

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів
Кафедра податків і фіскальної політики

Кулак Андрій Васильович

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ І ПРИБУТКІВ
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 8.03050803 – оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студента групи ФОзм-51
Кулака А.В.

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доц. Сидорович О.Ю.

(підпис)

Дипломну роботу допущено
до захисту
«___» _____ 2014р.
Зав. кафедри
д.е.н., проф. Крисоватий А.І.

(підпис)

Тернопіль - 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ.....	7
1.1. Сутність податкового регулювання як інструменту податкової політики держави.....	7
1.2. Форми і методи податкового регулювання.....	16
1.3. Організаційно-правові основи податкового регулювання доходів і прибутків в Україні.....	26
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ І ПРИБУТКІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	37
2.1. Моніторинг діючої системи податкового регулювання.....	37
2.2. Податкове регулювання прибутків і доходів як джерел інвестування...50	50
2.3. Ефективність податкових пільг і преференцій та їх вплив на доходи бюджету.....	60
Висновки до розділу 2.....	70
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ.....	72
3.1. Оптимізація механізму податкового регулювання доходів і прибутків платників податків.....	72
3.2. Вдосконалення механізму податкового регулювання в умовах формування соціально-економічної стратегії України.....	80
Висновки до розділу 3.....	88
ВИСНОВКИ.....	90
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	96
ДОДАТКИ.....	107

ВСТУП

Ринкові відносини якісно змінюють зміст, значення і стратегічні напрями державного регулювання економіки. Соціально-економічні процеси, які виникають у національному господарському просторі України, визначаються державною фінансовою, соціальною та інноваційно-інвестиційною політикою. Це дозволяє підвищити темпи економічного зростання, доходи бюджету та забезпечити реалізацію соціальної політики в країні, яка орієнтована на підвищення рівня життя населення.

Для забезпечення стратегічних напрямів розвитку суспільно-економічних процесів важливе місце відводиться системі оподаткування доходів і прибутків платників податків, що вимагає державної підтримки. У даному напрямку важливим інструментом державного регулювання виступає податкова політика держави, реалізація якої характеризує національний податковий клімат і конкурентоспроможність суб'єктів господарювання.

Інструменти податкової політики повинні створювати сприятливі економічні умови для здійснення платниками податків інноваційної та інвестиційної діяльності направленої на оновлення матеріально-технічної бази, підвищення конкурентоспроможності національного товаровиробництва. Багатогранність форм, методів і об'єктів податкового регулювання один з найбільш зручних і гнучких способів для активізації економічного розвитку держави. Проте, досі невирішена проблема ефективного податкового регулювання, а податкова система залишається орієнтованою на вилучення з економіки надлишкового прибутку.

Вплив податків на економічні процеси розглядали у своїх працях як вітчизняні так і зарубіжні науковці. Найбільш вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів оподаткування внесли: В. Андрущенко, В. Бочаров, А. Бризгалін, О. Десятнюк, І. Д'яконова, Ю. Іванов, Г. Колодко, А.

Крисоватий, І. Майбуров, В. Мельник, Г. Мельничук, В. Пансков, А. Погорлецкій, А. Соколовська, Д. Черник, Н. Чернишева, І. Чугунова, С. Юрій.

Проте, вплив оподаткування на економічну ефективність роботи платників податків поки не знайшло достатнього висвітлення у працях вітчизняних вчених, а методи податкового регулювання доходів і прибутків не знайшли широкого застосування.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень податкового регулювання доходів і прибутків платників податків, організаційно-правових умов оптимізації і розвитку механізму податкового регулювання та розробка практичних рекомендацій щодо їх реалізації.

Поставлена мета дослідження опосередкована необхідністю вирішення наступних завдань:

- розкрити теоретичні положення та сутність податкового регулювання як інструменту податкової політики держави;
- виявити особливості податкового регулювання доходів і прибутків платників податків в Україні;
- визначити ефективність податкових преференцій та їх вплив на формування доходів економічних суб'єктів;
- обґрунтувати напрями вдосконалення механізму податкового регулювання у контексті оптимізації механізму оподаткування доходів і прибутків та формування соціально-економічної стратегії України.

Об'єктом дослідження є механізм податкового регулювання доходів і прибутків платників податків в Україні.

Предметом дослідження виступає система фінансових взаємовідносин, що виникають у процесі оподаткування доходів і прибутків податкоплатників із урахуванням факторів, які визначають напрям реалізації податкової політики держави.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої у роботі мети було використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового дослідження, а саме: метод логічно-теоретичного аналізу та історичний метод (в розділі 1 при

визначенні термінологічного апарату дослідження, а також при визначенні форм і методів податкового регулювання), метод кількісного та якісного порівняння (при оцінці механізму податкового регулювання доходів і прибутків платників податків та ефективності податкових пільг і преференцій у розділі 2), індукції та дедукції (при визначенні основних напрямів вдосконалення механізму податкового регулювання в умовах формування соціально-орієнтованої стратегії України у розділі 3).

Інформаційною базою дослідження є матеріали Державної служби статистики України, Національного банку України, Міністерства фінансів України, Міністерства доходів і зборів України, статистичні дані опубліковані в періодичних виданнях і на офіційних сторінках інтернет-сайтів економічних і фінансових інформаційних агентств.

Наукова новизна. У процесі дослідження одержані такі найбільш суттєві результати, які характеризують внесок у розробку проблеми, що досліджується, та конкретизують результати дослідження:

- здійснено теоретичне обґрунтування сутності податкового регулювання, як заходів прямого і непрямого впливу на економічні та соціальні процеси;
- охарактеризовано механізм податкового регулювання через способи і прийоми впливу на діяльність платників податків;
- визначено, що оптимізація механізму регулювання прибутків і доходів платників податків повинна проходити через комплекс заходів системно-превентивного характеру та пом'якшувати відносини прямого відчуження і непрямого привласнення між економічними суб'єктами.

Практичне значення одержаних результатів. Подані у роботі рекомендації та висновки можуть бути використані органами центральної виконавчої влади, що реалізують податкову політику держави з метою підвищення рівня добробуту країни через систему запропонованих заходів.

Апробація результатів дослідження. Окремі висновки та узагальнення дослідження доповідалися на Всеукраїнській науковій конференції за темою

дипломної роботи опубліковано працю у збірнику тез доповідей наукової конференції.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і переліку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 117 сторінок, з яких 96 сторінок основного тексту, та містить 13 рисунків, 18 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

1.1. Сутність податкового регулювання як інструменту податкової політики держави

Перед суспільством стоять завдання прискорення соціально-економічного розвитку та подолання кризових явищ, як у політичній так і в економічній площинах. У даному контексті, подолання кризових явищ і уникнення фінансової катастрофи можливе за ефективного регулюючого фактору податкових відносин. Це визначає головне завдання державного управління в частині регулювання податкових відносин для забезпечення необхідного рівня податкових надходжень до державного бюджету при збереженні необхідного рівня економічного потенціалу суб'єктів господарювання.

Податки завжди виступали обов'язковими платежами всіх учасників процесу відтворення на користь держави, їх існування налічує не одне століття. Протягом тривалого періоду часу податки виконували фіскальну роль, сутність якої полягає у наповненні бюджету за рахунок відрахувань юридичних і фізичних осіб. У той же час вони виконують і регулюючу функцію, що безпосередньо впливає на економічні процеси. Саме тому, податкам приділялась велика увага представників різних наукових економічних шкіл.

В. Кашин справедливо зазначає, що «податки є економічним виразом держави. Наскільки ефективні і справедливі податки – настільки ефективна і справедлива і сама держава, і навпаки». Протягом XX-XI ст. роль податків та оподаткування в забезпеченні життєдіяльності держави безперервно зростала, практично жодна економічна теорія не обійшла їх увагою. У сприйнятті суті податків їх автори базуються на методологічній базі теорії суспільних потреб. У цьому зв'язку їх досить складно уявити як самостійні податкові теорії. Проте,

для визначення перспектив вдосконалення податкової політики України характеристика основних положень економічної думки, що стосується впливу податків на економіку і соціальну сферу, видається об'єктивно необхідним.

Так, Д. Рікардо визначав оподаткування, як «велике зло» у силу того, що будь-який податок у тому чи іншому ступені виступає фактором, активно стримуючим виробництво [25, с. 130]. Оскільки податки виступають не тільки економічною категорією але й інструментом впливу на основні стадії відтворення, виробництва і споживання, перерозподілу та обміну.

Така теза Д. Рікардо представлена з його праці наступним чином: «... деякі податки впливають більше ніж інші, але велике зло оподаткування полягає не стільки, у тому, що воно лягає на ті чи інші об'єкти, скільки у його дії, взятому в цілому» [42, с. 131]. Учений акцентував свою увагу також на регулюючій функції і ролі податків, відмічаючи, що державна влада через податки може безпосередньо впливати на торгівлю резидентів і нерезидентів.

За рахунок зниження податків держава може підвищувати доходи суб'єктів господарювання і стимулювати використання заощаджень на інвестиційні цілі. Завдячуючи гнучкості податкового регулятора, на думку Дж. Кейнса, використання такого механізму є найбільш «безболісним» для національної економіки, ніж регулювання норм відсотка. Не дивлячись на пропозиції стимулювати інвестування через зниження оподаткування, науковець ніколи не відмовлявся від ідеї першочерговості ефективного попиту в процесі активізації підприємницької активності. Тому оподаткування він розглядав не тільки як стимулятор, але й як обмежувач відносно надмірних заощаджень, не трансформованих у інвестиції [18, с. 111].

Поява макроекономічної школи – монетаризму – часто визначається як контрреволюція, яка сформувала виклики базовим теоріям кейнсіанської доктрини [18, с. 112]. Практичні рекомендації монетаристів ґрунтуються на обмеженні ролі держави тільки діяльністю, здійснення якої неможливе без її безпосередньої участі – регулювання грошей у обігу. Важливу роль регулятора грошової маси відведено податковому механізму. За допомогою регулювання

рівня оподаткування держава може скорегувати, або стимулювати збільшення грошової маси.

Відтак, монетаристи розглядають податки як другорядний фактор економічної активності, через які здійснюється регулювання грошової маси. Вони безпосередньо впливають на всі економічні процеси, у тому числі й інвестиційні.

Значення податків на сучасному етапі розвитку суспільства характеризується цільовим функціональним призначенням, інститутами повноважень, і причинами, що визначають порядок, форми і межі реалізації державою своїх податкових повноважень. У сучасній фінансовій науці питанням податків і оподаткування приділялась увага багатьма ученими. Їх намагання направлені на розробку науково-обґрунтованих концептуальних моделей податкових систем, визначення принципів їх побудови, формулювання ролі, значення і функцій податків в економіці. Як зазначає О. Лях, на погляди науковців визначально впливали конкретні історичні і суспільно-політичні умови, рівень розвитку економічних відносин, національні традиції [71, с. 6].

Державна податкова політика є комплексом соціально-економічних, фінансових, організаційно-правових процесів з формування податкової системи і регулювання податкових відносин з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів [40, с. 65]. Таке визначення у повній мірі відбиває вплив заходів податкової політики на регулюючі та стимулюючі пріоритети держави. Оскільки, як зазначає І. Юрзінова, податки слід розглядати не як окремий інструмент управління економікою, а як важливий елемент цілої системи інструментів у поєднанні з іншими (неподатковими) інструментами, для підвищення ефективності державного регулювання економіки [83, с. 15]. Взаємозв'язок інструментів, методів і об'єктів податкової політики показано на рисунку 1.1.

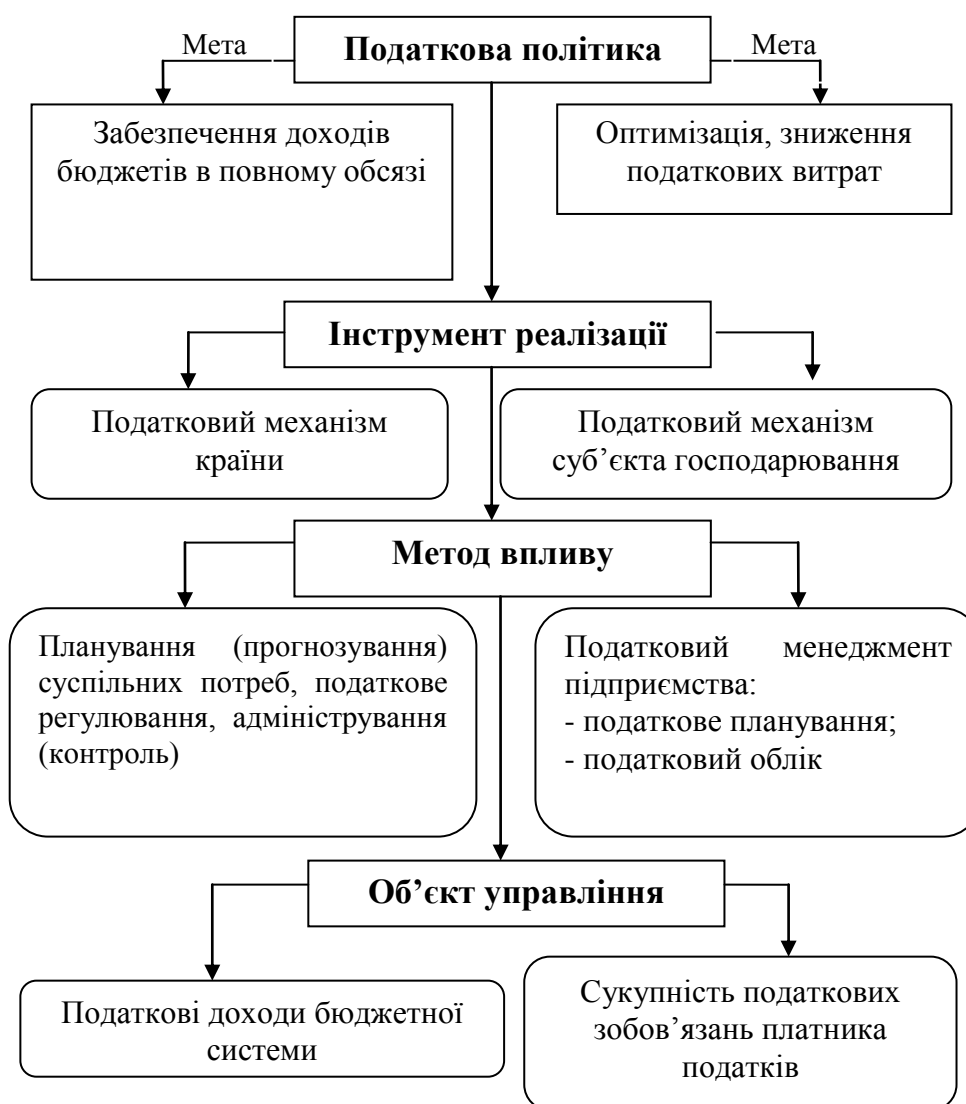


Рис. 1.1. Інструменти, методи та об'єкти управління податковою політикою країни [73, с. 40]

Як видно з рисунку 1.1 податкове регулювання на рівні з плануванням і адмініструванням податків виступає важливим методом впливу на реалізацію податкової політики країни. При цьому, об'єктом як управління так і регулювання виступають доходи бюджетної системи.

Зацікавленість у збільшенні обсягів державних витрат при забезпеченні їх фінансування переважно за рахунок власних джерел, (що відповідає сучасному рівню економічного розвитку України) реалізація регулюючої функції податків в обов'язковому порядку повинна визначатися з врахуванням необхідності

реалізації їх фінансової функції. Це зумовлює фактичний синтез таких функцій, виділяючи єдину, об'єднану – фінансово-регулюючу функцію.

Оптимальне співвідношення функцій податків оподаткування на сучасному етапі розвитку державного регулювання показано на рисунку 1.2.

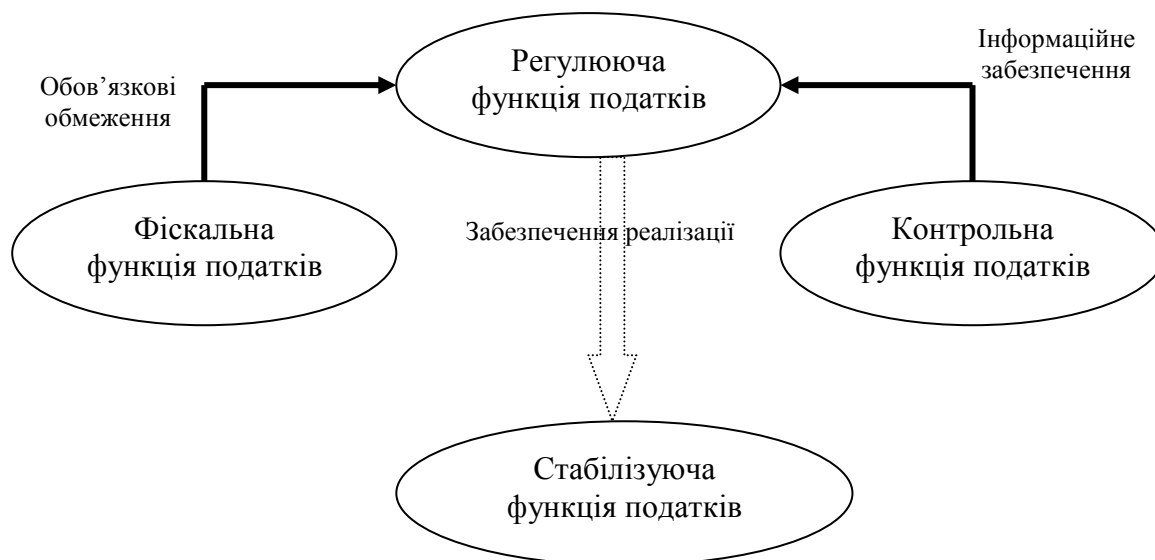


Рис. 1.2. Співставлення функцій податків у системі державного регулювання *

* **Примітка.** Складено автором самостійно на основі: [21, с. 49; 27, с. 395; 65, с. 33].

Реалізація основних функцій здійснюється через податкову політику, як низку головних принципів, форм і методів, що використовує держава у процесі перерозподілу частини валового внутрішнього продукту. Довший час основний акцент ставився при розробці податкової політики на фінансову функцію податків – максимальне забезпечення, у короткостроковій перспективі, зростання податкових надходжень до бюджету. Результатом цього є суто фінансова характеристика податкової системи України, а регулююча (економічна) функція податків недостатньо представлена у податковому законодавстві, яке виступає головним інструментом реалізації податкової політики держави.

Стабілізуюча функція податків виділяється західними вченими, теоретичною базою якої виступає теорія еквівалентного обміну фінансових виплат населення правлячими структурами за забезпечення ними колективних – на рівні муніципального самоврядування або громадських – на рівні

національного соціуму потреб у збереженні соціальної стабільності конкретної суспільно-політичної системи [18, с. 49].

Така функція знайшла якісно нове втілення, за умови виконання податковою системою ролі гаранта соціально-економічної підтримки найбільш вразливих верств населення. Тобто існує розуміння того, що за допомогою податків можна вирішити ситуацію нерівності у суспільстві. Це проявляється у стабілізуючій функції, функції забезпечення соціальної стабільності в суспільстві або соціальної функції оподаткування.

Податкова система України побудована на основних принципах, що і податкові системи країн членів ЄС. Такий крок був необхідним з міркувань інтеграційних процесів держави до світової спільноти. У даному випадку перевага надавалась непрямим податкам, а саме найдосконалішій та найбільш ефективній формі універсальних акцизів – податку на додану вартість, який виконує найголовнішу фіскальну роль у забезпеченні надходжень до державного бюджету.

З точки зору Л. Лисяк і В. Тараненко, сучасний стан оподаткування в Україні свідчить, що національна податкова система поки що недостатньо відповідає реальним процесам, що обумовлено насамперед загостренням основного фіскального протиріччя між необхідністю і можливістю забезпечення достатніх податкових надходжень до бюджету. Бюджетоутворюючими, тобто такими, що відіграють головну роль у формуванні доходів бюджетів в Україні, на сьогодні є: податок на додану вартість (ПДВ), акцизний податок, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб. Частка цих податків у загальній сумі податкових надходжень Зведеного бюджету України протягом останніх двох років становила близько 85 % [33, с. 67]. Структура податкової системи та обсяг податкових надходжень подано в таблиці 1.1.

Як видно з поданих даних в таблиці 1.1, темпи приросту надходжень податків до бюджетів збільшились у 2010, 2011 та 2012 рр. на 112,7 %, 142,8 % і 111,8 % відповідно. Це пов'язано зі стабілізацією економічних процесів, після проявів світової фінансової кризи та у 2011 р. зі зміною механізму справляння

деяких податків (податок на прибуток, податок на додану вартість), введенням нових більш ефективних податків з погляду їх адміністрування, а також збільшенням рівня оподаткування акцизним податком і наближенням його до європейського.

Таблиця 1.1

Показники виконання Зведеного бюджету України в розрізі основних податків за січень-грудень 2010-2013 рр.*

Показник	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	Млн. грн.	Темпи приросту до попереднього року, %	Млн. грн.	Темпи приросту до попереднього року, %	Млн. грн.	Темпи приросту до попереднього року, %	Млн. грн.	Темпи приросту до попереднього року, %
Податкові надходження, всього	234447,7	112,7	334691,9	142,8	445454,3	111,8	442742,9	99,4
Податок з доходів фізичних осіб	51029,3	114,7	60224,5	118,0	68092,4	113,1	72151,1	106,0
Податок на прибуток	40359,1	122,1	55097,0	136,5	55793,0	101,3	54993,8	98,6
Податок на додану вартість	86315,9	102,0	130093,8	150,7	138826,8	106,7	128269,3	92,4
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів	23715,3	132,2	26097,1	110,0	28661,0	109,8	27721,3	96,7
Акцизний податок з ввезених в Україну товарів	4600,8	124,7	7822,1	170,0	9767,8	124,9		
Ввізне мито	8556,4	135,2	10462,8	122,3	12985,8	124,1	13264,6	102,1
Рентна плата	---	---	16822,4	---	13401,9	79,7	14225,3	106,1

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі: [79; 80].

Протягом 2012 р. найбільший рівень зростання показують податки на міжнародну торгівлю, а саме мито та акцизний податок із ввезених на митну територію України товарів. Збільшення надходжень від даних податків зафіксовано на рівні 24-25 % показника попереднього року. Проте, менш позитивною динамікою і темпами зростання надходжень характеризуються податки на доходи фізичних і юридичних осіб, що свідчить про виконання ними

більше регулюючої ніж фіскальної функції. Упродовж 2013 р. надходження від податків на доходи показали позитивну тенденцію по рівню мобілізації, а податок з доходів фізичних осіб зріс на 6,0 % порівняно з аналогічним періодом 2012 р., загальна сума його надходжень до різних рівнів бюджетної системи становила 72151,1 млн. грн..

Кардинально нові механізми оподаткування доходів і прибутків фізичних і юридичних осіб було введено у 2011 році. Такий крок у реалізації «нової податкової політики» охарактеризувався зниженням ставок податку на прибуток, а також запровадженням преференцій і пільг щодо окремих галузей економіки України. Це пояснює зниження рівня надходжень податку на прибуток при існуючій базі оподаткування.

Події 2014 р. спричинили вплив на фінансову стабільність в Україні, що не могло не позначитись на запровадженні нових механізмів оподаткування так з 01.04.2014 р. був введений у дію Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створенні передумов для економічного зростання в Україні», основоположними інструментами реалізації запобігання виступили податки, тобто уряд черговий раз довід, що регулювання через використання податкового інструментарію є важливим і незамінним при забезпеченні економічного розтання в країні.

Зокрема, даним Законом зафіксовано ставки податку на додану вартість і податку на прибуток на рівні 20 % і 18 % відповідно, скасовуючи плани щодо їх зменшення, введено прогресивну шкалу оподаткування для пасивних доходів розміром понад 20,0 тис. грн.. на рік за ставками – 15 %; – 20 %; – 25 % (з 1 липня 2014 р.), підвищено акцизний податок і платежі за використання природних ресурсів, відновлено частину зборів, які справлялись до Пенсійного фонду при придбанні іноземної валюти [88].

Відтак, податкове регулювання – це заходи прямого і непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Податкове регулювання – надзвичайно складна і

важлива конструкція податкових правовідносин, оскільки в ньому перехрещуються економічні інтереси в тій точці стикування, спрогнозувати яку досить важко. Саме за допомогою податкової політики держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови національної економіки та її зростання [85, с. 63].

Підкреслюючи роль податкового регулювання, А. Крисоватий виділяє політику податкового регулювання в окремий вид податкової політики. «Політика податкового регулювання, будучи складовим елементом податкової політики, означає цілеспрямовану діяльність держави з регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту з метою підтримання на певному рівні економічних процесів, забезпечення суспільного попиту і пропозиції та ініціювання ділової активності суб'єктів господарювання. ... Політика податкового регулювання визначає принципи, напрями, структуру сегменту участі держави в регулюванні економічних процесів у суспільстві» [45, с. 81].

Загалом механізм податкового регулювання передбачає систему інструментів (методів і способів) впливу на економічну діяльність суб'єктів оподаткування. Зміст і мета податкового регулювання обумовлені регулюючою функцією системи оподаткування. Відповідно, цей процес є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності методів, які використовуються та стану реальної економіки держави. До методів податкового регулювання відносять адміністрування, реструктуризацію, податкові періоди, спрощенні технології оподаткування, податкові канікули, легалізація неоподаткованих доходів, бюджетно-податкове регулювання та ін. Регулююча функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних механізмів, вбудованих у систему оподаткування – в цілому, і в кожен податок – окремо. До основних способів податкового регулювання відносять систему преференційного оподаткування та систему санкцій.

Об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають грошові ресурси платників, які надходять у бюджети. У вузькому значенні – це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок [86, с. 380].

Ефективність державного регулювання за допомогою податкової політики вирішальною мірою залежить від вибору податкової системи, розміру податкових ставок, видів і розмірів бюджетних пільг. Податки, здійснюючи свою регулюючу функцію завжди прямо або опосередковано впливають на економічну діяльність суб'єктів господарювання.

1.2. Форми і методи податкового регулювання

Податкова політика передбачає таке поєднання інтересів різних учасників відносин, при якому відбувалося б вирівнювання їх економічного становища. У даному форматі головним завданням податкової політики держави є забезпечення гармонійного поєднання інтересів різних сторін: органів центральної виконавчої влади і платників податків. Оскільки, фіскальна мета не єдина, яку намагається досягти держава через запровадження податків.

Сучасному етапі розвитку податкової системи не завжди виправданим є зниження регулюючих і стимулюючих механізмів. Так, для сучасної податкової політики, регламентованої законодавством, характерна практично повна відмова від використання пільг. Більш поширене застосування інституту податкових відрахувань і звільнень [4, с. 79]. Звільнення застосовуються, як правило, не до окремих категорій платників, а до об'єктів оподаткування.

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

функціонування. Формами податкового регулювання є пряме і непряме оподаткування.

Методи податкового регулювання – це сукупність способів і прийомів впливу на діяльність платників податків та економіку держави в цілому за допомогою таких інструментів як податкові ставки, податкові преференції і пільги, податкові санкції, декларування доходів, спеціальні податкові режими, податкові канікули, знижки, вилучення, податкові кредити і т. д.

Податкове регулювання ґрунтується на функціях податків, до яких, крім фіскальної, слід віднести регулюючу, стимулюючу, перерозподільчу, та здійснюється за допомогою зміни окремих елементів податкової системи – кола суб'єктів податкового регулювання, об'єктів оподаткування, податкових ставок, податкових шкал, податкових пільг. Як зазначає Т. Єфименко, основними об'єктами податкового регулювання виступають економічні явища, що визначають економічний розвиток країни. Вони охоплюють економічний цикл, секторальну, галузеву і регіональну структури економіки, умови нагромадження капіталу, зайнятість, грошовий обіг, платіжний баланс, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (що мають за мету розробку і реалізацію наукових ідей), умови конкуренції, соціальні відносини (включаючи відносини між роботодавцями і найманими працівниками, а також соціальне забезпечення), підготовку і перепідготовку кадрів, навколишнє середовище, зовнішньоекономічні зв'язки [30, с. 11-12].

Функції і важелі податкового регулювання схематично представлені на рисунку 1.3.

Функція податку проявляється не тільки при встановленні пільг, відрахувань або звільнень. У даному контексті важливе значення має співвідношення оподатковуваного об'єкта, податкової бази та ставки. Регулюючий вплив з боку держави проявляється через їх зміну, а також структуру у випадках встановлення диференціації ставок податків.

До методів податкового регулювання відносять методи, які успішно використовуються у всіх країнах: відстрочення податкового платежу,

інвестиційний податковий кредит, податкові канікули, податкова амністія, податкові відрахування, вибір і встановлення податкових ставок, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.

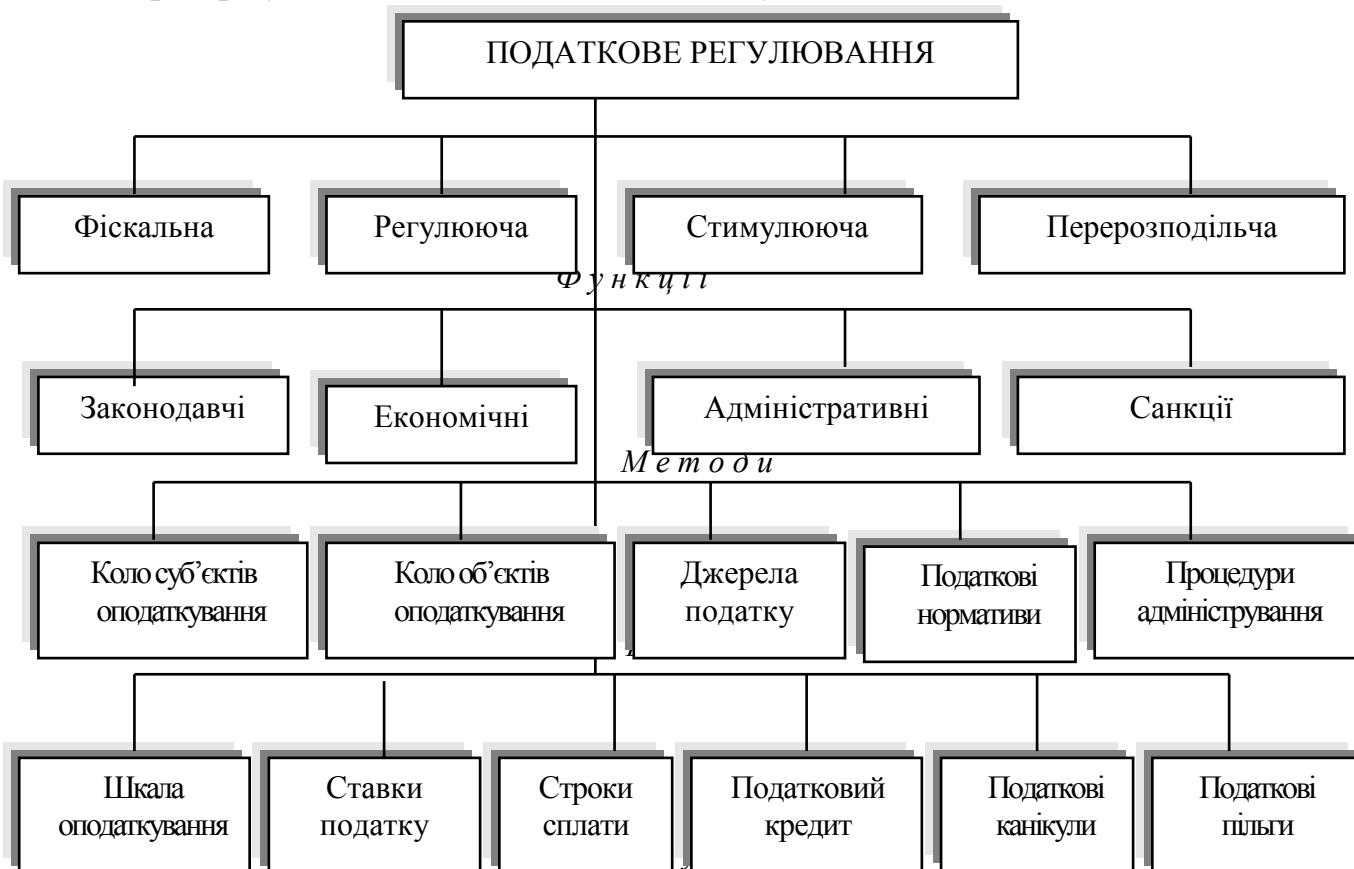


Рис. 1.3. Функції і важелі податкового регулювання [30, с. 13]

Важливим податкового регулювання, який має соціальне значення та використовується у механізмі оподаткування доходів і прибутків фізичних осіб є податкові відрахування. Їх поділ залежить від об'єкта оподаткування визначеного податковим законодавством країни. Найчастіше такі вирахування поділяються на стандартні, соціальні, майнові та професійні [4].

Вибір і встановлення ставки податку є окремим методом податкового регулювання, саме ставка податку визначає суму податку, що має бути сплачений до бюджету. Зниження ставки будь-якого податку має бути настільки максимально, щоб дозволити платникам податків здійснювати свою фінансово-господарську діяльність без значних втрат і отримувати прибуток, але при цьому зберегти фіскальні інтереси держави в цілому.

Встановлення високого рівня податків, як це відбувалось у другій половині 1970-х початку 1980-х рр., економічною наукою визначено як негативний фактор розвитку виробництва. У дослідженнях взаємозв'язку рівня податкової ставки і податкових доходів держави, американський учений А. Лаффер довів, що не завжди збільшення рівня податкових ставок призводить до росту податкових поступлень до державного бюджету. Більш того він довів, що таке підвищення негативно впливає на суспільне відтворення та стримує інвестування у нове виробництво. При цьому, значна кількість суб'єктів господарювання намагається перейти в «тіньовий бізнес», що не можна назвати позитивною тенденцією економічного розвитку і формування сприятливих умов інвестування та ведення бізнесу.

В Україні найбільш відчутно ухилення від сплати податків позначається на надходженнях від податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб та ПДВ. Ухилення від сплати податку на прибуток було спричинено різними факторами, головними з них були ставка податку (з 1997 р. – 30 %, з 2004 р. – 25 %, з 01.01.2014 р. – 18 %) і механізмом визначення об'єкта оподаткування, яким встановлено багато обмежень у зменшенні оподатковуваного прибутку. Проте, введення у дію зниженої ставки податку не вплинуло на рівень мобілізації доходів бюджету, а також не позначилось на активізації підприємницької діяльності.

Т. Паєнтко стверджує, що за умов зниження ставки податку на прибуток відсутні стимули до розподілу прибутку на інвестування, а в Україні прибуток підприємств тривалий час залишався головним джерелом фінансування інвестицій в основний капітал. Такий феномен у фінансовій науці дістав назву «ефект безбілетника» і тривати він може досить довго, оскільки за своєю природою є поведінковим стереотипом [78, с. 263].

За підрахунками експертів, в Україні протягом 2002-2012 рр. з під оподаткування виводилось від 3,0 до 20,0 млрд. грн.. на рік прибутку, який трансформувался у нелегальні і напівлегальні фінансові потоки, що споживались як в середині країни, так і за її межами [47, с. 293]. Тому для підвищення

ефективності справляння податків в Україні, в умовах дії Податкового кодексу, було запроваджено додаткові вимоги щодо перекриття схем мінімізації оподаткування. Це дозволило досягнути зростання показників надходжень від податків і зборів до бюджетів на тлі зниження рівня основних бюджето-формуєчих податків.

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

Як зазначає А. Крисоватий, за допомогою преференційного оподаткування держава може, з одного боку, коригувати потоки ринкового переливу капіталу, а з іншого – ініціювати необхідні соціально-економічні зрушення шляхом формування фінансового забезпечення тих чи інших видатків бюджету. Необхідно лише збалансувати інтереси всіх учасників перерозподільних відносин так, щоб забезпечити максимальні податкові надходження при мінімальному негативному впливі фіску на економічну активність платників податків [45, с. 12].

Використання державою податкових коштів на регулювання економічного розвитку країни – дуже складне та відповідальне завдання. Важливу роль у процесі регулювання виконує система надання податкових преференцій, створюючи сприятливі умови для розвитку соціально-економічних процесів у країні. Проте, невірні надані податкові преференції сприяють розвитку тіньового сектору, руйнуванню економічних процесів у країні та викривленню структури національної економіки.

Існують різні точки зору щодо сутності податкових преференцій, так Є. Ануфрієва стверджує, що податкові преференції – це витрати держави, які встановлюються у вигляді обов'язкових переваг окремим категоріям платників, що зумовлюють зменшення податкових зобов'язань (частково або у повному обсязі) у формі зниження ставки податку на чітко визначений термін і на умовах

зустрічних зобов'язань з метою податкового регулювання економіки та вирішення соціальних задач [1, с. 193]. Більш ширше поняття «податкові преференції», у своїй роботі подає Г. Василевська, зазначаючи, що це переваги у сфері оподаткування, які надаються конкретним територіям, певним видам діяльності, юридичним або фізичним особам для стимулювання господарської активності, соціального захисту, а також з метою легалізації тіньових грошових потоків. При цьому, податкові пільги – це лише засоби реалізації податкових преференцій, які запроваджуються на законодавчому рівні з метою зниження податкового навантаження [7, с. 109].

В загальному у сучасному економічному словнику преференції визначено як переваги, пільги, що надаються окремим країнам, суб'єктам господарювання для підтримки чітко визначених видів діяльності; здійснюються у формі зниження ставок податків, мінімальних ставок мита, звільнення від сплати податків [84, с. 47]. Таке визначення цілком обґрунтовує і підтверджує «преференційне оподаткування» як окрему економічну категорію.

Виходячи з цього не можна не виділити такий вагомий критерій, який дозволяє об'єднати такі поняття, як «податкові преференції» і «податкові пільги» – зниження податкових зобов'язань платника податків з метою державного регулювання економіки і вирішення соціальних задач. Мета їх надання спільна, проте, механізм дії їх різний. Механізм дії податкових пільг і преференцій показано на рисунку 1.4.

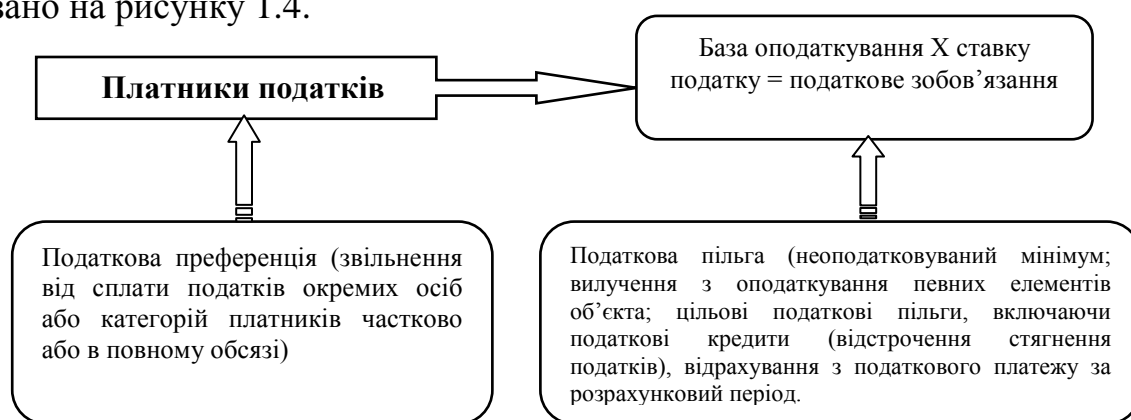


Рис. 1.4. Механізм дії податкових преференцій і податкових пільг [3, с.

Преференції, так само як і пільги, можуть носити економічний характер (наприклад, коли вони спрямовані на розвиток інноваційних галузей економіки або видів діяльності організації, при цьому реалізується стимулююча функція) або соціальний (наприклад, коли вони спрямовані на підтримку некомерційних видів діяльності, створення нових робочих місць або компенсації частини витрат платника податку).

Слід підкреслити, що призупинити або не застосовувати узаконені преференції, на відміну від податкових пільг, платник податків не має права. За незастосування і неправильне застосування преференцій передбачені штрафи, а ось незастосування пільг не штрафується (таблиця 1.2) [3, с. 109]. Та й сам механізм застосування пільг інший: платник податків повинен представити документи, що підтверджують правомірність застосування пільги, в процесі податкового контролю. При відмові від застосування пільги платник податків не зобов'язаний інформувати податковий орган.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика податкових пільг і податкових преференцій [3, с. 109]

Характеристики	Податкова преференція	Податкова пільга
Мета введення	Зниження податкового навантаження на платника податків	Зниження податкового навантаження на платника податків
Момент введення	Запроваджується разом з податком	В любий момент
Застосування	Обов'язково	Не обов'язково, за бажанням платника
Можливість призупинення застосування на один або декілька періодів	Відсутня можливість	Є така можливість
Штрафні санкції за незастосування	Стягуються	Не стягуються
Відміна	Не раніше початку наступного податкового періоду	У будь-який момент
Характер застосування	Економічні, соціальні	Економічні, соціальні

Податкові пільги – це законодавчо встановлені винятки із загальних правил оподаткування, які надають платникові можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняють його від виконання окремих

обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням. Податкові пільги виступають одним з найбільш поширених механізмів сучасного податкового регулювання [16, с. 83]. Податкові пільги є одним із елементів податкової політики і переслідують як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси і забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. Класифікація податкових пільг подана в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація податкових пільг [16, с. 84]

Класифікаційна ознака	Види податкових пільг
За характером цілей державної податкової політики	Соціальні
	Економічні
За призначенням	Стимулюючі
	Підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням вивільнених коштів	Цільові
	Нецільові
За суб'єктом впливу	Спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	Спрямовані на суб'єкта господарювання, який не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва та розподілу)
За періодом дії	Пільги, період застосування яких не визначений
	Тимчасові пільги
За компетенцією встановлення та масштабу застосування	Загальнодержавні
	Пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
Зв'язок пільги з іншими елементами податку	Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків
	Зменшення об'єкта оподаткування
	Зменшення (обмеження) бази оподаткування
	Зменшення податкових ставок
	Застосування спеціальних методів податкового обліку
	Збільшення податкового (звітного) періоду

За характером цілей податкової політики держави податкові пільги підрозділяються на дві групи: соціальні й економічні.

Соціальні пільги спрямовані на податкове стимулювання досягнення соціальних цілей. До них, зокрема, відносяться пільги, надані окремим соціально незахищеним групам громадян: застосування податкової соціальної пільги; пільга у вигляді звільнення від зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування операцій з продажу обручок та квартир, які купуються вперше. До пільг соціального характеру можуть бути віднесені також пільги з податку на прибуток та з ПДВ, надані підприємствам громадських організацій інвалідів; пільги, надані роботодавцям та застрахованим працівникам за договорами довгострокового страхування життя й недержавного пенсійного забезпечення; звільнення від ПДВ операцій постачання соціально-значимих товарів і послуг (вітчизняних продуктів дитячого харчування; товарів спеціального призначення для інвалідів, лікарських засобів і т.д.

До пільг економічного характеру відносяться локальні механізми податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру. В цю групу включаються будь-які пільги, спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, інвестиційної діяльності, інновацій, поліпшення використання ресурсів і т.ін.

Існують також обставини, з наявністю яких у платників податків законодавець пов'язує надання податкових пільг і преференцій можуть мати безумовний характер (це спостерігається у випадках наявності зовнішніх обставин, не залежних від бажання, волі або поведінки платника податків) і умовний характер (у випадках, коли податковим законодавством платнику податків наказується прийняття певної моделі поведінки або ведення діяльності з метою набуття підстав для отримання права користування пільгою, і платник податків в змозі вплинути на ці обставини). Таким чином, М. Шмакова виділяє податкові компенсації – пільги, що носять компенсаційний безумовний характер, і податкові преференції – пільги, яким притаманний стимулюючий умовний характер [87, с. 78].

Досить часто в економічній літературі зустрічається термін «податковий стимул», поняття якого легально не закріплено національним законодавством, ні діючими міжнародними угодами України.

Доктрина податкового права під податковими стимулами розуміє з заходи, які реалізуються суб'єктами публічного права з метою спонукання платника податків, або іншого учасника податкових відносин до визначеної моделі поведінки. Для досягнення максимального податкового потенціалу необхідне комплексне рішення, яке полягає у виборі арсеналу податкових інструментів всіх рівнів і забезпечення умов їх використання платниками податків [51, с. 13].

Податкове стимулювання реалізується через комплекс інструментів, які утворюють групи. До них віднесено: встановлення форм податків і пільг; встановлення податкових режимів; встановлення процедур податкового адміністрування; полегшення умов виконання податкових зобов'язань або скорочення їх числа; вибір юридичної конструкції податку, як один з перепонів ухиленню від оподаткування, а також спосіб підвищення мобілізації податкових надходжень.

Інструменти податкового регулювання досить активно використовують країни у період розгортання та подолання наслідків фінансової кризи. Яскравим прикладом може служити Україна, яка на тлі загострення зовнішньополітичної кризи відчуває економічний спад і стоїть на порозі фінансової катастрофи. Головним чином, у таких скрутних ситуаціях, країни використовують арсенал інструментарію податкового регулювання – податкові преференції, збільшення чи зменшення розміру ставок податків, скасування окремих механізмів справляння податків, які спричинили або можуть дестабілізувати підприємницьку активність.

Підтвердженням цього є твердження О. Найденко, що посилення кризових явищ завжди спонукає країни до активних регулюючих дій у частині оподаткування доходів і прибутків як фізичних осіб та к корпорацій [53, с. 201]. Рядом країн у період фінансової стагнації було зроблено кроки щодо підтримки таких категорій платників податків засобами податкової політики. Різні країни

по-різному вибудовували заходи, які яскраво відбивали стан регулюючої податкової політики.

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

1.3. Організаційно-правові основи податкового регулювання доходів і прибутків в Україні

Оскільки правовий аспект у реалізації податкової політики є важливим, саме тому розгляд організаційно-правових основ податкового регулювання є важливим. Україна, як демократична правова і соціальна держава, що діє в інтересах всього суспільства з метою дотримання та захисту прав і свобод людини, здійснює соціальну, економічну, правоохоронну та інші функції, які забезпечуються справляються податками.

Здобуття Україною незалежності обумовило створення законодавства щодо регулювання відносин, які виникають у зв'язку з проведенням податкової політики та реалізації функцій, покладених на контролюючі органи, що відповідали б міжнародним стандартам та правилам. Така позиція обґрунтовується тим, що існуючий механізм оподаткування закріплений на законодавчому рівні, а саме: будь-який податок може встановлюватись,

змінюватись чи скасовуватись лише шляхом прийняття закону, так статтею 92 Конституції України встановлено, щ виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [42].

Держава проводить свою податкову політику через механізм її реалізації, що представляє собою сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням, форм і методів податкового регулювання та податкового механізму. Практичне застосування механізму реалізації податкової політики здійснюється за допомогою податкового законодавства, що регламентує організаційно-правові норми і методи управління оподаткуванням, податковий механізм (податкові ставки, пільги, відрахування, способи обкладання, форми і види податкового контролю і т.д.). Механізм реалізації податкової політики залежно від конкретного місця та періоду проведення цієї політика розрізняється в просторі та часі.

Заснований на теоретичній базі оподаткування та на податковому законодавстві механізм реалізації податкової політики дозволяє систематизувати податкові відносини: відносини, що виникають при податковому плануванні (складаються на рівні як бюджетів, так і господарюючих суб'єктів); відносини, що виникають при податковому регулюванні (складаються на мікро- і макроекономічному рівнях); відносини, що виникають при податковому контролі (складаються на всіх рівнях державного управління оподаткуванням).

Обов'язок, щодо сплати податків встановлено статтею 67 Конституції України. Податково-правове регулювання характеризується декількома рисами, якими можна позначити своєрідність прояву фінансово-правових відносин у сфері оподаткування (досягнення певної юридичної мети і, за допомогою цього, конкретних соціальних результатів; наявність специфічного, але не ізольованого від фінансово-правового предмета регулювання; використання засобів і методів регламентації і розвитку суспільних відносин) [91, с. 9]. Відтак, виділяють у межах податково-правового регулювання основного концептуального орієнтира – забезпечення виконання податкового обов'язку, закріплення порядку

формування дохідної частини бюджетів. Платник податків, який своєчасно сплатив податки, вважається таким, що виконав свій конституційний обов'язок.

Об'єктом податково-правового регулювання є суспільні відносини у сфері оподаткування. Проте останні, як зазначає К. Андрієвський, характеризуючись різноманіттям проявів, припускають виділення економічних, соціальних, інформаційних та інших відносин. Право, беручи участь в цій системі і виступаючи своєрідним регулятором, направлене на стабілізацію, охорону і розвиток лише найбільш важливих, значущих для суспільства відносин, яким держава надає специфічну форму і забезпечує спеціальними гарантіями [2, с. 54]. В основі цього механізму лежить віддзеркалення об'єктивної реальності в нормах права, які ув'язуються за допомогою волі. Остання і виступає тим юридичним мотивом, який перетворить реально існуючі суспільні відносини в правові, об'єктивно відображені – у суб'єктивно відображені [49, с. 47]. Саме тому правове регулювання направлене на ті суспільні відносини, які на сьогодні найбільш важливі і актуальні, потребують державної підтримки і забезпечення. Головною особливістю правового регулювання є участь держави в цьому процесі. Ще більшою мірою це позначається в податковому праві, де держава виступає як суб'єкт, що перетворює правила поведінки в обов'язкові правові розпорядження, і в той же час як власник грошових коштів, що поступають йому в результаті закріплених подібними розпорядженнями дій учасників відносин.

Виникнення і становлення інституту податкового регулювання, в цілому, враховує тенденції, що спостерігаються у світовій історії. Протягом тривалого періоду існування держави збір податків був направлений на максимальне збагачення їх одержувачів. Одночасно відбувалося становлення органів податкового контролю, закріплення в джерелах права відповідальності платників податків, з часом – відповідальності збирачів податків, елементів дотримання прав платників податків. Набагато пізніше оформилася система нормативних актів, що закріплюють основні поняття, форми і методи податкового регулювання.

Оподаткування повинно бути однаковим для кожного виду податків на всій території держави. На основі даного принципу формується єдина податкова система держави.

1. Податкове законодавство України – це сукупність чинних нормативно-правових актів, що регулюють відносини, пов’язані із встановленням та скасуванням податків, зборів, обов’язкових платежів, а також відносини, які виникають в процесі виконання обов’язків щодо сплати податків, зборів, обов’язкових платежів, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування [44, с. 36].

Діюча система нормативно-правових актів і, перш за все, податкових законів, регулює відносини:

- між державою і платником;
- між державою і органами місцевого самоврядування;
- між державою і органами, що забезпечують справляння податків, зборів, обов’язкових платежів;
- між органами податкової служби і платниками.

Основне завдання податкового регулювання – створення загального податкового клімату для внутрішньої і зовнішньої діяльності організацій, забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу. Принципові підходи до регулювання податкових правовідносин в багатьох країнах визначаються основним податковим законом – Податковим кодексом.

Податковий кодекс України регулює податкові відносини, визначає такі основні принципи регулювання податкової сфери: загальність оподаткування; рівність всіх платників податків перед законом; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідності у разі порушення податкового законодавства; соціальна справедливість [71]. Принципи побудови взаємовідносин між державою та платниками податків, суть та роль системи оподаткування формалізуються у податковій політиці держави, яка належить до виняткових повноважень органів

державної влади, та практично реалізуються за допомогою методів та інструментів податкового регулювання.

У податковій політиці проявляється відносна самостійність держави. У сучасних умовах податковий механізм є найбільш універсальним інструментом впливу політичної надбудови суспільства на базисні (економічні) відносини. Змінюючи податкову політику, маніпулюючи податковим механізмом, держава отримує можливість стимулювати економічний розвиток або стримувати його. Проте головною метою податкової політики сучасної держави є створення сприятливого податкового клімату для внутрішньої, зовнішньої та інвестиційної діяльності організацій за рахунок врівноваження інтересів трьох суб'єктів: держави, суб'єктів господарювання суб'єктів і громадян.

Розробку нормативно-правових актів в Україні здійснюють суб'єкти права законодавчої ініціативи, до яких належать: Президент України, Кабінет Міністрів України та народні депутати України. Прийняття ж законів відповідно до Конституції України [47] є виключною прерогативою Верховної Ради України.

Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України розробляють основні напрями бюджетно-податкової політики держави, плани обсягів надходжень від податків та зборів тощо. Проте, незважаючи на загальноекономічне значення податкової політики та значну роль у фінансовому регулюванні економіки, основне її завдання полягає у формуванні доходів бюджету. Функціонування держави потребує утворення централізованого фонду фінансових ресурсів, основним джерелом надходжень до якого є податки.

Інститутами податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни є законодавчо закріплені форми організації відносин між державою та платниками податків та наділені відповідними повноваженнями в сфері реалізації податкової політики органи державної влади та місцевого самоврядування.

Сьогодні виділяють наступні інститути податкового регулювання економіки:

➤ формальні – процедури і правила поведінки платників податків та органів влади (закріплені законодавчими актами), сукупність органів державної влади і місцевого самоврядування (забезпечують задоволення потреб держави у необхідному обсязі фінансових ресурсів та реалізацію державної податкової політики);

➤ неформальні – податкова культура і менталітет платників податків (формується в результаті становлення і розвитку держави та її інститутів) [94, с. 597].

Вітчизняні науковці-економісти вважають, що регулювання податкових правовідносин в Україні має ґрунтуватись на таких вихідних принципах:

- антициклічний характер;
- системний характер і цільове призначення податків;
- погодження податкових ставок;
- одноразовий характер оподаткування і відносна стабільність;
- однозначність тлумачення і відповідальність платників податків [5, с. 14; 73, с. 45].

Реалізація закріплених у законодавстві принципів адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування, їх розширення і вдосконалення має сприяти нейтралізації суперечностей, які виникають між платником і державою. В цілому, зазначені принципи повинні сприяти розбудові ефективної системи регулювання відносин між усіма суб'єктами податкових відносин.

➤ Правове регулювання податкових відносин є складовою частиною загального механізму адміністративно-правового регулювання, і зберігаючи загальні властивості останнього, набуває при цьому нових, застосовуваних при здійсненні державного управління прийомів, методів, форм, принципів і функцій регулювання сфери оподаткування. Таким чином, механізм правового регулювання становить цілісну систему правових засобів, які впливають на суспільні відносини та організують їх відповідно до завдань держави і суспільства [84, с. 53].

Зміна зовнішньополітичного вектору України зумовлює розвиток інтеграційних процесів до європейських структур, що стратегічно важливе для країни. Найкращим способом реалізації національних інтересів у побудові демократичної держави, зміцнення її позицій у світі, є адаптації українського законодавства до європейського права. Реалізація європейсько-орієнтованої податкової політики є однією з найгостріших проблем соціально-економічних перетворень в Україні, яка потребує вирішення стратегічних завдань, що модифікуються під впливом інтеграційних процесів у Європі та виходять за межі національних інтересів [15, с. 74].

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена насамперед проведенням в Україні податкової реформи. Запорукою ефективної адаптації та позитивних наслідків упровадження в національне законодавство положень, директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та проведення комплексного порівняння цих норм [16, с. 287].

Для забезпечення адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС слід запровадити нові інструменти проведення податкової політики, які дозволять вирішувати нові проблеми у майбутньому, а саме:

- створення постійно діючого форуму для того, щоб країни-члени обмінювалися інформацією стосовно прямих податків та підтримували свою присутність у міжнародних організаціях;
- запровадження діалогу з населенням та компаніями з метою надання їм інформації стосовно їхніх прав у інших країнах ЄС;
- боротьба з податковими махінаціями та ефективне виявлення інших порушень у цій сфері [15, с. 110-111].

Зміна напрямів податкової політики вимагає від країни запровадження додаткових механізмів, направлених на боротьбу з ухиленням від оподаткування доходів одержуваних особами, які виступають резидентами, а доходи одержують на території інших податкових юрисдикцій. Це підтверджує необхідність

обміном податковою інформацією між країнами. Основні цілі та напрями міжнародного обміну податковою інформацією подано на рисунку 1.5.

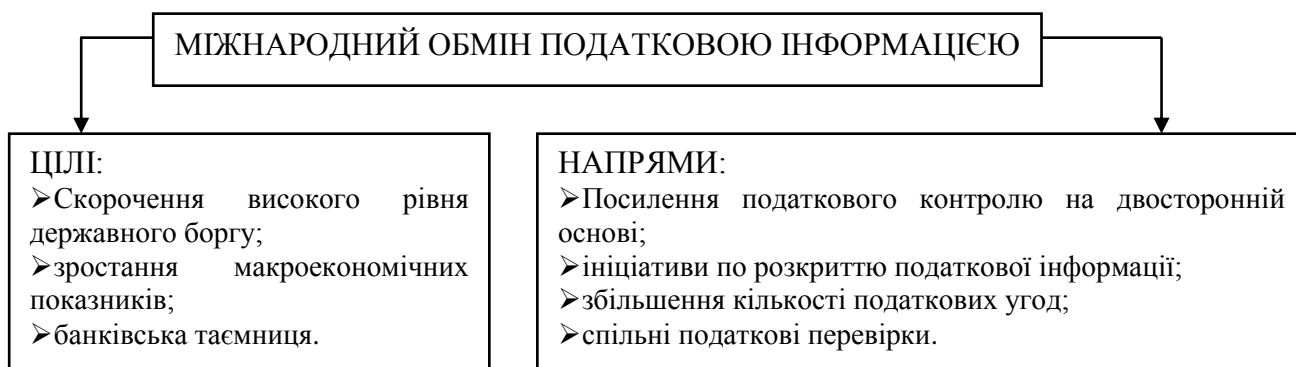


Рис. 1.5. Цілі та напрями проведення міжнародного обміну інформацією*

* **Примітка.** Побудовано автором самостійно на основі: [39; 58].

Головна мета обміну податковою інформацією – надання можливості податковим органам діяти в межах внутрішнього податкового законодавства і положень податкових конвенцій без порушення суверенітету інших країн або прав платників податків.

Заходи обміну податковою інформацією виступають важливою складовою податкового регулювання, оскільки, багато країн світу зазнаючи фінансової кризи намагаються вводити додаткові податки на доходи як фізичних так і юридичних осіб одержуваних ними закордоном. Так, у США в 2010 р. був введений Закон про оподаткування іноземних рахунків, який зачепив інтереси іноземних фінансових установ і посередників. Важливою нормою даного Закону було введення санкцій у відповідь на відмову уряду США на укладання угоди. Що передбачає стягнення 30 % за платежами на користь США. Такий напрям реалізації податкової політики можна назвати міждержавним податковим регулюванням. Що ґрунтується на нормах міжнародного законодавства.

Сьогодні у цілому світі зростає кількість під писаних угод про обмін податковою інформацією. Динаміка зростання угод у розрізі років показана на рисунку 1.6.

Завданням податкового регулювання є збалансування визначених аспектів для забезпечення стабільного розвитку економіки країни у довгостроковій

перспективі. Перекоси в податковому регулюванні в бік одного або декількох аспектів призведуть до розбалансування економіки внаслідок порушення економічних інтересів основних макроекономічних суб'єктів, отже, неможливим буде стабільний розвиток економіки країни в довгостроковій перспективі.

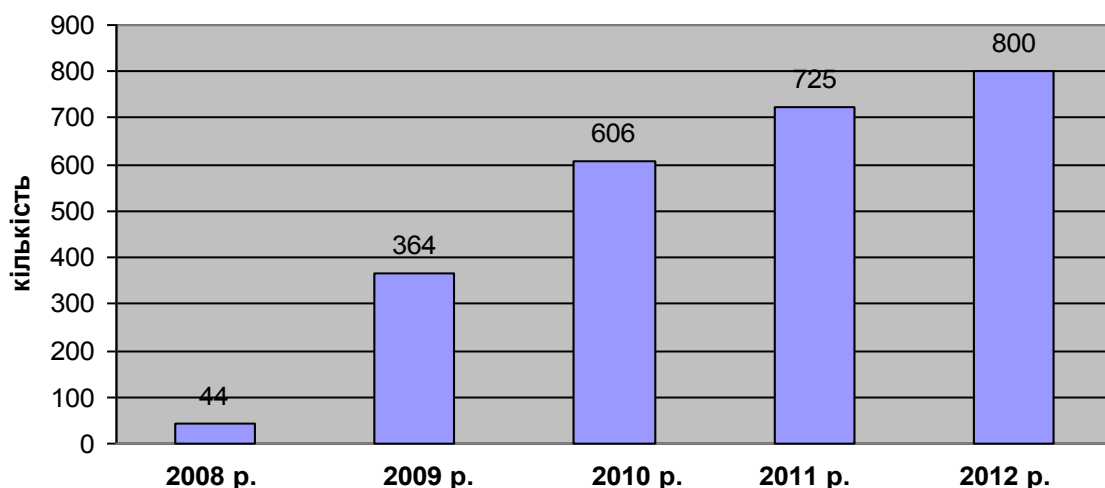


Рис. 1.6. Кількість підписаних угод про обмін податковою інформацією протягом 2008-2012 рр. [19, с. 22]

Одним з основних показників стану податкового регулювання та рівня податкового навантаження на економіку країни є рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту через зведений бюджет України. Таким чином, вплив держави на економічний та соціальний розвиток країни за допомогою податкового регулювання відбувається на етапі первинного, а в деяких випадках вторинного утворення доходів платників податків у сфері виробництва товарів та послуг. Так, впливати на показники розвитку суб'єктів господарювання за допомогою інструментів податкового регулювання держава може, маніпулюючи розмірами їх первинних доходів, основними джерелами яких є прибуток, на показники ж первинних доходів найманих працівників – розмірами їх оплати праці.

Висновки до розділу 1

1. Методи податкового регулювання – це сукупність способів і прийомів впливу на діяльність платників податків та економіку держави в цілому за допомогою таких інструментів як податкові ставки, податкові преференції і пільги, податкові санкції, декларування доходів, спеціальні податкові режими, податкові канікули, знижки, вилучення, податкові кредити.

2. Податкове регулювання ґрунтується на функціях податків, до яких, крім фіскальної, слід віднести регулюючу, стимулюючу, перерозподільчу, та здійснюється за допомогою зміни окремих елементів податкової системи – кола суб'єктів податкового регулювання, об'єктів оподаткування, податкових ставок, податкових шкал, податкових пільг.

3. До методів податкового регулювання відносять методи, які успішно використовуються у всіх країнах: відстрочення податкового платежу, інвестиційний податковий кредит, податкові канікули, податкова амністія, податкові відрахування, вибір і встановлення податкових ставок, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування. Методи податкового регулювання представляють можливість проведення податкового регулювання на практиці за допомогою таких способів, які умовно поділяються на дві взаємопов'язані сфери: податкові преференції, пільги та податкові санкції.

4. До пільг економічного характеру відносяться локальні механізми податкового регулювання, реалізація яких сприяє досягненню цілей економічного характеру. В цю групу включаються будь-які пільги, спрямовані на стимулювання розвитку виробництва, інвестиційної діяльності, інновацій, поліпшення використання ресурсів.

5. Існують також обставини, з наявністю яких у платників податків законодавець пов'язує надання податкових пільг і преференцій можуть мати безумовний характер (це спостерігається у випадках наявності зовнішніх обставин, не залежних від бажання, волі або поведінки платника податків) і умовний характер (у випадках, коли податковим законодавством платнику

податків наказується прийняття певної моделі поведінки або ведення діяльності з метою набуття підстав для отримання права користування пільгою, і платник податків в змозі вплинути на ці обставини).

б. Виникнення і становлення інституту податкового регулювання, в цілому, враховує тенденції, що спостерігаються у світовій історії. Протягом тривалого періоду існування держави збір податків був направлений на максимальне збагачення їх одержувачів. Одночасно відбувалося становлення органів податкового контролю, закріплення в джерелах права відповідальності платників податків, з часом – відповідальності збирачів податків, елементів дотримання прав платників податків. Набагато пізніше оформилася система нормативних актів, що закріплюють основні поняття, форми і методи податкового регулювання.

РОЗДІЛ 2

МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДІВ І ПРИБУТКІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Моніторинг діючої системи податкового регулювання

З метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій між державою та юридичними і фізичними особами – платниками податків формується система податкових правовідносин, які виникають з приводу розподілу і перерозподілу частини вартості створеного валового внутрішнього продукту. Враховуючи, що основою господарського комплексу держави є мікроекономічний рівень, а саме рівень підприємств та інших суб'єктів господарювання, на якому найповніше проявляються усі економічні відносини, сучасна податкова політика держави має органічно поєднувати фіскальну та регуляторну складові.

Як було зазначено вище, регулююча функція податків, як похідна від фіскальної функції, тісно пов'язана з нею. В. Сімонов і С. Сулакшин вказують на те, що дана функція виконує інше цільове завдання – пом'якшення циклічності розвитку виробництва і певних його структурних деформацій з метою забезпечення рівномірного і поступального соціально-економічного розвитку [6, с. 69-70].

Така економічна функція податків направлена на створення матеріальних умов для участі держави у відтворювальному процесі не у формі прямого директивного втручання, як це передбачає фіскальна функція податків, а за допомогою регулювання (розподілу, стимулювання і контролю) руху фінансових потоків в окремі галузі, посилення або послаблення процесів накопичення капіталу і трансформації їх в інвестиції в різних сферах економіки, розширення або зменшення платоспроможного попиту населення. Вона є складною та

багатогранною для практичної реалізації, вимагає цілого арсеналу економічних механізмів, що класифікуються як розподільні, стимулюючі і контрольні механізми.

Податкова система держави не може бути представлена у вигляді хаотичного набору інструментів (різних видів податків, механізмів оподаткування). Вони повинні орієнтуватися на поповнення фінансових ресурсів держави в результаті збільшення доходів і майна платників податків, а не на жорсткості податкові умови для них.

Значення податків в економіці України, як головних регуляторів і стимуляторів економічних процесів подано в таблиці 2.1.

Як видно з даних поданих в таблиці 2.1, співвідношення податкових надходжень із ВВП у розрізі 2010-2013 рр. є нерівномірним. Найвищий рівень податкового коефіцієнта припадає на 2011 і 2012 рр. та відповідно становив 25,5 % і 30,5 %. Найбільша частка припадає на податок на додану вартість і становила від 8 % у 2010 р. до 9,9 % у 2011 р., що свідчить про його фіскальне призначення. Регулятивний характер притаманний податкам на доходи і прибутки: податку на прибуток і податку на доходи фізичних осіб. Їх частка у ВВП протягом 2010-2013 рр. практично не змінюється, що свідчить про тісний взаємозв'язок зростання показника ВВП і надходжень від податків на доходи.

Держава, здійснюючи регулювання підприємницької діяльності, може діяти у двох напрямках: створювати сприятливі умови для вже існуючих суб'єктів господарювання та спрощувати процедури реєстрації, формування статутного капіталу тощо для підприємств, які створюються.

Основним бюджетоформуючим податком, що має регулююче значення для економіки України є податок на прибуток. Даний податок є визначальним чинником вартості власного капіталу як джерела само інвестування, зростання ставок податку може привести до зменшення вартості власного капіталу, який інвестується в оновлення основного капіталу [78, с. 263].

Загалом, ставки податку на прибуток визначені Податковим кодексом України, ставки даного податку та їх застосування подано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.1

Динаміка показників надходжень податків і зборів та співвідношення з ВВП протягом 2010-2013 рр.*

Показник	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	Млн. грн..	Співвідношення надходження / ВВП, %	Млн. грн..	Співвідношення надходження / ВВП, %	Млн. грн.	Співвідношення надходження / ВВП, %	Млн. грн.	Співвідношення надходження / ВВП, %
Податкові надходження, всього	234447,7	21,7	334691,9	25,5	445454,3	30,5	442742,9	28,0
Податок з доходів фізичних осіб	51029,3	4,7	60224,5	4,6	68092,4	4,7	72151,1	4,6
Податок на прибуток	40359,1	3,7	55097,0	4,2	55793,0	3,8	54993,8	3,5
Податок на додану вартість	86315,9	8,0	130093,8	9,9	138826,8	9,5	128269,3	8,1
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів	23715,3	2,2	26097,1	2,0	28661,0	2,0	27721,3	1,8
Акцизний податок з ввезених в Україні товарів	4600,8	0,4	7822,1	0,6	9767,8	0,7	8923,0	0,6
Ввізне мито	8556,4	0,8	10462,8	0,8	12985,8	0,9	13264,6	0,8
Рентна плата	---	---	16822,4	1,3	13401,9	0,9	14225,3	0,9

* Примітка. Складено та розраховано автором самостійно на основі: [11, с. 6; 12, с. 5; 81].

Зміна розміру ставок податку на прибуток спричинена податковою реформою в Україні. Головним завданням такої реформи була реалізація двох стратегічних завдань. Першочерговим з них було збільшення доходної частини бюджету із одночасним формуванням законодавчого підґрунтя для оновлення системи державних фінансів. Другим завданням було формування сприятливого податкового середовища для розвитку бізнесу та стимулювання інвестиційної діяльності – як передумов швидкого відновлення після внутрішньодержавної та світової економічної кризи [40, с. 293].

Таблиця 2.2

Ставки податку на прибуток та їх застосування [71]

№ з/п	Показник застосування	Період застосування	Ставка, %
1.	До всіх доходів одержуваних платниками податку на території України та за її межами	до 31.03.2011 р.	25
		з 01.04.2011 р. по 31.12.2011 р.	23
		з 01.01.2012 р. по 31.12.2012 р.	21
		з 01.01.2013 р. по 31.12.2013 р.	19
2.	Операції по страхуванню життя	з 01.01.2011 р.	0
3.	Операції по страхуванню в інтересах нерезидентів	з 01.01.2011 р.	0
4.	Дохід від результатів виконання договорів за іншими видами страхування	з 01.01.2011 р.	3
5.	Для платників податку, які підпадають під визначення критеріїв встановлених п. 154.6 статті 154 ПКУ	з 01.01.2011 р.	0
6.	Дохід нарахований (виплачений) на користь нерезидентів	з 01.01.2011 р.	15 (6)

Для полегшення переходу платників єдиного податку – юридичних осіб на загальну систему оподаткування введена ставка 0 %. Проте, не всі суб'єкти господарювання можуть скористатись режимом «податкових канікул», крім того діюче законодавство України не містить механізму переходу на даний режим. Головними критеріями, які дозволяють скористатись режимом є: 1) розмір доходів – не більше 3,0 млн. грн.; 2) розмір нарахованої заробітної плати за кожен місяць звітного періоду – не менше 2-х мінімальних заробітних плат; 3) створені з 01.04.2011 року.

Відчутний вплив на зростання доходів бюджету справило підвищення податкового навантаження на економіку, зокрема, скасування податкових пільг для технопарків, тиск на платників єдиного податку з метою «стимулювання» їх до переходу на загальну систему оподаткування [41, с. 293]. У цілому, за аналізований період податковий тиск на економіку відчутно підвищився, про що свідчать показники подані в таблиці 2.3

Таблиця 2.3

Ефективна ставка податку на прибуток в Україні у 2010-2013 рр.*

Рік	Прибуток до оподаткування, млрд. грн..	Податок на прибуток, млрд. грн..	Ефективна ставка податку, %	Нормативна ставка податку, %
2010	212,01	40,36	19,04	25
2011	277,73	55,10	19,84	23
2012	293,83	55,79	18,99	21
2013	272,35	54,99	20,19	19

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі: [21, с. 145; 84].

Нестабільний характер оподаткування прибутку є додатковим джерелом зростання трансакційних витрат і зростання вартості власного капіталу. Перевищення вартості капіталу рівня рентабельності підприємства означатиме збитковість, а отже і недоцільність таких вкладень. Тому деякі науковці пропонують прибуток, який направляється на інвестиції в основний капітал, оподатковувати за зниженою ставкою. Це дозволить мінімізувати ризик використання пільги як інструменту ухилення від сплати податку, щодо інвестицій в основні засоби, які придбанні не для виробничих цілей, а також не введенні в експлуатацію.

Податкова реформа передбачала заходи для стимулювання і активізації підприємницької ініціативи. Так, урядом було задекларовано, що в 2012 р. завдяки фіскальним стимулам він надасть інвестиційного ресурсу в розмірі 47 млрд. грн., у 2013 р. загальний інвестиційний ресурс від надання преференцій суб'єктам господарювання мав становити 70,4 млрд. грн. Найбільші преференції від держави мали отримати такі сектори економіки:

- а) сільськогосподарські товаровиробники – 12,9 млрд. грн.;

б) банківській сектор у частині створення страхових резервів, що відносяться на витрати – 7,5 млрд. грн.;

в) енергетична галузь 1,4 млрд. грн.;

г) національна освіта 1,9 млрд. грн.;

д) літакобудівна промисловість (0,8 млрд. грн.) [90].

Податкові засоби підтримки та стимулювання розвитку підприємницької діяльності виступають у різноманітних формах. У першу чергу, це надання податкових пільг у вигляді повного або часткового звільнення від сплати податків [56, с. 67]. Податкове регулювання сприятливо впливає на зростання економічних показників окремо взятих суб'єктів господарювання і фізичних осіб, лише в умовах наявності ефективного механізму оподаткування, умов та порядку надання податкових пільг платникам податків, що виробляють конкурентоспроможну на відкритому ринку інноваційну продукцію. Заходи податкового регулювання повинні включати: щорічне підтвердження отримання пільги; оцінку передбачуваного розміру пільги; пропозицію джерела компенсації втрат від надання пільг.

При цьому, метою державного регулювання є стимулювання оновлення основних фондів, розширення виробництва, і як наслідок – зростання доходів, збільшення оплати праці найманих працівників. Зрозуміло, що зростання таких показників, як доходи і прибуток, призведе до збільшення надходжень до бюджету від прямих податків.

Одним із вагомих важелів регулювання розподілу фінансових ресурсів між державою та населенням є податок з доходів фізичних осіб. Оподаткування доходів громадян є складовою частиною фінансового механізму держави. Даний податок охоплює різні джерела доходів громадян, оскільки пов'язаний з різними сферами їх діяльності. Він виступає формою стягнення частини створеної вартості, що розподіляється на користь фізичних осіб.

У результаті перерозподілу доходів фізичних осіб, з одного боку, реалізується економічна доктрина щодо рівня добробуту різних верств населення, а з іншого – формується фінансова база держави.

Податок на доходи фізичних осіб виступає важливим джерелом формування доходів бюджетів різних країн світу. Податок виступає засобом зв'язку фізичних осіб з органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Регулююча функція податку проявляється через використання державою механізму прибуткового оподаткування для досягнення бажаного економічного та соціального ефекту. Рівень оподаткування фізичних осіб безпосередньо впливає на реальні особисті доходи значної частини населення, особливо тих, хто отримує основні доходи у вигляді заробітної плати. Динаміка доходів населення, податку на доходи фізичних осіб до бюджетів і єдиного соціального внеску подано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка доходів населення, надходження податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску протягом 2010-2013 рр.*

Роки	Доходи населення		Надходження ПДФО		Надходження від ЄСВ	
	Млн.. грн.	% до попереднього року	Млн.. грн.	% до попереднього року	Млн.. грн.	% до попереднього року
2010	1101015,0	123,1	51029,3	114,7	---	---
2011	1251005,0	113,6	60224,5	118,0	153100,0	---
2012	1407197,0	111,1	68092,4	113,1	178800,0	116,8
2013	1529406,0	105,3	72151,1	106,0	188600,0	105,5

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі: [13; 22; 72, с. 21].

Як видно з поданих в таблиці 2.4 даних, в Україні спостерігається тенденція щодо зростання доходів фізичних осіб. Проте, слід відмітити, що надходження від податку на доходи фізичних осіб і ЄСВ зростають пропорційно доходам. Це свідчить про тісний взаємозв'язок нарахувань і офіційно задекларованих доходів фізичних осіб.

Поряд із позитивною динамікою надходжень до бюджетів від податку на доходи фізичних осіб, зростанням доходів населення в Україні існують негативні тенденції щодо справляння ПДФО. В першу чергу, це пов'язано із сукупним навантаженням на фонд оплати праці, який визначають податкові агенти.

Так, за даними Міністерства доходів і зборів України, одна із складових тіньової економіки – це не задекларовані доходи населення, які досить важко обрахувати, у тому числі доходи, отримані як зарплата у конвертах становила 148,0 млн. грн.. і найбільший цей показник був зафіксований у торгівлі (35,6 млн. грн.), переробній промисловості (21,3 млн. грн.) та транспорті (16,2 млн. грн.) [3, с. 2-3]. Розрахунок тіньових виплат населенню України подано в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Обсяги офіційних і тіньових виплат загробної плати в Україні [3, с. 4]

Види економічної діяльності	Заробітна плата у т.ч. тіньова, млрд. грн.	Офіційна заробітна плата, млрд. грн.	Тіньова заробітна плата, млрд. грн.	Тіньова заробітна плата, %
Сільське господарство	21,88	17,72	7,62	30
Добувна промисловість	36,22	29,34	7,33	20
Будівництво	17,77	14,39	11,66	45
Торгівля	79,96	64,76	35,62	35
Освіта	55,92	45,29	8,15	15
Інші види економічної діяльності	381,45	308,99	77,79	20
Всього:	593,20	480,49	148,17	25

Шкала оподаткування доходів фізичних осіб – один з основних критеріїв віднесення податкової системи до ліберально або соціально орієнтованого типу [23, с. 34]. Ставки податку на доходи фізичних осіб є різними (додаток А і Б). але головне те, що в Україні податок справляється за двома основними ставками – 15 % і 17 %. Тобто спостерігається незначна прогресивність прибуткового оподаткування фізичних осіб. Починаючи з 01.07.2014 р. оподаткування доходів фізичних осіб буде здійснюватись за більш прогресивною шкалою оподаткування.

Так, при перерахунку загального річного оподаткованого доходу для бази оподаткування доходів у формі процентів, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку застосовуватимуться такі ставки:

➤ якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми – 15 %;

➤ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 20 %;

➤ якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 25 % [76].

Основним показником, який впливає на встановлення податкових ставок, є співвідношення доходів між найбагатшими і найбіднішими прошарками суспільства. Такий підхід не лише виправданий із позиції соціальної справедливості, – це є непоганий стимул для ефективного функціонування економіки. Вилучаючи у найзабезпеченіших верств надлишки доходів через прогресивне оподаткування, держава все одно залишає їм достатньо коштів для споживання. Такий підхід відбиває позицію прихильників кейнсіанства, які виступають на захист прогресивного оподаткування доходів. Кейнсіанці обґрунтовують подібні заходи не тільки соціальною справедливістю, але й стимулюючою роллю подібних заходів. Високе оподаткування великих доходів практично не впливає на споживання і відповідно попит, оскільки навантаження лягає на частину, яка направляє на заощадження.

Ідеологією запровадження пропорційного оподаткування доходів фізичних осіб на рівні 13 % було вирішення проблеми ухилення від сплати податку. Як свідчить практичний досвід, дану проблему так і не вирішено. Головним фактором, що впливає на такий стан справ є високий рівень відрахувань соціального характеру (від 34,7 % до 43,3 % фонду оплати праці). Це розкриває причини такої високої тінізації доходів працюючого населення через розмір ЄСВ, що в Україні є одним з найвищих у світі.

Так, найбільш розвинені країни світу, які входять до складу Організації з Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) і відзначаються високим рівнем соціального забезпечення, мають середній показник навантаження на фонд заробітної плати всього 23,3 %, тоді як в Україні цей показник становить 43,3 % [4, с. 7].

Лише в декількох країнах світу розмір внесків до фонду оплати праці перевищує український рівень, зокрема в Італії він становить 43,4 %, Бельгії – 50,4 %, Франції – 51,7 %, Китаї – 49,6 %. У рамках заходів по вдосконаленню податкової системи України, створенню привабливого інвестиційного клімату та виведенню економіки України з тіні Міністерство доходів і зборів України виступило з ініціативою зниження єдиного соціального внеску до 18 %. Головною метою запропонованих змін є стимулювання розвитку бізнесу шляхом зменшення навантаження на фонд оплати праці, а саме зниження розміру ЄСВ до 18 % [4, с. 6].

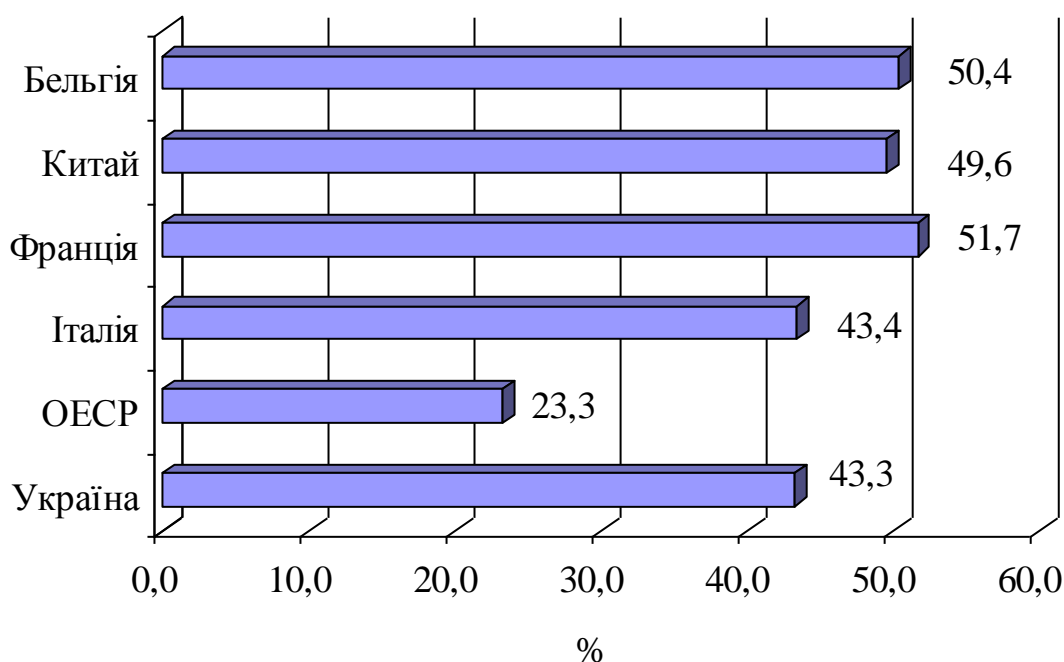


Рис. 2.1. Граничні ставки внесків на соціальне страхування [4, с. 7]

Іншим інструментом регулювання і стимулювання підприємницької діяльності є створення спеціальних режимів оподаткування з метою розвитку конкретних галузей економіки або певного сегменту бізнесу (малий, середній). Однак на практиці підприємства стикаються тільки з обов'язком платити податки, не маючи права на податкові пільги і преференції. Податкові наслідки у таких умовах залежить від характеристики податку.

Спеціальні режими оподаткування передбачають їх групування за певними ознаками, а також встановлення взаємозв'язку між окремими елементами. Найбільш розповсюдженими є спеціальні податкові режими уніфікованого

характеру. До них відносять єдиний податок і фіксований сільськогосподарський податок. Як зазначає В. Сідляр, спеціальні режими оподаткування виступають формою податкового регулювання та динамічним елементом стимулюючої фіскальної політики в сучасних умовах [85, с. 60].

Податкове законодавство всіх країн СНД застосовує спеціальні заходи податкового регулювання, що передбачають особливий порядок нарахування та сплати податків. Проте тільки в п'яти країнах застосування спеціальних податкових режимів законодавчо закріплено в податкових кодексах. В Україні розділом XIV Податкового кодексу України, з урахуванням особливостей, встановлених підрозділом 8 розділу XX, закріплено таку структуру спеціальних податкових режимів: 1) єдиний податок; 2) фіксований сільськогосподарський податок; 3) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; 4) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Проте, даний перелік не є вичерпним у силу, того що Податковим кодексом передбачено низку інших альтернатив, сутність яких головним чином полягає у звільненні від оподаткування або застосуванні зниженого рівня ставок податків. Їх застосування залежить від галузевої приналежності, інвестиційної діяльності або розподілу прибутків між учасниками інвестиційного процесу.

Такі спеціальні режими оподаткування є різних форм та проявів. Найпоширенішими є податки, які ґрунтуються на базі єдиного (інтегрованого) податку, звільненні від сплати або пониженні ставок окремих податків, на основі сплати фіксованої суми платежу. Кожна з форм уособлює спеціальну фінансово-податкову конструкцію, яка визначає і характеризує найбільш прийнятний фіскальний механізм щодо розрахунків з державою кола окремих господарюючих структур. Форми спеціальних режимів прямого оподаткування показано на рисунку 2.2.

За змістом спеціальні режими оподаткування доходів і прибутків мають ряд суттєвих відмінностей від загальної системи. Зокрема, щодо терміну дії:

спеціальні режими оподаткування мають обмежений термін дії, у той час як загальна система оподаткування у ринкових умовах перестає діяти одночасно з припиненням існування держави [86, с. 129]. При спеціальних режимах оподаткування функціонує особливим чином сконструйований порядок обрахунку та стягнення податкових платежів. Його суть полягає в методологічній адаптованості процесу оподаткування до специфіки діяльності окремої групи платників.

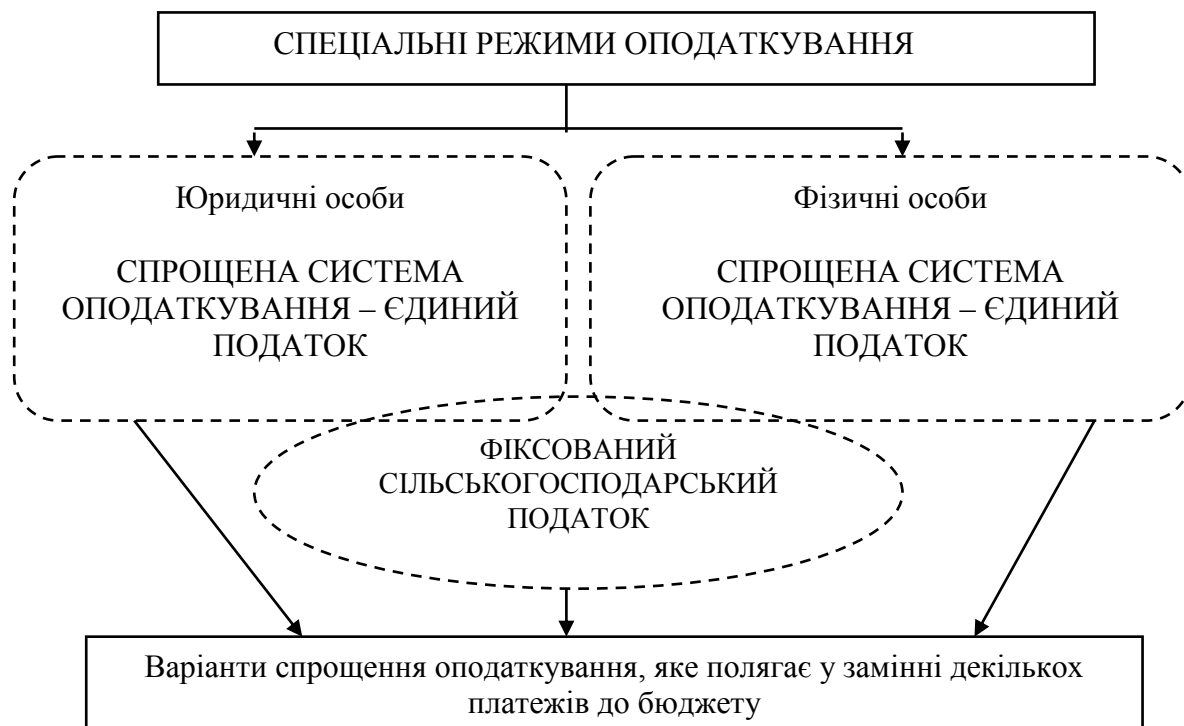


Рис. 2.2. Форми спеціальних режимів прямого оподаткування*

* Примітка. Побудовано автором самостійно.

У сільському господарстві основним засобом виробництва є земля. Це накладає певні фундаментальні умови щодо підходів у визначенні об'єкту спеціального оподаткування галузі, про що переконливо свідчить діючий режим ФСП. Фактично головними об'єктами прямого оподаткування в аграрному секторі можуть бути валовий дохід, прибуток, площа угідь. Кожен з останніх є складним економічним показником – результатом, або головною умовою від якої він залежить. За специфікою формування ФСП є різновидом земельного податку: однаковий об'єкт оподаткування – площа угідь та податкова база – їх грошова оцінка. Тобто, ФСП побудований на основі податку, який є головним у галузі.

Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку характеризується даними, які подано в таблиці відображені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Динаміка надходжень єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків у структурі Зведеного бюджету України протягом 2010-2012 рр.*

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Єдиний податок, млн.грн.	1895,40	1987,90	2334,90
Фіксований сільськогосподарський податок, млн.грн.	124,90	121,80	118,30
Податкові надходження зведеного бюджету, млн.грн.	234447,70	334691,90	370584,60
Питома вага єдиного податку у структурі надходжень зведеного бюджету, %	0,80	0,60	0,63
Питома вага фіксованого податку у структурі надходжень зведеного бюджету, %	0,05	0,04	0,03

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі: [87, с. 54; 89, с. 15].

Так, протягом 2010-2012 рр. динаміка надходжень від єдиного податку є зростаючою, що свідчить про широке його розповсюдження, як альтернативної регулюючої форми оподаткування доходів юридичних і фізичних осіб (табл. 2.6). Проте, спрощена система оподаткування на сучасному етапі не відіграє суттєвої бюджетоутворюючої ролі. Так, за рахунок надходжень єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку у 2012 р. забезпечується лише 0,63 % та 0,03 % податкових надходжень Зведеного бюджету України відповідно.

Отже, прямі податки впливають на такі показники фінансово-господарської діяльності підприємства, як ціна продажу продукції, дохід від реалізації продукції, собівартість продукції, операційний прибуток, чистий прибуток підприємства, швидкість оборотності оборотних коштів, на платоспроможність і

фінансову стійкість підприємства, формування його фінансових ресурсів та інвестиційної діяльності, конкурентоспроможність продукції і в цілому на поведінку підприємців будь-якої діяльності – операційної, інвестиційної або фінансової. Рівень цього впливу залежить від системи прямого оподаткування – самих податків, рівня їх фіскальності, методів стягнення, стабільності та досконалості системи [54, с. 68].

Система податкового регулювання є головною умовою, без якої неможливе максимальне виявлення і використання можливостей зростання виробництва. На думку А. Журавльової, система податкового регулювання виступає індикатором досягнутого або досягнутого відносного паритету між загальнонаціональними, корпоративними та особистими економічними інтересами і не порушувати прав власників [32, с. 178].

Ефективність впливу податкового регулювання на доходи і прибутки платників податків залежить від того, наскільки гнучко система враховує особливості їх діяльності, як об'єкту оподаткування. аналіз існуючої системи податкового регулювання показує, що юридичні і фізичні особи виступаючи платниками податків, незалежно від форм власності, сплачують усі законодавчо закріплені і можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і сплачувати фіксований або єдиний податок, якщо працюють за спрощеною системою оподаткування.

2.2. Податкове регулювання прибутків і доходів як джерел інвестування

Економічна політика країни, реалізуючи пріоритетні соціальні завдання, а також питання становлення ефективної податкової системи, обґрунтовує основні заходи зі зниження податкового навантаження на окремі галузі економіки та види діяльності платників податків. Це набуває важливого значення, з погляду існуючої конкурентної боротьби податкових юрисдикцій за інвестиційні ресурси. З одного боку, такі юрисдикції пропонують стратегічним інвесторам низький

рівень оподаткування доходів, з іншого, - намагаються посилити вплив на їх діяльність. З цією метою у деяких країнах світу, перенесено високий рівень податкового навантаження на видобувні галузі економіки, що сприяє появі нових форм стимулювання підприємницької активності.

Сучасний стан розвитку і формування податкових відносин характеризується еволюцією підходів до значення і оцінки ступеня впливу оподаткування на реалізацію інтересів держави і платників податків. Ще А. Соколов у своїй науковій праці «теорія податків» зазначав, що до питання впливу оподаткування слід підходити з індивідуальної або приватногосподарської точки зору і з позиції значення господарського комплексу як цілого. З індивідуальної точки зору: «під важкістю оподаткування слід розуміти ті матеріальні втрати і той ступінь позбавлення, з яким буде пов'язано для платника сплата податку» [82, с. 25].

Існуючі в країні інвестиційні процеси пов'язані зі складними фінансово-економічними умовами на макро- і мікрорівнях. Для забезпечення розвитку стратегічних галузей держава повинна використовувати всі можливі інструменти, у тому числі податкові, з метою розвитку конкурентоспроможності національної податкової системи. Це можливо лише за умови створення сприятливого інвестиційного клімату.

У даному контексті важливими і актуальними залишаються ідеї Д. Рікардо, які визначають роль податкової політики у економічному розвитку країни. Науковець вважав, що причини накопичення капіталу в країні – властиве кожній людині зберегти положення у суспільстві і втримати власне багатство на досягнутому рівні [74, с. 131]. Саме тому, держава не повинна обтяжувати податкову систему такими податками, які лягають важким тягарем на капітал, зменшуючи майбутнє виробництво у країні.

Аналогічні погляди зустрічаються і у прихильників нової фінансової стратегії, тобто зниження загального рівня оподаткування для підтримки високої норми заощаджень і активізації інвестиційної діяльності. У якості практичних рекомендацій прихильники концепції економіки попиту, пропонують знизити

податки та перейти від прогресивної шкали оподаткування до пропорційного оподаткування доходів, знизити ставки податків на підприємницькі доходи, заробітну плату і дивіденди. Це призведе до збільшення доходів і накопичень. Знизить рівень відсоткової ставки, що у кінцевому результаті призведе до зростання накопичень та інвестицій.

А. Гафіятулін, розглядаючи питання еволюції теорій податкового регулювання інвестиційних процесів, підкреслює, що традиційна класифікація економічних шкіл, яка ґрунтується на оцінці необхідності державного регулювання економіки має розбіжності з позицією економічних шкіл в оцінці ролі податків в інвестиційній діяльності і необхідності її регулювання [16, с. 114]. Порівняльний аналіз поглядів різних наукових шкіл подано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Погляди різних економічних шкіл на податкове регулювання інвестиційної діяльності [16, с. 114]

Наукова школа	Значення оподаткування в інвестиційному процесі	Заходи податкового регулювання інвестиційної діяльності	Актуальні ідеї
Монетаризм	Податки не розглядають як фактор, впливаючий на інвестиційний процес	Другорядна роль, обмежується регулюванням грошової маси	Взаємозв'язок податкової і грошово-кредитної системи
Д. Рікардо	Податки розглядаються як зло, стримуюче розвиток виробництва	Необхідність державного втручання в економічні процеси відсутня	Відносна вартість грошей як форма прояву інвестиційного клімату
А. Сміт	Податки розглядаються як фактор управління економічними умовами для іноземних і вітчизняних виробників	Податкове регулювання використовується в окремих випадках	Податкове адміністрування як фактор, що впливає на інвестиційну активність
Економіка пропозиції	Головна роль податків – регулювання заощаджень та інвестицій	Зниження податкового тиску	Негативний вплив прогресивного оподаткування на розвиток економіки
Дж. Кейнс	Податки – ефективний і гнучкий регулятор інвестиційної діяльності	Активізація інвестиційної діяльності за рахунок: 1) зниження податків; 2) підвищення державних інвестицій у кризові періоди за рахунок збільшення розміру податкових	Трансформація спекулятивних інвестицій у реальні.

		ставок; 3) введення прогресивної шкали оподаткування	
--	--	--	--

Як видно, з точки зору еволюції, позиція науковців пройшла шлях від виключення взаємозв'язку між податками та інвестиціями до розгляду поліпшення якості системи оподаткування як головного каталізатора інвестиційної активності. Основні напрями економічної думки здійснили вагомий внесок у розвиток вчення про податки та інвестиції, що наклало свій відбиток на формуванні і використанні таких механізмів оподаткування, які у значному ступені дозволяють платникам податків отримувати доходи і трансформувати їх у інвестиції та заощадження.

Україна успадкувала від СРСР досить потужну багатогалузеву промисловість, яка зазнала глибокої кризи на початку 1990-х років, що мала наслідком масове банкрутство підприємств. Зокрема, в Україні майже зникла легка промисловість (наприклад, за період 1990-2009 років виробництво тканин скоротилось у 12 разів, взуття – у 10 разів), багатьом іншим галузям (таким, як автомобілебудування) знадобилось п'ятнадцять років на те, щоб знову вийти на рівень виробництва 1990 року [7].

В Україні спостерігається тенденція щодо зростання іноземних інвестицій в акціонерний капітал, оскільки дане джерело є основним для формування матеріально-технічної складової платників податків. Так, у 2012 р. цей обсяг становив 55296,8 млн. дол., а у 2013 р. зріс на 5 % і становив 58156,9 млн. дол.. США (табл. 2.8). Найбільш перспективними підприємствами були підприємства промисловості, у яких зосереджено 18012,5 млн. дол. (31,0%) прямих інвестицій, у т.ч. переробної – 14701,5 млн. дол., добувної промисловості і розроблення кар'єрів – 1668,9 млн. дол., з постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря – 1530,0 млн. дол. У підприємства металургійного виробництва, виробництва готових металевих виробів унесено 6270,5 млн. дол. прямих інвестицій, виробництва харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів – 3287,2 млн. дол., виробництва гумових і пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції – 1477,9 млн. дол., машинобудування, крім

ремонту і монтажу машин і устаткування, – 1102,4 млн. дол., виробництва хімічних речовин і хімічної продукції – 1060,5 млн. дол. [31].

Таблиця 2.8

Прямі іноземні інвестиції (акціонерний капітал) в Україні за видами економічної діяльності*

1	Обсяги інвестицій на			
	01.01.2013 р.		31.12.2013 р.	
	млн.дол. США	у % до загального підсумку	млн.дол. США	у % до загального підсумку
2	3	4	5	
Усього	55296,8	100,0	58156,9	100,0
Сільське, лісове та рибне господарство	728,8	1,3	839,3	1,4
Промисловість	17174,8	31,1	18012,5	31,0
добувна промисловість і розроблення кар'єрів	1637,2	3,0	1668,9	2,9
переробна промисловість	13980,9	25,3	14701,5	25,3
виробництво харчових продуктів, напоїв та тютюнових виробів	3070,6	5,6	3287,2	5,7
текстильне виробництво, виробництво одягу, шкіри, виробів зі шкіри та інших матеріалів	142,1	0,3	146,1	0,3
виготовлення виробів з деревини, виробництво паперу та поліграфічна діяльність	485,9	0,9	497,1	0,9
виробництво коксу та продуктів нафтоперероблення	402,5	0,7	403,9	0,7
виробництво хімічних речовин і хімічної продукції	998,5	1,8	1060,5	1,8
виробництво основних фармацевтичних продуктів і фармацевтичних препаратів	83,6	0,2	76,1	0,1
виробництво гумових і пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції	1383,4	2,5	1477,9	2,5
металургійне виробництво, виробництво готових металевих виробів, крім виробництва машин і устаткування	6124,2	11,1	6270,5	10,8
машинобудування, крім ремонту і монтажу машин і устаткування	1000,7	1,8	1102,4	1,9
виробництво меблів, іншої продукції; ремонт і монтаж машин і устаткування	289,3	0,5	379,8	0,7
постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	1459,2	2,6	1530,0	2,6
водопостачання; каналізація, поводження з відходами	97,4	0,2	112,2	0,2
Будівництво	1459,2	2,6	1649,6	2,8
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	6140,0	11,1	7559,6	13,0
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	1506,3	2,7	1610,6	2,8
Тимчасове розміщування й організація харчування	822,1	1,5	887,3	1,5
Інформація та телекомунікації	2003,0	3,6	2093,6	3,6
Фінансова та страхова діяльність	16430,1	29,7	15348,8	26,4
Операції з нерухомим майном	3997,8	7,2	4370,9	7,5
Професійна, наукова та технічна діяльність	2883,1	5,2	3448,4	5,9
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1809,7	3,3	1964,3	3,4
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	0,1	0,0	0,1	0,0

Освіта	10,1	0,0	14,4	0,0
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	130,0	0,2	144,7	0,2
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	175,4	0,3	185,8	0,3
Надання інших видів послуг	26,3	0,0	27,1	0,0

* **Примітка.** Складено автором на основі: розрахунки автора на основі: Статистика / Держкомстат України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

Структура за формами залучення іноземного капіталу за період 2002-2013 рр. значно змінилася. Так, у 2001-2004 рр. внески у вигляді рухомого і нерухомого майна займали від 28 до 36 %. Проте, на кінець 2013 р. в структурі акціонерного капіталу нерезидентів домінують вкладення в грошових внесках. Обсяги залучення капітальних інвестицій підприємств України у січні-грудні 2013 р. складають майже 247,9 млрд. грн., що становить 88,9 % до відповідного періоду 2012 р.. Приріст капітальних інвестицій у січні-грудні 2013 р. досягнуто у 5 регіонах та м. Севастополь. Найбільш активно у січні-грудні 2013 р. освоювались капіталовкладення в Луганській області (142,6 % порівняно з відповідним періодом попереднього року), Вінницькій (113,0 %), Житомирській (105,3 %), Миколаївській (105,2 %), Чернігівській (101,0 %), та у м. Севастополь (108,3 %). Найбільший спад інвестиційної активності відбувався у Харківській області (59,6 %).



Рис. 2.3. Обсяги капітальних інвестицій в економіку України протягом 2004-2013 рр.*

*Примітка. Побудовано автором на основі: [34].

За останні 5 років середньорічні темпи приросту іноземного капіталу становили приблизно 25 %. Разом з тим високий ступінь корупції, непрозорість, складність і непередбачуваність оподаткування, недружній діловий та інвестиційний клімат значно знижували інтерес до України з боку іноземних інвесторів, задовольняючи необхідну потребу в інвестиційних ресурсах менше ніж на 50 %. Податковій системі України в цілому властиві певні особливості, серед яких, на думку старшого економіста центру соціально-економічних досліджень CASE Україна В. Дубровського, головними є її конфіскаційна спрямованість, мінливість і надзвичайна складність [78, с. 5].

Зокрема, це зумовлено такими чинниками:

- ✓ велика кількість податків, що мають різні бази оподаткування, способи нарахування та механізми сплати;

- ✓ значні відмінності у фінансовому та податковому обліку, що фактично зумовлює необхідність у паралельному веденні двох різних систем звітності;

- ✓ податкові питання регулюються Податковим кодексом України, норми якого є надто заплутаними та незрозумілими для платників податків. Така ситуація створює підґрунтя для неоднозначного тлумачення тих чи інших норм законодавства та відповідно до корупції у податкових органах.

Завдяки цьому, якщо в ЄС підприємці вважають головною перешкодою для бізнесу високий рівень податкових ставок, то в Україні, за даними опитування CASE Україна, – погане податкове адміністрування та регулювання [78, с. 5].

Попри існуючі перешкоди для бізнесу в Україні і обтяжливий механізм оподаткування доходів, рівень сплати податків та зборів по підприємствах з іноземними інвестиціями є значним. Стан розрахунків з бюджетом по підприємствах з іноземними інвестиціями подано в таблиці 2.9.

Як видно з поданих в таблиці 2.9 даних, підприємства з іноземними інвестиціями забезпечують надходження податків та зборів на рівні 14,9 % у 2012 р. та 16,3 % у 2013 р. Відтак, спостерігається не тільки зростання

абсолютних показників, але й надходжень до бюджету, які у 2013 р. зросли на 8,2 млрд. грн.. порівняно з аналогічним періодом попереднього року.

Таблиця 2.9

**Надходження податків та зборів до Зведеного бюджету України протягом
2012-2013 рр. від підприємств з іноземними інвестиціями***

Роки	Податкові надходження, млн.. грн..	Податковий борг, млн.. грн..	% до податкових надходжень
2012	64100,00	540,40	14,90
2013	72332,00	926,80	16,30

* **Примітка.** Складено автором самостійно на основі: [35].

Крім того в Україні, підприємства з іноземними інвестиціями користуються значним обсягом податкових пільг. Так, за даними Міністерства доходів і зборів загальна кількість платників податків, які скористались можливістю отримати податкові пільги становила 3901 особа (табл.. 2.10) за всіма податковими і митними платежами. Найбільший обсяг податкових пільг припадав, протягом 9 місяців 2013 р., на податок на додану вартість і становив 9,8 млрд. грн.. Пільгами з податку на прибуток скористались 448 платників, а обсяг отриманих пільг становив 1,5 млрд. грн..

Таблиця 2.10

**Кількісні і вартісні показники застосування податкових пільг
підприємствами з іноземними інвестиціями за 9 місяці 2013 р. [35]**

Показник	Кількість пільговиків			Сума пільг		
	За податковими платежами, од.	За митними платежами, од.	Всього, од.	За податковими платежами, млрд. грн..	За митними платежами, млрд.од.	Всього, млрд.грн.
Податок на додану вартість	2757	222	2979	8,7	1,1	9,8
Податок на прибуток	448	---	448	15	---	1,5
Акцизний податок	29	10	39	4,6	2,8	7,4
Мито	---	646	646	---	0,5	0,5
Всього	3090	811	3901	17,5	4,4	21,9

Зниження податкових ставок впливає на доходи бюджету, саме тому при оцінці втрат бюджету слід акцентувати увагу і на наданні податкових

преференцій. Точкове зниження податкового навантаження на доходи платників податків позитивно позначається на інвестиційній позиції країни і стимулює притік нових інвестицій. Це повинно призвести до збільшення податкових надходжень, оскільки збільшиться випуск продукції, зросте оподатковувана база, а компанії більш привабливими для інвестицій. Пільги, пов'язані зі застосуванням знижених ставок податку на прибуток подано в додатку В.

Розвинені країни характеризуються арсеналом ефективних інструментів регулювання промислового циклу за допомогою податків. У Швеції в роки піднесення стягувався особливий податок на інвестиції для стримування їх зростання. У періоди економічного спаду він знижувався або скасовувався в цілях заохочення зростання капіталовкладень. Використовувалась система інвестиційних резервів. Така система резервів дозволяла акумулювати грошові ресурси на рівні 40 % доходів, що не підлягають оподаткуванню. У періоди ж спадів ці резерви залучалися для розширення інвестицій [69, с. 209].

Крім зазначених вище, найбільш використовуваними є інструменти, які ґрунтуються на компенсації збитків і відновленні основних засобів за рахунок амортизаційних відрахувань. Вплив збитків на інвестиційні рішення може розглядатися на різному рівні складності. Дана концепція ґрунтується на тому, що збільшення ставки, збільшить вкладення в ризикові активи. Держава ж у цьому випадку отримає дохід або зазнає втрат одночасно з інвестором в однакових співвідношеннях. Як зазначає Є.Шкребела, держава відіграє роль не голосуючого учасника, тобто держава має право на певну частку в доходах і в тій же мірі несе збитки у разі невдачі у грі (або в бізнесі) [93, с. 76].

Найчастіше застосовуваним видом податкового регулювання інвестиційної діяльності, що використовується в усіх європейських країнах є прискорена амортизація. Її дія поширюється на інвестиції в окремі види капітальних активів та залежить від регіональної та галузевої спрямованості. Сутність цієї податкової пільги полягає у застосуванні різних способів і методів прискореного списання капітальних витрат.

Використання прискореної амортизації і скорочення амортизаційних термінів експлуатації основних засобів важлива запорука не тільки розвитку платників податків, але й збільшення їх доходів, що неодмінно призведе до зростання податкових надходжень у майбутньому. Крім того, амортизаційні відрахування є одночасно елементом витрат і вільними коштами цільового призначення, тому природно, що будь-яке їх випереджаюче збільшення відносно прибутку зменшує відносну величину оподаткованого прибутку, а разом з цим і податкове навантаження на виробництво. Переважна частка амортизації в інвестиціях дозволяє випускати продукцію більш низьку за ціною порівняно з підприємцями, які використовують для інвестицій позикові кошти або власний прибуток. Дане правило діє не тільки на рівні окремих підприємств, а й держави в цілому.

Відтак, специфіка механізму оподаткування прибутку визначається особливостями і можливостями модифікації його конструкції з урахуванням як формальних, так і неформальних економічних відносин, опосередковуючи процеси створення і розподілу прибутку та властивих конкретному історичному етапу. За універсальності конструкцій різних податків структура податкового механізму на макро- і мікрорівнях специфічна: 1) суб'єктами реалізації податкового механізму є: на макрорівні – держава, на мікрорівні – господарюючий суб'єкт; 2) на макрорівні об'єктами безпосереднього управління виступають податкові доходи бюджетної системи, на мікрорівні – сукупність податкових платежів і зобов'язань платника податків; 3) в силу відомого протиріччя між формами відчуження і присвоєння мети податкової політики різновекторні: для господарюючого суб'єкта – це законне (і незаконне) зниження податкових платежів, а для держави – їх збільшення.

Як свідчить зарубіжний досвід в країнах з розвинутою економікою регулююча функція переважно закріплена за податком на прибуток, а фіскальну функцію виконує лише податок на доходи фізичних осіб. У країнах Євросоюзу середня частка доходів фізичних осіб в загальній структурі податкових надходжень є значною, і становить приблизно 26 %. Серед високорозвинених

країн світу завдяки цьому податку акумулюються найбільше податкових надходжень: у Данії – 53,2 %; у Австралії – 38,5 %; у США – 37,7 %; у Канаді – 35,0 %. Незначна частка податку на доходи фізичних осіб у податкових надходженнях свідчить про перекидання податкового навантаження на процеси споживання [89, с. 10].

Для фізичних осіб, які не здійснюють підприємницьку діяльність, одержувані доходи від вкладення грошових коштів в інвестиційні операції прирівнюються до пасивних доходів, які оподатковуються за різними ставками. Слід відмітити, що розмір ставок встановлено у межах 5 %, це значно менше ніж оподаткування доходів від заробітної плати. Механізм нарахування та перерахування податку з таких доходів виключає втручання у даний процес фізичних осіб – вкладників. Цей обов'язок, як і відповідальність за повноту нарахування та своєчасність сплати, покладено на податкових агентів.

Такий механізм спрощує сплату податку на доходи фізичних, а також унеможлиблює уникнення від виконання зобов'язань. При цьому, існуючий розмір ставки податку впливає на вибір об'єкту інвестування. Повний перелік ставок податку на доходи фізичних осіб подано в додатку Д.

Податкові трансформації останніх років характеризуються компенсаторно, тобто зниження ставок, скасування пільг. Це не створило стимулів платникам податків для переходу на інноваційну модель розвитку, оскільки існуючий комплекс заходів системно-превентивного характеру з модернізації механізму оподаткування прибутків і доходів, через існуючі тимчасові лаги «розпізнавання і запізнювання» не привело автоматичного зростання підприємницької активності, усунення неформальних правил ведення бізнесу та розширенню податкової бази.

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

В умовах ринкових відносин податкові преференції і пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо. Передбачені законодавством пільги надаються залежно від об'єктів та суб'єктів оподаткування і значення їх для розвитку народного господарства країни. Пільги мають носити постійний, сталий характер і не бути амністією для неплатників податків.

Податкові преференції і пільги завжди були і залишаються об'єктом особливої уваги та зацікавленості всіх платників податку, оскільки – наявність комплексу податкових преференцій і пільг означає повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від обов'язкових платежів. Пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер – стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а по-друге, - водночас вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо доходної частини бюджету.

Преференційне оподаткування в Україні відрізняється від податкової політики у країнах Заходу, з огляду на те, що за ринкового трансформування соціально-економічної системи існує низка структурних проблем, які потребують нагального вирішення. Вони, як правило, не поставали перед країнами з розвинутою ринковою економікою, оскільки їхні соціально-економічні системи змінювалися поступово, реагуючи на виклики підвищення ефективності господарювання, і не набували значних диспропорцій. Україна, навпаки, отримала у спадок неефективну економіку та гіпертрофований соціальний сектор і вже на початку ринкової трансформації змушена була розбудовувати фіскальну сферу в умовах численних структурних перекосів. Чимало з них сьогодні лише поглибились, а тому основним завданням податкової політики в Україні має бути сприяння системним зрушенням, а не підтримка стабільного функціонування сформованої відносно оптимальної соціально-економічної системи, як це відбувається у країнах Заходу [38, с. 105].

Преференції можуть вважатися ефективними, якщо їх застосування призводить до збільшення економічних та макроекономічних показників діяльності. Преференції ефективні в тому випадку, якщо їх надання при інших рівних умовах призводить до збільшення податкових надходжень до бюджету порівняно з базовими надходженнями.

Законодавство України в сфері оподаткування передбачає досить широкий спектр податкових преференцій і пільг, що зазначені в Довіднику пільг наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Враховуючи це, варто дослідити втрати бюджету від наданих податкових преференцій і пільг, що зменшує потенціал збільшення дохідної частини державного бюджету [7].

Податкові преференції і пільги є інструментом стимулювання діяльності платників у тих напрямках, які держава вважає особливо важливими, тобто в напрямках, що відповідають її інтересам.

Аналіз податкових пільг в Україні необхідно почати з оцінки їх структури та загального обсягу. Кількісні показники застосування податкових пільг протягом 2010-2012 рр. подано у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Кількісні показники застосування податкових пільг у 2010-2012 рр. [69, с. 35]

Рік надання	Види податків	Ознака групування пільг			
		Призводять до втрат бюджету	Не призводять до втрат бюджету	Переваги в оподаткування, що за економічною сутністю не є фінансовою підтримкою платника	Зменшують надходження до бюджету
2010	Податок на прибуток, од.	36	7	12	17
	Податок на додану вартість, од.	92	6	42	11
	Інші, од.	42	27	13	0
	Всього, од.	170	40	67	28
	Податок на прибуток, од.	46	40	Н.П.	Н.П.
	Податок на	90	19	Н.П.	Н.П.

2011	додану вартість, од.				
	Інші, од.	47	43	Н.П.	Н.П.
	Всього, од.	183	102	---	---
2012	Податок на прибуток, од.	46	37	Н.П.	Н.П.
	Податок на додану вартість, од.	85	38	Н.П.	Н.П.
	Інші, од.	46	47	Н.П.	Н.П.
	Всього, од.	177	122	---	---

П.Н. – починаючи з 2011 року класифікація податкових пільг за відповідними ознаками не проводиться.

Структура податкових преференцій і пільг щодо втрат бюджету показує, що до 2010 р. їх кількість, які призводять до втрат бюджету, була на рівні 80 %. З 2011 р. кількість податкових преференцій і пільг, що призводять до бюджетних втрат, починає скорочуватись на користь тих, які не призводять до втрат бюджету, та у 2012 р. їх співвідношення становить 59,2 % і 40,8 %. Такі позитивні зміни можна пов'язати з прийняттям Податкового кодексу України.

Слід відмітити, що в Україні практика обліку бюджетних втрат від податкових преференцій і пільг була запроваджена у 2004 році. З метою створення єдиної інформаційної системи щодо наданих преференцій і пільг по оподаткуванню та звітності суб'єктів господарювання щодо отримання пільг, Кабінетом міністрів України визначено порядок обліку сум податків і зборів, не сплачених суб'єктами господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг. Платник податків, які не сплачують їх у зв'язку з отриманням податкових пільг, ведуть облік сум таких пільг та складають звіт про суми податкових пільг. Такий порядок визначено з метою отримання інформації від платників податків про суми бюджетних втрат від наданих податкових преференцій і пільг.

Звіт про суми податкових пільг суб'єкти господарювання подають до податкових органів за місцем свого розташування протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем податкового періоду (кварталу) [76]. Всі підприємства незалежно від форм власності і відомчої підпорядкованості обчислюють обсяги фактично отриманих пільг по оподаткуванню в розрізі видів податків і пільг щодо кожного податку, складають звіт за встановленою

формою та подають його державним податковим органам за місцем реєстрації платника. Звіт заповнюється лише по тих видах податків, зборів та інших обов'язкових платежів, по яких чинним податковим законодавством передбачена пільга підприємству, яке складає звіт.

Темпи зростання бюджетних втрат від податкових преференцій і пільг та надходження до Державного бюджету України не мають прямої та досить тісної залежності. Так, останнім часом намітилася тенденція до зростання питомої ваги податкових пільг у надходженнях до бюджету, що призводить до зменшення обсягів державних фінансів та недофінансування соціальних програм уряду. Про це свідчать дані подані в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Питома вага податкових пільг у надходженнях до бюджету*

Роки	Сума наданих податкових пільг, млрд. грн..	Обсяги надходжень до державного бюджету, млрд. грн.
2008	22,8	231,7
2009	28,2	225,4
2010	37,1	240,6
2011	59,2	314,6
2012	48,7	346,1

* **Примітка.** Складено та розраховано автором самостійно на основі: [59, с. 6; 75, с. 37].

Наведені дані свідчать про недосконалість державного впливу на економіку, коли, з одного боку, існує значне недоотримання надходжень до бюджету через наявність значної кількості податкових пільг, а з іншого – недофінансування державних програм соціально-економічного розвитку країни.

Найбільше зростання податкових преференцій і пільг спостерігалось у сільському господарстві, мисливству і лісовому господарстві та фінансовому посередництві. Як негативні зміни структури податкових преференцій і пільг у розрізі видів економічної діяльності вважаються зниження їх частки, наданих переробній промисловості. Якщо у 2007-2008 рр. на переробну промисловість припадало понад 19 % загального обсягу податкових преференцій і пільг, то у 2009-2011 рр. – у середньому 11,1 % [3, с. 166].

В Україні величина пільг по податку на прибуток є 2-ю за розміром. Необхідність запровадження пільг в оподаткуванні прибутку зумовлена наступними чинниками:

1) в умовах економічної кризи, нерозвиненості механізму ринкового саморегулювання заходи цілеспрямованого впливу держави на процес відтворення капіталу і НТП є об'єктивно необхідними

2) у практиці господарювання розрізняють стимулюючі і протекціоністські податкові пільги. Якщо перші надаються тільки за умов здійснення підприємством тих видів діяльності, які є важливими з позицій суспільного розвитку чи цільового використання прибутку, то надання других є, як правило, наслідком лобіювання інтересів певних кіл підприємців. Воно призводить лише до підсилення нерівномірності розподілу податкового тягара, зменшення надходжень до бюджету, не позначаючись на інвестиційному процесі, результатах розвитку виробництва.

3) досвід розвинутих країн свідчить про широке використання ними стимулюючих податкових пільг. Таким чином, стимулюючі податкові пільги є важливим інструментом державного регулювання економіки [79, с. 40].

Відмовитись від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів платник податків має право тільки тоді, коли звільнення надається безпосередньо платнику податків, а не окремим операціям поставки (надання) тих чи інших послуг. Від таких видів пільг, як звільнення від сплати податку та збору, платники податків не мають права ні відмовитися, ні призупинити їх використання на один або декілька звітних періодів, оскільки ці пільги надаються не безпосередньо платникам податків, а стосуються окремо перерахованих у статтях ПКУ операцій [69].

Питання перегляду сфери функціонування інституту преференційного і пільгового оподаткування обговорюються і обговорювались, як представниками бізнесу так і влади. Стратегічний напрям реформування і оптимізації преференційного і пільгового оподаткування, а також можливість повної інвентаризації податкових преференцій і пільг визначено у Державній програмі

економічних реформ на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Такий документ містить твердження про те, що Україна йде шляхом оптимізації податків і зборів, підвищення ефективності їх адміністрування, комплексного впорядкування податкових важелів стимулювання економічної діяльності та створення конкурентного ринкового середовища.

Головна мета реформи – це створення системи управління державними фінансами, спрямованої на забезпечення сталого економічного зростання й гарантованого виконання державою своїх соціальних зобов'язань за рахунок:

- зниження рівня дефіциту й темпів зростання державного боргу;
- підвищення ефективності й гнучкості фіскальних видатків;
- оптимізації управління державними фінансами [74].

Про інвентаризацію та скорочення податкових преференцій в Україні неодноразово закликала світова спільнота, задля зниження бюджетного дефіциту. У рекомендаціях Світового банку наголошується на тому, що реформування податкової системи покликане розширити податкову базу за рахунок спрощення і зменшення податкових преференцій і податкових пільг, щоб створити можливості для зниження високих граничних ставок.

Як зазначають Д. Серебрянський і М. Кармаліта, інститут податкових преференцій і пільг в Україні є деформованим через лобіювання права на преференцію і пільгу, яка вже стала неодмінним атрибутом здійснення підприємницької діяльності. Однак бізнес повинен розуміти. Що існує принцип сома стійності у формуванні власних інвестиційних ресурсів, а не розрахунок виключно на державну підтримку і допомогу із отриманням обов'язкової вигоди [88, с. 29].

Для перегляду податкових преференцій і пільг у різних галузях економіки вже проведена досить серйозна і клопітка робота. Так, за оцінками Міністерства фінансів України, за рахунок дії податкових пільг і преференцій національні виробники у 2012 р. отримали додатковий прибуток, сума якого дорівнює близько 62 млрд. грн., у 2013 році планово цей показник може досягнути 70

млрд. грн. [34]. Проте, в Україні з метою посилення інвестиційної привабливості її територій встановлено норму згідно з якою протягом 19-ти років діятимуть податкові пільги для пріоритетних галузей економіки: це агропромисловий та машинобудівний комплекси, ЖКГ та розвиток транспортної інфраструктури. На перші п'ять років їх звільнять від податку на прибуток, потім ставка складе 8 %, і лише з 2023-го року всі повернуться до показника 16 %. Додатковий стимул – безмитне ввезення устаткування, а також можливість вексельного розрахунку з ПДВ, якщо термін погашення не перевищить 60 днів [76].

Державна підтримка має важливе значення при розробці стратегії модернізації. На сьогодні бюджетна і податкова звітність дають можливість сформуванню цілісної картини тенденцій застосування різних інструментів державного регулювання за останні роки. Основними джерелами відповідної інформації є щорічні звіти про виконання Державного бюджету України, дані Міністерства доходів і зборів (Державної податкової служби) про втрати бюджету від надання податкових пільг, дані Державної казначейської служби України (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Показники видатків зведеного бюджету, податкових і митних преференцій і пільг, які можуть вважатись державною підтримкою [58, с. 6]

(млн. грн.)

Показник	Роки		
	2010	2011	2012
Податкові преференції і пільги, млн. грн.	37127,0	58764,0	48659,0
Митні преференції і пільги, млн. грн.	21950,0	43900,0	42943,0
Видатки і кредитування зведеного бюджету на економічну діяльність, млн. грн.	43832,0	57124,0	62377,0
Всього	102910,0	159788,0	153979,0
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	314506,0	334692,0	445525,0
ВВП	1082569,0	1302079,0	1408889,0
Підтримка у % до доходів зведеного	32,7	47,7	34,6

бюджету			
Підтримка у % до ВВП	9,5	12,3	10,9

Як свідчить аналіз найбільших втрат від надання податкових та митних преференцій і пільг, лише деякі з них безпосередньо пов'язані з результатами виробничої діяльності підприємств, або спрямовані на досягнення змін у діяльності суб'єктів господарювання, структурних змін в економіці тощо (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Розподіл втрат від податкових преференцій і пільг протягом 2009-2012 рр.

[58, с. 9]

(млн..грн.)

Вид податку	Роки			
	2009	2010	2011	2012
Податок на прибуток, млн. грн.	2023,9	2130,7	15366,8	15108,8
У % до валового обсягу пільг	7,2	57	26,2	31,1
Плата за землю	---	---	252,8	359,2
Податок на додану вартість, млн. грн.	25830,6	34449,7	41018,2	30271,4
У % до валового обсягу пільг	91,7	92,3	69,8	62,2
Акцизний податок з вироблених в Україні товарів, млн. грн.	329,0	761,0	2011,1	2765,5
Акцизний податок із ввезених в Україну товарів, млн. грн.	---	---	114,1	154,2
Всього	28183,5	37341,4	58763,0	48659,1

Так, податок на додану вартість залишається основним джерелом пільг (понад 90 % у період до 2011 року, майже 70 % у 2011 році, 62 % у 2012 році). Найбільшими користувачами пільг з ПДВ є сільськогосподарські підприємства, які в 2012 році скористалися пільгами на майже 14 млрд. грн. При цьому, зменшення питомої ваги цієї пільги в загальному обсязі пільг до 21 % у 2011 році корелює із суттєвим зростанням обсягів виробництва сільськогосподарських

підприємств, тоді як збільшення (у 2009, 2010 та 2012 роках – до 28 %-31 %) – зі зниженням цих обсягів. Такі пільги як звільнення від сплати ПДВ операцій з постачання зернових культур дозволяють лише частково зняти навантаження на проблему відшкодування ПДВ.

Що стосується пільг зі сплати податку на прибуток підприємств, їх питома вага в загальному обсязі до 2011 р. залишалася незначною. Зростання питомої ваги пільг за цим податком відбулося за рахунок запровадження Податковим кодексом можливості включення до складу витрат від'ємного значення розрахунку об'єкта оподаткування (перенесення збитків попередніх років). Ця пільга є основною у загальній сумі витрат за податком на прибуток підприємств, і у 2011 р. склала понад 9,4 млрд. грн. або 61 % суми пільг за цим податком, у 2012 р. – понад 4,5 млрд. грн., або 30 %. Разом з тим, ця новація не вплинула суттєво на частку збиткових підприємств (41 % у 2010 р., 35 % у 2011 р., 39 % за 9 місяців 2012 р.). Одночасно застосування цієї норми позначилося і на безпрецедентному зростанні валового обсягу податкових пільг у 2011 році [58, с. 10]. Решта значних витрат за податком на прибуток підприємств стосується операцій з цінними паперами на вторинному ринку (3,8 млрд. грн. у 2012 році), звільнення оподаткування операцій згідно з міжнародними договорами України (3,3 млрд. грн.).

Світова податкова практика виробила цілий комплекс принципів організації системи податкового стимулювання:

- застосування податкових пільг не повинно носити вибіркового характеру в залежності від форм власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- податковому пільгуванню не властиві економічне спонукання і обов'язковість застосування;
- податковим пільгам, внаслідок їх внутрішньої природи, не властивий суто адміністративний метод застосування;
- застосування податкових пільг не повинно приносити збитки ні доходам бюджету, ні корпоративним і особистим інтересам платників;

➤ порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні, затверджується в законодавчому порядку на центральному рівні;

➤ на місцевому рівні застосування пільг не виходить за рамки, визначені державними законами [3].

Податкові пільги є дієвим інструментом реалізації регулюючої (стимулюючої) функції податкової політики держави, який застосовується урядами багатьох країн світу з метою стимулювання накопичення капіталу, інвестиційної активності, інноваційної діяльності, підвищення конкурентоспроможності національної продукції, розвитку окремих галузей економіки, розширення експорту, збільшення зайнятості та для вирішення багатьох інших проблем. Реальний масштаб втрачених, внаслідок податкових пільг, доходів робить існування цих привілеїв обтяжливими для бюджету. Поширення податкових пільг серйозно звужує податкову базу і несправедливо перекладає податковий тягар на більш ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами. Крім того, податкові пільги викривляють умови конкуренції. Тому необхідні впорядкування у новій системі, що буде визначена Податковим кодексом.

Висновки до розділу 2

1. Основним бюджетоформуєчим податком, що має регулююче значення для економіки України є податок на прибуток. Даний податок є визначальним чинником вартості власного капіталу як джерела само інвестування, зростання ставок податку може привести до зменшення вартості власного капіталу, який інвестується в оновлення основного капіталу.

2. Метою державного регулювання є стимулювання оновлення основних фондів, розширення виробництва, і як наслідок – зростання доходів, збільшення оплати праці найманих працівників. Зрозуміло, що зростання таких показників,

як доходи і прибуток, призведе до збільшення надходжень до бюджету від прямих податків.

3. Податок на доходи фізичних осіб виступає важливим джерелом формування доходів бюджетів різних країн світу. Податок виступає засобом зв'язку фізичних осіб з органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Регулююча функція податку проявляється через використання державою механізму прибуткового оподаткування для досягнення бажаного економічного та соціального ефекту. Рівень оподаткування фізичних осіб безпосередньо впливає на реальні особисті доходи значної частини населення, особливо тих, хто отримує основні доходи у вигляді заробітної плати.

4. Іншим інструментом регулювання і стимулювання підприємницької діяльності є створення спеціальних режимів оподаткування з метою розвитку конкретних галузей економіки або певного сегменту бізнесу (малий, середній). Однак на практиці підприємства стикаються тільки з обов'язком платити податки, не маючи права на податкові пільги і преференції. Податкові наслідки у таких умовах залежить від характеристики податку.

5. Найчастіше застосовуваним видом податкового регулювання інвестиційної діяльності, що використовується в усіх європейських країнах є прискорена амортизація. Її дія поширюється на інвестиції в окремі види капітальних активів та залежить від регіональної та галузевої спрямованості. Сутність цієї податкової пільги полягає у застосуванні різних способів і методів прискореного списання капітальних витрат.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

3.1. Оптимізація механізму податкового регулювання доходів і прибутків платників податків

Стабільний економічний розвиток країни та її регіонів може бути досягнуто лише за умови збалансування інтересів усіх учасників економічних відносин – держави, регіонів, суб'єктів господарювання і населення. Роль податково-бюджетної системи в цьому питанні – визначальна. Існує достатньо підстав вважати, що в сучасних умовах одним з основних інструментів державного регулювання процесів економічного розвитку є податкова політика, в рамках якої дотримання балансу національних, регіональних і корпоративних інтересів є забезпечення досягнення ефективної фіскальної політики, ефективного регулювання найважливіших економічних процесів.

Сучасний економічний розвиток України вимагає пошуку шляхів удосконалення фіскального інструментарію, знаходження таких підходів, які дозволяють створити умови для збалансування, гармонізації інтересів усіх суб'єктів податкових відносин – держави, місцевих органів влади, суб'єктів господарювання і населення. Її вирішення забезпечить підвищення ефективності процесів модернізації економічної й адміністративної системи, створення умов для активізації відтворювальних процесів в країні та її регіонах на прийнятній якійсній основі [85, с. 61]. Якість відтворення – це рівень поточної і перспективної конкурентоспроможності національної економіки.

В даний час відсутні стимули для активізації підприємницьких зусиль у сфері матеріального виробництва. А для України вирішення проблеми сталого та якісного економічного зростання є головною умовою переходу до цивілізованих

відносин у ринковій економіці. Визначаючи значимість окремих функцій податків, виділяють у самостійну – регулюючу функцію, А. Журавльова стверджує, що без неї податок втрачає своє призначення і не може повністю його проявити. Недооцінка регулюючих і стимулюючих функцій податку спотворює його зміст [25, с. 144]. Через перерозподільчу функцію можна надати ринковій економіці соціальну спрямованість, як це зроблено в Німеччині, Швеції та багатьох країнах.

Опосередкований вплив регулюючого механізму оподаткування на економічний розвиток і його прояв показано на рисунку 3 (малюнок 3).

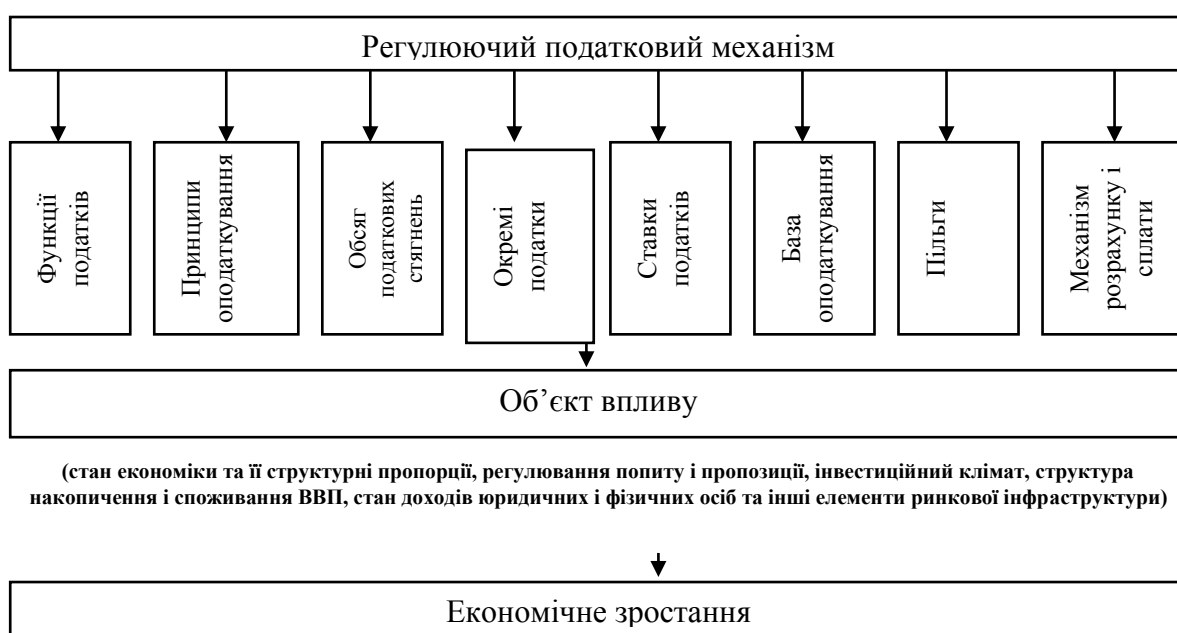


Рис. 3.1. Формування механізму податкового регулювання і його прояв на практиці*

*Примітка. Побудовано автором на основі: [17; 25, с. 144].

З представленої схеми видно, що регулюючий механізм оподаткування проявляється через функції податків, принципи оподаткування, окремі елементи податків і формуються податкові відносини, що реалізуються через систему економічних інтересів суб'єктів ринкової економіки. Вплив податків на соціально-економічні процеси дає мультиплікаційний ефект, що проявляється у зростанні податкової бази і, відповідно, зростанні податкових доходів.

Необхідно визнати, що сучасний стан податково-фінансових відносин характеризується наявністю великої кількості проблем, пов'язаних з наявністю

певного роду протиріч між інтересами держави та місцевих органів влади, держави і суб'єктами підприємницької діяльності. Очевидно, що це негативно впливає на ефективність реалізації завдань соціально-економічного розвитку, що проявляється, зокрема, у рівні життя людей, підприємницькій активності, ступеня прозорості взаємин.

На макрорівні це проявляється в нестабільних темпах економічного зростання, недостатньому залученні прямих іноземних інвестицій, невисокої активності в модернізації технічної бази, а також у ряді інших аспектів. Тому необхідним є забезпечення гармонізації національних, регіональних і корпоративних інтересів в контексті вдосконалення податкової політики держави, що передбачає виявлення основних причин виникнення суперечностей у сфері податкових відносин і напрямів їх реалізації. При цьому, слід враховувати, що протиріччя є неодмінним атрибутом економічних відносин. Ефективною є та система, яка дозволяє мінімізувати їх кількість і забезпечувати досить швидко і ефективно їх вирішення [79, с. 63].

Однією з функцій держави як суб'єкта регулювання соціально-економічних процесів виступає розробка економічної, зокрема податкової, політики та її вдосконалення з урахуванням змін, що відбуваються в середовищі, – в економічній, соціальній, політичній, зовнішньоекономічній та екологічній сферах. Однак, постійно зростаюча кількість і ступінь складності проблем, з якими стикається економіка в процесі розвитку, зумовлює необхідність використання найбільш ефективних інструментів регулювання, що дозволяють враховувати характер, особливості й тенденції прояву економічних проблем у тих чи інших регіонах країни, сферах економіки, конкретних комерційних структурах. З урахуванням цього зростає роль місцевих органів влади в здійсненні регулювання соціально-економічних процесів, що дозволить підвищити гнучкість і оперативність прийняття управлінських рішень з метою створення найбільш сприятливих умов для ефективного стимулювання відтворювальних процесів на регіональному рівні. Це важливий момент, який в Україні, можливо, потребує найбільшого реформаторського втручання, в

знаходженні нових форм впливу і відповідальності регіонів на масштаби і якість відтворювальних процесів на даному територіальному рівні.

Регулюючий вплив податків на соціально-економічний розвиток проявляється в так званій автоматичній фіскальній політиці, яка виражається в через автоматичну зміну податкових надходжень до бюджетів та витрат фінансових ресурсів в результаті зміни обсягу виробництва та доходів. У період фінансово-економічної кризи доходи організацій і фізичних осіб значно скорочуються, що автоматично призводить до скорочення податкових платежів. При цьому, держава змушена здійснювати додаткові виплати населенню соціального характеру. Дані прирости доходів населення діють як стабілізатори або автоматичні регулятори, покликані компенсувати зниження доходів і, отже, коливання витрат населення [5, с. 54].

Найчастіше в Україні податкове регулювання зводиться до встановлення податкових пільг. Проте, податкові пільги суперечать головним принципам і фіскальній суті податку. Відтак, можна виділити наступні методи податкового регулювання, що використовуються в сучасній світовій практиці оподаткування: регулювання податкового навантаження на певні категорії платників податків; регулювання співвідношення державних і місцевих податків; регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, порядку формування податкової бази, порядку та строків сплати податків; регулювання пільгового оподаткування, преференцій, податкових відрахувань; регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних податків і ступеня їх прогресії; регулювання співвідношення прямого і непрямого оподаткування. Застосування тих чи інших методів обумовлено конкретними цілями податкової політики.

Аналіз функціональних і регулюючих можливостей податків дозволяє дійти висновку про дуалізм цілей податкової політики України: з одного боку, цілі обумовлені необхідністю формування фінансових ресурсів держави, що відповідає сутнісними ознаками податку та зумовлює вирішення завдань вдосконалення оподаткування; з іншого – цілі пов'язані з необхідністю

вирішення тактичних завдань соціально-економічної політики, тобто безпосередньо не пов'язаних з оподаткуванням.

Таблиця 3.1

Чистий прибуток (збиток) великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за 2012-2013 рр. (млн.грн.)*

Вид діяльності	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	
	Січень-вересень 2012 р.	Січень-вересень 2013 р.
Усього:	2299037,2	2275328,2
сільське, лісове та рибне господарство	5449,0	5564,0
промисловість	974115,0	962468,6
будівництво	48442,4	43890,8
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	879382,7	912980,5
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	127625,7	121856,3
тимчасове розміщення й організація харчування	7684,9	7580,8
інформація та телекомунікації	46771,8	46907,8
фінансова та страхова діяльність	145204,4	99438,0
операції з нерухомим майном	14952,7	17501,3
професійна, наукова та технічна діяльність	25953,4	28162,1
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	13498,5	14978,5
освіта	641,1	571,0
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	4426,7	5183,6
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	3905,5	7332,5
надання інших видів послуг	983,4	912,4

*Примітка. Складено автором на основі: [91].

Макроекономічні показники свідчать (табл.3.1), що в Україні чистий прибуток суб'єктів господарювання зменшився у 2013 р., порівняно з 2012 р., на 23709,00 млн.грн. При цьому, рівень рентабельності операційної діяльності у 2013 р. становив 3,8 % за всіма великими та середніми підприємствами. Високий

рівень рентабельності припадає на підприємства оптово-роздрібній торгівлі і компанії, які надавали послуги з інформатизації та телекомунікації – 10,8 % і 15,0 % відповідно у 2013 році. Якщо порівняти з результатами 2012 р. та видно зменшення рівня рентабельності для підприємств оптової і роздрібної торгівлі на 4,0 % у 2013 році.

Така тенденція пов'язана з недостатністю фінансових ресурсів для відтворення та оновлення основних виробничих засобів в ряді пріоритетних галузей, нерівномірність заниження балансової вартості основного капіталу щодо відновлювальної, що збільшило диференціацію податкових баз і скоротило фінансові можливості багатьох підприємств як для інтенсивного (через впровадження інновацій), так і для екстенсивного розширеного відтворення.

Як зазначає С. Сайфієва, податкові трансформації останніх років по причині їх компенсаторного характеру (зниження ставок – скасування пільг) не створили стимулів господарюючим суб'єктам для переходу на інноваційну модель розвитку [72, с. 159]. Через тимчасові лаги «розпізнавання і запізнювання» і скасування більшості пільг поетапне зниження ставки податку на прибуток не привело автоматично до зростання підприємницької активності, усунення неформальних правил ведення бізнесу та розширення податкової бази. [59, с. 269]. Така тенденція спостерігається в Україні.

У майбутньому, з метою оптимізації механізму податкового регулювання прибутків і доходів слід випрацьовувати комплекс заходів системно-превентивного характеру з модернізації механізму оподаткування прибутку підприємств, який відповідає критеріям системності, цілісності, несуперечності, гнучкості та ефективності. З точки зору Н. Тюпакової та О. Бочарової, податковий механізм повинен виконувати головну свою функцію - пом'якшувати відносини прямого відчуження і непрямого привласнення між суб'єктами податкових відносин через гармонізацію фіскальної і регулюючої податкових функцій, як на мікро-, так і на макрорівнях національного господарства, в першу чергу, через оптимізацію основних бюджетоформуєчих

податків: прямих (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб) [74, с. 26].

Системна модернізація механізму оподаткування прибутку організацій (в силу свого адаптаційного характеру) пов'язана з конвергенцією бухгалтерського та податкового обліку, застосуванням диференційованих ставок з податку на прибуток, введенням інвестиційно-інноваційних податкових пільг (рис. 3.2).

Лише комплексна, а не фрагментарна реалізація представлених на рисунку 3.2 заходів здатна забезпечити масштабний і пролонгований синергетичний ефект у вигляді гармонізації базових функцій податку на прибуток.

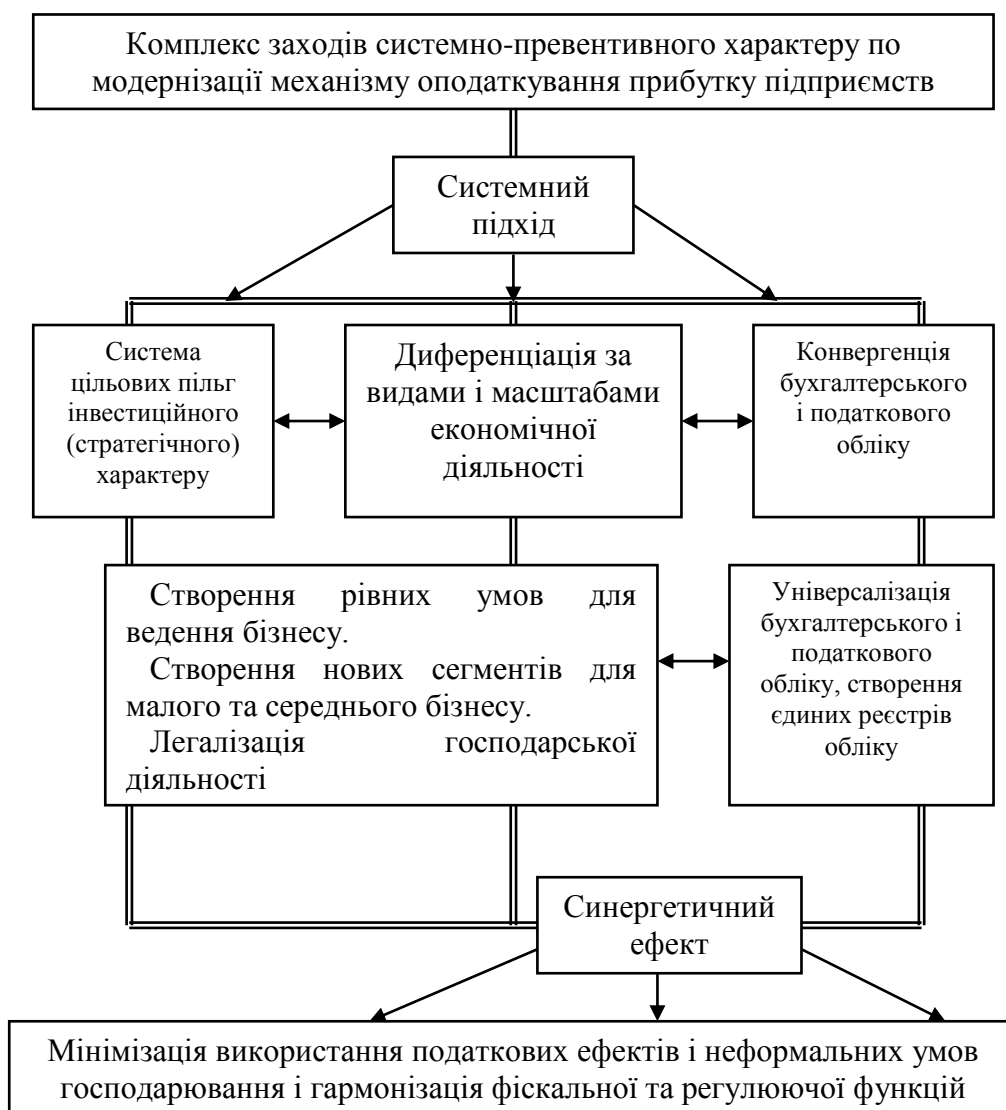


Рис. 3.2. Комплекс заходів системно-превентивного характеру по модернізації та оптимізації механізму оподаткування прибутку підприємств*

*Примітка. Побудовано автором самостійно на основі: [18, с. 340; 49, с. 270].

Проведенні розрахунки А. Гречко [16, с. 340] дозволяють об'єктивно оцінити переваги і недоліки альтернативних систем оподаткування доходів підприємств. Висновок автора ґрунтується на тому, що не завжди спрощена система може виступати оптимальною для платників податків і при її виборі недостатньо спиратися лише на критерій зменшення кількості податкових платежів. Крім того ставки єдиного податку для платників 3-6-ї груп є достатньо завищеними і потребують перегляду. Однак для фізичних осіб – підприємців, особливо тих, що підпадають під 1 та 2 групи, спрощена система оподаткування є безперечно більш прийнятною, ніж загальна система оподаткування.

На нашу думку варто запропонувати наступні заходи, які необмінно будуть спрямовані на оптимізацію процесу податкового регулювання, а також забезпечать прозорість в оподаткуванні доходів і прибутку підприємств в Україні. Так слід: 1) встановити інвестиційну пільгу в розмірі 1/2 діючої ставки податку на прибуток для підприємств, що інвестують в капіталомісткі основні виробничі засоби нового покоління, а також здійснюють науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки і впроваджують власні інноваційні розробки, на строк від 3-х до 7-и років; 2) передбачити можливість тимчасового диференційованого зниження ставки податку: а) для промислових підприємств при рівні рентабельності продукції нижче 5 %, б) для малих інноваційних підприємств; 3) забезпечити конвергенцію бухгалтерського та податкового обліку через: застосування лінійного методу амортизації і відмова від амортизаційної премії, визначення вартості основних засобів на основі єдиної класифікації, встановлення єдиного ліміту по основних засобах, облік придбаних матеріалів за фактичними цінами, встановлення єдиного переліку прямих витрат, а також за рахунок застосування методики оцінки та створення резервів, передбаченої Податковим кодексом України.

Відтак, можна з упевненістю констатувати, що питання теорії і практики оподаткування, є центральними для економіки будь-якої країни, її регіонів і територій, обумовлюють успіхи і досягнення, розширюють горизонти здійснюваних звершень або зумовлюють виникнення проблем як на макрорівні,

так і у господарюючих суб'єктів в різних галузях. Це дозволить забезпечити гармонізацію національних, регіональних і корпоративних інтересів – формування можливості отримання певних економічних вигод всіма суб'єктами податкових відносин.

3.2. Вдосконалення механізму податкового регулювання в умовах формування соціально-економічної стратегії України

Головним досягненням в економіці держави є не просто економічне зростання, а поліпшення показників суспільного добробуту, що виражається в підвищенні якості життя проживаючого населення. Необхідність орієнтації економіки України на підвищення якості життя нації визнають практично всі економісти і політики. Головним ресурсом поліпшення якості життя населення, на думку А. Алексахіна, виступає збереження і примноження людського капіталу, як головної продуктивної сили країни, від якої залежить майбутнє країни [2, с. 46]. За останні роки в Україні намітилась чітка тенденція у розвитку та вдосконаленні ключових напрямків щодо підвищення якості життя жителів країни. І пов'язано це з активною державною політикою, яка реалізується через різні економічні інструменти, а особливо через податки.

Сформовані в Україні ринкові відносини при відсутності макроекономічної рівноваги, відтворювальної збалансованості, структурно-галузевої пропорційності, належної технологічної модернізації поки не дозволяють створити стійку фінансову базу, що сприяє як ефективному веденню господарства, так і підвищенню якості життя населення.

У світі щороку реалізують безліч компаративістських проектів, які мають на меті порівняти економічні, політичні, культурні чи соціальні позиції різних країн. Досліджують практично все: від впливу глобалізації на країну – до рівня щасливості населення [77]. Згідно даних щорічних доповідей ООН про розвиток людини за індексом розвитку людського потенціалу перші місця в списках країн

з високою якістю життя населення займають Канада, Норвегія, США, Австралія, Ісландія, Швеція, в яких значення даного індексу перевищує рівень 0,92. На момент набуття Україною незалежності, індекс людського розвитку був вищий, а ніж європейський та центральноазійський (0,714 проти 0,701), а на даний час він нижчий на 0,31 (0,740 проти 0,771). Зважаючи на негативну динаміку рейтингу серед країн світу за досліджуваним індексом (2010 р. – 69 місце, 2012 р. – 78 місце), стає зрозумілим, що за умови погіршення якості освіти (доступності), збереження сучасного стану економіки та медицини – наша країна географічно знаходячись в Європі надалі поступатиметься у світових рейтингах країнам з менш розвинених частин світу [41].

Досвід розвинених країн підтверджує, що результати економічного розвитку залежать від успішності реалізації соціальних функцій держави, зростання людського потенціалу, що дозволить забезпечити перехід до економіки інноваційного типу та технологічної модернізації.

Податкова політика України не направлена на вирішення паритетних завдань з досягнення балансу між отриманими економічними результатами і соціальними змінами. Проведена податкова політика держави не орієнтована на сприяння досягненню високого рівня та якості життя населення шляхом скорочення диференціації матеріального добробуту населення за рівнем доходів; підвищення соціального захисту нужденних громадян; забезпеченню загальної доступності послуг у сфері освіти, охорони здоров'я, забезпеченості житлом; гармонізації соціальних відносин, ослаблення соціальної поляризації і запобігання переходу протиріч інтересів між соціальними групами в антагоністичну форму.

Разом з цим виникає необхідність посилення соціальної орієнтації у сфері оподаткування, яке дозволить вирішити проблеми і домогтися найвищих результатів у галузі системного показника рівня і якості життя громадян.

Існуючі теорії оподаткування (теорія еквівалентного обміну, атомістична теорія, теорія фіскального договору, теорія податку як страхової премії), які визнають безоплатний характер оподаткування, у своїй роботі А. Алексахін

обґрунтовує визнаючи податок у якості ціни за послуги, надані державою. Як і в будь-якій іншій ціні продукції, в основу податку закладено витрати, пов'язані в даному випадку з виконанням державою своїх функцій [2, с. 36]. Крім того, на рівень податків впливають попит і пропозиція, політичні, соціальні та інші фактори. Попит виходить від суспільства – у вигляді прагнення до мінімізації податків; пропозиція диктується державою – у вигляді встановлення максимального можливого податкового тягара. Зіткнення інтересів в будь-якому демократичному суспільстві здатне створити ефект оптимізації та адекватності податкової системи в кожен момент розвитку суспільства його соціально-економічному стану. У результаті повинна встановитися ціна рівноваги – зіставляється рівень ставок податків, в основі якого лежать реальні витрати держави на відтворення своїх функцій з урахуванням співвідношення попиту та пропозиції.

Податок являє собою своєрідну ціну монополістичної купівлі-продажу державних послуг при виконанні ним своїх функцій. Монополістичною ціною, оскільки в даній угоді відсутні конкуренти. Продавцем – у даному випадку виступає держава, покупцем – суб'єкти оподаткування: суб'єкти економіки, включаючи підприємства, організації, підприємців і населення. Здійснення взаємодії держави з населенням, зводиться до надання суб'єктам економіки послуг:

- у безпосередній формі – у вигляді захисту прав особистості, що належить власності, страхування;
- за допомогою часткової оплати з бюджетної системи країни послуг у сфері культури, освіти, охорони здоров'я [69, с. 59].

Питання взаємності оподаткування є неоднозначним. Так, держава, встановлюючи і збираючи податки, має забезпечувати певний перелік державних послуг для населення. Однак відстежити індивідуальну взаємність не представляється можливим, тому що наприклад, діти та пенсіонери вимагають більшої турботи, ніж решта населення:

діти – щодо послуг з освіти та надання послуг у сфері організації дозвілля (культури, спорту), охороні здоров'я. Але при цьому дана група населення може не підпадати під категорію платників податків;

➤ пенсіонери – щодо надання послуг у сфері охорони здоров'я, житлового забезпечення та інших, обумовлених індивідуальними особливостями кожної групи [74, с. 139].

Індивідуум, сплачуючи різні податки, знижує свій особистий дохід і тим самим скорочує рівень особистого споживання (кількість товарів, робіт і послуг, які він міг би придбати). На малюнку 3.3 зображено вплив податків на рівень особистого споживання і якість життя. Відносно податків на доходи, можна помітити, що дані податки призводять до прямого скорочення особистого доходу людини. Однак, проводячи ефективну податкову політику, можливо, домогтися примноження матеріального багатства індивідуума при зростанні якості життя в цілому всієї нації.

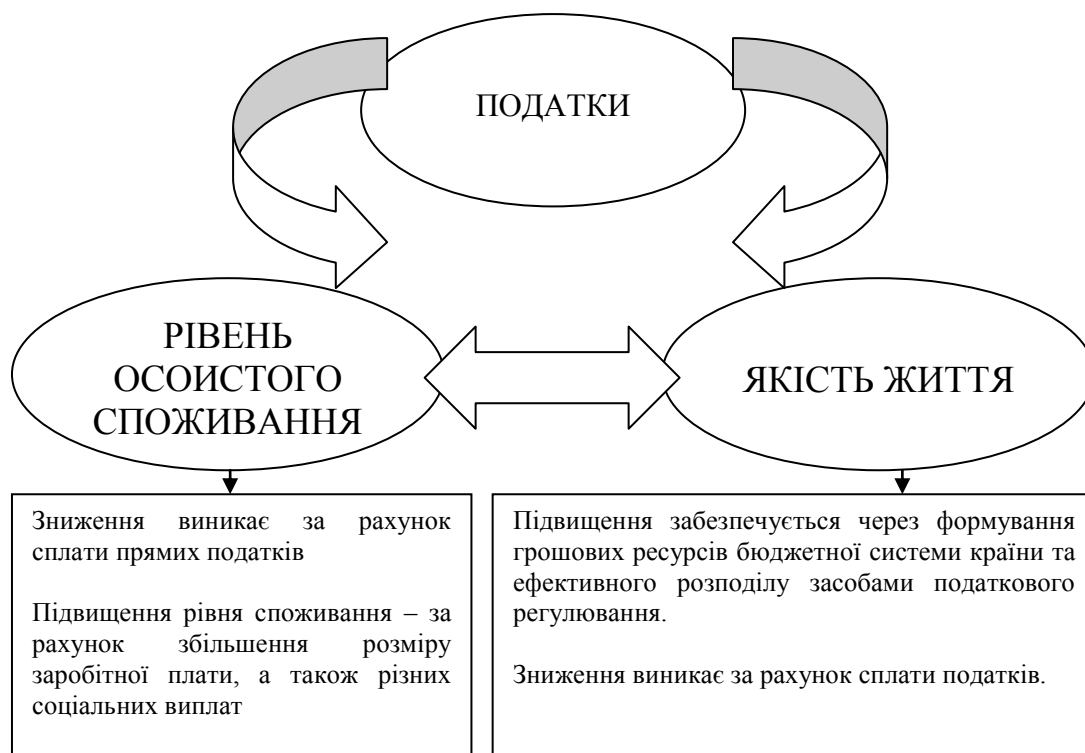


Рис. 3.3. Вплив податків на рівень особистого споживання і якості життя*

*Примітка. Складено автором самостійно на основі: [75, с. 60; 77, с. 140].

Якість життя населення є комплексним, системним показником, що відображає ефективність соціально-економічного розвитку в державі. Формування гідного рівня життя населення є стратегічним пріоритетом для державної влади на державному а місцевому рівнях економіки, тому від ефективності податкового регулювання залежить забезпеченість соціальних стандартів.

Оптимізація державних витрат країни створює умови для формування ефективної системи оподаткування, всі елементи якого безпосередньо пов'язані з новоствореною вартістю і перерозподіляють її з урахуванням збереження паритету між громадськими, корпоративними та особистими економічними інтересами. При дотриманні всіх цих вимог можна говорити про оподаткування як про систему, тому що її внутрішні складові у вигляді податкових форм і способи управління ними взаємопов'язані і складають з ним єдину економічну систему.

Таким чином, можна констатувати, наявність взаємозалежності між податковою та соціальною політикою та ефективністю їх реалізації з боку держави та уповноважених органів, що відображено на рисунку 3.4. Здійснюючи ефективну податкову політику, держава отримує необхідні фінансові ресурси для реалізації законодавчо встановлених соціальних зобов'язань. Але, одночасно, окремі форми і види податкової політики, самі безпосередньо знаходять відображення і в соціальних індикаторах (наприклад, прямі податки – на рівні особистого доходу, що залишається у розпорядженні індивідуума після їх сплати).

Оподаткування як важливий інструмент сучасної держави покликане впливати на різні сфери життя населення, маючи своєю кінцевою метою підвищення добробуту суспільства не тільки в розрізі доступності матеріальних благ, а й з позиції комфорту проживання на території держави, включаючи його регіони.

Згідно досвіду країн з розвинутою ринковою економікою, велика різноманітність преференцій і пільг у податковому законодавстві держави

свідчить про його високий рівень соціально-економічного розвитку та про ефективність сформованої системи оподаткування.

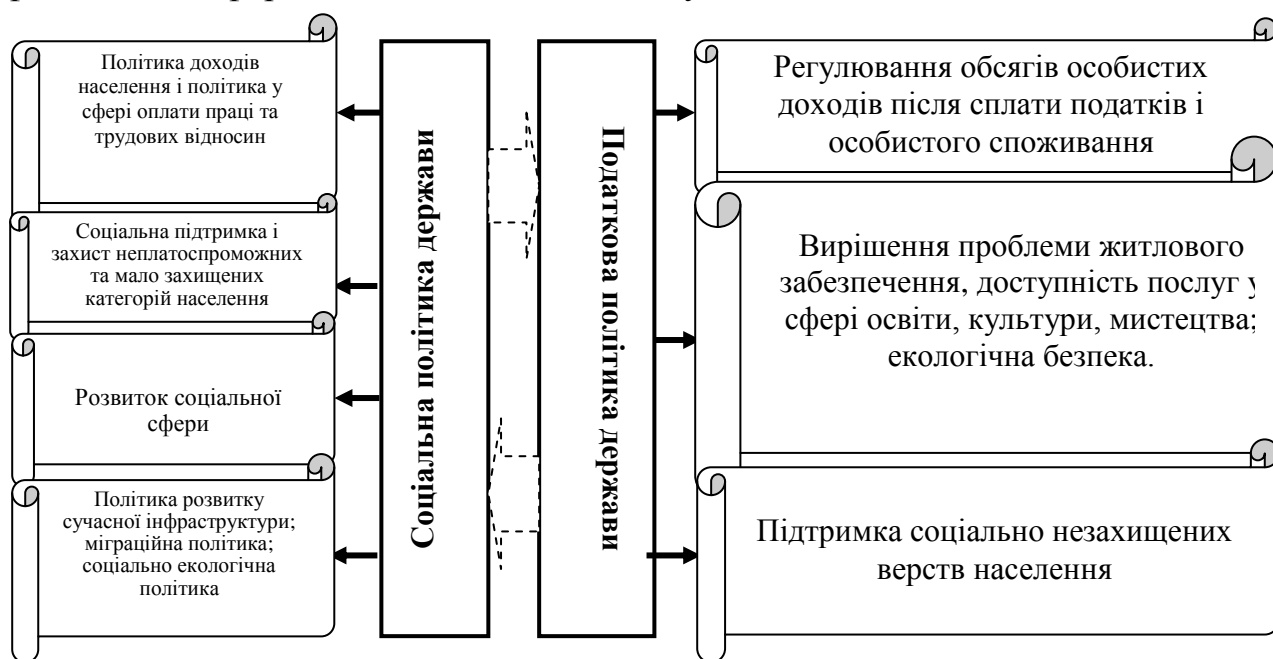


Рис. 3.4. Динамічний взаємозв'язок між податковою і соціальною політикою держави*

*Примітка. Складено автором самостійно на основі: [75, с. 66; 77, с. 141].

На сучасному етапі економічного розвитку питання про якість і рівень життя населення є одними з найбільш гострих в силу сформованих на території України умов: низького рівня доходів населення; високої диференціації доходів за різними групами населення і в різних сферах діяльності; проблеми бідності населення; відсутності необхідних житлових умов; низької тривалості життя і високої смертності населення; наявності статусу «старіючої нації»; зниження доступності та якості послуг населенню послуг у сфері освіти, охорони здоров'я, фізичної культури, спорту та інших; нерівномірності розвитку регіонів і відсутності стимулів до самостійного розвитку регіонів; значній частці збитків для підприємств приватного та державного сектору; неможливості функціонування підприємств та організацій соціально-орієнтованої сфери без державної підтримки та інші проблеми.

Сформоване положення негативно відбивається на довірі громадян до держави та державних інституцій, включаючи оподаткування. У платників податків вилучається частина доходу у вигляді податків, але лише мала частка

вилученого повертається до платників податків у вигляді адресної підтримки при будівництві, реконструкції та переозброєння організацій охорони здоров'я, культури, освіти, науки та інших. Це свідчить про невисокий рівень державного менеджменту, тобто про відсутність вміння правильно розподіляти і перерозподіляти фінансові ресурси бюджетної системи країни.

Стимулювання економічного підйому, в т.ч. розвиток соціально-орієнтованої сфери, спрямованої на забезпечення життєдіяльності людини, можна домогтися за допомогою податкового пільгування. Застосовуючи різні пільги, варіюючи їх розміром, держава може сприяти розвитку певних сфер економічної діяльності господарського комплексу країни, зростанню індивідуальних доходів, впливати на темпи накопичення капіталу, структуру інвестицій, координуючи з реальними економічними тенденціями. Надаючи платникам податків ті чи інші преференції, держава посилює вплив податкових регуляторів на різні економічні та соціальні процеси. Окремі податкові пільги мають на меті пом'якшення наслідків економічних і фінансових криз, у тому числі в окремих сферах економічної діяльності. Цілі податкового пільгування змінюються зі зміною пріоритетів соціально-економічної політики держави.

Зарубіжний досвід оподаткування індивідуальних доходів платників податків свідчить, що майже у всіх країнах законодавчо встановлений неоподатковуваний мінімум, величина якого відповідає реальному прожитковому мінімуму, необхідному індивіду для нормального харчування та задоволення життєво важливих потреб індивіда [90, с. 117]. Реформування прибуткового оподаткування в Україні варто почати з введення неоподатковуваного мінімуму, який би відповідав прожитковому мінімуму окремого регіону країни, так як він істотно відрізняється в цілому по Україні.

У багатьох країнах давно і успішно застосовується сімейне оподаткування, яке дозволяє найбільш раціонально і справедливо утримати податок з урахуванням всіх особливостей, кількості дітей, їх вік, прийняти до відрахування всі понесені витрати, навіть такі, наприклад, як витрати на няню для обох працюючих подружжя, або витрати на покупку шкільного приладдя. Сімейне

оподаткування дозволяє в максимальному ступені реалізувати принцип справедливості, враховуючи всі особливості кожної конкретної сім'ї, як єдиного платника податків [71, с. 254].

За кордоном також використовують прогресивну шкалу оподаткування залежно від доходів, в деяких країнах також існує окремий податок на розкіш, саме тому в розвинених країнах відбувається правильний перерозподіл благ і реалізована програма соціальної підтримки населення, так як за рахунок підвищених ставок прибуткового оподаткування на надприбутки забезпечується соціальна програма держави.

Незважаючи на наявність неоподаткованого мінімуму, системи відрахувань, пільг і податкових кредитів, надходження до бюджетів зберігаються на високому рівні, тим самим виконуються як фіскальна, так і соціальна функції оподаткування. Завдяки справедливому перерозподілу суспільних благ, в країнах Євросоюзу успішно проводиться соціально орієнтована політика [5, с. 51]. Саме тому, досвід країн де запроваджено сімейне прибуткове оподаткування, може бути використаний і в Україні. Також спираючись на досвід європейських країн, але враховуючи специфіку нашої країни необхідно повернутися до прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб, завдяки, якій буде знято навантаження з соціально незабезпечених верств населення.

Необхідно повністю переглянути та удосконалити систему відрахувань, яка б передбачала більш індивідуальний підхід до платника податків. Для того, щоб уникнути виходу в тінь доходів, що неминуче пов'язано з введенням більш високих ставок необхідно удосконалити контроль за правильністю та достовірністю поданих даних, хорошим прикладом тут може послужити досвід скандинавських країн.

Одним з напрямків адміністративного контролю за платниками податків може служити контроль витрат по вже зроблених операціях. Одним з найбільш ефективних методів боротьби з ухиленням від сплати податків в розвинених країнах є використання системи контролю відповідності витрат на споживання фізичних осіб рівню їхніх доходів. Даний спосіб протидії ухиленню від сплати

податків фізичними особами заснований на використанні непрямих методів оцінки доходів платника податку на основі їх витрат і узагальнених показників способу життя.

У Франції створена розгалужена система попереднього відбору декларацій фізичних осіб для більш детальної перевірки. Вона базується на тісній співпраці податкових органів, митниці, спецслужб, а також найбільших державних компаній «Газ де Франс» та інших. Податкові органи мають доступ до інформаційної бази комерційних банків, отримуючи відомості про всі відкриті рахунки і перекази великих грошових сум. У розпорядженні податкових органів є бази даних про всі угоди з нерухомістю, транспортними засобами, антикваріатом, коштовностями [5, с. 150].

Така система дозволяє, з одного боку, цілеспрямовано виявляти ймовірних порушників податкового законодавства і кандидатів для посиленого контролю декларацій, а з іншого боку, створює обстановку невідворотності покарання за податкові правопорушення.

Висновки до розділу 3

1. Регулюючий вплив податків на соціально-економічний розвиток проявляється в так званій автоматичній фіскальній політиці, яка виражається в через автоматичну зміну податкових надходжень до бюджетів та витрат фінансових ресурсів в результаті зміни обсягу виробництва та доходів. У період фінансово-економічної кризи доходи організацій і фізичних осіб значно скорочуються, що автоматично призводить до скорочення податкових платежів. При цьому, держава змушена здійснювати додаткові виплати населенню соціального характеру. Дані прирости доходів населення діють як стабілізатори або автоматичні регулятори, покликані компенсувати зниження доходів і, отже, коливання витрат населення .

2. Питання теорії і практики оподаткування, є центральними для економіки будь-якої країни, її регіонів і територій, обумовлюють успіхи і досягнення, розширюють горизонти здійснюваних звершень або зумовлюють виникнення проблем як на макрорівні, так і у господарюючих суб'єктів в різних галузях. Це дозволить забезпечити гармонізацію національних, регіональних і корпоративних інтересів – формування можливості отримання певних економічних вигод всіма суб'єктами податкових відносин.

3. Податкова політика України не направлена на вирішення паритетних завдань з досягнення балансу між отриманими економічними результатами і соціальними змінами. Проведена податкова політика держави не орієнтована на сприяння досягненню високого рівня та якості життя населення шляхом скорочення диференціації матеріального добробуту населення за рівнем доходів; підвищення соціального захисту нужденних громадян; забезпеченню загальної доступності послуг у сфері освіти, охорони здоров'я, забезпеченості житлом; гармонізації соціальних відносин, ослаблення соціальної поляризації і запобігання переходу протиріч інтересів між соціальними групами в антагоністичну форму.

ВИСНОВКИ

1. Податкове регулювання – це заходи прямого і непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету. Податкове регулювання – надзвичайно складна і важлива конструкція податкових правовідносин, оскільки в ньому перехрещуються економічні інтереси в тій точці стикування, спрогнозувати яку досить важко. Саме за допомогою податкової політики держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови національної економіки та її зростання.

2. Загалом механізм податкового регулювання передбачає систему інструментів (методів і способів) впливу на економічну діяльність суб'єктів оподаткування. Зміст і мета податкового регулювання обумовлені регулюючою функцією системи оподаткування. Відповідно, цей процес є об'єктивно необхідним, і його результат залежить від адекватності методів, які використовуються та стану реальної економіки держави. До методів податкового регулювання відносять адміністрування, реструктуризацію, податкові періоди, спрощенні технології оподаткування, податкові канікули, легалізація неоподаткованих доходів, бюджетно-податкове регулювання та ін. Регулююча функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних механізмів, вбудованих у систему оподаткування – в цілому, і в кожен податок – окремо. До основних способів податкового регулювання відносять систему преференційного оподаткування та систему санкцій.

3. Методи податкового регулювання – це сукупність способів і прийомів впливу на діяльність платників податків та економіку держави в цілому за допомогою таких інструментів як податкові ставки, податкові преференції і пільги, податкові санкції, декларування доходів, спеціальні податкові режими,

податкові канікули, знижки, вилучення, податкові кредити і т. д. Податкове регулювання ґрунтується на функціях податків, до яких, крім фіскальної, слід віднести регулюючу, стимулюючу, перерозподільчу, та здійснюється за допомогою зміни окремих елементів податкової системи – кола суб'єктів податкового регулювання, об'єктів оподаткування, податкових ставок, податкових шкал, податкових пільг.

4. Важливе значення у податковому регулюванні приділяється соціальній складовій та використовується у механізмі оподаткування доходів і прибутків фізичних осіб є податкові відрахування. Їх поділ залежить від об'єкта оподаткування визначеного податковим законодавством країни. Найчастіше такі вирахування поділяються на стандартні, соціальні, майнові та професійні.

5. Вибір і встановлення ставки податку є окремим методом податкового регулювання, саме ставка податку визначає суму податку, що має бути сплачений до бюджету. Зниження ставки будь-якого податку має бути настільки максимально, щоб дозволити платникам податків здійснювати свою фінансово-господарську діяльність без значних втрат і отримувати прибуток, але при цьому зберегти фіскальні інтереси держави в цілому.

6. Використання державою податкових коштів на регулювання економічного розвитку країни – дуже складне та відповідальне завдання. Важливу роль у процесі регулювання виконує система надання податкових преференцій, створюючи сприятливі умови для розвитку соціально-економічних процесів у країні. Проте, невірно надані податкові преференції сприяють розвитку тіньового сектору, руйнуванню економічних процесів у країні та викривленню структури національної економіки.

7. Податкове стимулювання реалізується через комплекс інструментів, які утворюють групи. До них віднесено: встановлення форм податків і пільг; встановлення податкових режимів; встановлення процедур податкового адміністрування; полегшення умов виконання податкових зобов'язань або скорочення їх числа; вибір юридичної конструкції податку, як один з перепонів

ухиленню від оподаткування, а також спосіб підвищення мобілізації податкових надходжень.

8. Економічна функція податків направлена на створення матеріальних умов для участі держави у відтворювальному процесі не у формі прямого директивного втручання, як це передбачає фіскальна функція податків, а за допомогою регулювання (розподілу, стимулювання і контролю) руху фінансових потоків в окремі галузі, посилення або послаблення процесів накопичення капіталу і трансформації їх в інвестиції в різних сферах економіки, розширення або зменшення платоспроможного попиту населення. Вона є складною та багатогранною для практичної реалізації, вимагає цілого арсеналу економічних механізмів, що класифікуються як розподільні, стимулюючі і контрольні механізми.

9. Податкова система держави не може бути представлена у вигляді хаотичного набору інструментів (різних видів податків, механізмів оподаткування). Вони повинні орієнтуватися на поповнення фінансових ресурсів держави в результаті збільшення доходів і майна платників податків, а не на жорсткості податкові умови для них. Одним із вагомих важелів регулювання розподілу фінансових ресурсів між державою та населенням є податок з доходів фізичних осіб. Оподаткування доходів громадян є складовою частиною фінансового механізму держави. Даний податок охоплює різні джерела доходів громадян, оскільки пов'язаний з різними сферами їх діяльності. Він виступає формою стягнення частини створеної вартості, що розподіляється на користь фізичних осіб. У результаті перерозподілу доходів фізичних осіб, з одного боку, реалізується економічна доктрина щодо рівня добробуту різних верств населення, а з іншого – формується фінансова база держави.

10. Основним показником, який впливає на встановлення податкових ставок, є співвідношення доходів між найбагатшими і найбіднішими прошарками суспільства. Такий підхід не лише виправданий із позиції соціальної справедливості, – це є непоганий стимул для ефективного функціонування економіки. Вилучаючи у найзабезпеченіших верств надлишки доходів через

прогресивне оподаткування, держава все одно залишає їм достатньо коштів для споживання. Такий підхід відбиває позицію прихильників кейнсіанства, які виступають на захист прогресивного оподаткування доходів. Кейнсіанці обґрунтовують подібні заходи не тільки соціальною справедливістю, але й стимулюючою роллю подібних заходів. Високе оподаткування великих доходів практично не впливає на споживання і відповідно попит, оскільки навантаження лягає на частину, яка направляє на заощадження.

11.Ефективність впливу податкового регулювання на доходи і прибутки платників податків залежить від того, наскільки гнучко система враховує особливості їх діяльності, як об'єкту оподаткування. аналіз існуючої системи податкового регулювання показує, що юридичні і фізичні особи виступаючи платниками податків, незалежно від форм власності, сплачують усі законодавчо закріплені і можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і сплачувати фіксований або єдиний податок, якщо працюють за спрощеною системою оподаткування.

12.Податкові трансформації останніх років характеризуються компенсаторно, тобто зниження ставок, скасування пільг. Це не створило стимулів платникам податків для переходу на інноваційну модель розвитку, оскільки існуючий комплекс заходів системно-превентивного характеру з модернізації механізму оподаткування прибутків і доходів, через існуючі тимчасові лаги «розпізнавання і запізнювання» не привело автоматичного зростання підприємницької активності, усунення неформальних правил ведення бізнесу та розширенню податкової бази.

13.Податкові пільги є дієвим інструментом реалізації регулюючої (стимулюючої) функції податкової політики держави, який застосовується урядами багатьох країн світу з метою стимулювання накопичення капіталу, інвестиційної активності, інноваційної діяльності, підвищення конкурентоспроможності національної продукції, розвитку окремих галузей економіки, розширення експорту, збільшення зайнятості та для вирішення багатьох інших проблем. Реальний масштаб втрачених, внаслідок податкових

пільг, доходів робить існування цих привілеїв обтяжливими для бюджету. Поширення податкових пільг серйозно звужує податкову базу і несправедливо перекладає податковий тягар на більш ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами. Крім того, податкові пільги викривляють умови конкуренції. Тому необхідні впорядкування у новій системі, що буде визначена Податковим кодексом.

14. Найчастіше в Україні податкове регулювання зводиться до встановлення податкових пільг. Проте, податкові пільги суперечать головним принципам і фіскальній суті податку. Відтак, можна виділити наступні методи податкового регулювання, що використовуються в сучасній світовій практиці оподаткування: регулювання податкового навантаження на певні категорії платників податків; регулювання співвідношення державних і місцевих податків; регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, порядку формування податкової бази, порядку та строків сплати податків; регулювання пільгового оподаткування, преференцій, податкових відрахувань; регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних податків і ступеня їх прогресії; регулювання співвідношення прямого і непрямого оподаткування. Застосування тих чи інших методів обумовлено конкретними цілями податкової політики.

15. У майбутньому, з метою оптимізації механізму податкового регулювання прибутків і доходів слід випрацювати комплекс заходів системно-превентивного характеру з модернізації механізму оподаткування прибутку підприємств, який відповідає критеріям системності, цілісності, несуперечності, гнучкості та ефективності. З точки зору Н. Тюпакової та О. Бочарової, податковий механізм повинен виконувати головну свою функцію - пом'якшувати відносини прямого відчуження і непрямого привласнення між суб'єктами податкових відносин через гармонізацію фіскальної і регулюючої податкових функцій, як на мікро-, так і на макрорівнях національного господарства, в першу чергу, через оптимізацію основних бюджетоформуючих податків: прямих (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб).

16.Зарубіжний досвід оподаткування індивідуальних доходів платників податків свідчить, що майже у всіх країнах законодавчо встановлений неоподатковуваний мінімум, величина якого відповідає реальному прожитковому мінімуму, необхідному індивіду для нормального харчування та задоволення життєво важливих потреб індивіда. Реформування прибуткового оподаткування в Україні варто почати з введення неоподаткованого мінімуму, який би відповідав прожитковому мінімуму окремого регіону країни, так як він істотно відрізняється в цілому по Україні.