

ПРИВАТНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
“ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ”

На правах рукопису

Римар Ольга Григорівна

УДК 336.221.26:330.33.01

РОЛЬ ПОДАТКІВ В РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХОДІВ АНТИКРИЗОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ
В СУЧАСНИХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Мельник Віктор Миколайович

Київ-2012

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ.....	10
1.1. Генеза теорій державного регулювання соціально-економічних процесів.....	10
1.2. Специфіка регуляторної політики держави в умовах економічних криз.....	27
1.3. Податки в системі антикризової політики держави.....	50
Висновки до розділу 1.....	63
2. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ.....	69
2.1. Трансформація засад податкового регулювання соціально-еконо- мічних процесів в Україні.....	69
2.2. Стан і умови розвитку податкової системи України в контексті антикризового регулювання.....	84
2.3. Пільгове оподаткування результатів економічної діяльності як напрям антикризового регулювання.....	103
Висновки до розділу 2.....	117
3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СУЧАСНИХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ В УКРАЇНІ.....	123
3.1. Міжнародний досвід формування податкового механізму антикризового регулювання та можливості використання його в Україні.....	123
3.2. Стратегічні напрями модернізації податкового механізму антикризового регулювання в Україні.....	138
3.3. Маніпулювання податковим навантаженням в контексті антикризового регулювання.....	153
Висновки до розділу 3.....	170
ВИСНОВКИ.....	175
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	178
ДОДАТКИ.....	193

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економічна криза в умовах трансформаційної економіки насамперед вражає фінансову систему держави, що проявляється, зокрема, у стрімкому зменшенні податкових надходжень (через падіння податкової бази та бажання платників уникнути оподаткування).

За таких обставин особливого значення набуває проблема вибору параметрів та механізмів оподаткування, яке має не лише забезпечити державну скарбницю достатніми та стабільними податковими надходженнями, але й сприяти посткризовому відновленню економічної активності, а також відповідати обраним пріоритетам державної соціально-економічної політики.

Нині модель фіскального регулювання в Україні має низку особливостей, які не дозволяють державі підтримувати належний рівень економічної активності і мотивувати підприємців та інвесторів до значних вкладень капіталу. Зокрема, не забезпечено необхідної гнучкості податкової системи і впровадження інноваційних технологій податкового адміністрування, не використовуються ефективні інструменти пільгового оподаткування доходу, що спрямовується на інвестиції, тощо.

При цьому науковцями активізовано вивчення актуальних проблем розвитку податкових систем в умовах кризових проявів. Значний внесок у розробку відповідної проблематики внесли В. Андрущенко, В. Геєць, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, В. Захарін, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, П. Мельник, М. Мельник, С. Онишко, Н. Прокопенко, А. Соколовська, В. Федосов, Л. Тарангул, В. Тропіна та ін.. Проте існує необхідність поглиблення дослідження питань науково-методичного обґрунтування трансформації системи податкового регулювання економічних процесів на основі аналізу наслідків економічної кризи, в тому числі з урахуванням викликів загострення глобальної податкової конкуренції.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконувалася в рамках науково-дослідної теми ПВНЗ «Європейський університет» «Механізм управління фінансовою безпекою

підприємств і територій» (номер державної реєстрації 0109U003708), в ході виконання якої автором розроблено пропозиції щодо трансформації механізму податкового регулювання економічної активності в умовах загострення економічної кризи на основі факторного аналізу, а також з урахуванням параметрів інших напрямів фінансової політики держави.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є узагальнення, аналіз та подальший розвиток теоретико-методологічних і науково-практичних засад побудови механізму податкового регулювання в умовах економічної кризи, а також вироблення практичних пропозицій і рекомендацій з удосконалення зазначеного механізму відповідно до цілей соціально-економічної політики держави.

Досягнення зазначеної мети зумовило вирішення таких наукових завдань:

- визначити специфіку державного регулювання економіки в умовах загострення економічних криз;
- проаналізувати теоретико-методологічні положення про роль і значення податків в системі заходів антикризової політики держави;
- узагальнити міжнародний досвід формування податкових інструментів антикризового регулювання, визначити перспективні напрями використання цього досвіду в Україні;
- дослідити трансформаційні перетворення податкового механізму регулювання соціально-економічних процесів в Україні;
- проаналізувати ключові параметри розвитку податкової системи України в контексті антикризового регулювання;
- виявити особливості застосування інструментарію пільгового оподаткування в Україні у контексті антикризового регулювання;
- аргументувати модель розподілу податкового навантаження та обґрунтувати напрями модернізації податкового механізму антикризового регулювання в Україні.

Об'єктом дослідження є система податкового регулювання економічного розвитку.

Предметом дослідження є механізм податкового регулювання в умовах економічних криз.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною базою дослідження стали фундаментальні положення економічної науки щодо державних фінансів, організації податкової системи та податкового регулювання.

В процесі виконання дослідження застосовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ і процесів. Метод аналізу і синтезу використовувався при вивченні та узагальненні науково-методичних положень щодо організації податкової системи держави, виявлення особливостей побудови механізмів податкового регулювання з урахуванням чинників їхнього розвитку. Метод наукового абстрагування використаний для виділення основних компонент досліджуваних явищ і процесів, концентрації уваги на аналізі найбільш впливових чинників, що визначають характер і особливості національних податкових систем. Метод порівняльного аналізу застосовувався в процесі співставлення якісних та кількісних характеристик розвитку податкових інструментів антикризового регулювання в Україні та інших країнах. Метод історико-логічного аналізу впроваджений при дослідженні еволюції поглядів науковців на проблематику розвитку механізмів податкового регулювання в залежності від особливостей розвитку кризових явищ в економічних системах. Методи економетричного та статистичного аналізу були застосовані при розгляді кількісних та якісних тенденцій розвитку податкових систем. Метод аналізу експертних думок використовувався для вивчення результатів досліджень інших вчених та експертів з обраної проблематики.

Інформаційною базою дисертаційної роботи слугували: законодавчі та інші нормативно-правові акти з питань організації державних фінансів та оподаткування; результати досліджень із проблематики податкового регулювання, що опубліковані у наукових виданнях; офіційні статистичні дані; інформаційно-аналітичні матеріали органів державної влади та управління.

Наукова новизна одержаних результатів. На основі проведеного дослідження отримано наукові результати, які є новими або містять елементи наукової новизни. Зокрема:

вперше:

- обґрунтовано теоретико-методологічну концепцію пільгового оподаткування із урахуванням структурно-інноваційних чинників (нагромадження інвестицій, реалізація інноваційної продукції, підвищення технологічного рівня продукції), що орієнтована на сприяння відновленню економічного зростання у посткризовий період на основі податкового стимулювання капітальних вкладень, спрямованих у галузі вищих та середніх технологічних укладів, та застосування механізмів прискореної амортизації;

- обґрунтована модель розподілу податкового навантаження в контексті антикризового регулювання із пріоритетними критеріями цільової ефективності (поміркований рівень податкового навантаження, стимулююча роль оподаткування, регресивне оподаткування прибутку, застосування податкових пільг, використання механізму прискореної податкової амортизації, гармонізація податкового регулювання, гнучкість податкової системи), що дозволило виокремити напрями оптимізації податкового механізму антикризового регулювання (щодо застосування податкових пільг, проведення гнучкої амортизаційної політики, реалізації податкового компромісу, спрощення податкового адміністрування, використання податкового кредиту) за умов макроекономічної стабілізації та гармонізації податкового регулювання з іншими напрямами державного регулювання економіки;

удосконалено:

- теоретико-методичні підходи до трансформації структури податкової системи України з урахуванням необхідності підтримки глобальної податкової конкурентоспроможності та вирішення проблеми стимулювання відновлювального зростання, що, на відмінну існуючих варіантів, передбачає помірне збільшення частки прямих податків, запровадження оподаткування майна виробничого призначення, а також забезпечення належного податкового адміністрування з використанням сучасних технологій (системи раннього виявлення та припинення діяльності тіньового сектору економіки, руйнування схем мінімізації податків);

- концептуальні підходи до створення інституційного підґрунтя для використання податкових пільг як інструменту реалізації механізму антикризового регулювання, які, на відміну від існуючих, включають: наукове обґрунтування бажаного розміру податкового навантаження, критерії застосування податкових

пільг (адресність, чіткість, наукова обґрунтованість, зрозумілість), обґрунтування ідеї інформаційно-роз'яснювальної кампанії, узгодження обраних параметрів податкової політики з іншими напрямками державної економічної політики, формування партнерських відносин між податковими органами та платниками, організацію постійного моніторингу результативності та ефективності наданих пільг;

дістали подальшого розвитку:

- наукові положення про сутність економічної кризи як тривалої відсутності економічного зростання (стійкий спад), який негативно впливає на всі параметри національної економічної системи, що дає змогу обґрунтувати методологічну доцільність дослідження природи та причин економічних криз із позицій теорій економічного зростання;

- обґрунтування моделі антикризової політики залежно від форми державного регулювання соціально-економічних процесів, яка, на відмінну від існуючих, одночасно передбачає стимулювання внутрішнього споживання та експорту, стримування цін, орієнтацію на бюджетну збалансованість, утримання обсягу державного боргу на безпечному рівні, підтримання високого рівня валютних резервів, що дозволяє сформувати дієвий механізм стійкого підвищення конкурентоспроможності та досягнення ефективної структури національної економіки;

- методи адміністрування податкових пільг на основі обґрунтування запровадження спеціального податкового контракту та обліку результатів застосування пільг платниками податків, що, на відмінну від існуючих фіскально-адміністративних механізмів, передбачає двостороннє визначення умов користування пільгою та спрямування вивільнених коштів на реалізацію пріоритетних завдань економічної політики.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення результатів дослідження полягає у розробці рекомендацій з питань удосконалення механізмів функціонування податкової системи України в контексті антикризового регулювання, в тому числі з урахуванням необхідності підтримки посткризового зростання.

Основні висновки та пропозиції автора використані в роботі Державної податкової адміністрації у Закарпатській області (довідка № 2821/10/10-015 від 08.11.2011р.); Головного фінансового управління Волинської обласної державної адміністрації (довідка №10-11/2640 від 31.10.2011р.); Нововолинської об'єднаної державної податкової інспекції (довідка №8583/04 від 03.11.2011р.); Головного фінансового управління виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації)(довідка № 048-1-2-08/1735 від 11.11.2011р.). Окремі положення дисертаційної роботи впроваджені у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/2339 від 31.10.2011р).

Отримані наукові результати також можуть бути використані: органами державної влади та управління для подальшого удосконалення фіскальної політики; в процесі оптимізації законодавчих та інших нормативно-правових актів, що регулюють функціонування національної податкової системи; при розробці навчальних програм викладання економічних дисциплін студентам вищих навчальних закладів.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є одноосібною науковою працею, де автором обґрунтовано напрями удосконалення механізму податкового регулювання відповідно до цілей соціально-економічної політики держави. Наукові результати та висновки, які виносяться на захист, одержані автором самостійно і містяться в одноосібних наукових працях, що наведені у списку публікацій.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження представлялися і обговорювалися на: VII Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2010р.); XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика» (м. Луцьк, 2011р.); міжнародній науково-практичній конференції «Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів» (м. Київ, 2011р.); XII Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика сучасної економіки» (м. Черкаси, 2011р.).

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи опубліковано в 11 наукових працях загальним обсягом 3,85 д.а. Серед них 7 праць – у фахових виданнях (3,06 д.а.), та 4 публікації за матеріалами науково-практичних конференцій (0,79 д.а).

Структура і обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів основної частини, висновків, списку використаних джерел (171 позиція), додатків (2), включає 16 таблиць і 9 рисунків. Основний текст роботи викладено на 177 сторінках.

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ

1.1. Генеза теорій державного регулювання соціально-економічних процесів

Теоретичний фундамент державного регулювання соціально-економічних процесів, зокрема щодо державного антициклічного регулювання за допомогою фіскальних інструментів, має значне історичне підґрунтя.

Держава як феномен організації соціально-економічного життя суспільства зародилася у III тисячолітті до нової ери. Виникнення держави було зумовлено специфічними потребами людської спільноти, які сформувалися під впливом ускладнення соціального життя, унаслідок необхідності подальшого розвитку землеробства, забезпечення фізичної безпеки, формування належних запасів ресурсів (передусім продовольчих). Учені у галузі історії держави вказують, що в найдавніші часи розрізнялися дві головні функції держави – забезпечення загального блага і здійснення організованого примусу [23; 123]. Державну владу пропонується розуміти як вияв панівної в суспільстві організації, що характеризується певною територіальною поширеністю, універсальністю, самостійністю, верховенством, легітимністю, незалежністю, повнотою.

Держава є особливою формою організації суспільного життя, такою системою управління, що забезпечує цілісність та нормальне функціонування суспільства.

Г. Гегель перший серед мислителів розглядав державу як реальну дійсність і визначав її через сутність, влада якої перевищує все, та яка наділена волею, що виявляється через державні дії, несе права та обов'язки щодо забезпечення нормальних умов життєдіяльності своїх громадян [20, с. 19]. Тобто він розглядає державу не лише як засіб, але і як мету, вбачаючи в цьому призначення самої держави та спрямованість її повсякденної діяльності.

Сучасні дослідники визначають державу як політичну організацію суспільства з певною формою правління [125, с.117].

Провідні українські науковці, що досліджують проблеми державного регулювання соціально-економічних процесів, розуміють під державою особливу, універсальну організацію, що має публічну, державну владу та спеціалізований апарат регулювання суспільних відносин [123, с.17].

Виходячи з сучасних уявлень, провідне завдання сучасної держави полягає у проведенні такої владної політики, яка органічно спрямована на дотримання інтересів суспільства, колективу та особи, на забезпечення адміністративного та економічного регулювання при збереженні елементів саморегулювання.

Вже перші відомі держави намагалися впливати на певні економічні процеси в суспільстві, що було викликано перш за все необхідністю підтримки нормального стану життєдіяльності (забезпечення продовольством, формування казни для фінансування військових потреб, створення резервів сировини тощо). Поступово, у міру розвитку господарства, держави ускладнювали засоби та форми державного регулювання соціально-економічних процесів, виходячи із панівної у суспільстві парадигми щодо призначення держави та цілей розвитку [33; 146].

Державне регулювання економіки як наука почало формуватися майже одночасно із становленням економічної науки загалом, що в свою чергу, було відповіддю на потреби часу (зародження і становлення товарного виробництва, розвиток капіталістичної системи господарювання, стрімке поширення торгівлі і ремесел, оформлення приватної власності на засоби виробництва).

Перші розвідки щодо державного регулювання соціально-економічних процесів було зроблено ще представниками меркантилізму (XVI–XVIII ст.), які відстоювали позиції сильного уряду та реалізації активних дій державного апарату в розвитку промисловості та торгівлі. Джерелом багатства меркантилісти вважали спочатку золото та срібло, пізніше – надлишок продуктів (товарів). Меркантилісти вказували на необхідність підтримки позитивного торговельного балансу, який дає можливість державі “багатіти”. На цій основі були зроблені рекомендації щодо стимулювання експорту та обмеження імпорту. Окремі ідеї та пропозиції меркантилістів щодо запровадження фіскальних обмежень у вигляді мита, додаткових тарифів пізніше лягли в основу теорії протекціонізму [37; 134].

В Україні ідеї меркантилізму активно розвивав гетьман Богдан Хмельницький, який розбудовував економічні зв'язки з іншими країнами шляхом надання різних податкових привілеїв та пільг купцям, а також встановлюючи митних перепон для імпортних товарів, заохочуючи експорт [76, с.15].

На початку XVIII ст. в економічній науці домінують ідеї фізіократів, ідеологія яких ґрунтувалася на обговоренні проблем про справедливість державного регулювання, визначення обґрунтованого розміру податків, стимулювання джерел доходу. Фізіократи відстоювали позицію, що лише земля дає чистий дохід, а мануфактура й торгівля нових цінностей не створює його, а тому, єдиним справедливим джерелом державних доходів є виключно поземельний податок. Вважаючи, що лише праця в сільському господарстві здатна забезпечити державі багатство та процвітання, фізіократи рекомендували правителям (державному апарату) вживати активних дій щодо розвитку сільського господарства. Фізіократи виступали категорично проти вільного запровадження податків та їхньої численності, а лідер школи фізіократів Франсуа Кене (1694-1774) актуалізував проблематику взаємного зв'язку оподаткування та національної економіки.

Так, Ф.Кене розробив відому “Економічну таблицю”, яка стала першою спробою кількісного макроекономічного аналізу натуральних та вартісних потоків у національному господарстві. Ці дослідження стали прообразом таблиць “витрати – випуск”, за якими нині вивчаються макроекономічні процеси та тенденції [37, с.12].

Інший представник фізіократів Ж.Б.Сей, обґрунтовував тезу про те, що провідні позиції у структурі національного господарства має займати промисловість, сформулював гіпотезу про три фактори виробництва, проаналізував розподіл і споживання суспільного продукту. Дослідник запропонував концепцію ринків, згідно з якою криза надвиробництва неможлива, оскільки одні товари обмінюються на інші, а тому пропозиція одних зумовлює попит на інші [67, с.107].

Представники класичної політекономії також долучилися до дослідження регулюючої ролі держави в соціально-економічних процесах.

Англійський дослідник Д.Х'юм, якого вважають попередником А.Сміта, відстоював позицію про обмеження практики втручання держави в зовнішню торгівлю. Він обґрунтовував позицію, що зменшення бар'єрів на імпортні товари

приведе до пожвавлення національної економіки, оскільки це дозволить залучити митні платежі до скарбниці та стимулюватиме національних виробників виготовляти аналогічні товари [75, с.69].

А.Сміт був прихильником концепції “невидимої руки”, під впливом якої розвивається економіка, виробляються товари належної кількості та якості. Відповідно, вільна конкуренція може бути лише тоді, коли забезпечується дією ринкового механізму. Було сформульовано висновки про нераціональність впливу держави на приватний сектор. Під впливом цих положень лунали гасла про обмеження ролі держави в регулюванні соціально-економічних процесів [129].

Натомість А.Сміт сформулював принципи оподаткування, які не втратили своєї актуальності і до сьогодні. Ці принципи яскраво свідчать про те, що А.Сміт жодним чином не виключав можливості та необхідності втручання держави в регулювання окремих соціально-економічних процесів, насамперед у сфері публічних фінансів. А.Сміт був переконаний у непродуктивності державних послуг, але вважав податок справедливою ціною за їхнє отримання.

Вченим було обґрунтовано доцільність невтручання держави у зовнішню торгівлю, при цьому імпорт вважався таким же благом, як і експорт, оскільки держави повинні спеціалізуватися на виготовленні певних товарів, у виробництві яких вони мають переваги [129].

У XIX ст. теорія державного регулювання соціально-економічних процесів досягла нового етапу розвитку завдяки ідеям соціалізму та антилібералізму (К. Маркс, Ф. Лассаль, Л. Штейн, А. Вагнер). Ці напрями зосереджували значну увагу на протидії економічному лібералізму, який панував у політиці й науці в ті часи. Найвідомішою економічною школою XIX ст. вважається марксизм, представники якого обґрунтували необхідність знищення приватної власності та конкуренції, запровадження свідомого регулювання соціально-економічних процесів на противагу “ринковій стихії”, створення нової економічної моделі, що базується на суспільній (загальнодержавній) власності на засоби виробництва, землю, сировину.

У XIX ст. в Німеччині була сформована історична школа (Г. Шмоллер, В. Зомбарт, М. Вебер, Ф. Ліст), яка займалася дослідженнями історико-генетичного

підґрунтя для пояснення економічних структур та механізмів функціонування національних економічних систем, розвитку економічних інтересів і стимулів. Дослідники ставили питання про ступінь втручання держави в регулювання соціально-економічних процесів, широко використовуючи історичний метод, який давав змогу розглянути особливості цивілізаційного процесу в окремих державах, виділити особливі його чинники [37, с.17-18].

Наприкінці XIX ст. розвивається теорія антимонопольного регулювання. Першим прикладом прямої заборони займатися певною економічною діяльністю є так званий “антитрестівський закон Шермана”, ухвалений в США у 1890 р. Згідно з законом, компаніям заборонялося займати більшу за певну частку ринку одного блага (товара, послуги), а у випадку порушення такої заборони компанії підлягали примусовому поділу. Згодом аналогічні закони було ухвалено в інших країнах.

На початку 20-х рр. XX ст. у Європі відбувається економічне піднесення. У європейській економічній думці набувають популярності ідеї вільного ринку. У ці ж часи було висунуто концепцію мінімалістської держави. Представники цього напрямку (Л. Мізес, Ф. Хайек) відстоюють позицію про неефективність державного регулювання соціально-економічних процесів, а тому закликають до мінімального втручання держави в національне господарство [23; 77].

Кейнсїанство стало наступною школою, яка детально розглядала проблеми державного регулювання соціально-економічних процесів. Воно стало відповіддю на негативні соціально-економічні наслідки «Великої депресії» (30-ті рр. XX ст.), яка фактично була системною економічною кризою. Дж. Кейнс та його послідовники обґрунтовували об'єктивну необхідність і практичне значення державного регулювання соціально-економічних процесів, у тому числі й за допомогою податків [46]. В окремих працях кейнсїанці навіть відстоювали думку, що податки існують у суспільстві виключно для регулювання економічних відносин [19, с.3-5].

Дж. Кейнс вважав, що параметри економічного зростання залежать від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості, однак на практиці досягти повної зайнятості неможливо. Тому занадто великі заощадження, на думку дослідника, заважатимуть економічному зростанню, адже вони не стають капіталом

(інвестиціями), а стають так званим «пасивним» джерелом доходу. Дж. Кейнс відстоював позицію, що негативні економічні наслідки, які викликані наявністю „зайвих” заощаджень, можна ліквідувати через податки, які «вилучають» ці заощадження на користь казни [46].

Кейнсіанці першими спробували застосовувати у теоретичних та науково-практичних дослідженнях метод агрегованих економічних величин і таким чином сприяли зародженню нової науки – макроекономіки [31, с.16]. Дослідники першими визначили можливість проведення економетричного аналізу при вивченні складних процесів національного господарства.

Дж. Кейнс, застосовуючи науковий інструментарій, чітко визначив основні напрями і засоби державного впливу на соціально-економічні процеси, а саме: стимулювання сукупного попиту (в тому числі шляхом розширення державних закупівель), заохочення інвестиційної діяльності, зменшення ціни кредиту, сприяння зростанню доходів населення (в тому числі шляхом підвищення рівня зайнятості), проведення раціональної фіскальної політики та ін. За змістом вчення Дж.Кейнса є першою теорією антициклічного регулювання економіки.

Протягом 30-х – 50-х рр. ХХ ст. уряд США, маючи на меті подолати негативні наслідки “Великої депресії”, реалізував кілька програм, які отримали назву “нового підходу” [19; 137]. Ці програми були спрямовані на досягнення макроекономічної стабілізації, усунення негативних наслідків кризи, а також розв’язання конкретних соціально-економічних проблем (модернізація системи соціального забезпечення, соціальне страхування, страхування вкладів тощо). Загальна стратегія “нового підходу” була спрямована на соціалізацію ринкової системи, значною мірою підпорядковуваши мотиви приватного підприємництва громадським і національним інтересам. У той же час в Європі розроблялися та впроваджувалися програми, в яких поєднувалися економічна свобода і громадський контроль, план і ринок, децентралізація і централізм. Саме в Європі набула поширення концепція “соціального ринкового господарства” (Л. Ерхард, В. Ойкен, Д. Коул, Г. Мюрдаль) [86, с.16-17].

Концепція “соціального ринкового господарства” ґрунтується на теорії загального добробуту, яка виходить з таких передумов: вільний ринок має багато

вад, оскільки не забезпечує створення необхідних суспільних благ у належній кількості, а також передбачає існування природних монополій; ринкові коливання не здатні забезпечити стабільність соціально-економічної динаміки; ринок спричиняє велику диференціацію доходів, нерівномірність прибутковості і споживання. З огляду на це головними цілями державного регулювання соціально-економічних процесів було проголошено забезпечення повної зайнятості, стабільність цін та рівновага платіжного балансу, також рекомендувалося активніше впливати на розвиток соціального забезпечення [152, с. 62]. Представники цієї школи вважали оподаткування засобом, який повинен використовуватися для вирівнювання доходів та вилучення монопольної ренти. Завдяки вказаній концепції у європейських державах було проголошено курс на забезпечення високої якості життя, який є актуальним і донині.

Наступною теорією економічного розвитку, яка ґрунтовно досліджувала проблеми регулювання соціально-економічних процесів, став монетаризм. Монетарна школа пропагувала відмову від широкого втручання держави в економіку, віддаючи перевагу непрямим методам регулювання, передусім через маніпуляцію параметрів грошового обігу. Монетаристи не надавали податкам значної ваги у регулюванні соціально-економічних процесів. Натомість вони вказували, що через податки можна вилучати «зайву» кількість грошей з обігу [16, с.55].

Таким чином, і школа кейнсіанства, і школа монетаризму визнавали податки в якості інструменту, який доцільно використовувати при регулюванні соціально-економічних процесів. Різниця полягала в тому, що кейнсіанці за допомогою податків пропонували вилучати «зайві» заощадження, а монетаристи – «зайві» гроші в обігу.

Теорія “економіки пропозиції” – неоліберальна економічна теорія, яка відстоювала необхідність регулювання соціально-економічних процесів шляхом стимулювання пропозиції. Представники цієї теорії пропагували необхідність постійного зростання ефективності виробництва на основі зниження його витрат, скорочення соціальних витрат та прибуткових податків, розгортання інноваційного підприємництва [67; 124].

У 70-х рр. ХХ ст. внаслідок світової фінансової кризи, зумовленої значними коливаннями цін на нафту, панівні теорії державного регулювання соціально-економічних процесів були піддані критиці, оскільки ці теорії не могли дати чітких відповідей на злободенні питання практики. В економічній науці набувають поширення аналітичні методи, що спрямовані на виявлення та оцінку всіляких обмежень (які перешкоджають успішній економічній діяльності), а також резервів (які можуть бути задіяні для підвищення ефективності національного господарства). Основними обмеженнями було визначено: обмеженість інформації; недовіра до державного контролю; політичні обмеження. Саме тоді відбувається становлення ризикології – науки про ризики та управління ними. Кризи стають не одномоментним явищем.

Кризові процеси 70-х рр. ознаменували перехід від концепції “соціальної держави” до концепції “ефективної держави”. Було зроблено наступні принципові рекомендації: держава через непомірно високі витрати змушена обмежити коло своїх обов’язків і перекласти виконання низки завдань на інших суб’єктів господарювання, зокрема комерційних; виплати із соціального та пенсійного страхування мають забезпечуватися не лише за рахунок державного бюджету, а рівномірно розподілятися між іншими суб’єктами; держава не може брати на себе функцію джерела економічного зростання, вона повинна бути каталізатором та партнером [24, с.13]. У результаті узагальнення відповідних концепцій та аналізу досвіду провідних країн було сформульовано теорію раціональних очікувань. Теорія раціональних очікувань – неокласична теорія, представники якої обґрунтовують тезу про неефективність державного втручання в економіку та загальну недовіра до державного регулювання соціально-економічних процесів. Вони виходять з того, що всі суб’єкти економіки (власники, підприємці, споживачі, наймані працівники тощо), маючи необхідну інформацію щодо економічної політики держави, демонструють раціональну економічну поведінку, що приводить до максимізації благополуччя [89; 157]. А тому роль держави має обмежитися лише підтримкою “загальних правил гри”, моніторингом соціально-економічної динаміки та організацією фінансування загальнонаціональних потреб.

Ускладнення господарських зв'язків та різні умови розвитку країн поставили на порядок денний важливі узагальнення найбільш результативних рекомендацій різних теорій та шкіл. Таким чином було сформульовано теорію “неокласичного синтезу”. Теорія “неокласичного синтезу” – економічна школа, яка еkleктично об'єднала найбільш виважені та перевірені часом теоретичні та методологічні положення неокейнсіанства та неолібералізму. У ній поглиблено розглядаються чинники виробництва різних країн (виділяються капіталонасичені та працenasичені економіки). Представники цього напрямку відстоюють необхідність так званого “змішаного” регулювання соціально-економічних процесів.

Дану теорію намагався модифікувати П. Самуельсон. Ним було надано рекомендації щодо регулювання фінансових ринків та фінансових інститутів, розглянуто циклічний і структурний бюджети, джерела збільшення урядової заборгованості, описано наслідки дефіциту державного бюджету та зростання державного боргу, узагальнено досвід використання державою різноманітних важелів для вирішення соціально-економічних проблем [27, с.19].

Натомість було зауважено, що економіка розвивається не лише внаслідок дії економічних законів, а й під впливом суспільних чинників (суспільних інститутів), оскільки економіка є частиною суспільного життя. Соціально-інституціональна школа – напрямок, який ґрунтується на позиції, що економічні процеси в державі відбуваються не лише внаслідок дії об'єктивних економічних законів, а й під впливом соціально-психологічних, політичних, інституційних, ментальних та інших чинників (“суспільних інститутів”). Представники цього напрямку розглядають вплив профспілок, корпорацій, громадських організацій, а також морально-етичні явища, що формуються під впливом економічної політики [58, с.34].

Протягом ХХ ст. було накопичено досвід становлення та функціонування авторитарних держав, у яких економічна організація базується на загальнодержавній формі власності, жорсткому регулюванні всіх господарських процесів, плануванні та контролі.

У другій третині ХХ ст. значно зросла кількість моніторингово-прогностичних та емпіричних досліджень, предметом яких є вплив держави на параметри економічного зростання, а через нього – на особливості загальної

соціально-економічної моделі. Відзначимо, що ці дослідження були спрямовані на встановлення кількісних залежностей між окремими показниками державної економічної політики (податковий тягар, рівень державних доходів та видатків, державні інвестиції, облікова ставка тощо) на темпи приросту ВВП та динаміку структури національного виробництва.

У 1983 р. англійський економіст А. Ландау провів дослідження економічного зростання у 104 країнах за 20-річний період, у результаті якого було зроблено висновок про негативний зв'язок між темпами приросту реального ВВП на душу населення та рівнем державних видатків, що вимірюється як частка у ВВП. У 1987р. американські економісти Грієр та Таллок проаналізували показники економічної динаміки у 115 країнах, на базі чого було запропоновано ввести до аналізу дані про видатки на оборону та освіту, але виключити дані про державні інвестиції. У результаті дослідження науковці дійшли висновку про відсутність значної кореляції між державними видатками та темпами економічного зростання. Європейські економісти Барт та Бредлі у 1987 р. показали незначну залежність між темпом зростання ВВП та державними інвестиціями [156, с. 204-205].

В останні роки набула поширення концепція інформаційного суспільства (постіндустріального суспільства). Роль держави вбачається у забезпеченні переходу національного виробництва на вищі технологічні рівні та створення умов для отримання так званої “інтелектуальної ренти”. Державне регулювання соціально-економічних процесів відбувається із застосуванням різноманітного інструментарію, з врахуванням національних особливостей господарських систем. Державі рекомендується організувати довго- та середньострокове технологічне прогнозування і на основі отриманих результатів будувати параметри національних економік (структура виробництва, підготовка кадрів, наукове забезпечення, пріоритети фінансової політики та ін.).

Поширеною на сьогодні є також теорія сталого розвитку, яка виходить із того, що головною метою державного регулювання соціально-економічних процесів є забезпечення сталого розвитку, який передбачає формування моделі національної економіки, спрямованої на максимальне збереження та відтворення природно-ресурсного потенціалу (включаючи людські та екологічні ресурси). У такій моделі

між людиною, господарством та природою зберігатиметься гармонічність, і жоден з елементів системи не завдаватиме шкоди іншим. Інакше кажучи, сталий розвиток – це такий розвиток, що задовольняє потреби сучасного покоління і не ставить під загрозу життя майбутніх поколінь [51, с.72]

Одним із сучасних викликів сьогодення є глобалізація, у результаті чого відбувається майже безперешкодний рух факторів виробництва (капіталу, робочої сили, інформації, технологій) між країнами. У цій ситуації окремі держави зазнають значних економічних втрат від дії неконтрольованих процесів. Потужний потік міжнародного капіталу ігнорує національні кордони, не зважає на державу і національні інтереси [123, с.63]. За таких умов державне регулювання соціально-економічних процесів спрямовано на реалізацію заходів, у результаті яких мінімізується негативний вплив світогосподарських процесів, а також обмежуються окремі параметри руху факторів виробництва (щодо капіталу, робочої сили тощо). Акцент у державному регулюванні переноситься на застосування непрямих методів, у результаті чого здійснюється управління діяльністю суб'єктів ринку із застосуванням економічного інструментарію [48; 91; 158].

Питання теорії і практики організації державного регулювання соціально-економічних процесів досліджувалися та досліджуються відомими українськими вченими-економістами.

Провідним українським ученим дорадянського періоду, який досліджував питання впливу держави на соціально-економічні процеси, був Михайло Іванович Туган-Барановський (1865-1919). Науковець вивчав вплив параметрів державної економічної політики (зокрема інвестиційної) на тенденції і пропорції економічного розвитку. Також у полі зору вченого перебували питання взаємозв'язку окремих складових соціально-економічних процесів та інших суспільних явищ, що виявляються в результаті взаємодії людей (соціопсихологічні, культурні, релігійні тощо). М.І.Туган-Барановський відзначав, що схожі параметри соціально-економічної політики в різних державах приводять до неоднакових наслідків. Він пояснював цей феномен впливом інституційних позаекономічних чинників [145]. Учений показав, що економіка Росії залишається відсталою (особливо у науково-технологічній сфері) через ганебну “некультурність”, яка виявлялася передусім у

низькій продуктивності праці. А тому, згідно з переконаннями дослідника, необхідно стимулювати розвиток інновацій та технологій, які виступають ключовими чинниками суспільного прогресу.

М.І.Туган-Барановський перший серед учених-економістів обґрунтував доцільність вивчення інвестицій не лише як функції виробництва, але і насамперед через їхню взаємодію з процесами обміну і розподілу. Тобто учений розглядав інвестиції в контексті загального макроекономічного процесу, проводячи поетапний аналіз їхнього утворення, руху та використання на всіх рівнях (макро-, мезо-, мікро-) і стадіях соціально-економічного механізму [146].

Актуальними є результати дослідження вченого про моделі формування та використання капіталу (капітальних інвестицій) у період кризи. На основі вивчення відомих на той час причин та наслідків економічних криз було визначено, що нагромадження і зростання капіталу протікає постійно (безперервно), однак у період кризи процес вкладання капіталу та розширення промислового виробництва відбувається у значно менших обсягах. Згідно з наведеним висновком, показники капітальних вкладень у період кризи падають значніше, ніж загальні темпи розвитку економіки.

Учені київської школи М. Бунге та Д. Піхно були представниками маржиналістського підходу, згідно з яким суспільне виробництво розглядалося як арифметична сума окремих індивідуальних господарств. Тому, аналізуючи індивідуальну поведінку господарств, учені вважали за необхідне вживати заходи, спрямовані на стимулювання зацікавленості економічних суб'єктів на мікрорівні [67, с.20].

У радянські часи українська економічна наука була націлена на обґрунтування виконання народногосподарських планів, які будувалися з урахуванням позиції союзних відомств. Роль зовнішнього світу до уваги майже не бралася. Республіканські органи не були самостійними у вирішенні більшості економічних питань, а тому ціла низка економічних проблем (наприклад, щодо збалансування бюджету або організації грошового обігу) не були актуальними.

Теоретико-методологічні розвідки українських економістів значно активізувалися в період кардинального реформування економіки у 90-х рр. ХХ ст.

На початку економічних реформ українська влада виходила з припущення про доцільність мінімальної участі держави у регулюванні соціально-економічних процесів. Однак в умовах України такий підхід був приречений на провал. Україна є великою (за європейськими стандартами) країною, з регіонами різного ступеня розвитку, особливими територіально-галузевими комплексами, специфічними демографічними та екологічними проблемами. Підприємства гігантського військово-промислового комплексу, який залишився Україні у спадок від Радянського Союзу, виявилися у переважній більшості неспроможними адаптуватися до ринкових умов, крім того, давалася взнаки технологічна відсталість української економіки, що зумовила необхідність застосування механізмів стимулювання її модернізації.

Парадоксом стало те, що ліберальні реформи були ініційовані самою державою, яка на певному етапі самоусунулася від їх проведення.

Практика організації держави, а також аналіз методології державного регулювання суспільно-політичних та соціально-економічних процесів дозволяють виокремити дві принципові моделі. Перша – “держава – “нічний сторож”. Держава сприймається як необхідність, що забезпечує достатнє функціонування та розвиток національного господарства, створює придатні умови для розвитку економіки, бізнесу та соціальної гармонії. Теорії державного регулювання, які відповідають цій моделі, утворюють напрям “економічний лібералізм” (теорії фізіократів, класичної школи, неокласиків).

Друга – “держава – основа національного та економічного розвитку”. У цій моделі держава бере на себе всі повноваження щодо управління соціально-економічними процесами, ініціюючи певні реформи під впливом зовнішнього середовища. Теорії державного регулювання, які відповідають цій моделі, утворюють напрям “економічний дирижизм” (кейнсіанство, неокейнсіанство, французька школа, шведська школа).

На основі аналізу еволюціонування теорій державного регулювання соціально-економічних процесів нами подано таблицю, яка характеризує моделі економічного лібералізму та економічного дирижизму (табл. 1.1).

**Порівняльна характеристика основних моделей, що характеризують теорії
державного регулювання**

Теоретичні моделі	Характерні ознаки
Економічний лібералізм (фізіократи, класична політична економія, неокласики)	Заперечує необхідність масштабного державного втручання в економічне життя; є прихильником ринкового саморегулювання та вільної гри господарських сил; державі відводиться непряма стабілізуюча роль вироблення та впровадження відповідної законодавчої бази, яка забезпечуватиме загальноприйнятні правила, кодекс господарської поведінки господарюючих суб'єктів і самої держави.
Економічний дирижизм (кейнсіанство, некейнсіанство, вчення французьких «дирижистів» та шведська економічна школа)	Обґрунтовує широке пряме втручання держави в ринкові економічні процеси. Пропагували всеохоплююче державне регулювання, яке здійснюється через державний бюджет, регулювання цін та тарифів, ліцензування імпорту та експорту, амортизаційну політику, систему оподаткування та державний сектор в економіці.

Джерело: складено автором на основі даних [19; 31; 37; 96].

Аналіз еволюції економічної політики розвинутих держав дозволяє зробити висновок про неможливість виділення чіткої тенденції посилення чи послаблення ступеня державного регулювання соціально-економічних процесів. Історичні періоди, які позначаються посиленням державного втручання в економіку, чергуються з періодами його послаблення. Зміна масштабів та глибини державного регулювання соціально-економічних процесів у розвинутих країнах має циклічний (хвилеподібний) характер [96, с.57]. Незважаючи на ускладнення господарських зв'язків та цілком правомірне ускладнення інструментарію державного регулювання соціально-економічних процесів, відповідного закону зростаючої ролі держави в економіці не сформульовано. Національний характер моделей державного регулювання соціально-економічних процесів виявляється через параметри певних моделей (інструменти, показники фіскальної політики, наявні обмеження тощо).

У середині ХХ ст. Василь Леонт'єв за допомогою наявного на той час економетричного апарату здійснив розрахунки повних витрат праці й капіталу в зовнішньоторгівельних операціях Сполучених Штатів Америки (США у той період вважалася країною з надлишковим капіталом) і довів помилковість постулату про наявність пріоритету експорту з США капіталомісткої продукції та імпорту до США трудомісткої продукції. Відтак, відносний надлишок капіталу не впливає на зовнішню торгівлю, а пріоритетним є зростання продуктивності праці, яка виражається в тому числі через динаміку кваліфікації робочої сили. Фактично було започатковано так зване «широке трактування капіталу» із поділом його на фізичний, людський, інтелектуальний та ін. Зауважимо, що ці теоретичні висновки мали значний вплив на розвиток моделей антициклічного регулювання.

У другій половині ХХ ст. набув поширення новий напрям державного регулювання економіки – інституціоналізм. Представники цього напрямку досліджували не лише суто економічну проблему, а пов'язані з нею політичні, соціальні, гуманітарні, правові, ментальні та інші процеси, що протікають у суспільстві і здатні впливати на досліджуване явище.

Зазначимо, що основи інституціоналізму були закладені американським економістом Т.Вебленом (1857-1929). Учений вважав, що створення належних умов для формування інституціонального суспільства можливе в умовах контролю з боку держави, яка повинна брати на себе обов'язок своєчасного фінансування необхідних поточних і капітальних витрат [79; 127].

Ідеї інституціоналістів лягли в основу теоретико-методологічної концепції національної конкурентоспроможності, що була сформульована Майклом Портером та конкретизована його послідовниками [37, с.88]. Згідно з цією концепцією, конкурентні переваги конкретної країни значною мірою визначаються результативністю діяльності національних корпоративних структур. В якості головного критерію вказаної результативності дослідники пропонують використовувати іманентну здатність корпоративних структур ефективно застосовувати потенціал і наявні можливості національної господарської системи.

На основі концепції Майкла Портера були розроблені моделі конкурентних переваг Портера-Ругмана (враховує вплив зарубіжних економік, або “глобальних

чинників”, і виходить з того, що об’єктивне оцінювання національної конкурентоспроможності можливе лише у порівнянні з конкурентоспроможністю економік інших держав) та модель національної конкурентоспроможності Портера–Ругмана–Даннінга (враховує динаміку глобальної економічної активності та нових чинників – валютних обмежень, регулювання мобільності капіталу, тенденції інвестування в глобальному середовищі). Згідно з позицією Даннінга, в рамках реалізації інституціональної концепції державного регулювання економіки доцільним є формування системи наднаціонального регулювання ділової активності, що матиме значне антициклічне значення і дозволить вирішити низку економічних та позаекономічних проблем, зокрема проблеми нерівності [23; 143].

Відомий англійський учений Д. Гелбрейт сформулював теоретико-методологічну концепцію «індустріального суспільства» [1, с.5]. Згідно з цим напрямом, корпоратизація економічних систем розвинутих держав стала закономірним результатом інноваційних перетворень. Як наслідок, зазнає швидкої трансформації роль економічних інституцій, а також значення держави як регулятора економічних відносин. На порядок денний постала проблема не тільки отримання прибутку, а й досягнення суспільного добробуту («суспільна відповідальність бізнесу»). Згідно з поглядами Д. Гелбрейта, державне регулювання повинно підтримувати стабільність («безкризовість») економічної діяльності, а також вживати заходів для підвищення ефективності інвестицій.

Отже, і кейнсіанська, і некейнсіанська, і інституціональна теорії ґрунтуються в основному на макроекономічному аналізі і фактично не враховують мотиви поведінки індивідуальних економічних агентів. Цей чинник намагалася врахувати неокласична школа, представники якої сформулювали так звану неокласичну теорію.

Неокласична теорія фактично є еkleктичною, оскільки певною мірою враховує ключові положення сформульовані попередніми школами. Особливо велике значення представники цієї теорії надавали вивченню механізмів, важелів та засобів руху факторів виробництва, як всередині країни, так і між країнами. Елі Хекшер та його учень Бертіль Олін ґрунтовно проаналізували особливості дії феномена ціноутворення на основні фактори виробництва в різних національних

економічних системах і дійшли до переконання про провідну роль позаекономічних чинників (клімат, ментальність, суспільна свідомість, історичні особливості формування інститутів, формат державного регулювання тощо). На основі цього сформульовано теорему Хекшера-Оліна, згідно з якою країна експортує переважно ті товари, для виробництва яких вона має відносно надлишкові ресурси (фактороінтенсивні товари), а імпортує ті товари, для виробництва яких вона має недостатню кількість ресурсів (фактородефіцитні товари). Різна факторонасиченість (показник, що визначає відносну забезпеченість країни факторами виробництва) окремих країн та фактороінтенсивність (показник, що визначає відносні витрати факторів виробництва на виробництва товару) окремих товарів спричиняють різницю цін на однорідні товари і послуги [144, с. 78]. Причому це правило поширюється на всі економічні блага – продукцію, робочу силу, інвестиції.

У 70-80-х рр. ХХ ст. спостерігається бурхливий розвиток транснаціоналізації, що зумовило активізацію розвитку питань антициклічного регулювання глобальної економіки та міжнародної економічної поведінки корпорацій. Було сформульовано класифікацію провідних чинників, які впливають на економічну активність ТНК: загальні, маркетингові, вартісні. На цій основі розроблено теоретичну концепцію інвестиційного клімату.

Сучасні концепції поведінки корпорацій можна об'єднати за такими напрямками: теорія технологічного розриву; теорія портфельних інвестицій; “захисна” теорія; теорія монопольних переваг; теорія життєвого циклу; теорія “втечі капіталів”; теорія “наукомісткої спеціалізації”; концепція “інвестиційних полів” [37; 91].

На початку ХХІ ст. у глобальному економічному розвитку спостерігається подальше зростання ролі науки, інновацій і технологій, при цьому використання традиційних чинників майже досягло свого максимуму. Уряди провідних держав зуміли віднайти баланс між економічним співробітництвом та економічною конкуренцією, створивши при цьому ефективні глобальні та національні системи захисту інтелектуальної власності. Натомість, не зважаючи на зростання кількості міжнародних економічних організацій, досі не створено гнучких механізмів антициклічного регулювання у глобальному середовищі.

Як вказують С. Львовчкін, В. Опарін та В. Федосов, нині в теорії державного регулювання економіки відбувається поступова конвергенція двох провідних течій економічної думки, тобто проникнення неоконсервативних ідей у посткейнсіанство, а кейнсіанських – у неоконсерватизм, при цьому в умовах перехідної економіки необхідна структурно інтегрована фінансова політика, яка органічно поєднуватиме використання засобів монетарної та фіскальної політики [72, с.6].

Вказане вимагає глибокого переосмислення ролі національних урядів у регулюванні глобальної економіки. Ключовим є питання про структуру економічної діяльності у різних аспектах (структура споживання, структура інвестицій, структура випуску, структура доходів тощо). Актуалізуються розвідки з питань теорії та практики організації антициклічного регулювання, активізації розвитку сектора високих технологій, модернізації виробничих систем, ідеології взаємодії держави, бізнесу і суспільства.

1.2. Специфіка регуляторної політики держави в умовах економічних криз

Розвиток ринкової економіки характеризується певною циклічністю: періоди, коли відбувається економічне зростання (а разом з ним покращуються й окремі макроекономічні показники – знижується дефіцит бюджету, зростає зайнятість та інвестиції, активізуються фінансові ринки, збільшується продуктивність праці), змінюються періодами, коли відбувається економічний занепад (у результаті чого значно погіршуються макроекономічні показники). Такі зміни називають економічними коливаннями [26, с.40]. Для характеристики економічних коливань використовують поняття “діловий цикл”, ним характеризується певний період, протягом якого спостерігається панівний тренд (вектор) ділової активності. С.Панчишин називає такі ділові цикли (фази): піднесення; спад; вершина; дно [96, с.296].

Спад – це фаза ділового циклу, при якій стрімко знижуються ключові показники результативності національної економіки (виробництво, споживання,

інвестиції). Спадом вважається такий стан, при якому зниження триває протягом двох кварталів поспіль [96, с. 296]. У випадку стрімкого та глибокого спаду економіки відбувається загострення соціально-економічних протиріч, розбалансовується система національного господарювання, ставиться під загрозу можливість держави впливати на окремі соціально-економічні процеси. Складається ситуація, яку можна назвати “економічна криза” [154; 155].

Е. Румянцева пропонує такі визначення: “Криза – крайнє загострення протиріч у соціально-економічній системі (організації), що загрожує її життєстійкості у навколишньому середовищі; переломний момент у послідовності процесів та дій... Економічна криза – глибоке розбалансування всієї економічної системи” [125, с.275, 279].

Г. Багратян висловив наступну думку: “Кризю слід розглядати як порушення рівноваги у економіці та один із закономірних (але таких, що може бути усунутий) етапів у її циклічному русі” [6, с.34].

Отже, на нашу думку, економічну кризу можна розглядати як тривалу відсутність економічного зростання (стійкий спад), який негативно впливає на всі параметри національної економічної системи. Тобто цілком логічно, що існує можливість дослідження природи та причин економічних криз із позицій теорій економічного зростання. З позицій сучасної економічної теорії, економічне зростання пояснюється дією різних чинників: пропозиції (природні, капітал, праця, технологічні, інституційні-організаційні, інформаційні), попиту (приводять до зростання рівня сукупних витрат) і розподілу [71, с.220]. У випадку, якщо державою обрано неправильну модель регулювання, вказані чинники можуть стримувати або навіть гальмувати зростання.

Проте економічну кризу слід трактувати не лише в негативному контексті. Завдяки кризі в системі економічних відносин відмирає старе, непотрібне і народжується нове, сучасне. Академік НАН України А. Чухно влучно зауважив: “Криза – це одна з форм розвитку економіки, в ході якої усуваються застарілі техніка і технологія, організація виробництва і праці, відкривається простір для зростання й утвердження нового. Водночас з подоланням віджитого неминуче виникає спад виробництва, зростає безробіття, знижуються доходи населення, що

негативно позначається на умовах життя людей... Кризи – складне суспільно-економічне явище, в якому поєднуються матеріально-технологічна і соціально-економічна сторони. Вихід з кризи пов’язаний не лише з оновленням основного капіталу і переходом до нового технологічного укладу, але й з розвитком та вдосконаленням виробничих відносин” [154, с.4].

Економічне зростання як комплексне явище має внутрішню структуру, елементами якої виступають [37, с. 293]:

- зміст (загальноекономічний і специфічний);
- матеріально-речовий носій;
- мета і завдання;
- соціально-економічні результати (наслідки);
- показники зростання (кількісні характеристики).

Узагальнена схема структури поняття економічного зростання наведена на рис. 1.1.



Рис.1.1. Елементи поняття економічного зростання як основного орієнтиру економічної політики держави (складено автором з урахуванням [7; 37; 138]).

Сучасна теорія державного регулювання соціально-економічних процесів виділяє чотири головні чинники економічного зростання, на які держава повинна

орієнтуватися, формуючи пріоритетні напрями державної економічної політики [123, с.81]:

- інвестиції в основний капітал;
- зростання кількості та якості трудових ресурсів, встановлення оптимальних параметрів ринку праці;
- науково-технічний прогрес (інноваційно-технологічний процес), упровадження досягнень якого підвищує продуктивність праці, капіталу та всієї економіки;
- структурно-економічний прогрес (державна структурна політика, розвиток підприємництва, впровадження нових форм господарювання тощо).

Для трактування природи та особливостей економічного зростання існують різні моделі, серед яких найпоширенішими є моделі мультиплікатора і акселератора. У короткостроковому періоді можна спостерігати так званий «ефект мультиплікатора», внаслідок якого первинний імпульс «автономних інвестицій» зростає та уможливорює зростання валового продукту. У довгостроковому періоді діє так званий «ефект акселератора», внаслідок якого зростання валового продукту забезпечує зростання потоку «індукованих інвестицій». Взаємодія описаних ефектів приводить до стійкого економічного зростання.

Для характеристики економічного зростання використовують наступні показники, які можна об'єднати у такі групи:

- динамічні – характеризують темпи зростання виробництва доданої вартості або матеріальних благ,
- статичні – відображають наявні умови рівноважного стану економічних явищ і процесів,
- інтегральні – слугують для порівняльного аналізу темпів і структури економічного зростання в різних країнах.

Схема показників економічного зростання відображена на рис.1.2.

Для з'ясування специфіки регуляторної політики держави в умовах економічних криз необхідно узагальнити найпоширеніші теорії, що пояснюють природу економічних криз, встановити (визначити) причини виникнення економічних криз, описати критерії (показники), якими характеризується кризовий

стан економічної системи держави, а також визначити цілі і завдання антикризової політики держави, перспективні засоби та інструменти її реалізації залежно від конкретних соціально-економічних реалій.

Економічна наука запропонувала кілька теорій криз. Праці з цієї проблематики базуються на загальних уявленнях про економічну рівновагу, що досліджувалася ще класичною школою (Д.Рікардо пояснював економічні спади дією “випадкових порушень господарського механізму”). Рівновага в загальному розумінні трактується як відповідність між ресурсами та потребами [125, с.35]. Теорія економічної рівноваги виходить із того, що всі економічні системи розвиваються циклічно. А тому для забезпечення рівноваги загальної динаміки соціально-економічних процесів державі необхідно вживати заходів, спрямованих на пригнічення стрімкого зростання під час зростаючої фази, і стимулювати економічну активність під час спаду, що на практиці приводить до упередження негативних проявів циклічності.



Рис. 1.2. Схема показників економічного зростання (складено автором з урахуванням [10; 37; 52; 156]).

Економічні коливання в різних країнах щодо регулярності, тривалості та причин виникнення можуть бути принципово різними (що підтверджується даними,

наведеними у додатку А). Процеси, що відбуваються у великих державах, суттєво відрізняються від процесів, що відбуваються у малих. Країни, які експортують сировину, відчують дію інших чинників, ніж країни, які його імпортують. З іншого боку, якби економічні цикли не мали б спільних рис, то будь-які цикли і кризи можна було б трактувати як унікальне явище, і тоді будь-яка спроба наукового узагальнення приводила б до нульових результатів. Теоретичні напрацювання дали змогу виділити чотири групи ринків, на яких прояви кризи відображаються найбільш негативно в контексті підтримки загальної економічної рівноваги [15, с. 36]:

- ринок товарів та послуг, на якому рівновага зумовлюється рівністю заощаджень та інвестицій (скорочення інвестиційного попиту призводить до зниження темпів економічного розвитку);
- ринок робочої сили, на якому попит на робочу силу та пропозиція тісно пов'язані з рівнем реальної заробітної плати;
- ринок грошей, на якому рівновага при заданих обсягах продукції та грошової маси забезпечується певною динамікою цін (кількісна теорія грошей);
- ринок капіталів (попит на капітал зумовлений рівнем відсотка).

У науковій літературі [7; 21; 26; 67; 88; 147] представлено кілька теорій та концепцій, що висвітлюють природу виникнення економічних криз. Серед найвідоміших виокремимо такі: натуралістична; психологічна; розбалансування виробництва та споживання; криза перевиробництва; структурні деформації; грошові теорії; трициклічна теорія.

Натуралістична теорія пояснює природу економічної кризи, виходячи із циклічності природних процесів. Однією з ключових причин економічної циклічності є циклічність виникнення сонячних плям, які мають одинадцятирічний період. Різна інтенсивність сонячної радіації визначає відповідну врожайність основних культур, а також людської поведінки [7; 21; 67; 147].

Психологічна теорія виходить із того, що економічні кризи можна пояснити виключно внутрішніми властивостями людини, її психологією. Економічні цикли, на думку представників цієї теорії, можна пояснити “масовим оптимізмом” та “масовим песимізмом” [7; 26; 147].

Одна з теорій пояснює природу економічної кризи через негативні наслідки розбалансування виробництва та споживання (теорія розбалансування). Це може бути викликано в тому числі “недоспоживанням”, а також “перенагромадженням” капіталу. Вказані причини можуть бути усунуті виваженою державною політикою [7; 67; 88; 147].

Теорія кризи перевиробництва пояснює природу економічної кризи через бурхливий розвиток промисловості, внаслідок чого відбувається збільшення виробництва товарів та послуг, які врешті-решт не забезпечуються платоспроможним попитом. У результаті більшість виготовлених благ залишаються нереалізованими, а інвестиції – не повернутими. Як наслідок, відбувається масове падіння цін, звільнення працівників, згорання виробництва, зниження доходів бюджету [21; 26; 67; 88].

Теорія структурних деформацій пояснює природу кризи через призму розбалансування окремих складових соціально-економічних процесів, які ведуть до суттєвих диспропорцій, у результаті чого динаміка одних процесів не “підкріплюється” динамікою інших. Учасники ринку вчиняють дії, які начебто спрямовані на збереження свого економічного стану (зниження цін реалізації, збільшення ставки по кредитах, масова закупівля окремих товарів тощо), але насправді ситуація лише погіршується [50; 67; 88; 151].

Теорія економічних циклів базується на уявленні, що світова економіка та національні економіки розвиваються циклічно – на певних проміжках часу спостерігається економічне зростання (збільшення абсолютних показників виробництва економічних благ), а потім настає економічне падіння (зниження показників), причому ці періоди змінюють один одного згідно з певними закономірностями [10; 52; 88].

Теорія грошей вбачає основну причину виникнення економічних криз у невідповідності параметрів грошової політики певним соціально-економічним реаліям. Серед можливих причин різні автори визначають такі: “неправильна політика” банків (завищення ціни кредиту); бездумне обмеження кредитування через побоювання стрімкого економічного зростання; надмірна схильність людей до

заощаджень (відсутність процесу трансформації заощаджень в інвестиції); недосконалість фінансових ринків [21; 49; 99].

На нашу думку, здійснити опис специфіки розвитку економічних криз найбільш глибоко вдалося Й. Шумпетеру, котрий запропонував так звану “трициклічну схему”. На думку вченого, циклічні процеси в економіці відбуваються на трьох рівнях, і на кожному рівні проявляються цикли різної тривалості. Й. Шумпетер назвав ці цикли іменами вчених, які досліджували їхню природу – Н.Кондратьєва (цикли тривалістю 50-55 років), К. Жугляра (цикли тривалістю 10-12 років), Дж. Кітчина (цикли тривалістю 3 роки 4 місяці). Природа “довгих хвиль” Кондратьєва пояснюється еволюційною зміною способів виробництва, “життєвим циклом” певного техніко-технологічного укладу [123; 151].

На рис. 1.3 зображено класифікацію економічних циклів

Економічні цикли		
<i>За тривалістю</i>	<i>За сферою дії</i>	<i>За специфікою прояву</i>
1) короткострокові 2) середньострокові 3) довгострокові (довгі хвилі)	1) промислові 2) аграрні 3) фінансові 4) загальні	1) нафтові 2) продовольчі 3) енергетичні 4) сировинні 5) техногенні 6) фінансові
<i>За формами розгортання</i>	<i>За просторовими рисами</i>	
1) структурні 2) галузеві	1) національні 2) регіональні 3) глобальні	

Рис.1.3. Класифікація економічних циклів (складено автором з урахуванням [7; 21; 26; 67; 88; 147]).

Усі теорії, які трактують причини та природу економічних криз, можна розподілити на дві групи: ті, що розглядають переважно зовнішні чинники (екстернальні теорії) і ті, в основі яких домінують внутрішні чинники (інтернальні теорії).

Відповідно до зроблених узагальнень наведемо структурно-логічну схему основних теорій і концепцій соціально-економічних криз (рис.1.4).

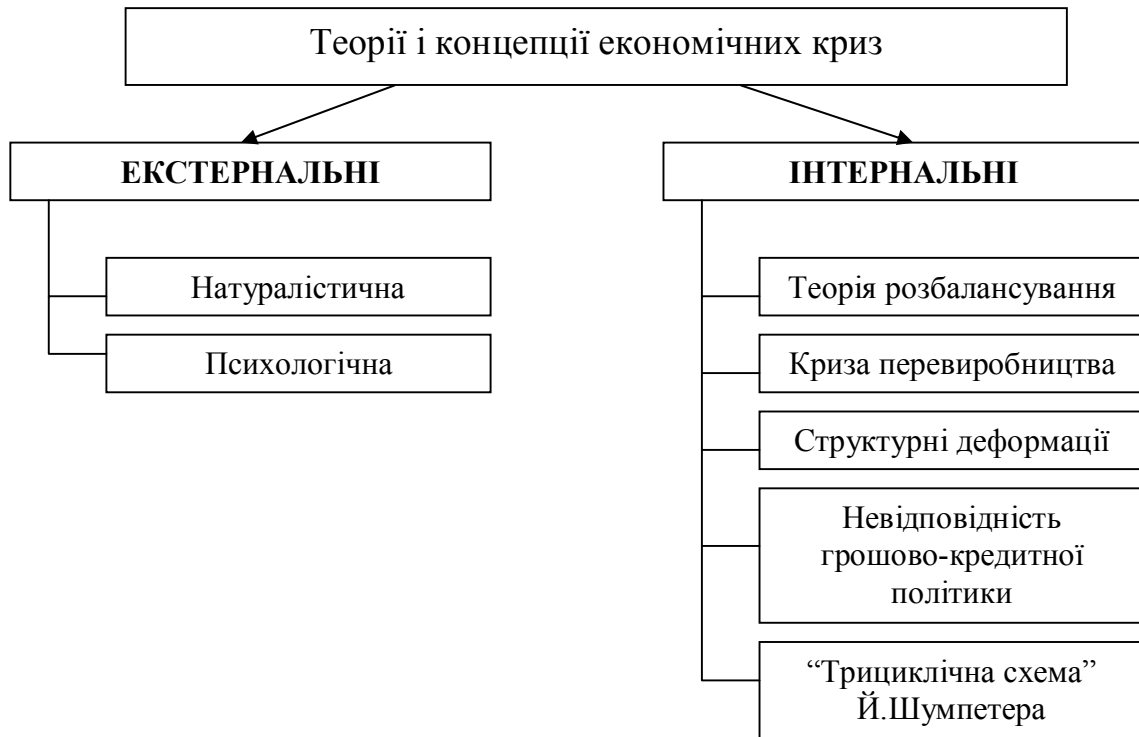


Рис.1.4. Теорії і концепції економічних криз (складено автором з урахуванням [7; 21; 26; 67; 88; 147]).

Актуальним завданням сучасної економічної науки є раннє виявлення (діагностика) окремих явищ, які можуть свідчити про ймовірність настання кризи. Згідно дослідженнями фахівців щодо кризових явищ, про їх прояв у національній економіці свідчать такі факти [11; 22; 89; 110]:

- рецесія (падіння ВВП упродовж двох кварталів поспіль);
- стрімке падіння ділової та інвестиційної активності;
- зниження рівня використання виробничих потужностей;
- погіршення ситуації на ринку зайнятості;
- значне зниження споживчого попиту, в тому числі зменшення роздрібного товарообігу;
- підвищення боргового тягаря інституційних секторів (сектора корпорацій, сектора домогосподарств), зростання “проблемних” кредитів;
- зниження прибутковості економіки;
- скорочення валютних резервів;
- зростання інфляції, девальвація національної валюти;
- довготривалий дефіцит національного платіжного балансу;
- зниження фондових індексів, масове “скидання” акцій;

- значний бюджетний дефіцит;
- зниження кредитного рейтингу країни.

На нашу думку, для діагностики передкризового стану можна використовувати показники (індикатори) економічної безпеки.

Нині існує низка підходів, на основі яких побудовані критеріальні системи діагностики стану економічної безпеки держави. Проте одним із найактуальніших підходів, що підтримуються провідними дослідниками [8; 9; 59; 147], є той, котрий акцентує свою увагу на оцінці сукупності процесів, що визначаються зовнішніми впливами (є цілком логічним з урахуванням глобалізації світової економіки).

Критеріальну систему показників, що базується на вказаному підході, представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Критеріальна система показників економічної безпеки

<i>Показник</i>	<i>Порогове значення</i>
Дефіцит торговельного балансу	<5%
Частка імпорту у внутрішньому споживанні	<35%
Співвідношення обсягу золотовалютних резервів та річного обсягу імпорту	Не менше 25%
Валові міжнародні резерви у тижнях імпорту	>12
Співвідношення валового державного зовнішнього боргу та річного експорту товарів і послуг	<165%
Співвідношення загального обсягу зовнішнього боргу країни та річного експорту	<250%
Співвідношення сукупних платежів по обслуговуванню зовнішнього боргу та річного експорту товарів і послуг	<180%
Частка імпорту в постачанні нафти (включаючи газовий конденсат)	<30% від потреби з однієї країни
Частка імпорту в постачанні природного газу	<30% від потреби з однієї країни
Коефіцієнт покриття імпорту експортом	>90% упродовж трьох місяців поспіль

Джерело: складено автором за даними: [8; 9; 59; 147].

За даними наведеної таблиці нескладно зробити висновок, що критеріальна система показників економічної безпеки враховує не лише загальні наслідки соціально-економічної політики держави, а й характер зовнішньоекономічних зв'язків, зокрема диверсифікацію каналів постачання ключових енергоносіїв. Учені вважають, що в майбутньому безпекова політика провідних держав світу акцентуватиме увагу на доступі до ресурсів життєдіяльності суспільства та людини (традиційні енергоресурси, родючі землі, питна вода тощо), що каталізуватиме загострення міжнародної напруги [23; 123; 151].

Нині вчені різних країн зазначають, що одним із найголовніших завдань економічної політики держави є вжиття заходів антициклічного регулювання, тобто мінімізація негативного впливу економічних коливань. У вузькому значенні цей напрям державного регулювання можна назвати “профілактикою кризи”, його основним завданням є підтримка показників економічної безпеки на прийнятному рівні.

Досвід розвинених країн переконливо проілюстрував, що активна економічна політика держави, яка проявляється в реалізації інструментів антикризового регулювання, здатна значно мінімізувати негативні прояви економічних криз. Сучасні економічні кризи є не такими руйнівними, якими вони були у 1900-1901 рр. або 1929-1933 рр. [67, с.11]. З іншого боку, подальше ускладнення економічних зв'язків та розвиток нових форм ринкової взаємодії спричиняють необхідність розробки адекватних важелів регулювання, спроможних забезпечити необхідний ефект.

Вважається, що основні засоби антициклічного регулювання можна поділити на дві великі групи: заходи, що вживаються в рамках неокейнсіанського підходу, та заходи, що вживаються в рамках неоконсервативного підходу (монетаризм). Податкове маніпулювання є переважно заходом (інструментом), що застосовується в рамках неокейнсіанського підходу. Схему заходів антициклічного регулювання представлено на (рис. 1.5).

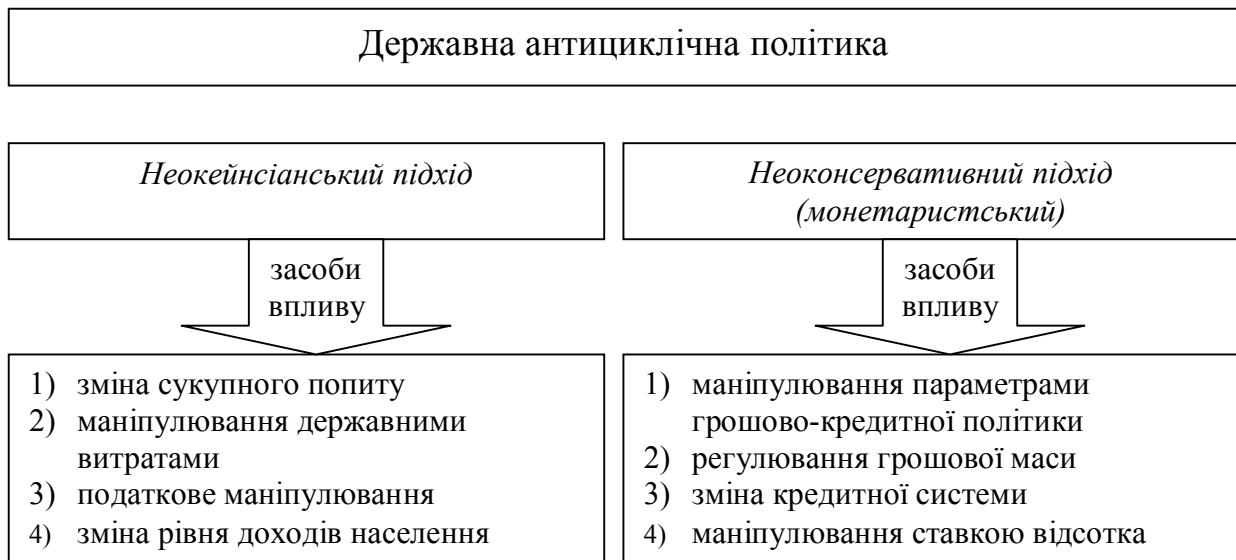


Рис. 1.5. Основні засоби регулювання в рамках державної антициклічної політики (складено автором за даними [7; 37; 59; 147; 156]).

Ключовими характеристиками сучасної світогосподарської системи є нестабільність та глобалізація, в результаті яких з'явилися нові чинники, котрі здатні викликати кризові явища в економіці окремої держави або групи держав (“валютні війни”, “сировинні війни”, “торгові війни”, офшорна конкуренція тощо). Однак нині економічна теорія та теорія державного регулювання соціально-економічних процесів виходять з того, що ефективна держава здатна “згладжувати” циклічні коливання економіки, і кожна держава має вживати відповідних заходів з метою підтримки економічної стабільності.

Криза 2008-2011 рр., яка відбувається в умовах глобалізації світового господарства, має системний характер і торкається всіх аспектів економічного життя людства. Академік НАН України А. Чухно слушно зауважує: “Важлива риса сучасної кризи полягає у тому, що вона засвідчила високий рівень усупільнення економіки, обмеженість приватної власності, яка стала причиною невідповідності інтересів корпорацій і банків, інших господарюючих суб’єктів національним інтересам, зумовила провідну і визначальну роль останніх. Усупереч теоріям про приватну власність як рушійну силу ринкової економіки криза з усією гостротою продемонструвала об’єктивну необхідність узгодження приватних інтересів із загальнонаціональними. Вона показала велике значення модифікації відносин

приватної власності, що дістає прояв у поширенні власності на знання, інтелектуальної власності, у зміні становища людини на виробництві і в суспільстві...” [154, с.6].

Серед учених немає одностайності щодо причин виникнення кризи. Академік НАН України В. Геєць вважає, що основною інституційною причиною світової фінансової кризи є інституційна невідповідність фінансових ринків новим реаліям господарської системи, а також недовірливість методів і механізмів глобального, наднаціонального та національного регулювання фінансових процесів [21, с. 18-22]. Академік НАН України А. Чухно вважає, що відбулося насичення економіки технікою і технологіями п'ятого великого циклу, тож перехід п'ятого великого циклу у спадну фазу і спричинив сучасну фінансово-економічну кризу [154, с.5]. На думку професора О. Барановського, у виникненні та розвитку кризових явищ помітно зросла роль банків, оскільки саме вони формують інституційну систему, впливаючи на ефективний розподіл кредиту, структуру процентних ставок, рішення у сфері грошово-кредитної політики та їх ретрансляцію економічним агентам; банки часто-густо діють у своїх власних інтересах, які не збігаються із загальнонаціональними інтересами та потребами суспільства [7, с.34]. Професор В. Корнєєв серед основних причин розгортання сучасної кризи у трансформаційних економіках називає фрагментарність розвитку та неповноту фінансових ринків, які пояснюються прорахунками регуляторної політики [52, с.23]. Експерти причинами цієї кризи називають проблеми в американській економіці, що виникли внаслідок різкого скорочення заощаджень, зростання дешевих кредитів, неадекватного споживання та негараздів на ринку ризикованих іпотечних цінних паперів [11, с.70].

Серед політиків та експертів побутує думка, що каталізатором кризи стало різке зростання індивідуальних дефолтів на іпотечному ринку США (2007 р.). Згодом криза “перекинулася” на банківський сектор, а звідти – на фондовий ринок [73, с. 80-82]. Проявилися проблеми, які накопичувалися в надрах цієї системи протягом багатьох років: утворився величезний дефіцит ліквідності, постраждали найбільші банки і фінансові корпорації, частина яких збанкрутіла, а більшість постала на межі банкрутства. У 2008 р. кризою було охоплено фінансовий сектор інших країн.

Криза 2007-2008 рр. виникла за нових специфічних умов. Найвиразнішою її особливістю є масштабна траєкторія руху та глобальні наслідки – як для фінансового, так і реального сектора економіки.

Криза призвела до дестабілізаційних змін у національних економіках країн-лідерів (США, Великобританія, Франція, Німеччина). Національні уряди були змушені вживати екстрених заходів регулювання, серед яких найчастіше застосовувалося виділення стабілізаційних кредитів та кредитів на підтримку поточної ліквідності. Крім того, ухвалювалися рішення, які були спрямовані на захист національних ринків, підтримку поточного балансу, стимулювання внутрішнього попиту на продукцію кінцевої переробки (автомобілі, будинки).

Дані про ключові рішення, що ухвалювалися урядами різних країн в рамках реалізації антикризової політики, подано у додатку Б.

Поглиблене вивчення політики країн-лідерів, що була спрямована на стабілізацію фінансової системи, дає змогу виділити такі напрями можливих заходів:

- використання коштів стабілізаційних фондів;
- використання механізму державних та банківських гарантій;
- “вливання” капіталу (в тому числі викуп державою статутного капіталу банків);
- захист депозитів;
- розширення асортименту кредитів центробанків.

Аналіз антикризової політики, що застосовувалася провідними урядами для подолання різноманітних криз, дає змогу зробити висновок, що на вибір моделі вказаної політики значною мірою впливатиме обрана форма державного регулювання соціально-економічних процесів.

Розрізняють дві найпоширеніші форми: централізоване управління (адміністративно-командна система) та децентралізоване управління (ринкова система). При централізованому управлінні держава самостійно визначає параметри діяльності економічних суб'єктів через засоби адміністративного впливу (плани, завдання, директиви, дозволи тощо), визначає особливості взаємодії різних суб'єктів (рис. 1.6).

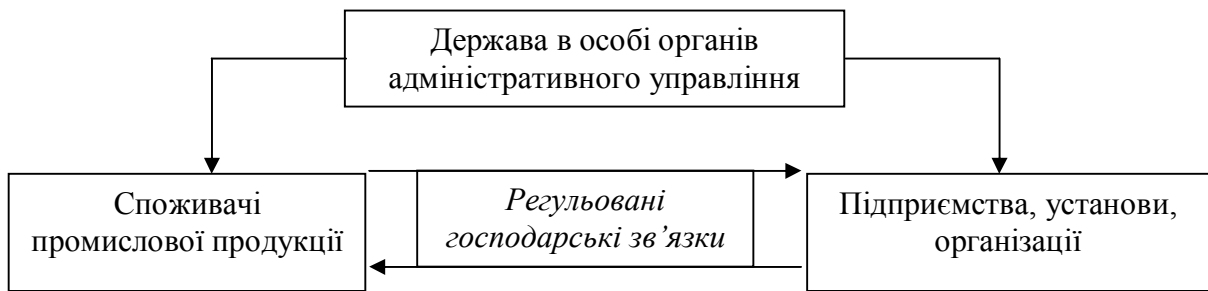


Рис. 1.6. Модель централізованого державного управління (складено автором за даними [7; 88; 96; 150]).

При децентралізованому управлінні держава визначає лише окремі ключові параметри економічної політики: доходи і видатки бюджету, регулювання зайнятості, державні інвестиції, податкові ставки, фінансування бюджетної сфери тощо. Реалізація економічного курсу відбувається через застосування економічних інструментів, які дають можливість ринковим суб'єктам самостійно обирати вигідний для них варіант економічної поведінки (рис. 1.7).

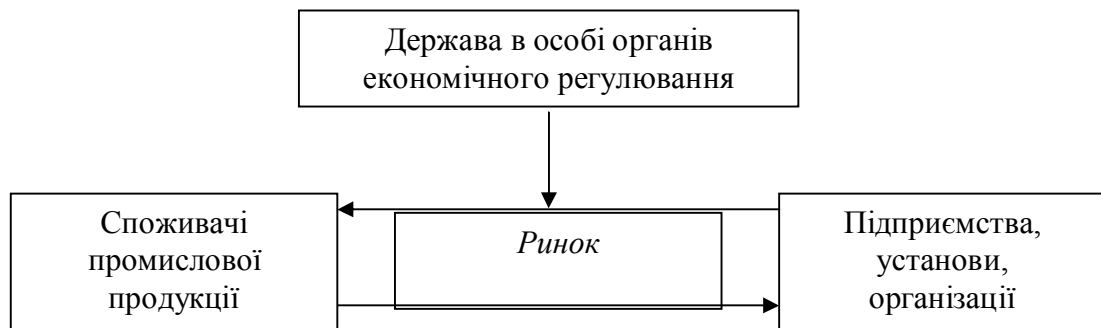


Рис. 1.7. Модель децентралізованого державного регулювання (складено автором з урахуванням [7; 88; 96; 150]).

Слід розуміти, що в сучасному житті описаних моделей у “чистому вигляді” не існує. Нині держави, які обрали централізовану модель державного управління (Китай, В'єтнам), активно використовують ринкові важелі регулювання, а держави з ринковою економікою активно використовують важелі централізованого управління.

Вирішення проблеми антициклічного регулювання передбачає застосування певних підходів, в рамках яких використовується набір визначених інструментів (важелів). Сучасна економічна теорія описує два основні підходи до вирішення проблеми запровадження стимулів економічного розвитку. Перший акцентує увагу на необхідності стимулювання «ефективного попиту» і базується на положеннях кейнсіанської школи. Метою державного регулювання, згідно з цим підходом, є підтримка рівня доходів та споживання (виробничого і кінцевого). Вказане досягається шляхом реалізації низки заходів [19; 22; 69; 90]:

- активізація фінансування інвестицій та державних витрат за рахунок бюджетних ресурсів;
- збільшення дефіциту державного бюджету, що змушує виробників активніше інвестувати (тобто активізація інвестиційного попиту);
- одночасне збільшення податкового навантаження на прибуток, що на практиці приводить до стимулювання споживання;
- орієнтація на доступність довгострокового банківського кредиту задля стимулювання інвестиційного попиту;
- збільшення державного сектора;
- підтримка високої зайнятості.

Другий методологічний підхід зосереджений на необхідності стимулювання «ефективної пропозиції» і базується на положеннях монетаристської теорії. Метою державного регулювання, згідно з цим підходом, є підтримка високої пропозиції, що через механізм конкуренції приведе до підвищення ефективності суспільного виробництва та справедливого рівня цін. Вказане досягається шляхом реалізації таких заходів [4; 47; 70; 154; 155]:

- зниження державного сектора, широка приватизація;
- зменшення державних витрат;
- ліквідація бюджетного дефіциту;
- зниження податкового навантаження на всіх платників;
- проведення жорсткої грошово-кредитної політики, зниження державного боргу;
- активізація капіталомістких інноваційних проектів.

Зрозуміло, що в сучасних умовах використання одного з описаних підходів “у чистому вигляді” неможливе. У сучасній теорії і практиці регулювання соціально-економічних процесів застосовуються нові підходи, які враховують здобутки попередніх шкіл, а також нові виклики і обмеження:

- неокейнсіанські, що базуються на окремих постулатах кейнсіанської школи (регулювання сукупного попиту);
- неоконсервативні, що базуються на постулатах класичної школи (регулювання сукупної пропозиції).

Російський учений Г.Юн виділив основні характеристики антициклічного регулювання залежно від обраного підходу (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні характеристики антициклічного регулювання

<i>Характеристики</i>	<i>Неокейнсіанські підходи</i>	<i>Неоконсервативні підходи</i>
Ключова орієнтація	На попит	На пропозицію
Мета	Регулювання національної економіки в цілому	Створення стимулів для активізації діяльності на мікрорівні
Пріоритети регулювання	Бюджетно-податкова політика	Грошово-кредитна політика
Оцінка ролі держави	Заохочення економічної активності	Обмеження економічної активності у певних секторах

Джерело: складено автором за даними [4; 19; 23; 46; 79; 96; 154; 155].

Проведені нещодавно дослідження з питань антикризової політики дозволили отримати дані про перспективні напрями і важелі державного регулювання в період спаду ділового циклу [10; 62]. Передусім це лібералізація податкової та інвестиційної політики, стимулювання попиту (насамперед за рахунок збільшення витратків на державні закупівлі), проведення політики прискореної амортизації.

В умовах кризи трансформаційні економіки не спроможні вийти із своєрідного «замкненого кола»: низькі доходи призводять до низьких заощаджень, недостатні заощадження стримують нагромадження продуктивного капіталу, обмежені обсяги капіталу перешкоджають впровадженню техніки та зростанню продуктивності; низька продуктивність не дозволяє забезпечити підвищення доходів. Тому ключовою умовою для досягнення та утримання належних темпів зростання у країнах з трансформаційною економікою є забезпечення стабільно високої норми внутрішніх заощаджень та інвестицій [39, с. 55].

У сучасних умовах виникають новітні чинники, які слід враховувати у практиці формування та реалізації антикризової політики [1; 78; 163]:

- синхронізація економічних циклів, тобто збіг циклічних коливань у різних країнах та регіонах, що пояснюється розвитком партнерських економічних відносин;

- зростання інфляції, загострення монополізації, порушення макроекономічних пропорцій;

- зростання значення та впливу позаекономічних чинників.

Зрозуміло, що для мінімізації негативних наслідків різних типів економічних криз (їхня ідентифікація залежить у першу чергу від причин виникнення) необхідним є застосування різних важелів регулювання. Для прикладу, в умовах так званих циклічних криз, які тісно пов'язані з циклами оновлення капіталу, рекомендується застосовувати заходи, спрямовані на стимулювання сукупного попиту, а також відповідне маніпулювання параметрами фіскальної та монетарної політики. Особливе значення має зміна облікової ставки. Рекомендується також застосовувати приписи про призупинення діяльності бірж (у тому числі валютних), обмеження на дострокове отримання депозитів та ін. В умовах структурних криз, які характеризуються значними структурними диспропорціями, рекомендується застосування надзвичайних заходів («шокова терапія»), спрямованих на кардинальне реформування соціально-економічних відносин [19; 50; 163].

Більшість сучасних криз поєднують у собі різні ознаки, а тому їх досить складно ідентифікувати і назвати реальні причини виникнення. Аналіз практики державного регулювання соціально-економічних процесів у провідних державах

дозволяє зробити висновок, що з метою протидії негативним наслідкам економічної кризи зазвичай запроваджується комплекс таких заходів [123, с.86]:

- стимулювання внутрішнього споживання та експорту;
- стримування цін (контроль над інфляцією), забезпечення стабільності валютного курсу;
- орієнтація на бюджетну збалансованість, насамперед шляхом мінімізації непродуктивних видатків;
- утримання обсягу державного боргу на безпечному рівні;
- підтримка високого рівня валютних резервів.

В останні роки набула поширення концепція так званої “економічної диктатури”, яка обрuntuє для профілактики або протидії кризи доцільність застосування надзвичайних заходів регулювання. В умовах “економічної диктатури” держава застосовує нестандартні (надзвичайні) заходи, які зазвичай не застосовуються в умовах економічного зростання – квотування певних економічних операцій, обмеження норми рентабельності, регулювання цін, маніпулювання ставками оподаткування, встановлення жорстких нормативів на фінансовому ринку (зокрема на діяльність банків), секвестр державного та місцевих бюджетів, примусове банкрутство тощо. Вважається, що економічна диктатура дає змогу протягом відносно короткого терміну вирішити наступні завдання [23; 123; 149]:

- удосконалити структуру національного виробництва шляхом стимулювання видів економічної діяльності вищих технологічних укладів;
- подолати негативні явища у сфері державних фінансів (обмеження державних витрат, згортання державних програм);
- запровадити режим жорсткої економії обмежених ресурсів (сировинних, матеріальних, продовольчих, бюджетних);
- вжити протекціоністські заходи з метою оптимізації платіжного балансу (обмеження імпорту, стимулювання експорту);
- збільшити зайнятість шляхом запровадження квотування на ринку праці (що приведе до зменшення соціальних трансфертів та стимулювання платоспроможного попиту на споживчому ринку).

Викладене дозволяє зробити висновок про те, що в умовах глобалізації світової економіки, ускладнення господарських зв'язків, обмеження впливу державних інституцій через механізм міждержавного (наднаціонального) регулювання виникає необхідність формування нових моделей державного регулювання соціально-економічних процесів, спрямованих на профілактику, протидію та усунення негативних наслідків економічних криз.

У таких умовах вихідним елементом сучасної концепції держави має стати цілісний, системний характер державного регулювання, інститути якого не заміщують процеси ринкової самоорганізації, але й не виступають тільки надбудовою над ринковою стихією. Стратегія економічного зростання в цілому має спиратися на механізми централізованого вибору пріоритетів та індикативне планування [123, с.28-29]. Одним з основних завдань державної економічної політики стає формування дієвого механізму стійкого підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

В умовах зростання ймовірності настання кризових явищ уряди різних держав намагаються здійснити трансформацію структурної політики, що спрямована на досягнення такої структури національної економіки, яка б дозволяла мінімізувати негативні наслідки зовнішніх чинників, а також забезпечувати потенціал зростання через високу споживчу активність на внутрішньому ринку [4, с.27]. Структурна перебудова економіки особливо актуальна для держав із трансформаційною економікою, в тому числі України. Вирішення проблеми структурної модернізації національного господарства потребує створення певних організаційних, економічних і правових умов, зокрема досягнення сприятливого ділового клімату, становлення фінансових ринків, оптимізацію параметрів державних фінансів та системи оподаткування [93, с.31].

Сучасні моделі структурної перебудови ґрунтуються першочергово на стимулюванні впровадження передових технологій, модернізованої техніки, нових схем і механізмів управління. Вказане приводить до зміни структури попиту на працю: зростає попит на спеціалістів високої кваліфікації, які спроможні опанувати зміни та адаптуватися до нових умов, і в той же час знижується попит на некваліфіковану робочу силу.

Структурна перебудова національної економіки на початковому етапі реформи повинна включати чотири елементи: примусове закриття економічно неефективних (збиткових) підприємств, які неможливо переорієнтувати на створення інших благ (продукції, послуг); реструктуризація монополістів та великих державних підприємств, які хоча і випускають необхідну суспільству продукцію, але демонструють незадовільні фінансові результати господарювання; стимулювання створення сучасних підприємств (виробництв), які схильні до впровадження інновацій та нових технологій; значне розширення у структурі національного виробництва частки сфери послуг (у тому числі за рахунок стимулювання розвитку ринкової та виробничої інфраструктури) [1, с.5].

У цих умовах важливе значення має відбір національних пріоритетів (галузі, сфери, території, проекти тощо) з метою подальшої підтримки інвестиційного забезпечення реалізації цих пріоритетів [151, с.20]. Це питання є досить складним, оскільки список пріоритетних напрямів інвестування, з огляду на обмеженість державних та приватних інвестиційних ресурсів, має відповідати кільком умовам:

- обрані пріоритети повинні створювати ефекти, які неможливо створити в інших країнах (або можна створити, але із значно меншою ефективністю);
- пріоритет має базуватися на місцевому потенціалі;
- пріоритет має бути затребуваний ринком;
- пріоритет повинен бути захищеним (патенти, ліцензії, авторські свідоцтва тощо).

Однак слід пам'ятати, що структурна перебудова національної економіки як важіль антикризового регулювання реалізується в першу чергу на мікрорівні. На підприємствах, які зазнають реформування, відбувається активізація інноваційно-технологічної діяльності, удосконалюються управлінські механізми, запроваджуються результат-орієнтовані стратегії розвитку. Відбувається скорочення кадрового ресурсу, але водночас створюються умови для залучення кваліфікованої робочої сили. Тому в умовах антикризового регулювання держава має приділити увагу соціальним наслідкам реформи, аби ці результати не призвели до соціального хаосу та суспільної зневіри [23; 50; 144].

Сучасна економічна теорія припускає можливість застосування грошово-кредитних важелів для мінімізації негативних наслідків кризи [21; 126]. Згідно з постулатами кейнсіанців, динаміка попиту залежить від рівня відсотка, а тому метою грошово-кредитної політики є встановлення такого відсотка, який відповідатиме потребам економіки. На практиці, зазвичай, установлений державою відсоток не завжди корелює з ціною комерційного кредиту, який визначається ринком. Монетаристи вважають, що основною метою державної грошово-кредитної політики є протидія інфляції, що включає як реальне зниження (стримування) інфляції, так і протидію інфляційних очікувань виробників та споживачів. Насправді, на наш погляд, необхідно еклектично застосовувати підходи обох шкіл, маючи на увазі, що сучасні економіки, які є значно ускладненими, не демонструють жорсткої залежності «причина – наслідок».

Аналізуючи причини економічного зростання, які спостерігалися на рубежі ХХ -ХХІ ст. у країнах Східної Європи та Балтії, дослідники прийшли до думки про перспективність державної політики, спрямованої в першу чергу на стимулювання попиту: як внутрішнього (збільшення споживчого попиту та інвестиційного попиту), так і зовнішнього (стимулювання експорту) [19; 23; 67].

Одним із засобів антикризового соціально-економічного регулювання вважається стимулювання іноземних інвестицій [39; 154]. В умовах кризи доцільно стимулювати в першу чергу системні реальні іноземні інвестиції, які можуть вирішити принаймні чотири завдання:

- забезпечити приплив до країни базування валютних ресурсів і таким чином підтримати платіжний баланс;
- через механізм реального інвестування позитивно вплинути на зростання зайнятості, а відтак – і на підтримку споживчого попиту;
- підтримати курс на структурну перебудову економіки (оскільки системні іноземні інвестиції, як правило, спрямовуються на створення нових підприємств або виробництв);
- забезпечити країні базування так звану “добру історію”, яка спонукає інших іноземних інвесторів та міжнародні фінансові організації до подальшої співпраці.

На практиці виконання цього завдання ускладнюється тим, що в періоди загострення кризових явищ більшість інвесторів самі відчувають нестачу вільних ресурсів (адже кризи нині носять не локальний, а регіональний, або навіть глобальний характер). Крім того, як свідчить світовий досвід, іноземні інвестиції формують лише незначну частину сукупних інвестиційних ресурсів країн базування. Іноземні інвестиційні ресурси, як правило, починають активно надходити після збільшення припливу національного капіталу. Зокрема, глибокий аналіз ситуації в країнах Східної Європи (Угорщині, Польщі та Чехії) свідчить, що надходження іноземних інвестицій є наслідком насамперед поліпшення соціально-економічної ситуації. Вважається, що кошти нерезидентів не можуть виступити основним каталізатором внутрішніх перетворень, вони можуть виконати швидше допоміжну роль [65; 121].

Виходячи з наведених міркувань, у випадку виникнення загрози кризи уряди різних держав спрямовують свої зусилля на поліпшення загального ділового клімату, тобто створюють додаткові стимули для підтримки господарської діяльності. Об'єктивні умови, які свідчать про поліпшення ділового клімату, можуть характеризуватися такими показниками: темпи економічного зростання, норма відсотка, співвідношення споживання і заощаджень, мобільність капіталу, інфляція, платоспроможний попит та ін. Крім того, доцільно вживати заходів, які приведуть до мінімізації інвестиційних ризиків [41; 109].

Аналіз наукової літератури [1; 4; 52; 151; 155] вказує на множинність підходів до побудови механізмів антикризового регулювання. У цих умовах необхідно провести поглиблені наукові та прикладні дослідження щодо розвитку механізмів державного регулювання соціально-економічних процесів в умовах кризи, узагальнити позитивний досвід різних держав (передусім тих, які мали або мають схожі з Україною “стартові умови”), розробити моніторингові методики ранньої діагностики кризових явищ та виробити рекомендації щодо впровадження широкого спектру “внутрішніх стабілізаторів”, які можуть гнучко реагувати на зміни економічної ситуації та мінімізувати негативні наслідки кризи.

1.3. Податки в системі антикризової політики держави

Антикризова політика реалізується за допомогою різних важелів, як економічних, так і позаекономічних. Одним із ключових економічних важелів виступають податки (маніпулювання параметрами податкової політики). Податкова політика представляє собою свідоме використання державою податків для досягнення певної мети і за формою є особливою діяльністю держави у сфері встановлення та стягнення податків, зборів та обов'язкових платежів.

«Економічна енциклопедія» дає таке трактування: «Податкова політика – форма економічної політики, в якій відображається комплекс цілей і заходів держави, спрямованих на ефективне функціонування податкової системи відповідно до соціально-економічної мети суспільства» [33, с.769]. А.Г.Загородній та Г.Л.Вознюк у “Фінансово-економічному словнику” визначають податкову політику як державну політику оподаткування юридичних і фізичних осіб [36, с.687]. Існує і таке визначення: “Податкова політика – курс дій, система заходів, що проводить держава в сфері податків і оподаткування. Податкова політика знаходить своє вираження у видах встановлених податків, величинах податкових ставок, встановленні кола платників податків та об'єктів оподаткування, податкових пільг” [64, с.200].

Податкова політика держави є складовою частиною економічної політики, яка ґрунтується на сукупності правових актів, що встановлюють види податків, зборів та обов'язкових платежів, а також порядок їх стягнення та регулювання [89, с. 125]. Загальна стратегія податкової політики повинна включати пріоритетні цілі, пов'язані з функціонуванням системи оподаткування, та методи їх досягнення [35; 134].

Перспективною може бути визнана лише така податкова політика, яка забезпечує досягнення різних цілей у довго-, середньо- та короткостроковій перспективі, тобто коли поточні фіскальні інтереси держави поєднуються із підтримкою стійкого економічного зростання, модернізацією виробництва,

структурною перебудовою економіки, стимулюванням продуктивної зайнятості та ін. [13; 82; 120].

Раціональна податкова політика держави виступає сьогодні однією із ключових умов високої конкурентоспроможності національної економіки. Існує навіть поняття “податкової конкурентоспроможності”, яке пояснює природу привабливості податкового клімату для інвесторів і через використання податкових важелів визначає оцінку мотивацій до припливу капіталу, мобілізації заощаджень в інвестиції, зростання продуктивної зайнятості тощо [43; 108; 153].

А. Соколовська пропонує розмежовувати три види антикризової податкової політики: стимулюючу, підтримуючу та компенсаторну [131, с.25]. Стимулююча антикризова політика включає комплекс заходів, спрямованих на спонукання економічного агента – платника податків до такої моделі поведінки, яка відповідає вимогам виведення економіки країни із кризового стану, тобто заохочує його до підвищення трудової й інвестиційної активності, збільшення споживчого попиту тощо... Підтримуюча антикризова податкова політика передбачає використання податкових інструментів для запобігання погіршенню фінансового стану платників податків, зниженню рівня життя певних верств населення... Компенсаторна податкова політика включає комплекс заходів, спрямованих на компенсацію зменшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів в умовах кризи внаслідок погіршення ділової активності, зниження платоспроможного попиту, зростання масштабів ухилення від сплати податків... [131, с.25-26].

Через механізм реалізації податкової політики здійснюється податкове регулювання соціально-економічних процесів. «Економічна енциклопедія» дає таке визначення: «Податкове регулювання економіки – комплекс заходів у податковій сфері (зміна ставок оподаткування, надання податкових пільг, скасування певних видів податків та ін.), за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання та ін. [33, с.770]. А.Г.Загородній та Г.Л.Вознюк у “Фінансово-економічному словнику” закріпили позицію, згідно з якою розуміють податкове регулювання як заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок,

податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету [36, с.687].

Податки здатні впливати на економічну поведінку платників, які виступають одночасно і як виробники певних благ (підприємства і підприємці виробляють продукції та послуги, фізичні особи продають робочу силу), і як їхні споживачі (підприємства формують попит на фактори виробництва, фізичні особи формують споживчий попит). Іншими словами, податки здатні стимулювати платників (економічних суб'єктів) до вчинення тих чи інших економічних дій, що може сприяти досягненню цілей державної економічної політики [18; 92]. Тому податкове регулювання (податкове маніпулювання) виступає одним із основних важелів державного регулювання соціально-економічних процесів, зокрема в умовах загострення негативних проявів кризи.

Реалізація потенціалу податків як “вбудованих стабілізаторів” в умовах кризи відбувається завдяки можливості їхнього використання в якості регулюючого механізму (регулююча функція податків).

Регулююча функція податків полягає у впливі податків на суспільне відтворення, тобто на будь-які процеси в економіці країни, а також соціально-економічні процеси в суспільстві. Регулююча функція податків спрямована в першу чергу на досягнення за допомогою податкових механізмів тих або інших завдань економічної політики держави [54; 84; 122]. Маневруючи податковими ставками, пільгами і штрафами, змінюючи умови оподаткування, запроваджуючи одні і скасовуючи інші податки, держава створює умови для прискореного розвитку визначених галузей і виробництв, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем. За допомогою податків держава перерозподіляє частину прибутку підприємств, доходів громадян, спрямовуючи їх на розвиток виробничої та соціальної інфраструктури, на інвестиції в капіталомісткі галузі з тривалими термінами окупності витрат [149, с.48].

При аналізі регулюючої функції податків фахівці в галузі державних фінансів пропонують виділяти підфункції, які пояснюють конкретний механізм впливу податків на економічну поведінку платників. Найчастіше виділяють стимулюючу, дестимулюючу та відтворювальну підфункції [66; 101].

Стимулююча підфункція забезпечує підтримку розвитку певних економічних процесів (вона реалізується через систему податкових звільнень, у тому числі податкових пільг). В «Економічній енциклопедії» наведено таке трактування: «Податкове стимулювання виробництва – система платежів і зборів до бюджету держави і місцевих бюджетів, яка спонукає, заохочує фізичних і юридичних осіб до розвитку виробництва і підвищення його ефективності» [33, с.771]. Дестимулююча підфункція забезпечує пригнічення певних економічних процесів (встановлення вищого податкового тягаря). Відтворювальна підфункція спрямована на оптимізацію показників відновлення економічних ресурсів (стимулювання зайнятості, дотримання екологічних нормативів, спрощення мобільності капіталу тощо). В усіх випадках вплив на платників відбувається опосередковано через засоби економічної мотивації [149, с.48].

У контексті антикризового регулювання соціально-економічних процесів важливим завданням державної податкової політики виступає забезпечення повноцінної реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи, спрямування орієнтації платників податків на активізацію продуктивної економічної діяльності, впровадження нових технологій (зокрема ресурсозберігаючих), підтримка високої зайнятості.

Важелі податкового стимулювання розвитку економіки – це інструменти, за допомогою яких апарат держави формує та реалізує політику податкового регулювання, спрямовану на підтримку належних темпів та пропорцій економічного зростання. Основними важелями податкового стимулювання економіки виступають [5; 57; 80; 132]:

- загальне зниження податкового тягаря, в тому числі скасування окремих податків, зниження ставок основних податків;
- широке використання спеціальних режимів оподаткування;
- податкові пільги (преференції), зокрема використання механізму прискореної податкової амортизації;
- спрощення механізму податкового адміністрування, запровадження нових податкових технологій, що на практиці веде до зниження витрат платників на виконання податкового законодавства;

- посилення профілактики з податковими девіаціями, що на практиці веде до стимулювання легальної діяльності та активізацію сумлінних платників.

При формуванні податкової політики необхідно чітко визначити оптимальну пропорцію, яка характеризує перерозподіл отриманого доходу. Йдеться про співвідношення податкового зобов'язання та чистого прибутку, який залишиться платнику в якості комерційної винагороди. Вказане співвідношення повинно, з одного боку, забезпечити фіскальні інтереси держави, а з іншого – закріпити мотивацію платників працювати легально, вкладати інвестиції у нове виробництво та при цьому своєчасно сплачувати належні податкові платежі [133, с. 7-12].

Актуальною проблемою побудови податкової політики в умовах антикризового регулювання соціально-економічних процесів є встановлення параметрів податкового навантаження (податкового тягаря). Податкове навантаження відображає частку сукупного доходу, яка спрямовується до централізованого суспільного фонду (бюджету) через механізм оподаткування. Причому вказані параметри можуть бути суттєво різними для платників різних галузей [132; 133]. Як правило, найбільший рівень податкового навантаження встановлюється для галузей, які виробляють підакцизну продукцію. Найнижчий рівень податкового навантаження може встановлюватися або на підприємства працевітких галузей (якщо необхідно стимулювати споживчий попит), або на підприємства капіталомітких галузей (якщо необхідно стимулювати пропозицію та інвестиційний попит).

У багатьох країнах середнє значення податкового навантаження коливається в межах від 40 до 58% від ВВП. У країнах з непривабливим податковим кліматом це значення має бути дещо нижчим (що стане умовою підвищення привабливості припливу капіталу). У деяких країнах встановлено порівняно високі ставки податків, але на практиці високого податкового навантаження немає завдяки розгалуженій системі пільг та звільнень [28; 119].

Податкове навантаження проявляється на макро-, мезо- та мікрорівні (податкове навантаження на економіку, податкове навантаження на галузь, податкове навантаження на платника).

Платники податків об'єктивно зацікавлені, аби податкове навантаження на них було якомога меншим. Інколи, якщо це не призводить до значних втрат доходів бюджету, проти зменшення податкового навантаження не заперечують і державні органи. На практиці таке становище можливе у випадку розширення бази оподаткування або зростання ділової активності [63; 133].

Конкретні параметри показників податкового навантаження залежать від категорій суб'єктів податків (платники, носії). Для прикладу, у розвинених країнах податкове навантаження на фізичних осіб з високими доходами значно перевищує податкове навантаження на фізичних осіб з невисокими і середніми доходами [2, с. 111]. Порівняно вищим є податкове навантаження на виробників підакцизної продукції.

В умовах антикризового регулювання рекомендується проводити зниження рівня податкового навантаження щодо всіх або окремих платників.. Таке зниження проявляється в рамках дії механізму податкового стимулювання економічного розвитку [41; 66; 98]. Цей механізм, у свою чергу, реалізується в основному через застосування системи податкових пільг і преференцій [3; 85; 148]. Податкове стимулювання економічного розвитку можливе через використання одного з трьох інструментів: зменшення ставки оподаткування, зменшення бази оподаткування, спрощення адміністративних процедур (розстрочки, податкові кредити, тимчасові звільнення, спрощення правил обліку та звітності тощо).

Стимулюючий вплив податків може бути спрямований на [25; 135]:

- роботодавця (шляхом надання пільг за створення робочих місць);
- інвестора (шляхом надання інвестиційних пільг);
- виробника (шляхом надання пільг при виробництві певної продукції чи послуг);
- найманого працівника (шляхом пільгового оподаткування доходів найманих працівників);
- споживача (шляхом звільнення від непрямого оподаткування окремих груп товарів чи послуг);
- економічно незахищених фізичних осіб (шляхом звільнення від оподаткування доходів таких осіб);

- фізичних осіб, які потребують особливого захисту (шляхом надання пільг окремим категоріям громадян – наприклад, військовослужбовцям).

Одним з інструментів податкового стимулювання є податкові пільги.

Автори “Економічної енциклопедії” визначають податкові пільги як законодавчо закріплене повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від сплати податків та інших обов’язкових платежів [33, с.773]. Податкові пільги можна трактувати як надані окремим категоріям платників податків переваги порівняно з іншими платниками податків, а також можливості не сплачувати податки взагалі або сплачувати в меншому розмірі [125, с.387].

Податкові пільги – важливий елемент системи оподаткування, суттєвий регулятор соціальних та економічних процесів, вони надаються з метою стимулювання розвитку підприємництва і зацікавлення товаровиробників у випуску суспільно необхідної продукції, забезпечення соціального захисту населення й послаблення податкового тягара для малозабезпечених верств населення, сприяння науково-технічному прогресу [33, с.773]. Податкові пільги мають як економічну, так і соціальну спрямованість; використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси, а також забезпечує економічну підтримку окремих видів діяльності та соціальний захист окремих груп населення [36, с.644].

У науковій літературі [41; 65; 109; 135] представлено таку класифікацію податкових пільг:

- за спрямованістю – переважно стимулюючі (вони спонукають платників на реалізацію певної моделі економічної поведінки) або відзначальні (вони надаються платнику як винагорода за певну поведінку чи результат);

- за терміном дії – постійні (застосовуються постійно) або тимчасові (застосовуються протягом певного часу);

- за сферою поширення – національні (запроваджуються на всій території держави), регіональні (діють у певному регіоні), галузеві (запроваджуються у певній галузі);

- за елементом надання – пільгове визначення бази оподаткування (приміром, застосування прискореної амортизації), пільгові податкові ставки

(передбачають застосування зниженої ставки, що приводить до поліпшення фінансового стану платника), змішані (включають обидва перелічені елементи);

- за органом запровадження – законодавчі (встановлюються законодавчим органом на національному або мезорівні), регіональні (встановлюються органами місцевого самоврядування щодо місцевих податків).

Про застосування податкової пільги в класичному розумінні можна говорити, коли заходи стимулювання застосовуються не до всіх платників, а лише для окремих груп (галузь, регіон, група підприємств, окремі категорії громадян). У випадку, якщо зниження податкового навантаження застосовується для всіх платників, доцільно вести мову скоріше про лібералізацію всієї податкової політики, а не застосування пільг.

В окремих країнах у період негативних проявів економічної кризи в якості особливого інструменту податкового стимулювання застосовується так званий «податковий компроміс» – встановлення особливих (відмінних від загальних) правил виконання податкового обов'язку платником на основі процедури, визначеної законом [85, с. 4]. Податковий компроміс можливий, якщо платник бажає виконати податковий обов'язок, але тимчасово неспроможний цього зробити з поважних причин (недостатність обігових коштів, надзвичайна подія, форс-мажори, негативні наслідки економічної кризи тощо). Як правило, податковий компроміс закріплюється в угоді, сторонами якої є держава в особі уповноваженого фіскального органу (міністерство фінансів, податковий орган) і економічний суб'єкт (платник). Вважається, що відстрочення платежів або реструктуризація податкового боргу здатна позитивно вплинути на фінансове становище платника. Таким чином уможлиблюється підтримка діяльності у легальному секторі, зберігаються робочі місця, уможлиблюються податкові надходження у майбутньому.

Але слід розуміти, що застосування механізму податкового компромісу стосовно конкретного платника викривлює конкурентне середовище, оскільки посилює позиції такого платника на ринку (без застосування компромісу такий платник вже був би усунутий від активної легальної діяльності). У той же час застосування механізму податкового компромісу не можна вважати пільгою, оскільки скористатися ним мають право усі платники, які в умовах кризи

відчувають певні об'єктивні труднощі [29,с.52]. Податковий компроміс є тимчасовим способом підтримки життєдіяльності економічних агентів, коли забезпечення такої підтримки є більш важливим, аніж конкурентна рівновага.

У період негативних проявів економічної кризи в якості особливого інструменту податкового стимулювання можуть застосовуватися також «податкові амністії» – списання накопиченого податкового боргу. Податкова амністія, втім, також не є пільгою, оскільки її застосування не приводить до зниження податкового навантаження.

Але в практиці податкового стимулювання розвитку економіки в контексті антикризового регулювання слід пам'ятати, що застосування відповідних важелів може мати для одних платників позитивні наслідки (поліпшення фінансового стану), а для інших – негативні (погіршення фінансового стану) [61; 128]. Так, у випадку застосування пільги певні підприємства мають змогу зекономити фінансові ресурси і через мобілізацію їх у інвестиції збільшити вартість основного капіталу, а інші підприємства, щодо яких пільгу не застосовано, змушені будуть брати для цього комерційний кредит і витратити частину отриманого у майбутньому доходу на обслуговування боргу. Крім того, слід пам'ятати, що суб'єкти, щодо яких встановлено пільговий режим, користуються суспільними благами нарівні з усіма іншими, а це може призвести до невдоволення та суспільного невизнання відповідної податкової політики.

Особливо виважено важелі податкового стимулювання слід застосовувати в умовах слабких економік, оскільки значна частина платників очікують на застосування таких важелів і свідомо уникають оподаткування [30; 74]. Існує ймовірність, що платники, щодо яких застосовано важелі податкового стимулювання, насправді є неефективними (зокрема, випускають неякісну продукцію), і подальша їх підтримка з боку держави лише пролонгує їхню життєздатність (продовжить “життєвий цикл” неякісної продукції). Крім того, в слабких економіках конкурентне середовище є викривленим, а значна частина платників приховує реальну економічну активність, і тому держава, як правило, не має об'єктивних даних для оцінки реального стану.

Вище зазначене дозволяє зробити висновок про те, що при застосуванні будь-яких важелів податкового стимулювання в межах реалізації антикризової політики необхідно враховувати інтереси не лише окремих платників, на яких будуть спрямовані ці важелі, а й також усіх інших. Крім того, необхідно враховувати інтереси інших сторін: держави (фіскальний інтерес), споживачів (інтерес отримувати якісну продукцію за мінімальну ціну) та ін.

Застосування важелів податкового стимулювання економічного розвитку повинно відповідати інтересам держави, платників і всього суспільства, а технологія встановлення та застосування податкових стимулів має бути прозорою, гласною, чіткою і зрозумілою [64; 127].

Переорієнтація державної стратегії на подолання економічної кризи ставить нові вимоги до податкової політики, а саме – на перший план виходить пріоритетність реалізації регулюючої функції податків в оптимальному співвідношенні з фіскальною функцією. В умовах регулювання посткризового розвитку засоби податкової політики повинні бути спрямовані на зміну поведінки учасників суспільного виробництва, спонукаючи їх до активної участі у реалізації національних пріоритетів (заохочування заощадливості, збереження робочих місць, виконання екологічних вимог тощо). За висновком науковців, серед першочергових заходів податкового регулювання в період економічної кризи мають бути заходи фіскального стимулювання, спрямовані на розширення внутрішнього попиту шляхом зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання [124, с.69-70].

У процесі вироблення параметрів податкового регулювання соціально-економічних процесів у контексті антикризової політики необхідно зважати на те, що різні податки мають різний фіскальний і регулюючий потенціал. Окремі податки спрямовані швидше на реалізацію фіскальної функції (першочергово - основні непрямі податки), інші можуть виконувати фіскальні та регулюючі завдання (для прикладу, прибуткові податки). Нині в більшості країн основним джерелом податкових доходів бюджету є прямі податки, а саме податок на доходи фізичних осіб (громадян) [81, с.69].

В умовах слабких економік такі механізми не спрацьовують: по-перше, платники схильні уникати оподаткування завдяки використанню тіньових схем, по-друге, більшість платників, які є найманими працівниками, отримують невисокі доходи, що не забезпечують навіть задоволення основних фізіологічних потреб, а тому надмірне оподаткування може призвести до непередбачуваних соціальних наслідків.

Тому очевидно, що країни із слабкими економіками використовують модель, за якою основним джерелом податкових надходжень є непрямі податки – податок на додану вартість, акцизний податок [45; 83; 142]. Оподаткування споживання очевидно є більш справедливим, оскільки за таких умов рівень податкового навантаження значною мірою залежить від майнового становища платника. Крім того, непрямі податки надходять регулярно (прямі – лише по завершенню звітного періоду), що сприяє стабілізації державних фінансів.

Ускладнення господарського механізму спричинили необхідність використання податкових важелів для регулювання структури суспільного виробництва [4; 87]. Податкові системи окремих країн стають дедалі більш диференційованими, на мезорівні (на рівні галузей та регіонів) діють різні податкові режими, що впливає на трансформацію галузевої та регіональної структури економіки.

В умовах антикризового регулювання соціально-економічних процесів ключовим завданням податкової політики має бути досягнення таких параметрів податкової системи, за яких вона гармонійно поєднує інтереси держави та інтереси платників податків [14; 97; 161]. Сучасне розуміння принципу справедливості в оподаткуванні ґрунтується на тому, що стягнення податків має здійснюватися з урахуванням можливості платника. Лише за таких умов поведінка платників буде спрямована на повне і своєчасне внесення податкових платежів.

Рекомендується, аби в умовах антикризового регулювання податкова політика була спрямована на певне зниження податкового навантаження та вжиття заходів щодо детінізації економіки (оскільки економічні агенти схильні реагувати на зовнішні шоки шляхом переведення частини діяльності у нелегальний сектор). Серед основних показників, що характеризують рівень податкового навантаження,

визначимо такі: рівень податкового тиску (відношення податкових платежів до номінального ВВП), рівень залежності бюджету від податкових надходжень (відношення податкових платежів та доходів бюджету), рівень податкового навантаження на сектор домогосподарств (відношення фактичного обсягу надходжень від податку на доходи фізичних осіб до доходів населення), рівень податкового навантаження на споживання (відношення фактичного обсягу надходжень податків на споживання до кінцевих споживчих витрат), рівень податкового навантаження на прибуток корпоративного сектора (відношення фактичних обсягів надходжень податку на прибуток до фактичного валового прибутку), рівень податкового навантаження на фонд оплати праці (відношення власних доходів пенсійного фонду та фондів соціального страхування до фонду оплати праці). Крім того, можливим є визначення показників податкового навантаження на галузі та регіони, а також на окремі групи платників.

На тактичному рівні органи податкового управління повинні орієнтуватися на оптимізацію показників результативності та ефективності податкової системи. Оптимізацію податкової системи у вузькому значенні можна розуміти як її наближення до стану, котрий забезпечує досягнення проголошених цілей та виконання встановлених завдань. Особливо важливою така робота є в умовах антикризового регулювання соціально-економічних процесів, оскільки в такий період економіка досить чутливо реагує на різні зміни та виклики.

На основі узагальнення низки наукових праць [32; 56; 94; 100] пропонуємо критеріальну систему показників, які характеризують результативність та ефективність податкової системи:

1) показники рівня сплати податків:

- рівень поточної сплати (відношення фактичних податкових надходжень до валового обсягу нарахованих платежів);
- рівень сплати окремих основних податків (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, акцизного податку);
- темпи зростання податкового боргу;
- частка податкового боргу у ВВП, доходах бюджету, податкових надходженнях.

2) показники результативності та ефективності адміністрування платежів:

- загальна результативність адміністрування (сума податкових надходжень);

- загальна ефективність адміністрування (відношення суми податкових надходжень до витрат на адміністрування);

- рівень добровільності декларування податкових платежів (відношення добровільно задекларованих сум податків і зборів до валового обсягу нарахованих платежів);

- рівень добробільності сплати податкових платежів (відношення добровільно сплачених сум податків і зборів до валового обсягу нарахованих платежів).

3) показники ефективності діяльності податкових органів:

- виконання плану податкових платежів (відношення фактичного обсягу надходжень до запланованого);

- темпи погашення податкового боргу;

- частка виявлених порушників податкового законодавства,

- рівень оскарження платниками рішень податкових органів;

- рівень скасування рішень податкових органів;

- рівень податкових платежів, що припадає на одного працівника податкових органів;

- рівень донарахування (обсяг донарахованих сум до загальної суми податкових надходжень);

- рівень сплати донарахованих сум (обсяг фактичної сплати донарахованих сум до загального обсягу донарахованих сум).

4) показники зручності податкової системи:

- кількість видів платежів;

- число термінів сплати платежів, які вносяться на періодичній основі;

- кількість термінів звітності за платежами;

- кількість часу, що витрачається платниками на податкове адміністрування (в цілому та за видами податків);

- кількість коштів, що витрачаються платниками на податкове адміністрування (в цілому та за видами податків).

Необхідно, аби органи регулювання у сфері державної фінансової політики проводили оперативний моніторинг показників результативності та ефективності податкової системи [100, с.26], маючи на увазі, що застосування важелів податкового стимулювання в умовах антикризового регулювання буде ефективним лише тоді, коли відбувається поступова оптимізація вказаних показників з наближенням їх до запланованих (стандартних).

Результати аналізу потенціалу податків у системі економічних регуляторів дозволяє охарактеризувати їх як наймобільнішого елемента механізму державного антикризового регулювання. Ефективність реалізації даного потенціалу залежить від ступеня та характеру виконання податковою системою регуляторної функції. Податки здатні зменшити глибину економічних криз, стабілізувати господарську кон'юнктуру та через стимулювання попиту підтримати темпи економічного зростання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У першому розділі узагальнено еволюцію теорій і концепцій державного регулювання соціально-економічних процесів, визначено специфіку регуляторної політики держави в умовах економічних криз, досліджено роль і значення податків в антикризовій політиці держави, що дало змогу зробити такі висновки:

1. На початку 90-х рр. ХХ ст., під час проведення економічних реформ українська влада ініціювала доцільність мінімальної участі держави в регулюванні соціально-економічних процесів. Проте такий підхід був приречений на провал, за специфічних умов економіки України (значна регіональна та галузева диференціація, нерозвинутість ринкових інститутів, особливі демографічні та екологічні проблеми та ін.), що вимагало проведення активної державної політики на основі концепцій “економічного дирижизму”.

2. Практика організації держави, а також аналіз методології державного регулювання суспільно-політичних та соціально-економічних процесів дозволяють виділити дві принципові моделі державного регулювання. Перша – “держава – “нічний сторож”, за якою держава є необхідністю, що забезпечує нормальне функціонування та розвиток національного господарства, створює придатні умови для розвитку економіки, бізнесу та соціальної гармонії. Теорії державного регулювання за даної моделі, утворюють напрям “економічний лібералізм” (теорії фізіократів, класичної школи, неокласиків).

Друга – “держава – основа національного та економічного розвитку”. У цій моделі держава бере на себе всі повноваження щодо управління соціально-економічними процесами, ініціюючи певні реформи під впливом зовнішнього середовища. Теорії державного регулювання, які відповідають цій моделі, утворюють напрям “економічний дирижизм” (кейнсіанство, неокейнсіанство, французька школа, шведська школа).

3. Розвиток ринкової економіки характеризується певною циклічністю: періоди, коли відбувається економічне зростання (а разом з ним поліпшуються й окремі макроекономічні показники – знижується дефіцит бюджету, зростає зайнятість та інвестиції, активізуються фінансові ринки, збільшується продуктивність праці) змінюються періодами, коли відбувається економічний занепад (у результаті чого значно погіршуються макроекономічні показники). Такі зміни називають економічними коливаннями.

Запропоновано розглядати кризу як тривалу відсутність економічного зростання (стійкий спад), який негативно впливає на всі параметри національної економічної системи. Виходячи з цього припущення, обґрунтовано методологічну доцільність дослідження природи та причин економічних криз із позицій теорій економічного зростання.

Зазначено, що економічну кризу не можна розглядати лише в негативному контексті, адже завдяки їй в системі економічних відносин відмирають застарілі елементи і відбувається оновлення.

Одним із найголовніших завдань економічної політики держави є вжиття заходів антициклічного регулювання, тобто мінімізація негативного впливу

економічних коливань. У вузькому значенні цей напрям державного регулювання можна назвати “профілактикою кризи”. Основна роль державної антикризової політики – не допущення неконтрольованих (руйнівних) процесів, що загрожують економічній безпеці держави.

4. Економічна наука запропонувала кілька теорій криз. Праці з цієї проблематики базуються на загальних уявленнях про економічну рівновагу. Серед найвідоміших із них виділено наступні: натуралістична, психологічна, розбалансування виробництва та споживання, криза перевиробництва, структурні деформації, грошові теорії, трициклічна теорія.

Усі теорії, які трактують причини та природу економічних криз, можна розподілити на дві групи: ті, що розглядають переважно зовнішні чинники (екстернальні теорії) і ті, в основі яких домінують внутрішні чинники (інтернальні теорії).

Актуальним завданням сучасної економічної науки є раннє виявлення (діагностика) окремих явищ, які можуть свідчити про ймовірність настання кризи. Для діагностики передкризового стану можна використовувати показники (індикатори) економічної безпеки.

5. Ключовими характеристиками сучасної світогосподарської системи є нестабільність та глобалізація, в результаті яких з’явилися нові чинники, котрі здатні викликати кризові явища в економіці окремої держави або групи держав (“валютні війни”, “сировинні війни”, “торгові війни”, офшорна конкуренція, тощо). Поглиблене вивчення політики країн-лідерів, що була спрямована на стабілізацію фінансової системи в період 2008-2010 рр., дає змогу виділити чотири пріоритетні напрями можливих заходів: використання коштів стабілізаційних фондів; використання механізму державних та банківських гарантій; “вливання” капіталу (в тому числі викуп державою статутного капіталу банків); захист депозитів; розширення асортименту кредитів центробанків.

6. Сучасна економічна теорія описує два основних підходи до вирішення проблеми запровадження стимулів економічного розвитку. Перший акцентує увагу на необхідності заохочення «ефективного попиту» і базується на положеннях

кейнсіанської школи. Метою державного регулювання, згідно цього підходу, є підтримка рівня доходів та споживання (виробничого і кінцевого).

Другий методологічний підхід зосереджений на необхідності стимулювання «ефективної пропозиції» і базується на положеннях монетаристської теорії. Відповідно до нього мета державного регулювання полягає у підтримці високої пропозиції, котра через відповідний механізм конкуренції приведе до підвищення ефективності суспільного виробництва та справедливого рівня цін. У сучасних умовах використання одного з описаних підходів “у чистому вигляді” неможливе. У сучасній теорії і практиці регулювання соціально-економічних процесів застосовуються нові підходи, які враховують здобутки попередніх шкіл, а також нові виклики і обмеження: неокейнсіанські, що базуються на окремих постулатах кейнсіанської школи (регулювання сукупного попиту); неоконсервативні, що беруть за основу постулати класичної школи (регулювання сукупної пропозиції).

Для мінімізації негативних наслідків різних типів економічних криз (їхня ідентифікація залежить насамперед від причин виникнення) необхідним є застосування різних важелів регулювання.

7. Більшість сучасних криз поєднують у собі різні ознаки, а тому їх досить складно ідентифікувати і виокремити реальні причини виникнення.

В умовах глобалізації світової економіки, ускладнення господарських зв'язків, обмеження впливу державних інституцій через механізм міждержавного (наднаціонального) регулювання виникає необхідність формування нових моделей державного регулювання соціально-економічних процесів, спрямованих на профілактику, протидію та усунення негативних наслідків економічних криз.

У таких умовах вихідним елементом сучасної концепції держави має стати цілісний, системний характер державного регулювання, інститути якого не заміщують процеси ринкової самоорганізації, але й не виступають тільки надбудовою над ринковою стихією. Одним із основних завдань державної економічної політики стає формування дієвого механізму стійкого підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

В умовах зростання ймовірності настання кризових явищ уряди різних держав намагаються здійснити трансформацію структурної політики, що

спрямована на досягнення такої структури національної економіки, яка б дозволяла мінімізувати негативні наслідки зовнішніх чинників, а також забезпечувати потенціал зростання через високу споживчу активність на внутрішньому ринку.

8. Одним із ключових економічних важелів антикризового регулювання виступають податки (маніпулювання параметрами податкової політики). Реалізація потенціалу податків в умовах кризи відбувається завдяки можливості їхнього використання в якості регулюючого механізму (через регулюючу функцію податків). Регулююча функція податків полягає у їх впливі на суспільне відтворення, тобто на будь-які процеси в економіці країни, а також соціально-економічні процеси в суспільстві. Вона дає можливість за допомогою податкових механізмів досягати тих або інших завдань економічної політики держави.

У контексті антикризового регулювання соціально-економічних процесів важливим завданням державної податкової політики є забезпечення повноцінної реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи, орієнтація платників податків на активізацію продуктивної економічної діяльності, впровадження нових технологій (зокрема ресурсозберігаючих), підтримка високої зайнятості.

Актуальною проблемою побудови податкової політики в умовах антикризового регулювання соціально-економічних процесів є встановлення параметрів податкового навантаження (податкового тягаря). У багатьох країнах середнє значення податкового навантаження коливається в межах від 40 до 58% від ВВП. У країнах з непривабливим податковим кліматом це значення має бути дещо нижчим (що стане умовою підвищення привабливості для капіталу). У деяких країнах встановлено порівняно високі ставки податків, але на практиці не спостерігається високого податкового навантаження завдяки розгалуженій системі пільг та звільнень.

9. В умовах антикризового регулювання рекомендується здійснювати зниження рівня податкового навантаження щодо всіх або окремих платників. Таке зниження проявляється в рамках дії механізму податкового стимулювання економічного розвитку. Цей механізм, у свою чергу, реалізується в основному через застосування системи податкових пільг і преференцій. Оскільки економічні агенти схильні реагувати на зовнішні шоки, викликані у тому числі і тягарем податків,

шляхом переведення частини діяльності у нелегальний сектор, то певною мірою даний механізм дозволяє досягати детінізації економіки.

Застосування одних і тих же самих важелів може мати для одних платників позитивні наслідки (покращення фінансового стану), а для інших – негативні (погіршення фінансового стану). Тому при застосуванні будь-яких важелів податкового стимулювання в межах реалізації антикризової політики необхідно враховувати інтереси не лише окремих платників, на яких будуть спрямовані ці важелі, а й також усіх інших. Крім того, необхідно враховувати інтереси інших сторін: держави (фіскальний інтерес), споживачів (інтерес отримувати якісну продукцію за мінімальну ціну) та ін.

10. Країни із слабкими економіками використовують модель, за якою основним джерелом податкових надходжень є непрямі податки: податок на додану вартість, акцизний збір. Оподаткування споживання є більш справедливим, оскільки за таких умов рівень податкового навантаження в більшою мірою залежить від майнового становища платника. Крім того, непрямі податки надходять регулярно (прямі – лише по завершенню звітного періоду), що сприяє стабілізації державних фінансів.

Рекомендується, аби в умовах антикризового регулювання податкова політика була спрямована на певне зниження податкового навантаження та детінізацію економіки (оскільки економічні агенти схильні реагувати на зовнішні шоки шляхом переведення частини діяльності у нелегальний сектор). На тактичному рівні органи податкового управління повинні орієнтуватися на оптимізацію показників результативності та ефективності податкової системи. Оптимізацію податкової системи у вузькому значенні можна розуміти як її наближення до стану, котрий забезпечує досягнення проголошених цілей та виконання встановлених завдань.

Основні результати першого розділу опубліковані в наукових працях автора: [110; 115; 116; 121].

РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Трансформація засад податкового регулювання соціально-економічних процесів в Україні

Становлення системи оподаткування України після розпаду СРСР розпочалося ухваленням Закону України „Про систему оподаткування” (1991 р.), в якому було визначено основоположні засади функціонування податкової системи незалежної держави. У цьому законі було наведено законодавче тлумачення податку, податкової системи, перераховано принципи її функціонування, визначено основні права та обов’язки платників податків, з огляду на тодішнє розуміння функції держави у сфері управління економікою.

Податкова система України пройшла доволі складний шлях становлення і розвитку, перш за все через значну кількість змін, що вносилися до законодавчих актів з питань оподаткування, яке здійснювалося під гаслами необхідності реформування податкової системи.

Протягом останнього десятиріччя ХХ ст. напрями розвитку податкової системи України концентрувалися на маніпулюванні ставок податків (наприклад, ставка ПДВ змінювалася чотири рази), а також регулювання порядку визначення бази оподаткування. Було скасовано декілька податків та зборів, які не мали високого фіскального значення. Проте за основний критерій, яким керувалися законодавці при визначенні змін, брався обсяг доходів бюджету, що в свою чергу залежав від узятих державою зобов’язань. Питання впливу податкової політики на економічний розвиток, застосування податкових важелів у контексті антициклічного регулювання цікавило переважно науковців та експертів.

З метою стимулювання економічної активності в контексті антикризового регулювання 26 грудня 2002 р. було ухвалено зміни до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, відповідно до яких ставка податку на прибуток була зменшена з 30% до 25% з 1 січня 2004 року, а також розширено

можливості нарахування амортизації (збільшення груп основних фондів, підвищення норм амортизації та ін.). Це рішення було позитивно сприйняте підприємницьким середовищем, оскільки спрямовувалося на стимулювання економічного зростання на основі оздоровлення фінансового стану суб'єктів промислових видів діяльності. Було також знижено базову ставку податку на доходи фізичних осіб.

Зазначені рішення мали за мету створити умови для скорочення тіньової економіки, виведення грошових коштів у легальний оборот, стимулювання капіталоутворення. На практиці було зафіксовано покращення тенденцій економічного зростання, що сприяло підвищенню адаптативності української економіки.

Крім того, у 2004-2006 рр. було помітно удосконалено механізми міжбюджетних розрахунків, розрахунків між бюджетом та платниками, податкового обліку, а також відшкодування “експортного” ПДВ.

За висновком науковців, з якими ми згодні, одним із чинників економічного зростання 2004-2008 рр. можна вважати проведення більш виваженої податкової політики [42; 68; 114; 159; 160].

Таким чином, було доведено можливість та високу результативність застосування податкового інструментарію в контексті антициклічного регулювання не лише в розвинених країнах, а й на прикладі трансформаційної економіки України.

Обтяжливість, заплутаність та суперечливість податкової системи змусила запроваджувати так звану спрощену систему оподаткування, яка передбачала звільнення суб'єктів малого підприємництва від сплати багатьох податків, а також можливість застосування спрощених процедур обліку і звітності.

На практиці рішення про запровадження спрощеної системи оподаткування, за нашою оцінкою, загальмувало окремі негативні макроекономічні тенденції, створило підґрунтя для стимулювання економічного зростання. Натомість вказане рішення призвело до низки негативних наслідків: зростання тіньового обороту, прискореного розвитку так званих “непродуктивних” видів діяльності (торгівля, готельне та ресторанне господарство, туристичне обслуговування, транспортні

послуги), “розмивання” бази оподаткування шляхом оформлення доходу на осіб, що мають право на застосування спрощеної системи. При цьому підприємства капіталомістких та трудомістких видів економічної діяльності (машинобудування та металообробка, харчова промисловість, легка промисловість та ін.) штучно опинилися у більш непривабливому становищі, оскільки вони перебували на так званій “загальній” системі оподаткування і були змушені нести більші витрати на податкове адміністрування, а також вносити більший обсяг податків.

У другій половині 2008 р. в економіці України було зафіксовано стрімке погіршення макроекономічних показників (зокрема падіння темпів економічного зростання, а згодом – наявність економічного спаду, різке скорочення державних доходів, звуження платоспроможного попиту на всі види продукції та ін.), що дало змогу зробити висновок про наявність економічної кризи. Основні причини економічної кризи, як вважається, полягають у пануванні негативних тенденцій у світовій економіці, що призвело до несприятливої кон’юнктури на окремих ринках традиційного українського експорту (зокрема зниження світових цін та попиту на продукцію металургії та металообробки). Вказане спричинило падіння експортних доходів, вилучення короткострокового капіталу, зниження надходжень податків.

Натомість інституційні причини кризи української економіки, на наш погляд, полягають не лише у несприятливій економічній кон’юнктурі (вона могла стати лише каталізатором негативних процесів), а в першу чергу в неефективності національної економічної політики, неефективності державного менеджменту, нерациональній структурі економіки, високій витратомісткості та енергомісткості вітчизняної промисловості, пануванні економічної девіації і корупції.

Про справедливість таких узагальнень свідчить той факт, що наслідки економічної кризи в Україні були значно гірші, ніж у всіх інших країнах (у 2009 р. в Україні зафіксовано падіння ВВП на більш як 15%, падіння інвестицій на більш як 50%, девальвація національної грошової одиниці сягнула 60% [136]).

Зрозуміло, що через падіння виробництва, яке було викликано як падінням платоспроможного попиту всередині країни, так і зниженням ділової активності на ринках українського експорту, обсяги сплачених до бюджетів всіх рівнів податкових платежів стрімко знизилися. Планові показники акумуляції бюджетних доходів за

рахунок податків не були виконані у 2009 та 2010 рр. (якщо не брати до уваги так званих “коригуючих планів”, які фактично “підлаштовувалися” під фактичне виконання).

За висновками багатьох дослідників [34; 55; 130; 139], протягом 1990-2010 рр. податкова система України розвивалася в цілому нестабільно, а окремі заходи впроваджувалися без належного наукового обґрунтування. Серед основних проблем розвитку податкової системи України у вказаний період можемо виділити наступні:

- слабе нормативно-правове забезпечення податкових правовідносин (нечіткість формулювань, “розмитість” багатьох положень законодавства, можливість множинного трактування правових приписів тощо);
- внесення частих змін до законодавчої бази, через що платники податків позбавлені можливості планувати фінансові результати господарської діяльності, а також витратити додаткові ресурси на податкове адміністрування;
- відсутність прозорості та публічності при формуванні і реалізації податкової політики (в тому числі несправедливий “розподіл” податкових пільг);
- непропорційний рівень податкового тягаря (через податки несправедливо перерозподілялися фінансові ресурси, що призводило до викривлення конкурентного середовища);
- загострення уваги на реалізації фіскальної функції податкової системи і нехтування регулюючою функцією;
- складність виконання процедур податкового адміністрування, неготовність податкових органів працювати з платниками на партнерських засадах, реалізовувати профілактичні заходи для попередження податкової девіації, функціонувати на основі використання інформаційно-комунікаційних технологій.

Не можна визнати задовільним механізм застосування податкового інструментарію при реалізації заходів антикризового регулювання. У першу чергу відзначимо нераціональну структуру податкових надходжень, в якій традиційно високу частку займали непрямі податки. Через переважання непрямих податків держава в особі органів державного регулювання стимулювала посередницькі та інфраструктурні види діяльності, що забезпечувало на практиці більший обсяг

надходжень [68; 162].

Водночас у структурі податкових надходжень недостатньою є частка податків на майно (в розвинутих країнах ці податки забезпечують до 20% надходжень, у тому числі податок на нерухоме майно – до 5%, в Україні – лише 1%).

У 2010 р. було ухвалено перший в історії Незалежної України кодифікований законодавчий акт у сфері оподаткування – Податковий кодекс України, норми якого почали діяти з 1 січня 2011 р. За висновком д.е.н. Т.І.Єфименко, Податковий кодекс України став “першим кроком” на шляху реформування податкової системи України у напрямку гармонізації елементів податкової системи, врахування цивілізаційних засад функціонування податкового інституту, дотримання прав та інтересів учасників податкових відносин [34].

Зазначимо, що методологічним підґрунтям для оцінювання законопроектів, які мають форму кодексу, є поняття «кодифікація», під якою зазвичай розуміють один із способів систематизації певної галузі законодавства. Кінцевим результатом кодифікації, яка за змістом є однією з форм удосконалення певної галузі законодавства, є новий зведений законодавчий акт – кодекс, який замінює акти, що діяли раніше у відповідній сфері суспільних відносин.

Потреба у кодифікації (ухваленні Кодексу) виникає у тому випадку, коли в певній галузі права діє багато різних законодавчих актів, що не становлять чіткої ієрархічної системи, а нерідко – суперечать один одному [34; 85; 102]. Але кодифікація – це не просто “механічне” об’єднання законодавчих актів із незначним їхнім доопрацюванням, а в першу чергу – суттєве удосконалення ідеології законодавчого регулювання з урахуванням потреб реальної практики, і на цій основі – вироблення правових підходів та приписів, що регламентують певне коло однорідних суспільних відносин у відповідній сфері [102, с.7]. Кодифікація повинна сприяти дотриманню принципів узгодженості і компактності законодавства, орієнтуючись на вилучення застарілих і недієвих норм або норм, які суперечать міжнародним зобов’язанням держави. Зазвичай у Кодексі правові приписи викладені у логічній та узгодженій послідовності (загальна частина, спеціальна частина, перехідні положення), що сприяє повноті регулювання суспільних

відносин.

Ухвалення Податкового кодексу багатьма науковцями оцінюється в цілому позитивно, оскільки в ньому системно і комплексно висвітлено основні правові приписи з питань оподаткування на основі єдиних методичних підходів, а також суттєво розширено законодавче регламентування дефініційного апарату податкової політики, що має забезпечити однаковість тлумачення та правозастосування [34; 63; 85; 121]. У Податковому кодексі, з урахуванням стандартів і рекомендацій міжнародних організацій, значно глибше висвітлено питання податкового адміністрування, стягнення податкової заборгованості, складення і подання податкової звітності, оскарження дій, рішень і бездіяльності податкових органів та ін. Доцільно виділити значні зміни щодо адміністрування податку на прибуток підприємств (збільшено кількість можливих до застосування методів податкової амортизації з 1 до 5, збільшено кількість груп основних фондів, визначено додаткові можливості амортизації нематеріальних активів).

Натомість у науковій літературі та експертному середовищі наводиться чимало прикладів невдалої компановки Податкового кодексу, непослідовного викладення окремих правових норм, і навіть суперечності базових принципів його побудови.

Приміром, у Кодексі наводяться принципи податкового законодавства, хоча у скасованому Законі України “Про систему оподаткування” наводилися принципи податкової системи. Таким чином, після ухвалення Кодексу із законодавчої бази України правові положення про принципи податкової системи було вилучено.

Одним із принципів податкового законодавства визначено забезпечення рівномірності надходжень. У результаті дотримання цього принципу в податковій системі України зберігаються рудименти старої системи, яка передбачала авансові та періодичні платежі певного податку. Як наслідок – українські платники вносять податок на прибуток чотири рази на рік (не рахуючи авансових платежів), а європейські – лише один раз, за результатами фінансового року. Зокрема, через це українська податкова система характеризується високою витратністю та трудомісткістю. Принцип рівномірності витрачання податкових надходжень, який застосовується у провідних країнах ЄС, у Податковому кодексі України не знайшов

свого відображення.

Вважається, що в процесі кодифікації, внаслідок уніфікації нормативного масиву певної галузі права, загальна кількість правових приписів, які діють у відповідній сфері суспільних відносин, має зменшитися. Натомість спостерігається зовсім протилежне: у Податковому кодексі України існує зайва деталізація багатьох положень, а обсяг розділу, в якому викладено норми з питань регламентування ПДВ, втричі перевищує обсяг скасованого Закону України «Про податок на додану вартість». Певні статті Податкового кодексу містять завелику кількість змістовно не пов'язаних положень, а відтак є занадто громіздкими, що ускладнюватиме застосування на практиці та призведе до нерозуміння їх змісту частиною платників.

Податковим кодексом запроваджено низку фіскально-адміністративних новацій стосовно оподаткування результатів економічної діяльності великих платників податків, які вносять найбільші розміри платежів. Відповідно до п. 14.1.24 Податкового кодексу, великий платник податків – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень. У разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків (далі – Реєстр ВПП) та отримання повідомлення центрального органу державної податкової служби про таке включення на нього поширюються особливості, визначені Податковим кодексом для великого платника податків. Формування та затвердження Реєстру ВПП здійснюється центральним органом державної податкової служби щороку відповідно до Порядку формування Реєстру великих платників податків, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010р. № 986. Відповідність критеріям великого платника податків оцінюватиметься за сумарним обсягом доходів від усіх видів діяльності за даними податкової звітності з податку на прибуток підприємств за друге півріччя попереднього року та перше півріччя поточного року, та за сумами сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, у другому півріччі попереднього року та першому півріччі поточного року. Після

включення платника податків до Реєстру ВПП та отримання повідомлення центрального органу державної податкової служби про таке включення платник податків зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, вказаному у повідомленні, що здійснює податкове супроводження великих платників податків, з урахуванням можливості самостійного визначення ним найзручнішого місця обліку в одному із спеціалізованих органів державної податкової служби. Якщо великий платник податків самостійно не став на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, центральний орган державної податкової служби має право самостійно прийняти рішення про зміну основного місця обліку та перевести його на облік у спеціалізовані чи інші органи державної податкової служби. Після прийняття рішення про переведення великого платника на облік у спеціалізовану державну податкову інспекцію чи інший орган державної податкової служби відповідні органи державної податкової служби зобов'язані протягом 20 календарних днів після прийняття рішення здійснити відповідні заходи з переведення такого платника податків на нове місце обліку [44].

Великі платники податків подають податкові декларації до органу державної податкової служби в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Тривалість проведення документальних планових перевірок для великих платників податків не повинна перевищувати 30 робочих днів, документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів. Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної податкової служби – для документальних планових не більше як на 15 робочих днів, а документальних позапланових перевірок не більш як на 10 робочих днів. Документальні виїзні планові та позапланові перевірки великого платника податків можуть бути зупинені за рішенням керівника податкового органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку, з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк. Перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності

проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів із питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур. При цьому загальний термін камеральної перевірки або документальної позапланової виїзної перевірки платника податку для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість, з урахуванням строків зупинення, не може перевищувати 60 календарних днів. При проведенні документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки великий платник податків зобов'язаний не пізніше наступного за днем початку таких перевірок надати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки або пов'язані з ним, у тому числі в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб, копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів.

З 1 січня 2013 року великий платник податків має право звернутися до центрального органу державної податкової служби із заявою про укладення договору про ціноутворення для цілей оподаткування. Договір про ціноутворення для цілей оподаткування є договором між зазначеним платником податків та центральним органом державної податкової служби про порядок визнання цін (методів) для цілей оподаткування протягом строку дії такого договору. Порядок укладення та виконання таких договорів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, оцінюючи прийняття Податкового кодексу України в цілому позитивно, можемо відзначити необхідність вдумливого його доопрацювання, але виключно на основі науково обґрунтованих пропозицій, що враховують кращий світовий досвід.

В Україні найбільші обсяги податкових надходжень (до $\frac{3}{4}$) забезпечують три

податки: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб.

Податок на прибуток підприємств – прямий податок, яким оподатковується прибуток підприємств, установ і організацій (тобто юридичних осіб, які займаються комерційною діяльністю).

Базою оподаткування податком на прибуток є валовий прибуток підприємств, установ, організацій (доходи за винятком видатків та амортизаційних відрахувань). Таким чином, зобов'язання за цим податком покладається лише на платників, що декларують позитивні результати господарювання (прибуток). Платників, які декларують негативні результати (збиток), фактично звільняються від сплати податку. Через це підприємства зацікавлені у звітуванні про негативні результати, що вони і роблять в рамках так званої «оптимізації» оподаткування, яка на практиці передбачає використання будь-яких правових «зачіпок» для максимізації видатків та мінімізації доходів під час здійснення податкового обліку. За даними Держкомстату, майже 45% підприємств у 2010 р. задекларували збитковість своєї господарської діяльності [136].

Оподаткування прибутку юридичних осіб має значний регулятивний потенціал, зокрема в контексті антикризового регулювання, оскільки здатне впливати на фінансовий стан платників, а відтак – і на формування параметрів їхньої фінансової діяльності. Крім того, оподаткування прибутку здатне впливати і на структуру капіталу (співвідношення власного та запозиченого капіталу), що виступає регулятором джерел інвестицій.

Наприкінці ХХ ст. як результат економічної кризи 1998 р. в Україні було застосовано численні податкові преференції щодо оподаткування прибутку підприємств, що призвело до цілком очікуваного звуження бази оподаткування та зменшення обсягу надходжень. Крім того, база оподаткування податком звужувалася і через значну збитковість платників (зростання кількості збиткових підприємств і організацій). Через це частка податку на прибуток підприємств у структурі податкових надходжень знизилася.

Оскільки більшість податкових пільг у 2004-2005 рр. було скасовано, то до 2010р. податок на прибуток підприємств використовувався переважно в якості

фіскального механізму податкової системи. Податковий кодекс дещо розширив пільгове поле податку на прибуток, про що йтиметься далі. Проблемою є те, що при оподаткуванні результатів господарської діяльності не враховується сумлінна економічна поведінка: вкладення інвестицій, впровадження інновацій, застосування високих технологій, створення робочих місць, своєчасність розрахунків із бюджетом тощо. Фактично оподаткування прибутку не використовується як інструмент антикризового регулювання.

Не можна визнати досконалим і механізм адміністрування податку на прибуток, що виявляється у періодичному недовиконанні плану акумуляції надходжень. Протягом 2008-2010 рр. зростає сума податкового боргу за податком на прибуток (у середньому на 7,5% на рік). Податок на прибуток формує майже третину від загальної суми податкового боргу [140; 161].

Платники допускають багато порушень законодавства в частині нарахування та сплати податку на прибуток, що пов'язано як із складністю та заплутаністю правових норм, так і з бажанням уникнути оподаткування (правовими та неправовими методами). Розповсюдженими порушеннями норм платників податку на прибуток є заниження сум валового доходу через неврахування частини доходів від окремих операцій (зокрема бартерних операцій), неправильного визначення балансової вартості матеріальних активів, неправомірного віднесення витрат на поліпшення основних засобів до складу витрат та ін.

З 1 квітня 2011 року набрали чинності нові правила оподаткування податком на прибуток, що встановлені у розділі III Податкового Кодексу України [103]. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» втратив чинність.

Кодексом передбачено поступове зниження ставки податку на прибуток до 16 % (з 01.04.2011 застосовується ставка 23 %; з 01.01.2012 – 21 %; з 01.01.2013 – 19 %; з 01.01.2014 – 16%).

У Податковому кодексі порядок визначення та сплати податку на прибуток підприємств зазнав значних змін, що пов'язане в першу чергу із необхідністю усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між правилами податкового обліку і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання й

оцінки доходів та витрат, а також запровадження нових форм податкового стимулювання інвестицій (насамперед через механізм амортизації).

Як очікується, перехід від методу «першої події» до методу „нарахувань та зіставлень» при визнанні доходів та витрат у податковому обліку дозволить значно скоротити тимчасові різниці між податковим та бухгалтерським обліком.

Для розвитку малого бізнесу Кодексом передбачено застосування нульової ставки податку на прибуток на 5 років для підприємств із річним оборотом до 3 млн. грн. та кількістю працюючих до 20 осіб.

У розділі I Кодексу вдосконалено підходи до визначення “звичайної ціни”. Так, передбачено конкретні методи визначення звичайних цін, які застосовуються у міжнародній практиці, а саме:

- а) порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу);
- б) ціни перепродажу;
- в) „витрати плюс ”;
- г) розподілення прибутку;
- г) чистого прибутку.

Порядок застосування вищезазначених методів визначення звичайної ціни встановлюватиметься Кабінетом Міністрів України.

Новацією Кодексу є також те, що в разі відхилення договірних цін у податковому обліку платника податків у бік збільшення або зменшення від звичайних цін менше ніж на 20 відсотків таке відхилення не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності. На відміну від чинного законодавства, Кодексом передбачено, що великий платник податків має право звернутися до центрального органу державної податкової служби із заявою про укладення договору про ціноутворення для цілей оподаткування. Слід звернути увагу на те, що новий порядок визначення та застосування звичайних цін набирає чинності з 1 січня 2013 року, а до цього часу діє такий порядок визначення цін, як встановлено пунктом 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [44].

Податок на додану вартість (ПДВ) – непрямий податок, яким оподатковується додана вартість на всіх етапах виробництва товарів, робіт, послуг.

Джерелом цього податку є дохід, отриманий продавцем унаслідок реалізації товару, роботи, послуги, в ціну яких включена сума податку.

Податок на додану вартість має велике фіскальне значення, оскільки забезпечує значний обсяг надходжень до бюджету. В окремі роки, а саме у 2009 році надходження від його сплати сформували 57% податкових надходжень і майже 38% загальних доходів держави [117]. В інші роки податок на додану вартість забезпечував понад 40% податкових надходжень.

Водночас податок на додану вартість проявляє антикризову дію. В умовах падіння надходжень за прямими податками внаслідок зниження економічної активності платників податок на додану вартість здатен підтримувати доволі високі обсяги надходжень.

В Україні податок на додану вартість вперше було запроваджено Законом „Про податок на додану вартість” з 1 січня 1992 р. (замість податку з обігу та податку з продаж), ставка податку була встановлена на рівні 28%. Згодом Кабінетом Міністрів України, було зменшено ставку до 20% (на підставі Декрету Кабінету Міністрів України „Про податок на додану вартість”). Далі, через дефіцит бюджету, Верховна Рада України за погодженням із Кабінетом Міністрів України збільшила фіскальне навантаження на економіку і встановила ставку ПДВ на рівні 28%. Але через масові випадки неплатежів та ухилення від сплати податку ставку ПДВ було знову знижено до 20%.

Вказане свідчить про те, що обрання ставки ПДВ – досить складне завдання, яке потребує не лише врахування фіскальних інтересів держави, але й передусім наукового обґрунтування, при якому беруться до уваги фінансові можливості платників, поточний стан державних фінансів, прогноз економічної динаміки тощо.

Особливістю адміністрування ПДВ в Україні є нестабільність нормативно-правової бази. За підрахунками експертів, протягом 1997- 2010рр. до Закону „Про податок на додану вартість”, ухваленого у 1997 р., а також підзаконних актів, було внесено понад 590 суттєвих змін [43]. Зрозуміло, що далеко не всі платники можуть вчасно відстежувати зміни та вносити корективи у свою господарську діяльність.

Через це мало місце цілком справедливим було обурення платників, які врешті-решт змушені були використовувати будь-які засоби для уникнення оподаткування.

Іншою особливістю адміністрування ПДВ в Україні є масові неповернення «експортного» ПДВ при поставці товарів, робіт, послуг за межі митного кордону України. Фактично неповернення ПДВ є незаконною формою державного боргу, коли боржник (держава) насильно залучає кошти платників на виконання поточних завдань. Унаслідок цього з'явилися всіляки легальні та напівлегальні «схеми» повернення ПДВ, які передбачали використання адміністративного ресурсу в органах влади для вирішення питання про бюджетне відшкодування. Це не додало в очах більшості платників довіри до ПДВ.

Оскільки ПДВ є основним бюджетоформуєчим податком, зовсім не дивно, що на нього припадає основна сума податкового боргу (40-50% у різні роки за досліджуваний період). Особливістю ПДВ є те, що джерелом його сплати є не прибуток, а дохід, котрий окремі платники сприймають як ресурс наступного економічного циклу, а отже – спрямовують зароблені гроші на поповнення оборотних активів. Тож випадки несвоєчасної сплати ПДВ стали масовими.

Згадані чинники призвели до того, що ПДВ став сприйматися у суспільстві як найбільш несправедливий і криміналізований податок, спонукаючи виникнення нових тіньових схем, маніпулювання податковим законодавством. Навіть ставилося питання про його скасування [117].

В Україні податок на додану вартість використовується для стимулювання економічної активності окремих платників, що має важливе значення в контексті антикризового регулювання. Зокрема, від сплати ПДВ звільнені експортери та виробники окремих видів продукції, яка має соціальне спрямування.

Податок з доходів фізичних осіб – прямий податок, яким оподатковуються доходи (підприємницький дохід, заробітна плата, доходи від власності, доходи від продажу майна та ін.) фізичних осіб – резидентів і нерезидентів, що отримані на території України. Цей податок має велике фіскальне значення, оскільки забезпечує значні надходження до бюджету. Базою оподаткування є дохід фізичної особи, отриманий протягом звітного податкового періоду.

Протягом 2000-2010 рр. обсяги надходжень податку з доходів фізичних осіб мали тенденцію до збільшення (за винятком 2004 та 2009 рр.), що стало цілком закономірним результатом зростання бази оподаткування (сукупних доходів платників). У 2004 р. було зменшено ставку податку, а в 2009 р. через економічну кризу різко зменшились доходи громадян (на 15%). Водночас у 2009 р. частка податку у структурі податкових надходжень зросла. Вказане свідчить про те, що в 2009 р. падіння абсолютних обсягів інших податків відбувалося більш стрімкими темпами. Це свідчить про певне антикризове значення податку на доходи фізичних осіб, який спроможний забезпечувати відносну стабільність надходжень у період спаду економічної активності.

У Податковому кодексі України [103] питання адміністрування податку на доходи фізичних осіб викладено у розділі IV. Встановлено, що ставка податку становить 15 відсотків бази оподаткування щодо доходів, одержаних у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку із відносинами трудового найму та в умовах цивільно-правового договору; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Окремі доходи оподатковуються за ставками 5, 10 відсотків, а також застосовується подвійний розмір стандартної ставки.

Роботодавці, які виплачують найманим працівникам заробітну плату, є податковими агентами. Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за свій рахунок. Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банківські установи не мають права приймати платіжні документи на виплату доходу, які не передбачають сплати (перерахування) цього податку до бюджету [56].

За нашою оцінкою, найбільшою вадою податкової системи України є слабкість законодавчого регулювання (нестабільність законодавства; нечіткість

формулювання окремих норм, що допускають множинність трактувань; суперечність правових приписів, викладених у різних актах тощо).

В Україні майже не використовується оподаткування житлової та нежитлової нерухомості, що у розвинених державах це забезпечує стійкі надходження до державної казни (на рівні до 20% загальної суми податкових доходів), а також має виражене антикризове значення.

Слід відзначити, що Податковим кодексом передбачається у перспективі запровадження податку лише на житлову нерухомість громадян, при цьому терміни введення його в дію податку постійно відтягується.

2.2. Стан і умови розвитку податкової системи України в контексті антикризового регулювання

Податкова система України у 1991-2010 рр. розвивалася в умовах дії деструктивних макроекономічних тенденцій, які впливали на стан і динаміку податкових надходжень, а також змушували органи регулювання маніпулювати податковими нормами (зміна ставок оподаткування, правил обчислення бази оподаткування, процедур адміністрування та стягнення, порядку мінімізації податкового боргу платників тощо).

У контексті предмета нашого дослідження доцільно стисло охарактеризувати ключові тенденції і особливості економічної політики України, що мали визначальний вплив на макроекономічну динаміку протягом 2006-2010 рр., напередодні економічної кризи 2009 р. та в період її розгортання.

Перші ознаки кризи, що наближалися, почали проявлятися ще на початку 2008 р., коли було порушено пропорції платіжного балансу (приплив валюти до країни зменшувався, а відтік – збільшувався). У третьому кварталі 2009 р. було зафіксовано стрімке зниження економічної активності внаслідок погіршення кон'юнктури ринків традиційного українського експорту та зниження внутрішнього платоспроможного попиту.

Серйозних втрат зазнала промисловість. У січні 2009 р., порівняно із січнем 2008 р., обсяги промислового виробництва впали на 25%, а в окремих галузях падіння сягнуло 50% [136].

Національна грошова одиниця зазнала стрімкої девальвації (курс гривні щодо долара США знизився протягом шести місяців на 60%) [69, с. 11].

Настала банківська криза, яка проявилася у нездатності значної кількості банківських установ вчасно та в повному обсязі здійснювати банківські операції. Окремі банки не змогли виконати поточних зобов'язань та оголосили про ліквідацію. У 15 банках було введено тимчасову адміністрацію. Випадки неповернення депозитів стали масовими [9, с.4].

Відбулося цілком очікуване зменшення доходів бюджету, в першу чергу через стрімке падіння податкових надходжень (як наслідок зменшення кількості господарських операцій та звуження бази оподаткування).

Стрімке погіршення макроекономічних показників та негативні очікування щодо перспектив української економіки сформували стійкий тренд до зниження інвестиційної активності. За підсумками 2009 р. індекс інвестицій стосовно попереднього року становив близько 55% [136].

На нашу думку, стрімке погіршення макроекономічної ситуації наприкінці 2008 – у першій половині 2009 рр. стало наслідком не лише дії зовнішніх чинників, але й насамперед було викликане прорахунками державної економічної політики, яка сформувала вкрай уразливу модель розвитку національної економіки.

Основними чинниками дестабілізації економічної системи стали [8; 22; 70; 131]:

- розбалансованість макроекономічного розвитку (за період з 2003 р. по 2007 р. реальний ВВП зріс у 1,4 рази, а реальні доходи населення – у 2,1 рази), яка стала основою неконтрольованого “кредитного буму”;

- орієнтація на стимулювання імпорту без вжиття заходів для стимулювання створення нових експортних виробництв або виробництв традиційного українського експорту на модернізаційній основі;

- стимулювання кінцевого споживання, що в умовах відкритості внутрішнього ринку призвело до стрімкого збільшення імпорту і, як наслідок, – відтоку валюти з країни;
- недостатній розвиток національної фінансової системи, яка формувала додаткові ризики економічної діяльності та не створювала достатніх мотивацій для нагромадження ресурсів та спрямування їх у капіталомісткі проекти;
- неконтрольованість процесів зовнішніх запозичень інституційними одиницями приватного сектора, а саме банками, що створило вразливість банківського сектора до зовнішніх шоків;
- недостатня привабливість інвестиційних проектів у реальному секторі економіки, що стало причиною переорієнтації інвестиційних ресурсів на посередницькі та інфраструктурні види діяльності зі швидкими строками обігу оборотних засобів;
- непродумані та помилкові дії органів регулювання (в тому числі Міністерства фінансів та Національного банку) напередодні кризи, які не дали відчутного попереджувального (профілактичного) ефекту.

Згадані чинники, які каталізували економічну кризу, доповнювалися низькою привабливістю інвестиційного клімату, що заважало масовому притоку іноземного капіталу та не створювало належної мотивації вкладати кошти у довгострокові інвестиційні проекти [39, с. 51].

Непослідовність та нестабільність державної економічної політики виявилися і в низці особливостей розвитку податкової системи, основними вадами якої є нестабільність законодавства, “розмитість” та нечіткість правових норм, високе податкове навантаження на реальне виробництво (порівняно з податковим навантаженням на посередницькі види діяльності), складність обліку та звітності, звужене використання стимулюючої функції податків.

В контексті нашого дослідження слід додати, що одним із чинників стрімкого погіршення макроекономічної ситуації внаслідок звуження платоспроможного попиту на внутрішньому та зовнішньому ринках стала непродумана фіскальна політика, а саме політика оподаткування результатів економічної діяльності. Протягом 2005-2008 рр. рівень фіскального навантаження на економіку залишався

достатньо високим, тоді як зібрані кошти спрямовувалися переважно на виконання поточних зобов'язань держави (соціальні виплати, оплата енергоносіїв, виплата заробітної плати працівникам бюджетної сфери, повернення боргів тощо), причому ці зобов'язання постійно зростали. Частка бюджету як джерела капітальних інвестицій впала з 10% у 2004 р. до 5% у 2008 р. [136].

Дані про динаміку податкових надходжень в контексті макроекономічного розвитку представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Податкові надходження в Україні протягом 2003-2010 рр.

Показники	Роки							
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВВП, млрд.грн.	267,3	345,1	441,5	544,2	720,9	948,1	913,3	1094,6
Індекс ВВП, скоригованого на показник інфляції, % до поперед. року	109,6	112,1	102,7	107,3	107,9	102,3	85,2	104,2
Податкові надходження, млрд.грн.	54,3	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4
Частка податкових надходжень у ВВП, %	20,3	18,3	22,2	23,3	22,6	23,9	22,8	21,4

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с.30, 55].

З наведених даних бачимо, що фіскальне навантаження посилювалося у 2005, 2006 та 2008 рр., а у 2007 та 2009-2010 рр. зафіксовано незначне зниження. Фіскальне навантаження протягом 2006-2010 рр. становило від 21,4% до 23,9%, значно збільшившись порівняно з попереднім трирічним періодом (18,3% - 22,2% протягом 2003-2005 рр.).

У 2008 році, як ілюструють дані таблиці, фіскальний тиск на економіку посилювався, що стало можливим через:

- надзвичайно сприятливу зовнішньоекономічну кон'юнктуру в першій половині року, в результаті чого експортери мали можливість отримувати значні прибутки;

- розширення кредитування імпорту (перш за все йдеться про „споживче кредитування”), внаслідок чого бюджет отримував значні обсяги ввізного мита.

Основною причиною зниження фіскального навантаження на економіку у 2009-2010 рр. стали негативні наслідки фінансово-економічної кризи, яка загальмувала ділову активність та призвела до погіршення результативності фінансової діяльності більшості платників податків. Доходи бюджету, отримані внаслідок високого фіскального навантаження, у 2007 та першій половині 2008 р. перевищили планові показники. У 2008 р. було перевиконано планові показники акумуляції податку на прибуток підприємств (на 13,1%, або на 5,3 млрд.грн.) та ввізного мита (на 10,5%, або на 0,8 млрд.грн.) [44]. Дані про бюджетні і податкові надходження протягом 2003-2010 рр. наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Доходи бюджету та податкові надходження в Україні у 2004-2010 рр.

Показники	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Доходи зведеного бюджету, номінальні, млрд.грн.	91,5	134,2	171,8	219,9	297,8	273,0	314,5
Зростання доходів зведеного бюджету, % до поперед. року	121,6	146,6	128,0	128,0	135,4	91,7	115,2
Податкові надходження, номінальні, млрд.грн.	63,2	98,1	125,7	161,3	227,2	208,1	234,4
Зростання податкових надходжень, % до поперед. року	116,3	155,3	128,1	128,3	140,9	91,6	112,6
Частка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, %	69,0	73,1	73,2	73,3	76,3	76,2	74,5

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с.55].

Наведені дані ілюструють, що протягом 2004-2008 рр. частка податкових надходжень у структурі бюджетних доходів збільшувалася (з 69,0% у 2004 р. до

76,3% у 2008 р.).

Протягом 2009-2010 рр. частка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету зменшувалася, що стало наслідком стрімкого зменшення абсолютних обсягів податкових надходжень у 2009 р. та зростання обсягів неподаткових надходжень у 2010 р.

Натомість органи управління економікою не мали чіткої стратегії та політики щодо витрачання понадпланових доходів. Згідно з поширеною практикою, ці доходи мали стати основою для формування Стабілізаційного фонду, кошти якого використовуються для згладжування економічних циклів, аби бути спрямованими на фінансування капіталомістких інвестиційних проектів (будівництво та модернізація мостів, залізниць, інших об'єктів інфраструктури, спорудження інженерних мереж тощо). Показово, що в 2007 р. зафіксовано деяке зниження податкового навантаження на економіку, але частка податкових надходжень у доходах бюджету збільшилася [78; 131]. Тобто, зменшення фіскального навантаження можна пояснити не пом'якшенням податкового навантаження, а стрімким економічним зростанням, яке перевищило заплановані показники.

Особливістю бюджетної системи в Україні є нерівномірність податкового навантаження у різні роки, а також значні коливання податкових надходжень у структурі бюджетних доходів та ВВП [63; 107; 153]. Так, згідно з виконаними нами розрахунками, обсяг доходів зведеного бюджету України у 2008 р. досягнув 297,8 млрд. грн., що перевищує показник 2007 р. на 35,4%, а обсяг податкових надходжень у 2008 р. досягнув 227,2 млрд. грн., що перевищує показник 2007 р. на 40,9%. Зазначене ілюструє загальну нестабільність державної бюджетно-податкової політики, що виявляється у значному коливанні податкового тягаря.

У 2009 р. загострилася проблема підтримки належної добровільності сплати податків. Навіть сумлінні платники були змушені вживати заходів, спрямованих на мінімізацію власних витрат, і в першу чергу ця мінімізація здійснювалася через уникнення оподаткування [140; 161]. У січні-червні 2009 р. абсолютні обсяги податкових надходжень до аналогічного періоду попереднього року зменшилися.

Протягом 2010-2011 рр. стан податкової дисципліни покращився, органи Державної податкової служби виконують планові завдання щодо забезпечення

своєчасних надходжень податків і зборів [44].

Таблиця 2.3

Дані про податкові надходження до Державного бюджету України у розрізі видів економічної діяльності, млн.грн.

Вид економічної діяльності	КВЕД	Збір платежів у січні-червні			
		2008	2009	2010	2011
Всього по економіці		54208,0	50599,2	58470,7	93724,1
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	A	496,0	402,4	483,93	477,06
Рибне господарство	B	8,2	3,9	6,9	4,7
Добувна промисловість	C	8210,6	5803,1	7680,9	14740,0
Обробна промисловість	D	14798,3	12637,4	17563,6	23380,4
Виробництво електроенергії, газу та води	E	4286,1	4613,2	5038,0	8026,1
Будівництво	F	2476,6	1533,5	1540,6	2451,7
Оптова і роздрібна торгівля	G	7262,1	6346,1	7409,4	13269,9
Готелі і ресторани	H	231,2	253,6	259,1	337,3
Транспорт (без зв'язку)		3446,9	4164,9	4849,1	5879,3
Фінансова діяльність	J	2319,1	2675,8	1334,0	1958,9
Операції з нерухомістю	K	5761,8	6461,3	7615,0	16329,7
Державне управління	L	581,4	505,2	476,4	796,9
Освіта	M	104,7	112,9	131,1	281,6
Охорона здоров'я та соціальна допомога	N	197,2	188,8	216,8	329,6
Надання комунальних та індивідуальних послуг	O	528,1	438,6	605,3	750,0
Інші види діяльності		1480,0	674,1	855,1	1362,7

Джерело: складено автором за даними: [44].

За оперативними даними Державної податкової служби України, за I півріччя 2011 року до Зведеного бюджету України сплачено 128183,3 млн. грн., з них до державного бюджету – 93723,5 млн. грн., місцевих бюджетів – 34459,7 млн. гривень. Бюджетний розпис Міністерства фінансів України зі збору платежів до загального

фонду державного бюджету виконано на 102,4%, додатково одержано 2149,4 млн. гривень.

Збір до загального фонду державного бюджету становить 90 509,8 млн. грн., що у 1,8 раза більше минулого року. На рахунки платників податків відшкодовано 20958,8 млн. грн. податку на додану вартість, бюджетний ресурс використано у повному обсязі [44; 68; 119].

Як бачимо з наведених у табл. 2.3 даних, в Україні найбільший обсяг надходжень забезпечують промисловість, а також компанії у сфері операцій з нерухомістю та торгівлі. У I півріччі 2011 р., порівняно з аналогічним періодом попереднього року, стрімко зросли податкові надходження у таких видах економічної діяльності: операції з нерухомістю, освіта, добувна промисловість. Нижче за середні по економіці темпи зростання податкових надходжень зафіксовано в таких галузях: сільське господарство, транспорт, готелі і ресторани, фінансова діяльність, надання комунальних та індивідуальних послуг.

Проаналізуємо стан податкових надходжень в Україні у розрізі окремих податків.

В Україні найбільші обсяги надходжень забезпечують податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний збір (майже 9/10 від загального обсягу податкових надходжень). У літературі ці податки інколи називають “основними податками”, підкреслюючи їхню важливість у забезпеченні доходів державної скарбниці.

Дані про доходи зведеного бюджету України з деталізацією обсягів надходжень основних податків наведено у табл. 2.4.

У 2009 р. зменшилися податкові надходження за всіма податками, окрім акцизного збору. Найбільш відчутно обсяги надходжень знизилися за податком на прибуток підприємств (з 47,9 млрд.грн. у 2008 р. до 33,0 млрд.грн. у 2009 р.) та податком на додану вартість (з 92,1 млрд.грн. у 2008 р. до 84,6 млрд.грн. у 2009 р.). Водночас обсяги надходжень за податком на доходи фізичних осіб майже не знизилися. Вказане явище можна пояснити тим, що податок на прибуток підприємств та податок на додану вартість, платниками яких виступають великі та середні підприємства, легше “сховати”, використовуючи різні схеми мінімізації

оподаткування. В умовах стрімкого погіршення фінансового стану підприємства були змушені використовувати всі можливості для уникнення виконання податкового обов'язку.

Таблиця 2.4

Податкові доходи зведеного бюджету України у 2004-2010 рр, млрд.грн.

Показники	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Доходи зведеного бюджету	91,5	134,2	171,8	219,9	297,8	273,0	314,5
Податкові надходження з них:							
податок на прибуток підприємств	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0	40,4
податок на доходи фізичних осіб	13,2	17,3	22,8	34,8	45,9	44,5	51,0
податок на додану вартість							
акцизний збір	6,7	7,9	8,6	10,5	12,8	21,6	28,3
інші податки	10,4	15,6	17,7	22,1	28,5	24,4	28,4

Джерело: складено автором за даними: [136, с. 55-56].

Збільшення в 2009 р. обсягів надходжень акцизного збору можна пояснити розширенням бази оподаткування (в тому числі внаслідок вжитих заходів щодо профілактики податкової девіації, а також реалізації низки спеціальних операцій, спрямованих на мінімізацію тіньової діяльності з підакцизними товарами), а також деяким збільшенням ставок акцизного податку.

У 2010 р. обсяги надходжень усіх податків порівняно з попереднім роком збільшилися, що стало закономірним наслідком покращення фінансового стану платників (і відповідного збільшення податкової бази) в умовах поживлення економічної активності. Відмітимо, що нижчими темпами зростали надходження податку на додану вартість.

Дані про структуру податкових надходжень наведено у табл. 2.5.

Структура податкових надходжень в Україні у 2004-2010 рр., %

Показники	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження	100	100	100	100	100	100	100
Податок на прибуток підприємств	25,6	23,9	20,8	21,3	21,1	15,9	17,2
Податок на доходи фізичних осіб	20,9	17,7	18,1	21,6	20,2	21,4	21,8
Податок на додану вартість	26,5	34,5	40,1	36,8	40,5	40,7	36,9
Акцизний збір	10,6	8,1	6,8	6,6	5,6	10,4	12,1
Інші податки	16,4	15,8	14,2	13,7	12,6	11,6	12,0

Джерело: складено автором за даними таблиці 2.4.

Таким чином, з даних таблиці можемо зробити такі висновки:

- роль основних прямих податків (податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб) має деяку тенденцію до зниження (з 46,7% у 2004 р. до 37,3% у 2009 р. та 39% у 2010 р.), що суперечить загальносвітовій тенденції, але відповідає особливостям трансформаційної економіки, оскільки прямі податки легше “приховати”;

- відповідно, роль основних непрямих податків (податку на додану вартість та акцизного збору) дедалі збільшується (з 37,1% у 2004 р. до 43,4% у 2007 р. та 51,1% у 2009 р.), що вказує на потужне антикризове значення непрямого оподаткування, за яким оподатковуються не кінцеві результати, а господарські обороти; у 2010 р. частка основних непрямих податків дещо впала (до 49%), що стало закономірним наслідком розширення частки прямих податків в умовах збільшення податкової бази внаслідок поліпшення фінансового стану платників, а також упорядкування сфери відшкодування податку на додану вартість;

- частка інших податків протягом 2004-2009 рр. падала, що свідчить про зростаючу роль основних податків; вказане може стати елементом обґрунтування скорочення кількості податків у майбутньому.

З метою удосконалення і спрощення податкової системи України, що має стати ключовим завданням у контексті підтримки високої податкової

конкурентоспроможності, доцільно проводити постійний моніторинг надходжень та аналізувати їхню структуру з тим, щоб скасувати податки і збори, які акумулюють мінімальні доходи, або об'єднати кілька податків. Це обґрунтовується тим, що прийняття Податкового кодексу у складі податкової системи України була низка фіскально неефективних податків і зборів. У кодексі проведено їх скасування та об'єднання, однак, поки що не можна напевно стверджувати про повну вирішеність даної проблеми, оскільки, аналіз функціонування оновлених податкових механізмів можна буде провести лише через 2-3 роки. В той же час доцільно розвивати оподаткування власності, включаючи оподаткування промислової та житлової нерухомості.

В умовах загострення економічної кризи особливо важливого значення набуває проблема організації результативного податкового адміністрування, оскільки вона є чинником високої фіскальної та регулюючої ефективності. Через погіршення фінансового стану платники прагнуть уникнути оподаткування, внаслідок чого збільшується кількість випадків податкових деліктів та зростає ризик невиконання планових завдань щодо збору податкових платежів. Вказане актуалізує питання організації профілактики податкових правопорушень, а також підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи.

Згідно з повідомленнями Департаменту податкового контролю юридичних осіб ДПА України, у 2010 р. кількість перевірок становила 22,6 тис., що на 2,7 тис. менше показника минулого року [44]. Це стало наслідком удосконалення порядку планування контрольно-перевірочної роботи з використанням автоматизованих систем ризикоорієнтованого відбору платників до перевірок. Вживалися заходи, спрямовані на детінізацію економічної діяльності, ліквідацію економічно необґрунтованих податкових преференцій, боротьбу з ухиленням від оподаткування, відмиванням коштів через офшорні зони. У результаті проведених перевірок донараховано узгоджених податкових платежів на суму 4,0 млрд.грн, з яких 3,6 млрд. станом на 01.03.2011р. вже надійшло до бюджету. Органи державного податкового контролю в результаті здійснення контрольно-моніторингових заходів зменшили безпідставно задекларовані платниками збитки на суму 3,1 млрд.грн., що привело до збільшення обсягів платежів податку на

прибуток на суму 1,1 млрд.грн., а також упередили неправомірне (необґрунтоване) відшкодування з бюджету податку на додану вартість на суму 7,1 млрд.грн. [44].

У податкових органах провідних країн світу функціонують автоматизовані ризикоорієнтовані системи, які виступають одним із елементів управління податковою системою в умовах невизначеності. Окремі складові такої системи створено і в Україні. Нині в нашій країні ризикоорієнтована система визнана одним із інструментів детінізації економіки, а отже – і усунення циклічності її розвитку. До планів перевірки включаються лише платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів. Зазначений підхід мінімізує необґрунтоване втручання податкових органів у легальний бізнес, виключає вплив людського фактора та закріплений у п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України [103].

З лютого 2011 р. органами податкової служби впроваджено систему раннього виявлення та припинення діяльності тіньового сектора економіки та руйнування схем мінімізації податків (розпорядження ДПА України від 24.02.11 № 48-р). Завдяки цій системі протягом I півріччя 2011 р. відібрано близько 1% платників з найбільшими ризиками несплати податків. Спочатку проводиться аналіз діяльності відібраних платників на предмет виявлення схем формування фіктивного податкового кредиту, згодом вживаються профілактичні заходи, в тому числі щодо добровільної відмови від застосування схем мінімізації податкових зобов'язань і, насамкінець, вживаються заходи контрольно-перевірочної роботи [44]. За результатами роботи з цією категорією платників у січні-квітні 2011 р. до державного бюджету акумульовано 34 млрд. грн. (більше на 15 млрд. грн., або 17% порівняно з відповідним періодом минулого року), в тому числі з податку на додану вартість – 15,7 млрд. грн. (більше на 10,5 млрд. грн., або у 3 рази).

Зважаючи на вищевикладене, розглянемо тенденції розвитку податкової системи в розрізі окремих податків. Дані про надходження податку на прибуток підприємств наведено у табл. 2.6.

**Надходження податку на прибуток підприємств в Україні
у 2004-2010 рр.**

Показник	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг надходження податку, млрд.грн.	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0	40,4
Частка податку у ВВП, %	4,7	5,3	4,9	4,8	5,0	3,6	3,7
Частка податку у доходах зведеного бюджету, %	17,7	17,5	15,2	15,6	16,1	12,1	12,8
Частка податку у податкових надходженнях, %	25,6	23,9	20,8	21,3	21,1	15,9	17,2

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с. 30; 55; 56]

Протягом 2004-2008 рр. обсяги надходжень податку на прибуток збільшувалися, хоча в структурі податкових надходжень частка податку мала тенденцію до зниження. У 2009 р. податок на прибуток підприємств продемонстрував стрімке падіння, в результаті чого знизилася частка податку і в структурі доходів бюджету, і в структурі податкових надходжень. У 2010 р. абсолютний обсяг податку збільшився, також збільшилася його частка у структурі доходів зведеного бюджету та податкових надходжень, що стало наслідком зростання прибутковості економіки, а також наполегливої роботи податкових органів щодо детінізації економічної діяльності платників.

Протягом 2004-2008 рр. фінансовий результат прибуткових підприємств (база оподаткування) зростав швидкими темпами, у порівнянні із збитками неприбуткових підприємств. У 2009 р. було зафіксовано протилежну тенденцію, загальна сума збитків перевищила загальну суму прибутку, що сформувало від'ємне значення загального фінансового результату [98, с.98]. Зазначене ілюструє, що в період економічної кризи база оподаткування стрімко зменшується, а окремі платники прагнуть знизити податкове зобов'язання, що врешті-решт і спричиняє падіння обсягу надходжень.

За попередніми даними, у 2010 р. до державного бюджету надійшло 39,9 млрд.грн. податку на прибуток підприємств, що на 22,7% перевищує показник попереднього року [136]. Зрозуміло, що на надходження податку на прибуток підприємств вплинуло задеклароване від'ємне сальдо об'єкта оподаткування за підсумками 2009 р. (на загальну суму по Україні згідно із зведеною декларацією 49,4 млрд.грн.). Також на стан надходжень податку на прибуток підприємств мало суттєвий вплив введення в дію Закону України “Про внесення змін до деяких законів України з метою подолання негативних наслідків фінансової кризи” від 23.06.2009р., відповідно до якого запроваджено та збільшено розміри страхового резерву банків з 20% до 100%, що в свою чергу привело до збільшення валових витрат банків та зменшення бази оподаткування (задекларовані збитки банків зросли з 0,2 млрд.грн. у 2008 р. до 28,6 млрд.грн. у 2009 р.), що негативно відобразилося на надходженнях податку і в наступні податкові періоди, зокрема 2010-2011 рр. За нашою оцінкою, надходження податку на прибуток підприємств від банківських організацій у 2010 р. зменшились на 1,9 млрд.грн. порівняно з попереднім роком [44].

Таким чином, органи податкового регулювання в контексті проведення антикризової політики мають орієнтуватися не на забезпечення максимального збору податку на прибуток підприємств, а на реалізацію стимулюючих інструментів, які здатні розширити базу оподаткування та пом'якшити вплив кризових явищ на фінансовий стан платників.

Дані про надходження податку на доходи фізичних осіб представлено у табл. 2.7. Протягом 2004-2008 рр. обсяги надходжень податку на доходи фізичних осіб збільшувалися, зростала і частка податку у структурі бюджетних доходів [68;153]. Це стало закономірним наслідком випереджаючого зростання бази оподаткування (валових доходів населення), що було спричинено популістською економічною політикою. У 2009 р. відбулося незначне зниження обсягу надходжень, натомість частка податку у структурі бюджетних доходів та структурі податкових надходжень збільшилася, оскільки темпи падіння бюджетних доходів та загальних податкових надходжень перевищили темпи падіння надходжень податку на доходи фізичних осіб. Так, у 2010 р. частка податку у структурі доходів зведеного бюджету

зменшилася, а в структурі податкових надходжень збільшилася. У 2010 р. було впроваджено нові умови оподаткування доходів фізичних осіб, що ускладнило аналітичні порівняння ролі та значення податку у фіскальному регулюванні.

Таблиця 2.7

Надходження податку на доходи фізичних осіб в Україні у 2004-2010 рр.

Показник	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг надходження податку, млрд.грн.	13,2	17,3	22,8	34,8	45,9	44,5	51,0
Частка податку у ВВП, %	3,8	3,9	4,2	4,8	4,8	4,9	4,7
Частка податку у доходах зведеного бюджету, %	14,4	12,9	13,3	15,8	15,4	16,3	16,2
Частка податку у податкових надходженнях, %	20,9	17,7	18,1	21,6	20,2	21,4	21,8

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с. 30; 55- 56].

Проведений аналіз закономірностей вказує на значне антикризове значення податку на доходи фізичних осіб, який здатен в умовах кризи виконувати фіскальну функцію значно ефективніше, ніж інші податки. Тобто в умовах стрімкого погіршення макроекономічної ситуації податок на доходи фізичних осіб є менш еластичним відносно інших основних податків. Отже, в умовах загострення економічної кризи вводити пільги з оподаткування доходів фізичних осіб недоцільно, натомість слід сконцентрувати увагу на підтримці зайнятості, профілактики девіації у сфері оплати праці та своєчасності здійснення соціальних трансфертів.

Дані про надходження податку на додану вартість представлено у табл. 2.8. Згідно з даними у 2009 р. обсяги надходжень податку на додану вартість знизилися, але частка податку в доходах бюджету та загальних податкових надходженнях збільшилася. У 2010 р., навпаки, обсяги надходжень податку на додану вартість порівняно з попереднім роком дещо зросли, але частка податку в доходах бюджету та загальних податкових надходженнях зменшилися. Цей статистичний ефект пояснюється тим, що темпи падіння надходжень від податку на додану вартість у 2009 р. були меншими, аніж темпи падіння доходів бюджету та загальних

податкових надходжень, однак у 2010 р. зафіксовано протилежну тенденцію. Вказане дозволяє зробити висновок про важливу антикризову дію податку на додану вартість, який хоча і демонструє падіння абсолютного обсягу надходжень, але здатен забезпечувати стійкі високі доходи.

Таблиця 2.8

Надходження податку на додану вартість в Україні у 2004-2010 рр.

Показник	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг надходження податку, млрд.грн.	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6	86,3
Частка податку у ВВП, %	4,8	7,7	9,4	8,3	9,7	9,2	7,9
Частка податку у доходах зведеного бюджету, %	18,3	25,2	29,3	27,0	30,9	31,0	27,5
Частка податку у податкових надходженнях, %	26,5	34,5	40,1	36,8	40,5	40,7	36,8

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с. 30; 55- 56].

Так, у 2010 р. надходження податку на додану вартість становили 86,3 млрд.грн., що на 1,8 млрд.грн. більше за обсяги попереднього року. Показово, що оподаткування доданої вартості вироблених в Україні товарів забезпечило менше третини надходжень, понад дві третини забезпечило оподаткування ввезених на територію України товарів [30; 131].

На стан надходжень податку на додану вартість із вироблених на території України товарів вплинули зміни до Закону України “Про податок на додану вартість” від 20.05.2010р., згідно з якими було звільнено від оподаткування операції з імпорту газу, внесено зміни про порядок включення податкового кредиту кожного наступного періоду залишку від’ємного значення після бюджетного відшкодування (лише в частині фактично сплаченої суми податку), а також було зобов’язано платників надавати до органів державної податкової служби разом з податковою декларацією копії реєстрів податкових накладних.

У 2010 р. загальний обсяг відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету, з урахуванням погашення заборгованості за 2008-2009 рр.,

становив 40,7 млрд.грн [44]. Станом на 01 січня 2011 р. залишок простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ становив 0,9 млрд.грн.

Податок на додану вартість забезпечує найбільші надходження до бюджету серед усіх інших податків. Відзначимо, що ПДВ є податком з більш регулярним розписом надходжень (його вносять кожні 10 днів), аніж будь-який прямиий податок (який вносять один раз після закінчення податкового періоду). ПДВ забезпечує бюджет так званими „швидкими” грошима, до того ж зобов’язання із сплати ПДВ приховати значно складніше, аніж зобов’язання із сплати будь-якого прямого податку. Вказані переваги ПДВ як об’єкта податкового адміністрування призвели, врешті-решт, до його гіпертрофованих розмірів (із позиції збалансованості податкової системи). Проте здатність ПДВ забезпечувати високі надходження, в умовах української дійсності, звісно, є дуже важливим, оскільки значна частина економіки знаходиться в тіні і не продукує державі податкових доходів.

Загалом зростання частки непрямих податків у структурі бюджетних доходів та загальних податкових надходжень в останні роки стала домінуючою. Частка ПДВ у доходах зведеного бюджету зросла із 18,3% у 2004 р. до 31,0% у 2009 році [98; 128]. Отже, з викладеного, на повноту та своєчасність податкових надходжень більшою мірою впливають непрямі податки, які залежать не від результативності економічної діяльності (дохід, прибуток), а від обсягів господарських оборотів. Чим більше товарів імпортується, тим більше товарів перепродається, а отже, і краще, оскільки вказане спричиняє зростання бюджетних доходів.

Стрімке зростання ролі і значення ПДВ протягом 2007-2009 рр. було зумовлено нарощуванням імпорту, та сприянням розвитку сфери торгівлі, що не зовсім відповідає пріоритетам структурно-інвестиційної політики.

За таких обставин органи управління економікою швидше зацікавлені у зростанні посередницьких видів економічної діяльності (здача в оренду нерухомого майна, торгівля, надання різних послуг, фінансове посередництво тощо), а не промислових, які схильні до уникнення оподаткування прибутку.

Принагідно зауважимо, що значне збільшення обсягу надходжень податку на додану вартість протягом 2005-2008 рр. пов’язане, на нашу думку, із скасуванням необгрутованих пільг з ПДВ, а також із випереджаючим зростанням імпорту

порівняно із ростом експорту. Водночас посилення частки ПДВ у структурі доходів бюджету та податкових надходжень пояснюється і деяким зменшенням динаміки зростання абсолютних надходжень прямих податків, оскільки в умовах посилення податкового тиску та погіршення фінансового стану платники намагалися уникнути оподаткування прибутку та доходів. Суттєве значення у складі непрямих податків належить і акцизному збору.

Дані про надходження акцизного збору представлено у табл. 2.9. Аналізуючи дані (табл. 2.9), чітко спостерігаємо, що обсяги надходжень акцизного збору протягом 2004-2008 рр. щороку збільшувалися, натомість частка акцизного збору у структурі доходів бюджету та загальних податкових надходжень мала стійку тенденцію до падіння. Вказане пояснюється в першу чергу стрімким зростанням бюджетних доходів від податку на додану вартість (темпи зростання надходжень ПДВ значно перевищували темпи зростання акцизного збору), а також деяким уповільненням зростання бази оподаткування, оскільки великі виробники підакцизної продукції намагалися сумлінно виконувати податкові зобов'язання або використовувати загальні схеми мінімізації оподаткування.

Таблиця 2.9

Надходження акцизного збору в Україні у 2004-2010 рр.

Показник	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг надходження податку, млрд.грн.	6,7	7,9	8,6	10,5	12,8	21,6	28,3
Частка податку у ВВП, %	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3	2,4	2,6
Частка податку у доходах зведеного бюджету, %	7,3	5,9	5,0	4,8	4,3	7,9	9,0
Частка податку у податкових надходженнях, %	10,6	8,1	6,8	6,6	5,6	10,4	12,1

Джерело: складено автором за даними Держкомстату [136, с. 30; 55-56].

У 2009 р. акцизний збір став єдиним податком, щодо якого спостерігалася тенденція до збільшення надходжень, причому досить помітна (з 12,8 млрд.грн. у 2008 р. до 21,6 млрд.грн. у 2009 р.). У зв'язку з цим стрімко зросла частка акцизного

збору у структурі доходів бюджету та загальних податкових надходжень (оскільки всі інші податки проілюстрували падіння надходжень). Збільшення обсягу надходжень акцизного збору пояснюється деяким поживленням підакцизного виробництва, в першу чергу орієнтованого на експорт, а також деяким розширенням бази оподаткування (за рахунок розширення переліку підакцизної продукції) та збільшенням ставок.

У 2010 р. до державного бюджету надійшло 28,3 млрд.грн. акцизного збору, що загалом на третину більше показника попереднього року. Сума надходжень акцизного збору із вироблених в Україні товарів становила 23,0 млрд.грн., із ввезених на територію України товарів – 5,3 млрд.грн. [136].

Зазначимо, що на збільшення обсягу надходжень вплинув ріст ставок акцизного збору (зокрема на лікєро-горілчані вироби – на 29%:, пиво – на 47,3%, виноробну продукцію – на 38,9%, тютюнову продукцію – на 23,9%, бензин – на 20%, дизельне пальне – на 42,7%), а також зростання обмінного курсу євро до гривні (у середньому 2,7% у 2010 р.) [136].

Таким чином, акцизний збір володіє стійкою антикризовою дією.

Натомість, на нашу думку, межі розширення непрямого оподаткування вже вичерпано. Податкову систему, в якій понад половину надходжень забезпечують два непрямих податки, не можна визнати ефективною, оскільки вона не виконує свою функцію стимулювання легального виробництва. Крім того, така податкова система втрачає довіру платників, оскільки непряме оподаткування зазвичай вважається менш справедливим, ніж пряме. Непряме оподаткування не забезпечує рівномірного розподілу податкового навантаження, особливо коли йдеться про споживання товарів повсякденного попиту. Розмір внесеної плати за користування суспільними благами, чим є податки, має залежати передусім від суми отриманих доходів та прибутків, а не кінцевого споживання.

2.3. Пільгове оподаткування результатів економічної діяльності як напрям антикризового регулювання

Вітчизняна система оподаткування, як виявив проведений нами аналіз, зорієнтована в основному на виконання фіскальної функції. Основним критерієм результативності податкової системи є акумуляція грошових надходжень до централізованих фондів (бюджетів) для подальшого фінансування суспільних потреб.

Однак в умовах кризи необхідною та доцільною видається трансформація податкової системи, що спрямована на розширення спектру стимулюючих важелів. Одним із ефективних інструментів антикризового регулювання є податки, які можуть виконувати стимулюючий вплив на економічну діяльність платників (в межах дії регулюючої функції податків).

Застосування податкових пільг є одним із методів податкового регулювання (стимулювання) розвитку економіки.

Податкова пільга – це надане законодавством право звільнення від виконання певного податкового обов'язку. Вона може стосуватися зменшення бази оподаткування, застосування зменшеної ставки податку, надання преференцій щодо строків або порядку сплати податку тощо.

Всі пільги в оподаткуванні запроваджуються виключно законодавчими актами та рішеннями органів місцевого самоврядування у межах їх повноважень. Як правило, платники схильні застосовувати пільги без достатніх правових підстав. Інколи визначити обґрунтованість застосування платником законодавчо встановленої пільги можливо тільки через проведення контрольних-перевірочних заходів.

В Україні активно використовувався такий метод антикризового регулювання, як “податковий експеримент”, що передбачав встановлення та застосування спеціальних (особливих) правил оподаткування для певних платників. Найвідоміші податкові експерименти – запровадження пільгових умов оподаткування у гірничо-металургійному комплексі (на рівні галузі), та для підприємств Чернівецької області

(на рівні регіону), а також для суб'єктів малого підприємництва (“спрощений режим оподаткування” на національному рівні).

Рішення про запровадження пільг для платників гірничо-металургійного комплексу було прийняте постановою Верховної Ради України від 6 жовтня 1998 р. „Про заходи щодо подолання кризового стану в гірничо-металургійному комплексі України”. Кабінету Міністрів України було надано право визначати перелік підприємств, що задіяні в експерименті. Строк проведення експерименту був встановлений з 1 липня 1999 р. до 1 січня 2002 р.

Відповідно до вимог Закону України „Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України” від 14 липня 1999 р., було встановлено такі основні пільги для учасників експерименту [41; 66; 109]:

- збір до Державного інноваційного фонду сплачувався в розмірі 50% визначеної законодавством України ставки;
- нарахування та сплата зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування не проводилися;
- тимчасово встановлювалася ставка оподаткування прибутку підприємств у розмірі 30% від діючої ставки, за умови, якщо різниця, яка утворилася у надходженні коштів від зміни ставки, спрямовувалася на поповнення оборотних коштів платника;
- 70% коштів, отриманих від збору за забруднення навколишнього природного середовища, згодом спрямовувалися безпосередньо платникам на виконання конкретних природоохоронних заходів;
- списувалися пеня і штрафи, нараховані за несвоєчасну сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також не внесені до бюджету за станом 1 липня 1999 року; на період проведення економічного експерименту пеня за несвоєчасну сплату зазначених платежів нараховувалася в розмірі 50% ставок, встановлених законодавством України;
- у разі необхідності податкові органи мали право надавати платникам, які брали участь у експерименті, відстрочки по сплаті податків, зборів та інших

обов'язкових платежів на строк до 36 місяців із застосуванням нульової ставки плати за користування податковим кредитом.

Згідно з рішенням Уряду, в експерименті взяли участь 36 підприємств (7 металургійних, 13 гірничодобувних, 2 трубних, 2 підприємства кольорової металургії, 2 вогнетривкі, 6 коксохімічних, 2 підприємства металевих виробів, а також Державний фенольний завод та Кременчуцький сталеливарний завод), щодо яких застосовувалися спеціальні (особливі) умови оподаткування. Згодом перелік учасників розширився до 60 підприємств (10 металургійних, 11 гірничодобувних, 8 коксохімічних, 5 трубних, 5 підприємств кольорової металургії, 6 підприємств металевих виробів, 9 вогнетривких, 6 інших підприємств).

Експеримент у гірничо-металургійній галузі дав змогу підприємствам сформувати значні заощадження (сума додатково акумульованих коштів оцінена у 2,3 млрд.грн. у цінах 2001 року), збільшити виробництво основної продукції, істотно знизити кількість бартерних операцій, поліпшити стан розрахунків за спожиті сировину та енергоносії. Поліпшилися і загальноекономічні показники господарювання (зокрема витрати на гривню виручки від реалізації знизилися з 1,01 до 0,83 грн., а рентабельність продажу зросла з 1% до 18,3%).

Проте з макроекономічної точки зору результати експерименту неоднозначні. Вже у 2001 р. платники скористалися пільгами на суму 621,6 млн.грн., що більш як удвічі менше суми 2000 року. Через кризу платежів відбувався відтік фінансових ресурсів з підприємств галузі (темп зростання дебіторської заборгованості більш як у 10 разів перевищив темп зростання кредиторської заборгованості).

Запроваджені експериментом особливості оподаткування сприяли розширенню податкової бази, але не стимулювали підприємства вкладати акумульовані заощадження у проривні інноваційні проекти. Незважаючи на певне пожвавлення інвестиційної активності (обсяг освоєних інвестицій у галузі збільшився з 1,6 млрд.грн. у 1999 р. до 2,4 млрд.грн. у 2000 р.), понад 90% інвестицій були і профінансовані за рахунок власних коштів підприємств. Переважання у структурі інвестицій власних коштів, як відомо, сприяє консервуванню технологічного рівня галузі, не дозволяє вирішити перспективні завдання структурної модернізації національної економіки. Частка банківських

кредитів у загальній структурі інвестицій учасників експерименту, незважаючи на поліпшення їхнього фінансового стану, становила лише 3%, що є зовсім недостатнім. Основна частина інвестицій спрямовувалася на виконання капітального та поточного ремонту, а також закупівлю обладнання наявного технологічного рівня. Як наслідок, показники оновлення основних засобів суттєво не поліпшилися.

Проведення експерименту не сприяло додатковим надходженням іноземних інвестицій. Потенційні іноземні інвестори орієнтуються на довгострокову перспективу (понад 10 років) і не зважають на обмежені у часі рішення державних органів.

Фактично учасники податкового експерименту в гірничо-металургійній галузі змогли скористатися наданою законодавцем можливістю для підтримки поточної ліквідності, але не вжили адекватних заходів для комплексної модернізації виробництва та освоєння нових видів продукції. Однією із причин такого результату слід назвати відсутність законодавчої вимоги щодо цільового спрямування вивільнених з-під оподаткування фінансових ресурсів, що є суттєвим прорахунком.

На початку 2002 р. експеримент фактично закінчився, і Закон „Про заходи щодо подолання кризового стану в гірничо-металургійному комплексі України” втратив чинність. З метою організації подальшої підтримки галузі було ухвалено Закон „Про подальший розвиток гірничо-металургійного комплексу” від 17 січня 2002 р., відповідно до якого до 1 січня 2003 року надавалося право використовувати 50% нарахованого податку на прибуток підприємств на реалізацію інвестиційних проектів та виведення з експлуатації надлишкових і неефективних потужностей, а також зберігалися пільги щодо сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища (проте вони мали використовуватися суто на виконання природоохоронних заходів).

Унаслідок повернення учасників експерименту до «стандартних» умов господарювання відбулося погіршення фінансового стану платників. У 2002 році рівень рентабельності виробництва металургійної продукції впав до 2,9%, що було нижче за середній по промисловості показник.

Рішення про запровадження пільг для платників окремих галузей Чернівецької області було встановлено Указом Президента „Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області” від 30 квітня 1999 р. Строк експерименту – з 1 липня 1999 року до 1 липня 2001 року.

Для учасників «чернівецького експерименту» запроваджувалися особливі умови оподаткування, згідно з якими замість восьми податків та інших платежів (включаючи податок на прибуток підприємств, ПДВ, плату за землю, комунального і транспортного податків, збору до Інноваційного фонду, „дорожнього” збору та за використання природних ресурсів) встановлювався так званий «єдиний податок», розмір якого визначався за ставкою 9% від обсягів реалізації. У випадку необхідності платники, які брали участь в експерименті, мали змогу отримати відстрочку від сплати нарахованого «єдиного податку» на строк до трьох місяців з дати виникнення зобов'язання. Крім того, звільнялося від податку на додану вартість оподаткування обладнання і устаткування, яке ввозилося платниками з інших країн для власних виробничих потреб. Нагромаджений станом на перший день експерименту податковий борг у сумі 4 млн.грн. відстрочувався, а нараховані штрафні санкції у сумі 2,6 млн.грн. списувалися.

Учасники «чернівецького експерименту», незважаючи на те, що вони не сплачували податок на додану вартість, мали право виписувати податкові накладні, даючи таким чином можливість своїм покупцям застосовувати правила податкового кредиту.

До участі в експерименті було допущено 32 підприємства легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області.

У перший же рік дії експерименту переважна більшість платників збільшили обсяги виробництва, а обсяг податкових надходжень збільшився на 20%. Зросла питома вага експорту в загальному обсязі реалізації. Обсяг додатково нагромаджених оборотних активів виріс на 15%, зросли показники інвестиційної та інноваційної активності.

Результати такого заходу показали доцільність перенесення для підприємств трудомісткого сектора промисловості бази оподаткування з прибутку на обсяг

реалізації. Було визнано обґрунтованість перенесення податкової бази на «прозору базу», що має ефект навіть без помітного зниження загального податкового навантаження. Експеримент створив можливість отримання значних ефектів унаслідок спрощення механізму податкового адміністрування, проте результати експерименту також дали змогу зробити висновок про неможливість застосування окремих його умов для капіталомістких підприємств.

Рішення про запровадження в Україні спрощеної системи оподаткування малого бізнесу також можна розглядати в контексті податкового стимулювання, оскільки фактично відбулося (і відбувається зараз) зниження рівня податкового навантаження для окремих платників, а також застосування особливого (спеціального) режиму податкового адміністрування.

Запровадження спрощеної системи оподаткування малого бізнесу покликане вирішити кілька актуальних завдань економічної політики: сприяння розвитку суб'єктів малого бізнесу через зниження податкового тиску; мінімізація витрат малого бізнесу на податкове адміністрування; стимулювання ефективної зайнятості та самозайнятості.

Згідно з умовами спрощеної системи оподаткування, отриманий підприємцем дохід може оподатковуватися або на загальних підставах, або на вибір за одним із варіантів:

- сплата єдиного податку, розміром від 20 до 200 гривень на місяць та додатково 50% на кожного найманого працівника (якщо обсяг виручки від продажу товарів не перевищує 500 тис. грн., чисельність найманих працівників не перевищує 10 осіб, не здійснюється торгівля алкогольними напоями, тютюновими виробами чи паливно-мастильними матеріалами); при цьому не сплачувалися ПДВ, податок на доходи фізичних осіб, податок на землю;

- сплата фіксованого податку для торговців на ринку в розмірі від 20 до 100 гривень і додатково 50% на кожного найманого працівника (якщо валовий дохід за попередні 12 місяців не перевищує 119 тис. грн., кількість найманих працівників - не більше 5, не здійснюється торгівля алкогольними напоями, тютюновими виробами);

- придбання спеціального торгового патенту для підприємців, які торгують за готівку або надають послуги споживачам; вартість спеціального патенту визначають платники, виходячи із встановленої місцевими органами влади фіксованої ставки або з розрахунку на квадратний метр площі торговельного приміщення.

Спрощена система оподаткування розповсюджувалася і на малі та середні підприємства, зареєстровані як юридичні особи. Передбачалася заміна кількох податків (податок на прибуток підприємств, податок на землю, нарахування на заробітну плату та ін) єдиним податком. Учасниками системи могли стати платники, якщо обсяг виручки від реалізації продукції за рік є не більшим, ніж 1000000 гривень, а чисельність працівників не перевищує 50 осіб. Платники могли обрати один із двох варіантів:

- сплата єдиного податку у розмірі 6% від обсягу виручки від реалізації продукції, якщо підприємство є платником ПДВ;
- сплата єдиного податку у розмірі 10% від обсягу виручки від реалізації продукції, якщо підприємство не є платником ПДВ.

Кількість та обсяг наданих пільг, що запроваджувалися окремими актами законодавства, стрімко зростали в період з 1997 по 2004 рр., що стало закономірним наслідком відсутності науково обґрунтованої державної політики щодо звільнення від оподаткування та зміцнення потужних галузевих та регіональних лобістських угруповань, які сприяли ухваленню відповідних державних рішень.

У подальшому кількість та обсяг наданих податкових пільг зменшувалися, що пов'язано як із загальною фіскалізацією податкової системи, так із намаганням державних органів забезпечити рівномірність оподаткування, на що звертали увагу міжнародні організації та численні експерти.

За даними ДПА України, загальний обсяг втрат зведеного бюджету від наданих пільг в оподаткуванні у 2010 році склав 37127,4 млн. гривень. Порівняно з 2009 роком обсяги втрат зведеного бюджету від пільгового оподаткування збільшились більше ніж на 30% (зростання втрат – 8919,8 млн. грн.).

Основні обсяги втрат зумовлені пільгами по податках, які зараховуються до державного бюджету (36133 млн. грн., або 97,3% від загальної суми втрат).

Відповідно, найвагомішою є частка втрат бюджету від пільг, наданих законами України (99,8% усіх втрат у 2010 р.).

Основна сума втрат припадає на пільгове оподаткування податком на додану вартість та податком на прибуток. З податку на додану вартість втрати склали 34039,6 млн. грн. (91,7% загальних втрат); основні пільги розповсюджувалися на економічну діяльність, пов'язану з підтримкою сільськогосподарських товаровиробників, наданням послуг із перевезення пасажирів та вантажів транзитом через територію і порти України, постачанням лікарських засобів, наданням освітніх послуг та поставкою періодичних видань. З податку на прибуток втрати бюджету склали 2097,5 млн. грн. (5,6% загальних втрат); основні пільги розповсюджувалися на економічну діяльність, пов'язану з участю у міжнародному співробітництві, перерахуванням коштів неприбутковим організаціям, наданням безоплатного вугілля на побутові потреби працівникам вугільної промисловості, державної підтримки облаштування родовищ корисних копалин.

Згідно з оперативною звітністю ДПС України, у I кварталі 2011 р. сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування оцінена у розмірі 8591,1 млн.грн., що на 10,7 відс., або на 831,1 млн. грн., більше відповідного періоду 2010 р. [104]. Кількість пільговиків збільшилась на 10,9 тис. та складає 33,1 тисяч. Основна сума втрат припадає на пільгове оподаткування податком на додану вартість (оцінка втрат – 7614,8 млн.грн., або 88,6% від загальної суми) та податком на прибуток (оцінка втрат – 771,6 млн.грн., або 9,0% від загальної суми).

За повідомленням Державної податкової адміністрації України, станом на 1 жовтня 2010 р. кількість отриманих пільг досягла 63016, у тому числі 31887 – зі сплати податку на додану вартість. Загальний розмір втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування оцінено на рівні 24,8 млрд.грн., у тому числі по податку на додану вартість – на 22,6 млрд.грн. [104]. Дані про економію платниками фінансових ресурсів унаслідок застосування податкових пільг у розрізі окремих податків наведено у табл. 2.10.

Окремі дані про податкові пільги в Україні станом на 1 жовтня 2010 р.

Назва податку	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума економії фінансових ресурсів внаслідок застосування пільг (млрд.грн.)		
			Всього	до держ-бюджету	до місцевих бюджетів
Податок на прибуток підприємств	1239	1269	1,4	1,4	0,0
Податок з власників транспортних засобів	15343	15618	0,1	-	0,1
Збір за спеціальне водокористування	23	23	0,0	-	0,0
Податок на землю	8342	8593	0,6	-	0,6
Податок на додану вартість	30481	31887	22,6	22,6	-
Місцеві податки і збори	5609	5616	0,0	-	0,0
Інші податки	10	10	0,0	-	0,0
Всього	48811	63016	24,8	24,1	0,7

Джерело: складено автором за даними ДПА України [104].

Згідно з вимогами Податкового кодексу України, який був ухвалений у 2010 році та вступив у дію з 01 січня 2011 р., встановлено тимчасові пільги з оподаткування, основні з яких [103]:

1) тимчасово, до 1 січня 2019 року, звільняються від сплати податку на додану вартість операції з:

а) постачання техніки, обладнання, устаткування, що визначено статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" на території України;

б) імпорту за кодами УКТ ЗЕД, визначі ст.7 Закону України "Про альтернативні види палива", техніки, обладнання, устаткування, що використовуються для реконструкції існуючих і будівництва нових підприємств з виробництва біопалива і для виготовлення та реконструкції технічних і

транспортних засобів з метою споживання біопалива, якщо такі товари не виробляються та не мають аналогів в Україні, а також технічних та транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин, що працюють на біопаливі, якщо такі товари не виробляються в Україні;

в) звільняються від сплати податку на додану вартість окремі операції протягом дії міжнародних договорів України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки, але не пізніше 1 січня 2015 року,

г) тимчасово, до 1 січня 2016 року, звільняються від сплати податку на додану вартість по окремих операціях суб'єкти літакобудування, що підпорядковуються дії норм статті 2 Закону України "Про розвиток літакобудівної промисловості";

д) тимчасово, до 1 січня 2015 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з виконання робіт та постачання послуг суб'єктами підприємницької діяльності - резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону;

е) тимчасово, до 1 січня 2015 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з виконання робіт та постачання послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, виробленої в Україні;

є) на період до 1 січня 2015 року за нульовою ставкою оподатковується податком на додану вартість постачання товарів (крім підакцизних товарів) та послуг, що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх власністю;

ж) тимчасово, до 1 січня 2016 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання національних фільмів, визначених Законом України "Про кінематографію" виробниками, демонстраторами та розповсюджувачами національних фільмів, а також операції з постачання послуг з

демонстрування, розповсюдження та/або публічного сповіщення національних фільмів;

з) тимчасово, до 1 січня 2014 року, від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання на митній території України зернових культур окремих товарних позицій та технічних культур окремих товарних позицій;

к) у період з 1 січня 2012 р. до 31 грудня 2013 р. включно операції з постачання необроблених шкур та чиненої шкіри без подальшої обробки, у тому числі операції з імпорту таких товарів, звільняються від оподаткування податком на додану вартість;

л) операції з постачання УЄФА квитків та послуг, що є невід'ємною частиною квитка, тимчасово, до 1 вересня 2012 року, звільняються від оподаткування податком на додану вартість;

м) тимчасово, до 1 січня 2014 року, від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції з постачання, у тому числі операції з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів та деревини окремих товарних позицій;

н) тимчасово, до 1 січня 2020 року, звільняє від оподаткування прибуток:

- виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива;

- підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива;

- виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених статтею 7 Закону України "Про альтернативні види палива" для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів;

2) тимчасово, до 1 січня 2020 року, звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий ними від господарської діяльності з видобування та використання газу (метану) вугільних родовищ, що здійснюється відповідно до Закону України "Про газ (метан) вугільних родовищ";

3) тимчасово, строком на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року звільняє від оподаткування прибуток:

- суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД) у готелях категорій "п'ять зірок", "чотири зірки" і "три зірки", у тому числі новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрація існуючих будівель і споруд;

- отриманий від основної діяльності підприємств легкої промисловості, крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині;

- прибуток підприємств галузі електроенергетики від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії;

- отриманий від основної діяльності підприємств суднобудівної промисловості;

- підприємств літакобудівної промисловості, отриманий від основної діяльності, а також від проведення такими підприємствами науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт;

- підприємств машинобудування для агропромислового комплексу;

4) тимчасово, до 1 січня 2015 року, звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру;

5) тимчасово, до 1 січня 2016 року, не включаються до доходів суми коштів або вартість майна, отримані суб'єктами кінематографії (виробниками фільмів) та/або суб'єктами мультиплікації (виробниками мультиплікаційних фільмів) і спрямовані на виробництво національних фільмів;

б) у період проведення фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу в Україні не підлягає оподаткуванню дохід (прибуток), отриманий УЄФА за результатами діяльності в Україні, у тому числі винагорода від продажу комерційних прав.

В Україні у режимі пільгового оподаткування знаходяться так звані "пріоритетні" галузі (ми не випадково слово "пріоритетні" взяли в лапки, оскільки чіткого переліку пріоритетів не існує, за бажанням можна знайти документи, в яких

та чи інша галузь визнається пріоритетною). Нині найбільша кількість пільг застосовується відносно платників, які працюють у металургійному виробництві, машинобудуванні (особливо автомобілебудівній, суднобудівній, літакобудівній, аерокосмічній підгалузях), сільському господарстві.

Ефективність податкового стимулювання в цілому є недостатньою. Фактично держава не стимулює певну поведінку платника, а надає йому так зване “фіскальне субсидіювання”, яке полягає у звільненні від оподаткування з метою поліпшення фінансового стану. Однак в умовах загострення економічної кризи податкове стимулювання має вирішувати завдання підвищення привабливості інвестиційного клімату, активізації інноваційної діяльності, реалізації проектів нового будівництва та модернізації основних фондів. На нашу думку, податкові пільги галузевого спрямування не здатні відіграти роль чинника структурно-інноваційної перебудови економіки, оскільки фактично консервують наявний технологічний рівень і лише сприяють збагаченню власників.

На нашу думку, потенціал підтримки малого підприємництва, що закладався через спрощену систему оподаткування, фактично вичерпано, оскільки в останні роки кількість малих підприємств та підприємців майже не збільшується. Нині спрощена система оподаткування фактично стала джерелом «майже законного» ухилення від сплати загальнодержавних податків та здійснює викривлення мотивації підприємницької діяльності. Великі підприємства мають змогу перевести свої структурні підрозділи на спрощений режим оподаткування шляхом утворення відповідних юридичних осіб і таким чином значно мінімізувати податкові платежі. Однак, зазначе уповільнює їх розвиток і зростання обсягів їх діяльності. Крім того, підприємства можуть взагалі не сплачувати податки, які нараховуються на фонд оплати праці, якщо «переведуть» найманих працівників у статус підприємців [112].

Спрощена система оподаткування стимулює в основному посередницькі види діяльності (понад 80% платників, які долучилися до спрощеної системи, працюють у сфері торгівлі), що не відповідає завданням структурно-інноваційної політики [159;160]. Спрощена система оподаткування, таким чином, не створює мотивації нагромадження інвестицій, реалізації інноваційної продукції, підвищення технологічного рівня продукції.

Узагальнення результатів проаналізованих податкових експериментів дозволяють зробити висновок про безперспективність скорочення податкового навантаження, якщо воно не орієнтоване в першу чергу на стимулювання якісних структурно-інноваційних змін. Застосування особливих умов господарювання здатне поліпшити поточну платоспроможність платників, але аж ніяк не впливає на стимулювання інновацій і технологічного оновлення. Фактично показано неефективність податкових пільг, запроваджених для окремої галузі або окремого регіону, якщо ці рішення ухвалюються у відриві від умов і особливостей спрямування вивільнених коштів.

Стимулювання економічної активності через підтримку фінансового стану платників за рахунок застосування податкових пільг не здатне вирішити стратегічні завдання підвищення конкурентоспроможності національної економіки, зміцнити матеріально-технічну базу підприємств, відкрити доступ до дешевих довгострокових інвестиційних ресурсів, сприяти нагромадженню капіталу в його різних формах [106].

За збереження існуючих макроекономічних диспропорцій, які фактично дестимулюють ефективну виробничу діяльність на основі використання інноваційних чинників, пільгове оподаткування генерує вивільнені фінансові ресурси платників на поточне споживання або навіть «вимивання» обігових активів.

Нині в суспільній думці та серед експертів переважає негативне ставлення до податкових пільг. Така позиція, на наше переконання, не може вважатися обґрунтованою. Адже пільгове оподаткування за умови його виваженого застосування відповідних податкових пільг може стати суттєвим чинником пожвавлення економічного розвитку, а відтак – і результативним інструментом антикризового регулювання.

Позиція про доцільність застосування податкових пільг, яку ми розділяємо, підтверджується і досвідом провідних країн, у тому числі країн ЄС. Податкові пільги є ефективним засобом стимулювання економічного розвитку в так званих «слабких» економіках, оскільки переважна більшість платників не спроможні нести витрати на податкове адміністрування, і схильні уникати оподаткування всіма можливими засобами.

Навіть в умовах України податкові пільги в окремі періоди показали свою ефективність, насамперед у контексті реалізації антикризової політики.

Сучасні уявлення про роль податків у економічному житті держави дозволили сформувати теоретико-методологічну концепцію глобальної податкової конкуренції, згідно з якою національні уряди (держави) використовують податкові важелі у боротьбі за іноземні інвестиції, а також як засіб стимулювання внутрішнього капіталотворення. Зокрема, крупні компанії, які є великими платниками податків, перед ухваленням рішень щодо реалізації нових капіталомістких проектів, беруть до уваги не тільки доступність та вартість традиційних економічних ресурсів (капітал, сировина, земля тощо) та можливості реалізації збутових стратегій (захоплення ринку), а в першу чергу так званий «загальний економічний режим», у тому числі й умови оподаткування (загальне податкове навантаження, особливості адміністрування, пільги та ін.).

Отже, в умовах подальшої трансформації податкової системи України в контексті антикризового регулювання доцільним видається не скорочення пільг, а вироблення підходу, за яким пільги надаються на науково-обґрунтованій основі, з урахуванням результатів виваженого прогнозу щодо ефективності їхнього застосування.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У другому розділі досліджено особливості трансформації податкового механізму регулювання соціально-економічних процесів в Україні, проаналізовано стан і умови розвитку податкової системи України в контексті антикризового регулювання, визначено особливості застосування інструментарію пільгового оподаткування результатів економічної діяльності, що дало змогу зробити наступні висновки і узагальнення:

1. Розвиток податкової системи України у 1991-2010 рр. відбувався під впливом деструктивних макроекономічних тенденцій, котрі впливали на стан і динаміку податкових надходжень, що в свою чергу змушувало органи податкового

адміністрування маніпулювати податковими нормами (зміна ставок оподаткування, правил обчислення бази оподаткування, процедур адміністрування та стягнення податків, порядку мінімізації податкового боргу платників тощо). Загалом, на протязі 1990-2010 рр. податкова система України розвивалася в цілому нестабільно, а окремі заходи впроваджувалися без належного наукового обґрунтування.

Одним із чинників економічного зростання 2004-2008 рр. визнано проведення більш виваженої податкової політики, проте фіскалізація податкових відносин протягом 2009-2010 рр. загальмувала оздоровлення фінансового стану платників, а отже і зменшується потенціал посткризового зростання.

Податки в Україні виконують в основному фіскальну функцію, стимулюючий потенціал оподаткування використовується недостатньо. Податкова система України фактично не створює мотивацій для нагромадження інвестиційних ресурсів та спрямування їх на реалізацію проектів модернізаційного оновлення основних фондів, розробки та впровадження інновацій, освоєння нових технологій та нових видів продукції.

2. Обґрунтовано можливість та високу результативність застосування податкового інструментарію в контексті антициклічного регулювання не лише в розвинутих країнах, а й на прикладі трансформаційної економіки України. Водночас визнати задовільним механізм застосування податкового інструментарію при реалізації заходів антикризового регулювання не можна, вказано на нераціональну структуру податкових надходжень, в якій традиційно високу частку займали непрямі податки і зовсім недостатньою є частка майнових податків.

В результаті дослідження виявлено, що в Україні найбільші обсяги податкових надходжень (до 90%) забезпечують чотири податки: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, акцизний збір (податок).

3. Ухвалення Податкового кодексу багатьма науковцями оцінено позитивно, оскільки в ньому системно і комплексно висвітлено основні правові приписи з питань оподаткування на основі єдиних методичних підходів, а також суттєво розширено законодавче регламентування дефініційного апарату податкової політики, що має забезпечити уніфікованість тлумачення та правозастосування. У

Податковому кодексі, з урахуванням стандартів і рекомендацій міжнародних організацій, значно глибше висвітлено питання податкового адміністрування, стягнення податкової заборгованості, складання і подання податкової звітності, оскарження дій, рішень та бездіяльності податкових органів та ін.

Проте в науковій літературі та експертному середовищі існують протиріччя щодо викладення окремих правових норм і навіть суперечки щодо базових принципів його побудови.

4. У структурі податкових надходжень роль основних прямих податків (податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб) має деяку тенденцію до зниження (з 46,7% у 2004 р. до 37,3% у 2009 р.), що суперечить загальносвітовій тенденції, але відповідає особливостям трансформаційної економіки, оскільки прямі податки легше “сховати”. Відповідно роль основних непрямих податків (податку на додану вартість та акцизного збору) дедалі збільшується (з 37,1% у 2004 р. до 43,4% у 2007 р. та 51,1% у 2009 р.), що вказує на потужне антикризове значення непрямого оподаткування, за яким оподатковуються не кінцеві результати, а господарські обороти. Відмічено падіння інших податків протягом 2004-2009 рр., що свідчить про зростаючу роль основних податків, вказане може посприяти обґрунтованому скороченню кількості податків у майбутньому.

Стрімке зростання ролі і значення ПДВ протягом 2007-2009 рр. було зумовлено нарощуванням імпорту, та сприянням розвитку сфери торгівлі, що не зовсім відповідає пріоритетам структурно-інвестиційної політики.

Податкову систему, в якій понад половину надходжень забезпечують два непрямих податки, не можна визнати ефективною, оскільки вона не виконує свою функцію стимулювання легального виробництва. Крім того, така податкова система втрачає довіру платників, оскільки непряме оподаткування зазвичай вважається менш справедливим, ніж пряме. Непряме оподаткування не забезпечує рівномірного розподілу податкового навантаження, особливо коли йдеться про споживання товарів повсякденного попиту. Розмір внесеної плати за користування суспільними благами, чим є податки, має залежати в першу чергу від суми отриманих доходів та прибутків, а не кінцевого споживання.

5. Значний регулятивний потенціал, зокрема в контексті антикризового регулювання в Україні має оподаткування прибутку юридичних осіб, оскільки здатне впливати на фінансовий стан платників, а відтак – і формування параметрів їхньої фінансової діяльності. Крім того, оподаткування прибутку здатне впливати і на структуру капіталу (співвідношення власного та запозиченого капіталу), що виступає регулятором джерел інвестицій. Органи податкового регулювання в контексті здійснення антикризової політики мають орієнтуватися не на забезпечення максимального збору податку на прибуток підприємств, а на задіяння стимулюючих інструментів, які здатні розширити базу оподаткування та пом'якшити вплив кризових явищ на фінансовий стан платників.

Податок на доходи фізичних осіб відзначається здатністю в умовах кризи виконувати фіскальну функцію значно ефективніше, аніж інші прямі податки. В умовах стрімкого погіршення макроекономічної ситуації податок на доходи фізичних осіб є менш еластичним відносно інших основних податків.

Податок на додану вартість володіє достатнім фіскальним значенням, оскільки забезпечує значний обсяг надходжень до бюджету, а саме у 2009 році надходження від його сплати сформували 57% податкових надходжень і майже 38% загальних доходів держави. В окремі роки податок на додану вартість забезпечував понад 40% податкових надходжень, крім того податок на додану вартість проявляє антикризову дію. В умовах падіння надходжень за прямими податками внаслідок зниження економічної активності платників податок на додану вартість спроможний підтримувати доволі високі обсяги надходжень. Особливістю адміністрування ПДВ в Україні є нестабільність нормативно-правової бази. Іншою особливістю адміністрування ПДВ в Україні є масові неповернення «експортного» ПДВ при поставках товарів, робіт, послуг за межі митного кордону України.

В Україні податок на додану вартість використовується для стимулювання економічної активності окремих платників, що має важливе значення в контексті антикризового регулювання. Зокрема, від сплати ПДВ звільнені експортери та виробники окремих видів продукції, яка має соціальне спрямування.

6. З метою удосконалення і спрощення податкової системи України, що має стати ключовим завданням у контексті підтримки високої податкової

конкурентоспроможності, доцільно скасувати податки і збори, які акумулюють мінімальні доходи, або здійснити об'єднання податків. В той же час доцільно розвивати оподаткування власності, включаючи оподаткування промислової та житлової нерухомості.

В умовах кризи необхідною і доцільною видається трансформація податкової системи, що спрямована на розширення спектру стимулювальних важелів. Одним із ефективних інструментів антикризового регулювання є податки, які можуть виконувати стимулюючий вплив на економічну діяльність платників (у межах регулюючої функції податків).

Ефективність податкового стимулювання в цілому є недостатньою. Фактично держава не стимулює певну поведінку платника, а надає йому так зване фіскальне субсидіювання, яке полягає у звільненні від оподаткування з метою поліпшення фінансового стану. Однак в умовах загострення економічної кризи податкове стимулювання має вирішувати завдання підвищення привабливості інвестиційного клімату, активізації інноваційної діяльності, реалізації проектів нового будівництва та модернізації основних фондів. Податкові пільги галузевого спрямування не здатні відіграти роль чинника структурно-інноваційної перебудови економіки, оскільки фактично консервують наявний технологічний рівень і лише сприяють збагаченню власників.

7. Узагальнення результатів проаналізованих податкових експериментів дозволяють зробити висновок про безперспективність скорочення податкового навантаження без орієнту на стимулювання якісних структурно-інноваційних змін. Застосування особливих умов господарювання здатне поліпшити поточну платоспроможність платників, однак не впливає на стимулювання інновацій і технологічне оновлення. Фактично показано неефективність податкових пільг, запроваджених для окремої галузі або окремого регіону, якщо ці рішення ухвалюються у відриві від умов і особливостей спрямування вивільнених коштів.

Стимулювання економічної активності через підтримку фінансового стану платників за рахунок застосування податкових пільг не здатне вирішити стратегічні завдання підвищення конкурентоспроможності національної економіки, зміцнити матеріально-технічну базу підприємств, відкрити доступ до дешевих

довгострокових інвестиційних ресурсів, сприяти нагромадженню капіталу в його різних формах.

За умов збереження існуючих макроекономічних диспропорцій, які фактично дестимулюють ефективну виробничу діяльність на основі використання інноваційних чинників, пільгове оподаткування генерує вивільнені фінансові ресурси платників на поточне споживання або навіть «вимивання» обігових активів.

Основні положення даного розділу відображені у наукових працях автора [112; 114; 117; 119;].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ АНТИКРИЗОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В СУЧАСНИХ СОЦІАЛЬНО- ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ В УКРАЇНІ

3.1. Міжнародний досвід формування податкового механізму антикризового регулювання та можливості використання його в Україні

Розробка моделей і концепцій трансформації податкового механізму з метою вирішення завдань антикризового регулювання є актуальною і значущою проблемою для будь-якої країни.

Аналіз міжнародного досвіду ілюструє, що державні органи різних країн, здійснюючи регулювання економікою, використовують податки в якості інструмента антикризової політики.

І при цьому слід зауважити, що в сучасних умовах розвитку світової економіки, яка характеризується загостренням глобальної конкуренції, податкові системи стають інструментом конкурентної боротьби [55, с. 40]. Провідні країни, прагнучи залучити іноземні інвестиції та стримати відплив внутрішнього капіталу, систематично вживають заходів, спрямованих на поліпшення податкового режиму, намагаючись запропонувати інвесторам привабливі умови для здійснення вкладень. Податковий режим включає в себе не лише податкове навантаження, яке характеризується в основному через порядок визначення бази оподаткування та затверджених законом ставок податків, а й умови податкового адміністрування, які формують відповідні адміністративні витрати для платника.

Економічна наука обґрунтувала модель податкової політики як інструменту антикризового регулювання, що можна сформулювати таким чином: по-перше, єдині низькі податкові ставки (відсутність прогресивності та регресивності), по-друге, широка база оподаткування, по-третє, максимальна адресність (але не індивідуальність) податкових пільг. Зазначимо, що уряди провідних країн застосовують, як правило, модель значного податкового навантаження за умов застосування розгалуженої системи пільг для інвесторів. Це є результатом

проведення податкової політики, спрямованої на підтримку стабільного економічного зростання в умовах високих ризиків виникнення кризових проявів. Питома частка податкових платежів у структурі ВВП багатьох країн є досить високою – від 40 до 50% (Франція, Австрія, Італія, Бельгія, Норвегія, Нідерланди, Фінляндія, Швеція, Данія, Люксембург).

Під впливом цих тенденцій до податкових систем багатьох країн, які залишаються в цілому прийнятними для залучення інвестицій, регулярно вносяться певні зміни, спрямовані на підтримку розвитку сфери високих технологій. Більшість авторів зазначають, що такі заходи спрямовані на формування інноваційної економіки і сприяють переходу суспільства на постіндустріальну модель розвитку. Але в контексті нашого дослідження зауважимо, що ці ж заходи мають і важливе антикризове значення, оскільки дозволяють “зв’язати” надлишкові фінансові ресурси для інвестування капіталомістких проектів, що на практиці приводить до стримування інфляції та зростання попиту на капітал. Крім того, вказане спричиняє підвищення еластичності реалізації заходів грошово-кредитної політики, які виступають провідною ланкою системи антикризового регулювання.

Крім стандартних податкових пільг, для інвесторів та інноваторів у розвинутих країнах додаються так звані “спеціальні” пільги – прискорена податкова амортизація на інноваційне обладнання, надання додаткового податкового кредиту при створенні нових виробництв, включення витрат на обслуговування боргу до складу валових витрат тощо [42; 142]. Це стимулює інвестиційний попит, що каталізує сукупну пропозицію та збільшує потреби у робочій силі. Відтак, такі пільги є важливим інструментом антикризового регулювання.

При обранні параметрів податкової політики уряди звертають увагу на фінансове становище платників, у першу чергу в аспекті можливості формування належного обсягу інвестиційних ресурсів. Стимулювання інвестиційної активності є ключовою умовою формування сукупного попиту, а отже, і підтримки ринку праці. Платники (виробники) повинні мати постійну можливість здійснювати фінансування виробничих витрат («поточні інвестиції») за рахунок різних джерел, а саме внутрішніх та залучених. В іншому випадку втрачається мотивація до розширення виробництва, і фінансова криза переростає у промислову [4; 142].

У рамках використання податкових інструментів антикризового регулювання окремі автори рекомендують вживати заходів для стимулювання фінансування природоохоронних (екологічних) витрат, а також значно підвищувати розміри санкцій (штрафів) за порушення вимог екологічного законодавства. Наприклад, у Німеччині розмір податку на автомобілі залежить від обсягу циліндра двигуна (потужність двигуна) та наявності сучасного каталізатора; власники малопотужних автомашин, які оснащені такими каталізаторами, від податкового обов'язку взагалі звільнені, оскільки вважається, що такий автомобіль зовсім не шкодить довкіллю, а є швидше «засобом традиційного пересування» [170].

Засоби екологічного оподаткування мають помірну антикризову дію і є більш дієвими в умовах обмеженості фінансових ресурсів платників податків, оскільки платники змушені економити оборотні активи під час кризи. Крім того, активне маніпулювання параметрами екологічного оподаткування змушує платників реалізовувати природоохоронні проекти, які зазвичай є капіталомісткими, що насамперед позитивно впливає на стимулювання сукупного інвестиційного попиту та стримує інфляцію.

Залежно від характеру податкової політики, що проводять уряди різних держав, виділяють три найпоширеніші її типи: з високим оподаткуванням, з помірним оподаткуванням, низьким оподаткуванням (офшори). Політика високого оподаткування доцільна в умовах, якщо держава надає якісні послуги (зокрема у сфері соціального забезпечення), і платники готові платити додаткові кошти за ці послуги. Крім того, політика високого оподаткування доцільна для захисту національних ресурсів (зокрема природних) або національних ринків (зокрема від експансії експорту) : Великобританія, Швеція, Норвегія [55; 105].

Політика низького оподаткування доцільна для забезпечення «швидких» грошей до бюджету за умов недоцільності розвитку територій (офшори) або з метою розвитку певних виробництв на обмежених територіях (вільні економічні зони): Кіпр, Вірджинські острови, «наукогради» в Індії, Китаї, Росії та ін.

Політика помірного оподаткування, яку проводять більшість країн, найкраще підходить для проведення антикризового регулювання, оскільки вона допускає маніпулювання податковим режимом, тобто підвищення або зниження податкових

ставок, а також зміну умов формування (визначення) податкової бази. Саме маніпулювання, що досягається завдяки гнучкості у формуванні податкової політики, й уможливорює реалізацію певних заходів, які мають вплив на поведінку платників.

Так, серед моделей політики помірною оподаткування виділяють ліберально-обмежувальну та соціально-навантажену. Ліберально-обмежувальна модель характерна для країн, які ставлять за мету нарощування (відновлення) виробництва товарів, вихід (експансія) на зовнішні ринки, зростання доходів інституційних секторів за рахунок підприємництва. У рамках цієї моделі обмежується розмір податкових вилучень, але держава змушена відмовлятися від певних соціальних трансфертів, пільг та гарантій [105, с.30-31]. Як правило, надаються податкові пільги для системних інвесторів, експортерів та виробників, що створюють робочі місця. Податки застосовуються у гармонізації із засобами валютної стабілізації, обмеження державних запозичень та стимулювання експорту праці (експорт продукції з високим вмістом доданої вартості).

Соціально-напружена модель використовується в практиці країн з високим рівнем розвитку, які змушені підтримувати високі соціальні стандарти. Підтримка високих соціальних стандартів є особливістю й економічної політики багатьох постсоціалістичних країн, але така підтримка у цих країнах є в цілому малоефективною, оскільки не забезпечує рівного доступу громадян до соціального забезпечення та допускає всілякі “перекручення” (парадокси). Вважається, що податкова політика, спрямована на підтримку високих соціальних стандартів, є доцільною, коли країна досягла достатнього рівня економічного розвитку, має змогу ефективно захистити факторні ринки (зокрема ринок капіталу та ринок праці), а структура виробництва доданої вартості відповідає обраним пріоритетам. Метою податкової політики за описаної моделі є вирішення трьох завдань: по-перше, стимулювання платоспроможного попиту, підтримка ефективною зайнятості, скорочення нерівності у розподілі доходів (перерозподільча дія податкового механізму), по-друге, підтримка високої частки експорту товарів та послуг, розробка та впровадження цілеспрямованої структурно-інноваційної політики, експансія зовнішніх ринків, по-третє, мінімізація впливу зовнішніх економічних криз на

розвиток національної економіки, профілактика коливань ринкової кон'юнктури внаслідок “спекулятивних атак”. Як правило, при соціально-напруженій моделі податкової політики застосовуються високі ставки оподаткування, але загальний рівень податкового навантаження може бути або високим, або середнім – за рахунок застосування розгалуженої системи пільг, які платники обирають самостійно. Так, у Німеччині базова ставка податку на прибуток корпорацій на практиці знижується вдвічі за рахунок застосування всіма корпораціями певних пільг, але як наслідок – платники виконують певні умови для отримання цих пільг [2; 45; 142].

Розглянемо досвід різних країн щодо використання податків у якості інструменту антикризової політики.

Податкова система Сполучених Штатів Америки (США) є однією із найскладніших, оскільки діє тут три рівня податків: верхній (федеральний), середній (рівень штатів), нижній (місцеві). Податки штатів та місцеві податки встановлюються органами управління відповідно до штатів та місцевих утворень (графств, міст, округи, селищ).

Податкова система США розвивається на основі постійних податкових реформ. Найвідоміші податкові реформи: У. Гардінга та К. Кулінджа (20-ті рр. ХХ ст.), Дж. Кеннеді та Л. Джонсона (60-ті рр. ХХ ст.), Р. Рейгана (80-ті рр. ХХ ст.), Б.Клінтона (90-ті рр. ХХ ст.), Дж. Буша (початок ХХІ ст.). Згадані податкові реформи, за великим рахунком, були спрямовані на підтримку високої конкурентоспроможності економіки США та протидію тим або іншим кризовим явищам у фінансовій сфері.

Основний податковий тягар несуть фізичні особи (за рахунок податку на доходи фізичних осіб формується до 40% доходів державної скарбниці та 40% доходів бюджетів штатів).

Сучасна податкова політика США будується на прогресивному оподаткуванні (податкова ставка зростає відповідно до зростання доходу). Податкова система є стабільною в адміністративних процедурах, але гнучкою щодо встановлення ставок (ставки багатьох податків змінюються майже щорічно).

Іншою особливістю податкової системи США є наявність численних пільг та вилучень, спрямованих на стимулювання того чи іншого виду діяльності. Вказане має важливе антикризове значення.

Податку на додану вартість у США не існує. Непряме оподаткування представлено податком з продажів, акцизами та митними зборами.

Податкова політика США спрямована на стимулювання інвестиційної діяльності системних інвесторів (корпорацій). Ключовими елементами механізму податкового стимулювання інвестиційної діяльності виступають [39; 42; 142]:

- застосування норм прискореної амортизації основних фондів підприємств, які здійснюють реінвестування отриманого прибутку;
- запровадження пільг на інвестиції, що вкладаються у науково-дослідні роботи та інновації;
- спеціальні податкові знижки за користування альтернативними видами енергії.

Крім того, корпорації застосовують регресивну шкалу оподаткування при нарахуванні амортизації, що на практиці дозволяє стимулювати капіталомісткі проекти і в той же час орієнтуватися на високу фіскальну ефективність податку на прибуток.

Податкова політика Великобританії націлена на високе оподаткування (понад 38% ВВП у середньому за період з 2000 по 2008 рр.), що пов'язано із значущими обсягами соціальних трансфертів. Разом з тим у Великобританії більш низькі ставки оподаткування фонду оплати праці, знижена базова ставка ПДВ, а також діє розгалужена система податкових пільг. Відмітимо досить значну кількість пільг у системі пенсійного страхування – таким чином держава обмежує сукупний попит, але стимулює заощадження з метою інвестування.

Особливістю податкової системи Великобританії є переважання непрямих податків у структурі податкових надходжень. У роздрібній вартості окремих товарів (пальне, тютюнові вироби) до 2/3 становлять акцизи. Базова ставка ПДВ складає 17,5%.

Одним із елементів гнучкості податкової політики Великобританії є те, що парламент може встановлювати тимчасові ставки окремих податків (як правило, на

наступний бюджетних рік), залежно від планових доходів та витрат. З огляду на це вказане є одним із потужних елементів антикризового регулювання.

Крім того, від поточної макроекономічної ситуації та стану державних фінансів Державному казначейству Великобританії надано право змінювати базову ставку ПДВ (зменшувати або збільшувати) на 25%, тобто встановити ставку в межах від 13,125% до 21,875% [55; 167].

Податкові органи Великобританії діють доволі ефективно завдяки застосуванню сучасних методів спостереження. Було встановлено, що 2/3 податкових надходжень забезпечують 10-15% платників. Ці платники, яких умовно можна назвати «бюджетоформуєчими», підлягають дії усіляких партнерських програм, запроваджених податковими службами. Діяльність інших платників відстежується завдяки застосуванню інформаційно-комунікаційних технологій, які здатні в режимі «он-лайн» сигналізувати про ймовірність порушення.

Податкова система Франції відображає соціогуманітарні, історичні та культурні традиції, тому є доволі специфічною і оригінальною. При побудові цієї системи було враховано основні принципи: системність (усі податки взаємоузгоджені, подвійне оподаткування виключається), централізація податкових надходжень, гнучкість (податкові ставки можуть змінюватися щорічно), соціальна спрямованість.

За висновками експертів, податкова система Франції є фіскально-орієнтованою [105, с. 184], що обмежує можливості використання податків у якості інструменту антикризового регулювання, але гарантує стійкі надходження до державної скарбниці, що в умовах погіршення стану фінансових ринків є досить важливим.

Основну частину податкових надходжень Франції формують непрямі податки. Особливістю оподаткування доданої вартості у Франції є те, що ПДВ має чотири ставки: 5,5%, 7%, 19,6%, 22%. Така диференціація, з одного боку, утруднює податкове адміністрування, а з іншого – дозволяє врахувати властивості окремих операцій та підвищити ступінь справедливості оподаткування (у її сучасному розумінні) [2; 142].

У Франції оподатковуються доходи не фізичної особи, а домогосподарства, що дозволяє врахувати доходи всіх членів родини при визначенні бази оподаткування, а також взяти до уваги чинники, які впливають на податкове зобов'язання (наявність дітей та ін.).

У контексті антикризового регулювання в системі оподаткування Франції можемо виділити наступні інструменти:

- запровадження пільгового режиму для інвестиційної діяльності (а не окремих інвесторів), при здійсненні вкладень у науку та високотехнологічний сектор;
- запровадження пільгового режиму для оподаткування доданої вартості при виробництві невеликої кількості товарів першої необхідності (що підвищує суспільне сприйняття податкової системи як справедливої, а також стимулює платоспроможний попит);
- підтримка соціальної спрямованості системи оподаткування (у тому числі через підвищення розміру неоподаткованого доходу, а також визначення бази оподаткування через доходи родини, а не окремої фізичної особи).

У Німеччині створено доволі складну систему оподаткування, яка складається з 39 податків і зборів, які стягуються до бюджетів різних рівнів. На практиці близько 10 податків забезпечують понад 90% доходів казни. Податки забезпечують 80% бюджетних надходжень [105, с.204].

На початку XXI ст. Німеччина, за висновком деяких фахівців, стала програвати у глобальній конкуренції, про що свідчило деяке падіння темпів зростання ВВП, ріст безробіття, а також зниження індексів німецьких цінних паперів. Однією з причин фахівці вважають нераціональну державну політику, зорієнтовану на підтримку високих соціальних стандартів, що слугувало встановленню високого податкового навантаження з наступним пригніченням приватного бізнесу.

У таких умовах влада Німеччини усвідомила необхідність реформування власної економічної системи. Зазнала трансформації і податкова система. Основним завданням оновленої податкової системи було визначено підтримку купівельної

спроможності населення та зростання інвестиційної привабливості економіки [2; 55].

У результаті було знижено ставку прибутку на доходи корпорацій з 40% до 25% (для збереженого прибутку) та 30% (для прибутку, що спрямовується на виплату дивидендів), максимальна ставка на доходи фізичних осіб була знижена з 51,0% до 48,5%, мінімальна ставка – з 22,9% до 19,9%. З 1 січня 2008 р. прибуток деяких підприємств оподатковується за ставкою 15% [167; 171].

Водночас із метою недопущення різкого зниження бюджетних доходів було розширено податкову базу. Зокрема, з бази оподаткування податком на прибуток корпорацій було виключено деякі витрати, обмежувалася сума витрат на обслуговування корпоративного боргу, зменшено ліміт єдиного списання малоцінних матеріалів, також було скорочено державні витрати.

Станом на початок 2010 р. загальне податкове навантаження на нерозподілений прибуток корпорацій оцінене на рівні 29,8% (на початку 2000 р. – 38,9%).

За ідеєю влади, такі заходи мали сприяти зростанню сукупної пропозиції, підвищуючи ділову активність, а також стимулювати вкладення корпоративного прибутку в інвестиції. Вказане має важливе значення в контексті антикризового регулювання економічного розвитку.

Зауважимо, що трансформація податкової системи в Німеччині відбувалася на фоні широкої політичної дискусії, а основні параметри податкової політики узгоджувалися на рівні консультацій між владою, парламентом та опозицією. Окремі проекти рішень, які пропонувала влада, врешті-решт були відхилені. Одночасно було проведено активну роз'яснювальну роботу, спрямовану на популяризацію та пояснення змін серед населення. Податкова система в результаті стала суспільним компромісом, що підвищило довіру платників до оподаткування.

Особливістю податкової системи Німеччини є широке оподаткування майна (майнове оподаткування було запроваджене у Німеччині ще в 1278 р.). Майнові податки (земельні, на транспортні засоби, на нерухомість, на спадщину та ін.) мають високе фіскальне значення, а також змушують ефективно та продуктивно використовувати майно. Майно, що не приносить доходу, виставляється на продаж,

його купує більш ефективний власник, і таким чином підтримується висока суспільна корисність основного капіталу.

В умовах антикризового регулювання корисним для України може бути німецький досвід і у сфері податкового контролю. У Німеччині створено повністю автоматизовану службу моніторингу основних економічних операцій, що мають вплив на оподаткування. Із застосуванням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій у режимі он-лайн здійснюється моніторинг зовнішньоекономічної діяльності, банківських та валютних операцій.

У Німеччині податкове законодавство досить деталізоване, що виключає можливість множинного його трактування. Воно закріплено у нормативно-правових актах, які є досить стабільними.

Інформація про податкові правопорушення є відкритою, що виступає серйозним чинником профілактики таких правопорушень, оскільки це може негативно позначитися на діловій репутації. Будь-хто може вивчити основні дані податкової історії будь-якого платника.

У країні створено досить ефективну систему взаємодії податкових і правоохоронних органів, при цьому взято до уваги, що мета діяльності у всіх цих органів є спільною – підтримка дієздатності держави та забезпечення правового порядку.

Крім того, у Німеччині податкові злочини визнаються тяжкими злочинами проти держави і державного устрою, а тому особам, винних у вчиненні таких злочинів, призначається досить жорстке покарання, а також забороняється займатися підприємницькою діяльністю [45; 142].

Цікавим видається також досвід Японії, оскільки Японії вдалося отримати значні результати високої конкурентоспроможності, незважаючи на повоєнну розруху та обмежений обсяг природних ресурсів.

Дослідники відмічають такі особливі риси податкової системи Японії: висока гнучкість, висока адаптивність до зовнішніх шоків, висока частка місцевих податків і зборів у структурі податкових надходжень [105, с.241].

Органи управління економікою можуть встановлювати окремі параметри податкової системи під час розгляду проекту державного бюджету на наступний рік, виходячи з оцінок прогнозованих доходів та прогнозованих видатків.

В Японії обрано модель помірною оподаткування, а податкове навантаження є найнижчим серед розвинутих країн (податкові надходження забезпечують 26% національного доходу). Частка основних прямих податків – податку на прибуток корпорацій, податку на майно та податку на доходи фізичних осіб – залишається високою (понад 50%), проте триває тенденція зростання ролі непрямого оподаткування. Велике значення у стимулюванні економічної активності та антикризовій політиці відводиться пільговому оподаткуванню (широкий спектр податкових пільг).

Непряме оподаткування представлено податком на додану вартість, акцизним збором, а також податком з продажів, ставка якого визначена на рівні 5%. Акцизне оподаткування розглядається перш за все як фіскальний механізм, а не регулюючий.

В Японії запроваджено механізм консолідованого оподаткування, що вигідно вирізняє податкову систему країни у глобальному середовищі. Консолідоване оподаткування передбачає оподаткування результатів декількох компаній, що входять до зареєстрованої фінансово-промислової групи (корпорації). Це не лише стимулює розвиток корпоративного сектора, але й має важливе антикризове значення, оскільки на рівні корпорацій дозволяє більш виважено здійснювати фінансове планування та мінімізувати витрати на податкове адміністрування. Менеджмент корпоративних структур отримав інструменти гнучкого управління доходами та витратами, що підвищило конкурентоспроможність японських компаній та економіки в цілому.

Для України, державна політика якої вважається соціально орієнтованою, досить актуальним є вивчення досвіду побудови податкової системи у Швеції, яка обрала модель підтримки високих соціальних стандартів [55; 142].

Основну частину податкових надходжень формують прямі податки: 41% надходжень забезпечують податок на прибуток корпорацій та податок на доходи фізичних осіб. Податок на додану вартість забезпечує 24% надходжень. Досить

вагому частину – 21% надходжень – забезпечує податок на заробітну плату, який вносять роботодавці (оподаткування фонду оплати праці). Вагомою є і частка податків на майно – 3,5%.

У Швеції діє досить ефективна амортизаційна політика. Амортизаційні відрахування можуть нараховуватися одним із двох методів: прямолінійним та залишку, що знижується. Малоцінні активи, а також активи строком користування менше 3 років можуть списуватися на витрати безпосередньо у рік придбання або амортизовуватися на загальних підставах (за вибором платника).

Доходи від дивідендів, якщо компанії належить понад 25% материнської структури, не включаються у базу оподаткування, що стимулює пряме інвестування.

Податкова декларація з податку на прибуток корпорацій має бути надана не пізніше 6 місяців після закінчення податкового періоду, і повинна бути встановлена система авансових платежів, розмір яких залежить від результату господарювання у попередньому періоді.

Податковим періодом вважається один рік, при цьому день початку року, який є податковим періодом, платник може встановлювати самостійно – 1 січня, 1 травня, 1 липня або 1 вересня. Зміна податкового року дозволяється за згоди податкового органу. Це дозволяє повніше врахувати чинник сезонності, а також мінімізувати витрати на податкове адміністрування.

Оподаткування доходів фізичних осіб будується за принципом індивідуального оподаткування (фізична особа, яка є платником, подає декларацію та сплачує податкове зобов'язання в індивідуальному порядку). У розмір бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб включаються усі грошові та негрошові доходи, зокрема подарунки, виграші, знахідки, а також доходи від капіталу. Податковий період триває один рік, з 1 січня по 31 грудня, строк подання декларації – 15 лютого.

Стандартна ставка ПДВ – 25%. Знижена ставка (12%) встановлена для продовольчих товарів першої необхідності, послуг готелів, закладів громадського харчування та підприємств громадського транспорту. Звільнені від оподаткування фінансові послуги, послуги освіти та охорони здоров'я, кіновиробництво, радіо, телебачення, поштові послуги. Податковий період з ПДВ складає 2 місяці.

Швеція займає одне з провідних місць у світі за показниками активності у сфері міжнародного податкового співробітництва. Швеція уклала угоди у сфері оподаткування з більшістю країн світу, а також угоди про оподаткування спадщини та дарунків. З країнами-сусідами укладено спеціальну податкову конвенцію, якою врегульовано, зокрема, питання оподаткування переміщення товарів, послуг та факторів виробництва. З іншими країнами укладено угоди про оподаткування морських та повітряних сполучень, а також із питань соціального страхування [105, с.239].

Цікавим є і досвід Китаю, який спромігся значною мірою подолати породжені структурними деформаціями кризові явища в економіці та перейти на модель прискореного розвитку.

Основний податковий тягар несуть юридичні особи, які сплачують кілька податків: податок на прибуток, підприємницький податок, податок на додану вартість, податок на споживання, ресурсний податок, земельний податок, податок за користування сільськогосподарськими угіддями, податок на інвестиції, податок на реалізацію землі, податок на майно, мита та ін. Це пов'язано з низьким рівнем доходів більшості населення, а тому податкові платежі з громадян апріорі не можуть бути основним джерелом надходжень [45; 142].

Курс радикальних економічних реформ, започаткований у Китаї ще наприкінці ХХ ст., не оминув і сферу податкових відносин. Податкова реформа, як було заявлено, має сприяти виконанню головної мети економічної політики – підвищенню конкурентоспроможності Китаю у глобальній системі координат [105, с. 273].

Основні положення у податковій сфері зводилися до такого:

- застосування єдиного податкового режиму для компаній-резидентів та компаній-нерезидентів;
- скасування ПДВ на обладнання імпортного походження;
- запровадження спеціальних економічних зон, на територіях яких діють значні податкові пільги для іноземних інвесторів (ставка податку на прибуток нерезидентів складає лише 15%, стандартна ставка – 33%);

- підвищення неоподаткованого мінімуму доходів населення (1600 юаней, або приблизно 198 доларів США, на рік);
- скасування податків, які діють у сільському господарстві (ця галузь у зв'язку із нерівністю доходів міського та сільського населення, а також через продовольчу кризу, розглядається як пріоритетна);
- стимулювання розвитку окремих ринків, які знаходяться під контролем держави (ринок золота та виробництва продукції із золота);
- зниження ставок експортного мита на товари широкого вжитку.

Китай став однією з перших країн світу, в якій було запроваджено повноцінне подання податкової звітності в електронному режимі через мережу Інтернет для юридичних і фізичних осіб (за їхньої згоди). Такі заходи дозволили оптимізувати процес звітування, підвищити аналітичні можливості податкової статистики, а також мінімізувати витрати на податкове адміністрування.

На основі проведених узагальнень складено таблицю, в якій зафіксовано основні параметри податкових систем провідних країн світу, що мають антикризове значення (табл. 3.1).

Узагальнивши досвід податкових систем провідних країн світу, які досягли значних успіхів економічної політики зокрема через ефективне застосування податкових важелів стимулювання ділової активності, що має значне антикризове значення, можемо зробити такі висновки.

Таблиця 3.1

Антикризові важелі податкової політики провідних країн світу

<i>Країна</i>	<i>Загальна модель</i>	<i>Податкове навантаження</i>	<i>Основні антикризові важелі</i>	<i>Особливості</i>
Великобританія	Переважає непрямі податки	Порівняно високе	Діє розгалужена система податкових пільг	Парламент може встановлювати тимчасові ставки окремих податків
США	Помірне оподаткування. Прогресивні ставки оподаткування	Основний тягар несуть фізичні особи	Наявність численних пільг та ефективної системи податкового стимулювання інвестиційної діяльності (зокрема через амортизацію)	Податкова система є стабільною у адміністративних процедурах, але гнучкою щодо встановлення ставок

Продовження таблиці 3.1

Франція	Податкова система фіскально орієнтована, переважання непрямих податків	Оподатковують ся доходи не фізичної особи, а домогосподарства	Гнучкість (податкові ставки можуть змінюватися щорічно), пільги на виробництво товарів першої необхідності	Висока централізація податкових надходжень
Німеччина	Широка податкова база при помірних ставках, широке оподаткування майна	Приведення тягара до середньо-європейського рівня	Поступове зниження ставок основних податків. Висока ефективність податкового контролю	Висока деталізація податкового законодавства
Японія	Висока гнучкість, висока адаптивність до зовнішніх шоків	Помірне оподаткування. Висока частка місцевих податків і зборів	Запроваджено механізм консолідованого оподаткування корпорацій	Органи управління можуть встановлювати окремі параметри податкової системи під час розгляду проекту бюджету
Швеція	Високе податкове навантаження при значних податкових пільгах для інвесторів	Високі ставки прямих податків	Активи строком користування менше 3 років можуть списуватися на витрати безпосередньо у рік придбання	Доходи від дивідендів, якщо компанії належить понад 25% материнської структури, не оподатковуються
Китай	Помірне оподаткування, значна кількість податкових пільг	Основний тягар несуть юридичні особи	Запровадження спеціальних економічних зон, скасування окремих податків.	Запроваджено повноцінне подання податкової звітності в електронному режимі через мережу Інтернет

Джерело: складено автором на основі джерел [2; 45; 55; 105; 113;142;167].

Оскільки Україна є країною з низьким рівнем розвитку економіки і невисокою базою оподаткування, стратегія подальшого зниження податків є неперспективною. Більш важливе значення має розробка чіткої, гнучкої та обґрунтованої фіскальної політики, орієнтованої на виконання завдань антикризового регулювання.

До важелів відповідної політики в податковій сфері слід віднести особливі умови амортизації, податкові пільги на інвестиції, гнучкість у застосуванні податкових ставок, виважене запровадження пільг. У пріоритетних сферах економіки доцільно застосовувати помірні податкові ставки у поєднанні з особливою політикою державних витрат.

Доцільною є подальша лібералізація амортизаційної політики, що відповідає сучасним векторам розвитку податкових систем провідних країн світу.

Зазначені тактики реформування податкових систем у різні часи були застосовані країнами, які нині досягли високої глобальної конкурентоспроможності (США, Японія, Фінляндія, Швеція, Данія). Скандинавські країни, незважаючи на відсутність значних природних ресурсів та високе податкове навантаження (Фінляндія – 46% від ВВП, Данія – 49%, Швеція – 51%), завдяки ефективному антикризовому регулюванню, спрямованому на розвиток людського капіталу та підтримку якості державних інститутів, посідають нині у міжнародних рейтингах конкурентоспроможності провідні місця.

3.2. Стратегічні напрями модернізації податкового механізму антикризового регулювання в Україні

Згідно з результатами низки наукових досліджень, вітчизняна система оподаткування є занадто витратною (як для держави, так і для платників). Вона генерує суттєві впливи на стан конкуренції, а відтак, і на економічну поведінку більшості платників. Структура податкових надходжень є нераціональною і не відповідає стандартам розвинутих країн. Через перераховані причини Україна програє у так званій “глобальній податковій конкуренції”, що призводить до зниження її кредитних рейтингів та показників інвестиційної привабливості.

На думку автора, недолуга податкова політика стала головною інституційною причиною розширення тіньового сектора в економіці.

Одним із проявів нераціональності податкової політики є її фокусування на виконанні податковою системою фіскальної функції. Фіскалізація податкових відносин можлива на окремих етапах розвитку економіки (в періоди глобальних реформ або в періоди загострення кризи), але вона не може бути імперативом усієї податкової політики. Податкова система має орієнтувати платників на виконання певної бажаної для держави і суспільства економічної поведінки. Платник має отримувати “винагороду” у формі зниження або відстрочення податкового

обов'язку, якщо він дотримується певних запропонованих державою стандартів і критеріїв. Зазначений вплив проявляється через регулюючу функцію податків.

В умовах, коли податки сприймаються у суспільній свідомості та більшістю платників виключно як карально-фіскальний інститут, не можна сподіватися на високу ефективність податкової системи, оскільки платники завжди будуть намагатися усунути “несправедливість” оподаткування шляхом зниження податкових зобов'язань. У таких умовах навіть заходи з послаблення податкового тиску не матимуть стійкого ефекту, оскільки не змінять ставлення платників до свого зобов'язання вчасно та в повному обсязі вносити податкові платежі.

На основі узагальнень, сформульованих у попередніх розділах, нами наведено схему механізму податкового стимулювання економічної активності в умовах кризи (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Схема механізму податкового стимулювання економічної активності в умовах антикризового регулювання (складено автором з урахуванням [41; 134; 137])

Результати проведених автором узагальнень дозволяють визначити ключові чинники, які спричинили гіпертрофовану фіскалізацію податкової системи України.

По-перше, нераціональність структури податкових надходжень. Як вже було зазначено, в Україні, починаючи з 2006 р., переважає непряме оподаткування, причому у кризовий 2009 р. більше половини надходжень забезпечили два непрямі податки – податок на додану вартість та акцизний збір. Але непрямі податки не випадково називають “податками на бідних”, оскільки їх сплачують усі, хто здійснює кінцеві витрати, в тому числі споживачі із невеликими і навіть мізерними доходами. Причому ці витрати споживачі несуть навіть тоді, коли йдеться про фізичне виживання. У той же час платники з великими доходами сплачують за купівлю цих же самих товарів однакову суму податку. Переважання непрямого оподаткування не сприймається суспільством як справедливе.

По-друге, відсутність перерозподільчих ефектів податкової системи. До 2010 р. в Україні оподаткування було рівномірним, з 2011 р. встановлено пласку шкалу оподаткування прибутку підприємств та слабопрогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб. Проте така система не створює перерозподільчого ефекту, коли податкові надходження формуються переважно заможними платниками. Обрана парадигма податкової політики не створює підґрунтя для реалізації основоположного принципу демократичного розвитку суспільства – “багаті мають поділитися з бідними”.

По-третє, наявність широких можливостей для уникнення оподаткування, а відтак – прояв нерівномірності оподаткування. Найбільшою мірою це стосується податку на прибуток. Зобов’язання зі сплати податку несуть лише легальні платники, до того ж якщо вони задекларували позитивні фінансові результати (отримання прибутку). Нелегальні платники, а також збиткові підприємства фактично уникають оподаткування і таким чином не беруть участі у фінансуванні створення суспільних благ, хоча і користуються ними.

В Україні спостерігається підвищений рівень тінізації економіки, через що бюджет щорічно втрачає величезні суми надходжень (табл. 3.2).

Оцінка втрат бюджету від тінізації економіки у 2005-2009 рр.

Показник	2005	2006	2007	2008	2009
Рівень тінізації, %	28,0	27,6	28,0	34,0	37,0
Тіньовий ВВП, млрд.грн.	123,6	150,2	201,8	322,3	388,4
Частка податків у ВВП, %	24,95	26,36	25,48	26,78	24,63
Податковий коефіцієнт, %	36,65	38,81	37,62	39,15	37,24
Втрати податкових надходжень від тінізації, млрд.грн.	30,8	39,6	51,4	86,3	83,3
Втрати надходжень до бюджетів і позабюджетних фондів від тінізації, млрд.грн.	45,3	58,3	75,9	126,2	126,0

Джерело: складено за даними: [131, с. 35]

По-четверте, система оподаткування результатів економічної діяльності не враховує міжгалузевих та міжрегіональних особливостей. Зокрема, капіталомісткі виробництва, з погляду мінімізації оподаткування, опинилися у більш вигідному становищі, оскільки такі виробництва мають змогу занижувати базу оподаткування через механізм амортизації. А працемісткі виробництва, навпаки, опинилися у менш вигідному становищі, оскільки при порівняно невеликій собівартості виготовленої продукції змушені нести високі податкові зобов'язання, пов'язані із оподаткуванням фонду оплати праці. Крім того, малі підприємства мають змогу застосовувати спрощену систему оподаткування, що на практиці веде до майже повного уникнення від виконання податкового обов'язку, тоді як середні та великі підприємства залишаються на "загальній системі" і відчують увесь тягар податкового навантаження.

По-п'яте, українські платники зазнають занадто високих витрат на підтримку поточного податкового адміністрування (податковий облік, звітування, надання інформації податковим органам, моніторинг змін законодавства, супроводження перевірок тощо). Порядок обрахунку та сплати багатьох податків є бюрократизованим, нечітким та непрозорим. У такому середовищі створено умови для корупційних проявів, а також уникнення від оподаткування. Висока витратність податкового адміністрування на мікрорівні доповнюється частими та нерідко

необґрунтованими змінами правового поля. Витрати на адміністрування окремих видатків є значними порівняно з доходами, що формуються за рахунок їх справляння [111].

По-шосте, недосконалість механізму податкових перевірок. У засобах масової інформації досить часто наводяться приклади, що податкові перевірки є засобом міжкорпоративної конкурентної боротьби, а також засобом тиску на платників окремих категорій (приміром, при проведенні певної кампанії, спрямованої де-факто на перерозподіл ринку).

По-сьоме, висока централізація податкових надходжень. Переважна більшість податкових надходжень спрямовуються до централізованого (державного) бюджету. Унаслідок цього на місцевому рівні не створюється мотивації для підтримки високої податкової дисципліни. Непоодинокі випадки, коли місцеві податкові органи здійснювали зусилля щодо забезпечення надходжень за місцевими податками і лише потім звертали увагу на своєчасність сплати інших податків, які є бюджетоутворюючими.

По-восьме, відсутність належного рівня гнучкості. Органи податкового адміністрування мають досить обмежені можливості ухвалювати рішення щодо коригування податкових зобов'язань, виходячи із конкретних (індивідуальних) обставин. Крім того, в періоди загострення економічної кризи податкова система, як і раніше, орієнтується на забезпечення фіскальних надходжень і не передбачає запровадження стимулюючих механізмів.

Таким чином, можемо констатувати, що в Україні податковий механізм не сприяє протидії кризовим явищам, не зміцнює національну економічну конкурентоспроможність, а тому не може вважатися засобом антикризового регулювання.

Одним із засобів усунення вказаних протиріч є застосування інструментів податкового стимулювання, яке здійснюється насамперед через запровадження податкових пільг.

Податкові пільги, як уже було зазначено, можуть бути досить ефективними важелем антикризового регулювання в умовах так званих „слабких економік» (а до цієї групи слід включити і економіку України), які характеризуються значним

тіньовим сектором, недостатнім рівнем розвитку ринкових інститутів, незначим обсягом операцій на фінансових ринках, недостатністю інвестиційних ресурсів, нестійким платоспроможним попитом і, як наслідок, – бажанням платників за будь-яких обставин оздоровити своє фінансове становище через уникнення або навіть ухилення від оподаткування.

Але зрозуміло, що політика і практика пільгового оподаткування лише тоді буде результативною та ефективною, якщо є прозорою, неупередженою та адекватною наявним викликам, і при цьому спирається на обґрунтовані наукові пропозиції та враховує кращий міжнародний досвід. Як ми зауважили, несистемне застосування податкових пільг не дасть бажаного ефекту, оскільки платники “не помітять” наданих їм “сигналів” з боку держави та сприймуть податкову систему в цілому як несправедливу і нерациональну.

Інколи здається, що податкові пільги в Україні з інструменту економічного регулювання антикризової політики перетворилися на засіб політичної боротьби та лобіювання інтересів окремих корпоративних груп. Фактично, як показує неупереджений аналіз, пільги з оподаткування надаються здебільшого наближеним до органів ухвалення політичних рішень корпоративним структурам. Для України є актуальним питанням наведення елементарного порядку в цій сфері.

Отже, перед ухваленням рішенням про застосування податкових пільг як інструменту в контексті реалізації механізму антикризового регулювання необхідно створити належне інституційне підґрунтя. Серед заходів для створення такого підґрунтя можемо запропонувати:

- наукове обґрунтування бажаного розміру податкового навантаження, яке б враховувало і необхідність забезпечення певного обсягу надходжень, і економічні інтереси платників;

- наукове обґрунтування критеріїв застосування податкових пільг (у певному часі, у певному просторі, на певні галузі, на певні економічні операції, стосовно певних платників тощо);

- розробка концепції інформаційно-роз'яснювальної кампанії, яка має підвищити довіру до податкової політики держави, а також сформулювати чіткі “сигнали”, спрямовані на виконання платниками певної бажаної для держави і

суспільства економічної поведінки;

- узгодження обраних параметрів податкової політики з іншими напрямками державної економічної політики, гармонізацію застосування важелів державного регулювання економіки у часі;

- формування партнерських відносин між податковими органами та платниками, при цьому застосування платником податкової пільги повинно сприйматися не як уникнення оподаткування, а як певний засіб підтримки нормального функціонування та поточної платоспроможності, що є актуальним в контексті антикризового регулювання;

- організацію постійного моніторингу результативності та ефективності наданих пільг, внесення у разі необхідності змін до правової бази;

- встановлення цільових орієнтирів (напрямів) додатково вивільнених коштів.

Вважаємо, що механізм та порядок пільгового оподаткування має регламентуватися в єдиному законодавчому акті (або окрема глава Податкового кодексу, або окремий закон), який має містити дві частини: загальну і спеціальну. У загальній частині слід встановити принципи пільгового оподаткування, порядок розгляду питань про призначення пільги, особливості обліку пільговиків, обов'язок платника щодо цільового використання вивільнених коштів, відповідальність за нецільове використання вивільнених коштів, а в спеціальній частині доцільно перерахувати усі можливі пільги з чіткою регламентацією: які вводяться лише законом, які – рішенням Уряду, які – рішеннями місцевих органів влади. Вважаємо, доцільно дозволити органу податкового адміністрування вводити для сумлінних платників окремі пільги на основі процедури “податкового компромісу”, але перелік таких випадків має бути чітко і вичерпно визначений у законі.

Ключовою проблемою стає забезпечення цільової спрямованості вивільнених з-під оподаткування коштів. Адже відомо, що в законодавстві усіх можливих випадків економічного життя “виписати” неможливо. За бажанням, навіть витрати на закупівлю калькулятора можна вважати інноваційними, оскільки при виробництві калькуляторів використовуються високі технології (хоча і масового вжитку) на основі використання роботів. Задля забезпечення цільової спрямованості

вивільнених унаслідок пільгового оподаткування фінансових ресурсів пропонуємо розглянути можливість укладати між уповноваженим органом (наприклад, центральним органом податкового адміністрування) і платником податків спеціального “податкового контракту”, в якому визначати суттєві умови застосування пільги, зокрема щодо спрямування вивільнених коштів на реалізацію пріоритетних завдань економічної політики.

Вважаємо обгрунтованою пропозицію про необхідність запровадження практики ведення кожним пільговиком спеціального обліку результатів застосування пільги, в якому мають чітко відображатися підстава застосування пільги, строк її дії, сума вивільнених з-під оподаткування коштів, їхнє цільове призначення та напрями використання.

Нецільове використання платником вивільнених з-під оподаткування коштів має сприйматися як отримання незаконної бюджетної підтримки з відповідними наслідками (кримінальна відповідальність, донарахування податкового зобов’язання, накладення штрафу та пені тощо).

У літературі досить часто лунають заклики щодо запровадження так званих «особливих пільг», які по суті носять індивідуальний характер, і полягають у запровадженні особливих умов оподаткування для певних інвестиційних проектів. На нашу думку, до таких пропозицій слід ставитися в цілому критично, оскільки такі пільги в масштабі національної економіки є неефективними. Практика показує, що державна бюрократія схильна до реалізації великих проектів, якщо вони несуть у першу чергу «політичні дивіденди». Крім того, в результаті запровадження індивідуальних пільг викривляється конкурентне середовище і цілком імовірно, що проект реалізує не найефективніший виконавець.

Досить актуальним є питання про строки дії пільг. При визначенні строку дії пільг слід враховувати передусім сукупність створюваних нею ефектів – макроекономічних, фіскальних, соціальних. Вважається, що оптимальні строки запровадження податкової пільги коливаються: у випадку необхідності оздоровлення фінансового стану платників – від 2 до 5 років, у випадку необхідності стимулювання інвестицій – від 4 до 8 років, у випадку необхідності вирішення завдань структурно-інноваційної модернізації, якщо це передбачає реалізацію

капіталомістких проєктів, – до 20 років. Крім того, доцільно враховувати прогнозований індекс інфляції (загальне правило: чим вищий індекс інфляції, – тим менший строк дії пільги).

При цьому слід пам'ятати, що пільгове оподаткування – далеко не єдиний елемент податкового механізму антикризового регулювання. Як ми показали, просте зниження ставок податків та бази оподаткування як засобу зменшення загального податкового навантаження в українській економіці не гарантує підтримки темпів економічного зростання, а також інших позитивних наслідків (включаючи збільшення інвестиційної активності, закупівлю нового обладнання та технологій, освоєння нових видів продукції тощо).

За результатами аналізу наслідків проведених в Україні економічних експериментів у частині маніпулювання параметрами податкового режиму (податковий експеримент у гірничо-металургійному комплексі, «чернівецький експеримент», запровадження спрощеної системи оподаткування та ін.) ми дійшли висновку, що зниження податкового навантаження (передусім зниження ставки податку на прибуток) або навіть скасування окремих податків хоча і сприяє поліпшенню фінансового стану платників (а відтак, і зростанню їхніх інвестиційних можливостей), однак не є визначальним чинником для вкладення (залучення) масових інвестицій. Платники добре усвідомлюють, що ціна інвестицій визначається багатьма чинниками, один із основних – інвестиційний ризик, який включає можливість втрати вкладених ресурсів через різні причини (макроекономічна нестабільність, зміна законодавства, скасування пільги, незаконні рішення органів влади, «рейдерські атаки», зниження платоспроможного попиту та ін.). Крім того, зрозуміло, що зменшення податкового навантаження не матиме впливу на платників, якщо відбуватиметься одночасно із збільшенням бюджетного дефіциту та інфляції, що знижує теперішню вартість будь-якого проєкту.

За нашою оцінкою, податкові ставки, запропоновані Податковим кодексом України, в цілому є виваженими і привабливими порівняно з основними країнами-сусідами. Але для України актуальним є питання спрощення податкового адміністрування, оскільки платники, згідно з аналізом, несуть величезні витрати на виконання податкових процедур. І це дуже актуально, адже платники (в тому числі

інвестори) податкові витрати визначають не за обсягом реально здійснених платежів, а з урахуванням усіх «додаткових» витрат на податкове адміністрування, як формальних, так і неформальних.

Значним негативним чинником, що ускладнює податкову систему та веде до її негативного сприйняття, є наявність фактично двох систем обліку – традиційної бухгалтерської та податкової. Обидві системи фактично відірвані одна від одної, тому що регулюються різними органами та мають різне призначення. Це повністю протирічить загальновизнаній практиці, яка передбачає формування податкової звітності на основі даних бухгалтерського обліку. Така модель не лише дозволяє знизити витрати на податкове адміністрування (як для держави, так і для платників), а й виступає значним чинником профілактики податкових девіацій.

У самій системі податкового адміністрування закладено певні протиріччя, які виявляють свою вразливість особливо в контексті необхідності використання податкового механізму в якості інструменту антикризового регулювання. Наприклад, Державна податкова служба має право надавати роз'яснення з питань податкового законодавства, якими повинні керуватися платники при визначенні податкового зобов'язання. Однак Державна податкова служба є зацікавленим органом, оскільки відповідає за виконання плану фіскальних надходжень, а тому надає роз'яснення, які часто-густо суперечать духу і букві закону, що вже неодноразово було доведено судовою практикою. Орган, що відповідає за певний результат (сума податкових надходжень), не може маніпулювати на свій розсуд правилами, які впливають на очікуваний результат, оскільки в такому разі порушуються права та інтереси інших інституцій (учасників відносин).

Експерти та практики обґрунтовано вказують на „розмитість” та нечіткість багатьох роз'яснень податкового законодавства, наданих Державною податковою службою.

Фактично механізм надання роз'яснень із питань податкового законодавства веде до зростання витрат сумлінних платників, тому що вони мають враховувати не лише численні зміни податкового законодавства, а й численні роз'яснення.

У Податковому кодексі присутня норма, за якою платник, якщо діяв відповідно до наданого роз'яснення, звільняється від відповідальності за вчинене

податкове правопорушення. З одного боку, ця норма є справедливою з точки зору платника (що позитивно), але зовсім нелогічною для держави, яка може бути позбавлена доходу у випадку надання необґрунтованого роз'яснення. Зауважимо також, що при вирішенні спорів із питань оподаткування судові органи мають змогу як враховувати роз'яснення (на основі вимог Податкового кодексу), так і не враховувати (оскільки за загальними правилами будь-які дії державного органу мають силу, які вчинені у суворій відповідності закону, а платники мають враховувати в першу чергу норми законів і підзаконних нормативних актів, виданих на виконання закону, і вже в останню чергу – норми індивідуальних актів).

Органи податкового контролю, зважаючи на високий рівень податкової девіації українських платників, змушені “перестраховуватися” і використовувати будь-яке виявлене порушення, навіть незначне та випадкове, як привід для проведення перевірки. Зазначимо, що така практика веде лише до зниження фіскальної ефективності податкової системи, оскільки збільшує її витратність. Відповідно, це формує і певне ставлення з боку платників до податкових органів як до карального інституту, а не служби, яка підтримує дієздатність держави. Цілком закономірно, що в таких умовах податковий механізм антикризового регулювання не дає належного ефекту.

Результати контрольної-перевірочної роботи дають підставу зробити висновок, що значна частина платників регулярно вчиняє правопорушення, а окремі платники загалом схильні не виконувати жодних податкових зобов'язань. За таких умов варто не посилювати каральну складову, а розробляти нові методики ранньої діагностики ризику несплати податків, вживати профілактичні заходи. Очевидно доцільним є видається запровадження кримінальної відповідальності за несплату податків у вигляді заборони займатися підприємницькою діяльністю протягом певного періоду (якщо підприємець не спроможний сплатити податки, він не може брати участь в економічних відносинах).

Податковим кодексом України, який вступив у дію 1 січня 2011 р., запроваджено значні зміни до механізму нарахування податкової амортизації, які в цілому ми оцінюємо позитивно, оскільки вони спрямовані на лібералізацію амортизаційної політики та створення додаткових можливостей у нагромадженні

реноваційних ресурсів. Водночас чинні правила нарахування амортизації, по суті, є несправедливими, тому що не враховують багатьох значущих чинників, у тому числі завантаження обладнання, на яке нараховується амортизація, ступінь його моральної зношеності, необхідність його оновлення тощо. Отже, чинний амортизаційний механізм потребує суттєвого удосконалення з урахуванням результатів реформування амортизаційних систем, що напрацьовані провідними державами. Для України є актуальним питання запровадження механізмів податкового стимулювання інвестицій через застосування гнучкої амортизаційної політики. На наш погляд, доцільно розглянути питання про запровадження механізму прискореної податкової амортизації для платників, що реалізують значні інвестиційні проекти у високотехнологічних галузях, перелік яких запропонований міжнародними організаціями, зокрема статистичною комісією ООН.

Для України проблема обрання параметрів амортизаційної політики є актуальною і має досить важливе значення. Переважна більшість підприємств використовують модель майже повного самофінансування інвестиційної діяльності, що базується першочергово на використанні амортизаційних відрахувань як засобу виробничих заощаджень. Це зрозуміло, адже традиційні (не говорячи вже про нові) фінансові ринки функціонують в цілому малоефективно, не забезпечуючи належної трансформації заощаджень домогосподарств у виробничий капітал. Отже, виважена амортизаційна політика, яка за формою проявляється у маніпулюванні амортизаційними нормами, виступає найважливішою складовою підтримки належної економічної активності, що має принципове значення при проведенні заходів антикризового регулювання. Підтримка інвестиційної активності підприємств різних галузей з використанням податкових важелів має здійснюватися з урахуванням прогнозованих ефектів, які здатні забезпечити відповідні важелі. Найсприятливіший режим повинен бути встановлений для деяких видів економічної діяльності, які становитимуть «ядро» майбутньої економічної системи.

Важливо усвідомити, що амортизаційні відрахування, котрі здатні до трансформації у виробничі інвестиції, можливі тільки у випадку отримання доходу від реалізації виробленої продукції. Вказане викликає протиріччя на мікрорівні між різними варіантами фінансової політики підприємства: зростання амортизації

збільшує собівартість і таким чином впливає на зниження цінової конкурентоспроможності, але у разі успіху дозволяє отримати додаткові інвестиційні ресурси. Завдання держави в цій ситуації – забезпечити чіткі, прозорі та логічні умови амортизації, але максимально обмежити використання амортизації не за своїм економічним призначенням (тобто на поточне споживання).

Механізм прискореної податкової амортизації, на нашу думку, хоча і викривляє міжгалузеву конкуренцію, але не суперечить базовим принципам регульованої ринкової економіки, тому що скористатися пільгою може будь-який платник, котрий відповідає чітким критеріям. Крім того, парадигма сучасного антикризового регулювання передбачає активну участь держави у подоланні негативних наслідків, а це можна здійснити лише шляхом цілеспрямованого впливу на економічну поведінку платників. Найбільш відчутний вплив на майбутні інвестиції, за оцінкою експертів, здійснюється саме через амортизаційний механізм.

Зазначимо, що механізм „прискореної податкової амортизації” застосовується у всіх розвинутих державах і сприймається як ключовий елемент підтримки належної інвестиційної активності, що має важливе значення в контексті антикризового регулювання.

В умовах проведення антикризової політики високу фіскальну результативність продемонстрували акцизи. Таким чином, у випадку загрози виникнення дефіциту бюджету вважаємо доцільним м'яке розширення акцизних ставок та бази акцизного оподаткування, а також тимчасове включення окремих товарів до переліку підакцизних (серед них можуть бути товари імпортного виробництва, аналоги яких виробляються в Україні). Раціональною видається пропозиція про запровадження акцизу на електроенергію, потужності виробництва якої в Україні є надлишковими. При цьому проекти таких рішень слід аналізувати з точки зору відповідності критеріям Світової організації торгівлі.

Результати дослідження дозволяють зробити висновки, що структура податкових надходжень в Україні в цілому є нераціональною, вона суттєво відрізняється від структури податкових надходжень інших країн, у тому числі сусідніх. В Україні основну суму доходів казни через податковий механізм забезпечують юридичні особи сфери реального виробництва. Платники, котрі

працюють у посередницьких та інфраструктурних видах діяльності, а також ті, що відповідають критеріям суб'єктів малого підприємництва, мають змогу штучно знижувати податкові зобов'язання цілком законними методами (“мінімізація оподаткування”). Значне переважання непрямих податків (податок на додану вартість та акцизний збір у 2009 та 2010 рр. забезпечили понад половину надходжень) апріорі не може стимулювати реальне виробництво, а тому – і належний перехід економіки на інноваційну модель розвитку. На нашу думку, у середньостроковій перспективі податкова політика має бути націлена на збалансування структури податкових надходжень, у тому числі на збільшення частки прямих податків у вказаній структурі, а також розширення оподаткування власності.

У випадку, якщо в структурі податкових надходжень переважають прямі податки, для органів управління економікою створюється додатковий мотиваційний чинник стимулювати доходи та прибутки платників (що є базою оподаткування), а це має важливе значення в контексті проведення антикризової політики. З іншого боку, прямі податки більш складні в адмініструванні, платники схильні уникати оподаткування через приховування своїх прибутків та доходів, а тому податкові органи мають застосовувати різні методи контролю, зокрема непрямі. Крім того, у період загострення криз база оподаткування за прямими податками знижується швидшими темпами, ніж за непрямыми податками.

Суттєві коливання часток окремих прямих і непрямих податків у структурі податкових надходжень свідчать про нестабільність податкової політики, а відтак, про недостатнє врахування науково обґрунтованих принципів та методів при її формуванні та реалізації. Отже, важливим науково-методичним завданням є організація науково обґрунтованого моделювання та прогнозування податкового навантаження на окремі операції та окремих платників, виходячи як із бюджетних потреб, так і з можливостей платників, а також з орієнтацією на удосконалення структури податкових надходжень у контексті антикризового регулювання.

Збалансованість податкової системи, котра першочергово знаходить своє вираження через раціональність структури податкових надходжень, забезпечується реалізацією низки заходів, причому не лише фіскальних, але й економічних (перш за

все в частині зростання легальної бази оподаткування, а також зростання внутрішнього ринку та підтримки попиту на продукцію вітчизняного виробництва) та позаекономічних (масово-роз'яснювальна робота, профілактика податкових правопорушень). При цьому досить важливим є забезпечення обґрунтованого (тобто раціонального, справедливого та ефективного) податкового навантаження у просторі, часі та в розрізі видів діяльності.

Важливо, аби обрані пріоритети податкового регулювання були не лише науково обґрунтовані, але й доведені до суспільної свідомості, пропагувалися серед платників, декларуючи орієнтацію на справедливість загальної податкової моделі. Якщо суспільство та платники не сприйматимуть податкову систему в якості справедливої – застосування будь-яких інструментів податкового стимулювання в умовах антикризового регулювання не матиме належної ефективності. З урахуванням наведеного та за наявності економічних обмежень (тінізація економіки, існування кризових явищ, нерозвиненість фінансових ринків, падіння доходів платників, схильність багатьох платників до фіскальної девіації та ін.), неможливо спрогнозувати стрімку переорієнтацію податкової системи на розширення частки прямих податків, однак окреслене завдання має бути визначене як один із орієнтирів стимулювання економіки в контексті антикризового регулювання.

Зрозуміло, що податкова політика лише тоді буде результативною лише за умови її гармонізації з іншими напрямками державної економічної політики (інвестиційною, бюджетною, соціальною, зовнішньоекономічною). Тому необхідно забезпечити макроекономічну стабільність, поступове зниження індексу інфляції, справедливість обмінного курсу, подальший розвиток системи акумуляції внутрішніх заощаджень як найважливішого джерела інвестицій.

Як показує міжнародний досвід, усі рішення у сфері оподаткування діють хоча і помітно, але не миттєво. Навіть при правильному обранні параметрів податкової моделі запропоновані зміни розпочинають давати певний ефект через певний проміжок часу, а саме через певний «податковий лаг». Його тривалість зазвичай становить від 1 до 3 років і залежить від рівня розвитку економіки, сумлінності платників, особливостей податкового адміністрування тощо. В умовах

«слабких економік» податкові інструменти (зокрема податкові пільги) можуть взагалі не дати ефекту, якщо відсутні належна макроекономічна стабільність та привабливість ділового клімату.

Загалом податки як засіб антикризового регулювання є не самоціллю, а лише інструментом вирішення проблеми мінімізації негативного впливу кризових явищ та відновлення економічного зростання. Отже, податкове маніпулювання має бути результат-орієнтованим, а не майданчиком для політичної боротьби. Це можливо на основі концепції так званої «податкової гнучкості», яка передбачає можливість зміни окремих параметрів податкової політики в оперативному порядку органами виконавчої влади, які в той же час несуть повну відповідальність за ухвалені рішення або бездіяльність. Ефективність антикризового регулювання залежить не стільки від фіскальних надходжень, хоча вони мають вагоме значення, а скільки від збалансованості окремих макросистем (зокрема фінансової). Теоретично, негативний вплив недостатності фіскальних надходжень можна компенсувати обмеженням державних видатків. Отже, слід зазначити, що вибір правильних параметрів податкової політики в умовах антикризового регулювання ще не є гарантією побудови високоефективної податкової системи.

Необхідно пам'ятати, що антикризова підтримка національної економіки – це завжди процес творчий, варіативний, але ефективний лише за умови ґрунтовного наукового та методологічно-інструктивного забезпечення. Тому можливі моделі податкової політики мають бути розроблені заздалегідь, з орієнтиром на вирішення як короткострокових викликів, так і на досягнення довгострокових цілей.

3.3. Маніпулювання податковим навантаженням в контексті антикризового регулювання

Антикризова політика має передбачати виважене і планомірне застосування всього арсеналу інструментів економічного регулювання, спрямованого на підтримку позитивної динаміки економічної активності.

Однак відомо, що на практиці різні інструменти реалізації державної економічної політики досить неоднорідні. Одні є гнучкими (піддаються маніпулюванню), інші є високостабільними (встановлюються законодавцем); одні можуть реалізовуватися урядом самотійно, інші – спільно з іншими установами (парламентом, центробанком); одні здатні суттєво впливати на відновлення посткризового зростання у перспективі, інші – майже не впливають на зростання, натомість важливі для функціонування інституцій.

В економічній літературі з питань антикризового регулювання наведено дані про вплив окремих чинників на формування потенціалу економічного зростання. Встановлено, що на обсяг ВВП в Україні найбільший вплив мають індекс споживчих цін, кредити в національній валюті, кредити в іноземній валюті, а найменший – ставка мита на імпорт, процентні ставки банків за кредитами та курс гривні до долара США [78, с.42-43].

Натомість на розміри податкових надходжень найбільший вплив чинять саме ті фактори, котрі які не впливають на зростання (курс гривні до долара США та євро, ставка мита на імпорт, процентні ставки за кредитами). Причому монетарні чинники більшою мірою (48%) впливають на надходження податків і зборів, аніж макроекономічні (35%) [78, с.45].

Так, акцентуючи увагу на зростанні податкових надходжень з метою підтримки збалансованості системи державних фінансів, державна економічна політика в той же час пригнічує формування потенціалу відновлювального зростання.

При цьому, як було зазначено вище, податки є одним із дієвих важелів антикризового регулювання, оскільки вони здатні впливати на різні складові суспільного відтворення, починаючи від формування мотивацій до нагромадження капіталу та закінчуючи реалізацією готового продукту.

Відтак, у практиці формування податкової політики держава стикається з проблематикою обрання параметрів податкового регулювання. Особливо суттєве значення при цьому має вибір оптимального розміру податкового навантаження. В умовах кризи податкове навантаження, з одного боку, має бути помірним, створюючи платникам достатні мотивації для високопродуктивної діяльності, а з

іншого – забезпечувати державу надійними грошовими надходженнями, що особливо актуально з огляду на розбалансованість державних фінансів. Зрозуміло, що вирішення завдання вибору податкового навантаження як одного із ключових параметрів усієї фіскальної політики має ґрунтуватися на сучасній теоретико-методологічній базі, враховувати глобальні тенденції і при цьому сприяти найефективнішому використанню національних економічних переваг.

Неупереджений аналіз міжнародного досвіду дає змогу зробити висновок, що практика зниження податкових ставок зазвичай застосовується з метою мінімізації так званих «фіскальних шоків», що представляють собою настання неочікуваних для платників негативних економічних наслідків (у тому числі в частині стрімкого зниження попиту з боку державного сектора через реалізацію політики обмеження державних витрат).

Зауважимо, що зниження податкових ставок, як правило, супроводжується розширенням податкової бази. Для прикладу, у 2008-2009 рр. в Ірландії, яка значно потерпала від кризи, зафіксовано найнижчу серед країн ЄС ставку податку на прибуток корпорацій (12,5%), натомість було визначено найбільшу фіскальну продуктивність цього податку (30,4%), про що свідчить широка база його оподаткування, а також результативність роботи органів податкового адміністрування. Аналізуючи досвід інших країн ЄС, можна зазначити, що зменшення верхнього розміру податкового навантаження сприяє зростанню обсягів особистих заощаджень, а також відбувається зростання особистого споживання [2; 55].

Як було окреслено вище, одним із засобів «спрямованого» зниження податкового навантаження є застосування податкових пільг. Недиференційованість пропозиції суспільних благ (як результату діяльності держави) не може означати необхідності однакового розміру податкового навантаження для всіх економічних суб'єктів, тому що вони знаходяться в різних економічних умовах [54; 131]. Застосування пільг у сфері оподаткування є важливою і невід'ємною частиною податкової політики, оскільки воно сприяє підвищенню так званої «податкової гнучкості», а також максимізує ефективність застосування регуляторної функції податків. Так, поширена в міжнародній практиці диференціація ставок ПДВ за

ознакою „корисності товару” приводить до ефекту, який є тотожним ефекту від надання секторальних податкових преференцій. Натомість проблема пільгового оподаткування досить складна, оскільки має передбачати дотримання інтересів і держави, і платників-«непільговиків», і споживачів продукції пільгових платників. Часто-густо податкові пільги не дають видимих макроекономічних ефектів, що неодноразово доведено проаналізованим українським досвідом.

Тому сучасні наукові розвідки з питань формування податкової політики спрямовані на пошук моделі оптимальної величини податкового навантаження (на макро- мезо - та мікрорівні).

Оцінка рівня податкового навантаження на працю, капітал та споживання здійснюється за допомогою показника ефективних (імпліцитних) податкових ставок. Вперше пропозиції про розрахунок ефективних ставок сформулювали європейські економісти Е. Мендоза, А. Разін та Л. Тезарь [169].

Ефективні податкові ставки є ставками за групами податків із єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів) до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР), що дає змогу врахувати як доходи, відображені в офіційній звітності, так і доходи неофіційного (тіньового) сектора. Це дає змогу визначити не номінальне, а ефективне (реальне) навантаження. Названі оцінки проводяться в усіх країнах-членах ЄС і використовуються у процесі аналізу національних податкових систем [134, с. 135].

У спеціалізованих джерелах подано ефективні ставки на споживання, працю та капітал у розрізі різних країн світу (табл. 3.3).

Дані таблиці ілюструють, що єдиної моделі формування ефективних ставок та розподілу податкового навантаження на споживання, працю та капітал не існує, хоча в більшості країн, як і в Україні, переважає оподаткування капіталу, а саме у Великобританії, Данії, Ірландії та Іспанії.

Дані таблиці ілюструють, що єдиної моделі формування ефективних ставок та розподілу податкового навантаження на споживання, працю та капітал не існує, хоча в більшості країн, як і в Україні, переважає оподаткування капіталу, а саме у Великобританії, Данії, Ірландії та Іспанії.

Ефективні ставки оподаткування праці, капіталу та споживання в окремих країнах ЄС та в Україні

Країна	Ефективні податкові ставки		
	на споживання	на працю	на капітал
Австрія	21,3	40,9	23,1
Велика Британія	18,7	25,5	37,6
Данія	33,7	37,3	46,5
Естонія	23,8	33,1	8,1
Ірландія	27,2	25,6	41,4
Литва	16,5	35,9	11,4
Німеччина	18,1	38,7	23,3
Польща	19,8	35,5	22,2
Словаччина	21,9	33,7	14,4
Франція	20,2	42,1	38,9
Швеція	28,1	46,4	40,3
У середньому по країнах:			
ЄС-10	21,4	34,1	15,9
ЄС-12	21,4	33,5	15,9
ЄС-15	22,6	36,6	32,6
Україна:			
2004-2006	17,58	32,53	21,53
2007-2009	23,70	32,95	24,58

Джерело: складено автором за даними [45; 55; 105; 131; 142].

Однак проблема визначення оптимального рівня податкового навантаження має дати відповіді на значно складніше питання: яким чином податки мають сприяти вирішенню завдання антикризового регулювання, яке на практиці полягає у підтримці посткризового зростання (відновлення позитивних економічних тенденцій). Тактичні задачі, як правило, передбачають відновлення нормального функціонування (ліквідності) державних фінансів.

Для вирішення проблеми обґрунтування ролі податків у антикризовій політиці системи держави, зокрема в аспекті вирішення проблеми підтримки належної ліквідності державної фінансової системи, необхідно знайти відповідь на запитання: яку частку створеної вартості має вилучати держава за допомогою

основних податків, а також до яких наслідків економічного та соціального характеру приведе це вилучення?

Взаємозв'язок між ставкою оподаткування (податковим навантаженням) та доходом державної скарбниці здається очевидним. Натомість у випадку надмірного (необгрунтованого) зростання ставки оподаткування доходи бюджету починають знижуватися, оскільки платники змушені ухилятися від оподаткування. Вказана залежність формалізується як крива Лаффера, яка широко описана в економічній літературі [61; 131; 134]. Теоретично, детальне вивчення кривої Лаффера дозволяє визначити оптимальне податкове навантаження, що гарантує максимально можливі надходження до бюджету. Але побудова та аналіз кривої Лаффера вимагає ретельного збору інформації для кожної конкретної економічної системи.

Модель оптимального податкового навантаження передбачає визначення такої ставки податку, при якій державній скарбниці забезпечується найбільший обсяг надходжень, а податки виконують усі притаманні їм функції.

Модель оптимального податкового навантаження, яка є найбільш популярною серед вчених-економістів, базується на постулатах теорії Кейнса. Нехай динамічна економічна система перебуває у рівновазі, тобто агрегований дохід Y дорівнює агрегованим видаткам E . У лінійній моделі Кейнса ціни не впливають на поведінку агентів системи, тому сукупне споживання вважається функцією доходу. У такій ситуації податки задаються на основі фіксованої функції [17; 100]:

$$C = C_0 + c(Y - T), \quad (1)$$

де C – податкові надходження;

C_0 – податкові доходи державного сектора;

c – податкова ставка;

Y – дохід валовий;

T – видатки поточні;

$(Y - T)$ – база оподаткування (наявний дохід) у динамічній системі.

Натомість у реальній економіці є податки, які не залежать від рівня доходу, тому для врахування таких податків пропонується застосувати просту скалярну форму рівняння:

$$(1 - c) Y = C_0 - cT + I + G, \quad (2)$$

де I – видатки капітальні (інвестиції),

G – державні витрати.

Якщо значення інвестицій та державних витрат задані екзогенно, рівноважне значення реального доходу дорівнюватиме:

$$\begin{cases} Y = s^{-1} * (C_0 - cT + I + G) & (3) \\ S = (1 - c) & (4) \end{cases}$$

При цьому слід врахувати, що в реальних динамічних системах (національна економіка) рівноважна точка знаходиться у досить малому інтервалі. Тому рівноважний дохід параметрично залежить від державних витрат і податків. Для запропонованої моделі зміну реального доходу на зміну бюджетних витрат можна описати диференціальним рівнянням [17; 47], яке для умов нашої задачі матиме вигляд:

$$\partial Y / \partial G = 1 / s, \quad (5)$$

а реакція доходу на зміну податків (за умови незмінності державних витрат) дорівнюватиме:

$$\partial Y / \partial T = -c / s \quad (6)$$

Податкова політика, зміст якої задається сукупністю екзогенних та ендогенних змінних, серед яких найбільше значення надається обсягу державних витрат та реальних доходів різних секторів економіки, спроможна викликати зміни рівноважного доходу:

$$\Delta Y = (\partial Y / \partial G) * \Delta G + (\partial Y / \partial T) * \Delta T \quad (7)$$

Шляхом математичних перетворень отримуємо модель зміни доходу в умовах оптимального податкового навантаження:

$$\Delta Y = s^{-1} * \Delta G - s^{-1} * c * \Delta T = s^{-1} * (\Delta G - c * \Delta T) \quad (8)$$

Вважається, що рівноважний дохід залишається незмінним ($\Delta Y = 0$), якщо приріст податкових надходжень перевищуватиме приріст обсягу державних витрат, тобто $\Delta G = c * \Delta T$ [17].

Таким чином, бюджет із позитивним сальдо (профіцитом) є нейтральним щодо рівноважного доходу, а в умовах рівності приросту податків та державних витрат рівноважний дохід зростатиме.

Однак в умовах зростання рівноважного доходу та незначного зростання податкового навантаження мультиплікатор збалансованого бюджету може дорівнювати одиниці, а це означає, що збалансоване зростання доходів і витрат сприятиме зростанню реального доходу (але лише пропорційно).

Зроблені узагальнення дають змогу сформулювати висновок про нейтральність збалансованого бюджету щодо доходу, при цьому вказаний бюджет стимулює зростання реального виробництва, що в умовах антикризової політики є досить важливим. Оптимальне податкове навантаження, таким чином, повинно виходити в першу чергу із потреб збалансування бюджету, що в умовах падіння бази оподаткування означатиме пропорційне падіння державних витрат та витрат щодо обслуговування державного боргу.

Вважається, що в сучасних умовах для країни із середнім рівнем оподаткування оптимальна межа податкового навантаження (що вимірюється через податковий коефіцієнт) на макрорівні перебуває в межах від 25 до 35% від ВВП [45; 76; 142]. Таке податкове навантаження дозволяє підтримувати необхідний рівень надходжень до державної скарбниці.

В Україні податковий коефіцієнт, із даних, наведених у розділі 2, коливається в межах від 31% (2004 р.) до 38% (2005 р.). Значне коливання податкового коефіцієнта свідчить про відсутність стабільності податкових надходжень, а отже, фактично унеможлиблюється науково обгрунтований вплив податків на регулювання динаміки і структури економічного зростання. Якщо в Україні податки не повною мірою виконували свою роль як регулятора економічного розвитку, то і не можна сподіватися, що таку роль вони ефективно виконуватимуть в умовах кризових проявів.

Важливо усвідомити, що розмір податкового навантаження впливає не лише на національну конкурентоспроможність, а й на міжгалузеве конкурентне середовище. Оскільки підприємства зменшують величину оподаткованого прибутку

на обсяг амортизаційних відрахувань, капіталомісткі підприємства мають можливість вносити меншу суму податку (відносно розміру капіталу).

Разом з тим безліч питань виникає при виборі розміру податкового навантаження на окремі фактори виробництва (на капітал, на працю, на доходи). Зниження податкового навантаження на капітал сприяє розширенню інвестування, але при цьому не досягаються видимі позитивні ефекти у короткостроковій перспективі, що в умовах кризи є досить значною проблемою з точки зору підтримки стійких надходжень до державного бюджету. Крім того, невисоке податкове навантаження на капітал змушує підвищувати податкове навантаження на працю, що негативно впливає на ринок праці, а отже, веде до зростання соціального напруження.

Зниження податкового навантаження на працю підтримує зайнятість, але ставить підприємства різних видів економічної діяльності (з різною структурою витрат) в нерівні умови, а саме – значно поліпшує становище трудомістких підприємств і майже зовсім не поліпшує становище капіталомістких. Крім того, така політика стримує формування стимулів до підвищення продуктивності праці.

Зниження податкового навантаження на доходи, з одного боку, створює мотивації для високорезультативної економічної діяльності, але з іншого – обмежує можливості прискореної амортизації. У більш непривабливому становищі опиняться виробництва вищих технологічних устроїв, орієнтованих на реалізацію довгострокових капіталомістких проектів. Вказане не відповідає пріоритетам переходу економіки на інноваційну модель розвитку.

Теоретично вирівнювання податкового навантаження (при інших рівних умовах) може забезпечити зміцнення загальної національної конкурентоспроможності, адже ефект мобільності капіталу дозволяє розвивати виробничу активність у результативніших видах економічної діяльності. Проте для цього виникає необхідність створити ефективні фінансові ринки, а також вжити заходи для підвищення інвестиційної привабливості економіки. Це має неодмінно враховуватися перш за все в умовах реалізації антициклічної політики.

Отже, навіть поверховий аналіз проблематики вибору оптимальної межі податкового навантаження на рівні факторів виробництва засвідчує складність та неоднозначність досліджуваної проблематики.

Можна стверджувати, що загальноприйнятим показником, який використовується для вимірювання рівня податкового навантаження, є податковий коефіцієнт із розрахунком відношення суми сплачених податків та обов'язкових платежів до номінального обсягу ВВП. Проте податковий коефіцієнт не враховує усіх аспектів обтяжливості оподаткування. Зокрема, він не враховує витрати платників на виконання податкового навантаження, ефектів перекладання податків (одні платники перекладають свої зобов'язання на інших платників), проблеми формування податкового боргу як способу протидії платників фіскалізації податкових відносин та ін.

Складність вирішення задачі пошуку оптимальної межі податкового навантаження пояснюється також нечіткістю та нераціональністю механізму визначення податкової бази, пріоритетно за основними бюджетоформуєчими податками. Так, у європейських країнах, на відміну від України, дозволяється виключати з бази оподаткування багато необхідних у господарській практиці витрат (навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу, маркетингове просування товару, проведення корпоративних досліджень тощо). Вітчизняне податкове законодавство дозволяє виключати з бази оподаткування мінімальну кількість "нематеріальних" витрат (у тому числі навіть видатки на платежі з обов'язкового страхування).

Враховуючи сукупність зазначених обставин, а також вкрай негативні наслідки економічної кризи на розвиток державних фінансів України, здійснення моделювання оптимальних параметрів податкового навантаження фактично унеможлиблюється із застосуванням апробованих світовою практикою економетричних моделей. За таких умов єдиним можливим методом (способом) визначення межі податкового навантаження є емпіричний, що формується в результаті аналізу практики податкового регулювання у попередніх періодах, а також порівняльний, при якому беруться до уваги відповідні параметри, що запроваджені в податкових системах інших держав.

При виборі перспективних моделей податкового навантаження в контексті антикризового регулювання доцільно, на наш погляд, виходити в першу чергу з необхідності посилення застосування механізмів податкового стимулювання ефективного використання капіталу як фактора відновлення економічного зростання. При цьому виходимо з таких міркувань:

- стимулювання доходів хоча і підвищує інвестиційну привабливість економіки, націлює виробників та підприємців на високу продуктивність, але не сприяє структурній модернізації національної промисловості, а також підсилює диференціацію населення за доходами, підсилюючи ризики соціально-економічної політики;

- стимулювання праці хоча і забезпечує стабільність ринку зайнятості, але не орієнтує виробників на впровадження прогресивних технологій, у довгостроковій перспективі веде до зниження вартості робочої сили, а відтак – до втрати креативного потенціалу трудового ресурсу;

- стимулювання капіталу (інвестицій) здатне посилити конкуренцію, а також одночасно стимулювати зростання інших факторних ринків, а саме: ринок праці, фінансові ринки, ринок землі та ін., а також отримати доступ до фінансових ресурсів для реалізації капіталомістких проектів;

- стимулювання капіталу, крім того, не спричиняє тиску на короткострокові чинники грошово-кредитної політики, зокрема, не погіршує обмінний курс та не провокує зростання інфляції;

- саме через стимулювання капіталу можливе вирішення стратегічного завдання підвищення конкурентоспроможності національної економіки у глобальному просторі, зокрема через підвищення інноваційної активності, оновлення основних фондів, формування нових технологічних укладів, поширення знанневих технологій.

Важливість вибору вірних параметрів оподаткування капіталу визначається ще й тим, що капітал серед інших факторів має найбільшу мобільність, а отже, в умовах антикризової політики має найвищу гнучкість, здатну найшвидше відреагувати на кризові (деструктивні) тенденції.

За оцінкою А. Соколовської, в умовах загострення глобальної кризи податкова конкуренція між розвиненими країнами найбільш виразно проявляється саме у сфері маніпулювання умовами оподаткування капіталу [131, с.65-66]. Середній рівень ефективних ставок оподаткування капіталу в країнах-нових членах ЄС – знизився з 30,6% у 1995 р. до 20,6% у 2005 р. [131, с.65], тоді як у розвинених країнах спостерігалися різновекторні тенденції.

Ключовий елемент стимулювання капіталоутворення за допомогою податкових важелів здійснює механізм прискореної податкової амортизації. За твердженням науковців, протиріччя між необхідністю запровадження прискореної амортизації та підтримкою достатнього обсягу податкових надходжень вирішується шляхом запровадження так званої “часткової” (або адресної) прискореної амортизації для підприємств, які відповідають певним критеріям та демонструють “сумлінну”, або “позитивну” (з точки зору державної фінансової політики) економічну поведінку. Серед таких критеріїв можуть бути:

- відсутність у платника заборгованості перед бюджетом;
- основна діяльність платника сконцентрована у галузях середніх та (або) вищих технологічних укладів;
- платник демонструє інноваційну активність;
- вивільнені з-під оподаткування кошти спрямовуються виключно на фінансування інвестиційних проектів щодо оновлення основних засобів;
- платник дотримується вимог і норм екологічного законодавства.

Не менш важливим теоретико-методологічним завданням є обґрунтування впливу оподаткування капіталу на використання різних джерел фінансування інвестицій. Капітальні інвестиції, як відомо, можуть фінансуватися не лише за рахунок амортизації та прибутку, що створюються в результаті позитивної економічної діяльності підприємства, але і за рахунок інших джерел, включаючи іноземні інвестиції, кредити банків, кошти приватних інвесторів та ін. Вибір на користь того або іншого джерела суттєво залежить від податкової політики. Так, в економічній літературі описані випадки, коли з точки зору максимізації чистого прибутку та з урахуванням витрат на виконання податкового законодавства більш вигідно залучати інвестиції за допомогою кредиту, а не власного прибутку, оскільки

плата за користування кредитом включається до валових витрат, тоді як прибуток частково оподатковується, а частково йде на виплату дивідендів.

На основі зроблених узагальнень, а також аналізу розробок західних економічних шкіл можемо виділити основні перспективні моделі податкового навантаження на капітал, які вагомо сприяють вирішенню завдання антикризового регулювання:

1. *Модель “податкового арбітражу”*. Модель було запропоновано у 1963 р. Ф. Модільяні та М. Міллером [165]. Згідно з моделлю, податки виступають своєрідним арбітром, який визначає вибір корпорацією джерела фінансування капітальних інвестицій: власний капітал або боргові зобов’язання. Корпорації мають віддавати перевагу тим джерелам, які дозволяють мінімізувати податкові платежі та сприяти максимізації загального фінансового результату (підвищення рентабельності інвестицій та росту інтересу інвесторів щодо вкладень інвестиційних ресурсів). Зокрема, якщо рівень оподаткування з використання кредиту або випуску облігацій буде значно нижчим за ставку податку на прибуток, корпорації буде економічно не вигідно фінансувати капітальні витрати за рахунок власних джерел, натомість більш доцільно використовувати залучені кошти. Використання даної моделі дає змогу реалізувати заходи для усунення перекосів (невідповідностей) у використанні різних джерел фінансування інвестицій. Теоретично, податкове навантаження має бути приблизно рівним для різних джерел капітальних вкладень, аби підтримувати збалансованість системи фінансування переважно за допомогою суто ринкових механізмів.

2. *Модель “статичного вибору”*. Модель у 1972 р. сформулював Дж. Стігліц [168], а в 1980 р. уточнили Г.Де Анжело та Р. Масилюс [164]. Модель обґрунтовує орієнтир корпорацій на оптимальне співвідношення власних та залучених ресурсів у фінансуванні капітальних інвестицій із мінімізацією не лише податкових, але й інших трансакційних витрат, у тому числі й тих, що виникають у зв’язку з обслуговуванням боргу. Як показали розрахунки, вигода від економії за рахунок використання податкових знижок може значно нівелюватися через необхідність фінансування інших (трансакційних) витрат. При використанні власного капіталу ці витрати незначні (через що їх можна не враховувати при

аналізі), водночас при використанні залученого капіталу ці витрати є вагомими (до 20% від вартості проекту і навіть вище). Тому з метою уникнення диспропорцій у використанні цих джерел доцільно застосовувати для них різні рівні податкового навантаження, а саме: навантаження на використання залученого капіталу має бути меншим, ніж навантаження на використання власного капіталу.

3. *Модель “стадійної ієрархії”*. Модель у 1984 р. запропонував С. Майєрс [166]. Учений обґрунтував, що корпорації починають фінансувати капітальні вкладення з використанням найдешевшого джерела, але згодом, вичерпавши це джерело, переходять до використання іншого, найдешевшого на той момент. Відтак, будь-яка податкова система здатна формувати певну ієрархію вартості використання різних джерел. Згідно з пропозиціями розробника моделі, найдешевшим джерелом для фінансування капітальних інвестицій має бути чистий прибуток, оскільки це відповідає базовим принципам організації ринкового господарства. Більш дорогими мають бути ризикові боргові зобов'язання (спочатку – кредитні, згодом – облігаційні). Найдорожчим джерелом інвестицій має бути емісія акцій. Проте у реальному житті ці ефекти можуть спотворюватися через ефект “асиметричності інформації”, який виникає на різних рівнях інвестиційного менеджменту.

Проаналізовані моделі податкового стимулювання інвестиційних вкладень можуть бути взяті до уваги при виробленні відповідних рекомендацій у контексті реалізації антикризової політики.

На наше переконання, вибір моделі податкового стимулювання в умовах реалізації антикризової політики має супроводжуватися гармонізацією відповідних інструментів грошово-кредитного регулювання. Однак вирішення завдання гармонізації фіскального (бюджетно-податкового) та грошово-кредитного регулювання на практиці має певні труднощі. Якщо уряд стимулюватиме економіку масованими державними витратами, тоді характер антициклічного регулювання в значній мірі визначатиметься політикою центрального банку (банківського регулятора), і за таких обставин роль податкових інструментів буде послаблена. У випадку реалізації політики підтримки процентної ставки (як чинника стимулювання економічного зростання) існує ризик стрімкого розширення грошої пропозиції, що провокуватиме інфляцію. Відповідно, проблема забезпечення

збалансованості фіскальної (бюджетно-податкової) та грошово-кредитної політики має неабияке значення, особливо в умовах антикризового регулювання, коли у більшості сегментів державних фінансів та фінансових ринків фіксуються негативні тенденції. Отже, значною мірою цілі і засоби фіскальної (бюджетно-податкової) та грошово-кредитної політики є суперечливими, але водночас вони доповнюють один одного.

В умовах загострення кризових проявів перспективним напрямом податкового стимулювання є акумуляція та вкладення капіталу із спрямуванням у техніко-технологічний розвиток національного виробництва. Таким чином, держава стимулює перехід економіки на новий технологічний уклад, що дозволяє національним товаровиробникам швидше адаптуватися до глобальних викликів. Одним із важелів податкового стимулювання технічної модернізації виробництва є регресивне оподаткування прибутку. Така ідея жваво обговорюється в українській економічній літературі [3; 13]. Однак, проблему не вирішено.

Регресивне оподаткування прибутку може виступати методологічною концепцією, що з одного боку задовільняє фіскальні інтереси держави, а з іншого – потреби підприємств у мобілізації власних фінансових ресурсів для реалізації програм техніко-технологічного оновлення виробничої бази.

За наведеними в літературі даними [3; 95], державі вигідніше встановлювати регресивну шкалу оподаткування і стягувати податок із широкої податкової бази, ніж намагатися каральними методами підтримувати високі значення об'єктів оподаткування і справляти з них підвищені платежі. Стимулювання інвестицій відповідає меті антикризового регулювання, яка полягає у підтримці відновлювального зростання за рахунок якомога повнішого використання наявного потенціалу. Крім того, регресивне оподаткування надає можливість збільшити інвестиційну активність, стимулюючи при цьому зайнятість і забезпечуючи стійкі надходження. Насамкінець, інвестиції уможливають отримання доходу у майбутньому, що також позитивно впливає на майбутні податкові надходження.

На наш погляд, регресивне оподаткування прибутку сприятиме розширенню бази оподаткування, насамперед за рахунок виведення частини господарських операцій з тіньового обороту, а також збільшить привабливість капіталомістких

(інноваційних) проектів.

Регресивне оподаткування прибутку, крім того, підвищить справедливість податкової системи, оскільки легальні платники, котрі отримують високі прибутки, нестимуть податковий тягар у рівномірному співвідношенні з іншими платниками.

Запровадження моделі регресивного оподаткування прибутку приведе до зменшення податкового навантаження на платників податків, які декларують високі обсяги прибутку, це стимулюватиме реалізацію капіталомістких проектів, насамперед внаслідок припливу прямих іноземних інвестицій.

Таким чином, підсумовуючи результати проведених розвідок, проілюструємо перспективну модель податкового навантаження в умовах антикризового регулювання (рис. 3.2).

Така модель запропонована нами на рис. 3.2. На нашу думку, вона повинна першочергово бути зорієнтована на стимулювання інвестицій, узгоджуватися з цілями грошово-кредитної політики (при цьому необхідно стримуватися від прискореного зростання грошової пропозиції, оскільки вказане каталізує інфляцію та формує очікування валютної нестабільності, що в умовах кризи продукує негативний ефект), чітке застосування вивільнених коштів внаслідок отримання податкових пільг та використання механізму прискореної амортизації. Окрім того, дана модель передбачає помірне податкове навантаження, яке не перевищує 35% від ВВП, при цьому податкове навантаження на працю має перевищувати податкове навантаження на споживання та капітал, використання регресивного оподаткування податку на прибутку, відмітимо, хоча нами стверджувалося про відсутність прогресії та регресу, однак наявність у моделі такого критерію зумовлена тим, що регресія надає можливість активізувати інвестиційну активність, стимулювати зайнятість і забезпечувати стійкі надходження до бюджету.



Рис. 3.2. Перспективна модель податкового навантаження в умовах антикризового регулювання

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

У третьому розділі проаналізовано міжнародний досвід формування податкового механізму антикризового регулювання, визначено можливості використання цього досвіду в Україні, наведено стратегічні орієнтири модернізації податкового механізму антикризового регулювання в Україні, запропоновано перспективну модель розподілу податкового навантаження в контексті антикризового регулювання, що дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Розвиток сучасної світової економіки характеризуються загостренням глобальної конкуренції, за таких умов податкові системи стають інструментом конкурентної боротьби.

Економічна наука обґрунтувала модель податкової політики як інструменту антикризового регулювання яку можна сформулювати таким чином: єдині низькі податкові ставки (відсутність прогресивності та регресивності), широка база оподаткування, максимальна адресність (але не індивідуальність) податкових пільг.

Уряди провідних країн застосовують, як правило, помірне податкове навантаження, що є результатом проведення податкової політики, спрямованої на підтримку стабільного економічного зростання в умовах високих ризиків виникнення кризових проявів. При цьому питома частка податкових платежів у структурі ВВП багатьох країн є досить суттєвою – від 40 до 50% (Франція, Австрія, Італія, Бельгія, Норвегія, Нідерланди, Фінляндія, Швеція, Данія, Люксембург).

2. Оскільки Україна є країною з низьким рівнем розвитку економіки і невисокою базою оподаткування, стратегія подальшого зниження податків є не перспективною. Вагомішу роль відіграє розробка чіткої, гнучкої та обґрунтованої фіскальної політики, орієнтованої на виконання завдань антикризового регулювання. До важелів відповідної політики у податковій сфері слід віднести особливі умови амортизації, податкові пільги на інвестиції, гнучкість у застосуванні податкових ставок, виважене запровадження пільг. У пріоритетних сферах економіки доцільно застосовувати помірні податкові ставки у поєднанні з особливою політикою державних витрат. Зазначені тактики реформування

податкових систем у різні часи були застосовані країнами, які нині досягли високої глобальної конкурентоспроможності (США, Японія, Фінляндія, Швеція, Данія). Скандинавські країни, незважаючи на відсутність значних природних ресурсів та високе податкове навантаження (Фінляндія – 46% від ВВП, Данія – 49%, Швеція – 51%), і завдяки ефективному антикризовому регулюванню, спрямованому на розвиток людського капіталу та підтримку якості державних інститутів, посідають у міжнародних рейтингах конкурентоспроможності провідні місця.

3. Результативність та ефективність політики і практики пільгового оподаткування залежить від відповідності вимогам прозорості, неупередженості та адекватності наявним викликам, із врахуванням обґрунтованих наукових пропозицій та кращого міжнародного досвіду. Несистемне застосування податкових пільг не дасть бажаного ефекту, оскільки платники “не помітять” наданих їм “сигналів” з боку держави та сприймуть податкову систему в цілому як несправедливу і нерациональну.

4. Серед заходів для створення інституційного підґрунтя щодо використання податкових пільг як інструменту реалізації механізму антикризового регулювання слід використати наступні: наукове обґрунтування бажаного розміру податкового навантаження, яке б враховувало і необхідність забезпечення певного обсягу надходжень, і економічні інтереси платників; наукове обґрунтування критеріїв застосування податкових пільг (у певному часі, у певному просторі, щодо певних галузей, на певні економічні операції, стосовно певних платників, тощо); розробка концепції інформаційно-роз’яснювальної кампанії, яка має підвищити довіру до податкової політики держави, сформуванню бажану для держави і суспільства економічну поведінку платників; узгодження обраних параметрів податкової політики з іншими напрямками державної економічної політики, гармонізація застосування важелів державного регулювання економіки у часі; формування партнерських відносин між податковими органами та платниками; організація постійного моніторингу результативності та ефективності наданих пільг, внесення у разі необхідності змін до правової бази; встановлення цільових орієнтирів (напрямів) спрямування вивільнених коштів;

5. Важливим у практиці формування податкової політики держави є проблематика обрання параметрів податкового регулювання. Особливо суттєве значення має вибір оптимального розміру податкового навантаження. В умовах кризи податкове навантаження, з одного боку, має бути помірним, створюючи платникам достатні мотивації для високопродуктивної діяльності, а з іншого – забезпечувати державу надійними грошовими надходженнями, що особливо актуально з огляду на розбалансованість державних фінансів. Вирішення задачі вибору податкового навантаження як одного із ключових параметрів усієї фіскальної політики має ґрунтуватися на сучасній теоретико-методологічній базі, враховувати глобальні тенденції і при цьому сприяти найефективнішому використанню національних економічних переваг.

Єдиної моделі формування ефективних ставок та розподілу податкового навантаження на споживання, працю та капітал не існує, хоча в переважній більшості країн, як і в Україні, переважає оподаткування капіталу, зокрема у Великобританії, Данії, Ірландії та Іспанії.

6. Вважається, що в сучасних умовах для країни із середнім рівнем оподаткування оптимальна межа податкового навантаження (що вимірюється через податковий коефіцієнт) на макрорівні перебуває в межах від 25 до 35% від ВВП, що дозволяє підтримувати необхідний рівень надходжень до державної скарбниці.

В Україні податковий коефіцієнт коливається в межах від 31% (2004 р.) до 38% (2005 р.). Значне коливання податкового коефіцієнта свідчить про відсутність стабільності податкових надходжень, а отже, фактично унеможлиблюється науково обґрунтований вплив податків на регулювання динаміки і структури економічного зростання.

Складність вирішення задачі пошуку оптимальної межі податкового навантаження пояснюється також нечіткістю та нераціональністю механізму визначення податкової бази, насамперед за основними бюджетоформуючими податками. У європейських країнах, на відміну від України, з бази оподаткування виключається багато необхідних у господарській практиці витрат (навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу, маркетингове просування товару, проведення корпоративних досліджень тощо). Вітчизняне податкове законодавство

дозволяє виключати з бази оподаткування мінімальну кількість “нематеріальних” витрат (у тому числі навіть видатки на платежі з обов’язкового страхування).

7. При виборі перспективних моделей податкового навантаження в контексті антикризового регулювання доцільно, на наш погляд, виходити насамперед з необхідності посилення застосування механізмів податкового стимулювання, а саме ефективного використання капіталу як фактора відновлення економічного зростання. При цьому виходимо з таких міркувань:

- стимулювання доходів хоча і підвищує інвестиційну привабливість економіки, націлює виробників та підприємців на високу продуктивність, але не сприяє структурній модернізації національної промисловості, а також підсилює диференціацію населення за доходами, що збільшує ризики соціально-економічної політики;

- стимулювання праці хоча і забезпечує стабільність ринку зайнятості, однак не орієнтує виробників на впровадження прогресивних технологій, а в довгостроковій перспективі веде до зниження вартості робочої сили, а відтак – до втрати креативного потенціалу трудового ресурсу;

- стимулювання капіталу (інвестицій) здатне підсилити конкуренцію, а також одночасно стимулювати зростання інших факторних ринків, а саме: ринок праці, фінансові ринки, ринок землі та ін., а також отримати доступ до фінансових ресурсів для реалізації капіталомістких проектів;

- стимулювання капіталу, окрім того, не спричиняє тиску на короткострокові чинники грошово-кредитної політики, зокрема, не погіршує обмінний курс та не провокує зростання інфляції;

- саме через стимулювання капіталу можна вирішити стратегічне завдання підвищення конкурентоспроможності національної економіки у глобальному просторі, зокрема через підвищення інноваційної активності, оновлення основних фондів, формування нових технологічних укладів, поширення знанневих технологій.

Важливість вибору вірних параметрів оподаткування капіталу визначається ще й тим, що капітал серед інших факторів має найбільшу мобільність, а отже, в

умовах антикризової політики має найвищу гнучкість, здатну найбільш швидко відреагувати на кризові (деструктивні) тенденції.

8. Актуальною для України є модель розподілу податкового навантаження в контексті антикризового регулювання із такими критеріями: помірне загальне податкове навантаження; стимулююча роль оподаткування зі спрямуванням на підтримку інвестиційного процесу; застосування регресивного оподаткування прибутку як бази для стимулювання інвестицій; адресність, чіткість та зрозумілість податкових пільг; використання механізму прискореної податкової амортизації; гармонізація податкового регулювання з іншими напрямками державного регулювання; забезпечення належного рівня гнучкості податкової політики.

Основні положення даного розділу відображені у наукових працях автора [111;113;118;120].

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження узагальнено та обґрунтовано теоретико-методологічні та науково-практичні засади побудови механізмів податкового регулювання в умовах економічної кризи, а також окреслено практичні рекомендації з удосконалення зазначеного механізму відповідно до цілей соціально-економічної політики. Сформовано такі висновки та пропозиції:

1. Кризу слід розглядати як тривалу відсутність економічного зростання (стійкий спад), який негативно впливає на всі параметри національної економічної системи. Зазначене дає підстави досліджувати природу та причини економічних криз з позицій теорій економічного зростання;

2. Актуальним завданням сучасної економічної науки є раннє виявлення (діагностика) окремих явищ, котрі свідчать про ймовірність настання кризи. Для діагностики передкризового стану доцільно використовувати показники (індикатори) економічної безпеки.

3. Вирішення проблеми антициклічного регулювання передбачає застосування певних підходів, у межах яких використовується набір визначених інструментів (важелів). При цьому одним із основних завдань державної економічної політики є формування дієвого механізму стійкого підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

В умовах зростання ймовірності настання кризових явищ уряди різних держав намагаються здійснити трансформацію економічної політики, що спрямована на досягнення такої структури національної економіки, яка б дозволяла мінімізувати негативні наслідки зовнішніх чинників, а також забезпечувала потенціал зростання економіки через високу споживчу активність на внутрішньому ринку.

4. Одним із ключових економічних важелів антикризового регулювання виступають податки (маніпулювання параметрами податкової політики). При цьому важливим завданням державної податкової політики виступає забезпечення повноцінної реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи, орієнтування

платників податків на активізацію продуктивної економічної діяльності, сприяння впровадженню нових технологій та зайнятості.

5. Ефективність податкового стимулювання в Україні загалом є недостатньою. Фактично держава не стимулює певну поведінку платника, а надає йому фіскальне субсидіювання, яке полягає у звільненні від оподаткування з метою поліпшення фінансового стану. Податкові пільги фактично консервують наявний технологічний рівень. За збереження існуючих макроекономічних диспропорцій, які фактично дестимулюють ефективну виробничу діяльність на основі використання інноваційних чинників, пільгове оподаткування генерує вивільнені фінансові ресурси платників на поточне споживання або навіть «вимивання» обігових активів.

6. В цілому податкова система України протягом 1990-2010 рр. розвивалася нестабільно, а окремі заходи впроваджувалися без належного наукового обґрунтування. Її розвиток відбувався під впливом деструктивних макроекономічних тенденцій, котрі впливали на стан і динаміку податкових надходжень, що в свою чергу змушувало державні органи маніпулювати податковими нормами (зміна ставок оподаткування, правил обчислення бази оподаткування, процедур адміністрування та стягнення податків, порядку мінімізації податкового боргу платників тощо). Проте, у 2004-2008 рр. одним із чинників економічного зростання була деяка оптимізація податкової політики. Фіскалізація ж податкових відносин протягом 2009-2010 рр., у сукупності з кризовими явищами, загальмувала оздоровлення фінансового стану платників, а отже і зменшила потенціал посткризового зростання.

7. Значний регулятивний потенціал, зокрема в контексті антикризового регулювання, в Україні має оподаткування прибутку юридичних осіб. Податок на доходи фізичних осіб відзначається здатністю в умовах кризи виконувати фіскальну функцію значно ефективніше, аніж інші прямі податки. Можливості нарощування фіскального значення непрямих податків вичерпуються, але поряд з цим вони здатні забезпечувати потужну антикризову дію (за рахунок надання бюджету відносно стійких надходжень).

8. Обґрунтовано такі орієнтири перспективної моделі податкової політики як інструменту антикризового регулювання: єдині низькі податкові ставки (відсутність

прогресивності та регресивності), широка база оподаткування, максимальна адресність (але не індивідуальність) податкових пільг.

9. Органи податкового регулювання в контексті здійснення антикризової політики мають орієнтуватися не на забезпечення максимального збору податку на прибуток підприємств, а на задіяння стимулюючих інструментів, які здатні спричинити розширення бази оподаткування у перспективі та пом'якшити вплив кризових явищ на фінансовий стан платників.

10. Серед заходів для створення інституційного підґрунтя щодо використання податкових пільг як інструменту реалізації механізму антикризового регулювання слід використати наступні: наукове обґрунтування бажаного розміру податкового навантаження, яке б враховувало і необхідність забезпечення певного обсягу надходжень, і економічні інтереси платників; наукове обґрунтування критеріїв застосування податкових пільг (у певному часі, у певному просторі, щодо певних галузей, на певні економічні операції, стосовно певних платників, тощо); розробка концепції інформаційно-роз'яснювальної кампанії, яка має підвищити довіру до податкової політики держави, сформувані бажану для держави і суспільства економічну поведінку платників; узгодження обраних параметрів податкової політики з іншими напрямками державної економічної політики, гармонізація застосування важелів державного регулювання економіки у часі; формування партнерських відносин між податковими органами та платниками; організація постійного моніторингу результативності та ефективності наданих пільг, внесення у разі необхідності змін до правової бази; встановлення цільових орієнтирів (напрямів) спрямування вивільнених коштів.

11. Актуальною для України є модель розподілу податкового навантаження в контексті антикризового регулювання із такими критеріями: помірне загальне податкове навантаження; стимулююча роль оподаткування зі спрямуванням на підтримку інвестиційного процесу; застосування регресивного оподаткування прибутку як бази для стимулювання інвестицій; адресність, чіткість та зрозумілість податкових пільг; використання механізму прискореної податкової амортизації; гармонізація податкового регулювання з іншими напрямками державного регулювання; забезпечення належного рівня гнучкості податкової політики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Амоша О. Промислова політика України: концептуальні орієнтири на середньострокову перспективу / О.Амоша, В.Вишневецький, Л.Збаразька // Економіка України. – 2009. – № 12. – С. 4-13.
2. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн [посібник] / М.Я.Азаров, В.Л.Андрущенко, О.Д.Данілов / за заг. ред. чл.-кор. НАНУ М.Я.Азарова. – К.: Видавничий дім „Комп’ютерпрес”, 2004. – 240 с.
3. Антоненко В.М. Регресивне оподаткування як чинник підвищення регулювальної ролі податку на прибуток / В.М.Антоненко, Б.В.Бурлуцький // Фінанси України. – 2002. – № 11. – С. 72-77.
4. Архангельський Ю. Деякі питання структурної перебудови економіки України / Ю.Архангельський // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 26-33.
5. Бабіч В.В. Удосконалення оподаткування прибутку на основі визначення об’єкта оподаткування / В.В.Бабіч, А.М.Поддєрьогін // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 71-76.
6. Багратян Г.А. Світова криза та Україна: проблеми й нові підходи до фінансового регулювання / Г.А.Багратян, І.С.Кравченко // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 33-42.
7. Барановський О.І. Фінансові кризи: передумови, наслідки і шляхи запобігання [монографія] / О.І.Барановський. – К.: КНТЕУ, 2007. – 754 с.
8. Барановський О. Банківські кризи: сутність, фактори виникнення та особливості прояву / О.Барановський // Економіка України. – 2010. – № 2. – С. 34-47.
9. Богдан Т.П. Банківські кризи та їх вплив на державні фінанси / Т.П.Богдан // Фінанси України. – 2010. – № 8. – С. 3-14.
10. Богомоллов В.А. Антикризисное регулирование экономики: теория и практика [учебное пособие] / Богомоллов В.А., Богомоллова А.В. – М.: Юнити-Дана, 2003. – 271 с.
11. Боднар І.Р. Наслідки фінансової глобалізації для України / І.Р.Боднар // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 68-78.

12. Бюджетний Кодекс України / офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
13. Варналій З. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З.Варналій, Д.Серебрянський // Економіка України. – 2010. – № 5. – С. 55-67.
14. Вартість дотримання податкового законодавства в Україні: Київ, 2009 рік. – К.: Світовий Банк, МФК, 2009. – 250 с.
15. Васильєв О. Синергетичні підходи в антикризовому регулюванні (теоретичний аспект) / О.Васильєв // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 34-40.
16. Вишневський В. Принципи оподаткування: обґрунтування та емпірична перевірка / В.Вишневський // Економіка України. – 2008. – № 10. – С. 55-65.
17. Вітлінський В.В. Моделювання економіки [навчальний посібник] / В.В.Вітлінський. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
18. Гайдар Е. Тактика реформ и уровень государственной нагрузки на экономику / Е.Гайдар // Вопросы экономики. – 1998. – № 4. – С. 4-13.
19. Гальчинський А. Основи кейнсіанської моделі регулювання економічного циклу. Питання теорії / А.Гальчинський // Вісник НБУ. – 2009. – № 1. – С. 3-8.
20. Гальчинський А.С. Становлення суспільства постінформаційної цивілізації [монографія] / А.С.Гальчинський. – К.: Вища школа, 1993. – 107 с.
21. Геєць В. Макроекономічна оцінка грошово-кредитної та валютно-курсової політики України до і під час фінансової кризи / В.Геєць // Економіка України. – 2009. – № 2. – С. 5-24.
22. Геєць В. Формування і розвиток фінансової кризи 2008-2009 років в Україні / В.Геєць // Економіка України. – 2010. – № 4. – С. 5-15.
23. Геєць В.М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку [монографія] / В.М.Геєць. – К.: Ін-т екон.прогнозув. НАНУ, 2009. – 864 с.
24. Геєць В.М. Уроки та перспективи ринкових реформ та довгострокового економічного зростання в Україні / В.М.Геєць // Економічна теорія. – 2004. – № 2. – С. 3-25.

25. Головань М.М. Про реформування системи пільгового оподаткування / М.М.Головань // Фінанси України. – 2009.- № 11. – С. 47-56.
26. Гриценко А. Глобальна криза як форма сучасної фінансово-економічної динаміки / А.Гриценко // Економіка України. – 2010. – № 4. – С. 37-46.
27. Державний сектор і функції держави в період кризи / ОЙ.Пасхавер, Л.Т.Верховодова, О.М.Кошик та ін. – К.: Центр економічного розвитку, 2009. – 130 с.
28. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків: теорія і практика [монографія] / О.М.Десятнюк // Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 312 с.
29. Десятнюк О.М. Аксиологія ризикованості сфери оподаткування / О.М.Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 51-60.
30. Десятнюк О. Теоретичні домінанти моделювання антиризикових заходів у сфері оподаткування / О.Десятнюк // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 10-15.
31. Дідківська Л.І. Державне регулювання економіки [навчальний посібник] / Л.І.Дідківська, Л.С.Головко. – К.: Знання-Прес, 2000. – 209 с.
32. Дорофеева Н.А. Налоговое администрирование [учебник] / Н.А.Дорофеева, А.В.Брилон, Н.В.Брилон. – М.: Дашков и К, 2010. – 296 с.
33. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т 1. / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.ред) та ін. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
34. Єфименко Т.І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т.І.Єфименко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 3-11.
35. Єфименко Т.І. Формування фіскального простору економічних реформ / Т.І.Єфименко // Фінанси України. – 2011. –№ 4. – С. 3-23.
36. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г.Загородній, Г.Л.Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
37. Зазимко А.З. Політична економія. Структурно-логічний навчальний посібник / А.З.Зазимко. – К.: КНЕУ, 2006. – 358 с.
38. Закон України «Про Державний бюджет України на 2011 рік». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

39. Захарін С.В. Фінансові інструменти активізації інвестиційної та інноваційної діяльності / С.В.Захарін // Економіка України. – 2010. – № 12. – С. 48-58.
40. Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г.Золотогоров. – Минск.: Полымя, 1997. – 571 с.
41. Ільєнко Р.В. Концептуальні засади податкового стимулювання розвитку виробничої сфери / Р.В.Ільєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 7. – С. 223-228.
42. Ільєнко Р.В. Амортизаційна реформа в контексті податкового стимулювання інвестиційної та інноваційної активності суб'єктів господарювання / Р.В.Ільєнко // Проблеми науки. – 2009. – № 6. – С.20-25.
43. Ільєнко Р.В. Податкова політика держави: виклики, завдання, перспективи / Р.В.Ільєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 211-216.
44. Інформація про збір платежів до Державного бюджету України у розрізі видів економічної діяльності станом на 1 липня 2011 року / офіційний сайт Державної податкової адміністрації України. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: www.sta.gov.ua.
45. Карлін М.І. Фінанси зарубіжних країн [навч.посіб.] / М.І.Карлін. – К.: Кондор, 2004. – 384 с.
46. Кейнс Д. Общая теория занятости, процента и денег / Д.Кейнс. – М.: Экономика, 1978. – 347 с.
47. Кізіма А. Макроекономічне прогнозування як основа бюджетного процесу / А.Кізіма // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 40-45.
48. Коваленко Ю.М. Ефективність фінансового сектору економіки: інституційний підхід / Ю.М.Коваленко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 6. – С. 11-17.
49. Коваленко Ю.М. Фінансова система і фінансовий сектор: організаційно-інституційний підхід / Ю.М.Коваленко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 75-87.
50. Колодко Г. Від ідеології неолібералізму до нового прагматизму / Г.Колодко // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 4-11.

51. Корнейчук Л. Теоретичні основи реалізації концепції сталого розвитку / Л.Корнейчук // Економіка України. – 2010. – № 2. – С. 72-83.
52. Корнеєв В. Антикризисні інструменти фінансової стабілізації / В.Корнеєв // Економіка України. – 2009. – № 12. – С. 22-34.
53. Коршунова М.В. Налоговые проверки на современном этапе развития системы налогового контроля / М.В.Коршунова // Финансы. – 2011. – № 8. – С. 34-39.
54. Крисоватий А. Податкова політика у реформуванні соціально-економічної системи України / А.Крисоватий, Т.Кошук // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 41-49.
55. Крисоватий А.І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А.І.Крисоватий, Т.В.Кошук // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 31-43.
56. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент [навчальний посібник] / А.І.Крисоватий, А.Я.Кізіма. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
57. Крисоватий А.І. Податкові трансформації та економічне зростання / А.І.Крисоватий, Т.В.Кошук // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 10-19.
58. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні [монографія] / А.І.Крисоватий // Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
59. Кудряшов В. Стан державних фінансів та напрями їх оздоровлення / В.Кудряшов // Економіка України. – 2011. – № 3. – С. 14-25.
60. Куцын Н.А. Современная теория и практика налогообложения [монография] / Н.А.Куцын, В.В.Калюжный, О.В.Мозенков, В.Д.Балыкин. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
61. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине [монография] / Н.П.Кучерявенко. – Х.: Консум, 1997. – 256 с.
62. Лавровский Б. Кризис и налоговые ресурсы / Б.Лавровский, Г.Жигульский, И.Мурзов // Вопросы экономики. – 2010. – № 7. – С. 39-49.

63. Лепа Р. Концепция оценки влияния налоговых реформ на экономику страны / Р.Лепа, Р.Прокопенко, В.Чудненко // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 50-55.
64. Литвиненко Я.В. Податкова політика. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
65. Литвиненко Є.О. Податкове стимулювання інвестиційної діяльності промислових підприємств // Фінанси України. – 2004. – № 11. – С. 33-39.
66. Литвиненко Є.О. Податкове стимулювання розвитку промислового виробництва // Фінанси України. – 2004. – № 4. – С. 69-75.
67. Лортикян Э.Л. История экономических реформ: мировой опыт второй половины XIX – XX вв. / Э.Л.Лортикян – Харьков: Консум, 1999. – 288 с.
68. Луніна І. Бюджетні доходи та податкові повноваження місцевих органів влади / І.Луніна, Н.Фролова // Економіка України. – 2008. – № 6. – С. 37-47.
69. Луніна І.О. Проблеми й перспективи розвитку системи державних фінансів в Україні / І.О.Луніна // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 3-12.
70. Луніна І.О. Шляхи мінімізації впливу фінансової кризи на бюджет України / І.О.Луніна, В.В.Баліцька, О.В.Короткевич, Н.Б.Фролова // Фінанси України. – 2008. – № 12. – С. 22-32.
71. Луссе А. Макроэкономика: краткий курс / А.Луссе. – С.-Пб.: Питер, 2001. – 320 с.
72. Львовчкін С.В. Суперечності фінансової теорії і практики в контексті циклічності економічного розвитку / С.В.Львовчкін, В.М.Опарін, В.М.Федосов // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 3-13.
73. Любіч О.О. Фінансова стабільність та інструменти запобігання фінансовим кризам: міжнародний досвід і рекомендації для України / О.О.Любіч, В.М.Домрачев // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 78-93.
74. Майба А.А. Фіскальний простір: економічна сутність та структура / А.А.Майба // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 9. – С. 34-40.
75. Майбуrow І.А. Теорія і практика податкових реформ: звіряємо позиції / І.А.Майбуrow, Іванов Ю.Б. // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 61-70.
76. Майбуrow И.А. Теория и история налогообложения [учебник] / И.А.Майбуrow. – М.:Юнити-Дана, 2007. – 495 с.

77. Макконелл К. Экономикс: принципы, проблемы, политика / К.Макконелл, С.Брю [пер. с англ.] / В 2-х т. Т.1. – М.: Республика, 1992. – 400 с.

78. Мартинюк В.П. Факторний аналіз чинників впливу на розміри податкових надходжень до державного бюджету України / В.П.Мартинюк // Фінанси України. – 2011. – № 1. – С. 40-51.

79. Маршалл А. Принципы экономической науки. – Том 1 [пер. с англ.] / А.Маршалл. – М.: Прогресс, 1993. – 416 с.

80. Мацелюх Н.П. Методологічні аспекти оцінки впливу податкових чинників на формування цін виробництва в Україні / Н.П.Мацелюх // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 77-87.

81. Мельник В.М. Механізм прямого оподаткування у фінансовій теорії / В.М.Мельник, Г.Л.Пенякова // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 66-77.

82. Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва [Монографія] / В.М.Мельник. – Одеса: Автопринт, 1999. – 124 с.

83. Мельник В.М. Напрями удосконалення адміністрування податків на споживання в Україні / В.М.Мельник, М.М.Мельник, Є.Ю.Баличев // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 9. – С. 14-17.

84. Мельник В.М. Використання податкових інструментів в умовах становлення ринкової економіки / В.М.Мельник, Т.В.Кошук // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 46-57.

85. Мельник В.М. Податковий кодекс та фіскальне партнерство: обумовленість і суперечності / В.М.Мельник, М.М.Мельник // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 3-13.

86. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці [Монографія] / П.В.Мельник. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.

87. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение [учебное пособие] / Н.В.Миляков. – М.: Инфра-М, 2011. – 304 с.

88. Михасюк І. Державне регулювання економіки [підручник] / І.Михасюк, А.Мельник, М.Крупка, З.Залога / за ред. д-ра екон.наук, проф. І.Р.Михасюка. – К.: Ельга-Н, Львів: ЛНУ, 2000. – 592 с.

89. Мірошніченко В.А. Теоретичні підстави економічного коригування бюджетно-податкової політики // Суспільні реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю. – К., 2001. – С. 121-125.
90. Міщенко В.І. Взаємодія органів державного управління як фактор подолання фінансової кризи / В.І.Міщенко, Р.С.Лисенко // Фінанси України. – 2009. – № 1. – С. 50-59.
91. Мочерний С.В. Методологія економічного дослідження [монографія] / С.В.Мочерний. – Львів: Світ, 2001. – 416 с.
92. Налогообложение: теории, проблемы, решения [монография] / В.П.Вишнеvский, А.С.Веткин, Е.Н.Вишнеvская и др. / под ред. В.П.Вишнеvского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006 – 504 с.
93. Нікітішин А.О. Еволюція наукових поглядів на призначення і роль оподаткування в системі суспільних відносин / А.О.Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 26-32.
94. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування / Л.Г.Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – № 10. – С. 47-59.
95. Орлов А. НДС и воспроизводственный процесс / А.Орлов // Вопросы экономики. – 2011. – № 7. – С. 129-139.
96. Панчишин С. Макроекономіка [навчальний посібник] / С.Панчишин. – К.: Либідь, 2001. – 616 с.
97. Паєнтко Т.В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави / Т.В.Паєнтко // Фінанси України. – 2010. – № 8. – С. 44-52.
98. Пенякова Г.Л. Податкове стимулювання виробничої активності / Г.Л.Пенякова // Економіка і управління. – 2011. – № 2. – С. 96-99.
99. Плєскач В.Л. Методологічні засади державного регулювання фінансово-економічного розвитку / В.Л.Плєскач, А.В.Кулик // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 27-38.

100. Плескач В.Л. Концептуальні засади інформаційно-аналітичного забезпечення модельних досліджень у сфері оподаткування / В.Л.Плескач, І.Р.Ковалів // Фінанси України. – 2011. – № 5. – С. 21-27.

101. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [монографія] / П.В.Мельник, Л.Л.Тарангул, З.С.Варналій та ін. – К.: Знання України, 2008 – 675 с.

102. Податкове право [навчальний посібник] / Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, Д.А.Кобильнік та ін. / за ред. проф. М.П.Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

103. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

104. Податкові пільги в Україні станом на 01.01.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.

105. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран / Л.В.Попова, И.А.Дрожжина, Б.Г.Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 432 с.

106. Прокопенко Н.С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія / Н.С. Прокопенко / Акад. аграр. наук; ННЦ ІАЕ. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009 – 316 с.

107. Прокопенко Н.С. Потенціал сукупного податкового навантаження / Н.С. Прокопенко // Формування ринкових відносин в Україні : зб.наук. праць / наук. ред. І. К. Бондар. – К, 2007. – Вип. 3 (70).

108. Пророк Р.В. Податкова реформа в умовах стимулювання інноваційної економіки / Р.В.Пророк // Проблеми науки. – 2006. – № 11.

109. Пророк Р.В. Система податкового стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності у промисловості / Р.В.Пророк // Проблеми науки. – 2006. – № 9.

110. Римар О.Г. Модернізація податкової політики України як фактор подолання кризових явищ в економіці / О.Г. Римар // Наукові праці НДФІ . – 2009. – №4(49). – С.103-108.

111. Римар О.Г. Оптимізація діючого механізму оподаткування в контексті податкової реформи в Україні / О.Г. Римар // Збірник наукових праць ЧДТУ/ Серія : економічні науки. – 2009. – №24 . – С. 137-141.

112. Римар О.Г. Шляхи оптимізації діючого механізму оподаткування в контексті податкової реформи в Україні / О.Г. Римар // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2010. – Випуск VI . – Том 2. – С.28-33.

113. Римар О.Г. Антикризові програми розвинутих країн світу та заходи по виходу із кризи в Україні / О.Г. Римар // Формування ринкових відносин в Україні. – НДЕІ. – 2010. - №1(104).- С. 9-13.

114. Римар О.Г. Реформування податкової системи в контексті економічного зростання України / О.Г.Римар / Актуальні проблеми фінансової системи України [збірник тез доповідей та виступів VII Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів]. Том II. – Черкаси: ЧДТУ, 2010 – С. 100-104.

115. Римар О.Г. Регуляторна політика держави як інструмент реалізації антикризової програми управління економікою / О.Г. Римар // Наукові записки: науково-технічний збірник / Українська академія друкарства – 2011. – № 2(35). – С. 36-41.

116. Римар О.Г. Податкове регулювання в системі антикризових заходів держави / О.Г. Римар // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2011 . – випуск 7. – Том 2. – С.352-355.

117. Римар О.Г. Процес реформування ПДВ в посткризовий період України / О.Г. Римар // Збірник матеріалів XVI Міжнародної науково-практичної конференції « Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика »24-25 трав. 2011 р./ – Луцьк : ВНУ, 2011. – С.228-230.

118. Римар О.Г. Напрями оптимізації результативного податкового адміністрування в Україні / О.Г. Римар // Збірник матеріалів XII міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика сучасної економіки » 5-7 жовт. 2011р. – Черкаси: ЧДТУ, С.296-298.

119. Римар О.Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання / О.Г.Римар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 4. – С. 224-227.

120. Римар О.Г. Податкові інструменти антикризового регулювання / О.Г.Римар / Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів [збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції]. Частина I. – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2011 – С. 251-252.

121. Римар О.Г. Податкові інструменти активізації інноваційної діяльності в умовах посткризового розвитку / О.Г.Римар // Проблеми науки. – 2011. – № 10. – С. 14-18.

122. Рожко О.Д. Еволюція теоретичних концепцій державних фінансів / О.Д.Рожко // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 56-65.

123. Роль держави у довгостроковому економічному зростанні / за ред. Б.Є.Кваснюка. – К.: ІЕП НАНУ, 2003. – 424 с.

124. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М.В.Романюк // Фінанси України. – 2009. – № 12. – С. 66-71.

125. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / 3-е изд / Е.Е.Румянцева. – М.: Инфра-М, 2008. – 826 с.

126. Сивульський М.І. Національні особливості фінансової кризи / М.І.Сивульський // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 3-15.

127. Синчак В.П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах [монографія] / В.П.Синчак. – Хмельницький: ХУУП, 2006. – 294 с.

128. Скрипник А. Бюджетний дефіцит та можливість реалізації інтегрованого підходу до оцінки податкового навантаження / А.Скрипник, К.Проскура // Світ фінансів. – 2011. – № 1. – С. 67-71.

129. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит. – М.Соцэкгиз, 1962. – 684 с.

130. Соколов М. Сучасні тенденції в політиці оподаткування юридичних і фізичних осіб / М.Соколов // Економіка України. – 2009. – № 8. – С. 30-41.

131. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у 2009-2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А.М.Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 24-37.

132. Соколовська А.М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А.М.Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65-76.

133. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А.М.Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4-12.

134. Соколовська А.М. Основи теорії податків [навчальний посібник] / А.М.Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.

135. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення [монографія] / А.М.Соколовська. – К.: Знання, 2004. – 454 с.

136. Статистичний щорічник України за 2010 рік [статистичне видання] / за ред. Осауленка О.Г. – К: Август Трейд, 2010. – 559 с.

137. Сурков М.С. Институты и инструменты бюджетно-налогового и денежно-кредитного регулирования экономики / М.С.Сурков, Н.В.Яремчук. – М.: Городец, 2004. – 256 с.

138. Тамбовцев В. Финансовый кризис и перспективы глобального регулирования / В.Тамбовцев // Вопросы экономики. – 2011. – № 8. – С. 97-105.

139. Тимченко О.М. Прогнозування податкового боргу на основі абсолютної та відносної оцінки податкових ризиків / О.М.Тимченко, Ю.В.Сибірянська // Фінанси України. – 2010 – № 8. – С. 34-43.

140. Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент [монографія] / О.М.Тимченко. – К.: КНЕУ, 2009. – 228 с.

141. Титов А.С. Налоговое администрирование и контроль. Проблемы законодательного закрепления и применения [монографія] / А.С.Титов. – М.: ВК, 2007. – 410 с.

142. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу і України. Облік і звітність [навчально-методичний посібник] / Н.М.Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.

143. Трансформаційні процеси та економічне зростання в Україні / за ред. акад. НАН України В.М.Гейця. – Х.: Форт, 2003. – 440 с.

144. Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства [монографія] / В.Б.Тропіна. – К.: НДФІ, 2008. – 368 с.

145. Туган-Барановский М.И. Психологические факторы общественного развития / М.И.Туган-Барановский // Мир Божий. – 1904. – Август. – С. 3-22.

146. Туган-Барановский М.И. Основы политической экономии / М.И.Туган-Барановский. – С.-Петербург: Право, 1918. – 540 с.

147. Уманців Ю.М. Глобальні фінансові виклики: світовий досвід та українські реалії / Ю.М.Уманців // Фінанси України. – 2009. – № 1. – С. 73-82.

148. Филюк Г.М. Вплив бюджетно-податкової політики на трансформацію ринкових структур в Україні / Г.М.Филюк // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 56-65.

149. Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки [монографія] / за ред. А.І.Даниленка. – К.: ІЕ НАНУ, 2003. – 415 с.

150. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. / за ред. чл.-кор. НАН України А.І.Даниленка. Т 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. чл.-кор. НАН України А.І.Даниленка. – К.: Фенікс, 2008. – 468 с.

151. Федулова Л. Технологічна готовність економіки України до нових викликів в умовах відсутності технологічної політики / Л.Федулова // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 12-25.

152. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. – М.: Финансы, Юнити, 1997. – 383 с.

153. Чуркіна І.Є. Розвиток податкової системи України / І.Є.Чуркіна // Економіка і управління. – 2011. – № 3. – С. 57-60.

154. Чухно А. Сучасна фінансово-економічна криза: природа, шляхи і методи її подолання / А.Чухно // Економіка України. – 2010. – № 1. – С. 4-18.

155. Чухно А. Сучасна фінансово-економічна криза: природа, шляхи і методи її подолання / А.Чухно // Економіка України. – 2010. – № 2. – С. 4-13.
156. Шараев Ю.В. Теория экономического роста [учебное пособие] / Ю.В.Шараев. – М.: ГУ ВШЭ, 2006. – 254 с.
157. Швецов Ю. Теория и методология бюджета как общественного достояния / Ю.Швецов // Вопросы экономики. – 2011. – № 7. – С. 106-114.
158. Экономика [терминологический справочник] / под. ред. А.С.Булатова. – М.: БЕК, 1995. – 610 с.
159. Юшко С. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризику застосування / С.Юшко // Економіка України. – 2011. – № 7. – С. 60-71.
160. Юшко С.В. Спрощена система оподаткування фізичних осіб – підприємців: історія й перспективи застосування / С.В.Юшко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 38-46.
161. Яковлева А.М. Напрями протидії податковому боргу / А.М.Яковлева // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5. – С. 240-245.
162. Яковлева А.М. Податковий борг: економічний зміст і дискусійні питання / А.М.Яковлева // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 3. – С. 230-234.
163. Ярошенко Ф.О. Сім ключів успіху в розвитку системи державних фінансів України / Ф.О.Ярошенко, С.Д.Бушуєв // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 3-12.
164. DeAngelo H. Optimal capital structure under corporate and personal taxation / H. DeAngelo, R.Masulis // American Economic Review. – 1980. – Vol. 13. – P. 189-202.
165. Modigliani F. Corporate income taxes and the coast of capital: a correlation / F.Modigliani, M.Miller // American Economic Review. – 1963. – Vol. 53. – P. 433-443.
166. Myers S. The capital structure puzzle / S.Myers // Journal of Finance. – 1984. – Vol. 39. – P. 572-592.
167. OECD (2009) Revenue Statistics 1965 – 2008. – [Електронний ресурс]. – Доступний з: <http://www.oecd.org/>
168. Stiglitz J. Some aspects of the pure theory of corporate finance, bankruptcies and takeovers / J.Stiglitz // Bell Journal of Economics. – 1972. – Vol. 2 – P. 458-482.

169. Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995 – 2002 / European comission. – 2004. – P. 55-129.

170. Sturn R. Musgrave, Pigou, Warlas. Neoclassical Theories of the Public Sector: Differences and Analogies / R.Sturn. – Graz: Institute of Public Economics, University of Graz, 2009. – 229 p.

171. Ukraine Country Program Evaluation. 2008-2010 [Электронный ресурс]. – Доступный з: <http://www.oecd.org/dataoecd/56/44/37713489.pdf>.

ДОДАТКИ