу України встановлено нові коригування фінансового результату до оподаткування, зокрема, визначено, що фінансовий результат до оподаткування, починаючи зі звітного податкового періоду 2015 року, зменшується на суму нарахованих доходів від участі платника податку на прибуток в капіталі інших платників податку на прибуток і платників єдиного податку 4 групи (сільськогосподарських товаровиробників), а також нарахованих доходів у вигляді дивідендів, з яких сплачено авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів[463].

Збільшення податкових платежів за рахунок сум надмірно сплачених податків є досить суттєвою проблемою. На рис. 9.2.4 проілюстрована динаміка податку на прибуток підприємств, сум та часток його переплат.

Тенденція, яка відображена на рис. 9.2.4, демонструє стабільне зростання сум переплат податку на прибуток підприємств до 2015 р. Не дивлячись на скорочення кількості

[463] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 20.12.2016 р. № 1791-VIII.

підприємств та фінансового результату до оподаткування, тенденція залишилася висхідною у період 2015-2014 рр. Причому показовим є те, що частка переплат як у зведеному бюджеті, так і в сумі сплаченого податку на прибуток підприємств, складала 63 %.

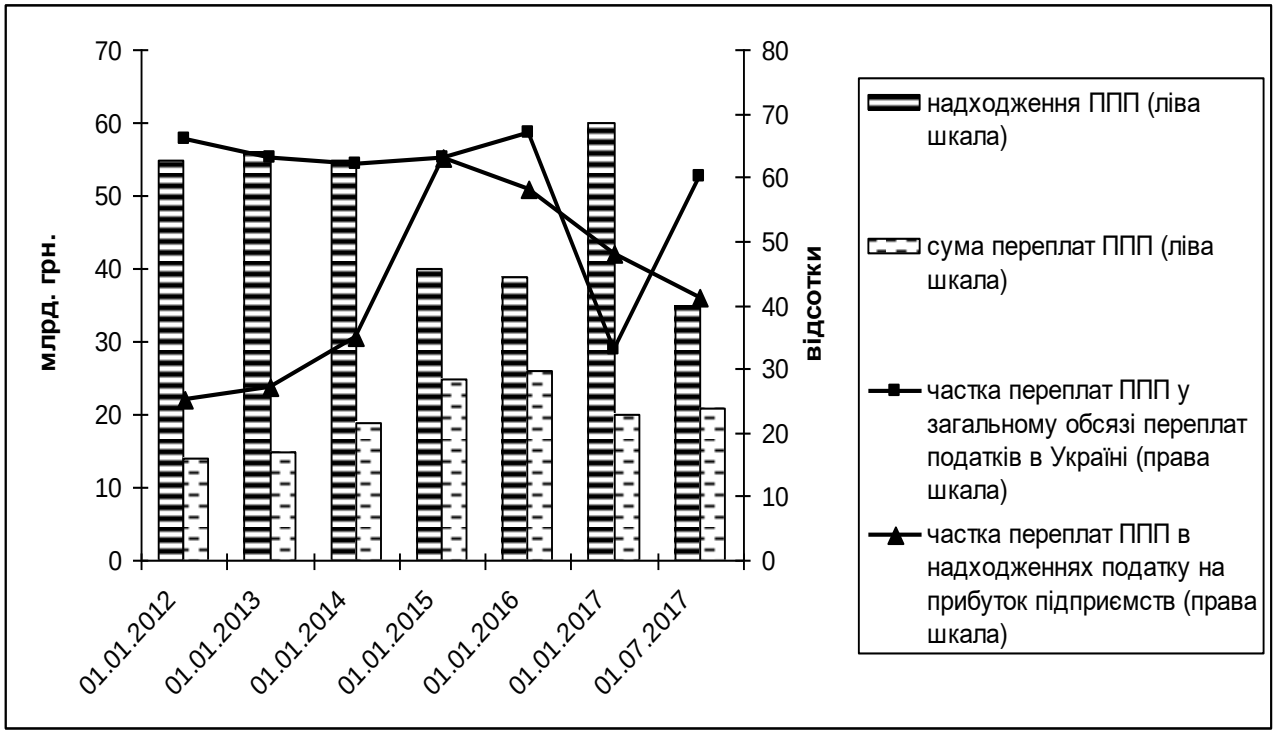


Рис. 9.2.4 Динаміка податку на прибуток підприємств, сум та часток його переплат у період 2012 - І півріччя 2017 років[464]

За підсумками 2016 року внаслідок скасування сплати податку протягом року авансовими платежами[465] розмір переплат податку знизився, а його питома вага у зведеному бюджеті суттєво знизилася в порівнянні з попереднім періодом і склала 33 % на початок 2017 р., але у 2017 р. за результатами першого півріччя знову простежується зростання. Функціонування механізму корегування податку на прибуток підприємств призводить до відволікання коштів підприємства з обороту. Це обмежує можливості бізнесу і вносить додаткові ризики в отриманні позитивних фінансових результатів у кінці року.

[464] Звіт Рахункової палати України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826.

[465] Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.

Наслідки економічної кризи, які знайшли своє відображення у стрімкому зростанні інфляції, призвели до виникнення ефекту інфляційного оподаткування. Відомо, що рівні капітали незалежно від їхньої органічної побудови у середньому приносять однаковий прибуток. Податки, які надходять до бюджету, за суттю відображають процес інфляційного оподаткування, яке, втручаючись у закон вартості, призводить до створення нерівного податкового тягаря. Тому додаткові втрати несуть виробники, які мають подовжений цикл обороту капіталу (фермерський, промисловий капітал).

Одним з напрямків податкової реформи є оптимізація податкових пільг. Досліджуючи систему пільгового оподаткування податку на прибуток підприємств, варто звернути увагу, що пільги обліковуються у двох напрямках: «пільги, які є втратами доходів бюджету» та «інші податкові пільги». Детальний перелік податкових пільг, які надаються підприємствам у кожному податковому році, затверджується Державною фіскальною службою України у відповідних довідниках податкових пільг. Згідно з довідником податкових пільг № 83/2 від 03 липня 2017 року, у 2017 році діє 22 «пільги, які є втратами бюджету» та 5 «інших пільг»[466].

У 2013-2014 роках кількість суб'єктів господарювання, які отримували пільги, що віднесені до «інших податкових пільг», складала 50 та 42 відповідно, а в 2015 році цей показник знизився майже в 40 разів, що зумовлено скасуванням більшості пільг з 01.01.2015 р. внесеними до Податкового кодексу України змінами. За період 2013-2014 рр. близько 13 % підприємств в Україні отримували податкові пільги з податку на прибуток, а в 2015 році – менше 0,5 % зареєстрованих підприємств (близько 3 тис. суб'єктів господарювання). Разом з тим, згідно офіційних даних, на обліку в ДФС України у 2013-2015 роках перебувало 613 тис., 640 тис. та 667 тис. суб'єктів господарювання – платників податку на прибуток підприємств відповідно. Таким чином, частка пільговиків за даними ДФС є іншою – 7-9 % платників податку на прибуток підприємств у 2013-2014 роках та близько 0,2 % - у 2015 році. Незважаючи на скорочення кількості

[466] Лист ДФСУ від 03.07.2017 р. № 83/2. Довідник № 83/2 інших податкових пільг станом на 01.07.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS04637.html.

суб'єктів господарської діяльності, які отримували «інші податкові пільги» з податку на прибуток підприємств, сума втрат бюджету у 2016 році порівняно з 2014 роком зросла більш, ніж у 4 рази. Якщо у 2013-2014 роках частка суб'єктів господарської діяльності, які отримували «пільги, що є втратами бюджету», у загальній кількості пільговиків з податку на прибуток підприємств становила 5 %, то в 2015 році вона зросла до 26 %, а у 2016 році становила 10 %, основною причиною чого було різке зростання кількості одержувачів «інших податкових пільг»[467,468].

У 2015-2016 роках різко скоротилась кількість пільговиків та суми втрат бюджету у сфері освіти, наданні інших видів послуг. Найбільша кількість пільг у 2016 році була отримана суб'єктами оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів (26 % одержувачів інших податкових пільг з ППП), найбільші втрати бюджету були від інших пільг, наданих у сфері промисловості та фінансової і страхової діяльності (22 % та 25 % у 2016 році, 41 % та 31 % у 2015 році відповідно)[469].

Проблема пільгового оподаткування лишається в Україні досить нагальною і актуалізує питання щодо розробки критеріїв для визначення пріоритетів у наданні податкових пільг, а також оприлюднення звітів податковими органами про бюджетні втрати від застосування такої практики. Звіти повинні супроводжуватися аналітичними записками, в яких наводяться аргументи щодо доцільності та ефективності наданого пільгового режиму оподаткування.

Підводячи підсумок проведеному дослідженню, можна зробити висновок, що податкова реформа в Україні в основному реалізується через перерозподіл фінансових ресурсів між сферами економічної діяльності. З цього випливає, що зменшення ставок або бази оподаткування для одних суб'єктів господарської діяльності спричиняє збільшення їх розмірів для інших.

---

[467] Державна фіскальна служба України: Офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

[468] Звіт Рахункової палати України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826.

[469] Державна фіскальна служба України: Офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

Однак, незважаючи на проблеми, дії реформаторів піддаються корекції реаліями, спонукаючи останніх робити чергові кроки в напрямку модернізації податкової системи.

В ході подальшого реформування податкової системи в контексті розглянутих проблем є доцільним зосередити увагу на рішеннях таких питань, як:

- модернізація системи оподаткування з метою вирішення конфлікту інтересів між державою і реальним сектором економіки;
- розробка заходів щодо зниження рівня податкового навантаження на реальний сектор і формування сприятливого податкового клімату для розвитку підприємництва з урахуванням особливостей розвитку певного бізнес-середовища;
- перегляд кількості пільг у бік їх оптимізації, а також запровадження прозорого механізму їх надання.

9.3. Оподаткування малого підприємництва: світовий та вітчизняний досвід

Однією з головних передумов зростання рівня життя населення та економічного розвитку держави є розвиток підприємницької діяльності. У розвинутих країнах особлива увага приділяється саме розвитку малого підприємництва, що підтримує їх стійке економічне становище. В Україні, не зважаючи на велику кількість законодавчих змін, існує багато недоліків та проблем функціонування малого підприємництва, які залишаються слабко дослідженими і носять дискусійний характер. Високий податковий тиск, адміністративні бар'єри, надмірне втручання органів влади в підприємницьку діяльність, складність законодавства – все це гальмує розвиток малого підприємництва та потребує скорішого вирішення.

Мале підприємництво (МП) чи малий бізнес – це особливий вид діяльності і особлива важлива форма господарювання в економічній системі будь-якої країни з ринковою формою економіки. Особливе значення набуває МП у країнах, що розвиваються, зі слабкими ще інститутами та бюджетом.

На сьогодні питання організації оптимальної системи оподаткування суб`єктів малого підприємництва з метою

сприяння їх розвитку та узгодження інтересів держави, суспільства в цілому та підприємців є актуальним.

У світовій практиці виділяють чотири базисних моделі системи податків, залежно від ролі різних видів податків:

- англосаксонська (орієнтована на прямі податки з фізичних осіб, причому частка непрямих податків незначна);

- євроконтинентальна (відрізняється високою часткою відрахувань на соціальне страхування, а також значною часткою непрямих податків, причому надходження від прямих податків у кілька разів менші);

- латиноамериканська (розрахована на збір податків в умовах інфляційної економіки. Непрямі податки найбільш швидко реагують на зміну цін, краще захищають бюджет від інфляції, тому вони і складають основну систему податків. Вони більш прості за механізмом стягнення і контролю і не вимагають розвинутого апарату податкових служб, тому, як правило, у менш розвинутих країнах частка непрямих податків вище, ніж у процвітаючих країнах, що також визначає незначний рівень прямих податків);

- змішана (що сполучає риси інших моделей та застосовується в багатьох країнах. Держави вибирають її для того, щоб диверсифікувати структуру доходів, уникнути залежності бюджету від окремого виду або групи податків).

Сформована міжнародна практика оподаткування, стосовно суб'єктів малого і середнього підприємництва, передбачає два основних підходи (табл. 9.3.1):

1) уведення на тлі стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого бізнесу по окремих великих податках (переважно по податку на прибуток, рідше по ПДВ);

2) введення особливих режимів оподаткування малого підприємництва. З теоретичних позицій можна виділити два типи таких режимів: спрощене і вменене оподаткування, які, будучи адаптовані до умов конкретної країни, можуть утворювати різні модифікації і змішані форми.

Спрощене оподаткування передбачає збереження для малих підприємств усіх видів податків при одночасному спрощенні порядку їхніх розрахунків (включаючи спрощені методи

визначення податкової бази і методи ведення обліку) і стягнення (періодичність, звільнення від авансових платежів тощо).

Таблиця 9.3.1

Основні підходи до оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Податкові пільги	Особливі режими
1. *Оподаткування прибутку:* - прискорена амортизація; - зниження ставки по податку на прибуток; - податковий кредит на пільгових умовах (збільшення термінів надання кредиту, зниження кредитної ставки, полегшення адміністративних процедур і т. ін.); - дослідницький податковий кредит (відрахування з податку на доходи суми приросту власних витрат на НДДКР у порівнянні з аналогічними витратами в базисному періоді); - пільги на обкладання доходів зі збільшення капіталу (наприклад, обкладання доходів від приросту капіталу по тих же ставках, що і прибуткове обкладання громадян). *2. Непряме оподаткування:* - законодавче виділення неоподатковуваного обсягу продажів і (або) спрощення порядку розрахунку ПДВ; - відсутність авансових платежів; - зміна термінів надання податкових декларацій порівняно з великими корпораціями.	1. *Спрощене* оподаткування: передбачає збереження для малих підприємств усіх видів податків при одночасному спрощенні порядку їхніх розрахунків (включаючи спрощені методи визначення податкової бази і методи ведення обліку) і стягнення (періодичність, звільнення від авансових платежів тощо). *2. Вменене* оподаткування: припускає оцінку потенційного доходу платника податків на підставі непрямих ознак і встановлення фіксованих платежів до бюджету, що замінюють один або кілька традиційних податків.

Вменене оподаткування припускає оцінку потенційного доходу платника податків на підставі непрямих ознак і встановлення фіксованих платежів до бюджету, що заміняють один або кілька традиційних податків.

Досвід зарубіжних країн щодо оподаткування МП свідчить:

1) основною тенденцією розвитку оподаткування малого підприємництва у розвинутих країнах можна вважати прагнення до його максимальної раціоналізації, спрощення, відходу від складних і трудомістких для розробки і впровадження податкових схем;

2) проведення успішних системних реформ при високому податковому навантаженні неможливо. Необхідно орієнтуватися на рівень податкового навантаження (15 – 20 % ВВП) країн Європи й Азії, що дозволили їм зробити якісний стрибок;

3) розвиток промислового МП в Україні стримує наявність податку на додану вартість. Навіть в умовах щодо прозорої податкової системи ЄС ПДВ є джерелом корупції і зловживань. Досвід адміністрування даного податку в пострадянських країнах свідчить, що він є великим джерелом корупції. Крім того, економічний зміст ПДВ – обмеження надвиробництва товарів і послуг – що в українській економіці, у великій мері імпортозалежній, нонсенс. ПДВ, по суті, штрафує підприємства за ускладнення виробництва: чим більш складне, високотехнологічне виробництво, чим більше технологічних переділів, чим більше постачальників - тим більше розмір ПДВ. Крім того, утруднена кооперація малих промислових підприємств (що мають пільги по сплаті ПДВ) з великими підприємствами, яким у таких умовах невигідно мати контрагентів-неплатників ПДВ. Тому вигідно взагалі відмовитися від ПДВ на користь податку, що мав би максимально широку податкову базу (наприклад, податок з обороту). Перевагами впровадження податку з обороту є:

- зниження витрат держави і підприємницьких структур на адміністрування податків, тобто істотно скоротиться час і, відповідно, невиробничий персонал, необхідний для адміністрування податків, що призведе до значної економії в загальнодержавному масштабі;

- процес надходження податку в бюджет може йти перманентно, що забезпечить стабільність наповнення його дохідної частини;

- податок з обороту набагато простіше, тому уникнути його сплати набагато складніше. Обкладаючи в однаковій мірі всі елементи вартості, держава стимулює ефективне виробництво, тоді як оподаткування прибутку або доданої вартості зацікавлює лише в матеріалоємності, убиваючи інтерес до одержання доходу;

- уведення податку зробить нерентабельними багаторівневі корупційні канали розподілу (відшкодування ПДВ) з великою кількістю посередників і буде стимулювати розвиток реального сектору економіки;

4) доцільно, при удосконаленні державної політики оподаткування малого підприємництва (особливо промислового), орієнтуватися на досвід КНР, де доходи від

підприємницької діяльності й від продукції сімейних господарств обкладаються прибутковим податком на загальних підставах, а підприємницьким податком (при досить невеликих ставках) обкладаються підприємства, організації й приватні особи, що надають послуги (табл. 9.3.2).

Таблиця 9.3.2

Підприємницький податок у КНР[470]

Об'єкт оподаткування	Податкова ставка
1. Послуги транспорту	3%
2. Будівництво	3%
3. Фінансові послуги, страхування	8%
4. Послуги пошти і зв'язку	3%
5. Послуги, що надаються установами культури і спорту	3%
6. Послуги установ дозвілля	5% - 20%
7. Послуги підприємств сервісу	5%
8. Обороти нематеріальних активів	5%
9. Реалізація нерухомого майна	5%

Оподаткування доходів від підприємницької діяльності й від продукції сімейних господарств у КНР відбувається в такий спосіб: сума доходу в рік мінус відповідна сума витрат з подальшим обкладанням отриманої різниці податком за 5-тиступенчастою прогресивною шкалою ставок. При цьому не підлягають оподаткуванню наступні види доходів:- премії або нагороди за досягнення в науці, техніці, освіті, культурі, охороні здоров'я, спорті й захисті навколишнього середовища, що присуджуються державними органами, а також іноземними і міжнародними організаціями;

- доходи у вигляді відсотків від ощадних вкладів, державних облігацій Міністерства фінансів і облігацій, випущених зі схвалення Державної Ради КНР;
- спеціальні державні надбавки до заробітної плати, виплачувані відповідно до Єдиних положень Державної Ради КНР, а також субсидії і постачання, що виведені з-під оподаткування Державною Радою КНР;

[470] Шлафман Н. Л., Кир’язова Т. О. Світовий досвід податкового регулювання розвитку малого підприємництва // Економічні інновації. – Одеса: Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2012. - Випуск 51. - С. 367-375.

- сплати благодійного характеру, пенсії з нагоди втрати годувальника, платежі в межах матеріальної допомоги;
- страхові виплати потерпілим;
- грошові виплати і винагороди військовослужбовцям;
- доплати до заробітної плати, пенсії за вислугу років державним службовцям, виплачувані відповідно до Єдиного положення Державної Ради КНР;
- пенсії за вислугу років і в межах медичного страхування, що були накопичені в плині будь-якого періоду часу;
- доходи, отримані дипломатичними і консульськими працівниками й іншими особами;
- інші доходи, що не підлягають оподаткуванню відповідно до міжнародних угод, учасником яких є уряд КНР.

Послугами, що звільняються від оподаткування, є:
- послуги з нагляду, надані дитячими дошкільними установами, будинками старих, благодійними установами для непрацездатних;
- послуги з пошуку кандидатур для шлюбу;
- послуги релігійного характеру;
- похоронні послуги;
- послуги, що надаються організаціями інвалідів або інвалідами приватним особам;
- медичні послуги, що надаються лікарнями, клініками й іншими медичними установами;
- послуги освітнього характеру, надані школами або іншими освітніми установами, а також послуги, що надаються студентами в порядку приробітку;
- послуги з механізованого орання, зрошення й осушення земель, запобігання, профілактики і ліквідації заражень рослин, захисту рослин від комах і захворювань;
- селекційне птахівництво і тваринництво, а також послуги, надані для запобігання, профілактики і ліквідації захворювань домашніх птахів, худоби і водних тварин;
- послуги у сфері страхування землеробства і тваринництва, а також супутні технічні послуги;
- плата за квиток на заходи культурного характеру (відвідування меморіальних об'єктів, музеїв, культурних центрів, галерей, виставочних центрів, бібліотек і об'єктів охорони культури тощо).

Надмірна фіскальна спрямованість податкової системи України, нестабільність податкового законодавства, неузгодженість і протиріччя окремих нормативно-правових актів, безсистемне надання пільг, наявність тіньового сектору та інші чисельні недоліки негативно впливають на положення держави у рейтингу ведення бізнесу (табл. 9.3.3).

Таблиця 9.3.3

Показники рейтингу легкості ведення бізнесу в Україні за 2010-2017 роки[471]

Показник	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Реєстрація підприємства	136	118	116	50	47	76	30	20
Отримання дозволу на будівництво	181	182	182	186	41	139	140	140
Підключення до системи електропостачання	X	169	170	170	172	138	137	130
Реєстрація власності	160	165	168	158	97	64	61	63
Кредитування	30	21	23	24	13	17	19	20
Захист інвесторів	108	108	114	127	128	109	101	70
Оподаткування	181	181	183	168	164	108	83	84
Міжнародна торгівля	139	136	144	148	148	154	109	115
Забезпечення виконання контрактів	43	44	44	45	45	43	93	81
Вирішення проблем неплатоспроможності	145	158	158	157	162	142	141	150
Позиція України в рейтингу	**147**	**149**	**152**	**140**	**112**	**96**	**83**	**80**

Щорічно група Світового банку проводить дослідження щодо створених умов ведення бізнесу в різних країнах світу і публікує рейтинг Doing Business за відповідний рік, який охоплює 190 країн. Рейтинг складається на підставі 10 індикаторів регулювання підприємницької діяльності, що враховують час і вартість виконання підприємцем вимог держави.

Щодо легкості сплати податків Україна також суттєво підвищила свій рівень за останні роки (табл. 9.3.4). Наприклад, ще у 2014 році Україна посідала 164 місце серед 189 країн. Такий результат був обумовлений тим, що в Україні до 2015 року була

[471] DOING BUSINESS-2017. Україна в рейтингу Світового банку легкості ведення бізнесу [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://edclub.com.ua/analityka/doing-business-2017-ukrayina-v-reytyngu-svitovogo-banku-legkosti-vedennya-biznesu.

найбільша кількість податкових платежів (28) та найбільший час, що необхідний для їх сплати (390 годин), а також найвище загальне податкове навантаження (54,9 % прибутку). Ця проблема набуває ще більшої гостроти для малих підприємств, адже великі підприємства мають можливість утримувати бухгалтерські та юридичні служби, яких у малих підприємств за їх визначенням бути не може.

Таблиця 9.3.4

Порівняння рейтингу легкості ведення бізнесу України за показником "оподаткування" з деякими країнами[472]

Індикатор	Україна				Польща **2017**	Росія **2017**	Грузія **2017**
	2014	**2015**	**2016**	**2017**			
Виплати (кількість)	28	5	5	5	7	7	5
Час (години)	390	350	346	355,5	271	168	270
Загальний рівень податків (% від прибутку)	54,9	52,8	52,2	51,9	40,4	47,4	16,4
Місце України із сплати податків	164	108	83	84	47	45	22

Таким чином, Україна зробила прорив у рейтингу Світового банку за легкістю ведення бізнесу Doing Business-2015. За рік Україна піднялася одразу на 16 позицій та посіла 96 місце серед 189 країн у 2015 році в загальному рейтингу, та на 56 позицій за показником «оподаткування» й посіла 108 місце проти 164 місця у 2014 році. Це стало можливим завдяки тому, що Україна спростила процес сплати податків для підприємств, ввівши електронну систему для подачі декларацій і сплати єдиного соціального внеску. Кількість податкових платежів для бізнесу зменшилася з 28 до 5, а кількість витраченого на це часу скоротилася на 40 годин та склала 350 годин на рік.

У рейтингу економічної свободи, що розраховується американською дослідницькою організацією Heritage Foundation і

[472] Кир'язова Т. О. Особливості розвитку малого підприємництва в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки (електронне наукове фахове видання). – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. – Вип. 16. - 2017. - С. 145-149 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://global-national.in.ua/issue-16-2017.

газетою The Wall Street Journal, у 2016 році Україна посідає 162 місце серед 178 країн і визнана країною з невільною економікою (індекс економічної свободи – 46,8) (табл. 9.3.5).

Експерти Heritage Foundation визначають економічну свободу як «відсутність урядового втручання або перешкоджання виробництву, розподілу і споживанню товарів і послуг». Індекс економічної свободи розраховується на підставі кількісних і якісних факторів і оцінюється за шкалою від 0 до 100 балів, де 0-49,9 – не вільні, 50-59,9 – в основному не вільні, 60-69,9 помірно вільні, 70-79,9 – в основному вільні, 80-100 – вільні.

Таблиця 9.3.5

Рівень економічної свободи в Україні[473]

Показник	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
Кількість країн оцінювання	179	179	179	177	178	178	178
Місце України у рейтингу	162	164	163	161	155	162	162
Індекс економічної свободи	46,4	45,8	46,1	46,3	49,3	46,9	46,8

Україна займає останнє місце в рейтингу економічної свободи серед європейських держав (табл. 9.3.6). І це не дивно, адже 88 органів управління мають в Україні контрольні повноваження, а видають документи дозвільного характеру - 37. Видають і анулюють ліцензії 34 органи управління, а має право припиняти господарську діяльність 21 орган.

До країн з репресивною економікою, окрім України, входять ще 25 держав. Поруч з Україною в рейтингу М'янма і Болівія.

Так, мале підприємництво в Україні, на відміну від зарубіжних країн, характеризується такими особливостями: низький управлінський рівень, низька технологічна оснащеність, відсутність роботи малих підприємств на умовах франчайзингу та субпідряду, що дуже поширено в зарубіжних країнах, а відтак, прагнення до самостійності, відсутність достовірної та повної інформації про стан та кон'юнктуру ринку, низький рівень консультаційних послуг та спеціальних освітніх програм, недостатня інфраструктура підтримки малого підприємництва,

[473] Рівень економічної свободи України // Економічний дискусійний клуб [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://edclub.com.ua/analityka/riven-ekonomichnoyi-svobody-ukrayiny.

відсутність державної фінансово-кредитної підтримки, недовіра західних партнерів.

Таблиця 9.3.6

Порівняння рейтингу економічної свободи України з деякими іншими країнами[474]

Країна	Місце у рейтингу	Індекс економічної свободи
Грузія	23	72,6
Литва	13	75,2
Польща	39	69,3
Угорщина	58	66,0
Казахстан	68	63,6
Туреччина	79	62,1
Молдова	117	57,4
Росія	153	50,6
Білорусь	157	48,8
Україна	**162**	**46,8**

Найбільш дієвим способом підтримки малого бізнесу, безумовно, є встановлення такого порядку оподаткування, який дозволив би поліпшити економічний стан існуючих малих підприємств і дав поштовх до розвитку малого бізнесу в галузях виробничої сфери. Досвід багатьох зарубіжних країн показує, що врахування специфіки малого бізнесу при розробці податкових режимів дозволяє в короткі терміни добитися бажаних результатів.

Для подолання негативного впливу зазначених проблем, необхідно зосередитись на таких практичних заходах:

- удосконалення чинної нормативно-правової бази, яка б забезпечувала ефективний розвиток малого підприємництва, зокрема в частині формування системи фінансової підтримки;
- удосконалення механізмів оподаткування, кредитування та страхування малого бізнесу;
- вирішення основних питань щодо організаційного забезпечення малого підприємництва (забезпечення ефективності цільових і регіональних програм розвитку та підтримки малого підприємництва);

[474] Кир'язова Т. О. Особливості розвитку малого підприємництва в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки (електронне наукове фахове видання). – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. – Вип. 16. - 2017. - С. 145-149 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://global-national.in.ua/issue-16-2017.

- забезпечення розвитку перспективних форм фінансування МП (франчайзинг, лізинг), підвищення технологічної оснащеності;
- удосконалення мережі та підвищення дієвості роботи громадських об'єднань, які сприяють розвитку малого підприємництва;
- удосконалення та спрощення системи бухгалтерського обліку та звітності малих підприємств;
- організація інформаційного, консультативного та кадрового забезпечення тощо.

Виконання зазначених заходів щодо подальшого забезпечення розвитку малого підприємництва сприятиме створенню нових робочих місць, вплине на наповнення бюджетів усіх рівнів, поширить різноманіття якісних продуктів і послуг, підвищить конкурентоспроможність економіки та економічний розвиток держави в цілому.

9.4. Вплив трансформаційних процесів у податковій системі на стан фінансової безпеки домогосподарств

За сучасної економічної системи, домогосподарства характеризуються тісними взаємозв'язками з іншими суб'єктами господарювання, що проявляється у ході формування, розподілу та використання фінансових ресурсів. Фінансові ресурси домогосподарств є важливим елементом стабільного функціонування держави, адже саме вони відображають кінцевий результат процесів та трансформацій, що проводяться в економічній системі країни. Домогосподарства хоча й не виокремлюються у самостійний суб'єкт податкових правовідносин, однак саме за допомогою аналізу доходної та видаткової частин бюджету домогосподарств можна дійти висновку про вплив змін у податковій системі на процеси формування та використання фінансових ресурсів домогосподарств, що у загальному підсумку відображається на їх фінансовому стані.

Витрати домогосподарств знаходяться в прямій залежності від змін у сфері непрямих податків. Ставки таких значних податків як податок на додану вартість та акцизний податок до

2015 року не змінювалися. Разом з тим, зростання темпів інфляції, кризові явища 2015 року, зростання цін на комунальні платежі, викликані зростанням тарифів на газ і електроенергію для населення, призвели до знецінення грошових доходів і необхідності збільшення витрат домогосподарств на забезпечення життєдіяльності.

Варто зауважити, що відповідно до змін, внесених до Податкового кодексу України, у 2015 р. відбулося зростання ставок на акцизний податок, що знайшло відображення в зростанні цін товарів підакцизної групи. За підсумками лише 2015 року ціни на алкогольні напої та тютюнові вироби зросли на 16,5 %, що, відповідно, впливає на збільшення витрат населення при незмінному обсязі споживання і негативно позначається на фінансовому стані домогосподарств.

Зміни, пов'язані в першу чергу зі вступом в силу норм Податкового кодексу України щодо оподаткування нерухомого майна, прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб і з введенням воєнного збору, також впливають на зменшенні фінансових ресурсів домогосподарств, навіть при стабільності одержуваних доходів, що негативно позначається на їх фінансовому стані в силу зменшення потенційних ресурсів розвитку при незмінній дохідній базі[475].

Так чи інакше, з огляду на роль домогосподарств як кінцевого споживача товарів та послуг, трансформації податкових умов функціонування інших суб’єктів та проваджуваної загальнодержавної податкової політики обумовлюють зміни фінансового стану домогосподарств.

Моніторинг змін фінансового стану домогосподарств дає змогу визначити та оцінити стан фінансової безпеки домогосподарств. Відповідно до існуючих у науковій літературі напрацювань фінансова безпека домогосподарства визначається як «такий фінансовий стан домогосподарств, для якого характерна стійкість до впливу зовнішніх і внутрішніх загроз,

[475] Налоговая реформа в Украине и республике Беларусь: аналитические исследования: монография / под ред. В. Г. Барановой, О. Е. Дубовик, Е. Ф. Киреевой. – Харьков: Издательство «Диса плюс», 2016. – С. 219-220.

здатність реалізовувати фінансові інтереси всіх членів домогосподарства та забезпечувати їм гідний рівень життя»[476].

Відповідно до існуючої Методики оцінки рівня економічної безпеки в Україні законодавчо не визначені показники оцінювання рівня фінансової безпеки домогосподарств. Натомість існуюча методика оцінювання та визначення економічної безпеки містить показники, які безпосередньо мають відношення не лише до домогосподарства як соціального утворення, але й як до учасника фінансових процесів, що здатен не лише зазнавати впливу, але й вливати на розвиток економічної системи. Соціальна безпека є тією складовою, що дає змогу прослідкувати зміни загальної ситуації щодо життя населення країни.

Відповідно до діючих на сьогодні Методичних рекомендацій з розрахунку рівня економічної безпеки України, соціальна безпека визначається як «стан розвитку держави, за якого держава здатна забезпечити гідний і якісний рівень життя населення незалежно від віку, статі, рівня доходів, сприяти розвитку людського капіталу як найважливішої складової економічного потенціалу країни»[477]. Таке визначення орієнтує на сприйняття показника з точки зору узагальненого підходу, за яким оцінюється змога держави створити та реалізувати певні умови для повноцінного розвитку кожного громадянина.

Аналіз індикаторів, на основі яких розраховується рівень соціальної безпеки країни, дає змогу дійти висновку, що певна їх частина формує інформаційно-аналітичне поле не лише для узагальнення та формування стану розвитку держави, але й становить підґрунтя для моніторингу фінансового стану домогосподарств не лише як складових загального розвитку країни, але й як окремого та самостійного суб'єкта економічних відносин[478].

---

[476] Зварич М. С. Теоретичні підходи до визначення сутності фінансової безпеки домогосподарств / М. С. Зварич // Науковий віснику ХДУ. Серія Економічні науки. – 2015. – №15. – Ч. 1. – С. 132.

[477] Наказ Мінекономрозвитку «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» від 29.10.2013 р. № 1277 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/ publish/category/main? cat_id=38738.

[478]Коцюрубенко Г. М., Іоргачова М. І. Соціальна безпека як індикатор фінансового стану домогосподарств / Г. М. Коцюрубенко, М. І. Іоргачова // Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теоретичні і практичні аспекти: тези доп. V Міжнародної

Безперечно, у процесі свого функціонування та побудови фінансових відносин, домогосподарство зазнає впливу зовнішнього середовища, а саме тих умов, що має створити держава. Поряд з тим, ці умови можливо оцінити, зокрема з позиції моніторингу та дослідження процесів формування та використання фінансових ресурсів домогосподарств. Така оцінка становить підґрунтя для дослідження змін фінансового стану та формування висновків про рівень фінансової безпеки домогосподарств.

До складу показника соціальної безпеки, відповідно до методичних рекомендацій, що діють в Україні, входить розрахунок показників, що дають змогу оцінити стан формування фінансових ресурсів домогосподарств через рівень їх спроможності забезпечити власне існування за рахунок отримуваних доходів (порівняння показників заробітної плати з встановленим показником прожиткового мінімуму), а також оцінити стан розподілу фінансових ресурсів (дослідження питомої ваги витрат на продовольчі товари у споживчих грошових витратах домогосподарств).

Означені показники можуть бути використані для дослідження фінансового стану домогосподарств як всієї території, так і окремих регіонів.

Поряд з тим, аналіз низки інших показників, що входять до складу розрахунку рівня соціальної безпеки, дають змогу оцінити вплив опосередкованих факторів на фінансовий стан домогосподарств. Так, зокрема, оцінювання тенденцій та обсягу видатків на охорону здоров’я та освіту формує другорядні умови для зміни фінансового стану домогосподарств, а саме – падіння даних індикаторів нижче встановленого рівня свідчить про незадовільний стан щодо можливостей держави забезпечувати дані потреби населення.

Така ситуація, відповідно, зумовлює необхідність для домогосподарств збільшення обсягу фінансових ресурсів, що мають бути витрачені на окреслені напрями, а від так, відбувається зменшення потенційних можливостей домогосподарств щодо підвищення якості життя в частині забезпечення споживчих потреб або здійснення інвестиційних

науково-практичної конференції, м. Хмельницкий - смт. Сатанів, 12-14 трав. 2017 р. – Хмельницкий: ХНУ, 2017. – С. 84-86.

операцій. Такий індикатор стану соціальної безпеки, як «сума невиплаченої заробітної плати» та його порівняння з фондом оплати праці, дає змогу оцінити рівень реальних отриманих фінансових ресурсів для домогосподарств.

Поряд з тим, фокусування лише на показниках соціальної безпеки є звуженим підходом, адже залучення домогосподарств до економічних процесів є значно ширшим, тим більш, у розрізі дослідження фінансової складової діяльності населення: домогосподарства не лише знаходяться в певних умовах, але й приймають економічні рішення для формування фінансової бази свого існування та власного розширеного відтворення. Варто пам'ятати, що саме домогосподарство є суб'єктом, який здатен відтворювати такий важливий ресурс як робоча сила. Відповідно до діючої методики, макроекономічна безпека – це «стан економіки, за якого досягається збалансованість макроекономічних відтворювальних пропорцій».

З огляду на це, варто звернути увагу на складові макроекономічної безпеки як безпосереднього відображення стану та можливостей суб'єктів до відтворювальних процесів саме в контексті дослідження фінансової безпеки домогосподарств. Зміни макроекономічних пропорцій відбуваються, зокрема, через такий важливий інструмент як податки, що підвищує значимість аналізу даних показників у контексті дослідження впливу податкових трансформацій на стан фінансової безпеки домогосподарств.

Для ідентифікації рівня фінансової безпеки домогосподарств варто звернути увагу на граничні значення окреслених показників, що встановлені відповідно до Методичних рекомендації (табл. 9.4.1).

Розгляд індикаторів макроекономічної та соціальної безпеки з позиції оцінювання фінансового стану домогосподарств є перспективним напрямком як розвитку персонального фінансового менеджменту (з точки зору оцінювання фінансового стану відповідно до встановлених критеріїв), так і формує передумови для макрорегулювання: погіршення певного індикатора в сукупності може бути нівельовано покращенням іншого, що вирівняє загальну ситуацію щодо рівня соціальної безпеки.

Таблиця 9.4.1

Значення індикаторів для нормування (для оцінки рівня соціальної та макроекономічної безпеки, вибірково)*[479]

Найменування індикатора, одиниця виміру	Характеристичні значення індикатора									
	XL крит	XL небезп	XL нездв	XL здв	XL опт	XR опт	XR здв	XR нездв	XR небезп	XR крит
Відношення середньомісячної номінальної заробітної плати до прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, разів	1,5	1,8	2	2,5	3					
Частка витрат на продовольчі товари в споживчих грошових витратах домогосподарств, %						20	25	30	40	50
Індекс споживчих цін (до грудня попереднього року)	-2	-1	-0,5	1	2	3	4	5	8	12
Відношення наявного доходу населення до ВВП, %	40	43	45	50	53	55	58	60	63	65
Схильність населення до заощаджень, %	3	5	8	10	12	14	16	18	20	22
Відношення обсягів заробітної плати до обсягів соціальної допомоги та інших одержаних поточних трансфертів, разів	1	1,1	1,2	1,4	1,6					

* L (ліва частина) - для індикаторів, які є стимуляторами, нормування відбувається за критеріями лівої частини; R (права частина) - для індикаторів, які є дестимуляторами, нормування відбувається за критеріями правої частини.

Натомість цільовий підхід у розрізі фінансової безпеки домогосподарства дасть змогу максимально сконцентрувати увагу на існуючих проблемах та узгодити напрями державного регулювання з тенденціями розвитку фінансів домогосподарств.

Наприклад, з позиції забезпечення джерел фінансування освітніх і медичних послуг, які відповідно до законодавства України, є безоплатними. На справді ж їх фінансування

[479] Наказ Мінекономрозвитку від 29.10.2013 р. № 1277 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category /main?cat_id=38738.

здійснюється як з державного бюджету і є недостатнім, так і збільшує складову витрат домогосподарств, якої не має бути.

Наведений перелік індикаторів не можна вважати вичерпним, однак на основі розглянутих показників цілком можливо скласти загальну картину щодо стану фінансової безпеки, здійснивши порівняння з визначеними методикою граничними та оптимальними значеннями.

Як свідчить проведений аналіз стану фінансової безпеки домогосподарств (табл. 9.4.2), оптимальне значення показника досягнуто лише за індикатором «Відношення середньомісячної номінальної заробітної плати до прожиткового мінімуму на одну працездатну особу», що в цілому можна вважати позитивним явищем з огляду на те, що прожитковий мінімум відображає значення мінімальних витрат на забезпечення фізіологічних та духовних потреб.

Таблиця 9.4.2

Показники оцінювання фінансової безпеки домогосподарств, за допомогою індикаторів соціальної та макроекономічної безпеки (вибірково), 2012-2016 рр.[480]

№	Найменування індикатора, одиниця виміру	Роки				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	Відношення середньомісячної номінальної заробітної плати до прожиткового мінімуму на одну працездатну особу, разів	2,8	2,8	3,0	3,2	3,4
2	Частка витрат на продовольчі товари в споживчих грошових витратах домогосподарств, %	52,8	52,6	53,5	54,8	н/д
3	Відношення наявного доходу населення до ВВП, %	81,8	83,0	72,6	66,9	63,8
4	Схильність населення до заощаджень, %	13	9,1	2,4	1,13	н/д
5	Відношення обсягів заробітної плати до обсягів соціальної допомоги та інших одержаних поточних трансфертів, разів	1,12	1,07	1,09	2,6	1,16

[480] Україна у цифрах 2016: стат. зб. – К.: Держкомстат України, 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

Поряд з тим, варто пам'ятати, що показник прожиткового мінімум, на даному етапі розвитку економічної системи, не відповідає закладеному в нього змісту та не може розглядатись як еквівалент витрат на повноцінне відтворення населення. Окреслений аспект свідчить про те, що жоден з показників не може визначатись як оптимальний, більш того, більшість з них, окрім останнього, протягом аналізованого періоду демонструють значення, що характеризуються як «незадовільні», а другий та третій показник взагалі свідчать про загрозливу ситуацію щодо стану складових безпеки.

Окреслені раніше тенденції змін непрямих податків прямо відобразились на збільшенні необхідності фінансування споживчих потреб, зокрема частка витрат на продовольчі товари у споживчих грошових витратах домогосподарств постійно збільшується та виходить за межі допустимих «безпечних» значень.

Варто звернути увагу, що цей процес ускладнюється існуючим інфляційним фактором (табл. 9.4.3).

Таблиця 9.4.3

Індекс споживчих цін в Україні, 2012-2016 рр., %[481]

Рік	2012	2013	2014	2015	2016
Індекс споживчих цін	99,8	100,5	124,9	143,3	112,4

Значного зниження у динаміці зазнала схильність домогосподарств до формування заощаджень, що свідчить про зменшення потенційних вільних фінансових ресурсів для економіки, а також сигналізує про зміни у структурі фінансових ресурсів домогосподарств. Зокрема, мова може йти або про зменшення довіри до фінансових посередників, або про неможливість за рахунок отриманих грошових доходів здійснювати забезпечення потреб.

Структура грошових доходів домогосподарств представлена у таблиці 9.4.4. Розгляд структури грошових доходів населення дає змогу зробити наступні висновки[482]:

[481] Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

- доходи від оплати праці, а саме заробітна плата, залишаються пріоритетним джерелом формування доходної бази функціонування домогосподарства;

- позитивною можна вважати тенденцію до збільшення питомої ваги такої складової як «прибуток та змішаний дохід», адже наявність цих доходів відображає частку доходу від підприємницької діяльності та розвитку бізнесу;

Таблиця 9.4.4

Структура грошових доходів населення України, 2011-2015 рр., %[483]

Показники	2011	2012	2013	2014	2015
заробітна плата	42	42	41	41	39
прибуток та змішаний дохід	16	15	16	17	19
доходи від власності (одержані)	5	6	6	6	5
соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти	37	37	38	37	38

- окрему увагу слід приділити ситуації щодо одержання соціальної допомоги як складової грошових доходів домогосподарств. Значна питома вага цього виду доходу зумовлює стійку залежність населення від сторонньої допомоги (як то держави, родичів та сторонніх організацій). За існуючої економічної ситуації в Україні, що характеризується значною питомою вагою витрат на соціальне забезпечення (2014 р. – 59,1 %, 2015 р. – 56,5 % загальних витрат державного бюджету) та стійкою динамікою дефіциту бюджету (у 2014 р. – 78,1 %, у 2015 р. – 45,2 %), навантаження на державний бюджет у вигляді соціальних виплат є вкрай обтяжливим.

Проведення дослідження змін фінансової безпеки домогосподарств формує лише загальну картину щодо всього населення держави, однак варто пам’ятати, що поряд з наявністю схожих тенденцій, що обумовлюються існуванням у межах однієї держави, а саме: законодавча база, загальна податкова та соціальна політика тощо, в кожному регіоні та області України

---

[482] A. Kotsiurubenko. Regional features of formation of households financial resources of Ukraine / A. Kotsiurubenko// Innovations in Science and Education: Challenges of our time” Collection of scientific papers; edited by Maryna Dei, Olha Rudenko, 2 Issue/ - London: IASHE, 2017.– p.3.

[483] Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

проявляються власні специфічні особливості щодо формування фінансових ресурсів домогосподарств, які обумовлюються певними умовами, що склалися в конкретній області. Особливої актуальності застосування такого підходу набуває з огляду на досить обмежені можливості держави щодо фінансування програм економічного та соціального розвитку із подолання виявлених проблемних аспектів, адже саме визначення чинників, що впливають на фінансову безпеку домогосподарств кожного окремого регіону та групування областей за схожими економічними ситуаціями дасть змогу цільового фінансування та акцентування уваги на проблемних аспектах[484].

Виступаючі інструментом, в першу чергу, державної політики, податкові зміни в будь-якому разі мають провадитись з урахуванням реакції не лише суб'єктів та платників податків, але й прогнозуючи зміни фінансового стану саме домогосподарств як кінцевих платників.

[484] Kotsiurubenko A. Regional features of formation of households financial resources of Ukraine / A. Kotsiurubenko // Innovations in Science and Education: Challenges of our time. Collection of scientific papers; edited by Maryna Dei, Olha Rudenko, 2 Issu. - London: IASHE, 2017. – P. 5.

РОЗДІЛ 10. ЕКОПОДАТКОВА РЕФОРМА: ОСОБЛИВОСТІ ТА НАСЛІДКИ РЕАЛІЗАЦІЇ

10.1. Сутність екоподаткової реформи

Збалансований розвиток країни можливий лише за умов врахування економічних, соціальних та екологічних чинників. Екологічна складова розвитку країни набуває все більшого значення та викликає необхідність дослідження проблем, пов'язаних з використанням природних ресурсів та охороною навколишнього природного середовища.

Значним кроком у здійсненні заходів, спрямованих на охорону навколишнього природного середовища, стала Конференція Організації Об'єднаних Націй з проблем оточуючого людину середовища[485] (5-16 червня 1972 р., м. Стокгольм). Результатом даної конференції стало прийняття Декларації Конференції Організації Об'єднаних Націй з проблем оточуючого людину середовища (далі Декларація). Основними постулатами стали переконання в тому, що необхідність зберігання та покращення навколишнього природного середовища є важливою проблемою, що «впливає на добробут народів та економічний розвиток усіх країн світу»[486]. Вперше було звернено увагу на те, що соціально-економічний розвиток залежить від екологічного стану країни, що необхідно зберігати та охороняти навколишнє природне середовище, а не тільки споживати та руйнувати. Було звернено увагу на людський потенціал, на можливість людини здійснювати відкриття та домагатися подальшого прогресу. Але й визнавалися і недоліки цих людських можливостей, що при неправильному застосуванні могли призвести до «незмірного збитку людству і середовищу,

[485] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

[486] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

що оточує його» [487].

У результаті визнання проблем, які можуть виникати у країнах при нераціональному використанні природних ресурсів, здійсненні викидів у навколишнє природне середовище, у шостому постулаті Декларації було визнано, що «настав такий момент в історії, коли ми повинні регулювати свою діяльність у всьому світі, проявляючи ретельнішу турботу відносно наслідків цієї діяльності для довкілля. Перед нами широкі перспективи поліпшення якості довкілля і створення хороших умов для життя»[488]. Було визначено, що найголовнішою метою суспільства повинна стати саме охорона та вдосконалення навколишнього природного середовища, що ця мета «є метою для нинішнього і майбутніх поколінь»[489].

У даній Декларації було проголошено двадцять шість принципів, які визначали основні права людини на «свободу, рівність і сприятливі умови життя в довкіллі»; відповідальність людини за зберігання та раціональне використання природних ресурсів; необхідність ощадливого використання природних ресурсів, що є рідкісними та не поновлювальними; політика країн світу у сфері охорони навколишнього природного середовища повинна бути спрямована на покращення розвитку; повинно здійснюватися раціональне планування розвитку країн; наукові праці, пов'язані з охороною навколишнього природного середовища, повинні бути підтримані у всіх країнах; міжнародні проблеми, пов'язані з охороною навколишнього середовища, повинні вирішуватися «у дусі співпраці» всіх країн[490].

Ідеї, проголошені у Декларації 1972 р., отримали подальший розвиток у 1992 р. у Ріо-де-Жанейро на Конференції Організації Об'єднаних Націй з навколишнього середовища та розвитку у

---

[487] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

[488] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

[489] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

[490] Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

вигляді прийнятої Ріо-де-Жанейрської декларації з навколишнього середовища та розвитку. Новою декларацією було проголошено двадцять сім принципів, які вдосконалювали раніше проголошені. Низка принципів стосувалася необхідності впровадження нормативних актів, у яких зазначалося би, що країни повинні створювати закони, які стосуються відповідальності і компенсації жертвам забруднення та іншого екологічного збитку; повинні запобігати можливості розповсюдження діяльності, що спричиняє екологічний збиток; державна влада повинна підтримувати підхід, відповідно до якого забруднювач повинен покривати витрати, пов'язані із забрудненням[491].

Тобто чітко регламентувалася необхідність здійснення екологічно-безпечної діяльності та обов'язковість відповідальності за порушення вимог екологічного законодавства та плати за здійснення забруднення навколишнього середовища. У 1977 р. було прийнято Другу програму дій Європейського Співтовариства, що отримала назву «Продовження та імплементація політики Європейського Співтовариства і програма дій з навколишнього середовища».

Реалізація сформульованих ідей, принципів та завдань знайшла відображення у впровадженні екоподаткової реформи, яка була розроблена зарубіжними вченими ще у 70-х роках минулого століття[492]. У роботах різних зарубіжних науковців зустрічаються наступні назви даної реформи:

- екологічна податкова реформа;
- зелена податкова реформа;
- екологічна фінансова реформа;
- зелена податкова зміна (green tax shifting)[493].

Стимулом запровадження екоподаткової реформи є отримання «подвійного дивіденду», теорію якого вперше запропонував американський економіст Г. Таллок у 1967 р. у своїй роботі «Додаткова вигода» («Excess benefit»). На його

[491] Итоговый документ Конференции „Будущее, которого мы хотим" Рио-де-Жанейро [Електронний ресурс] // Бразилия. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: http://www.ecoleague.net/5623003-169-2631.html.

[492] Веклич О. О. Як активізувати механізм вилучення природно-ресурсної ренти / О. О. Веклич // Фінанси України. – 2007. – №10. – С. 74–86. – С. 83.

[493] Benoıˆt B. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence / Bosquet Benoıˆt. // Ecological Economics. – 2000. – №34. – P. 19–32. – P. 19.

думку, перша вигода (дивіденд) полягала у вдосконаленні навколишнього природного середовища, а друга – у зниженні викривлень у зростанні доходів податкової системи[494]. Подальший розвиток даної теорії обумовлено зміною клімату на початку 90-тих років та відображено у роботах вченого-еколога Д. Пирсу.

Політика подвійного дивіденду переслідує дві мети[495]:

1) досягнення чистоти навколишнього середовища (перший дивіденд);

2) економічне покращення (другий дивіденд).

Сутність першого дивіденду, який ще називають «зеленим» дивідендом, полягає у тому, що збільшення ставок природно-ресурсних платежів призводить до більш раціонального, ощадливого використання природних ресурсів, зменшення викидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище. Таким чином, суб'єкт господарювання зацікавлений у використанні новітніх технологій, залученні інвестицій з метою використання у своїй діяльності технологічних інновацій, що згодом призведуть до позитивних наслідків як для самого суб'єкта, так і для екологічного стану країни.

Більш цікавим є вивчення саме дивіденду економічного покращення, який називають також «синім» дивідендом. Цей дивіденд ототожнюють, у першу чергу, з такими явищами, як зростання зайнятості та добробуту[496], а також із зростанням споживання, ВВП та фінансової вигоди.

Багато зарубіжних та вітчизняних вчених досліджують результати від впровадження екоподаткової реформи. Одним з підсумків такого дослідження є визнання того факту, що найголовнішим важелем екоподаткової реформи є перенесення податкового тягаря з капіталу та праці на платежі у сфері використання природних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища. Відповідно до цього податковий тягар

---

494 Jaeger W. Environmental taxation and the double dividend Prepared for the Internet Encyclopedia of Ecological Economics [Електронний ресурс] / W. Jaeger. – Режим доступу до ресурсу: http://arec.oregonstate.edu/jaeger/personal /DDHencyclopedia.pdf.

495 Patuellia R. Environmental tax reform and the double dividend: A meta-analytical performance assessment / R. Patuellia, P. Nijkampb, E. Pelsb. // Ecological Economics. – 2005. – № 55. – P. 564–583. - с. 565.

496 Benoıˆt B. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence / Bosquet Benoıˆt. // Ecological Economics. – 2000. – №34. – P. 19–32. – P. 23.

переноситься з «соціально бажаного» (socially desirable), а саме працевлаштування, прибутку, на «соціально небажане» (socially undesirable), таке як забруднення навколишнього середовища, виснаження природних ресурсів[497]. Тобто виникає принципово новий об'єкт оподаткування – природні ресурси та умови.

На основі визначень дефініцій «природні ресурси» та «природні умови», наданих науковцями С. Дорогунцовим, Є. Качан, О. Мінц, В. Семеновим, В. Тарасевич**,** визначено, що до складу природних ресурсів включаються елементи, тіла, компоненти, сили та властивості природних систем, що можуть бути використані як у виробничій, так і невиробничій сферах для задоволення потреб суспільства. А природні умови включають тіла і сили природи, які не приймають безпосередньої участі у виробничій або невиробничій діяльності, але мають позитивний чи негативний вплив на неї. Природні ресурси та природні умови на сьогоднішній день важко розрізнити, оскільки одне й теж саме явище може бути як природними ресурсами, так і природними умовами. Головне розмежовування між природними ресурсами та природними умовами базується на тому, що природні ресурси змінюють свої якості в процесі виробництва, а природні умови залишаються без змін. Якщо розглядати в глобальному вираженні, то до природних умов варто віднести повітря, клімат, екологічну ситуацію, рельєф місцевості, географічну зональність.

Така позиція є певним чином дискусійною. Якщо звернутися до розширеної класифікації податків, наданої науковцем О. Чумаковою[498], ми побачимо, що плата за землю, збір за спеціальне використання води, за спеціальне використання лісових ресурсів (юридичними особами), плата за користування надрами, екологічний податок (крім податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива) відносяться до податків на капітал.

---

[497] Benoıˆt B. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence / Bosquet Benoıˆt. // Ecological Economics. – 2000. – №34. – P. 19–32. – P. 23.

[498] Чумакова О. О. Удосконалення податкової політики в контексті взаємозв'язку процесів оподаткування та ціноутворення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук / Чумакова О. О. – Харків, 2004. – 20 с. - с. 8.

Інше тлумачення надає науковець О. Маслюківська[499], яка визначає, що сутність екоподаткової реформи полягає у перенесенні податків з праці та капіталу на податки, пов'язані з використанням природно-ресурсного потенціалу. Таку позицію ми підтримуємо, адже ресурси (як правило) первісно належать державі, яка надає (але не завжди) дозвіл (за певну плату) на використання таких ресурсів (потенціалу). Податок стягується не на етапі отримання прибутку (приріст капіталу), а на етапі володіння ресурсом чи його експлуатації. При цьому така сплата не залежить від результату використання ресурсу. Існує також оподаткування латентно використовуваних ресурсів. Наприклад, оподаткування викидів у повітря забруднюючих речовин не пов'язано з використанням такого повітря. Але таке оподаткування має об'єктом природно-ресурсний потенціал.

10.2 Досвід застосування екоподаткової реформи в економічно-розвинених країнах

Екоподаткова реформа успішно була реалізована у багатьох країнах світу. На початку 90-х років вона була реалізована у Скандинавських країнах: Фінляндії, Швеції, Данії, Норвегії. Далі у країнах-членах ОЕСР: Нідерландах, Італії, Німеччині, Великобританії, Швейцарії. Також запроваджують дану реформу Австрія, Бельгія, Польща, Чехія.

Країни, що активно впроваджували екоподаткову реформу, тобто здійснювали поступову екологізацію економіки, займають перші місця за якістю життя. До таких країн належать Фінляндія, Швеція, Норвегія, Німеччина, Японія, Данія, США, Італія.

Швеція стала першою країною, яка здійснила переміщення податкового навантаження з традиційних джерел оподаткування на джерела забруднення.

[499] Маслюківська О. П. Передумови впровадження еко-трудової податкової реформи в Україні та досвід Європи / О. П. Маслюківська. // Наукові записки, К. : Видавничий дім «КМ Академія». – 2005. – № 43. – С. 54–58. – с. 57.

Суттєвим елементом при проведенні екоподаткової реформи у Швеції стало зменшення податків на робочу силу з одночасним підвищенням екологічних податків[500].

Таблиця 10.2.1

Надходження екологічних податків до бюджету Швеції у 2007-2016 рр.[501]

Зміни надходжень:	Роки								
	2008/ 2007	2009/ 2008	2010/ 2009	2011/ 2010	2012/ 2011	2013/ 2012	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015
Загальної суми екологічних податків +/-: млн. шв. крон	4 977	1 144	3 274	-3 345	533	508	-2305	6132	5109
%	6,08	1,32	3,72	-3,66	0,61	0,57	-2,59	7,07	5,21
В тому числі:									
Енергетичних податків +/-: млн. шв. крон	2 414	1 355	3 142	-2 650	848	-262	-2672	4086	4150
%	3,62	1,96	4,46	-3,60	1,20	-0,36	-3,74	5,93	5,69
Податків за забруднення навколишнього природного середовища +/: млн. шв. крон	-235	-295	-36	-29	-141	-109	73	88	4
%	-13,33	-19,31	-2,92	-2,42	-12,07	-10,95	8,24	9,18	0,38
Транспортних податків +/-: млн. шв. крон	2805	172	181	-676	-122	900	302	1949	945
%	21,18	1,07	1,12	-4,12	-0,78	5,77	1,83	11,60	5,04
Податків на природні ресурси +/-: млн. шв. крон	-7	-88	-13	10	-52	-21	-8	9	10
%	-2,68	-34,65	-7,83	6,54	-31,90	-12,57	-5,48	6,52	6,80

Було значно збільшено податок на додану вартість на енергію та акцизні податки на викиди діоксиду вуглецю і сірчаного ангідриду, при цьому були зменшені податки на доходи до 30 %. Дане підвищення було спрямоване на поступову ліквідацію дефіциту бюджету за рахунок збільшення екологічних платежів (щорічно на 80 млрд. шведських крон) та зменшення

[500] Hoerner A. Environmental tax reform: the European experience / Andrew Hoerner, Benoît Bosquet. // Center For a Sustainable Economy. – 2001. – P. 94. – p. 25.

[501] Total environmental taxes in Sweden 2007-2016 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/National-Accounts/National-Accounts/National-accounts-previous-definitions/.

податків на працю та капітал. Дохід від екологічних податків у результаті запровадження екоподаткової реформи збільшився на 18 млрд. шведських крон, у той час як дохід від інших податків на споживання зменшився на 71 млрд. шведських крон. Впровадження даної реформи спочатку призвело до дефіциту бюджету, але згодом – до збільшення податкових надходжень до бюджету та до зменшення викидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище. Перші роки запровадження даної реформи привели до загального скорочення рівня забруднення навколишнього природного середовища на 6 %.

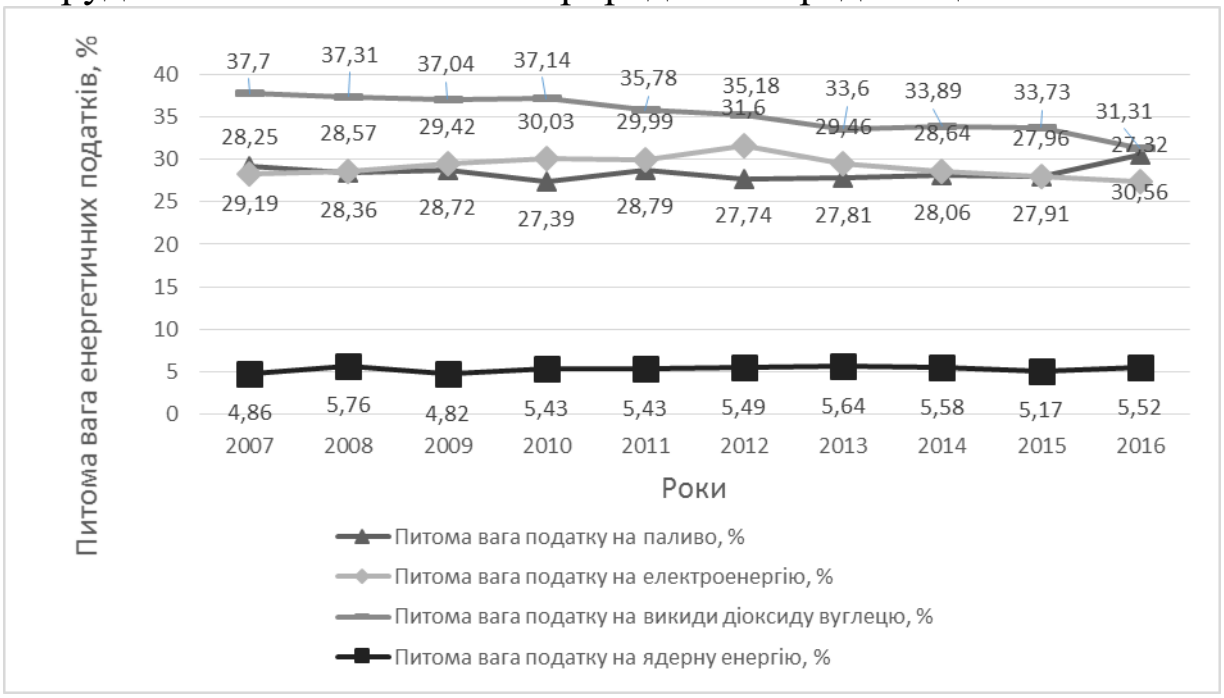


Рис. 10.2.1. Структура енергетичних податків Швеції за 2007-2016 рр., %[502]

За останні десять років загальні надходження від екологічних податків мали тенденцію до щорічного збільшення у середньому на 2,03 % (табл. 10.2.1). Лише у 2011 р. порівняно з 2010 р. та у 2014 р. порівняно з 2013 р. відбулося зменшення надходжень екологічних податків відповідно на: 3,66 % та 2,59 %. Відмітимо, що найбільшу питому вагу, а саме 79,88 % за період з 2007 по 2016 рр., серед екологічних податків Швеції займають

[502] Total environmental taxes in Sweden 2007-2016 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/National-Accounts/National-Accounts/National-accounts-previous-definitions/.

енергетичні податки, до яких віднесено податок на паливо, податок на електроенергію, податок на діоксид вуглецю та податок на ядерну енергію.

Розглядаючи структуру енергетичних податків, видно, що найбільшу питому вагу займає податок на викиди діоксиду вуглецю, у середньому за 2007 – 2016 рр. питома вага даного податку складала 35,26 %. Найбільшою питома вага податку на викиди діоксиду вуглецю була у 2007 р. – 37,7 %, а найменшою у 2016 р. – 31,31 % (рис. 10.2.1).

У Швеції податок на викиди діоксиду вуглецю відносять до енергетичних податків. Але існують дискусії стосовно того, чи відносити даний податок до енергетичних або до платежів на діяльність, що призводить до забруднення навколишнього середовища. На нашу думку, податки, які пов'язані з діоксидом вуглецю, а також іншими парниковими газами варто відносити не до енергетичних, а до групи, в якій визначено «податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін» (tax on emission), оскільки діоксид вуглецю являє собою речовину, яка негативно впливає на атмосферне повітря, призводячи до його забруднення, і, як наслідок, до зміни клімату.

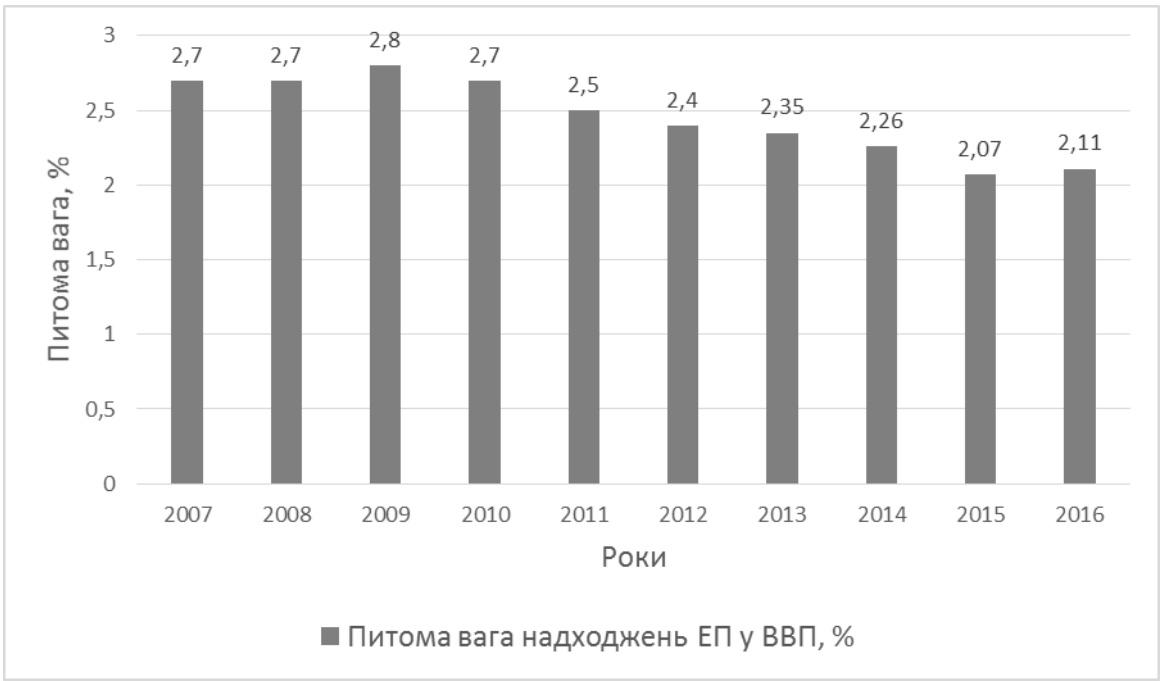


Рис. 10.2.2. Питома вага надходжень екологічних податків у ВВП Швеції у 2007-2016 рр., %[503, 504]

[503] Total environmental taxes in Sweden 2000-2012 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-

Питома вага екологічних податків у ВВП Швеції коливалась протягом 2007-2016 рр. у межах від 2,4 до 2,9 %. У середньому за даний період вона складала 2,72 % від ВВП Швеції (рис. 10.2.2).

Як видно, застосування інструментів екоподаткової реформи призводить до щорічного збільшення надходжень екологічних податків, але не завжди – до зростання питомої ваги даних платежів у ВВП.

За період з 2008 по 2015 рр. у Швеції відбулося зменшення викидів сірчаного ангідриту на 33,67 %, діоксиду вуглецю – на 14,40 % (рис. 10.2.3).

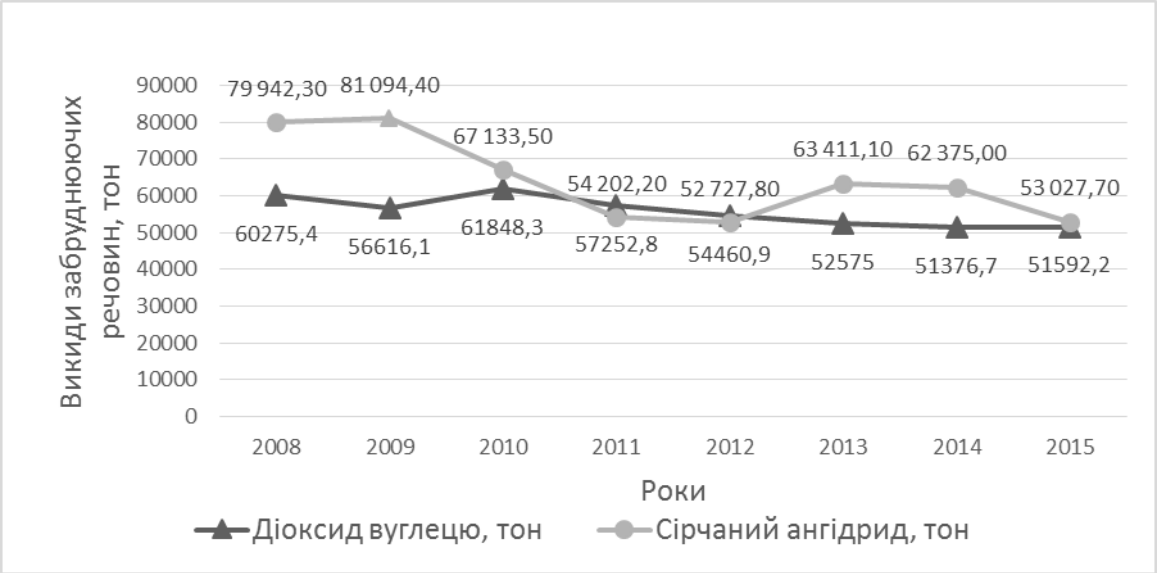


Рис. 10.2.3. Динаміка викидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище Швеції, 2008-2015 рр.[505]

Динаміка викидів парникових газів на один квадратний кілометр площі Швеції наведена на рис 10.2.4.

Отримані дані свідчать про динаміку зниження обсягів викидів парникових газів на один квадратний кілометр Швеції, що свідчить про позитивну тенденцію покращення екологічної ситуації країни. Таким чином, обсяги викидів шкідливих

---

statistics/Statistics-by-subject-area/National-Accounts/National-Accounts/National-accounts-previous-definitions/.

[504] System of Environmental and Economic Accounts [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/Environment/.

[505] Total emissions of air pollutants by sector. Year 1990 - 2015 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/en/ssd/START__MI__MI0108/TotaltUtslapp/.

парникових газів продовжують зменшуватися з одночасним збільшенням надходження екологічних податків.

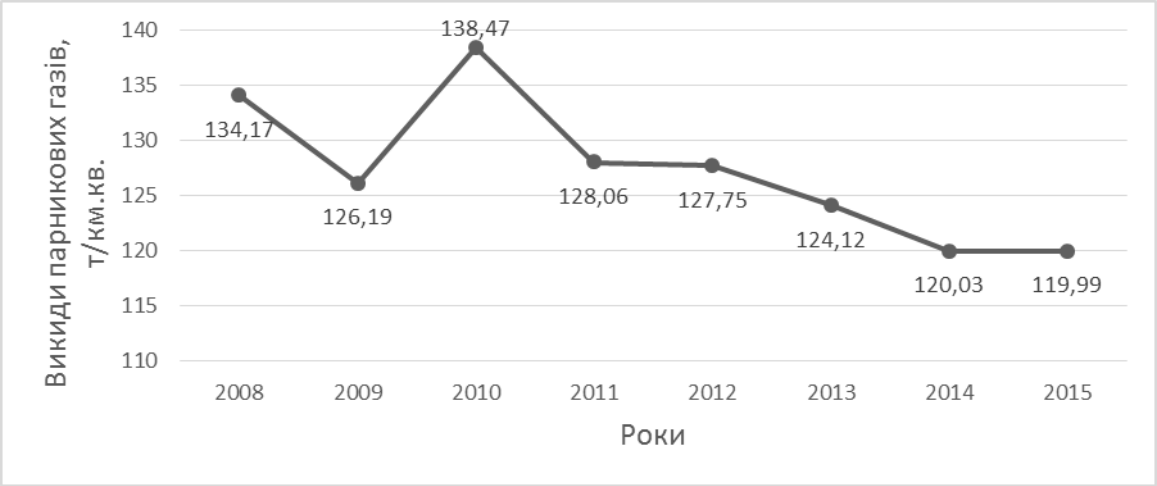


Рис. 10.2.4 Динаміка викидів парникових газів на один кілометр квадратний Швеції, 2008-2015 рр.[506]

Важливим кроком у реалізації екоподаткової реформи у Швеції стало спрямування коштів, отриманих від підвищення податків, пов'язаних із забрудненням навколишнього природного середовища, на фінансування освіти населення. Ці дії отримали назву «зелена освітня ініціатива для дорослих» («green adult education initiative»[507]). Цей крок був важливим з огляду реалізації рішення перебудови економіки Швеції (від споживача природних ресурсів – на економіку, яка інтенсивно використовує не природні ресурси, а людські можливості, людські сили).

Введення «вуглецевих» податків у Норвегії за період з 1991 по 1993 рр. призвело до зменшення викидів парникових газів стаціонарними джерелами забруднення (сфера виробництва та послуг), стаціонарними і пересувними джерелами забруднення домогосподарств на 40 %[508].

Але, якщо розглянути окремо по обсягам викидів парникових газів останні десять років, побачимо, що введення

[506] Greenhouse gas emissions and removals. Year 1990 - 2015 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en/finding-statistics/statistics-by-subject-area/environment/emissions/green house -gas-emissions -and-removals.

[507] Hoerner A. Environmental tax reform: the European experience / Andrew Hoerner, Benoît Bosquet. // Center For a Sustainable Economy. – 2001. – P. 94. – p. 25.

[508] Benoıˆt B. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence / Bosquet Benoıˆt. // Ecological Economics. – 2000. – №34. – P. 19–32. – p. 23.

вуглецевих податків не призвело до зменшення викидів усіх парникових газів (рис. 10.2.5).

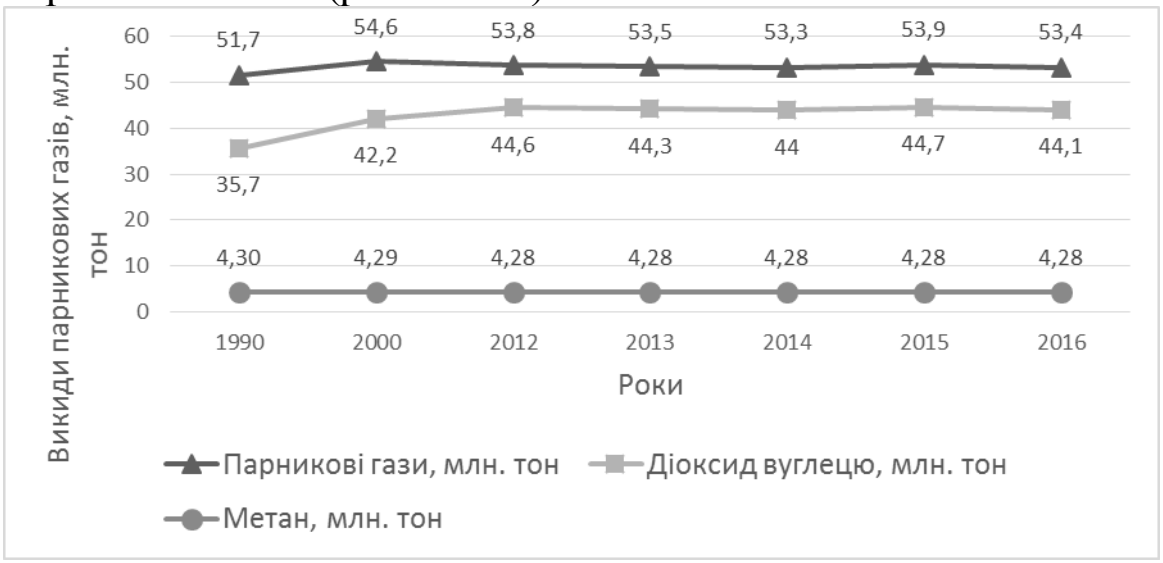


Рис. 10.2.5. Динаміка викидів парникових газів у Норвегії за 1990-2016 рр., млн. тон[509]

Аналізуючи рис. 10.2.5, видно, що введення «вуглецевих» податків за період з 1990 р. по 2016 р. призвело до незначного збільшення викидів парникових газів на 3,3 %, а у 2016 р. порівняно з 2015 р. відбулося зменшення викидів парникових газів на 0,9 %.

Оцінити негативне навантаження викидів парникових газів можливо шляхом дослідження показника інтенсивності викидів парникових газів. Даний показник показує співвідношення викидів парникових газів до обсягів випуску продукції. За період з 1990 р. по 2016 р. даний показник зменшився на 54,1 %[510], що свідчить про застосування більш екологічно безпечних технологій виробництва та екологізацію економіки Норвегії. Інтенсивність викидів парникових газів для норвезької економіки досягнула рівня в 14,6 тон (еквівалентно викидам CO^2 на одиницю продукції) в 2015 році. Скорочення інтенсивності викидів парникових газів в Норвегії частково обумовлена:

- технологічними досягненнями;

[509] Emission greenhouse gases. Tonnes CO2-equivalents/output in NOK million [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/natur-og-miljo/statistikker/nrmiljo.

[510] Emission intensity for greenhouse gases. Tonnes CO2-equivalents/output in NOK million [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/natur-og-miljo/statistikker/nrmiljo.

- переходом до енергоефективнішої продукції;

- переходом до використання палива на основі поновлюваних джерел, що також сприяє скороченню викидів;

- структурними змінами в економіці, наприклад переходом від оброблювальної промисловості до галузей сфери послуг, що також мають позитивний ефект.

Для оцінювання результатів впровадження екоподаткової реформи у сфері використання природно-ресурсного потенціалу, проаналізуємо надходження відповідних податків, зборів та платежів (рис. 10.2.6).



Рис. 10.2.6. Надходження природно-ресурсних платежів до бюджету Норвегії, 2010-2015 рр., млн. НОК[511]

Надходження природно-ресурсних платежів за 2010-2015 рр. становило у середньому 1,09 %[512] від ВВП Норвегії, у той час як питома вага аналогічних платежів у ВВП Швеції складає 2,72 %. Отже питома вага природно-ресурсних платежів у ВВП Норвегії менша за питому вагу природно-ресурсних платежів Швеції у 2,5 рази.

Варто відмітити, що у Норвегії на сьогоднішній день існує CO_2-податок на мінеральну продукцію (CO_2-tax on mineral products) та податок на викиди CO_2 у нафтовій діяльності на

[511] Офіційний сайт Центру кліматичних та енергетичних рішень Норвегії [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.c2es.org.

[512] Quarterly National Accounts. Seasonally adjusted change in volume from the previous period [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/statistikker/knr.

континентальному шельфі **(tax on CO_2 emissions in petroleum activities on the continental shelf),** які діють з 1991 р. Зауважимо, що близько 65%[513] викидів CO_2 у Норвегії є об'єктом оподаткування, що відіграє важливу роль у контролі за викидами CO_2 у навколишнє природне середовище та запобігають їх здійсненню. Розглянемо роль «CO_2-податку» у доходах бюджету Норвегії з метою визначення ступеня реалізації регулятивної та фіскальної функцій податків (рис. 10.2.7).



Рис. 10.2.7. Динаміки находжень CO_2-податків до бюджету Норвегії за 2009-2015 рр., млн.[514,515]

Навантаження викидів парникових газів на один квадратний кілометр наведено на рис. 10.2.8.

У середньому за період з 2012 по 2016 рр. негативне навантаження, що здійснюють викиди парникових газів на один квадратний кілометр території Норвегії, складало 139,06 т., у той час як у Швеції дане навантаження складало 131,72 т., що менше на 5,57 %. Відмітимо, що в Україні негативне навантаження лише діоксиду вуглецю на 1 км. кв. площі за період з 2012 р. по 2016 р.

[513] Hoerner A. Environmental tax reform: the European experience / Andrew Hoerner, Benoît Bosquet. // Center For a Sustainable Economy. – 2001. – P. 94. – p.22.

[514] Офіційний сайт Центру кліматичних та енергетичних рішень Норвегії [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.c2es.org.

[515] Martyniuk I. The environmental tax policy for sustainable eco-economic development of Ukraine / I. Martyniuk // „Complliance und Nachhaltigkeit in der GUS", Hochschule Mittweida . – University of applied Sciences. – 2012. – P. 39–47.

в середньому складало 321,39 т.[516], що майже у 2,5 рази більше ніж негативне навантаження загальним обсягом парникових газів у Швеції та Норвегії.

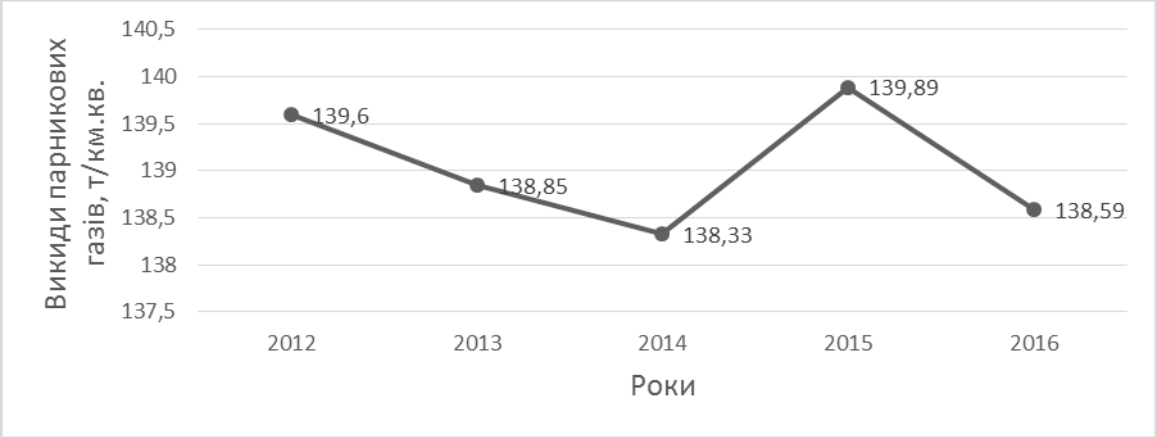


Рис. 10.2.8 Динаміка викидів парникових газів на один квадратний кілометр Норвегії, 2012-2016 рр.

Аналіз ефективності екоподаткової реформи за критерієм навантаження викидів парникових газів на екосистему країн-лідерів показав, що за негативним навантаженням парникових газів на країну у цілому, за обсягами надходжень природно-ресурсних платежів, напрямками використання податкова політика Швеції та Норвегії у галузі використання природно-ресурсного потенціалу є ефективною.

Окрім концепції перенесення податкового тягаря з податків з праці та капіталу на ресурсопотік, у Австрії був впроваджений такий інструмент екоподаткової реформи як асигнування. А концептуальним напрямом екоподаткової реформи стало стимулювання платника податків до розвитку його діяльності та здійснення йому допомоги. Так, було введено енергетичні податки на природний газ та електроенергію, дохід від яких не надходив до загального бюджету країни, а формував окремий фонд, з якого використовувались кошти як на природоохоронні заходи, так і на різні завдання, метою яких є фінансування важливих напрямків діяльності, з метою стимулювання розвитку та створення привабливого інвестиційного клімату[517].

[516] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
[517] Hoerner A. Environmental tax reform: the European experience /Andrew Hoerner, Benoît Bosquet. // Center For a Sustainable Economy. – 2001. – P. 94. – p. 28.

Серед країн, які активно впроваджують екоподаткову реформу та особливу увагу приділяють енергетичним податкам у складі екологічних податків, є Німеччина. За період 1990 – 2012 рр. викиди діоксиду вуглецю зменшились на 21,15 %[518]. Надходження природно-ресурсних платежів до бюджету Німеччини з 2000 по 2011 рр. зросли на 13,69 %, а у 2012 р. порівняно з 2011 р. зменшились на 13 %[519].

У структурі екологічних податків переважають енергетичні та транспортні податки, що складають відповідно 64,57 % та 13,52 % (рис. 10.2.9).

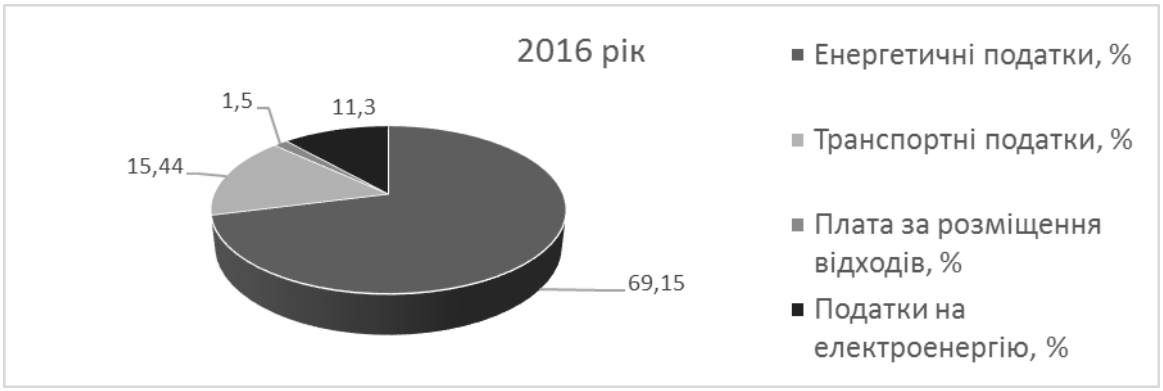


Рис. 10.2.9. Структура екологічних податків Німеччини, 2016 р.[520]

Розглянувши досвід застосування податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу у зарубіжних країнах, визначено, що основним її напрямом є запровадження екоподаткової реформи.

Екоподаткова реформа передбачає:

1) виділення двох напрямів з метою оподаткування, а саме використання природних ресурсів та умов; забруднення природних ресурсів та погіршення природних умов;

---

[518] CO2 emissions - international comparison [Електронний ресурс] // Destatis Statistisges Bundesant – Режим доступу до ресурсу: https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/Environment/EnvironmentalEconomicAccounting/MaterialEnergyFlows/Tables/CO2EmissionsInternational.html.

[519] Revenues from taxes and fees related to the environment [Електронний ресурс] // Destatis Statistisges Bundesant – Режим доступу до ресурсу: https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/Environment/EnvironmentalEconomicAccounting/EnvironmentalProtectionMeasures/Tables.

[520] Revenues from taxes and fees related to the environment [Електронний ресурс] // Destatis Statistisges Bundesant – Режим доступу до ресурсу: https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/Environment/EnvironmentalEconomicAccounting/EnvironmentalProtectionMeasures/Tables.

2) перенесення податкового тягаря з податків на працю та капітал на податки, пов’язані з використанням природно-ресурсного потенціалу;

3) спрямування отриманих коштів від надходження природно-ресурсних платежів на створення ресурсного потенціалу, а саме на фінансування заходів, спрямованих на підвищення освіти населення, тим самим підвищуючи людський потенціал країни і, власне, поліпшуючи трудові ресурси;

4) стимулювання використання ресурсозберігаючих технологій, а саме повернення частини сплачених податків суб’єктам господарювання, що призводить до стимулювання використання ресурсозберігаючих технологій та підвищує інвестиційну привабливість економіки країни;

5) фінансування важливих напрямків діяльності за рахунок природно-ресурсних платежів з метою стимулювання розвитку та створення привабливого інвестиційного клімату.

10.3. Напрями та особливості екологізації податкової системи України

Позитивна динаміка показників фіскальної та екологічної ефективності природно-ресурсних платежів протягом останніх п’яти років в Україні свідчить про розвиток напрямку екологізації податкової політики (табл. 10.3.1).

Дані табл. 10.3.1 свідчать про зростання рівня фіскальної ефективності природно-ресурсних платежів, а саме:

- питома вага природно-ресурсних платежів у ВВП збільшилась на 0,92 %;
- частка природно-ресурсних платежів у доходах зведеного бюджету збільшилась на 2,55 %;
- коефіцієнт покриття надходженнями від природно-ресурсних платежів витрат на охорону навколишнього природного середовища збільшився на 9,79 %;
- коефіцієнт еластичності природно-ресурсних платежів збільшився на 1,35 %.

Проведене оцінювання ефективності податкової політики за екологічною складовою за низкою показників у 2012–2016 рр.

засвідчило, що природно-ресурсні платежі, як інструмент стимулювання збереження природних ресурсів та умов, вдосконалюється та призводить до зменшення:

- викидів забруднюючих речовин (-54,87 %);
- викидів діоксиду вуглецю (-35,08 %);
- утворених відходів (-34,36 %)[521].

Таблиця 10.3.1

Показники фіскальної ефективності природно-ресурсних платежів України, 2012–2016 рр. [522,523]

№	Назва показника	Роки				
		2012	2013	2014	2015	2016
1.	Питома вага природно-ресурсних платежів у ВВП, %	2,22	2,25	2,45	2,99	3,14
2.	Питома вага природно-ресурсних платежів у структурі доходів Зведеного бюджету, %	7,02	7,4	8,43	9,12	9,57
3.	Коефіцієнт покриття надходженнями від природно-ресурсних платежів витрат на охорону навколишнього природного середовища	5,91	5,86	11,04	14,67	15,70
4.	Коефіцієнт еластичності природно-ресурсних платежів	-0,04	1,44	2,24	0,71	1,31

На рис. 10.3.1 наведено динаміку показника ефективності використання надходжень від природно-ресурсних платежів.

Дослідження фіскальної та екологічної ефективності природно-ресурсних платежів свідчить про позитивну динаміку та необхідність подальшої екологізації податкової політики України, з метою створення достатнього фінансового забезпечення відтворення природно-ресурсного потенціалу та покращення стану навколишнього природного середовища.

Основними цілями та завданнями екологізації податкової політики залежно від періоду їх реалізації є:

1) короткостроковий період реалізації:

цілі: надходження природно-ресурсних платежів до доходної частини бюджету; забезпечення стабільності

[521] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

[522] Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir =185635.

[523] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

нормативно-правової бази у сфері використання природно-ресурсного потенціалу;

завдання: забезпечення виконання плану державного та місцевих бюджетів за рахунок надходжень природно-ресурсних платежів; застосування податкових інструментів, які створюють умови для раціонального та ресурсозберігаючого використання природних ресурсів; впровадження екоподаткової реформи;

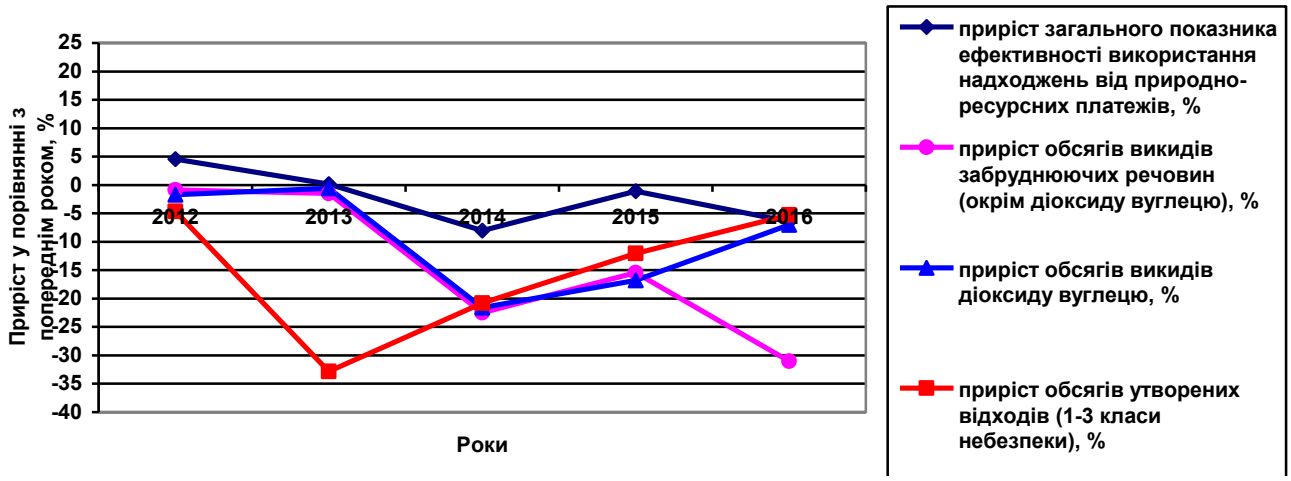


Рис. 10.3.1 Динаміка приросту загального показника ефективності використання надходжень від природно-ресурсних платежів, обсягів здійснених викидів забруднюючих речовин та утворених відходів у 2012-2016 рр. (у % до попереднього року)[524,525]

2) середньостроковий період реалізації:

цілі: достатнє фінансове забезпечення відтворення природно-ресурсного потенціалу України; перехід від „споживчої" концепції суспільства до новітньої ресурсозберігаючої; природно-ресурсна економія та мінімізація шкідливого впливу на навколишнє природне середовище;

завдання: забезпечення створення спеціальних фондів державного та місцевих бюджетів, достатніх для фінансування відтворення природно-ресурсного потенціалу, а також зменшення шкідливого впливу на навколишнє природне середовище;

[524] Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir =185635.

[525] Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.

стимулювання суб'єктів господарювання впроваджувати новітні ресурсозберігаючі технології; стимулювання здійснювати структурне вдосконалення процесу виробництва з метою орієнтації його на ресурсозберігаючу складову;

3) довгостроковий період реалізації:

цілі: забезпечення еколого-економічної безпеки країни;

завдання: досягнення гармонізації екологічних та економічних цілей країни.

Така постановка цілей податкової політики передбачає проведення реформ у сфері використання природно-ресурсного потенціалу. Вдосконалення податкової політики повинно відбиватися в екоподатковій реформі, основним напрямком якої є перенесення податкового тягаря з податків на працю та капітал на податки, пов'язані з використанням природно-ресурсного потенціалу.

Вдосконалення податкової політики у сфері використання природно-ресурсного потенціалу, на наш погляд, може здійснюватися за наступними напрямами:

1. Наукове обґрунтування розміру ставок природно-ресурсних платежів, пов'язаних з видобутком, переробкою природних ресурсів, а також охороною навколишнього природного середовища. Збільшення ставок природно-ресурсних платежів повинно здійснюватися відповідно до розміру заподіяної шкоди навколишньому природному середовищу.

2. Вдосконалення методики розрахунку природно-ресурсних платежів. Застосування рентного підходу до формування природно-ресурсних платежів становить засади їх обґрунтованого визначення та надасть можливість ефективно використовувати природні ресурси.

3. Зменшення податків на працю і капітал та надання пільг за даними податками при застосуванні новітніх ресурсозберігаючих технологій. Це призведе до зацікавлення суб'єктів господарювання застосовувати ресурсозберігаючі та екологічно безпечні технології. У дослідженнях багатьох науковців, серед яких Н. Малиш, І. Мамчик, В. Горобець розглянуто питання стосовно впровадження понижувального коефіцієнту для суб'єктів господарювання, які впроваджують маловідходні, ресурсозберігаючі та енергозберігаючі технології. У випадку встановлення понижувального коефіцієнту на рівні

0,8[526] у суб'єктів господарювання виникають стимулюючі фактори щодо впровадження ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій.

Зниження ставок податків та зборів на працю сприятиме:

- зменшенню податкового навантаження на працедавця, що сприятиме зниженню рівня тінізації економіки;
- зростанню кількості грошових коштів у роботодавця, які вивільняються завдяки зменшенню нарахувань на фонд оплати праці, що сприятиме активізації інвестування у бізнес;
- зменшенню податку на доходи фізичних осіб та утримань до фондів соціального страхування, що збільшить суму грошових коштів, які залишаються у розпорядженні фізичної особи, та сприятиме збільшенню платоспроможного попиту та зростанню споживання.

4. Запровадження утилізаційного збору в межах екологічного податку для неекологічних товарів та запровадження пільг для підприємств, що здійснюють збір відпрацьованих неекологічних товарів.

Отже, ми вважаємо за доцільне ввести для товарів, що становлять небезпеку для екології, утилізаційний збір у межах екологічного податку. Даний збір повинен бути цільовим, а саме:

1) надходити до спеціального фонду місцевих бюджетів;

2) кошти від даного збору будуть спрямовані на фінансування заходів з утилізації небезпечних товарів з метою запобігання їх негативного впливу на навколишнє природне середовище та здоров'я населення.

Для зменшення витрат у процесі застосування даного збору, а саме визначення рівня екологічності товарів органами, що здійснюють державну екологічну експертизу; подання даними органами інформації щодо цих товарів органам Державної фіскальної служби; внесення змін до Податкового кодексу пропонується автоматичне застосування даного збору для таких товарів (рис. 10.3.2).

Порядок введення у дію такого збору полягає у наступному: у разі визнання уповноваженими органами Міністерства екології

[526] Малиш Н. А. Вагомість екологічного податку у реформуванні податкової системи України / Н. А. Малиш. // Збірник наукових праць „Ефективність державного управління". – 2003. – № 10. – С. 422–429.

та природних ресурсів, які проводять державну екологічну експертизу, товару як неекологічного, автоматично застосовується утилізаційний збір до таких товарів. Запровадження порядку автоматичного застосування утилізаційного збору сприятиме зменшенню втраченого часу та грошових коштів на його запровадження.

Застосування утилізаційного збору для неекологічних товарів повинно стати ефективним фіскальним та регулюючим інструментом, що сприятиме формуванню достатньої кількості коштів, необхідних для фінансування процесу утилізації або повторної переробки.

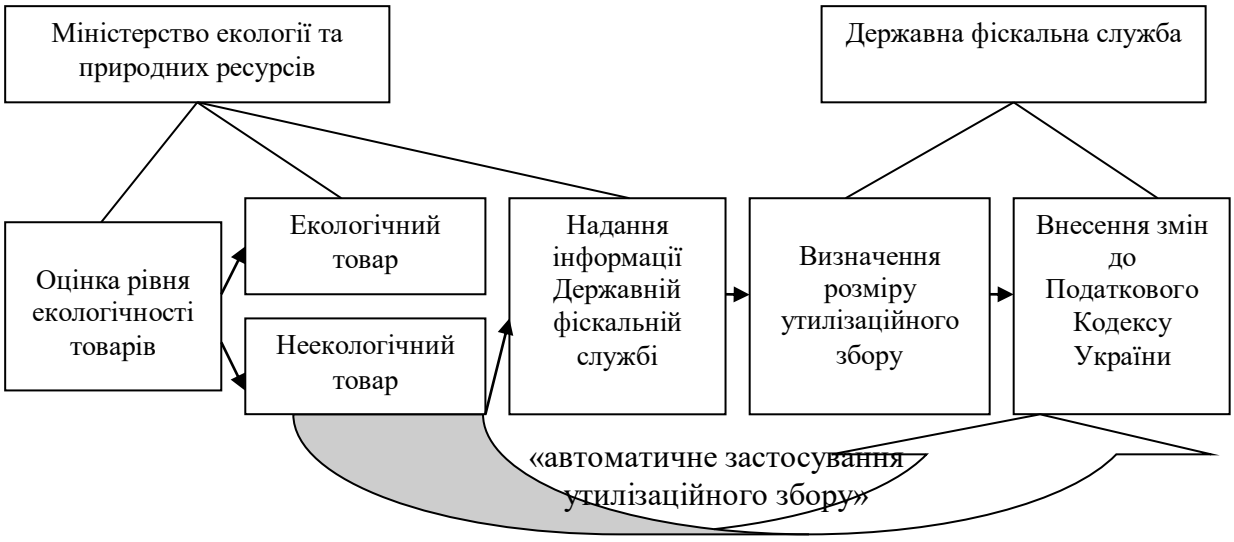


Рис. 10.3.2 Порядок застосування утилізаційного збору

Вважаємо, що встановлення утилізаційного збору у розмірі 7 % надасть змогу виконувати ним як фіскальну, так і регулюючу функції (дані отримані за результатами розрахунків середньої вартості утилізації екологічно небезпечних товарів підприємствами в Україні[527]).

Підприємства, які будуть здійснювати збір відпрацьованих неекологічних товарів, повинні мати стимули для здійснення даної діяльності у вигляді податкових пільг. Оскільки їхня діяльність спрямована на покращення екологічного стану країни, вважаємо, що податкові пільги повинні стосуватися саме екологічного податку. Відомо, що у проекті Податкового кодексу

[527] Мартинюк І. В. Утилізаційний збір для неекологічних товарів / І. В. Мартинюк, О. Ю. Дубовик // АгроСвіт: ТОВ „ДКС Центр”, 2014. – № 8. – С. 37–42.

пропонувався понижувальний коефіцієнт у розмірі 0,8 у разі впровадження маловідходних, ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій. Збір відпрацьованих неекологічних товарів сприятиме ресурсозбереженню та зменшенню шкоди для навколишнього природного середовища, отже, вважаємо, що коефіцієнт 0,8 буде стимулювати підприємства до створення пунктів збору відходів.

Таблиця 10.3.2

Можливі результати від впровадження понижувального коефіцієнту до екологічного податку у розмірі 0,8 (на базі даних 2016 р.)[528]

Надходження екологічного податку, млн. грн.	Кошти, що залишаються у розпорядженні підприємств та організацій, у випадку застосування понижувального коефіцієнту, млн. грн.	Питома вага коштів, що залишаються у розпорядженні підприємств та організацій, у загальній кількості витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок бюджетних коштів, %
4987,44	997,49	20,90

Проаналізувавши результати від можливого запровадження коефіцієнту 0,8 (табл. 10.3.2), зазначимо, що кошти, які залишаються у розпорядженні підприємств та організацій, складуть 20,90 % від загальної кількості витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів. На наш погляд, така пільга сприятиме перерозподілу екологічного податку більш доцільно, аніж екологічний податок у повному обсязі надходив би до бюджету.

Надання пільг для підприємств та організацій, що здійснюватимуть збір відпрацьованих неекологічних товарів, сприятиме:

- стимулюванню екологічно спрямованого виду діяльності, а саме збору відходів з метою подальшої переробки;
- перерозподілу сум, отриманих від надходжень екологічного податку, у бік підприємств та організацій,

[528] Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir =185635.

діяльність яких сприяє охороні навколишнього природного середовища.

Рекомендації, надані у межах четвертого напрямку вдосконалення податкової політики, потребують внесення змін до нормативно-законодавчої бази України, зокрема до Податкового кодексу, а саме: введення утилізаційного збору для неекологічних товарів; «порядку автоматичного застосування утилізаційного збору»; пільг по екологічному податку для підприємств та організацій, що здійснюють збір відпрацьованих неекологічних товарів.

Поступова екологізація податкової політики призведе до ресурсозбереження, стимулювання розвитку екологічно спрямованих видів діяльності (розвиток підприємств, що використовують ресурсозберігаючі, маловідходні технології, здійснюють збір, переробку, утилізацію відпрацьованих неекологічних товарів), зменшення забруднення навколишнього природного середовища, зниження рівня тінізації економіки, скорочення рівня безробіття та зростання споживання.

РОЗДІЛ 11. ІНФЛЯЦІЯ ЯК ФОРМА ПРИХОВАНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

11.1. Формування інфляції як економічного явища: історичний підхід

Одним з найбільш важливих макроекономічних показників, які мають істотний вплив на стан економіки, є інфляція. Інфляція (від латинського inflatio - роздувати) - це процес знецінення грошей, який відбувається в результаті перевищення кількості грошових знаків, що перебувають в обігу, над сумою товарних цін[529]. Іноді інфляцію трактують просто як процес підвищення загального рівня цін, зворотною стороною якого є зниження купівельної спроможності грошей[530].

Явище інфляції відоме ще з часів IV-III ст. до н.е., коли срібло стало грошовим товаром світового рівня. Але поступово відбувалося знецінення грошей в результаті втрати довіри до монет, в які у процесі карбування вкладалося менше металу, ніж було необхідно в порівнянні з офіційно встановленою кількістю. Така інфляція була, як правило, досить обмеженою.

У період нижньої стадії розвитку капіталізму, початок XVI - кінець XIX століть, інфляція спостерігалася лише під час війн. У цей період держава вдавалася до надмірної емісії паперових грошей і припиняла їх обмін на золото. XIX ст. відзначений двома періодами загального підвищення цін: в перші два десятиліття під впливом наполеонівських війн і в 50-70-ті роки під час кримської, франко-прусської і громадянської війни в США. Але з закінченням війн ціни знижувалися до передвоєнного рівня. Це було обумовлено пануванням золотого стандарту, завдяки якому паперові гроші вільно обмінювалися на золото, що в свою чергу запобігало переповненню каналів грошового обігу.

---

[529] Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Шторгина. – К.: Феміна, 1995. – 386 с. (Nota bene).

[530] Найденов В.С. Инфляция и антиинфляционная политика в Украине. – Киев: Эксперт-Про, 2000. – 60 с.

Епоха золотого стандарту, або як ще її називають золотого монометалізму, була відзначена особливим розвитком металевого грошового обігу. Найбільшого розвитку вона набула у 20-і роки XIX століття в Англії і трохи пізніше, в 70-і роки, в світових масштабах. Золотий монометалізм проіснував майже століття і поступився своїм місцем нерозмінним на золото кредитно-паперовим грошам.

За часів золотого стандарту золоті монети вільно вироблялися різними країнами і також вільно між ними обмінювалися. Це все забезпечувало досить високу стійкість валютних курсів, тому що ціна золота співпадала з золотим паритетом. Досить тривалий час в обігу використовували повноцінні монети. Їх реальний зміст відповідав їх номінальній вартості. Справедливо вважалося, що емісія монет номінальною вартістю, меншою їх металевого змісту, була обманом населення. Скарбницям окремих країн не дозволялося отримувати прибуток від випуску монет. За таких умов грошова одиниця була справжнім мірилом цін на основі власного вагового виміру[531].

Між тим, у багатьох країнах, де користувалися товарними грошима, існувала система біметалевого обігу, тобто паралельне функціонування золотих та срібних монет. Державою встановлювались фіксовані пропорції між їх номінальними значеннями.

На межі XIX-XX століть інфляція набула характеру постійного та загального явища, охопивши практично всі розвинуті країни. У багатьох країнах темпи її були високими, а у деяких навіть стрімкими. Проте, після 1914 року інфляція відбувалася за відсутності обігу золотих монет, а пізніше і нерозмінності монет на золото (після кризи 1929-1933 років).

Починаючи з 1924 року Великобританія, Франція та Японія завдяки значним золотим запасам впровадили золото-зливковий стандарт, при якому банкноти обмінювались безпосередньо на золото в зливках. Так, наприклад, у Франції 215 тисяч франків можна було обміняти на золотий зливок вагою приблизно 12,7 кг. Німеччина, Австрія, Данія та інші країни, які не володіли достатніми золотими запасами, були обмежені золотодевізним

[531] Базилевич В., Дорошенко І. Визначення режиму валютного курсу і його вплив на темпи інфляції та економічного зростання // Економіст. – 1999. - № 12. – С. 44-49.

стандартом, коли банкноти спочатку повинні були обмінюватись на валюту країн, де існував золотозливковий стандарт, і тільки потім вже на золоті зливки. Але такий обмін відбувався, як правило, під час погашення дефіциту платіжного балансу.

Це все поступово призвело до заміни металевих грошей на паперові. Треба відзначити, що перші паперові гроші з'явилися ще у Китаї в VIII столітті. У Росії вони почали функціонувати у 1769 році під час царювання Катерини II.

Франція почала емісію паперових грошей у 1783 році. Віденський банк отримав право на емісію паперових грошей ще у 1762 році. А Велика Британія започаткувала обіг банкнотів наприкінці XVIII століття. І якщо спочатку випуск паперових грошей мав епізодичний характер, з 1771 року емісія паперових грошей почала відбуватися на регулярній основі.

Перебування паперових грошей в обігу було підпорядковано закону обігу паперових грошей. Суть цього закону полягала в тому, що кількість грошей в обігу повинна була дорівнювати кількості золотих грошей, необхідних для функціонування товарообігу. Кожна грошова паперова одиниця прирівнювалась до золотої і мала таку саму купівельну ціну, як і золота. Таким чином, в основі грошової форми вартості лежало золото. Саме це обумовлювало дію закону обігу паперових грошей.

Та це значною мірою становища не змінило. Вже на початку 30-их років XX століття золотий стандарт майже перестав існувати. У 1944 році Бреттон-Вудська міжнародна конференція, яка увійшла в історію завдяки утворенню під час її роботи міжнародного валютного фонду (МВФ), започаткувала нову валютну систему, основану на золотодоларовому стандарті. Головною валютою, через яку здійснювалися кінцеві міжнародні рахунки, було визнано долар США. Американський долар став ототожнювати золото в обігу.

Це не було випадковим явищем, бо ще у 1934 році США взяли на себе зобов'язання здійснювати обмін доларів на золото у співвідношенні 35 американських доларів за 31,1035 г золота, які відповідали старій мірі аптекарської ваги, відомої під назвою тройської унції. Таким чином, золотий паритет долара дорівнював 0,888671 г золота.

Від того часу члени МВФ почали встановлювати курс своїх валют відносно до долара і тільки потім перераховувати його на золото. Але це продовжувалося не довго. Поступова інфляція та не відступаючий дефіцит платіжного балансу США призвели до втрати у 60-ті роки довіри до долару. На початку 70-тих років США вимушені були удатися до девальвації. Наприкінці 1971 року унція золота вже коштувала 38 доларів. Золотий паритет долара відповідно став дорівнювати 0,8185 г золота. На початку 1973 року ціна на золото ще піднялася і стала дорівнювати 42,22 долари за унцію золота. Кількість золота, яка відповідала одному долару, стала ще менше, і була лише 0,7367 г.

Все це призвело до того, що золотий вміст золота практично втратив своє значення. З 1971 року США відмовились від обміну доларів на золото, що поклало кінець існуванню золотодоларового стандарту. Будь-які операції з золотом почали здійснюватись відповідно з цінами вільного ринку і у 1978 році МВФ своїм рішенням відмінив офіційний золотий вміст долара. Тоді ж було введено плаваючий курс валют, який існує і зараз.

Золото і гроші відокремились одне від одного. Золото стало звичайним ринковим товаром, який вже не залежав від будь-якої валюти. Його ціна на вільному ринку почала регулюватися лише попитом на нього та його пропозицією. Майже те ж саме відбулося і з грошима. Цінність грошей почала визначатися не золотим вмістом, а їх купівельною спроможністю, їх попитом та пропозицією.

За часів існування золотомонетного стандарту гроші, які не були підтримані товарною масою, автоматично залишали сферу обігу, перетворюючись на скарб. І навпаки, коли потреба в грошах зростала, вони надходили зі скарбу, знов повертаючись у русло грошового обігу. За таких умов надлишок грошей був потенційно неможливий, бо процес накопичення скарбів здійснював роль привідних та відвідних каналів грошового обігу залежно від стану виробництва.

Але поява паперових грошей повністю змінила економічні відносини у сфері обігу, збільшивши ризик знецінення грошової одиниці. У свою чергу знецінення грошової одиниці призводить до втрати довіри майже всіх верств населення до держави, зменшується загальна сума заощаджень і вилучаються значні суми грошових коштів з грошового обігу, виникають

диспропорції у відтворювальному процесі та, як наслідок, посилюються інфляційні процеси. Та щоб не зазнати збитків від можливого знецінення грошей, кожен суб'єкт економічних відносин намагається отримати реальні товари чи послуги, спрямовуючи вже певною мірою знецінені гроші назад у сферу обігу, переповнюючи грошима канали обігу, що призводить до ще більшого їх знецінення.

Грошовий обіг здійснюється у межах грошової системи країни, обслуговуючи обіг суспільного сукупного продукту та відтворення робочої сили. Регулювання процесів грошового обігу відбувається на основі законів грошового обігу. Відповідно грошова маса відіграє головну роль у підтриманні рівноваги в економіці та збалансованості попиту та пропозиції.

На стан рівноваги товарної та грошової маси впливають чотири головні фактори: кількість проданих товарів, рівень цін, швидкість обертання грошової одиниці та кількість грошей в обігу. Ці фактори перебувають у безпосередній залежності від стану виробництва, від рівня суспільного поділу праці та від продуктивності праці. Чим вище рівень суспільного поділу праці, тим більша кількість товарів з'явиться у реалізації; чим вище рівень продуктивності праці, тим нижчі вартість і ціна вироблених товарів.

Взагалі, світовий досвід показує, що інфляційні хвилі незалежно від того, в їх основі полягає грошовий фактор чи будь-який інший, спочатку певною мірою спустошують економіку, та потім сприяють прогресивним структурним зрушенням. У цей період мають утворюватися нові ринкові структури та механізми на всіх рівнях законодавчої та виконавчої влади, у підприємствах, фірмах та серед суб'єктів господарської діяльності.

Гроші виступають основним інструментом функціонування ринкової системи, бо саме вони опосередковують усі економічні відносини людей з приводу купівлі-продажу результатів їхньої діяльності. Свої функції гроші виконують у результаті безперервного руху в сфері обігу. Між тим, у функції засобу обігу гроші виступають не як самостійне втілення товарної вартості, а як посередник при обміні товарів. Та у процесі суспільного відтворення грошовий обіг вимагає визначення маси грошей.

Зростання грошової маси в обігу на фоні падіння рівня виробництва товарної маси є однією з найхарактерніших ознак інфляційного процесу. Зменшення обсягів товарного виробництва сприяє подальшому зростанню цін і знеціненню грошових знаків, що потребує додаткових емісій, які ще більше активізують руйнівні інфляційні процеси.

Проте головний акцент під час переходу до ринкової економіки треба зробити на стабілізацію товарно-грошових та інших економічних процесів, які більш, ніж будь-які інші, впливають на стан фінансів держави та створюють цільові фонди грошових ресурсів суспільного призначення. Але для цього необхідні відрегульовані товарно-грошові відносини та реально існуюче розширене відтворення. За умов ринкової економіки вони досить міцно між собою пов'язані, оскільки головна маса грошових доходів держави створюється у сфері матеріального виробництва і через фінанси держава впливає на процеси відтворення.

Формула товарно-грошової рівноваги, відома ще з XVIII століття, була обґрунтована американським економістом І.Фішером. Відповідно до неї середня маса грошей (M), що перебуває в обігу, помножена на кількість оборотів середньої грошової маси (V), має дорівнювати обсягу товарів (Y), що перебувають в обігу, помноженому на ціни товарів на ринку (P). Тобто:

$$M \cdot V = P \cdot Y .$$

І.Фішер писав: "із того простого факту, що сума грошей, яку витрачено на блага, має дорівнювати загальній кількості цих благ, помноженій на їхні ціни, випливає, що рівень цін повинен підвищуватися або падати залежно від змін кількості грошей, якщо водночас не змінюватиметься швидкість їх обігу або кількість відповідних благ"[532].

Проте формула, встановлена І.Фішером, відображувала тільки загальнотеоретичний принцип кількісної теорії грошей. Вона не враховувала багатьох чинників, які не в меншій мірі впливають на розвиток інфляційних процесів. Це кількість

[532] Фишер И. Покупательная сила денег, ее определение и отношение к кредиту, проценту и кризисам. – М.: Фин. изд-во, 1925. – 402 с.

грошей, які не тільки перебувають в обігу, а також виконують функції засобів накопичення та збереження вартості; це проблема не тільки пропозиції грошей, а і попиту на гроші.

Все це сприяло виникненню критики з боку економістів та фінансистів. Але у зв'язку з тим, що критика, спрямована на невдосконаленість формули І.Фішера, не порушувала сутності кількісної теорії грошей, І.Фішер дещо ускладнив запропоноване ним рівняння обміну, враховуючи кількість та швидкість обігу банківських депозитів. Тобто "кількість готівкових грошей, помножена на середню швидкість їх обігу, (M′V′), плюс кількість банківських депозитів, помножена на середню швидкість їх обігу, (M′′V′′), дорівнює кількості товарів, помноженій на їхні ціни чи середній зважений рівень цін на обсяг торгівлі, (PY)"[533]. Таким чином, формула І.Фішера стала мати вигляд:

$$PY = M'V' + M''V'' .$$

При порушенні загального рівня рівноваги виникає необхідність у корегуванні одного, а іноді й декількох показників.

Якщо врахувати та поєднати такі дві функції грошей як міра вартості та засіб обігу, ми отримуємо ще одну формулу, яка відображає кількість грошей, необхідних для обігу[534]. Кількість грошей в обігу, має залежати від загальної суми цін товарів, які перебувають в обігу, та від швидкості в обігу грошової одиниці:

$$К_{гр.} = \sum Ц / О' ,$$

де $К_{гр.}$ – кількість грошей, потрібних для товарного обігу на певний рік;

$\sum Ц$ – сума цін товарів, які мають бути реалізовані у тому ж році;

О′ - середнє число оборотів грошової одиниці за рік.

Але це є більш загальний закон кількості грошей, які мають перебувати в обігу. При тому не можна не враховувати таких форм платежів як кредит, взаємопогашувані безготівкові платежі, платежі за борговими зобов'язаннями. Частина товарів може бути продана у кредит, отже оплата має можливість вийти за межі

[533] Там само.

[534] Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 1998. – 464 с.

певного періоду; якась частина, іноді дуже значна, боргових зобов'язань може бути погашена не сплатою готівки, а за рахунок взаємних зарахувань. Необхідно також враховувати кошти, які мають надійти в певному періоді за товари, що були продані в кредит раніше.

Тобто, основними елементами закону грошового обігу виступають: товарна маса, яка перебуває в обігу, рівень цін товарів та швидкість обігу грошей. Таким чином, кількість грошей в обігу з одного боку залежить від рівня цін, а з іншого – від швидкості обігу.

Збільшення швидкості обігу грошової одиниці призводить до зменшення загальної грошової маси. Що ж стосується грошової маси, то саме вона відіграє головну роль у підтриманні рівноваги в економіці, виступаючи сумою купівельних та платіжних засобів, які обслуговують господарський обіг і належать державі, фірмам та окремим особам.

Але збільшення швидкості обігу грошової одиниці під час дії стабільної економічної ситуації у країні не можна ідентифікувати з таким станом, коли на певному етапі розвитку інфляції втрачається довіра до національної валюти, населення намагається скоріше позбавитись грошей, реальна цінність яких значно зменшилась, внаслідок чого швидкість обігу грошової одиниці збільшується до такого рівня, що вже йде мова про значне збільшення кількості грошей в обігу, що у свою чергу призводить до ще більшого зростання цін.

У свою чергу швидкість обертання грошей є співвідношенням номінального ВВП до грошової маси (М):

$$V = ВВП/M = PQ/M ,$$

де Р – середній рівень цін; Q – реальний ВВП.

У зв'язку з тим, що швидкість обертання грошей відображає розподіл доходів та витрат у часі, то на погляд монетаристів ця величина є досить стабільною та передбачливою, що полягає в основі кількісної теорії грошей та цін, відповідно з якою ми отримуємо нову формулу:

$$P = (V/Q)M = kM , \text{ де } k = V/Q.$$

Представники класичної економічної теорії вважали, що за умов здійснення угод незмінними засобами величина k залишається постійною. Крім того, вони, як правило, розглядали це питання з боку існування повної зайнятості, що мало

призводити до поступового зростання реального випуску продукції, який у свою чергу мав дорівнювати потенційному рівню ВВП. Таким чином, у короткостроковому періоді k залишається майже постійною величиною, а у довгостроковому – поступово зростає.

Отже, коли k – постійна величина, рівень цін змінюється прямо пропорційно із зміною кількості грошей, тобто, за умов стабільної пропозиції грошової маси ціни залишаються теж стабільними. Відповідно ціни зростають на фоні збільшення пропозиції грошей.

Грошова маса розподіляється на активні гроші, які використовуються у готівковому та безготівковому обігу, та пасивні у вигляді накопичень, резервів і залишків на рахунках, які тільки потенційно можуть бути використані при складанні угод. Переважна частина грошової маси сконцентрована у вигляді різноманітних видів банківських депозитів, тобто кредитних грошей, та у вигляді цінних паперів, які мають таку ж купівельну спроможність, як і банківські рахунки.

У наш час грошова маса здебільшого формується на основі кредитів. Банківська система збільшує загальну суму грошової маси, яка перебуває в обігу, надаючи різноманітні кредити підприємствам, організаціям, закладам та окремим особам, тому що при цьому в обіг надходить додаткова кількість загальної купівельної спроможності, яка у свою чергу сприяє подальшому зростанню цін.

Але кредит сьогодні є досить сильним двигуном розширеного відтворення виробництва. Гостра потреба в ньому зумовлена тим, що у процесі кругообігу грошей деякі підприємства створюють вільні капітали, а деякі – потребують на сторонні капітали для свого подальшого існування та розвитку.

В умовах відносно стабільної ринкової економіки кредити виконують неперевершену роль щодо прискорення реалізації товарів і кругообігу капіталу. Кредит є однією з провідних ланок системи грошових відносин, які пов’язані з тимчасовим перерозподілом частини вільних коштів підприємств, організацій та населення. Тобто кредит є своєрідним прискорювачем процесу відтворення виробництва та обіговості коштів і досить вагомим регулятором грошового обігу, забезпечуючи тим самим раціональне використання певної маси грошових резервів.

У будь-якій країні, яка стала на шлях ринкової економіки, переважна частина грошового обігу зосереджена у сфері безготівкового обігу, який здійснюється шляхом оплати покупок і боргів перерахуванням грошових сум з одного рахунку на інший без безпосереднього використання грошей у готівковій формі. Перевага таких розрахунків у сфері грошового обігу перш за все зумовлена їхньою вигідністю для економічних суб'єктів. Але рівень розвитку безготівкового обігу залежить від рівня розвитку товарно-грошових відносин взагалі, від рівня досконалості банківської справи, від цілей і методів регулювання сфери грошового обігу.

Особливої уваги заслуговує також питання доходів населення під час інфляційних коливань, бо саме завдяки ним відбуваються зміни з боку попиту.

Досвід багатьох років, протягом яких існує інфляція, показує, що сама по собі інфляція не завжди призводить до зниження реальних доходів населення. Вона досить сильно зменшує купівельну спроможність грошової одиниці, кількість товарів і послуг, які можна купити на ту чи іншу купюру. Проте зниження життєвого рівня населення відбувається лише тоді, коли динаміка номінальних доходів відстає від динаміки інфляційного процесу[535][536][537].

Але на цьому етапі дослідження інфляційних процесів з'являється необхідність розмежування поняття номінального доходу (номінальної суми отриманої заробітної плати, виплат за відсотками, прибутку та інших) і реального доходу (кількість товарів та послуг, які можна придбати на суму номінального доходу). Динаміку реального доходу визначають як різницю між номінальним доходом та інфляцією.

У багатьох випадках реальні доходи скорочуються на стільки, на скільки зростають ціни. Це перш за все стосується людей, які працюють у державних установах і отримують фіксовану платню, пенсіонерів, якщо отримувана ними пенсія не індексується, та інших осіб, які мають фіксовані доходи. Та

---

[535] Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. – М., 1999. – С.645-646.

[536] Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Шторгина. – К.: Феміна, 1995. – 386 с. (Nota bene).

[537] Принципы экономикс. 2-е изд., сокращ. – СПб: Питер, 2000. – 496 с.

навіть індексація не надає можливості уникнути витрат у повній мірі і мова може йти лише про розміри цих витрат.

При зростанні цін відбувається також відповідне зменшення реальної вартості заощаджень населення, депозитних вкладів і страхових полісів. Проте скорочення в умовах інфляції доходів певної частини населення супроводжується зростанням доходів тієї категорії працівників, прибутковість праці яких випереджує динаміку цін. При наявності однакових умов їхні реальні доходи зростають. Таким чином, інфляція має не тільки супротивників, а й прихильників, про що свідчить перерозподіл доходів серед різних верств населення.

Особливої уваги заслуговує перерозподіл доходів між кредиторами і дебіторами, коли за позику розплачуються грішми, які у ході інфляції частково втратили свою купівельну спроможність. Цей механізм діє також на рівні державного боргу. Іноді буває так, що держава свідомо використовує емісійну інфляцію на покриття своїх надмірних бюджетних витрат та дефіциту державного бюджету шляхом штучного перерозподілу доходів.

Але не залежно від того, які саме чинники у конкретний період часу були визначальними щодо впливу на темпи та характер зростання рівня споживчих цін, не можна забувати, що інфляція як явище загальносвітового рівня, яке розглядається у багаторічному довгостроковому періоді, була, є і буде. Це процес об'єктивний і, коли мова йде про боротьбу з інфляцією, мається на увазі не подолання її, яке неможливо по суті, а лише визначення шляхів і заходів, спрямованих на стримування інфляційних процесів стосовно швидкості їх розгортання та уникнення кризових ситуацій, які мали місце в перші роки незалежності України та які завдають значних збитків у соціально-економічній сфері країни.

Наявність сталої тенденції на світовому рівні щодо зростаючої інфляції у багаторічному довгостроковому періоді ґрунтується на об'єктивних загальносвітових процесах.

Високий рівень економічного розвитку багатьох економічно розвинутих країн світу призвів до значного подорожчання робочої сили, а відповідно до посилення інфляції витрат; з одного боку це об'єктивні вимоги науково-технічного прогресу, а з іншого – це результат довгострокових інвестицій в людський

капітал; і якщо на рівні окремої країни ці питання вирішуються за рахунок регулювання інших ринкових механізмів (у першу чергу це стосується контролю за кількістю грошей в обігу, посиленням економічного розвитку, вирішенням спектру соціальних питань тощо), то на світовому рівні подорожчання висококваліфікованої робочої сили підтримує загальну тенденцію зростаючої інфляції у багаторічному довгостроковому періоді.

Війни, які сьогодні відбуваються у світі, порушують не тільки загальносвітову політичну стабільність, вони наносять значні економічні збитки країнам-учасникам бойових дій (безпосереднім або миротворчим), з одного боку, відволікаючи значні кошти від соціально-економічного розвитку країн, а з іншого – створюючи відповідні умови в цих країнах для емісії надлишкової кількості грошей з метою задоволення зростаючого попиту на гроші з боку урядів відповідних країн.

Значних економічних збитків завдають на сьогодні у світі екологічні катастрофи та загальносвітове погіршення екологічної ситуації у світі. По-перше, економічний ефект від загального науково-технічного прогресу у світі не тільки не компенсує ту екологічну шкоду, яку він завдає, а навпаки, ще й значно від неї відстає. По-друге, має місце свідоме пошкодження екології світу, як з боку окремих підприємств, так і з боку окремих країн, особливо економічно розвинутих, якого можна було б уникнути сумісними зусиллями. І по-третє, погіршення екології призводить до зменшення пропозиції, яка безпосередньо залежить від стану лісів, морів та океанів, річок та всього природного середовища, яке віками годувало людей.

Суттєвий вплив на світовий рівень цінової стабільності (а у більшості випадків нестабільності) спостерігається з боку світових монополій і в першу чергу це стосується країн-членів ОПЕК. Особливо це питання актуальне на сучасному етапі, коли все частіше аналізується ситуація щодо обмеженості світових запасів нафти. За таких умов видобуток нафти не збільшується, незважаючи навіть на зростаючий попит. Відповідно ціни на нафту та нафтопродукти зростають, а оскільки більшість країн у світі змушені їх імпортувати, це неминуче призводить до зростання рівня споживчих цін у кожній, окремо взятій, країні у світі.

Таким чином, сукупність світових факторів безпосередньо або опосередковано, раптово або поступово впливають на характер протікання інфляційних процесів в окремій країні, ускладнюючи відповідним чином у більшості випадків і без того складну цінову ситуацію. Саме це вимагає від урядів країн мобілізації всіх зусиль, а саме вирішення економічних, політичних і соціальних питань, з метою обмеження темпів зростання рівня споживчих цін принаймні, яке може відбуватися під впливом дії сукупності внутрішніх факторів.

11.2. Інфляція та її місце в теорії економічної рівноваги

В економічній теорії досить багато уваги приділяється питанням економічної рівноваги, основною метою якого є досягнення балансу між кількістю грошей в обігу, рівнем цін, рівнем зайнятості, розміром заробітної плати, показниками безробіття і, в кінцевому рахунку, балансу між сукупним попитом і сукупною пропозицією.

Вирішення проблеми економічної рівноваги у будь-якій країні світу перш за все полягає у формуванні правильного економічного мислення всіх верств населення і належить економічній науці. Саме економічна наука, узагальнюючи найбільш прогресивні ідеї та положення світової економічної думки, досвід економічно розвинутих країн та результати багатьох економіко-математичних досліджень, має сформувати світогляд сучасної людини, підвищити її свідомість та створити дійсний потенціал майбутнього економічного та соціального розвитку.

Основи теорії загальної рівноваги були закладені ще А.Смітом. Він першим сформулював наступну проблему: яким чином в умовах децентралізованої ринкової системи рішення, які приймаються незалежно одне від одного на рівні індивідуальних споживачів і фірм, можуть бути скоординовані так, що продавці продукції та покупці можуть знайти один одного і задовольнити свої потреби. Сміт вважав, що цей процес відбувається автоматично завдяки системі ринкових цін, побудованій на законах попиту та пропозиції.

Питанню економічної рівноваги багато уваги приділяв представник англійської політичної економіки кінця XVIII – початку XIX століть Т.Р.Мальтус. Саме проблему оптимального співвідношення попиту та пропозиції він розглядав як основу стабільного поступового економічного розвитку, приділяючи при цьому багато уваги розподілу чистого доходу на дві частини: на споживання та накопичення.

“Жодне значне і тривале зростання неможливе без такого рівня бережливості, який щорічно накопичує частину прибутку над споживанням... Якщо споживання є більшим за виробництво, то капітал у масштабах усієї країни зменшується і її багатство поступово руйнується внаслідок недостатньої здатності виробляти; якщо виробництво є більшим за споживання, то не спрацьовує стимул до накопичення та виробництва внаслідок недостатнього ефективного попиту тих, хто має основну частину купівельних засобів. Дві крайності очевидні, отже існує і середина, хоча, можливо, логічний апарат політичної економії не в змозі її визначити, тобто існує стан, за якого, враховуючи виробничі можливості й споживацькі переваги, стимули до зростання багатства будуть найліпшими”[538].

Пізніше Дж. Кейнс зазначав, що Мальтусу вдалося повністю розкрити проблему щодо оптимального співвідношення та інвестицій. Мальтус наголошував на тому, що саме високий попит є гарантом прибутку, і саме попит є передумовою попиту на інвестиції.

З іншого боку зростанню попиту сприяє високий рівень споживання, який досягається внаслідок підвищення платоспроможності населення, тобто перш за все за рахунок підвищення рівня зайнятості та рівня заробітної плати.

Розглядаючи взаємодію цих чинників та їх вплив щодо економічної рівноваги, Мальтус встановив між ними обернено пропорційний зв’язок. Високий рівень накопичення призводить до зростання суспільного продукту, збільшення пропозиції товарів, попиту на робочу силу та рівня споживання. Але це у свою чергу сприяє переповненню ринку товарами та, як наслідок, падінню попиту на них; ціни зменшуються, скорочуються

[538] Maltus T.R. Principles of Political Economy. – Pirckering. 1836. – P. 6-7.

прибуток та рівень виробництва, падає рівень зайнятості та заробітної плати.

Якщо глянути на питання з іншого боку, за підвищенням заробітної плати відбудеться зменшення частки прибутку, яка має бути спрямована на інвестиції, що призведе до скорочення обсягів виробництва, до падіння рівня зайнятості і, як наслідок, до зменшення попиту. Поступове переміщення акценту з одного чинника на інший призводить до циклічного розвитку економіки.

Та головним висновком Мальтуса у даній проблемі було те, що для досягнення рівномірного розвитку виробництва потрібно стабілізувати саме попит, що можна забезпечити за рахунок підвищення перш за все рівня заробітної плати та частки прибутку, яка має бути спрямована на задоволення індивідуальних потреб.

Працюючи над питанням попиту, Мальтус також приділяв багато уваги заробітній платі, розглядаючи її як одну із складових загальної економічної рівноваги. Він вказував, що заробітна плата перебуває в обернено пропорційному зв'язку із розмірами прибутку і, як наслідок, з інвестиціями; що підвищення ставки реальної заробітної плати призводить до зменшення прибутку, до спаду виробництва, зайнятості та попиту. Мальтус вважав, що забезпечити постійне зростання попиту можна за рахунок стримування зростання номінальної заробітної плати, що має призвести до стабілізації інвестиційних процесів, пов'язуючи зміни у рівні заробітної плати лише з питанням зайнятості.

Саме збільшення обсягів інвестованого капіталу має призвести до зростання попиту на робочу силу. В той самий час підвищення рівня зайнятості Мальтус не розглядав як складову збільшення загального фонду заробітної плати. Відповідно з теорією Мальтуса збільшення фонду заробітної плати відбувається внаслідок збільшення пропозиції товарів. Збільшення попиту має призвести до падіння цін, тобто за умов незмінної номінальної заробітної плати відбудеться зростання реальної заробітної плати. Таким чином, позитивні зміни відбудуться у межах фонду заробітної плати, що не призведе до скорочення виробництва та інших негативних явищ, які витікають із цього скорочення.

Проте Мальтус не заперечував, що фіксований фонд заробітної плати не може мати вирішального впливу на процес виробництва, хоча він і є одним із чинників зростання попиту на інвестиції. Він був переконаний, що не можна вдаватися за умов спаду виробництва до врегулювання рівня зайнятості за допомогою заробітної плати, бо це призведе до зменшення як постійного капіталу, так і фонду заробітної плати (у випадку, коли зниження заробітної плати має забезпечити збільшення попиту на робочу силу у межах даного фонду). У свою чергу, зменшення фонду номінальної заробітної плати, що сприятиме падінню рівня реальної заробітної плати, призведе до падіння рівня сукупного попиту.

Таким чином, відповідно з теорією Мальтуса, стабілізація платоспроможного попиту, тобто самий фонд номінальної заробітної плати, створить умови для поступового збільшення накопичень, наслідком чого буде стабільне зростання виробництва. У той самий час Мальтус був переконаний, що вирішити проблему попиту можна також завдяки раціональному розподілу доходів та розвитку внутрішньої та зовнішньої торгівлі.

Не можна не згадати також про те, що саме Т. Р. Мальтуса сучасна західна економічна література називає вченим, який випередив Дж. Кейнса на ціле століття, відкрив закон ефективного попиту, виходячи із обмеженості ресурсів у суспільстві та їхню спадну віддачу, а також передбачив можливість надвиробництва. Пізніше Кейнс написав: “ Коли б Мальтус, а не Рікардо, був засновником політичної економії XIX століття, наскільки мудрішим та багатшим був би зараз світ”[539].

Ще одним представником англійської політекономії того самого періоду, що і Т.Р.Мальтус, був Джеймс Міль. Навіть не включаючи до економічного аналізу монетарну теорію, він був переконаний, що саме кількість грошей в обігу має вирішальне значення для розв’язання проблеми економічної рівноваги, що збільшення кількості грошей в обігу призводить до зростання цін, падіння вартості паперових грошей та падіння рівня та обсягів виробництва. Вже тоді він передбачав негативний вплив інфляції

[539] Keynes I.M. Collected Writings,X. – Macmillan, 1972. – P. 100-101.

на загальний стан економіки, зазначивши дію грошового обігу на міжнародному ринковому просторі.

Багато уваги питанню економічної рівноваги приділяв також Н. В. Сеніор. Взагалі, підтримуючи класичну політичну економію, він мав власний погляд щодо деяких економічних явищ. Наслідуючи Рікардо і Мальтуса, він обмежував політичну економію як науку вивчення природи виробництва та розподілу багатства. Він розрізняв три властивості речей: вартість, корисність та обсяг пропозиції, які за певних умов можуть відігравати власну роль у процесі обміну та разом вони визначають цінність багатства.

Та першим чинником вартості (цінності) він вважав саме корисність, тобто попит. Другим чинником вартості відповідно до теорії Сеніора був рівень доступності блага, тобто пропозиція: "порівняльне обмеження пропозиції або... порівняльна недоступність, хоча сама по собі й недостатня для формування вартості, є її дуже важливим елементом; корисність, або, інакше кажучи, попит, залежить від неї"[540].

Сеніор, прирівнявши витрати виробництва до грошового вираження, стверджував, що витрати виробництва є лише "регулятором" цін, а вирішальне їх визначення залежить саме від попиту та пропозиції, звернувши увагу ще й на те, що ці чинники діють лише за умов вільної конкуренції.

Багато уваги Сеніор приділяв також теорії грошей. Підтримуючи погляди класичної політекономії стосовно того, що гроші є особливим товаром, він вимагав відносного обмеження кількості цього товару в обігу, що відповідало теорії пропозиції, сформульованої ще меркантилістами, не враховуючи питання щодо існування об'єктивного попиту на гроші.

Що ж стосується практичних рекомендацій Сеніора стосовно державного регулювання пропозиції грошової маси, то вони і досі не втратили своєї актуальності. Він стверджував, що саме держава має здійснювати емісію, а одним із важелів, на які покладається роль контролю за незмінною вартістю паперових грошей, є розумна податкова система. Сеніор увійшов в історію розвитку політичної економії як один із засновників теорії відносної та граничної корисності, а також попиту та пропозиції.

[540] Senior N.W. Political Economy. – London, 1850. – P. 6.

Особливої уваги заслуговують математичні концепції економічної рівноваги, виникнення яких зумовлене перетворенням капіталізму на розвинуту господарську систему з досить високим рівнем однорідності та взаємозв'язку всіх її частин та елементів. Цілісна математична теорія економічної рівноваги була створена французьким економістом-математиком Л. Вальрасом наприкінці XIX століття. Теорія економічної рівноваги була головною темою його наукових праць. Рівновагу Вальрас розглядав як певний стан, за умов якого ефективний попит і пропозиція виробничих послуг є рівними, на ринку продуктів існує постійна стійка ціна, а продажна ціна продуктів дорівнює витратам, втіленим у виробничих послугах. Якщо ж попит і пропозиція будуть різні, то ціни будуть змінюватись, доки не буде досягнуто певної рівноваги. Такий рівноважний стан Вальрас відобразив за допомогою чотирьох взаємопов'язаних систем рівнянь.

У своїй праці "Елементи чистої політичної економії", опублікованій у 1874 році, Вальрас описав замкнену математичну модель загальної економічної рівноваги, яка об'єднувала всі економічні категорії на базі принципу суб'єктивної корисності. Всіх учасників процесу виробництва він поділяв на дві групи: власників виробничих послуг та підприємців, а державі відводив місію гаранта безпеки громадян і захисника їхніх соціальних інтересів, здатного створити належні умови для ефективної конкуренції в суспільстві та забезпечити всім однакові права.

В основу математичної моделі Вальрас поклав ринковий підхід до економічних явищ, відповідно з яким виробництво і споживання виявляються пов'язаними за допомогою ринків виробничих послуг та споживчих продуктів. Він неодноразово наголошував на тому, що рівновага в економіці не зводиться до ринкової рівноваги, але її можна досягнути лише через ринковий механізм, основним інструментом якого є ціна. Саме завдяки пошуку взаємоприйнятних цін, які є цінами рівноваги, відбувається процес вирівнювання попиту і пропозиції товарів.

Л. Вальрас, використовуючи математичні методи, показав, що для досягнення загальної рівноваги за даних умов ринку є необхідним виконання певних правил:

- для кожного індивідуума існує крива корисності кожного товару або послуги, наданих на ринку;

- кожний індивідуум максимізує корисність товару або послуги шляхом послуги;

- індивідуум має отримати максимальне задоволення, якщо ціна, сплачена за обмін, буде пропорційна маржинальній корисності купленого товару;

- пропозиція кожного запропонованого на ринку товару і послуги має дорівнювати попиту на них і тільки тоді їх ціна буде дорівнювати тим витратам, які були здійснені у процесі їх виробництва[541].

Тільки за умов дотримування цих правил відповідно з теорією Л. Вальраса можна досягнути економічної рівноваги[542].

Але найбільш негативним явищем, яке з одного боку пов'язане з інфляцією, а з іншого – відображає відхилення від стану економічної рівноваги, є безробіття[543]. Безробіття як соціальне явище характеризується неможливістю певною кількістю громадян у працездатному віці знайти собі роботу за незалежних від них причин, а служба зайнятості не може запропонувати їм відповідної роботи[544].

Безробіттю передують глибокі структурні зрушення в економіці, які стримують диспропорції між кількістю, якістю і структурою попиту та пропозиції праці; спади і кризи в економіці, які ведуть до скорочення попиту на працю і нерівномірне розміщення продуктивних сил, у результаті чого попит і пропозиція праці поділяються територіально.

Також може скластися така ситуація, коли в один і той же час серед одних категорій робітників у відокремлених районах спостерігається досить високий рівень зайнятості, а інколи і незадоволений попит на робочу силу, а в інших районах залишається безробіття. Нерівномірність пропозиції та попиту трудових ресурсів може відбуватися також серед різних категорій працівників за фахом. У тих районах, де попит на робочу силу

---

541 *Walras L.* Elements of pure economics, or The theory of social wealth. Homewood (111.), 1954. (Translated by W. Jaffe from the Definitive ed.).

542 Шикіна Н.А. Роль інвестицій у процесі економічного зростання // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць. Вип. 13. / Одеса: ОДЕУ, 2002. - С.338-343.

543 Гальчинський А. Теорія грошей: Навч. посібник. – К.: Основи, 1998. – 415 с.

544 Шикіна Н.А. Інфляція або безробіття: проблема, яку можна вирішити // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – Ірпінь, 2001. - № 4 (14). – С.14-22.

залишається незадоволеним, відбувається зростання заробітної плати, що у свою чергу призводить до зростання витрат виробництва і, як наслідок, до підвищення цін.

Проте безробітні не мають можливості одразу оволодіти іншими, а іноді навіть досить рідкими та складними, спеціальностями, бо це потребує значних витрат часу, фінансів та особистих зусиль. Але, коли безробіття приймає масовий характер, працюючі змушені погоджуватися на меншу заробітну плату, що сприяє повільному зниженню цін.

Певна річ, не можна повну зайнятість ототожнювати з абсолютною відсутністю безробіття. Це так само зрозуміло, як і те, що природна норма безробіття ніколи не може дорівнювати нулю. Проте рівень безробіття має наближатися до своєї природної норми. Повна зайнятість визначається як різниця між загальною кількістю працездатного населення та природною нормою безробіття. Природного характеру безробіття може досягнути лише за умов збалансованості ринку робочої сили. Якщо кількість безробітних, шукаючих роботу, перевищує існуючі вакансії, це вказує на незбалансованість ринку робочої сили, яка у даному випадку супроводжується дефіцитом сукупного попиту та циклічним безробіттям.

Та, при надлишковому сукупному попиті, спостерігається дефіцит робочої сили, коли існує перевищення кількості робочих місць над кількістю робітників, шукаючих роботу. Тоді фактичний рівень безробіття навіть нижчий за природну норму безробіття. Але, як правило, в економіці має місце ситуація, коли фактичне безробіття перевищує свій природний рівень.

Між тим, значна більшість західних економістів дотримуються думки, що поточний рівень безробіття не обов’язково має бути обмежений природним безробіттям у декілька відсотків, а може бути і вищий за нього і досягати 6-7 % від загальної кількості безробітних. На їхній погляд такий стан ринку робочої сили є показником ефективного функціонування економічної системи, що на відміну від низького рівня безробіття, яке супроводжується зростанням оплати праці найманих робітників, не сприяє розкручуванню інфляційної спіралі і, як наслідок, погіршенню загального становища в економіці.

Взагалі існування деякого відсотку безробітних за умов повної зайнятості на перший погляд здається досить незрозумілим. Але, якщо пригадати, що економіка постійно змінюється, утворюються нові робочі місця, а старі ліквідуються, що люди постійно поповнюють ринок праці та покидають його, ситуація дещо роз'яснюється. Це пов'язано з тим, що завжди є люди, які не мають роботи, але шукають її. Це саме та ситуація, коли загальний стан економіки не має ніякого значення.

Коли фактичний рівень безробітних дорівнює природній нормі, то люди, які шукають роботу, як правило, знаходять її за досить незначний період часу. Те саме відбувається і з роботодавцями, які шукають працівників для заповнення існуючих вакансій. Підвищення норми безробіття у більшості випадків свідчить про погіршення стану серед безробітних. У свою чергу, зниження цієї норми у більшості випадків призводить до інфляції заробітної плати, коли роботодавці не можуть найняти необхідну кількість працівників за умов існуючого рівня заробітної плати. Таким чином, для вирішення цієї проблеми необхідно утримувати фактичну норму безробіття на рівні, досить близькому до її природної норми.

В основі безробіття лежить залежність «заробітна плата - рівень цін». На фоні зростання заробітної плати поступово зростають витрати виробництва і як наслідок зростання цін на продукцію. Зростання цін у свою чергу сприяє прагненню працівників підвищення заробітної плати. Коло замикається.

Між тим, постійне зростання витрат виробництва призводить до скорочення чисельності працівників на підприємстві і відповідно до підвищення рівня безробіття. Одним зі шляхів виходу із цієї ситуації є підвищення ефективності праці, яка надає можливість зростання винагороди за працю, не впливаючи на рівень цін. Проте здебільшого процес зростання заробітної плати та рівня цін відбувається незалежно від підвищення продуктивності праці.

Неможливо також не згадати один із провідних напрямків сучасної економічної думки – кейнсіанство та людину, чиї ідеї та концепції полягли в основу цієї системи, а саме Джона Мейнарда Кейнса, англійського економіста та державного й політичного діяча.

Кейнс не тільки сформулював новий напрям економічної теорії, він створив теорію державного регулювання економіки, зазначивши, що капіталізм часів вільної конкуренції вже повністю вичерпав свої можливості та ще й поклав початок напрямку економічної науки, якай сьогодні існує під назвою макроекономіки. Аналізуючи сукупні народногосподарські величини, а саме споживання, накопичення, зайнятість, інвестиції та інші, він прагнув встановити причинно-наслідкові зв'язки на макрорівні.

На відміну від неокласичної економічної думки Кейнс дійшов висновку, що вирішення проблеми високо розвинутого капіталістичного суспільства полягає не у сфері пропозиції, а у сфері попиту і що головний постулат полягає в тому, що пропозиція породжує свій власний попит.

Кейнс піддав сумніву можливість поступового руху цін у напрямку зниження за умов існування капіталізму. Він показав, що неможливо стимулювати інвестиційні процеси завдяки постійному зниженню норми процента. Відповідно до норми процента існує певна межа, нижче якої заощадження не можуть бути передані у позичку. Нарешті, Кейнс підкреслював неможливість зниження заробітної плати у зв'язку з захистом економічних інтересів робітничого класу з боку профспілок.

Таким чином, Кейнс довів неможливість автоматичного зрівнювання попиту та пропозиції. За теорією Кейнса ефективний попит відповідає національному доходу, який відповідно витрачається на споживання та накопичення. Тобто він складається з особистого попиту, а саме витрат суспільства на споживчі блага, та з виробничого попиту, тобто з інвестицій.

Більш вагомою категорією витрат є особисте споживання і становить воно приблизно 2/3 усіх закуплених товарів та послуг. Тобто відправною точкою подальших досліджень виступають фактори, які визначають споживання. Кейнс дослідив залежність, відповідно з якою зростання доходу супроводжується зменшенням рівня споживання, бо людина взагалі має схильність споживати менше по мірі зростання її доходу, в чому і полягає "основний психологічний закон суспільства". Кейнс розглядав доход, який перебуває у розпорядженні суспільства, бо саме він визначає структуру та рівень споживацьких витрат.

Ще одним компонентом “ефективного попиту” є виробничий попит, який відповідно з теорією Кейнса відображується в інвестиціях, обсяг яких залежить від норми проценту та норми очікуваного прибутку. Між тим, інвестиції можуть бути економічно виправдані тільки в тому разі, коли очікуваний прибуток перевищуватиме позичковий процент, який у свою чергу залежить від пропозиції грошових засобів та попиту на них.

Відповідно з теорією Кейнса економічна рівновага досягається тоді, коли розрив між рівнем доходу та рівнем споживання, який створюється завдяки “психологічному закону суспільства”, буде заповнений інвестиційними витратами, які мають поглинути постійно зростаючі заощадження. А рівень економічної рівноваги досягається лише тоді, коли сукупний попит, який складають сукупні витрати суспільства, дорівнюватиме сукупній пропозиції, а саме національному продукту. За інших умов економічна система не може досягнути рівноваги.

Якщо ж національний доход збільшиться, відповідно зросте і сукупний попит, але на величину, меншу за величину, на яку збільшився національний доход, бо деяка частина додаткового доходу буде зосереджена у сфері заощаджень та у вигляді податків.

Внаслідок цього кількість товарів та послуг буде більшою, ніж це потребує суспільство. Сукупний попит не зможе перекрити сукупну пропозицію, що призведе до перенасичення ринку товарів та послуг і, як наслідок, до скорочення обсягів виробництва, яке у свою чергу має призвести до зниження рівня зайнятості. Спад виробництва у таких випадках триватиме доки сукупний попит не буде дорівнювати сукупній пропозиції.

Таким чином, відповідно з теорією Кейнса, в основі циклічних коливань виробничого процесу полягає саме недостатній попит. А в основі причин виникнення інфляції лежить невідповідність заощаджень та інвестицій, яку подолати у капіталістичній системі неможливо.

В залежність від ефективного попиту Кейнс поставив і проблему безробіття. Кейнс погоджувався з тим, що заробітна

плата “перебуває у цілком визначеній (оберненій) кореляції з обсягом зайнятості”[545].

Проте рівень зайнятості залежить не від руху заробітної плати в той чи інший бік, а від рівня виробництва “національного доходу”, тобто від сукупного ефективного попиту на споживчі та капітальні блага. А у зв’язку з тим, що за умов капіталізму сукупний попит має тенденцію до відставання, то вирішення проблеми повної зайнятості стає практично неможливим.

Що ж стосується зменшення заробітної плати, то воно може не тільки не поліпшити ситуацію, а, навпаки, призвести до підвищення рівня безробіття. Бо зменшення номінальної заробітної плати супроводжується зменшенням її реальних показників, що у свою чергу призведе до зменшення рівня споживання, тобто до зменшення попиту, за яким слідує падіння обсягів виробництва, що ніяк не може сприяти підвищенню рівня зайнятості. “Найрозумніша політика полягає, зрештою, у підтримуванні стійкого загального рівня грошової заробітної плати”[546].

Все це не заважало Кейнсу стверджувати, що економіка може бути збалансованою, тобто досягнути рівноваги сукупного обсягу виробництва, за умов високого рівня безробіття та інфляції.

“Ефективний попит, що поєднується з повною зайнятістю, - це поодинокий випадок, що настає тільки тоді, коли схильність до споживання і спонукання інвестувати перебувають у певному співвідношенні одне до одного... Таке може існувати лише за умови, якщо випадково або навмисно поточні інвестиції зумовлюють попит, що дорівнює надлишкові сукупної ціни пропозиції продукції над тим, що суспільство бажає витрачати на споживання, коли в ньому панує повна зайнятість”[547].

Таким чином, відповідно до теорії Кейнса, мінливість сукупного попиту та нееластичність цін свідчать про те, що рівень безробіття може зростати і зберігатися у ринковій економіці тривалий час. Що ж стосується величезних витрат від

---

[545] Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег // Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО – Пресс, 2000. - С. 480-786.

[546] Там само.

[547] Там само.

економічних спадів та криз, то їх уникнути можна лише за умов активного макроекономічного регулювання сукупного попиту з боку держави, а для стабільного економічного розвитку необхідно лише підтримувати стійкий попит на гроші, який має призвести до зростання грошової маси та, як наслідок, до стимулювання сукупного попиту.

За Кейнсом збільшення грошової маси в обігу створює благодатні умови для посилення інвестиційних процесів, сприяє збільшенню обсягів виробництва та вирішує проблему зайнятості населення. Як суттєву проблему не розглядав Кейнс і питання інфляції.

Він вважав, що інфляція – це лише своєрідна плата за певний рівень зайнятості і що інфляція, спровокована державною емісією, не тільки не заважає економіці, а, навпаки, додатково стимулює ефективний попит. І тільки тоді, коли інфляція досягає досить високого рівня, вона заслуговує уваги, але завжди може бути стримана за умов державного втручання.

Майже з протилежними поглядами стосовно шляхів стабілізації економіки у середині 50-тих років XX століття виступив лідер монетаристської школи Мілтон Фрідмен, чию теорію розвитку капіталізму як саморегульованої системи, яка базується на ідеях монетаризму, було визнано антиподом кейнсіанській моделі державного регулювання економікою. Він відкрито виступав проти теорії Кейнса щодо втручання держави в економіку і державних заходів стосовно стимулювання попиту, доказуючи, що державне регулювання економіки є досить мало ефективним, і розглядав його в якості загрози вільному ринку[548/549/550/551].

У своїй роботі "Капіталізм і свобода" (1962 р.), яка була написана у співавторстві з Р. Д. Фрідмен, М. Фрідмен піддав критиці різноманітні форми державного регулювання, протиставляючи йому діяльність у сфері приватного бізнесу. Ця

[548] Нобелевские лауреаты XX века. Экономика. Энциклопедический словарь. – М.: «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2001. – 336 с.

[549] Фридмен М. Количественная теория денег // Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО – Пресс, 2000. - С.787-891.

[550] Фридмен М. Если бы деньги заговорили.../ Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Дело, 2002. – 160 с. – (Сер. «Экономика: идеи и портреты»).

[551] Фридмен М. Основы манетаризма /Под науч. ред. Д.А. Козлова. – М.: ТЕИС, 2002. – 175 с.

робота на багато випередила свій час і спочатку не привернула до себе особливої уваги. Справжня популярність до неї прийшла тільки через 25 років. Тільки тоді вона розійшлась більше ніж півмільйонним тиражем.

Але у той самий час М. Фрідмен досить скептично ставився до простої заміни системи зі сталим типом державного регулювання грошових відносин системою суто приватного бізнесу. І незважаючи на те, що він завжди підтримував ідею відмови від державного регулювання у фінансовій сфері, у таких випадках він виступає за необхідність економічного реформування за безпосередньою участю держави.

Особливої уваги заслуговує підхід М. Фрідмена щодо методології економічних досліджень, у яких він базується на відокремленні нормативної та позитивної економічної науки. І якщо перша в його інтерпретації зазначає, якою має бути економіка, то друга – має справу з впливом на економічний розвиток багатьох різноманітних факторів, включаючи політичні дії, що дозволяє розглядати економіку такою, яка вона є в реальності.

Найважливішим методологічним принципом М. Фрідмена в економічних дослідженнях є емпірична перевірка будь-яких теоретичних постулатів. На його думку, з якою практично неможливо не погодитись, головним тестом на правильність наукової гіпотези або теорії є їхнє обґрунтування у процесі реального економічного розвитку, чим він і оцінює реалізм тієї чи іншої теорії, якими б нереалістичними не виглядали її ствердження. Фрідмен принципово виступає проти будь-якої економічної теорії, положення або прогнози якої не підлягають емпіричній перевірці.

Вже у роботі М. Фрідмена “Теорія функції споживання”, виданій у 1957 році, простежується тісний зв’язок теоретичних положень та емпіричних даних. Досліджуючи сімейні бюджети та часові ряди даних, Фрідмен отримав практичне підтвердження своєї гіпотези “перманентного доходу”, відповідно з яким частка доходу, яка витрачається на споживання, залежить не від поточного, а від очікуваного або від постійного доходу, що суперечило розповсюдженому постулату кейнсіанської теорії щодо поточного споживання як стабільної функції поточного доходу.

Постійне споживання не змінюється залежно від тимчасового збільшення або зменшення доходу, що пояснювало існуючу на практиці більш високу частку збережень як частину доходу в бюджеті сімей з високими доходами, чим в бюджетах сімей з низькими доходами. Дослідження співвідношення доходів та споживання населення США протягом майже 100 років привело Фрідмена до висновку, що частка збережень у національному доході, незважаючи на зростання реальних доходів, залишалась приблизно постійною величиною.

Цей висновок про постійний доход зіграв важливу роль у зміні М. Фрідменом формулювання кількісної теорії грошей. У наступних роботах він довів, що зміни грошового попиту протягом усієї історії США визначались змінами у сфері постійного доходу. Численні дослідження сукупного споживання підтверджували теорію Фрідмена, а розроблена ним методика визначення та оцінювання прогнозуємих доходів стимулювала макроекономічні дослідження.

Інтенсивні емпіричні дослідження М. Фрідмена та його помічників протягом майже 25 років склали основу фундаментальних праць з історії та теорії грошового обігу. Першою була опублікована у 1963 році праця “Монетарна історія Сполучених Штатів за 1867-1960 рр.”, яку Фрідмен написав у співдружності зі спеціалістом в області економічної історії А. Дж. Шварц. У цій роботі автори опрацювали велику кількість зібраного статистичного матеріалу з історії грошового обігу Сполучених Штатів майже за столітній період та документально довели всебічний вплив грошової маси, яка перебуває в обігу, на інфляційні процеси[552].

Своєрідним “економетричним доповненням” до “Монетарної історії” стала робота М. Фрідмена “Тенденції розвитку грошової системи у Сполучених Штатах та Сполученому Королівстві: відношення до доходу, цін та до ставки проценту, 1867-1975 рр.”, яка була опублікована у 1982 році.

Спираючись на аналіз економічного розвитку США, Фрідмен довів, що в основі циклічних коливань в економіці лежить грошовий чинник і що саме збільшення грошової маси в

[552] Fridman M., Schwatz. A Monetary History of the United States. 1960, P. 676.

обігу сприяє посиленню інфляційних процесів. Тому пропозиція грошей має бути обмежена та перебувати під постійним державним контролем. М. Фрідмен писав: "Інфляція завжди і скрізь є суто грошовим феноменом"[553].

Добре усвідомлюючи те, що недостатня кількість грошей в обігу обов'язково призведе до кризи виробництва, а надлишкова – до інфляції, Фрідмен запропонував поступово вводити до обігу таку кількість грошей, яка з одного боку сприяла б розширенню виробництва, а з іншого – не змінювала б вартості грошей та не впливала на ціни, тобто не провокувала інфляційних процесів.

Для готівки Фрідмен запропонував темп приросту на рівні 3 % на рік, для безготівкових грошей – 1 %. Тобто приблизно загальний щорічний приріст грошової маси має дорівнювати 4-5 %. Це ті самі відсотки, які мають обмежувати середньорічні темпи інфляції, щоб запобігти її посиленню.

Відповідно з головними положеннями монетаризму пропозиція грошей є вирішальним чинником короткострокових коливань ВВП та довгострокових коливань цін. Треба відзначити, що кейнсіанці теж не виключали вплив кількості грошей в обігу на величину сукупного попиту поруч з іншими факторами. Проте, М. Фрідмен разом із своїми прихильниками стверджували, що саме грошова маса є головним чинником, який впливає на стан економічної рівноваги.

Ще одним суттєвим моментом в теорії Фрідмена, який випливав з ідеї обмеження пропозиції грошової маси, була норма проценту за кредит. Цей показник як ціна кредитних грошей має регулюватись співвідношенням попиту на них та їхньої пропозиції. Держава має регулювати тільки пропозицію грошей, а ставка процента буде встановлюватись ринком, що сприятиме саморегулюванню економіки.

Так чи інакше дослідження М. Фрідменом в області теорії грошей пов'язані з аналізом теорії Дж. М. Кейнса та його послідовників, які виходили з положення про несуттєвий вплив грошей на загальні витрати, споживання і ціни, а також із переконання про нездатність ринкової економіки автоматично досягнути необхідної зайнятості та стабільності цін. Критику цих положень Фрідмен висловив у статті "Відносна стабільність

[553] Fridman M. Dollars and Deficits, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1968, P.39.

швидкості обертання грошей та мультиплікатор інвестицій у Сполучених Штатах, 1897-1958 рр.", яка була написана у співавторстві з Д. Мейселменом.

У роботі показано, що споживчі витрати визначаються скоріше грошовою масою, ніж окремими статтями державного бюджету. Виходячи з визначальної ролі грошей відносно до цін і доходів, Фрідмен доводив, що зміни в інтенсивності зростання номінальних доходів переважно обумовлені змінами у зростанні грошової маси. Саме спільна стаття М. Фрідмена та Д. Мейселмена стала початком багаторічної полеміки з кейнсіанцями стосовно грошово-фіскальної політики, яка розпочалась у 60-70-ті роки і наслідком якої стали деякі зміни у монетарній політиці США.

Головним пунктом кількісної теорії грошей М. Фрідмена є положення, відповідно з яким попит на гроші хоча і не обов'язково постійний у номінальному виразі, та все одно є функцією стабільною. Наслідком аналізу історії розвитку грошової системи США щодо співвідношення між зміною грошової маси та цінами, а також змінами у номінальному доході стали чотири теоретичні постулати, головна ідея яких полягає в наступному[554]:

- стабільності цін можна досягнути за умов неінфляційного зростання кількості грошей;
- економічне зростання є досить реальним як за умов падіння цін, так і на фоні їх зростання, але це зростання має бути помірним та передбаченим;
- відносини між змінами у кількості грошей та змінами впливаючих на них змінних величин залишаються постійними, незважаючи на відміну у наслідках, які були спричинені зростанням кількості грошей;
- зміни в грошах впливають на зміни в доходах, а не навпаки; зміни у зростанні грошової маси визначають зміни інтенсивності зростання номінальних доходів.

Не підтримував Фрідмен ідею Кейнса і стосовно того, що інфляція є засобом вирішення проблеми зайнятості. Послідовники Кейнса виходили з того, що залежність між

[554] Нобелевские лауреаты XX века. Экономика. Энциклопедический словарь. – М.: «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2001. – 336 с.

даними економічними параметрами є досить стійкою і пропонували уряду Сполучених Штатів вибір між комбінацією низького рівня безробіття за умов високого темпу інфляції і навпаки.

Фрідмен обґрунтував тезис відносно стабільності кривої Філліпса і довів, що причиною безробіття є не інфляція сама по собі, а інфляція, яка не була передбачена, і що природний рівень самої низької норми безробіття – це той рівень, який підтримується за відсутністю прискореної або не передбачуваної інфляції.

Ще на початку 1967 року Фрідмен спрогнозував зникнення залежності, встановленої А. Філіпсом, у довгостроковому періоді, особливо під час стагфляції, коли спостерігається одночасне зростання як темпів інфляції, так і рівня безробіття. А якщо посилення інфляції і впливає позитивно на рівень безробіття, все одно це явище тимчасове і у будь-якому разі воно призведе до скорочення зайнятості. Тобто, подолати безробіття можна лише подолавши інфляцію.

Досить різко висловлював свої погляди щодо питань, пов'язаних з державною емісією, представник австрійської школи в економічній науці Мюррей Н. Ротбард: «як тільки ринки взяли золото і срібло в якості грошей, на сцені з'явилася держава, щоб взяти під контроль грошовий обіг в суспільстві. Мотиви такої поведінки держави досить очевидні: контроль над грошовим обігом перейшов від ринку до групи осіб, що входять до державного апарату. Та й сенс операції дуже зрозумілий: адже це була альтернатива оподаткуванню, яке завжди викликало протест публіки.

А так правителі отримали можливість створювати свої гроші і витрачати їх або позичати союзникам. Але золотий час для держави настав, коли навчилися друкувати паперові гроші, а держава змогла змінити визначення долара, фунта або марки, так що вони стали позначати не одиницю ваги золота або срібла, а назву смужок паперу, віддрукованих центральним урядом. Випуск паперових грошей обходиться недорого, а друкувати їх можна скільки завгодно. На налагодження цього складного механізму потрібні були століття, але тепер випуск грошей

повністю в руках центрального уряду. Наслідки цього видно не озброєним оком»[555].

Але також однозначно М. Н. Ротбард каже і про основні наслідки емісії грошей: «держава друкує стільки грошей, скільки вона може розмістити в економіці, і точно також вона використовує право стягувати податки - збирає стільки грошей, скільки може зібрати, не викликаючи надмірно активного протесту. Урядовий контроль над кількістю грошей в обігу від самого початку є інфляційним - будь-яка група людей, яка отримала право друкувати гроші, завжди буде друкувати їх в надмірній кількості»[556].

Виходячи з того, що емісія грошей в наш час стала закономірним явищем, необхідно більш детально зупинитися не просто на інфляції як на економічному явищі, а на тих прихованих мотивах і причинах, які дуже ускладнюють процес стримування темпів інфляції в припустимих межах, а також на основних, не завжди очевидних наслідках, до яких вона призводить.

11.3. Фіскальна функція інфляції: теоретичні аспекти

Інфляція, відома протягом багатьох століть існування людства, продовжуючи залишатися однією з найбільш істотних економічних проблем, практично в наш час стала закономірним явищем. У зв'язку з цим необхідно більш детально зупинитися не просто на інфляції як на економічному явищі, а на тих прихованих мотивах і причинах, які ускладнюють процес стримування темпів інфляції в припустимих межах, а також на основних, не завжди очевидних, наслідках, до яких вона призводить. Розглядаючи інфляцію як інструмент прихованого, квазіфіскального оподаткування, можна наблизитися до розуміння її сутнісної природи і, як наслідок, до можливості управління інфляційними процесами.

---

[555] Бум, крах и будущее: Анализ австрийской школы: Пер. с англ. / Сост. А.В.Куряев. – М.: ООО «Социум», 2002. – 220 с.

[556] Там само.

Питанням інфляції, особливо в частини причин і факторів, що сприяють її формуванню і активізації, присвячений цілий пласт наукових досліджень.

Залежність рівня інфляції від кількості грошей в обігу відображена в роботах М. Фрідмена[557]/[558]/[559], Ф. Шостака[560], Ф. Модільяні (причому, Ф. Модільяні не настільки категоричний, як класичні монетаристи), М. Ротбарда[561], Ф. Хайєка. У наукових працях М. Фрідмена і М. Ротбарда простежується зіставлення інфляції з податками, зокрема і з процесом оподаткування в ширшому розумінні.

Впливу політики центральних банків на рівень інфляції приділено увагу в роботах Бабичевої Ю. А.[562], P. Stella[563]/[564], Åke Lönnberg[565], Helge Berger, Pär Österholm[566]/[567].

Наукові роботи Seok Gil Park[568], Malgorzata Markiewicz[569], Sònia Muñoz[570] присвячені питанням квазіфіскальних операцій

---

[557] Фридмен М. Количественная теория денег // Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО – Пресс, 2000. - С.787-891.

[558] Фридмен М. Если бы деньги заговорили.../ Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Дело, 2002. – 160 с. – (Сер. «Экономика: идеи и портреты»).

[559] Фридмен М. Основы манетаризма /Под науч. ред. Д.А. Козлова. – М.: ТЕИС, 2002. – 175 с.

[560] Шостак Ф. Бум, крах и будущее: Анализ австрийской школы: Пер. с англ. / Сост. А.В. Куряев . – М.: ООО «Социум», 2002. – 220 с.

[561] Ротбард М. К новой свободе: Либертарианский манифест / Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2009. — 398 с. — (Библиотека Фонда «Либеральная миссия»)

[562] Бабичева Ю.А. Инфляционная составляющая операций банков: проблемы регулирования / Ю.А. Бабичева. – М.: ЗАО «Издательство» Экономика», 2005. – 318 с.

[563] Stella, Peter. Central Bank Financial Strength, Policy Constraints and Inflation; IMF Working Paper 08/49; February 1, 2008 - wp0849.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0849.pdf.

[564] Stella, Peter. The Federal Reserve System Balance Sheet: What Happened and Why it Matters; IMF Working Paper 09/120; May 1, 2009. - wp09120.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09120.pdf.

[565] Stella, Peter, Åke Lönnberg. Issues in Central Bank Finance and Independence; IMF Working Paper 08/37/; February 1, 2008 - wp0837.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0837.pdf.

[566] Helge Berger, Pär Österholm, Does Money Matter for U.S. Inflation? Evidence from Bayesian VARs; IMF Working Paper 08/76; March 1, 2008 - wp0876.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0876.pdf.

[567] Helge Berger, Pär Österholm, Does Money Growth Granger-Cause Inflation in the Euro Area? Evidence from Out-of-Sample Forecasts Using Bayesian VARs; IMF Working Paper 08/53; March 1, 2008 - wp0853.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0853.pdf.

[568] Seok Gil Park. Central Banks Quasi-Fiscal Policies and Inflation; IMF Working Paper 12/14; January 1, 2012 - wp1214.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp1214.pdf.

центральних банків, в тому числі їх впливу на рівень інфляції. Але основний акцент у зазначених роботах зроблений на квазіфіскальні операції, які призводять до збитків ЦБ.

Недостатньо розкритими залишаються питання прихованих доходів ЦБ і уряду, а також ролі інфляції в цих процесах. Саме дослідження глибинної природи інфляції, її економічних і психологічних першопричин, дозволяють наблизитися до можливості управління інфляційними процесами на рівні економічно виправданих показників.

Інфляція, будучи одним із наслідків порушення стану економічної рівноваги, настільки неминучого для багатьох країн світу, традиційно розглядається як процес, або як явище. Але при цьому вона є також прихованим податком. В такому випадку інфляцію необхідно розглянути як економічну категорію, окремо зупинившись на функціях, які вона виконує, оскільки саме у функціях розкривається сутність будь-якої економічної категорії.

Однією з найбільш фундаментальних функцій, які виконує інфляція, є фіскальна функція. Особливість фіскальної функції інфляції полягає в тому, що з одного боку - вона ідентична податкам, оскільки сприяє наповненню скарбниці держави, центральний банк якого вдається до емісії грошей, особливо понад те, що вимагає економіка, або переповнює канали грошового обігу кредитними грошима.

З іншого боку - фіскальна за своєю суттю функція інфляції, за своєю формою носить квазіфіскальний характер. Це обумовлюється тим, що інфляція як форма оподаткування не регулюється законодавством:

- не встановлена ставка (вона не обмежена);

- не визначені суб'єкти (цей податок платять усі суб'єкти фінансово-економічних відносин - населення, суб'єкти господарської діяльності і навіть держава);

- не позначений об'єкт оподаткування (об'єктом є всі фінансові ресурси в грошовій формі всіх суб'єктів фінансово-економічних відносин).

---

[569] Malgorzata Markiewicz: Quasi-fiscal operations of central banks in transition economies. / Institute for Economies in Transition, BOFIT; 2001. № 2 - 98747.pdf: / http://www.suomenpankki.fi/pdf/98747.pdf.

[570] Sònia Muñoz, Central Bank Quasi-fiscal Losses and High Inflation in Zimbabwe: A Note; IMF Working Paper 07/98; April 1, 2007 - wp0798.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0798.pdf.

При цьому на рівень інфляції знецінюються всі ресурси в грошовій формі, а також цінні папери, частина втрат (або вся сума знецінення) від інфляції яких може бути компенсована внаслідок зростання їх вартості. Але не всі суб'єкти - платники інфляційного податку, виявляються в рівному становищі.

Найбільше платить населення країни з низькими доходами і заощадженнями в національній валюті (особливо в тому випадку, коли рівень інфляції перевищує процентні ставки за депозитними вкладами).

Сплачуючи інфляційний податок на загальних підставах, суб'єкти господарської діяльності, мають можливість компенсувати майбутні втрати:

- спочатку закладати очікуваний рівень інфляції в ціну вироблених і реалізованих товарів і послуг;
- при наявності кредиту в національній валюті повертати його більш дешевими грошима;
- виплачувати заробітну плату найманим працівникам знеціненими грошима.

Але втрати, які вони понесуть внаслідок зниження купівельної спроможності населення, неминучі, а для малого і середнього бізнесу можуть бути критичними.

Певні втрати від інфляції також несе і держава. У скарбницю надходять податки, збори та інші платежі, реальна вартість яких вже зменшена на рівень інфляції. Але ці втрати в значній мірі перекриваються грошима, які держава вводить в обіг шляхом емісії. Винятком є держави, в яких емісійний орган не є державною установою, (як, наприклад, в США). Але навіть в цьому випадку, як і у всіх інших, зростання номінальних обсягів податкових надходжень може значно перевищувати втрати від інфляції (все тільки залежить від того, які цілі переслідує уряд конкретної держави).

В іншому випадку емісія грошей була б абсолютно прив'язана до темпів економічного зростання в країні і не носила б інфляційного характеру. Дуже близькою до емісії і за формою, і за ефектом є кредитна експансія (як внутрішня, так і зовнішня), що призводить до надлишку грошей в обігу і, як наслідок, до посилення інфляційних процесів.

Ще однією особливістю фіскальної функції інфляції є те, що вона проявляється на різних рівнях: локальному, регіональному і глобальному.

У державах, національна валюта яких не користується попитом за його межами, всі «надходження» від інфляційного податку залишаються всередині цієї ж держави. Тобто фіскальна функція інфляції проявляється на локальному рівні.

Для держав, об'єднаних в валютні союзи, в центральний банк надходить частка реальних доходів і заощаджень у грошовій формі (у валюті даного союзу) від усіх держав - членів цього об'єднання, підприємств, що працюють на їх території, і населення. В такому випадку доречно говорити про регіональний рівні фіскальної функції інфляції.

Коли ж мова йде про держави, національна валюта яких є глобальною резервною валютою, то в казну таких держав (або в казну установи, наділеної правом друкувати гроші, навіть якщо вона не є державною) стікаються податкові надходження з усього світу. А фіскальна функція інфляції реалізується на глобальному рівні.

Але незалежно від того, на якому рівні або в якій державі проявляється фіскальна функція інфляції, їй характерні певні, свого роду універсальні, процеси.

Специфіка інфляції полягає в тому, що вона «змушує» населення не зберігати гроші, виведені з обороту, а навпаки, більше витрачати або віддавати їх в банк під відсоток. Таким чином, значна частина грошей (а при низьких доходах це практично всі гроші), зароблені людьми, повертаються в розпорядження банків. «Якщо кількість [грошей] продовжує збільшуватися швидше, ніж виробництво товарів і послуг, то ціни будуть продовжувати рости, і рано чи пізно публіка звикне до очікування подальшого зростання цін. І тоді вона побажає зменшити свій запас готівки ... Так як купівельна спроможність готівки знижується, то вони стають дорогим способом зберігання активів. Тому люди намагаються зменшити суму готівки»[571].

Внаслідок цього банки отримують можливість нарощувати обсяги кредитування, посилюючи зростання інфляції. У свою чергу ЦБ керують цим процесом, підвищуючи або знижуючи

[571] Фридмен М. Если бы деньги заговорили.../ Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Дело, 2002. – 160 с. – (Сер. «Экономика: идеи и портреты»).

відсоток, а також постійно збільшуючи кількість грошей в обігу шляхом емісії.

У державах із стабільною і розвиненою економікою, володіючи високим рівнем незалежності від уряду, поза кризових періодів ЦБ мають всі можливості утримувати інфляцію на рівні 2-3 % на рік, забезпечуючи при цьому потрібною кількістю грошей економіку країни. Це зовсім не означає, що такі Центробанки недоотримують надходження у вигляді інфляційного податку.

Просто вони працюють на довгострокову перспективу, забезпечуючи належний рівень стабільності своєї валюти, «авторитет» якої на тлі інших валют буде постійно зростати і зміцнюватися. Відповідно буде збільшуватися кількість людей у всьому світі, які будуть бажати зберігати свої заощадження в цій валюті. Попит на таку валюту буде постійно зростати, а центральні банки зі своїм "скромним" (2-3 % на рік) рівнем інфляції будуть з кожним роком все більше і більше нарощувати надходження від інфляційного податку.

Така ситуація має реальне підтвердження. «Найважливішим фактором, що сприяє залученню реальних ресурсів з решти світу в США, є збільшення американської грошової маси. Той факт, що долар США є основним міжнародним засобом обміну, створює для Америки можливість перенаправляти реальні ресурси з інших країн в свої межі»[572].

Коли ж ЦБ хоче заробити швидко і багато, він нарощує емісію грошей і знижує відсоток, розганяючи інфляцію аж до галопуючої (гіперінфляція не вигідна ні уряду, ні ЦБ).

У короткостроковій перспективі ЦБ від цього не постраждає, оскільки власники грошей будуть платити все більше і більше інфляційного податку. А економічний спад, до якого може привести така система управління, буде всього лише сприяти циклічності в надходженнях від інфляції.

Істотні темпи інфляції ЦБ може також підтримувати при високому рівні залежності від уряду, навіть якщо юридично він є незалежним. У таких випадках ЦБ змушений кредитувати уряд

[572] Шостак Ф. Бум, крах и будущее: Анализ австрийской школы: Пер. с англ. / Сост. А.В. Куряев . – М.: ООО «Социум», 2002. – 220 с.

(часто за низькими відсотками за кредит), особливо при наявності постійного, або постійно зростаючого, бюджетного дефіциту.

При такому сценарії високі темпи інфляції можуть влаштовувати уряд, оскільки у нього з'являється можливість під прикриттям номінально зростаючих заробітних плат і соціальних виплат, реально платити в кращому випадку стільки ж, як рік чи більше тому, а в гіршу – ще й менше. Є держави, в яких втрати населення від інфляції підлягають індексації. Але індексація не може істотно вплинути на добробут населення, оскільки часто індексується тільки прожитковий мінімум.

Уряд, який не здатний в силу різних причин забезпечити економічне зростання (або як мінімум економічну стабільність) в державі, завжди при сприянні ЦБ може «організувати» високі темпи інфляції. Це в значній мірі збільшить номінальні надходження в казну податків і зборів. Реальна вартість цих надходжень буде значно нижче номінальних, але це не завадить закрити цим «інфляційним приростом» якщо і не весь бюджетний дефіцит, то якусь його частину точно.

Значна частина цих грошей потім буде виплачена населенню у вигляді заробітної плати бюджетним працівникам і у вигляді соціальної допомоги нужденним, переважна більшість з яких буде оцінювати тільки їх номінальні значення. Але, навіть відстежуючи зниження купівельної спроможності отриманих грошей, маючи мінімальні і навіть середні доходи, у населення практично немає можливості кардинально змінити ситуацію в кращу сторону.

Таким чином, в державі реалізується частина прихованого квазіфіскального податкового потенціалу, реалізація якого приносить реальне збільшення номінальних надходжень в казну держави. У першу чергу це відбувається за рахунок непрямих податків і зборів. Але прямі податки в даному контексті не є винятком.

Реалізація товарів і послуг за вищими цінами призводить до зростання номінальних доходів підприємств. В цей же час у підприємств будуть також збільшуватися витрати, але не всі відразу. Темпи зростання заробітної плати найманих працівників не можуть випереджати темпів зростання доходів підприємства. Бізнес не працює собі в збиток, навіть коли є необхідність в умовах зростаючих витрат підвищувати заробітну плату особливо

цінним співробітникам. У будь-якому випадку це будуть поодинокі явища, які не позначаються суттєво на середніх показниках по країні.

Особливість інфляції як інфляційного податку полягає також у тому, що його сплачує все населення країни - працюючі й непрацюючі, які отримують заробітну плату офіційно і неофіційно. Сплачують цей податок також і всі підприємства, включаючи ту їх частину, яка обертається в тіньовому секторі. Саме тому деякі держави «не дуже успішно» борються з тіньовою економікою.

Тим більше ці питання не дуже хвилюють ЦБ і комерційні банки. Ні тіньова зарплата працюючого населення, ні тіньова діяльність підприємств не можуть зменшити доходи комерційних банків від кредитування. У ще більш вигідному становищі знаходиться ЦБ. Маючи в своєму розпорядженні друкарський верстат і право вирішувати, скільки має бути грошей в обігу і яким повинен бути відсоток, ЦБ при будь-якому уряді і при будь-якій економічній ситуації буде отримувати з усіх власників грошей інфляційний податок. Особливістю цього податку є те, що він за своєю природою і за своєю глибинною сутністю є нічим іншим як податком на гроші.

Саме інфляція дозволяє ЦБ постійно збирати відсоток з усіх існуючих грошей, нарощуючи прибуток і зміцнюючи свою владу. І як наслідок, юридично закріплене за центральними банками право, яке надає їм можливість управляти обсягами грошової маси, інфляцією і відсотком, фактично дає їм безмежну владу.

Це проливає світло на грошову експансію, про яку свого часу писав М. Фрідмен «грошова експансія і пов'язане з нею збільшення грошового попиту здійснюються через загадкові, широко поширені і у вищій мірі приховані канали. Підвищення витрат виробництва і цін є видимими слідами цих каналів»[573].

Але специфіка інфляційного оподаткування також полягає і в тому, що його можна використовувати в короткостроковому періоді в якості тимчасового конструктивного заходу. Особливо це актуально, коли уряд приступає до управління державою, економіка якої не просто далека від рівноважного стану, а

[573] Фридмен М. Если бы деньги заговорили.../ Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Дело, 2002. – 160 с. – (Сер. «Экономика: идеи и портреты»).

перебуває в гранично розбалансованому стані. При цьому основним завданням ЦБ буде не допустити вихід інфляції з під контролю і утримувати її в діапазоні між повзучою (7-10 % на рік) і галопуючою (до 50 % в рік), не допускаючи ситуації, коли втрати від інфляції перевищуватимуть вигоди.

Складність управління інфляційними процесами полягає в тому, що інфляція за своєю глибинною сутністю є прихованим, квазіфіскальним податком. А за своєю формою інфляція - це інструмент квазіфіскального оподаткування, який знаходиться в руках обмеженої кількості людей (уряду і ЦБ), фінансово зацікавлених в інфляції (об'єктивно і суб'єктивно). Саме рівень свідомості цієї групи людей визначає рівень економічного розвитку та рівень добробуту тієї чи іншої країни, а не ринкова економіка і глобалізація, на які так зручно списувати фінансово-економічні невдачі уряду і ЦБ. Але при цьому не можна забувати, що «інфляція - завжди і всюди явище грошове, і відповідальність за контроль над нею лежить на уряді»[574].

Отже, уряд та ЦБ будь-якої країни завжди мають у своєму розпорядженні додатковий ресурс – інфляційний податок, обсяги надходжень від якого в наслідок його квазіфіскальної природи завжди будуть регулюватись тими самими урядом та ЦБ, які його і встановлюють. А іншим суб’єктам фінансових відносин залишається лише сподіватись на професійність та людську порядність тих суб’єктів, у розпорядженні яких перебуває цей ресурс під назвою “інфляційний податок”.

Однак ситуація з інфляцією не є безвихідною. Конструктивний вихід ховається в самій інфляції, а також в інших функціях, які вона виконує.

[574] Там само.

Література

1. Абрамов А. П. Налоговая реформа и совершенствование налогового администрирования / А. П. Абрамов // Вестник Томского государственного университета. - 2007. - № 300. - С. 7-11.
2. Агропромисловий комплекс у 2008-2015 роках [Електронний ресурс] / Міністерство аграрної політики України. — Режим доступу: http://www.minagro.kiev.ua.
3. Алексеєнко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів [українсько-англійсько-російський] / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.; Менеджерський словник: навчально-довідкове видання / [укладач Г. О. Колесніков]. – К.: ВД «Професіонал», 2007. – 288 с.; Большой экономический словарь [под ред. А. Н. Азрилияна]. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
4. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с. с.39-40.
5. Амирджанова А. Ф. Налоги и налогообложение: учебный курс. - М.: Центр развития электронного обучения Московского финансово-промышленного университета «Синергия», 2013 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://free.megacampus.ru/xbookM0028/book/index/topics.htm.
6. Андронік В. Як у Європі: через вісім років сигарети в Україні будуть коштувати 80-90 грн [Електронний ресурс] / В. Андронік // Сегодня. – 2016. – Режим доступу: http://ukr.segodnya.ua/economics/enews/kak-v-evrope-cherez-vosem-let-sigarety-v-ukraine-budut-stoit-80-90-grn-758577.html.
7. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2010. – №5, с.27-35.
8. Асоціація платників податків України. Податкова система США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv /vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/USA.html.
9. Бабичева Ю.А. Инфляционная составляющая операций банков: проблемы регулирования / Ю.А. Бабичева. – М.: ЗАО «Издательство» Экономика», 2005. – 318 с.
10. Базилевич В., Дорошенко І. Визначення режиму валютного курсу і його вплив на темпи інфляції та економічного зростання // Економіст. – 1999. - № 12. – С. 44-49.
11. Байбородина В. Г., Домагальская И. М., Иванина В. А., Коваленко Е. Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие. – Хабаровск: РИЦ ХГАЭП, 2010. – 108 с.
12. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с., С. 49.
13. Банки України. Словник економічних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bank-ua.com/glossary/term/.
14. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Німецька консультативна группа – Київ/Берлін, березень 2013 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.beratergruppe-ukraine.de/download/Beraterpapiere/2013/PP_02_2013_ukr.pdf.
15. Богатирьова Є. М. Генезис податкових реформ в Україні / Є. М. Богатирьова // Економічний простір: збірник наукових праць. Дніпропетровськ: ПДАБА – 2017. - № 118 . – С. 126-142.
16. Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: результативність та стратегічні орієнтири: дис … канд. екон. наук. – Одеса: ОНЕУ, 2016. – С. 23.
17. Богатирьова Є. М. Стратегічні орієнтири проведення податкової реформи в Україні в умовах Європейської інтеграції [Електронний ресурс] / Є. М. Богатирьова, В.

П. Хомутенко // Ефективна економіка. - 2015. - №10. – Режим доступу до журн.: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4437.

18. Богатирьова Є.М. Податкова політика: сутність та принципи формування / Є. М. Богатирьова // Науковий вісник Одеського національного економічного університету . – Одеса: ОНЕУ, 2012. - № 10 (162). – С. 209-210.

19. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – Одеса: ОНЕУ, 2013. - № 7 (186). – С. 29.

20. Богатырева Е.Н. Теоретические детерминанты налоговых реформ // Новый университет. - 2014. – № 3. – С. 33-37.

21. Бочі А., Кіщенко С. Податкова реформа: аналіз державних рішень. – К.: Міжнародний центр перспективних досліджень, 2015. – 40 с.

22. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов: Пер.с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Биз нес», 1997. – 1120 с.

23. Бум, крах и будущее: Анализ австрийской школы: Пер. с англ. / Сост. А.В.Куряев. – М.: ООО «Социум», 2002. – 220 с.

24. Бюджетний моніторинг:виконання бюджету за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20 Quarter%202012/KV_IV_2012_Monitoring_ukr.pdf.

25. Васильєва І.В. Адаптація зарубіжного досвіду в Україні прибуткового оподаткування підприємств [Електронний ресурс]: Збірник студентських та наукових праць – 2013. – №2. – С. 304-312. – Режим доступу: http://oneu.edu.ua/pages/cath/finans/files/stud_sbornik_2(2013).pdf.

26. Вахновская Н. А. Налоговый кодекс в контексте реформирования налоговой системы Украины / Н. А. Вахновская // Экономический форум 2011 . - № 1. - С.1 -7.

27. Веклич О. О. Як активізувати механізм вилучення природно-ресурсної ренти / О. О. Веклич // Фінанси України. – 2007. – №10. – С. 74–86. – С. 83.

28. Великсар Т.І. Підприємство як суб'єкт системи соціального захисту населення України / Т.І. Великсар // Економічний простір – 2015. – №104. – С. 75.

29. Великсар Т. І. Державна соціальна допомога як елемент системи соціального захисту населення: реалії та перспективи удосконалення / Т. І. Великсар // Економіка та держава. – 2015. – №12. – С. 102.

30. Великсар Т. І. Медичне страхування як елемент системи соціального захисту населення / Т. І. Великсар // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – №9/1. – С. 6.

31. Великсар Т. І. Напрямки реформування підсистеми соціальної допомоги в Україні / Т. І. Великсар // Економіка, фінанси, облік, маркетинг та менеджмент в Україні та закордоном: Міжнар. наук.-практ. конф., 20 жовтня 2017 р. – Полтава: ЦФЕНД, 2017. – С. 51.

32. Великсар Т. І. Соціальне страхування як складова системи соціального захисту населення України: актуальні питання / Т. І. Великсар // Вісник ЖНАЕУ. – 2013. – Т. 2, № 1-2 (37). – С. 295.

33. Верстяк О. М. Етапи тінізації економіки України / О. М. Верстяк // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2017. - № 2 (24), т. 2. – С. 76-79.

34. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2014 рік підготовлено департаментом з питань бюджетної політики і затверджено постановою Колегії Рахункової палати. Рахункова палата України, 2015.- 67с.

35. Волк А. Рентное налогообложение в газодобывающей отрасли [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.business.ua/gazeta/2016/2/287941.

36. Волкова О.Г. Деякі аспекти акцизного оподаткування в Україні/ О.Г. Волкова // Науково-практичний журнал "Причорноморські економічні студії"- 2016.- Випуск 5.

37. Волкова О.Г. Зміни податкового статусу кредитних спілок України / О.Г. Волкова // Науковий вісник Херсонського державного університету Серія «Економічні науки». - 2015.- Випуск 13.- ч.1. - с.136-139.

38. Волохова І.С. Механізм оподаткування сільськогосподарських виробників: напрямки покращення / І.С. Волохова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. - № 11. – 2017. – С. 20-23.

39. Волохова І.С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів / І.С. Волохова // Економіка України. – 2014. - № 12 (629). – С. 74-86.

40. Волохова І.С. Місцеві податки та збори в доходах місцевих бюджетів України: наслідки проведених реформ / І.С. Волохова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. - № 23. - ч.2. – 2017. – С. 51 - 54.

41. Волохова И.С. Проблемы поиска и диверсификации доходных источников местных бюджетов Украины / И.С. Волохова // Новый Университет. Йошкар-Ола: 2014. – № 2. – С. 66-73.

42. Волохова І.С. Реалізація специфічних принципів у місцевому оподаткуванні (на прикладі майнового оподаткування) / І.С. Волохова // Економіка та держава. – 2013. - № 10. – С. 19-22.

43. Волохова И.С. Роль непрямых налогов в расширении собственной доходной базы местных бюджетов / И.С. Волохова // Новая экономика. Минск: 2014. - № 2 (64). – С. 47 - 53.

44. Волохова І.С. Фінансове регулювання виробництва сільськогосподарської продукції: посилення регулюючого та стимулюючого ефектів / І.С. Волохова // Науковий вісник Херсонського державного університету. - № 22. - ч.2. – 2017. – С. 106 - 109.

45. Волохова І.С. Шляхи наповнення місцевих бюджетів: оподаткування доходів / І.С. Волохова // Економіст. – 2013. - № 7. – С. 26-29.

46. Вони не платять державі. 100 найбільших боржників України. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/22/627873/.

47. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. – № 3. – С. 6–10.

48. Гайдуцький П. Податкова реформа – виклик для України / П. Гайдуцький // Дзеркало тижня. – 17.01.2014. – №1 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://gazeta.dt.ua/macrolevel/podatkova-reforma-viklik-dlya-ukrayini-_.html.

49. Гальчинський А. Теорія грошей: Навч. посібник. – К.: Основи, 1998. – 415 с.

50. Даценко Г.В. Соціальний аспект впливу акцизного податку на тютюнові вироби в Україні та країнах ЄС / Г.В. Даценко, В.В. Ємець // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 3(2). - С. 95-100, С. 95.

51. Декларация Конференции Организации Объединенных Наций по проблемам окружающей человека среды [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : http://www.un.org/ru/documents/decl_conv/declarations/declarathenv.shl.

52. Державна архітектурно-будівельна інспекція України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://dabi.gov.ua/index.php/component/content/article/23-ukrainskij/pres-sluzhba/novini.

53. Державна Казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index.

54. Державна служба статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ukrstat.org/uk.

55. Державна фіскальна служба України: Офіціний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua.

56. Дєєва Н.А. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / [Дєєва Н.А., Рединa Н.І, Дулік Т.О.]; за ред. Н.І. Рединої. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – С. 28-31.

57. Дивеєв-Кириленко О.Р. Тіньова економіка та її вплив на розвиток малого і середнього підприємництва в Україні [Електронний ресурс]: Інноваційна економіка. – 2013. – №3(41). – С. 16-20. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2013_3/16.pdf.

58. Договір про зону вільної торгівлі з країнами СНД. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/997_n25.

59. Додаток до проекту Постанови КМУ «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу, і доказів існування таких обставин». – [Електронний ресурс]: // – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-55435.html.

60. Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С.В. Мочерного / Худож. оформ. В.М. Шторгина. – К.: Феміна, 1995. – 386 с. (Nota bene).

61. Єрмак О. І. Повернення коштів з депозитних рахунків у кредитних спілках / О. І. Єрмак // Науковий вісник Полісся. – 2015. – №1. – с. 102- 109.

62. Жидяк О. Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2092.

63. Житня І.П., Корецька–Гармаш В.О. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організаційні напрямки розбудови// Наукові вісті Далівського університету.-2010. – №1. – Режим доступу :http://www/nbuv/gov/ua/e-journals/2010_index/html.

64. Жук В.М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. - № 7. – С.33-42.

65. Журавлев А. А. Эффективность бюджетно-налогового администрирования / А. А. Журавлев // Экономист. – 2008. – № 6. – С. 75-83.

66. За чертой бедности в Украине живет более 80% населения. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.unian.net/society/1067371-za-chertoy-bednosti-v-ukraine-jivet-bolee-80-naseleniya-deputat.html.

67. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та пенсійне забезпечення в цифрах та фактах за 2011 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=96595&cat_id=41296.

68. Зварич М. С. Теоретичні підходи до визначення сутності фінансової безпеки домогосподарств / М. С. Зварич // Науковий віснику ХДУ. Серія Економічні науки. – 2015. – №15. – Ч. 1. – С. 132.

69. Зубко Г. Більше 30 млрд. грн. у місцеві бюджети за І квартал - беззаперечний ефект фінансової децентралізації, 19 квітня 2016. – [Електронний ресурс]. – Доступний з: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248971086&cat_id=244276429

70. Индекс инвестпривлекательности Украины стал самым высоким за 6 лет 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.com.ua/2017/07/03/28714893/.

71. Иохансен Л. Некоторые заметки по поводу предложенной Линдалем теории определения государственных расходов // Вехи экономической мысли. Т.4. Экономика благосостояния и общественный выбор. — СПб. : Экономическая школа. – 2004. — С. 377-391.

72. Итоговый документ Конференции „Будущее, которого мы хотим" Рио-де-Жанейро [Електронний ресурс] // Бразилия. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: http://www.ecoleague.net/5623003-169-2631.html.

73. Іванчук Н.В. Соціальні податки у податковій системі України та розподіл податкового навантаження / Н.В. Іванчук // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка . – 2011. – Вип. 17 – С. 82.

74. Карпенко С.П. Фіскальний та регуляторний потенціал акцизного податку в контексті оподаткування тютюнових виробів / С.П. Карпенко // ScienceRise. - 2015. - № 3(3). - С. 30-35, с. 31; Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с., С. 506-507.

75. Касперович Ю.В. Акцизна політика в системі економічної безпеки держави / Ю.В. Касперович// Стратегічні пріоритети - № 2(39) – 2016 – С.34-45.

76. Касперович Ю.В. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatkova_ref-21822.pdf.

77. Каташинська М.О. Характеристика виробництва та реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні / М.О. Каташинська // Молодий вчений. - 2014. - № 12(1). - С. 151-155, с. 152.

78. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег // Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО – Пресс, 2000. - С. 480-786.

79. Кир'язова Т. О. Особливості розвитку малого підприємництва в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки (електронне наукове фахове видання). – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. – Вип. 16. - 2017. -С. 145-149 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://global-national.in.ua/issue-16-2017.

80. Кириченко В. Российская реформа и реальный сектор экономики / В. Кириченко // Российский экономический журнал. – 2000. - № 2. - С. 96-104.

81. Коваленко Н. В. Інвестиційний податковий кредит як інструмент фінансування діяльності промислових підприємств / Н. В. Коваленко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №3(54). – С. 106-111.

82. Коваль О. Парадокси алкогольного ринку [Електронний ресурс] / О. Коваль // ГО Інститут податкових реформ. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: http://ngoipr.org.ua/blog/paradoksi-alkogolnogo-rinku/.

83. Конституція України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/content/chapter02.html.

84. Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт. - К.: МОЗ України, ДУ «Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України», 2014. – 128 с.

85. Конфедерація будівельників України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://kbu.org.ua/news/401/.

86. Концепція реформування податкової системи України від 15 травня 2010 року [Электроний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/legislation/project/656.html.

87. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р.

88. Копчинська К. О. Етапи реформування податку на прибуток підприємств в Україні / К. О. Копчинська // Науковий вісник Херсонського державного університету: Економічні науки. – Херсон, 2015. - Вип. 14. – С. 127.

89. Коридори влади. Лобіювання і Government Relations в Україні. Словацькі реформи – чудовий посібник для України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kuluar.com.ua/2015/02/09/slovatski-reformy-vidminnyj-posibnyk-dlya-ukrajiny/.

90. Коротун В.І. Акцизний збір в регулюванні споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів / В.В. Макаренко, В.І. Коротун // Таврійський науковий вісник : Науковий журнал. Вип. 67. – Херсон: Айлант. 2009. – С. 322–328, С. 323.

91. Коротун В.І. Перспективні напрями трансформації акцизної політики в Україні / В.І. Коротун // Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 29 листопада 2013 р. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – С. 98–104, С. 100.

92. Коцовська Р. Р. Основні напрями реформування української системи кредитної кооперації/ Р.Р. Коцовська // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2014. – №2. –с.187-190.

93. Коцюрубенко Г. М., Іоргачова М. І. Соціальна безпека як індикатор фінансового стану домогосподарств / Г. М. Коцюрубенко, М. І. Іоргачова // Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теоретичні і практичні аспекти: тези доп. V Міжнародної науково-практичної конференції, м. Хмельницкий - смт. Сатанів, 12-14 трав. 2017 р. – Хмельницкий: ХНУ, 2017. – С. 84-86.

94. Кочетков В.М. Особливості акумуляції грошових коштів кредитними спілками України в період економічної кризи / В.М. Кочетков, А.О. Прудніков // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №12. –с.29-32.

95. Кощук Т. Прагматика формирования и реализации фискальной политики в Украине / Т. Кощук // Журнал Европейской экономики. — Том № 7 (№ 2). – 2008. – С. 260-268.

96. Кравченко В. Що передбачає податкова реформа від Мінфіну // В. Кравченко, М. Ормоцадзе, А. Леденьов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://forbes.net.ua/ua/nation/1400402-jareskostyle-shcho-peredbachae-chergova-podatkova-reforma-vidmin finu.

97. Красовський К.С. Тютюнові акцизи і споживання тютюну в Україні [Електронний ресурс] / К.С. Красовський // Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України. – 2016. – Режим доступу: http://tobaccocontrol.org.ua/sites/default/files/tyutyunovi_akcizi_i_spozhivannya_tyutyunu_v_ukrayini.pdf;

98. Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. – Тернопіль : ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2012. – 212 с.;

99. Крисоватий А.І. Корпоративні фінанси в контексті викликів сучасної інноваційної економіки / А.І. Крисоватий, В.М. Федосов, Н.С. Рязанова // Фінанси України. – 2013. – №9 . – с.7-23.

100. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. доктора економічних наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. – К., 2006. – С. 176-182.

101. Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції:моногр. / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кощук .- Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 236с.

102. Крупка М. І. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи / М. І. Крупка, В. М. Кміть, Р. Ю. Паславська-Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 26.2.- с. 217 – с. .223;

103. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. Особенная часть. -Т.IV: Косвенные налоги. –Х.: Право, 2007. - 536 с., С. 361.

104. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип.22.8. – С. 252.

105. Литвиненко Я. В. Податкові системи зарубіжних країн: [Навч. посіб. для студ. вузів] / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К. , 2004. – 205 с.

106. Лондар С. Л. Акцизний податок як фінансовий регулятор поширення тютюнопаління в Україні / С. Л. Лондар, Л. В. Козарезенко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8. – С. 311-324.

107. Луценко І.С Фіскальна ефективність акцизного податку в Україні/І.С.Луценко// Матеріали міжнародної конференції Лісабон (Португалія) – 2017 – С.34-45.

108. Луценко І.С. Моніторинг сучасного стану надходжень податків від зовнішньоекономічної діяльності до Державного бюджету україни / І.С. Луценко // Держава та економіка – № – 2015 – С.62-66.

109. Малиш Н. А. Вагомість екологічного податку у реформуванні податкової системи України / Н. А. Малиш. // Збірник наукових праць „Ефективність державного управління". – 2003. – № 10. – С. 422–429.

110. Малініна Н. М. Система показників оцінювання ефективності оподаткування у сільському господарстві [Текст] / Н. М. Малініна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 8. – С. 169-172 [Електроннийи ресурс]. – Режим доступу: http://ir.lib.vntu.edu.ua/handle/123456789/7811.

111. Маліновська О.Я. Основні проблеми та перспективи розвитку кредитних спілок у сучасних умовах розвитку економіки України / О.Я. Маліновська // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2012. – №1 (27). – с.137-142.

112. Мартинюк І. В. Утилізаційний збір для неекологічних товарів / І. В. Мартинюк, О. Ю. Дубовик // АгроСвіт: ТОВ „ДКС Центр", 2014. – № 8. – С. 37–42.

113. Марченко О. І., Мельничук Г.С. Інвестиційний податковий кредит як стимул до нарощування випуску інноваційної продукції в Україні [Електронний ресурс]: Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. –2013. – № 1. – С. 362-366. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua /UJRN/Vzhdtu _econ_2013_1_87, с.364.

114. Марченко О. І., Мельничук Г.С. Інвестиційний податковий кредит як стимул до нарощування випуску інноваційної продукції в Україні [Електронний ресурс]: Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. –2013. – № 1. – С. 362-366. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Vzhdtu_econ _2013_1_87, с. 364.

115. Маслюківська О. П. Передумови впровадження еко-трудової податкової реформи в Україні та досвід Європи / О. П. Маслюківська. // Наукові записки, К. : Видавничий дім «КМ Академія». – 2005. – № 43. – С. 54–58. – с. 57.

116. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. д. е. н.: 08.00.08 / Мельник Віктор Миколайович. – К., 2007. – 444 с. – С. 176;

117. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні/ В.М.Мельник// Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №5 (23).

118. Митний тариф України від 19.09.2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584%D0%B0-18/paran3#n3.

119. Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України [Електронний ресурс] / О. М. Молодецька, Л. А. Буркова, Т. В. Семеняка // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2016. – Вип. 2. – С. 710-714. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/126.pdf.

120. Мурга М. Тютюнова галузь залишається джерелом поповнення скарбниці [Електронний ресурс] / Марина Мурга // Вісник. Рейтинг. – 2016. – Режим доступу: http://visnyk.ua/uk/publication/19-tyutyunova-galuz-zalishayetsya-dzherelom-popovnennya-skarbnitsi.

121. Найденов В.С. Инфляция и антиинфляционная политика в Украине. – Киев: Эксперт-Про, 2000. – 60 с.

122. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб: Питер, 2009.

123. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Под ред. И. А. Майбурова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с.

124. Налоговая реформа в Украине и республике Беларусь: аналитические исследования: монография / под ред. В. Г. Барановой, О. Е. Дубовик, Е. Ф. Киреевой. – Харьков: Издательство «Диса плюс», 2016. – С. 219-220.

125. Національна комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nfp.gov.ua.

126. Нобелевские лауреаты XX века. Экономика. Энциклопедический словарь. – М.: «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2001. – 336 с.

127. Одеська міська рада [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://omr.gov.ua/ru/departments/.

128. Оксенюк О. І. Історія становлення механізму бюджетного відшкодування ПДВ в Україні / О. І. Оксенюк // Європейські перспективи. - 2013. - № 6. - С. 178-185. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2013_6_34.

129. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посібник / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, О. Г. Волкова, А. В. Хомутенко]. – Одеса: ВМВ, 2014 – 418 с.

130. Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр «Академія», 1998. – 464 с.

131. Основні статистичні дані про діяльність ДПС України за 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 роки та І півріччя 2011 року// Державна податкова служба України.(Електронний ресурс).- Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=340979.

132. Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: автореф. дис. ... док. екон. наук: 08.00.10. - Санкт-Петербург: Изд-во Санкт-Петербург. гос. ун-та экономики и финансов, 1997. – 20 с.

133. Офіційна Інтернет-сторінка Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.dfp.gov.ua.

134. Офіційний веб-сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA.

135. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.ru/ru/statistics/fedbud/index.php.

136. Офіційний веб-сайт Національного банку України [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: https://www.bank.gov.ua/control/uk/index.

137. Офіційний веб-сайт Пенсійного фонду України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/index;

138. Офіційний веб-сайт проекту "Doing business" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/.

139. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua.

140. Офіційний сайт Центру кліматичних та енергетичних рішень Норвегії [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.c2es.org.

141. Пазюк В.Л. Аналіз стану та динаміки розвитку ринку вина в Україні / В.Л. Пазюк. // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – №4. – С. 236–242, с. 237.

142. Пислиця А.В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А.В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 2(24). – с. 79 -94.

143. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи / монографія / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 42.

144. Покатаєва О.В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковим кодексом України / О.В. Покатаєва // Форум права. - 2011. - № 2. - С. 745-749, С. 745.

145. Покинтелиця В. М. Зарубіжний досвід адміністрування податків // Науковий вісник ДГМА. – №1 (4Е). – 2009. – 281-287.

146. Половина экономики стала теневой [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.segodnya.ua/economics/enews/biznes-pochernel-pochti-na-50--643966.html.

147. Принципы экономикс. 2-е изд., сокращ. – СПб: Питер, 2000. – 496 с.

148. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" від 2 червня 2010 року [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

149. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М : ИНФРА-М, 2006. – 495 с.

150. Рамкова конвенція ВООЗ із боротьби проти тютюну від 21.05.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/897_001.

151. Ринок тютюнових виробів: оцінка впливу зміни акцизів [Електронний ресурс] // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – 2014. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/News/IER_research2_block.pdf, с. 4-5.

152. Рівень економічної свободи України // Економічний дискусійний клуб [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://edclub.com.ua/analityka/riven-ekonomichnoyi-svobody-ukrayiny.

153. Ротбард М. К новой свободе: Либертарианский манифест / Пер. с англ. М.: Новое издательство, 2009. — 398 с. — (Библиотека Фонда «Либеральная миссия»)

154. Саленков А.В. Правова природа акцизного збору / А.В. Саленков // Форум права. - 2008. - № 1. - С. 368-371, С. 370.

155. Самойлова М. В. Формирование механизма взаимодействия реального и монетарного секторов в российской экономике: дис. … канд. эконом. наук: 08.03.01 / М. В. Самойлова. – СПб.: 2001. – 180 с.

156. Семеног А. Ю. Взаємодія банківського і реального секторів економіки України: основні тенденції / А. Ю. Семеног // Финансы, учет, банки. – 2010 . – № 181. – С. 181-188.

157. Системна криза в Україні: передумови, ризики, шляхи подолання : аналіт. доп. / Я. А. Жаліло, К. А. Кононенко, В. М. Яблонський [та ін.]; за заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2014. – 132 с.

158. Сідельникова Л.П. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: http://www.tneu.edu.ua/abstracts_of_theses/.

159. Сільське господарство України у 2009-2015 роках [Електронний ресурс]: Статистична інформація. Сільське господарство / Державна служба статистики України. – Режим доступу до джерела: http://www.ukrstat.gov.ua.;

160. Скаршевський В. І. Українське економічне диво 2015-го й «дива» 2016-го або Ще раз про руйнівну силу інфляції / В. І. Скаршевський [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://forbes.net.ua/ua/opinions/1413646-ukrayinske-ekonomichne-divo-2015.

161. Слатвінська М. О. Податкова політика України в контексті її впливу на розвиток малого підприємництва / М. О. Слатвінська // Науковий вісник ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2010. – №13. – С. 51–56 с. 53.

162. Слатвінська М.О. Актуальні проблеми податкової політики України / Финансы и хозяйственная отчетность – состояние, тенденции, перспективы. – Хоз. Академия им. Д. А. Ценова, г. Свиштов, Республика Болгария. 2013 г. С. 179-185

163. Смірнова О.М. Проблематика розвитку ринку добровільного медичного страхування: податкова складова / О.М. Смирнова // – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://ndi-fp.asta.edu.ua/files/doc/publications/smirnova/2.pdf.

164. Сторожук О.В., Панура Ю.В. Податок на прибуток підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс]: Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). - 2013. - № 3. - С. 191-196. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2013_3_28.

165. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні. Аналітична записка. Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/articles/1801.

166. Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України Молдован Олексій Олександрович [Электроний ресурс]. – Режим доступу: http://sp.niss.gov.ua/content/articles/files/7-87462.pdf.

167. Сушкова О.Є. Система адміністрування акцизного податку в Україні / О.Є. Сушкова // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. - № 9 (5). - С. 199-203, С. 202.

168. Таптунова І. Л. Трансформація податку на прибуток підприємств у податок на виведений капітал. – Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28909.pdf.

169. Тегетаева О.Р. Роль акцизного налогообложения в регулировании экономических процессов // Пространство экономики. 2012. №2-2 С.60-64, С. 60.

170. Теория и история налогообложения: учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 422 с.

171. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту : дис...д-ра екон. наук: 08.00.08 / О. М . Тимченко. – К. : Б. в., 2010. – 431с.

172. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання [Електронний ресурс]: Міжнародний центр перспективних досліджень. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t_novaekonom_kaukra_ni.pdf.

173. Трансформація акцизної політики в Україні / В.І. Коротун, С.С. Брехов, Н.В. Новицька та ін. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 72 с. – (Препринт / НДЦ ПО Національного університету ДПС України), С. 7.

174. Турбулентность налоговых реформ / С. И. Юрий, А. И. Крисоватый, И. А. Майбуров, Т.В. Кощук. – К.: Знання, 2011. – 382 с. с.225-234.

175. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

176. Украина ежегодно теряет от неуплаты налогов до 140 млрд.грн. [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://economics.unian.net/finance/902976-ukraina-ejegodno-teryaet-ot-neuplatyi-nalogov-do-140-mlrd-grn-mindohodov.html.

177. Україна у цифрах 2016: стат. зб. – К.: Держкомстат України, 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

178. Уровень теневой экономики в Украине вырос до 47% - Минэкономразвития [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rus.newsru.ua/finance/14aug2015/tenevai.html.

179. Федосов В. Фінансова рестуктукторизація в Україні: проблеми і напрями: монографія / [В. Федосов, В. Опарін,С. Льовочкін]; за наук. ред. В. Федосова. – К.:

КНЕУ, 2002. – 432 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/.

180. Фишер И. Покупательная сила денег, ее определение и отношение к кредиту, проценту и кризисам. – М.: Фин. изд-во, 1925. – 402 с.

181. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. – М., 1999. – С.645-646.

182. Фінансове право України. Конспект лекцій. – Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2009. – 271 с.

183. Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.fse.gov.ua/fse/control/main/uk/index.

184. Фридмен М. Если бы деньги заговорили.../ Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Дело, 2002. – 160 с. – (Сер. «Экономика: идеи и портреты»).

185. Фридмен М. Количественная теория денег // Классика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО – Пресс, 2000. - С.787-891.

186. Фридмен М. Основы манетаризма /Под науч. ред. Д.А. Козлова. – М.: ТЕИС, 2002. – 175 с.

187. Хлєбнікова І.І. Вплив специфічного акцизу на параметри розвитку ринків алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні / І.І. Хлєбнікова. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. – №6. – С. 830–835.

188. Хлєбнікова І.І. Стан і умови акцизного оподаткування / І.І. Хлєбнікова // Актуал. проблеми економіки. - 2010. - № 4. - С. 228-235, с. 231.

189. Хомутенко А. В. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики / А. В. Хомутенко, Бзова Ю. І. // Науковий вісник ОНЕУ. – № 7 (239), 2016. – С. 15-21.

190. Хомутенко А. В. Економічні передумови виникнення податкового боргу в Україні / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. - №7/1. – С. 34-39.

191. Хомутенко А. В. Податкові правовідносини з нерезидентами: актуальні аспекти / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. - № 2/1. – С. 21-24.

192. Хомутенко А. В. Стратегічні орієнтири трансформації податкової політики України на шляху до євроінтеграції / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Науковий вісник ОНЕУ. - № 3 (211), 2014 - С. 133-145.

193. Хомутенко В. П. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко / за заг. ред. В. П. Хомутенко. – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.

194. Хомутенко В. П. Фрагментарний аналіз механізму дії регулюючої функції податку на прибуток підприємств в Україні / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Evropský časopis ekonomiky a managementu, № 1. – 2017. – С. 70-76.

195. Хомутенко В.П. Деякі аспекти трансфомрації податкового регулювання корпоративних фінансів України / В.П. Хомутенко, О.Г. Волкова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». – 2016. - №17.

196. Хомутенко В.П. Податкова політика у сфері зовнішньоекономічної діяльності: теорія та практика [монографія] /І.С. Луценко, В.П. Хомутенко – Одеса ФОП Бондаренко М.О. – 2014 – 216 с.

197. Хомутенко, А. В. Особливості оподаткування податком на додану вартість підприємств аграрного сектору економіки України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток національної економіки: теорія і практика» (3–4 квітня 2015 р.), м. Івано-Франківськ – Тернопіль: Крок. – 2015. – С. 163-165.

198. Хомутенко, А. В. Понятие налогового контроля как составляющей системы администрирования налогов, сборов, платежей / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Материалы IV Международной научно-практической конференции «Украина-Болгария-Европейский союз: современное состояние и перспективі». – С. 289-294.

199. Хомутенко, А. В. Теоретико-прагматичні аспекти податкового стимулювання житла в Україні / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Socio-economic problems of management: Collective monograph. - Thorpe-Bowker®, Melbourne, Australia, 2015.- 324 p. – 69-77.

200. Хомутенко, А. В. Методи адміністративного та податкового стимулювання розвитку будівельної галузі економіки України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Institutional framework for the functioning of the economy in the context of transformation: Collection of scientific articles. - Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, 2015.– С. 219-225.

201. Циммерманн Х. Муниципальные финансы: Учебник / Пер. с нем. – М.: Издательство "Дело и Сервис". – 2003. – 352 с.,С. 121.

202. Чепурин М. Н, Киселева Е. А. Курс экономической теории: учебник. - Киров: «АСА», 2006. - 832 с.

203. Чумакова О. О. Удосконалення податкової політики в контексті взаємозв'язку процесів оподаткування та ціноутворення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук / Чумакова О. О. – Харків, 2004. – 20 с. - с. 8.

204. Шикіна Н.А. Інфляція або безробіття: проблема, яку можна вирішити // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – Ірпінь, 2001. - № 4 (14). – С.14-22.

205. Шикіна Н.А. Роль інвестицій у процесі економічного зростання // Вісник соціально-економічних досліджень: Збірник наукових праць. Вип. 13. / Одеса: ОДЕУ, 2002. - С.338-343.

206. Ширяєва С. В., Толчанова З. О., Валіулліна З. В. Зарубіжний досвід податкового стимулювання для забезпечення технологічного оновлення підприємств пасажирського автомобільного транспорту [Електронний ресурс]: Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. – 2012. – Вип. 10. – С. 302-307. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Upsal_2012_10_55, с. 304.

207. Шлафман Н. Л., Кир'язова Т. О. Світовий досвід податкового регулювання розвитку малого підприємництва // Економічні інновації. – Одеса: Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2012. - Випуск 51. - С. 367-375.

208. Шостак Ф. Бум, крах и будущее: Анализ австрийской школы: Пер. с англ. / Сост. А.В. Куряев . – М.: ООО «Социум», 2002. – 220 с.

209. Шумський Р. В. Зарубіжний досвід побудови системи прибуткового оподаткування юридичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=33570.

210. Щорічна доповідь про стан здоров'я населення, санітарно-епідемічну ситуацію та результати діяльності системи охорони здоров'я України. 2013 рік / за ред. О.С. Мусія. – К., 2014. – 438 с.; Контроль над тютюном в Україні. Другий Національний звіт [Текст] / К.: МОЗ України, ДУ «Український інститут стратегічних досліджень МОЗ України», 2014. – 128 с.

211. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 1998.

212. Юхименко П. І. Теорія фінансів: підручник / [Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін.]; за ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.

213. Якимова А.М., Прищепа О.В. Вітчизняний та зарубіжний досвід справляння податку на прибуток підприємств [Електронний ресурс]: Економіка і регіон. – 2012. – № 3. – С. 211-215. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2012_3_41.

214. Benoıˆt B. Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence / Bosquet Benoıˆt. // Ecological Economics. – 2000. – №34. – P. 19–32. – P. 23.

215. Bird Richard M. Intergovernmental Fiscal relations: Universal Principles, Local applications // Georgia State University, 2000. – wp. – №00-2. – p. 10. Musgrave R.A., Musgrave P.B., Kullmer L. Die Öffentliche Finanzen in Theorie und Praxis. – Tübingen: Mohr, 1992. – Bd. 3–4. - S.2.

216. Blöchliger H. Fiscal autonomy of sub-central governments / OECD. – Working paper, 2006. – p. 30.

217. CO2 emissions - international comparison [Електронний ресурс] // Destatis Statistisges Bundesant – Режим доступу до ресурсу: https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/Environment/EnvironmentalEconomicAccounting/MaterialEnergyFlows/Tables/CO2EmissionsInternational.html.

218. Dheret C., Martinovici A., Zuleeg F. Division of Powers between the European Union, the Member States and Local and Regional Authorities – Additional Fiscal/Budgetary Elements. The report by the European Policy Centre. European Union, 2012. – S. 9.

219. Emission greenhouse gases. Tonnes CO2-equivalents/output in NOK million [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/natur-og-miljo/statistikker/nrmiljo.

220. Emission intensity for greenhouse gases. Tonnes CO2-equivalents/output in NOK million [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/natur-og-miljo/statistikker/nrmiljo.

221. Entwicklungen und Tendenzen des Föderalismus in Deutschland: territoriale Disparitäten und Finanzausgleich (dt. Fassung des italienischen Originalbeitrags: Sviluppi e tendenze del federalismo in Germania: differenza territoriale e perequazione finanziaria, in: Istituzioni del Federalismo, 2012. – № 4. – S. 789-828.

222. Fridman M., Schwatz. A Monetary History of the United States. 1960, P. 676.

223. Fridman M. Dollars and Deficits, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., 1968, P.39.

224. Greenhouse gas emissions and removals. Year 1990 - 2015 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en/ finding-statistics/statistics-by-subject-area/environment/emissions/green house -gas-emissions -and-removals.

225. Helge Berger, Pär Österholm, Does Money Matter for U.S. Inflation? Evidence from Bayesian VARs; IMF Working Paper 08/76; March 1, 2008 - wp0876.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0876.pdf.

226. Hoerner A. Environmental tax reform: the European experience / Andrew Hoerner, Benoît Bosquet. // Center For a Sustainable Economy. – 2001. – P. 94. – p. 25.

227. Jaeger W. Environmental taxation and the double dividend Prepared for the Internet Encyclopedia of Ecological Economics [Електронний ресурс] / W. Jaeger. – Режим доступу до ресурсу: http://arec.oregonstate.edu/jaeger/personal /DDHencyclopedia.pdf.

228. Keynes I.M. Collected Writings,X. – Macmillan, 1972. – P. 100-101.

229. KPMG. Corporate tax rates table [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html.

230. Malgorzata Markiewicz: Quasi-fiscal operations of central banks in transition economies. / Institute for Economies in Transition, BOFIT; 2001. № 2 - 98747.pdf: / http://www.suomenpankki.fi/pdf/98747.pdf.

231. Maltus T.R. Principles of Political Economy. – Pirckering. 1836. – P. 6-7.

232. Martyniuk I. The environmental tax policy for sustainable eco-economic development of Ukraine / I. Martyniuk // „Complliance und Nachhaltigkeit in der GUS", Hochschule Mittweida . – University of applied Sciences. – 2012. – P. 39–47.

233. Olson M. Das Prinzip “fiskalischer Gleichheit”: Die Aufteilung der Verantwortung zwischen verschiedenen Regierungsebenen // Föderalismus. – Stuttgart–New Jork, 1977. – S. 66–76.

234. Patuellia R. Environmental tax reform and the double dividend: A meta-analytical performance assessment / R. Patuellia, P. Nijkampb, E. Pelsb. // Ecological Economics. – 2005. – № 55. – P. 564–583. - c. 565.

235. Paying Taxes – 2017. Україна в глобальних рейтингах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pravda.com.ua/cdn/graphics/ratings/.

236. PWC. China. Corporate – Taxes on corporate income [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Taxes-on-corporate-income.

237. PWC. United States. Corporate – Taxes on corporate income [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-States-Corporate-Taxes-on-corporate-income.

238. Quarterly National Accounts. Seasonally adjusted change in volume from the previous period [Електронний ресурс] // Офіційний сайт статистики Норвегії – Режим доступу до ресурсу: http://www.ssb.no/en/nasjonalregnskap-og-konjunkturer/statistikker/knr.

239. Revenues from taxes and fees related to the environment [Електронний ресурс] // Destatis Statistisges Bundesant – Режим доступу до ресурсу: https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/NationalEconomyEnvironment/Environment/EnvironmentalEconomicAccounting/EnvironmentalProtectionMeasures/Tables.

240. Schneider F. The size and development of the shadow economies of Ukraine and six other eastern countries over the period of 1999–2015 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ed.ksue.edu.ua/ER/knt/ee162_78/e162sch.pdf.

241. Senior N.W. Political Economy. – London, 1850. – P. 6.

242. Seok Gil Park. Central Banks Quasi-Fiscal Policies and Inflation; IMF Working Paper 12/14; January 1, 2012 - wp1214.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp1214.pdf.

243. Sònia Muñoz, Central Bank Quasi-fiscal Losses and High Inflation in Zimbabwe: A Note; IMF Working Paper 07/98; April 1, 2007 - wp0798.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0798.pdf.

244. Stella, Peter. Central Bank Financial Strength, Policy Constraints and Inflation; IMF Working Paper 08/49; February 1, 2008 - wp0849.pdf: / http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp0849.pdf.

245. Ten years of in-depth analysis on tax systems in 189 economies. Paying Taxes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www. doingbusiness.org/reports/thematic-reports/~/media/ WBG/Doing Business/ Documents/Special-Reports/Paying-Taxes.

246. Tiebout C. A Pure Thorie of Local Expenditure // Journal of Political Economy. – Chicago, 1956. – Vol. 64. – P. 416–424.

247. Total emissions of air pollutants by sector. Year 1990 - 2015 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/en/ssd/START__MI__MI0108/TotaltUtslapp/.

248. Total environmental taxes in Sweden 2000-2012 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/National-Accounts/National-Accounts/National-accounts-previous-definitions/1 System of Environmental and Economic Accounts [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Statistics Sweden – Режим доступу до ресурсу: http://www.scb.se/en_/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/Environment/.

249. United States Federal State and Local Government Revenue [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.usgovernmentrevenue.com/.

250. Velyksar T. I. Role of insurance in the system of social protection of population of Ukraine / T. I. Velyksar // East European Scientific Journal. – 2016. – Part 1, №11. – P. 12.

251. Walras L. Elements of pure economics, or The theory of social wealth. Homewood (111.), 1954. (Translated by W. Jaffe from the Definitive ed.).

252. A. Kotsiurubenko. Regional features of formation of households financial resources of Ukraine / A. Kotsiurubenko// Innovations in Science and Education: Challenges of our time" Collection of scientific papers; edited by Maryna Dei, Olha Rudenko, 2 Issue/ - London: IASHE, 2017.– p.3.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Монографія

За редакцією доктора економічних наук І. С. Волохової