

МІНІСТЕРСТВО КУЛЬТУРИ І ТУРИЗМУ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ КУЛЬТУРИ

На правах рукопису

Кармінська-Белоброва Марина Володимирівна

УДК 338.45

ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ
СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 25.00.02 – механізми державного управління

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата наук з державного управління

Науковий керівник:
доктор наук з державного управління, професор
Дегтяр Андрій Олегович

Харків - 2010

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ	9
1.1. Регулююча функція податків та її вплив на соціально- економічний розвиток	9
1.2. Кількісне вимірювання параметрів податкової системи та проблеми визначення критеріїв її оптимальності	24
1.3. Теоретичні засади побудови та функціонування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів	47
Висновки до першого розділу	62
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СКЛАДОВИХ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ	65
2.1. Податкові пільги та спрощена система оподаткування як засоби стимулювання підприємницької діяльності	65
2.2. Податкова амортизаційна політика та інвестиційні процеси	94
2.3. Екологічна складова податкової системи	112
2.4. Вплив податкових чинників на формування доходів та заощаджень населення	138
Висновки до другого розділу	150
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ	155
3.1. Вдосконалення процедур бюджетного планування податкових надходжень як засіб стимулювання регулятивної функції податків	155
3.2. Напрямки реформування вітчизняної моделі податкового адміністрування	162
3.3. Шляхи підвищення ефективності податкового обліку та податкового контролю	180
Висновки до третього розділу	200
ВИСНОВКИ.....	204
ДОДАТКИ	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	208

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкових відносин, коли відбувається швидкий розвиток підприємницької діяльності, а соціальна сфера потребує особливої уваги з боку держави, податкова політика повинна бути виваженою і стабільною, виконувати не лише фіскальну функцію, а й функцію стимулювання соціально-економічних процесів. Втім, характерною рисою перетворень у галузі оподаткування, що відбулися в Україні в новітній період її історії, була відсутність їх наукового обґрунтування. Наслідком цього виступає прийняття численних змін та доповнень до чинного податкового законодавства, що приймаються безсистемно, і тому поглиблюють існуючі у системі оподаткування суперечності, роблять її непрозорою та заплутаною. Саме тому, незважаючи на зміни, що відбулися, можна стверджувати, що вітчизняна податкова система не відповідає сучасним вимогам розвитку економіки України і процес її реформування повинен тривати й надалі. З огляду на це, особливої актуальності набуває опрацювання теоретичних засад побудови оптимальної податкової системи та методичних підходів до підвищення ефективності податкового механізму державного управління соціально-економічними процесами.

Стан наукової розробки проблеми. Теоретичним питанням функціонування державної податкової системи приділялося багато уваги як у вітчизняній, так і у зарубіжній науковій літературі. Провідними зарубіжними науковцями, у працях яких знайшли своє відображення питання, пов'язані з оподаткуванням, в тому числі й побудови податкової системи були А. Сміт, Дж. Л. Пайн, Е. Б. Антінсон і Дж. Е. Стиглиц, Д. В. Йоргенсен, К. Р. Макконнел і С. Л. Брю, А. М. Окам, Е. Мендоза, А. Разін, Л. Тецар, Г. Гендлер, А. Пигу, Р. Коуз, М. П. Довере, Дж. М. Кейнс, та ін.

Питанням стимулюючої і регулюючої функцій податків та їх використанню як основного інструменту державного управління соціально-економічними процесами в Україні, а також підвищення ефективності

вітчизняної системи оподаткування були присвячені праці С. Бауліна, С. Онишко, А. Жаліло, А. Крисоватого, А. Скрипника, І. Луніної, С. Львовочкина, В. Загорського, А. Даниленко, Я. Белинської, Л. Тарангул, В. Студенцова, Т. Єфименко, О. Веклича, Ю. Бобилева, та ін.

Узагальненню світового досвіду в галузі оподаткування та його застосуванню у вітчизняних умовах присвячені роботи В. Андрущенко, Н. Дороша, П. Мельника, А. Соколовської, Н. Ткаченко та ін.

Відзначаючи вагомість отриманих наукових результатів у сфері теорії та практики функціонування податкової системи, необхідно зауважити, що на сьогоднішній день недостатньо розробленим залишається проблема побудови ефективно функціонуючого податкового механізму державного регулювання, який має на меті сприяння стабільному соціально-економічному розвитку країни.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження є складовою частиною науково-дослідних робіт, які проводились у Харківській державній академії культури в рамках наукової теми «----» (номер державної реєстрації -----). Роль автора полягає в -----.

Мета і завдання дослідження. *Метою дисертаційного дослідження* виступає обґрунтування науково-теоретичних засад функціонування податкової системи та розробка практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні.

Завдання дослідження:

- визначити напрямки впливу податків на соціальний та економічний розвиток країни;
- систематизувати теоретичні підходи до визначення критеріїв оптимальності податкової системи;
- обґрунтувати теоретичні засади побудови ефективного податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів;

- проаналізувати складові податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні;

- розробити заходи щодо підвищення регулюючої функції податкової системи України у виробничому секторі, охороні навколишнього природного середовища та соціальній сфері;

- опрацювати рекомендації щодо вдосконалення організаційного забезпечення податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні.

Об'єкт дослідження – процес формування ефективної державної податкової політики в умовах становлення соціально-орієнтованої економіки в Україні.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні аспекти функціонування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу дослідження становлять наукові праці українських та зарубіжних вчених з питань державного управління, економіки, менеджменту тощо.

Теоретичною та методологічною основою роботи є діалектичний метод пізнання, системний підхід та аналіз фундаментальних положень теорій побудови ефективно діючої та пристосованої до вітчизняних економічних реалій податкової системи України.

В процесі дослідження використовувалися такі методи: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формування висновків); монографічний і факторологічний, порівняльного структурного та системного аналізу (вивчення і аналіз соціально-економічних процесів та пошук шляхів вдосконалення функціонування державної податкової системи як інструменту регуляторних дій держави в галузі економіки); розрахунково-конструктивний, порівняльний та графічний методи, які полягають у порівнянні соціально-економічних показників розвитку економіки в контексті аналізу ефективності податкової системи.

Нормативною основою роботи є Конституція України, закони України, постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України, нормативні акти міністерств та відомств, які встановлюють правові та організаційні основи оподаткування в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вдосконаленні існуючих теоретичних основ і формуванні нового підходу до побудови дієвого податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів, а саме розвитку підприємництва, інвестиційно-інноваційної діяльності, охорони навколишнього природного середовища та формування доходів та заощаджень населення в Україні. Наукова новизна дисертаційного дослідження розкривається у таких положеннях:

вперше:

- запропоновано підхід до планування податкових надходжень до Державного бюджету України із застосуванням принципу 80 / 20 (принципу Парето), що дає змогу оптимізувати систему загальнодержавного оподаткування, зробити її більш гнучкою в плані податкового впливу на систему економічних та соціальних відносин в країні;

- розроблено заходи щодо реформування системи адміністрування податків на основі визначення складових потенціалу її оновлення (перетворюючий, законодавчий, організаційно-адміністративний та роз'яснювальна-інформаційний), що дозволяє розв'язати багатофакторне питання досягнення компромісу у взаємовідносинах між платниками податків, з одного боку, та державою в особі її податкових органів – з іншого;

удосконалено:

- теоретичні засади побудови податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів, які відрізняються від існуючих уточненням його поняття, мети, складом структурних елементів та їх взаємозв'язків;

- організаційно-методичне забезпечення податкового контролю шляхом розробки методики відбору платників податків для перевірок на основі критерію рівня податкового ризику, яка надає можливість різнобічного моніторингу податкового ризику та виявлення зумовлюючих його факторів;

дістало подальший розвиток:

- опрацювання теоретичних засад податкової політики держави на основі більш широкого застосування потенціалу регулюючої функції податків;

- визначення шляхів підвищення ефективності функціонування складових податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів, зокрема у сфері застосування податкових пільг, спрощеної системи оподаткування, впливу на амортизаційні процеси та оновлення основного капіталу у виробництві, регулюванні податкових впливів на стан екології та нагромадження заощаджень населення як потужного інвестиційного потенціалу.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення механізмів податкової системи України як важелів державної регуляторної політики. Теоретичні розробки, що містяться в роботі можуть використовуватися при викладанні дисципліни „Податки та податкова політика” у навчальному процесі вищих навчальних закладів.

Наукові результати, висновки і рекомендації можуть бути теоретичною і методологічною основою подальших досліджень в області вдосконалення інструментів податкової політики.

Результати дослідження впроваджено

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є одноосібно написаною працею, в якій здійснено комплексне дослідження податкової системи як інструменту державного управління та визначено напрямки вдосконалення складових та організаційного забезпечення податкового механізму державного регулювання в Україні.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження оприлюднені на вітчизняних та міжнародних науково-практичних конференціях:

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи викладено у 23 наукових працях, 4 з яких опубліковано у наукових фахових виданнях з державного управління; загальний обсяг публікацій становить ---- авт. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

1.1. Регулююча функція податків та її вплив на соціально-економічний розвиток

Наявність податків є однією з найважливіших ознак держави, оскільки без податків у сучасних умовах держава не може існувати.

Вчені виділяють різні функції податків, основними серед яких є фіскальна та регулююча. Довгий час фіскальна функція була домінуючою, податкові системи будувались лише з метою наповнення державного та місцевого бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання державою її функцій. Однак розвиток економіки, зміна ролі держави в економічних відносинах і посилення її впливу на цю сферу посилюють значення регулюючої функції, яка стає обов'язковим елементом податкової системи і одним з найпотужніших важелів державного управління соціально-економічним розвитком.

Питанням стимулюючої і регулюючої функцій податкової системи та її використанню як основного інструменту державного управління соціально-економічними процесами в Україні, а також підвищення ефективності вітчизняної системи оподаткування були присвячені праці С. Бауліна, С. Онишко, А. Жаліло і А. Сменковського, А. Крисоватого, А. Скрипника, І. Луніної, С. Львовчкіна, В. Загорського, С. і А. Никитиних та М. Степанової, А. Даниленко, Я. Белинської, Л. Тарангул, В. Студенцова, О. Данилова і Д. Серебрянського, О. Болховітінової, Т. Чернякової, Т. Єфименко, О. Веклича, Ю. Бобилева, А. Скрипника і В. Беляєва та інших авторів.

Регулююча функція передбачає активне використання податків з метою економічного регулювання процесів відтворення в країні. Саме

реалізація регулюючої функції податків і створює умови для цілеспрямованого впливу держави на соціально-економічні процеси. Регулююча функція забезпечує інвестиційну діяльність, сприяє розвитку економіки, збільшенню добробуту населення. За допомогою цієї функції держава може вирішувати не тільки економічні, а й соціальні питання.

Регулююча функція податків проявляється за двома напрямками: стимулюючому та дестимулюючому, які покликані, відповідно, стимулювати або дестимулювати розвиток виробництва (через податкові пільги, податкові кредити, спеціальні режими оподаткування тощо); споживання (через оподаткування доходів, непрямі податки, ресурсні платежі); захищати національного товаровиробника (через митні тарифи), і т.д. За допомогою регулюючої функції податків можна впливати на створення заощаджень, стимулювати інвестиційну та інноваційну діяльність, підтримувати мале підприємництво, сприяти створенню нових робочих місць, демонополізації економіки та створенню конкурентного ринку, вирішувати низку питань в соціальній сфері тощо.

В Україні регулююча функція податків ще не отримала належного розвитку, відсутній достатній власний досвід для максимізації та оптимізації її дії. З огляду на це, теоретичне обґрунтування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів набуває особливої актуальності.

Сучасний соціально-економічний розвиток України та її регіонів в значній мірі визначається стратегією податкової політики, метою якої є створення в Україні стабільної податкової системи, яка б не тільки забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, а створювала умови для розвитку вітчизняного виробництва, підтримання належного екологічного стану та забезпечення сприятливих умов для життєдіяльності населення країни.

Існують різні підходи до визначення поняття «податкова політика держави». Так, у Фінансовому словнику А.П. Загороднього, Г.Л. Вознюка і

Т.С. Смовженка дане поняття визначається як «...державна політика оподаткування юридичних, фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету та одночасне стимулювання ділової активності підприємств» [73, с. 26]. Л.М. Шаблиста характеризує податкову політику як «діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків» [218, с. 26]. Подібним чином підходить до розуміння податкової політики О.М. Десятнюк, трактуючи її як діяльність, яку проводить держава у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) до централізованих фондів грошових ресурсів [63, с. 53].

А. Соколовська вважає, що «сучасна податкова політика полягає у встановлення і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури податкової системи, суб'єктів, об'єктів господарювання, податкової бази, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету достатніх для виконання державою покладених на неї функцій та стимулювання економічного зростання» [196].

Отже, на нашу думку, податкова політика має бути спрямована на найкраще задоволення матеріальних і грошових потреб держави, при якому держава може ефективно виконувати свої функції, а при переході коштів від підприємств і домашніх господарств не погіршується їх економічне становище. Ефективна податкова політика держави – це пошук оптимального співвідношення, рівноваги між фіскальною та регулюючою функцією податків. Цю умову необхідно враховувати при побудові збалансованої податкової системи.

Важливим завданням податкової системи у сучасних умовах є вирівнювання доходів населення, оскільки початковий етап розвитку ринкової економіки, який у теперішній час спостерігається в Україні, супроводжується зосередженням переважної більшості прибутків у дуже обмеженого кола громадян, тоді як добробут основної маси населення значно

знижується. А це, у свою чергу, породжує соціальну напруженість у суспільстві та ряд інших негативних наслідків його розвитку.

Україна відчула такі наслідки у повній мірі в часи незалежності. На підставі вітчизняного досвіду розвитку економічних процесів в цей період можна зробити висновок, що тільки економічне зростання сприяє подоланню багатьох означених наслідків, зокрема, проблеми бідності основної маси населення. Однак для того, щоб побудувати ринкову економіку, яка б одночасно спрямовувалася на забезпечення високих стандартів життя населення і його соціальний захист, факту одного економічного зростання мало. Для цього потрібна виважена державна політика, в тому числі і в сфері податків. Податкова політика та податкова система мусять бути сформовані таким чином, щоб задовольняти потреби всього населення. Критерій відповідності податкової системи інтересам людей, хоча й досить розпливчатий за своєю суттю є цілком дієвим. Але він не в повній мірі застосовується для того, щоб виявити відповідність податкової системи соціально-економічним пріоритетам розвитку і, зокрема, перерозподілу економічних здобутків за принципом соціальної справедливості. Тобто йдеться про соціально орієнтовану ринкову економіку. Така економічна модель існує, зокрема, у країнах Скандинавії (Данії, Швеції, Фінляндії) та ряді інших.

В контексті розгляду питання про те, як саме політика держави повинна забезпечувати потреби людей, варто звернутися до „Зеленої книги”, автором якої є відомий лівійський лідер Моамар Каддафі. „Правомірною метою економічної діяльності окремих осіб, – вказує він, – повинно бути задоволення лише окремих потреб, тому що світові ресурси, принаймні, в кожний даний період, обмежені, як обмежені багатства кожного суспільства окремо. Тому ніхто не має права займатися економічною діяльністю з метою привласнення цих багатств в кількостях, які перевищують особисті потреби людини, оскільки надлишок, що перевищує потреби людини, належить по праву іншим. Людина вправі робити нагромадження, обмежуючи свої

потреби за рахунок виробленого ним продукту, а не за рахунок праці інших або потреб інших. Якщо допустити економічну діяльність в масштабах, які перевищують задоволення особистих потреб людини, то отримавши над своїх потреб, ця людина заважатиме іншим задовольняти свої потреби. Нагромадження долі суспільного багатства в розмірі, що перевищує потреби однієї людини, є вже посяганням на потреби іншої людини” [97].

На перший погляд, до цього висловлювання слід поставитися досить критично, оскільки в ньому явно проглядають соціалістичні ідеї марксизму щодо справедливого розподілу економічного продукту, які вже не є новими в економічній думці. Тут описується вже давно відома вада капіталістичного суспільства. Дж. М. Кейнс відзначав, що ринкова економіка сама по собі не може забезпечити справедливий розподіл багатства [122, с. 341]. Констатація цього факту багатьма економічними мислителями свідчить про актуальність обмеження особистого споживання при вирішенні питання справедливості у розподілі доданої вартості. Ця умова значно змінює постановку економічної задачі і висновки, які випливають із її вирішення.

При цьому варто визначитись, що обмеження особистого споживання не повинно керуватися метою приведення такого споживання до якихось усереднених показників. Під цим треба розуміти внутрішнє переконання кожної людини, що спонукало б її до цього обмеження.

Розв’язання проблеми економічного устрою за принципом соціальної справедливості суспільства полягає не у вирівнюванні кількісних показників споживання, а у ступені задоволення потреб людей. Різниця між кількістю споживання та ступенем задоволення людських потреб є очевидною.

Проблема справедливого або несправедливого розподілу суспільного продукту тривалий час вивчалася як в економічній літературі, так і у літературі філософського напрямку. Представники класичного напрямку економічної теорії (А. Сміт, Д. Рікардо, М. Фрідман та ін.) наголошували, що саме нерівність виступає рушійною силою суспільного та економічного прогресу. Розглядаючи різні думки з приводу диференціації суспільства

американський соціолог російського походження П. Сорокін висунув три припущення [198, с.315-322]. Сутність першого, що ґрунтується на марксистській теорії, полягає в тому, що в країнах Європи відбувається процес економічного розшарування, а представників середніх за достатком верств населення стає дедалі менше. Економічне становище найманих працівників погіршується, а основна частка національного продукту зосереджується в руках невеликого прошарку суспільства. Коли ступінь майнової диференціації сягає критичного рівня, відбувається соціальний вибух, який тягне за собою виникнення нових виробничих (економічних) відносин. Другим припущенням є гіпотеза В. Парето, згідно з якою розподіл суспільного продукту є константою. Модифікуючи цю гіпотезу, в тому, що валідна лише теорія спрямованого коливання профілю економічної стратифікації, П. Сорокін вказував, що за нормальних умов без соціальних потрясінь, у соціально структурованому суспільстві, де існує приватна власність, зміна висоти й профілю економічної диференціації обмежена. Але є точка „насичення”, пройшовши яку суспільство не може розвиватися без ризику потрясінь. Коли названа точка досягається, відбувається соціальний вибух, в результаті якого верхні верстви падають.

Міркування П. Сорокіна цілком відповідають досвідіві економічної історії ХХ ст. Руйнування капіталістичного ладу, яке пророкувала марксистська економічна наука, не відбулося лише по тій причині, що власники капіталів здійснили серйозні поступки найманим працівникам.

Отже, праці П. Сорокіна сприяли тому, що в економічному контексті виникла нова задача керування процесами економічної диференціації суспільства.

Нерівність дійсно виступає важливим чинником суспільного прогресу, але при цьому потрібно, щоб вона не сягала гіпертрофованих форм, оскільки це загрожує соціальним вибухом і руйнуванням суспільства. Проте боротьба з нерівністю не повинна бути самоціллю, адже можна погодитися з думкою відомого російського філософа М. Бердяєва, що нерівність має важливе

економічне значення і несе в собі користь. Завдяки ньому стають можливими максимальні досягнення в економічному житті і розвиток продуктивних сил [16]. З такою постановкою питання нерівності був згодний і П. Сорокін. Він вказував на те, що існують залежності між періодом бурхливого розвитку економіки і посиленням економічної диференціації. Ця думка широко відома і доведена на основі економічного досвіду. Проте, для підтримання стану соціальної стабільності у суспільстві, існує необхідність управління параметрами диференціації. І для цього необхідні певні важелі. За П. Сорокіним у будь-якому суспільстві в усі часи спостерігається протистояння сил економічної диференціації та вирівнювання, що може виражатися у війнах, переворотях, революціях, які у свою чергу супроводжуються великими людськими жертвами і матеріальними збитками. Тому актуальним стає питання того, як запобігти цим соціальним лихам. Якщо відмовитися від ідеологічних стереотипів, то думка М. Каддафі про обмеження особистого споживання кожної окремої людини є слушною. Цю думку не треба тлумачити так, що індивіда треба змушувати вести аскетичний образ життя. Важливим є в першу чергу обмеження надмірного споживання.

Зміна цілей повинна докорінно змінити економічну поведінку економічних агентів. Виходячи з постулату економічної науки про те, що сенс економічної діяльності індивіда полягає в максимізації функції корисності, в якості першочергового завдання слід розглядати можливість розумного, зумовленого об'єктивною реальністю обмеження споживання. Це означає, що слід прагнути не максимізації функції корисності індивіда, а шукати точку перегину адитивної функції корисності матеріальних благ при жорсткому обмеженні ресурсів і часу. Якщо уявити, що математичні властивості цих функцій однакові (вони монотонно спадають), відмінність змісту першої функції від другої є фундаментальною. По-перше, якщо на область визначення першої функції накладалися бюджетні та споживчі обмеження, то на другу слід накласти обмеження по ресурсах і часу. При

накладенні обмежень у часі друга функція є динамічною, тоді як традиційна функція корисності є статичною. По-друге, економічна поведінка людини традиційно пояснюється прагненням максимізації корисності. Математично це завдання зводиться до пошуку першої похідної функції корисності. Але вирішення задачі може бути й іншим. Якщо поведінку раціонального індивіда розглядати з точки зору економічної теорії, то виникає задача пошуку іншої похідної (точки перегину) адитивної функції корисності. Змістовне тлумачення математичної властивості точки перегину полягає в тому, що доцільним і раціональним з точки зору індивіда та всього суспільства стане обмеження споживання лише благами, зростання споживання яких йде повільніше, порівняно з їх корисністю.

Такий підхід до економічної поведінки суб'єктів характерний для представників класичної школи економічної науки, але їх початкові посилки не враховані послідовниками, оскільки в багатьох випадках рівень відображення сутності теорії класиків в математичних моделях знизився.

Так, дослідник із Росії В. Сергєєв вказує, що „Фрідріх Хайєк навів досить вагомні аргументи на користь того, що ринок як соціальний інститут існує зовсім не внаслідок необмеженого прагнення до задоволення особистих інтересів, а скоріше, навпаки, завдяки наявності системи жорстких моральних правил, що обмежують це прагнення. А в цьому випадку початкова парадигма, що покладена в основу математичних моделей – максимізація функції корисності як основа для визначення рівноваги, – повинна бути поставлена під сумнів” [191, с.3].

Головне полягає в тому, що засновник теорії утилітаризму І. Бентам ґрунтувався на вченні про те, що благо – це щастя, і метою етичної поведінки виступає досягнення якомога більшого щастя для якомога більшої кількості людей. Ця теорія піддавалася критиці з боку філософа С. Булгакова, який вказував на її хибність. Він писав, що „своєрідним евдемонізмом просякнутий основний погляд сучасної політичної економії, за яким зростання потреб і, отже, задоволення від їх реалізації є основним принципом

економічного розвитку. Культурою і культурністю в очах економічної науки є саме зростання потреб і можливостей їх задоволення... настільки прямолінійна точка зору, яка, не розрізняючи потреб духу й тіла, є не тільки помилковою, а й протиморальною” [27, с.284].

В цьому плані важливо звернутися до згадки І. Бентама про „щастя для максимальної кількості людей”. Під ним можна розуміти не тільки матеріальне, а й моральне начало. Така зміна наголосу суттєво змінює напрямки розподілу матеріальних ресурсів і обмежує їх споживання через їх власну обмеженість.

Вже фізіократу Франсуа Кене було відомо фундаментальне енергетичне обмеження, оскільки його „Економічна таблиця” будувалася на підставі закону збереження енергії між різними суспільними верствами. У першому законі термодинаміки стверджується, що енергія є постійною величиною і нікуди не зникає, нікуди та не звідки не з’являється. Враховуючи це, за І. Бентамом, велике щастя для одних є його меншою кількістю для інших. Названий закон повинен працювати і в економічній царині. Тому положення про небажаність надспоживання є більш природними і дійсно раціональними мотивами людської поведінки у повсякденному житті, ніж рецепти сучасної економічної науки.

Проблема в тому, що в основу методології економічної науки покладена хибна онтологічна посилка. В культурі заходу, яка є „законодавцем мод” у сучасній економічній науці, закладене дуже перебільшене гедоністичне начало, тобто постулат про прагнення кожною окремою людиною до отримання якомога більшої користі від своєї економічної діяльності. М. Блюменкранц відзначає, що „справа навіть не в тому, що гедоністичні прагнення сучасного західного суспільства запускають технологічну машину знищення природного середовища проживання, а тому, що гедонізм, як про це свідчить історія минулих цивілізацій, – шлях розвитку, який веде у глухий кут” [22, с.176]. Це висловлювання знову підкреслює правильність міркування щодо обмеження особистого надспоживання.

У зв'язку з цим виникають питання: чим треба обмежувати споживання на практиці і яке прикладне значення має розглянута ідея? Для відповіді на перше питання слід використовувати теорію А. Маслоу про поділ людських потреб на первинні та вторинні. До первинних потреб людини відносяться фізіологічні потреби і потреби в безпеці, а до вторинних – потреба в приналежності до соціальної групи, підтримці з боку людей, к самовираженні, в повазі та визнанні.

Коментуючи теорію потреб А. Маслоу, К. Маркарян вказує на те, що вторинні (вищі) види потреб є для людини більш витратними, тому що вони виходять за межі її біологічного споживання і є соціальними потребами [142, с.25]. Тож треба обмежувати саме споживання соціального характеру. Економія на споживання ресурсів можлива в даному випадку завдяки тому, що людським соціальним потребам притаманна висока енергомісткість. Однак це правило можна вважати лише першим наближенням до закону, адже уявлення про фізіологічні потреби людини в економічній науці є досить розпливчастим. Поняття фізіологічних потреб не є визначеним поняттям, такими ж самими вважаються і його якісні характеристики.

Згідно з вітчизняним законодавством поняття фізичних потреб ототожнюється з поняттям прожиткового мінімуму. Його вартість вважається достатньою для нормального функціонування людського організму і збереження здоров'я людини [87]. До вартості прожиткового мінімуму входить продовольчий набір та послуги, які необхідні для задоволення основних соціальних та культурних потреб людини. Однак таке визначення не відповідає концепції А. Маслоу та реальності соціально-економічного життя. Кількісні показники прожиткового мінімуму диференціюються за демографічними та соціальними групами населення, тому чітко визначити межу прожиткового мінімуму визначити складно. До того ж, можна наголошувати на суттєвому впливі інших чинників диференціації. Зокрема, при цьому слід враховувати соціально-економічні можливості кожної конкретної країни, які впливають не тільки на абсолютні розміри

прожиткового мінімуму, а й на його структуру. У теоретичному аспекті величина доходу мусить перебувати у позитивній залежності від ієрархії потреб А. Маслоу, оскільки зі збільшенням доходу питома вага витрат на задоволення фізіологічних потреб зменшується, а витрати на соціальні потреби збільшуються.

Це ілюструється порівнянням структури споживчих витрат на харчування в Україні та деяких країнах світу. Зокрема, за статистичними даними сукупні споживчі витрати на харчування в Україні становили 68 %, в середньому по Євросоюзу – 16 %, а в США – 18 %. Відповідно витрати на непродуктивні потреби в нашій країні були 32 %, тоді як в Євросоюзі та США вони становили відповідно 84 % і 82 % [235]. Важливо відзначити, що у непродуктивних витратах американців найбільшу питому вагу займають витрати на сплату комунальних послуг та оплата житла (42 %), а далі за кількісними показниками йде плата за транспорт, що становить 17 %. Згідно із статистичними даними американці, які становлять лише 5 % населення світу споживають приблизно 25 % таких природних ресурсів як нафта, вугілля та природний газ. Звичайно, в у Сполучених Штатах дуже високі стандарти життя, де кожен житель має у власності авто чи інший транспортний засіб. Але це не спростовує позиції, спрямованої на обмеження надспоживання з метою блага всього суспільства. З точки зору максимізації суспільного (а не індивідуального) блага є більш продуктивні альтернативи використання ресурсів, ніж витрати їх на забезпечення пересування у просторі десятків мільйонів особистих авто американців. Не слід забувати, що всі транспортні засоби по суті працюють на застарілому технологічному принципі (винайденому 120 років тому) споживання енергії двигунами внутрішнього згорання. Це ускладнює проблему прогресу, оскільки таке велике споживання енергоносіїв робить недоцільним винайдення нових принципів руху.

Задля додаткової аргументації можна привести й той факт, що у Європейському союзі в структурі витрат населення 5 % займають витрати на

оплату шкідливих звичок (тютюн, алкоголь, наркотики). Отже, можна переконатися, що якась частка заможних верств населення світу не тільки непродуктивна, а навіть шкідлива, що знов таки вказує на необхідність обмеження споживання за для суспільних інтересів.

Таким чином відповідь на питання про те, чим треба обмежувати споживання на практиці очевидна. Треба обмежувати суспільне споживання таких товарів та послуг, які не несуть користі інтересам людського суспільства і навіть шкодять йому (навіть, якщо вони задовольняють потреби індивідуальної особи).

Що ж стосується відповіді на друге питання, щодо прикладного значення постулату про необхідність обмеження особистого споживання, то тут слід відзначити, що головне його значення полягає у зменшенні антропогенного впливу на довкілля. Людство лише нещодавно усвідомило хибність надмірного споживання, оскільки в системі, де діють закони попиту і пропозиції відбувається не виправдано великий антропологічний тиск на природні ресурси і завдається велика шкода довкіллю. Гіпертрофований економічний гедонізм може призвести до перетворення світу на сміттєзвалище. Це є зворотній бік сучасного розуміння економічного прогресу [3, с.68].

Отже економічна система світу потребує докорінної технологічної і структурної перебудови. На сьогоднішній день є фундаментальні розробки, які дозволяють здійснити це вже у досить близькій перспективі. Наприклад, у доповіді Римському клубу «Фактор чотири» вказується, що існує можливість збільшити виробництво у два рази і при цьому скоротити споживання ресурсів також вдвічі. Наявні оцінки свідчать про те, що можна скоротити світове споживання енергоресурсів вдвічі при сучасній інфраструктурі промисловості, а при новій інфраструктурі на наявних технологіях – на 90% [33]. Отже наявність можливості структурних реформ показує, що реалізація ідеї обмеження споживання (в даному випадку ресурсів) є цілком реальною. Головне, що заважає реалізації названої ідеї це те, що набагато складніше

буде вплинути на споживача, оскільки тут потрібна перебудова не машин а людей.

Ще одним прикладним значенням імперативу про обмеження споживання є зменшення майнової диференціації населення (у розумінні ступеня задоволеності потреб). Відомо, що нерівність у світовому масштабі має стійку тенденцію до зростання. Так, за даними ООН кількість людей у світі, що мають змогу витратити менше 1 долара на день, при збереженні сучасних темпів, до 2015 р. зросте майже на 40 % і сягне 420 млн., тоді як зараз у світі таких людей нараховується 307 млн. За останні три десятиліття цей показник подвоївся. Ще більш драматично виглядає ситуація в інформації Всесвітнього банку. За його оцінками у світі в 2001 р. нараховувалося приблизно 1,2 млрд. людей з щоденним доходом менше 1 долара. Показник середнього доходу на людину 20 % найбагатшого населення планети у 339 разів перевищує такий самий показник 20 % найбіднішого населення [234]. Така майнова диференціація відповідає значенню коефіцієнту Джині – 0,7. Таке значення названого показника можливо наближається до критичної точки, після якої може відбутися соціальний вибух, на існуванні якої наголошував П. Сорокін. Для збереження світової економіки і вирішення проблеми сталого розвитку потрібно, щоб споживачі керувалися у своїх діях мотивом раціонального споживання. Але складність такого завдання полягає в тому, що фактично треба створити споживача цілком нового типу, для якого було притаманне раціональне споживання з врахуванням суспільних потреб.

Головний висновок з усього викладеного полягає в тому, що у сучасних умовах завданням економічної теорії повинно стати розв'язання проблеми ефективного способу задоволення потреб людини. На цьому, зокрема, наголошував у свій час видатний український економіст М. Х. Бунге [28].

Але соціальна орієнтованість економіки, через аморфність самого поняття, є малоефективним критерієм для того, щоб побудувати оптимальну податкову систему. Тому для того, щоб оцінити відповідність системи

оподаткування головним напрямком соціально-економічного розвитку, потрібно обирати критерій задоволення першочергових людських потреб так, щоб вони не створювали перепон для подальшого розвитку економічного прогресу.

Досвід показує, що обов'язковою характеристикою системи оподаткування, в аспекті дотримання стандартів соціальної справедливості, повинна бути її прогресивність. Але ця прогресивність не завжди ефективна, оскільки її збільшення може призвести до зниження ефективності. Тобто між прогресивністю, яка спрямована на досягнення соціальної справедливості, оподаткування та економічною ефективністю існує зворотно пропорційна залежність. Підвищення якості однієї складової призводить до зменшення якості іншої. З цього приводу проводилися дослідження, які мали на меті виявити кількісний взаємозв'язок між справедливістю та ефективністю. Серед цих досліджень можна виділити роботу вітчизняних вчених С.І. Андрєєва і Я.В. Зінченка, які вказували, що „існують серйозні теоретичні підстави вважати наявність інвестиційної S-подібної, що включає ділянки з прямим та зворотним зв'язком, залежності між справедливістю та ефективністю при первинному розподілі продукту. Перерозподільні процеси суттєво затемнюють цей зв'язок, і він може або проявитися, або ні в залежності між макроекономічними показниками. ...і взаємозв'язок коефіцієнта Джині і ВВП на душу населення добре описується моделлю інвертованої S-подібної залежності з екстремумом, який дозволяє отримати найбільшу ефективність при коефіцієнті Джині = 0,29” [6, с.72].

У зв'язку з викладеним, збалансований розвиток та якісне економічне зростання, як сучасна спрямованість економічного прогресу, передбачають як відповідність екологічним вимогам, потребам турботи про прийдешнє покоління, так і встановленню оптимального співвідношення між соціальною справедливістю та економічною ефективністю. Найбільш ефективно ця проблема вирішена у країнах Скандинавії, де стійкі темпи економічного зростання поєднуються з високим рівнем соціальної захищеності населення.

Найбільш важливу роль у вдалому поєднанні дотримання принципу соціальної справедливості і ефективної економіки відіграє побудова податкової системи і проведення відповідної податкової політики. У зв'язку з цим, дослідники позитивно ставляться до прогресивного оподаткування. Прогресивна модель оподаткування полягає у зростанні податкових нарахувань зі зростанням прибутку більшими темпами, ніж темпи зростання прибутку. Вона дозволяє досягати цілей соціальної справедливості, оскільки, образно висловлюючись, „багаті платять за бідних”. Висока прогресивність системи оподаткування в США мала своїм наслідком те, що у 1930-1980 рр. чисельність мільйонерів в країні суттєво не збільшилася, але суттєво виграв від того середній клас. Економічний прогрес країни призвів до того, що реальні доходи домогосподарств значно зросли. Стандарти прожиткового мінімуму, до яких у 1973 р. не дотягувало 11 % населення країни, зросли так, що перевищили дохід однієї третини американців попереднього покоління [230, с.69].

Такі властивості податкової системи були відомі ще з часів К. Маркса та Ф. Енгельса, які відводили їй у „Комуністичному маніфесті” друге місце у справі досягнення соціальної справедливості після скасування приватної власності. Американський економіст А. Окун вніс в оцінку прогресивної системи оподаткування суттєву новизну, запропонувавши задля досягнення принципу соціальної справедливості використати, замість вирівнювання доходів, вирівнювання можливостей населення. Це, на його думку, суттєво пом'якшує протиріччя між прогресивною системою оподаткування, видатками на соціальні потреби, з одного боку, і малоефективним їх використанням – з іншого. А. Окун називає останнє „ефектом дірявого відра” [230, с.91-95]. Таким чином йдеться про те, що частина сум, зібраних за прогресивною системою податків, втрачається на шляху до кінцевого споживача з метою зменшення диференціації. Однак прогресивне оподаткування не можна вважати єдиним ефективним засобом досягнення соціальної справедливості. Воно дійсно набагато більше сприяє

вирівнюванню доходів населення, ніж нейтральна чи пропорційна система оподаткування. Але ціною цієї ефективності може бути зворотний ефект, коли прогресивне оподаткування призводить до збільшення диференціації доходів. Тому треба шукати оптимальне співвідношення між прогресивністю податків і нерівномірним розподілом доходів.

Методологічний висновок з викладеного полягає в тому, що мірилом відповідності податкової системи вимогам соціально орієнтованої економіки треба вважати критерій задоволення необхідних потреб населення. Коли зростають масштаби вирівнювання доходів втрачається ефективність ведення економічної діяльності. При цьому завданням держави є якомога більше згладжування суперечностей між властивостями ринку і об'єктивними потребами суспільства шляхом використання різноманітних важелів, одним з яких виступає правильна побудова податкової системи.

1.2. Кількісне вимірювання параметрів податкової системи та проблеми визначення критеріїв її оптимальності

Оподаткування – це важлива складова економічної системи будь-якої держави. Однак, незважаючи на те, що податки виступають в якості одного із елементів більш складної системи виникає необхідність й окремо вести мову про систему податків як таку. Поділ податкової системи на її складові є правильним підходом з методологічної точки зору, оскільки це дозволяє ефективно розв'язати питання про дієвість податків як інструменту економічної та соціальної політики держави. „Податки – дуже грізна зброя в розпорядженні держави, а тому без наукової концепції податкової політики, вони можуть перетворитися на гальмо економічного розвитку” – слушно вказує О. Д. Василик [36, с.72].

Оцінити кількісні показники податкової системи та її здатність до перерозподілення суспільного продукту можна за допомогою різних методик. Простіше за все це можна зробити шляхом порівняння доходів

перед і після оподаткування. Але цей метод не дає багато інформації, адже він не враховує вже наявний рівень диференціації доходів. Більш ефективним з точки зору інформативності можна вважати метод порівняння оцінок коефіцієнта Джині до і після оподаткування. Однак у вітчизняній статистиці немає достовірних даних про розподіл населення по доходам, а отже для українських умов дану методику застосувати неможливо.

Натомість більш прийнятною можна вважати методику оцінки середніх ефективних ставок податків AETR (Average effective tax rates) за факторами споживання та виробництва, яка запропонована у 1990-х рр. в праці Е. Мендози, А. Разіна і Л. Тецара [229]. Названа методика досить поширена у практиці аналізу системи оподаткування, оскільки її результати і порівняльний аналіз з іншими країнами дають можливість створити базу інформації для прийняття рішень в галузі податкової політики. Перевага цієї методики полягає також в тому, що ставки AETR на відміну від нормативних ставок податків достовірно показують податковий тиск на фактори виробництва, а сам розрахунок ґрунтується на податковій статистиці і даних національних рахунків, що дає можливість уникнути помилок в ньому. Результати розрахунків є достовірним відображення величини податкового тиску.

Розрахунки за методикою AETR досить прості. Вони ґрунтуються на простій моделі економіки, яка перебуває у стані рівноваги і представлена трьома секторами: державою, підприємцями і домогосподарствами. За допомогою цієї методики розраховуються такі показники:

1. Імпліцитна ставка податку на споживання:

$$t_e = \left(\frac{5110 + 5121}{C + G - GW - 4110 - 5121} \right) \times 100 \quad (1.1)$$

2. Імпліцитна ставка податку на працю:

$$t_I = \left(\frac{t_h W + 2000 + 3000}{W + 2200} \right) \quad (1.2)$$

де $t_h = \left(\frac{1100}{OSPUE + PEI + W} \right) \times 100$, тобто середня ставка податку на

прибуток фізичних осіб;

3. Імпліцитна ставка податку на капітал:

$$t_k = \left(\frac{t_h(OSPUE + PEI) + 1200 + 4100 + 4400}{OS} \right) \times 100 \quad (1.3)$$

Більше увагу треба звернути на вихідну статистичну базу з податкових надходжень і національним рахункам., оскільки існують відмінності у стандартах статистики на Заході і в Україні. Отже, у пропонованій роботі виникає потреба навести європейські стандарти податкової статистики та національних рахунків та їх аналоги в Україні (табл. 1.1) [1, с.101].

Таблиця 1.1

Джерела даних для розрахунку AETR

<i>Стандарти Євросоюзу</i>	<i>Стандарти України</i>
Податкова статистика	
1100 – Taxes on income, profits and capital gains of individuals	Податок на доходи фізичних осіб
1200 – Taxes on income, profits and capital gains of corporations	Податок на прибуток підприємств
2000 – Total social security contributions	Загальні внески до фондів соціального страхування
2200 – Employer’s contribution to social security	Внески до фондів соціального страхування, що сплачуються роботодавцями
3000 – Taxes on payroll and work force	Податки на робочу силу (комунальний податок та єдиний податок)
4100 – Recurrent taxes on immovable property	Податок на нерухомість
4400 – Taxes on financial and capital transactions	Податки на фінансовий дохід і трансакції з капіталу
5110 – General taxes on goods and services	Загальні податки на товари і послуги (ПДВ)
5121 – Excise taxes	Акцизи і митні збори
Національні рахунки	
Private final consumption expenditure	Кінцеві споживчі витрати домогосподарств
Government final consumption expenditure	Кінцеві споживчі витрати сектору загальнодержавного управління
Operating surplus of private unincorporated enterprises	Прибуток і змішаний дохід
Household’s property and entrepreneurial income	Дохід на власність домогосподарств та підприємницький дохід
Wages and salaries	Заробітна плата та жалування
Total operating surplus of the economy	Чистий операційний дохід економіки (змішаний дохід економіки)

Виходячи з наведеної таблиці слід відзначити такі невідповідності у стандартах податкової статистики та національних рахунках Євросоюзу:

1. В Україні відсутній податок на нерухомість, отже $4100 = 0$.

2. В Україні відсутній окремий облік податків, що сплачуються з фінансових трансакцій (операцій). Суми податку на інвестиційні доходи включаються до суми податку на прибуток корпорацій. Тому в розрахунках що стосуються українських реалій складова 4400 за європейськими стандартами врахована неявно як елемент складової 1200.

3. Вітчизняні показники системи національних рахунків взяті із статистики ВВП по категоріям кінцевого споживання і статистики суми і структури доходів населення. Але тут не міститься даних про показник компенсацій працівникам, сплачуваний виробниками дебржавних послуг. Тому його можна прирівняти до 0.

4. Податок на робочу силу і фонд заробітної плати (складова 3000) треба представити як суму єдиного і комунального податків. Їх база оподаткування за змістом наближена до даного стандарту Євросоюзу. До даної складової в певній мірі можна віднести нарахування на фонд заробітної плати, але внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування в сумі представлені складовими 2000 і 2200. Проте, слід мати на увазі, що у вітчизняній статистиці немає чіткого розмежування відомостей, які відображували б суми, які поступають до фондів соціального страхування від роботодавців та найманих працівників. У зв'язку з цим, треба відзначити, що враховуючи ставки внесків до названих фондів, необхідно ввести коефіцієнти декомпозиції внесків роботодавця та працівника до цих фондів: до 2003 р – 0,9, а з 2003 р. – 0,92. Отже, показник у позиції 2200 є добутком числа у позиції 2000 на відповідний коефіцієнт.

В результаті розрахунків із застосуванням наведеної методики AETR, отримані відповідні оцінки цього показника по факторам споживання і виробництва і Україні за 1996 – 2005 рр. (табл. 1.2).

Виходячи з даних наведеної таблиці, можна побачити, що за 1996 – 2005 рр. значно (майже вдвічі) скоротилися імпліцитні ставки на капітал.

Причиною цього є, те, що у 1999 р. відбулося значне зростання операційного доходу економіки, яку відбувалося і в подальшому, а також зменшення податкової ставки податку на прибуток підприємств у 2004 р.

Таблиця 1.2

Імпліцитні ставки податку на капітал, працю і споживання
у 1996–2005 рр.

Рік	Капітал		Праця		Споживання	
	Нормативна ставка (%)	АЕТР	Нормативна ставка (%)	АЕТР	Нормативна ставка (%)	АЕТР
1996	30,0	65,96	25,0	35,41	20,0	11,54
1997	30,0	55,50	25,0	42,14	20,0	10,41
1998	30,0	51,67	25,0	40,39	20,0	10,53
1999	30,0	29,60	25,0	39,63	20,0	9,75
2000	30,0	25,56	25,0	37,27	20,0	8,50
2001	30,0	22,83	25,0	29,77	20,0	7,52
2002	30,0	25,08	25,0	29,30	20,0	9,20
2003	30,0	25,65	25,0	30,88	20,0	7,16
2004	25,0	21,31	13,0	32,42	20,0	7,84
2005	25,0	17,97	13,0	32,05	20,0	12,33
Середнє	29	34,11	22,60	34,93	20,0	9,48
Різниця	- 5,0	-47,99	- 12,0	- 3,36	0,0	0,79

Однак імпліцитна ставка податку на споживання за цей же період майже не змінилася. Її зростання у 2005 р. пов'язано з тим, що тоді значно зросли надходження ПДВ до держбюджету вдвічі. Можна також переконатися, що середнє значення імпліцитної податкової ставки на споживання на даному часовому відрізку практично не зазнало змін (середнє значення АЕТР дорівнює 9,5 %). Це у два рази менше ставки ПДВ за нормативом, яка дорівнює, як відомо, 20 %. Таке становище пояснюється з одного боку тим, що у вітчизняному податковому законодавстві існує багато об'єктів, які виключаються з бази оподаткування цим податком, а з іншого – зростанням надходжень від митних та акцизних зборів. По мірі зростання споживання

товарів, обкладених акцизним збором, а також імпортованих товарів імпліцитна ставка податку на споживання буде ставати меншою. Такий висновок є дуже важливим в плані прийняття рішень щодо диференціації або зменшення ставки ПДВ.

Що ж стосується імпліцитної ставки податку на працю (податку на прибуток фізичних осіб), то вона за вказане десятиліття зазнала незначних змін. На це не вплинув і той факт, що у 2004 р. нормативна ставка цього податку знизилася майже вдвічі і стала однією з найнижчих у Європі (13 %). Показник АЕТР продовжує перевищувати 30 %. Таке становище пояснюється тим, що в Україні є багато відрахувань до фондів соціального страхування. Отже, як фактор виробництва праця залишається досить дорогою для роботодавця, оскільки велика частина зборів до фондів соціального страхування сплачується саме ним.

У найбільш узагальненому вигляді систему оподаткування описав А. Сміт. В цілому вчення Сміта можна охарактеризувати двома словами „laissez faire”, що в перекладі з французької мови означає „невтручання”, „неспротив” і навіть „потурання”. У смисловому аспекті це означає повне невтручання держави в економічне життя суспільства. Отже, за Смітом роль податкової системи, як державного важеля, оцінюється як нейтральна, тобто як така, що не створює ніяких перепон для ведення економічної діяльності в цілому і різних видів її зокрема.

Незважаючи на те, що податки виконують крім фіскальної (за С.В. Бауліним „податок є своєрідною ціною монополістичної купівлі-продажу послуг державою за виконання її функцій” [14, с.25]), ще й ряд інших функцій, зокрема регулюючу (регулювання розвитку різних галузей економіки), актуальним залишається сама думка про те, що податки не повинні стримувати економічної діяльності з одного боку і забезпечувати добробут всього суспільства з іншого.

Тобто необхідно говорити про те, що податкова система повинна бути оптимальною. З цього приводу слушною можна вважати точку зору

вітчизняних дослідників В. М. Суторміної, В. М. Федосова та В. Л. Андрущенко, які у своїй праці „Держава – податки – бізнес” зауважують: „Оптимальний стан оподаткування є протилежністю його аномального стану з точки зору так званих зовнішніх ефектів (externalities). Це означає, що крім прямої фіскальної дії, всякий податок має ще й побічні, зовнішні економічні та соціальні наслідки. Їхня суспільна ціна вимірюється певними позитивними чи негативними економічними ефектами, а також утратою частини особистого добробуту (welfare) конкретним платником із переміщенням цієї частини через бюджет до когось іншого. Привести оподаткування до оптимуму означає при заданих бюджетних доходах звести негативні зовнішні ефекти до мінімуму, а позитивні підвести до максимуму” [203, с.50].

Існує певна різниця між оптимальною побудовою податкової системи з точки зору держави та позиції її громадян, а також корпорацій, є проблема гармонізації цих інтересів, що одночасно і відрізняються, і сполучаються. І різниця, і спільність інтересів мають своїм джерелом посередницьку роль бюджету між добробутом та достатком кожного індивіда, з одного боку, та загальнодержавними інтересами – з іншого. З боку держави оптимізація виражається у рівнодії податкової стимуляції ефективності виробничого сектору, включаючи заохочення підприємницького ризику та максимізації функції суспільного добробуту за умови скорочення соціально-економічної диференціації [203, с.51].

Проблема оптимальності податкової системи є надзвичайно складною. Її складність має фундаментальний характер і визначається як теоретичними, так і практичними обставинами. Податкова система може бути оптимальною з точки зору статичної рівноваги економічної системи, тобто у тому випадку, коли економічні показники є сталими і саме до них прив’язані ставки оподаткування. Однак така модель є ідеальною, а не реальною, оскільки будь-яка економіка не є чимось застиглим, а постійно зазнає змін, тобто перебуває в динаміці. До того ж у економічній теорії критерій максимізації корисності, що становить основу завдання оптимізації на певних відрізках

часу методологічно суперечить вимогам стійкого збалансованого соціально-економічного розвитку соціально-економічної системи. Питання про те, як зробити споживання максимальним за обмеженості ресурсів є риторичним. Але утилітаристський методологічний підхід в економіці себе не виправдав. Він містить в собі помилку чисто прагматичного характеру. Зараз загально визнаною є концепція сталого розвитку, яка проголошує економію ресурсів та справедливий розподіл доходів. Але за допомогою ринкового механізму цієї мети досягти неможливо. Тому для сталого розвитку актуальним виступає завдання якомога більшого розширення функцій податкової політики держави. Тобто ця політика повинна переслідувати не тільки фіскальні та регулятивні (щодо розвитку економіки), а й соціальні цілі. На зміну вимогам максимізації темпів зростання економіки приходять нові, пов'язані з якістю цього зростання, пов'язані з якістю такого зростання. Йдеться про необхідність інвестування у людський капітал, актуальність економії ресурсів, провадження екологічних програм тощо.

Виходячи з цього неможливо вивчати ефективність функціонування податкової системи у агрегованому вигляді, оскільки це не дозволяє розгледіти сутності нагальних проблем сьогодення, а отже – й правильно визначити методи та механізми перетворень у податковій сфері.

Можна запропонувати методологічний підхід, згідно з яким критерій оптимальності податкової системи є власним для кожного з її елементів. До того ж, в процесі вивчення її оптимальності треба враховувати необхідність формування заощаджень і розглядати корисність індивідуума не як максимальну величину, а як мінімальну прожиткову доцільність. Цей підхід має серйозну науково-філософську основу [211].

У загальному вигляді будь-яку податкову систему можна представити у як три складових, які виступають її підсистемами: 1) податкові інститути, що є суб'єктами податкового адміністрування; 2) податкові законодавчо оформлені правила, що визначають дію податкових механізмів (платники податків, об'єкти оподаткування, ставки податків тощо); 3) структура

податкової системи – сукупність діючих податків, що дають певний соціально-економічний ефект.

Оскільки у складі податкової системи виділяються три головних елементи, то можна вважати, що умовою її відповідності соціально-економічному розвитку є виконання двох необхідних умов та однієї достатньої. Перша з необхідних умов визначається тим, що ефективно працююча податкова система може існувати тільки за умови також ефективно працюючого податкового відомства. Другою умовою, яка є достатньою, виступає податкова структура. Третя необхідна умова – це існування ефективних правил дії податкових механізмів.

Кожна з цих умов може виступати критерієм оптимальності. Розглянемо детальніше ці умови.

Існує декілька критеріїв ефективності податкового адміністрування. Їх вибір залежить від наявної статистичної бази, доступу до інформації податкових органів, наявності наукових розробок в цій галузі. В Україні практична діяльність податкових органів поки що фундаментально не досліджувалася. Натомість такі дослідження систематично проводяться у США. Таким чином, з'являються дані про ефективність діяльності податкових органів як у кожний окремий період часу, так і в динаміці. Це дає можливість прослідкувати загальні тенденції їх діяльності, адже рішення, що приймаються в галузі податкового адміністрування, впливають на ефективність функціонування всієї податкової системи.

Через відсутність таких даних по Україні прослідкувати таку взаємозалежність поки що неможливо і тому говорити про ефективність адміністрування податків у нашій країні можна лише зі значною вірогідністю помилки. До того ж, відсутність інформації зазначеного характеру не сприяє ефективному функціонуванню податкових органів та підвищенню ефективності їх роботи.

Причиною такого стану справ в цій галузі податкової системи є необхідність залучення для дослідження великої кількості ресурсів. Для

оцінки ефективності функціонування податкової служби необхідно зібрати великий емпіричний матеріал, який включає в себе проведення соціологічних опитувань, систематизацію та обробку отриманої інформації, аналіз і здійснення вірних висновків. Можливо, що крім об'єктивних причин вказаного існують і суб'єктивні, а саме побоювання отримати негативні результати.

Тому адміністрування податків в Україні сильно заважає нормалізації стосунків між податковими органами та платниками податків. Отже, виникає необхідність внесення змін до багатьох процесів та методів адміністрування податків. Зокрема, потребує скасування так звана авансова система сплати податків, що практикується у нашій країні. Така практика неприйнятна як з точки зору здорового глузду (оскільки не можна сплачувати податки за ще не здійснену підприємницьку діяльність), так і з точки зору дотримання прав платника податків.

Відсутність вітчизняних досліджень в галузі адміністрування податків вимагає пошуку даних у дослідженнях зарубіжних експертів. У цьому плані слід в першу чергу звернути увагу на дослідження світового банку. Зокрема, слід звернути увагу на інформацію „Ведення бізнесу у 2006 р.” [226]. У цьому електронному ресурсі міститься аналіз податкових систем 155 країн світу з точки зору податкового адміністрування. Виявляється, що останнє складає серйозну проблему багатьох держав. За основу аналізу взяті три основних показники: кількість платежів; час, що відводиться для сплати податків, та питома вага сплачених податків у валовому прибутку (табл. 1.3).

Оскільки представляти всі країни у даному дослідженні означатиме значне збільшення його обсягу, то варто обмежитися таблицею, що дає уявлення про податкові системи за середньостатистичними показниками по різних регіонах світу (табл. 1.4) [226].

З даних табл. 1.4 видно, що найбільш спрощеною є процедура сплати податків у країнах з високим рівнем доходу, а найбільш складна – у Латинській Америці.

Таблиця 1.3

Показники функціонування податкової системи

Кількість платежів	Час	Загальна сума сплачених податків
Показник, що відображує кількість сплачених податків і врахування відшкодування платежів податків з бюджету (кількість фінансових трансакцій з бюджету) на рік. Сюди також зараховуються електронні платежі податків.	Показник, що відображує час у годинах на рік, який витрачається для підготовки, заповнення податкових документів, сплати (або відшкодування) трьох головних податків: ПДВ чи податок з обороту; податок на прибуток та податки на працю, включаючи нарахування заробітної плати та внески до фондів соціального страхування. Загальна сума сплачених податків.	Показник, що відображує загальну суму сплачених податків підприємством на другому році його існування за виключенням податків на працю. Сплачені податки виражаються як доля валового прибутку (вартість реалізованої продукції плюс витрати на працю).

Таблиця 1.4

Статистичні показники податкових систем регіонів світу

Регіони світу	Кількість платежів	Кількість годин	Всього сплачених податків (% від валового прибутку)	Середній час на один платіж (години)
1	2	3	4	5
Азійсько-Тихоокеанський регіон	28,2	249,9	31,2	8,86
Європа & центральна Азія	46,9	431,5	50,2	9,20
Латинська Америка & Каррибський басейн	27,3	529,3	52,8	10,98
Середня Азія & Північна Африка	16,3	241,9	35,1	8,86
Країни з високим рівнем прибутку	16,3	197,2	45,4	12,09
Південна Африка	25,8	331,7	35,3	12,85
Регіон Суб-Сахара	41,4	394,0	58,1	9,51

Наступна таблиця містить інформацію про час, який необхідно витратити бухгалтерії пересічного підприємства для здійснення всіх стадій процедури (підготовка, заповнення та реєстрація податкової звітності) сплати основних податків: ПДВ або податок з обороту, податку на прибуток та внесків до фондів соціального страхування (табл. 1.5) [1,с.66].

Таблиця 1.5

Час адміністрування податків у деяких країнах

Країна	Кількість годин в році	Кількість повних діб
<i>Україна</i>	2185	91
Бразилія	2600	108
Білорусь	1188	49
Вірменія	1120	46
В'єтнам	1050	43
Чехія	930	38
Російська Федерація	256	10
Молдова	250	10
Польща	175	7
Казахстан	156	6
ФРН	105	4
Естонія	104	4
Франція	72	3

З наведеної таблиці видно, що Україна займає одне з перших місць за часом процедури податкового адміністрування, яке фактично займає 91 добу. У багатьох інших країнах цей показник набагато менший. Франція ж взагалі є в цьому плані лідером, оскільки на адміністрування податків підприємство тут витрачає в середньому всього 3 доби.

Порівняльний аналіз даних розглянутої таблиці дозволяє говорити про недосконалість системи податкового адміністрування в Україні, навіть порівняно з її сусідами по СНД (Білоруссю, Молдовою, Росією та Казахстаном). Тобто можна вважати, що система адміністрування податків в Україні дуже далека від параметрів оптимальності. Виходячи з встановлених в Україні нормативів робочого дня можна визначити, що кількість робочих днів у році становить приблизно 260. Тоді, як час на адміністрування

податків передбачає 273 робочі дні, тобто перевищує встановлену кількість робочого часу на рік, що можна вважати додатковим аргументом для твердження неефективності процедури адміністрування податків в Україні.

Неефективність названої процедури багато в чому пояснюється тим, що сьогодні в українських територіальних податкових органах яскраво виражена спеціалізація за видами податків, а це призводить до таких негативних наслідків:

а) дублювання ідентичних функцій різними структурними підрозділами органів податкової служби;

б) слабо виражена спеціалізація податкових органів, тому що одному працівнику доводиться виконувати велику кількість податкових процедур;

в) існування великого відсотку обслуговуючого персоналу відносно до висококваліфікованих фахівців у територіальних податкових інспекціях з невеликою чисельністю працівників;

г) закріплення платників податків за конкретними інспекторами, що виступає передумовою всіляких зловживань (бюрократії, корупції тощо);

д) поєднання в присутності платників податків прийому податкової звітності з камеральними перевірками, що створює черги в податкових органах;

е) відсутність спеціалізованих підрозділів в органах податкової служби, які б відповідали за своєчасне інформування платників податків про зміни у чинному податковому законодавстві [173].

Основним агрегованим показником ефективності роботи податкових органів є обсяг зібраних до бюджету податків. Щодо цього показника треба констатувати факт того, що спостерігається стійка тенденція до номінального зростання цього показника. Про це свідчать дані, наведені у табл. 1.6.

Аналітичним показником, що характеризує ефективність функціонування податкової служби можна визнати співвідношення адміністративних витрат на 100 грошових одиниць отриманих податків. Для розрахунку такого показника для прикладу можна навести цифри витрат на

адміністрування податків, які отримала Державна податкова служба України у 2003 і 2004 рр. У 2003 р. вони становили 1072955,8 тис. грн., у 2004 р. – 1420092 тис. грн. у 2005 р. – 2204000 тис. грн., а у 2006 р. – 2881300 тис. грн. [92]. Прості арифметичні розрахунки з використанням наведених цифр свідчать, що для отримання 100 грн. податкових надходжень в Україні у 2003 р. було витрачено 1,98 грн., у 2004 р. – 2,25 грн., у 2005 р. – 2,25 грн., а у 2006 р. – 2,29 грн.

Таблиця 1.6

Податкові надходження до Державного бюджету України у 2002 – 2009 рр. (млн. грн.) [14]

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
45692,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	231722,9	225400,3

Як можна переконатися, при використанні вартісних показників ефективність функціонування податкових органів України є недостатньо високою. Для порівняння можна, наприклад, відзначити, що в США для збирання 100 доларів податкових надходжень витрачається менше одного долара [231]. В Данії на одну грошову одиницю, що йде на адміністрування податків, приходиться 113 грошових одиниць податкових надходжень, в Угорщині 77. Що ж до України, то цей показник в неї складає в середньому за 2003 – 2006 рр. 45,5 грн. Якщо порівнювати показники США і України, то можна виявити значні резерви шляхом покращання роботи вітчизняної податкової служби шляхом зменшення часу адміністрування податків і економії грошових коштів. Одним з таких резервів, на думку фахівців, може бути скасування цілого ряду малоефективних податків, які потребують значних витрат на їх адміністрування [94, с.20]. Фактично йдеться про спрощення податкової системи.

Доцільно розглянути ще один показник, який виступає характеристикою складності чинної податкової системи. Цим показником виступає індекс

Хервіндаля, який відображує співвідношення податкових надходжень та податкових джерел. Він вираховується за формулою [39, с.25]:

$$E = \sum_{i=1}^N R_i^2 \quad (1.4),$$

де R – частка i -го податку у загальній сумі податкових надходжень;

$$\sum_{i=1}^N R_i \text{ – загальна кількість видів податків.}$$

Якщо наявне одне джерело, то названий індекс дорівнює одиниці, а при збільшенні кількості податків (джерел) цей параметр зменшується. У 2003 – 2007 рр. для України цей параметр дорівнює приблизно 0,1. Це вважається свідченням того, що в податковій системі переважають джерела, які забезпечують незначний внесок до загальної суми податкових надходжень. Для порівняння в США вказаний показник становить 0,37 [232]. Можливо, що низька ефективність вітчизняної податкової системи пояснюється її надмірною складністю.

Але при цьому слід враховувати й слушне зауваження Я. Жаліло та А. Сменковського, які, зокрема, вказують: „Сумнівним є твердження про те, чим меншою є кількість податків, тим ефективнішою є податкова система і тим краще виконується регулююча функція оподаткування. Реальність та досвід доводять, що господарська діяльність в сучасному світі настільки різноманітна, що невеликою кількістю засобів бюджетно-податкової політики регулювати їх неможливо. Відтак, слід обережно ставитися до спрощення податкової системи. Для успішного управління економікою за допомогою податкової політики потрібен адекватний набір у вигляді податків, податкових пільг та спеціальних податкових програм” [71, с.107]. Тобто в даному випадку існує необхідність дотримуватися певної межі у формуванні податкової системи, яка повинна балансувати між досягненням ефективності адміністрування податків та можливістю регулювання всіх соціально-економічних відносин.

Однак у наведеному вище аналізі представлена не вся картина суті даної проблеми. Аналіз цієї проблеми потребує більш детальної інформації і врахування різного роду витрат на адміністрування податків. В цілому, простота адміністрування податків залежить від процедур та стандартів застосування податкового законодавства. Якщо дивитися в цілому, то треба оцінювати витрати на адміністрування податків і податкові надходження. Але можлива оцінка ефективності функціонування податкових органів шляхом співставлення планових та фактичних показників виконання бюджету по податкових надходженнях. Але такий підхід є доцільним тільки у тому разі, коли процедура адміністрування податків є сталою і стабільною протягом тривалого часу. В Україні цього не спостерігається. Крім того планові показники податкових надходжень до бюджету повинні бути обґрунтовані та реальні. На практиці таке становище зустрічається далеко не завжди. Це пов'язано з тим, що податкові органи не підпорядковуються прямо Міністерству фінансів, а розробка Державного бюджету України здійснюється з прив'язкою не до доходів, виходячи з реальної бази оподаткування, а виходячи із потреб у бюджетних видатках – за процедурою бюджетних запитів. У результаті плани збирання податків для багатьох податкових інспекцій бувають неймовірно завищеними, що призводить до процедур необґрунтованого адміністративного і навіть психологічного тиску з їх боку на платників податків. Зокрема, це стосується впровадження авансової системи збирання податків. Все це не сприяє гармонізації стосунків між податковою службою та платниками податків і врешті сприяє тінізації економічної діяльності.

Наведені показники дозволяють зрозуміти вибір того методологічного підходу, про який йшлося вище.

Методологія, що застосовується у сучасних умовах для встановлення рівня складності податкового адміністрування, полягає у визначенні загальної суми податкових зборів. Ця величина має містити:

- а) кошти на утримання податкової служби;

- б) кошти, що витрачаються платниками податків на їх адміністрування;
- в) кошти, що витрачаються третіми особами на ті ж самі цілі [227].

Сюди, зокрема, можуть входити кошти, що витрачаються на консультації з питань оподаткування, на податкових агентів тощо. За таким підходом можна помітити, що наведені вище витрати часу на податкове адміністрування в Україні є заниженими. Отже, система адміністрування податків є недосконалою і потребує внесення в неї суттєвих коректив.

З усього викладеного по проблемі адміністрування податків можна зробити такі висновки:

По-перше, може бути декілька критеріїв оптимальності податкового адміністрування. Найбільш поширеним серед них є рентабельність функціонування податкових органів. В якості критерію можна також брати виконання планових показників з оподаткування, а також час, потрібний для адміністрування податків (що прийнято в міжнародній практиці).

По-друге, податкове адміністрування в Україні за своїми характеристиками не оптимальне і потребує великих перетворень. Складне і непрозоре податкове законодавство, можливість звільнення від оподаткування, покарання, що накладаються вибірково – все це породжує корупцію, ухилення від сплати податків і тіньову економічну діяльність. Метою реформування адміністрування податків має стати створення системи, яка б значно зменшила можливість корупції в галузі оподаткування і зменшила б всілякі витрати на податкове адміністрування [190].

Вивчення оптимальності податкової системи здійснюється у двох вимірах: макро- і мікроекономічному. Макроекономічне дослідження структури податкової системи передбачає виявлення співвідношення податків, що збираються до ВВП, аналіз динаміки цих показників, та порівняльний аналіз з іншими країнами. Методологія розрахунку цих макроекономічних показників однакова для різних країн, що виступає гарантією доступності і наочності результатів міжнародного компаративного аналізу. Критерієм оптимальності структури податкової системи треба

вважати усереднений показник податкової структури по вибірці країн, що мають певний тип економіки.

Вивчення оптимальності структури системи оподаткування у мікроекономічному вимірі не має стандартної методології і тому це робиться з врахуванням особливостей податкової системи кожної країни окремо.

Щодо макроекономічних вимірів, то динаміка зміни структури системи оподаткування наведена у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Питома вага основних податків у ВВП України за 2002 – 2009 рр., %*

Податок	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Середнє
ПДВ	5,97	4,71	4,85	7,66	9,26	8,24	9,69	9,27	7,46
Акцизний збір	1,81	1,96	1,94	1,80	1,58	1,15	1,35	2,37	1,75
Податок на доходи фізичних осіб	4,79	5,06	3,83	3,92	4,19	4,82	4,83	4,87	4,54
Податок на прибуток підприємств	4,16	4,95	4,68	5,31	4,81	4,77	5,04	3,62	4,67

*Складено на основі [199] та матеріалів сайту Міністерства фінансів України

Для проведення порівняльного міжнародного аналізу до таблиці відібрані чотири основних податки, які становлять переважну частину податкових надходжень до бюджету. Це ПДВ, Акцизний збір і два податки на прибуток (підприємств та фізичних осіб). Дані таблиці свідчать, що податок на прибуток фізичних осіб і податок на прибуток підприємств, які є прямими податками забезпечують приблизно таку ж частину доходів державного бюджету, як і непрямі податки, якими є акцизний збір і ПДВ (9,21 % прямих податків і 8,49 непрямих податків). За період років стабільного розвитку економіки (2002 – 2007 рр.) найбільшу частину податкових надходжень забезпечував податок на додану вартість. В середньому за означений період він становив 6,78 % Внутрішнього валового продукту і значно випереджає за фіскальною значущістю інші податки. Після ПДВ за своїм фіскальним значенням йдуть в порядку зменшення податок на

прибуток підприємств (4,78 % ВВП), податок на доходи фізичних осіб (4,43 % ВВП) і, нарешті, акциз (1,71 % ВВП).

Про те, яку роль у податковій системі України відіграє ПДВ свідчить табл. 1.8, де містяться відомості про питому вагу цього податку у загальних податкових надходженнях до державного бюджету у 2002 – 2009 рр.

Таблиця 1.8

Питома вага ПДВ у структурі податкових надходжень зведеного бюджету України у 2002 – 2009 рр., % *.

Рік	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
%	29,67	23,19	26,49	34,47	40,08	36,82	40,54	40,66

*Складено на основі [199] та матеріалів сайту Міністерства фінансів України

З наведених даних видно, що ПДВ, питома вага якого у вказаний період значно зросла, є головною складовою податкової системи. Це в цілому відповідає податковій практиці багатьох країн Європи, де він також займає перше місце. Але в цілому структура податкових систем країн Європейського союзу має значні відмінності від української.

Головним у Євросоюзі в фіскальному аспекті вважається податок на дохід фізичних осіб. Далі за фіскальним значенням йдуть ПДВ, акцизний збір і податок на прибуток підприємств. Про це свідчать дані таблиці 1.9 [1, с.82].

При порівнянні даних таблиць 1.7 та 1.9 можна переконатися в переважанні податку на доходи фізичних осіб і в невеликій питомій вазі у ВВП корпоративного податку на прибуток (що виступає аналогом вітчизняного податку на прибутки підприємств). В деяких європейських країнах (зокрема в Литві, Німеччині та Естонії) податкові надходження від прибутку підприємств ледве перевищує 1 % ВВП. До того ж Німеччині, Литві, Польщі, Словаччині проявляється тенденція до зменшення фіскальної ваги названого податку. Важливим в першу чергу є те, що така тенденція свідчить про зміну фіскальних інтересів держави щодо корпоративного прибутку.

Таблиця 1.9

Структура податкової системи країн Євросоюзу, середні показники %
ВВП, 1995 – 2002 рр.

Країни	ПДВ	Акцизи	Податок на прибуток фізичних осіб	Податок на прибуток корпорацій
<i>Бельгія</i>	7,03	2,53	13,53	3,04
<i>Чехія</i>	6,80	3,74	4,93	3,90
<i>Данія</i>	9,74	4,01	26,21	2,64
<i>Німеччина</i>	6,71	2,08	9,83	1,15
<i>Естонія</i>	9,60	Н/д	7,20	1,30
<i>Греція</i>	7,60	3,96	4,94	3,29
<i>Іспанія</i>	5,85	2,69	7,25	2,75
<i>Франція</i>	7,56	2,68	7,26	2,45
<i>Ірландія</i>	7,18	4,34	9,23	3,43
<i>Італія</i>	6,10	2,90	11,09	3,09
<i>Кіпр</i>	6,04	1,66	4,94	4,58
<i>Латвія</i>	8,64	3,40	6,04	2,15
<i>Литва</i>	7,70	2,98	7,16	1,00
<i>Люксембург</i>	5,96	4,58	7,96	7,66
<i>Угорщина</i>	8,15	3,65	7,75	2,40
<i>Мальта</i>	6,00	2,50	5,44	3,00
<i>Нідерланди</i>	7,09	2,74	6,75	4,20
<i>Австрія</i>	8,21	2,84	10,31	2,38
<i>Польща</i>	7,48	3,75	6,21	2,56
<i>Португалія</i>	8,00	3,48	5,88	3,40
<i>Словенія</i>	7,95	3,05	5,96	1,04
<i>Словаччина</i>	8,04	3,11	4,00	3,71
<i>Фінляндія</i>	8,29	3,73	14,41	3,99
<i>Швеція</i>	8,99	3,45	17,18	2,93
<i>Великобританія</i>	6,78	2,28	10,30	3,28
<i>Норвегія</i>	9,50	1,90	10,93	3,90
<i>Середнє по ЄС</i>	7,58	3,12	8,95	3,05

Роблячи його другорядним, тим самим вона сприяє розвитку господарювання. Але головне полягає в тому, що на заході приходять до розуміння, що корпорація – це всього лише форма ведення бізнесу. Немає сенсу оподатковувати ту частину прибутку підприємства, яка вкладається в рефінансування бізнесу, оскільки це гальмує економічну активність. Тому

практика оподаткування високими податками підприємницької діяльності втрачає свою актуальність. Доцільніше оподатковувати витрати на споживання (ПДВ, акцизний збір) та кінцеві прибутки фізичної особи (сюди включаються і прибутки від підприємницької діяльності, які виділяються на особисте споживання). Саме ці міркування впливають на формування структури податкової системи великої кількості європейських країн.

У підсумку необхідно зазначити, що податкова структура, існуюча в Україні не повністю відповідає податковій структурі країн Євросоюзу. Виключенням можна вважати лише деякі країни цього утворення, структура податків в яких близька до української. Такими країнами, зокрема можна вважати Чехію, Словаччину, Мальту й Кіпр.

З даних таблиці 1. 9 видно, що основним податком в Євросоюзі виступає податок на доходи фізичних осіб, який в середньому становить 8,95 % ВВП. В таких країнах як Данія, Швеція, Фінляндія, Бельгія він становить відповідно більше 26%, 17 %, 14 %, 13 % ВВП, що в рази більше, ніж в Україні. Однак це зовсім не означає, що в нашій країні існує потреба підвищення ставки податку на доходи фізичних осіб в Україні і тим самим придання йому більшого фіскального значення. Для цього в ній не існує ще відповідних соціально-економічних умов, тобто достатньо високого рівня добробуту населення. Тобто податкова система України відповідає типу суспільства, яке існує в Україні. Отже можна стверджувати, що для сучасних українських умов (на макроекономічному рівні) вона є оптимальною.

Факт, що структура податкової системи України, як вказувалося вище, значно відрізняється від структури податкових систем економічно розвинутих країн, свідчить відмінність між Україною та ними рівнів соціально-економічного розвитку. Отже виходячи з позицій мікроекономіки податкова структура України не є оптимальною. Це пояснюється і об'єктивними факторами. З цього приводу, зокрема, є слушною і думка С. Львовчкіна, який вказує, що відмінності податкової структури України та економічно розвинутих держав полягає не у просто різному арифметичному

співвідношення окремих груп і видів податків, а виступає відображенням різних ідеологій та спрямованості податкової політики [138, с.23].

Вивчення структури податкової системи з точки зору виявлення ступеню її оптимальності передбачає використання критерію уникнення подвійного або багатократного оподаткування одного об'єкта у певний інтервал часу (під яким слід розуміти часовий відрізок, на протязі якого виникає неоподатковуваний раніше об'єкт оподаткування). Під об'єктом оподаткування в Законі України „Про систему оподаткування” розуміються „доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт послуг), вартість продукції (робіт послуг), в тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування”.

Виходячи із змісту понять «об'єкт оподаткування» і „часовий інтервал” виникає завдання визначення відповідності податкової структури критерію оптимальності. З цього приводу можна стверджувати, що вітчизняна структура податків не оптимальна, тому що в ній знаходить свій прояв принцип нарахування податків на податки. Свідченням цього виступає багатократне оподаткування доходів від капіталовкладень (відсотків, дивідендів, курсової різниці), застосування зборів до Пенсійного фонду при купівлі продажу нерухомості авто, наданні послуг мобільного зв'язку тощо.

Отже, в Україні треба створювати таку структуру податків, яка б не мала перелічених вад. Треба виключити із бази оподаткування суми податків, що сплачуються їх платниками з однієї й тієї ж вартості. Тобто йдеться про виключення можливості багатократного оподаткування. Це суттєво наблизить українську систему оподаткування до оптимальних критеріїв на мікроекономічному рівні.

Найбільше проблем в цьому плані створює ПДВ, тому що неприпустимо включати до об'єктів обкладення цим ціну товарів (робіт, послуг) з додатковою вартістю. Додана вартість, з точки зору економічної теорії, є новоствореним елементом, який має споживчу вартість і в процесі створення

якого задіяні всі фактори виробництва. Це звужує сферу застосування ПДВ сферою виробництва. Таке розуміння доданої вартості приводить до висновку про те, що таким податком не можна обкладати торгіві і посередницькі послуги. Варто також відрізнити відносну, абсолютно відтворювану і абсолютно не відтворювану додану вартість [180]. Відносна додана вартість створюється у сфері переробки, абсолютна не відтворювана – у сфері видобутку, а відтворювана в аграрно-промисловому комплексі. Така класифікація повинна закладати механізм податкової системи, згідно з яким ставки ПДВ мають диференціюватися залежно від виду доданої вартості та її споживчої корисності. Сучасна економічна теорія пропонує здійснювати диференціацію ставок з ПДВ за критерієм корисності товару і впливом податкового навантаження на втрату прибутку від споживання [141]. Ставки ПДВ для товарів АПК повинні бути найменшими, а для продукції переробної промисловості – найбільшими (але це не виключає того, що за для раціонального використання природних ресурсів ставки ПДВ можуть диференціюватися залежно від стадій переробки сировини та товарів). Прикладом цього можуть служити чотири ставки ПДВ у Франції: основна (18,6 %); підвищена (22 %), яка застосовується до оборотів з реалізації автомобілів, алкогольних та тютюнових виробів, парфумів, кіно- фото товарів та ряду інших товарів; знижені – 7 % (застосовується до реалізації товарів культурного вжитку) та 5 % (до товарів першої необхідності – харчових продуктів, медикаментів житла, транспорту, вантажних і пасажирських перевезень та ін.). Така градація ставок ПДВ свідчить про потужний регулюючий механізм цього податку. Декілька ставок ПДВ існують в Німеччині (15 % і 7 %), Італії (19 %, 13,9 % і 4 %), в Іспанії (16 %, 7 % і 4 %), в Греції (18 %, 8 % і 4 %) [145, с.300-301]. Отже прагнення України до європейської інтеграції в перспективі також передбачає реформування податку на додану вартість відповідно до вказаних стандартів зокрема в частині його диференціації.

1.3. Теоретичні засади побудови та функціонування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів

Податкова політика реалізується через податковий механізм, ефективні правила дії якого, як зазначалося вище, являються необхідною умовою відповідності податкової системи соціально-економічному розвитку.

На важливість надійного механізму оподаткування зверталась увага в усі часи. Так, ще у 1856 р. Генрі Джордж писав, що «спосіб оподаткування» буває не менш важливим, ніж його розмір. Як невеликий вантаж, незручно покладений, може втомити коня, який міг би з легкістю нести набагато більший вантаж, але належним чином укладений, так і народ може бути розорений і виробничі сили зруйновані податками, які могли б зноситися з легкістю, якщо б вони збиралися іншим способом» [132].

У економічній літературі зустрічається визначення поняття «податковий механізм». Так, О.М. Десятнюк трактує його як сукупність форм, методів і способів, з яких складається процес оподаткування в державі. Податковий механізм – це складний елемент сфери оподаткування, в якому податки виступають як складова, з одного боку, податкових правовідносин, фінансових ресурсів, а з другого – податкової політики як частини фінансової політики. У ньому виділяють організаційні форми, методи та важелі, з допомогою яких проводиться податкова політика і функціонує сфера оподаткування в цілому. Методами податкового механізму слугують ті форми, прийоми і способи організації справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), що забезпечують його функціонування. Разом з тим, його дії безпосередньо сприяють податкові пільги, стимули, санкції, ставки, нормативи, ліміти, тарифи тощо, які відіграють роль ключових важелів [62].

Т.Ф. Куценко розглядає податковий механізм з правової точки зору і трактує його як сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням [132]. Автор зазначає, що він втілюється у конкретних юридичних актах, інструкціях і законах. Враховуючи його важливість,

держава надає податковому механізму юридичну форму шляхом законодавства і підзаконних актів.

На думку Т.Ф. Куценко, діючий механізм оподаткування в Україні включає такі основні елементи: механізм обчислення податків, механізм сплати податків, податкові пільги, податкові санкції. Податковий механізм втілюється в конкретних юридичних актах, інструкціях і законах [132].

Принципи формування податкової політики виступають основними критеріями оцінки якості податкового механізму. При аналізі податкового механізму, спрямованого на регулювання соціально-економічних процесів, інтерес представляють принципи податкової політики, які мають загальноекономічне спрямування, а саме:

1) принцип системності та внутрішньої цілісності оподаткування, який відображається у взаємопов'язаності, узгодженості змін основних податкових показників при зміні ключових параметрів (ВВП та його структури), спрацьовує на єдність економічного простору країни;

2) принцип гнучкості (еластичності) оподаткування, що означає, що податковий механізм може оперативнo змінюватись у бік зменшення або збільшення податкового тягара згідно з об'єктивними потребами і можливостями держави;

3) принцип стабільності в оподаткуванні, який означає, що податкова система має залишатись сталою протягом кількох років, що забезпечить інтереси не тільки платників податків, але й держави; зміна механізму має відбуватись еволюційним шляхом;

4) принцип ефективності оподаткування, що передбачає інструментів у податковому механізмі, що стимулюють економічне зростання, господарську діяльність підприємств і підприємців.

Базуючись на узагальненій позиції вітчизняних та закордонних дослідників, з точки зору науки державного управління *податковий механізм державного регулювання соціально-економічних процесів* слід трактувати як засіб послідовної реалізації організаційних та економічних дій, що

ґрунтуються на об'єктивних законах, базових принципах, цільовій спрямованості, функціональній визначеності з використанням відповідних методів та податкових інструментів, які орієнтовані на досягнення мети, яка полягає у забезпеченні розвитку економіки та соціальної сфери. Іншими словами, – це система податкових методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для стимулювання підприємницької діяльності суб'єктів господарювання та розвитку соціальної сфери, за відповідного нормативно-правового, організаційного та інформаційного забезпечення.

На нашу думку, структура податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів включає наступні блоки:

- нормативно-правове забезпечення;
- інституціональне забезпечення;
- інформаційно-аналітичне забезпечення;
- податкові інструменти;
- методи податкового механізму.

Правове забезпечення податкового механізму ґрунтується на окремих статтях Конституції України, Податкового і Бюджетного кодексу, щорічними законами «Про Державний бюджет України» тощо.

Серед методів податкового механізму слід виділити податкове прогнозування, планування, податковий контроль, податкове регулювання і оперативне управління оподаткуванням.

Податкове прогнозування полягає у визначенні економічно обґрунтованої величини податків, які мають сплачувати платники до відповідних бюджетів та до державних цільових фондів. Метод податкового прогнозування передбачає розрахунок на перспективу податкових надходжень. Це дозволить вчасно скоригувати інші доходи до бюджетів для наповнення їх необхідним обсягом грошових коштів, та коригувати податковий тиск на платників податків. Тобто, податкове прогнозування в цілому необхідне для збалансованого розвитку економіки. Відповідно до

податкового прогнозу має розроблятися податковий план, в якому буде детально описано певну послідовність дій, спрямованих на виконання податкового прогнозу. Таким чином, податкове планування являє собою процес розробки податкового плану. Залежно від строків слід розрізняти довгострокове податкове планування, яке здійснюється на період, більший за один рік, та короткострокове (оперативне) податкове планування, яке відбувається до одного року, наприклад, на півріччя, квартал, місяць, тиждень. Між періодом, на який розробляється податковий план, та точністю планування існує обернена залежність: із зменшенням планового періоду точність планування зростає і навпаки. В залежності від рівня управління розрізняють три види податкового планування:

- державне податкове планування – здійснюється на рівні держави;
- корпоративне податкове планування – здійснюється на рівні суб'єктів господарювання, в тому числі групи підприємств;
- індивідуальне податкове планування – здійснюється на рівні фізичних осіб [44, с.121].

Ще одним із методів податкового механізму є податковий контроль – комплекс заходів, спрямованих на виявлення та аналіз відхилень фактичного розміру податкових надходжень від прогнозованого та прийняття рішень з метою їх усунення. Слід відзначити, що контроль є обов'язковим елементом будь-якої галузі державного управління, а податковий контроль є самостійним напрямом державного фінансового контролю, адже він охоплює стадію формування грошових фондів. В літературі податковий контроль розглядається з двох боків: як особлива діяльність щодо виконання податкового законодавства України та як функція або елемент державного управління економікою [95, с. 8].

Підтримуючи ідеї М.П. Кучерявенка [134, с. 317-318], вважаємо доцільним виділити такі складові податкового контролю:

1) підконтрольний (контрольований) суб'єкт – юридичні та фізичні особи – платники податків, зборів та обов'язкових платежів;

2) контролюючий суб'єкт – податкові органи (податкові адміністрації, митні управління, податкова міліція), органи Пенсійного фонду України та органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

3) об'єкт контролю – діяльність підконтрольних суб'єктів в процесі оподаткування;

4) відносини, що виникають в процесі контролю між податковими органами (контролюючим суб'єктом) та юридичними і фізичними особами (підконтрольними суб'єктами);

5) методи податкового контролю.

Визначальну роль в процесі податкового контролю відіграють його методи. Від правильності вибору методу податкового контролю залежить його ефективність та правильність прийняття рішень і рекомендацій по закінченні податкового контролю. Під методами податкового контролю розуміють сукупність засобів і способів здійснення контрольних заходів з метою встановлення правильності та повноти нарахування податків і інших обов'язкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів, та дотримання при цьому податкового законодавства [65, с 41].

Основним методом податкового контролю є податкова перевірка. Нормативно-правовими актами, що регулюють процеси проведення податкових перевірок є Закони України «Про державну податкову службу в Україні» та «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Джерелом інформації для податкового контролю є дані бухгалтерського та податкового обліків платників податків. Податковий контроль передбачає співставлення планових показників та фактичних, і у випадку виявлення розбіжностей відбувається регулювання податкового механізму.

Податкове регулювання – комплекс заходів, які дозволяють оперативно впливати на ефективність виконання планів. Податкове регулювання відбувається як на макро-, так і на мікрорівнях. На макрорівні

податкове регулювання здійснюється державною податковою службою України, на мікрорівні – податковими органами на місцях.

Євроінтеграційна стратегія розвитку України, реформування підходів до державного управління, цілі розвитку державної податкової служби потребують: спрямування зусиль державної податкової служби на збільшення дохідної частини бюджету шляхом вдосконалення податкового законодавства, розширення бази оподаткування, спрощення механізму обчислення податків, створення сприятливих податкових умов для розвитку виробництва і приватного підприємництва [169].

Оперативне управління оподаткуванням передбачає: постійний моніторинг показників діяльності платників податку; надання податковими органами своєчасних та якісних послуг платникам податків; надання платникам податків оперативних послуг та роз'яснень податкового законодавства шляхом створення інформаційно-довідкових центрів, створення автоматизованої системи операційної та управлінської діяльності ДПС; впровадження досконалої системи адміністрування податкового боргу платників податків; уніфікацію форм податкової звітності та вдосконалення інструкцій щодо їх заповнення, створення системи приймання податкової звітності від платників в електронному вигляді.

Як зазначалося у попередньому розділі, від оптимальності податкового механізму залежить оптимальність податкової системи в цілому. Тому логічним є аналіз підходів до визначення оптимальності податкового механізму.

Першим критерієм оптимальності податкового механізму є відношення сплачених податків до бази оподаткування. В ідеальному випадку одного податку це співвідношення є величиною, що є також ставкою податку. Але такого співпадіння на практиці немає, адже податкові ставки бувають не простими, а складними (наприклад, прогресивна ставка податку на прибуток), диференційованими (наприклад, диференціація ставок ПДВ). Слід враховувати й те, що частина бази оподаткування може перебувати в тіні, а

отже не потрапляти під дію податкового законодавства. Трапляється багато випадків відсутності чіткого співпадіння ставки податку і величини відношення надходжень податків до бази оподаткування.

У зв'язку з наведеними обставинами в економічній теорії використовується термін „податковий тягар”. Він за своєю природою є динамічним показником, тоді як податкова ставка – показник статичний. Динамічність податкового тягара зумовлюється його варіативністю. Вона містить багато корисної інформації для прийняття потрібних рішень у галузі оподаткування. Тому головним критерієм ефективності дії податкового механізму є величина податкового тиску.

При цьому слід мати на увазі, що при визначенні цього критерію треба враховувати соціально-економічні особливості розвитку конкретної країни. Зокрема, у своєму науковому доробку А. М. Соколовська відзначає таку залежність: „...чим розвиненішим є суспільне виробництво, чим багатшою є країна та її громадяни, тим спокійніше вони реагують на зростання частки податкових вилучень до державного бюджету. Аналогічне зростання податкових вилучень у країні з низьким рівнем суспільного виробництва і добробуту може стати абсолютно неприйнятним для її громадян” [196, с.10]. З цього напрашується висновок, що інтервал критерію оптимальності податкового навантаження повинен бути більшим у соціально-економічно розвинутих країнах, ніж у країнах з меншим рівнем соціально-економічного розвитку.

Податковий тиск на економіку повинен розглядатися як із позиції відтворення, так і з позиції стимулюючого ефекту оподаткування на виробничий сектор. Залежність між виробництвом та оподаткуванням, на думку Л. М. Шаблістої, є тією методологічною проблемою, з якої необхідно виходити при створенні оптимальної системи оподаткування [217, с. 42-43].

Найпростішою моделлю дії податкового тиску вважається крива Лаффера. Вона показує, що до певного моменту зростання ставки податку призводить до збільшення прибутку держави. Але це відбувається до певної

межі, після якої підвищення ставки податку починає призводити до зменшення державних доходів. Це пояснюється тим, що коли ставка сягає певного критичного рівня, відбуваються падіння ділової ініціативи та скорочення стимулів до розширення виробництва, внаслідок чого зменшується обсяг доходів до оподаткування, а частина платників податків починає ухилятися від оподаткування, тобто переходить з легального до тіньового сектору економіки [130, с.57]. Така проста модель відображує важливу функціональну залежність, яка полягає в тому, що ця система не є просто прямою, а й має зворотній зв'язок. В економічному сенсі це означає, що суб'єкти економічних відносин певним чином реагують на податкову політику держави. Якщо держава перейде певну межу податкового тиску, то відбудеться звуження бази оподаткування, оскільки її частина перейде в тінь.

Проте названу модель не можна сприймати буквально і ставити за мету пошук екстремальної точки, після якої зростання податків знижуватиме прибуток держави. Для різних країн ця межа може бути неоднакова. Все залежить від державної податкової політики, структури і розміру державного сектору економіки, а також від рівня свідомості громадян.

Але в цілому, незважаючи на певні недоліки, концепція Лаффера вірно відображає уявлення про сутність податкового тиску. Вона стала теоретичним підґрунтям наступних досліджень в галузі визначення гранично ефективних податкових ставок (METR – marginal effective tax rate).

При розгляді концепції METR важливо звернути увагу на два моменти, пов'язані з нею: методологічний і історичний.

Методологічний аспект полягає у тому, що в економічній науці є два методологічні підходи для визначення ефективності податкового тиску. Перший ґрунтується на побудові агрегованої функції корисності конкретного суспільства. Він дозволяє визначити граничну межу податкового тиску, за якої добробут суспільства максимізується. Такий підхід міститься як у іноземній, так і у вітчизняній літературі [193]. Хоча такий підхід має значну наукову цінність, слід зазначити, що у ньому містяться два методологічні

недоліки. По-перше, він не враховує те, що добробут суспільства є динамічною величиною, тобто постійно перебуває у русі. Якщо навіть вдалося на конкретний момент часу визначити оптимальну точку податкового тягаря, то у наступний момент часу, зі зміною добробуту суспільства у той чи інший бік, вона вже не буде оптимальною. З плином часу відхилення від точки максимальної ефективності буде зростати. По-друге, фактично неможливо точно вирахувати функцію добробуту навіть для однієї людини, не кажучи вже про суспільство в цілому. Дослідники користуються функціями, величинами, що вимірюються в метричних шкалах. Функція корисності виражається у порядковій шкалі (наприклад, кількість одного товару краще, ніж кількість іншого товару). Процес виведення середньої чи складання такої функції для всього суспільства є завданням, яке вирішити дуже складно. Отже, використовувати цю методологію для кількісного визначення величини податкового тиску не можна.

Щодо історичного аспекту, то варто відзначити, що ще до появи концепції Лаффера в економічній теорії існував достатньо простий і ефективний підхід до оцінки розміру податкового тиску, запропонований Ф. Рамсеєм на початку ХХ ст. За цим підходом податок на зарплату еквівалентний єдиному податку на всі споживчі товари. Хоча таке припущення є умовним, існує теорія, що ілюструє, в яких випадках податок на заробітну плату буде еквівалентним споживчому податкові [9, с.102-106].

Отже, концепція Рамсея має у своєму підґрунті такі припущення:

- а) однаковість споживачів, які мають справу з ідентичними податковими ставками;
- б) держава прагне максимізувати добробут пересічного індивіда;
- в) для виробника передбачається наявність фіксованих цін і фіксованої зарплати – w . Домашні господарства не мають інших джерел доходу, тому праця – це єдиний товар, що пропонується ними на ринку.

З припущення фіксованості цін виробника можна прийняти їх за одиницю, так, що для виробника ціна буде представлена такою функцією:

$$q_k = 1 + t_k \quad (1.5)$$

Держава прагне збільшення індивідуальних функцій попиту і пропозиції, які у свою чергу мають своїм підґрунтям вирішення проблеми обмеженої максимізації. Пересічний споживач постачає на ринок L одиниць праці (які вимірюються часткою робочого дня) і споживає X_i товару ($i = 1, \dots, n$). Передбачається, що він максимізує $U(X, L)$ за умови бюджетного обмеження.

$$\sum_{i=1}^n q_i X_i = wL \quad (1.6)$$

Це рівняння оцінюється як основне для вирахування величини податкового тиску.

Якщо припустити, що на заробіток встановлений податок τ , то обмеженість бюджету споживача вираховується за формулою:

$$\sum_i q_i X_i = w(1 - \tau)L \quad (1.7)$$

Доки споживач зацікавлений, це буде еквівалентно ситуації, за якої податок на заробітну плату відсутній і q_i зростає до $q / (1 - \tau)$, тобто для ставки податку стає:

$$t_i' = \frac{1 + t_i}{1 - \tau} - 1 = \frac{\tau + t_i}{1 - \tau} \quad (1.8)$$

Дохід держави в такому випадку дорівнює:

$$\sum_i t_i' X_i = \sum_i \left(\frac{\tau + t_i}{1 - \tau} \right) X_i \quad (1.9)$$

Це можна співставити із ситуацією податку на заробітну плату:

$$\sum_i t_i X_i + \tau wL = \sum_i t_i X_i + \frac{\tau}{(1 - \tau)} \sum_i (1 + t_i) X_i = \sum_i \left(\frac{\tau + t_i}{1 - \tau} \right) X_i \quad (1.10)$$

де зроблена заміна для wL із рівняння (1.7). Надходження держави залишаються незмінними. Таким чином, податок на заробітну плату у пропонованій моделі еквівалентний податку на всі товари. Таке становище пояснюється тим, що інші джерела прибутку, крім заробітної плати, у

споживачів відсутні і тому неможливо обкладати податком вільний від роботи час споживача, який становить його (податку) потенціал.

Мета держави в даному випадку полягає в тому, щоб зробити максимальними індивідуальні статки за умови того, що дохід та індивідуальні умови максимізації зиску обмежені.

Отже, за умов бюджетних обмежень (держави не в змозі витратити більше, ніж отримає від оподаткування, а домашнє господарство спожити більше ніж заробило) і прагнення уряду зробити максимальною суспільну функцію корисності, найбільш ефективна податкова ставка повинна відповідати рівнянню (1.7). Зміст цього рівняння полягає в тому, що податок не повинен зменшувати частину доходу, що необхідна для прожиття, тому що

$$t = 1 - \frac{\sum qX}{wL} \quad (1.11)$$

Частка доходу особи, потрібна для підтримання її умовно існування ототожнюється із прожитковим мінімумом. Цей показник можна використовувати для обчислення величини оптимального податкового навантаження і одночасно граничної податкової ставки.

Згідно з даними офіційної статистики середня заробітна плата в Україні на кінець останнього передкризового 2007 року становила 1351 грн. Прожитковий мінімум в IV кварталі цього ж року становив 532 грн. [189]. Підставляючи дані у вище наведене рівняння можна побачити, що $t = 0,61$. Такі прості розрахунки виступають свідченням того, що гранична податкова ставка на заробітну плату в Україні не може бути вищою за 61%. Інтервал оптимального податкового навантаження на заробітну плату в даному випадку є дуже широким і коливається від 0 до 61 %. Виходячи з цих позицій видно, що нормативна ставка податку на доходи фізичних осіб (15 %), яка існує в Україні потрапляє до вказаного інтервалу і є оптимальною.

Однак концепцією Рамсея не враховується те, що споживачі заощаджують певну частину прибутку з метою вирівнювання міжчасових

рівнів споживання. І при обчисленні найбільш ефективної податкової ставки цей факт варто брати до уваги. За теорією це співвідношення має такий вигляд:

$$C = aY + b \quad (1.12)$$

де C – споживання, яке дорівнює $\sum qX$;

a – гранична схильність до споживання;

Y – дохід споживача, що дорівнює wL ;

b – константа споживання.

Отже, рівняння $1 - t = \sum qX / wL$ можна представити у такому вигляді:

$1 - t = aY/Y$, звідси шляхом скорочення $1 - t = a$. Таким чином гранична податкова ставка на заробітну плату повинна відповідати рівнянню $t = 1 - a$. Ідеальне співвідношення повинно мати дещо інший вигляд: $t = 1 - a - b/Y$. Але через високу питому вагу у доходах українців прожиткового мінімуму константу споживання можна не враховувати. Якщо ж враховувати названу величину, то можна переконатися, що найбільш ефективна ставка податку на заробітну плату стане від'ємною, що позбавляє її економічного змісту.

Співвідношення $t = 1 - a$ виступає свідченням того, що величина оптимальної ставки податку перебуває в залежності від величини граничної схильності до споживання. За підрахунками гранична схильність до споживання в Україні становить 0,7 [1, с.76]. Враховуючи її можна зробити висновок, що гранична ставка податку на заробітну плату повинна становити 0,3, тобто 30 %.

Наведені розрахунки ілюструють інтервальну оцінку коридору оптимальних ставок податку шляхом накладання на первинну бюджетну рівність дедалі більших обмежень. Спочатку за методикою Рамсея визначений коридор $0 - 0,61$, а далі – $0 - 0,30$. Якщо в даному випадку у наведених розрахунках йшлося про пошук відповіді на питання якою повинна бути податкова ставка, то далі необхідно з'ясувати, яким є податковий тягар для того, щоб зробити висновок щодо його оптимальності чи не оптимальності для умов України. Якщо існуючий податковий тиск

потрапляє в названий інтервал, то податковий механізм треба визнати оптимальним.

Дослідження по різному оцінюють кількісний показник податкового навантаження. Деякі розрахунки констатують, що в середньому податковий тиск на підприємство складає 36 – 40 % від його валового прибутку [139, 145]. В інших стверджується, що взагалі цей показник становить близько половини додаткової вартості [207].

Звертаючи увагу на найменшу оцінку у 36 % від валових доходів, що складаються з ціни товару помножену на його реалізацію відповідно до концепції Рамсея тиск податків перекладається на споживача. При цьому слід враховувати, що ставка податку на доходи фізичних осіб з 1 січня 2007 р. становить 15 %, збір до Пенсійного фонду – 2%. Отже рівень податкового тиску становитиме:

$$\frac{0,36 + 0,15 + 0,02}{1 - 0,17} = 0,565 \text{ або } 56,5\%$$

Наведений розрахунок показує, що при наведених припущеннях різниця між номінальною та реальною податковою ставкою становить 26,5 %. Тож напрашується висновок про те, що умова оптимальності податкового механізму в даному випадку не виконується.

Однак цей висновок не можна вважати цілком правильним, адже сучасна економічна наука слушно заперечує факт того, що податкове навантаження повністю перекладається з виробника на споживача. На практиці ж воно пропорційно розподіляється між ними. На пропорцію розподілу податкового тягаря впливають еластичність попиту і еластичність пропозиції, що залежать від корисних властивостей конкретного товару. Цілком зрозуміло, що для товарів першої необхідності, на які існує як правило мало еластичний попит, податковий тиск повинен бути мінімальний, оскільки він дозволяє більшу його частину перенести на споживача. А це суперечить правилу соціальної справедливості. Тому досить часто подібні товари обкладаються мінімальними податковими ставками або зовсім не оподатковуються.

Що ж до товарів, попит на які є високо еластичним, більша частина їх податкового навантаження перекладається на виробника. Це теоретично обґрунтовано і за цими правилами відбувається формування податкового навантаження у світовій практиці.

Розглянувши податкове навантаження на споживача, слід перейти до розгляду проблеми оцінки податкового тиску на виробника. Такий підхід має цінність під час ретроспективного і міжнародного корпоративного аналізу податкового навантаження.

Концепція METR, про яку згадувалося вище, створена для того, щоб оцінити стимули інвестування з боку підприємств у певні проекти, а в контексті дослідження проблем податкової політики дає уявлення про стан податкового механізму.

Західні дослідники визначають METR як відношення (коефіцієнт) корпоративного податкового клину до граничного продукту капіталу. Під податковим клином розуміється різниця між ставкою прибутковості до і після сплати податків [233]:

$$W = p - s \quad (1.13)$$

де W , p і s відповідно: податковий клин, ставка доходності проекту до і після оподаткування.

Гранична ефективна податкова ставка визначається за формулою:

$$t = \frac{W}{p} = \frac{p - s}{p} \quad (1.14)$$

Тобто це відношення податкового клину до ставки доходності проекту перед оподаткуванням.

Розрахунок ставки METR містить в собі припущення про рівновагу на ринку капіталів, ставку дисконтування, розмір інфляції, способи фінансування проекту, очікувані ризики при його реалізації тощо.

У найбільш простому варіанті варто розглянути суб'єкта підприємництва, який сплачує прибутковий податок і в розмірі q вкладає

гроші в певний інвестиційний проект, який у майбутньому повинен приносити прибуток розміром c . Передбачається, що підприємство взяло інвестиційний проект, ставка якого має розмір позначений k , що зменшує чисту вартість інвестиції до величини $(1 - k) \cdot q$. Інфляція π сприяє зростанню прибутковості проекту, тоді як амортизація, що позначається експоненціальною ставкою δ зменшує вартість капіталовкладення. Ставка корпоративного податку на прибуток становить u , а податок на нерухомість стягується за ставкою ω . Вартість поточних амортизаційних відрахувань на одну одиницю капіталовкладень становить z . У випадку коли ринок перебуває у стані рівноваги чисті інвестиційні витрати дорівнюють поточній наведеній вартості податків:

$$(1 - q)^k = (1 - u) \times (c - \omega q) \times e^{(\pi - \delta)} \times e^{-r} \times dt + uzq \quad (1.15)$$

Рівнянням 1.15 описується умова рівноваги інвестора. Воно використовується для того, щоб вивести функцію вартості капіталу, що характеризує прибутковість капіталовкладень у корпоративному секторі і враховує оподаткування за вирахуванням амортизації [228]:

$$p = \frac{c}{q} - \delta = \frac{r - \pi + \delta}{(1 - u)} \times (1 - k - uz) + \omega - \delta \quad (1.16)$$

Наведеною формулою вираховується ставка прибутковості проекту перед сплатою податків.

Ставка оподаткування (t) виводиться із рівнянь так:

$$t = \frac{\left(\frac{c}{q} - \delta - (r - \pi) \right)}{\left(\frac{r - \pi + \delta}{1 - u} \times (1 - k - uz) + \omega - \delta \right)} \quad (1.17)$$

Але у вітчизняній системі оподаткування поки що відсутній податок на нерухомість ($\omega = 0$). Немає й інвестиційного податкового кредиту ($k = 0$). Отже, рівняння 1.17 для українських реалій матиме такий вигляд:

$$t = \frac{\left(\frac{c}{q} - \delta - (r - \pi) \right)}{\left(\frac{r - \pi + \delta}{1 - u} \times (1 - uz) - \delta \right)} \quad (1.18)$$

Корисний з методологічної точки зору момент рівнянь 1.16 -1.18 полягає в тому, що вони дозволяють досліджувати ставку доходності проекту до оподаткування і METR.

METR може приймати різні значення: високі, коли відсутній податковий інвестиційний кредит, а поточні амортизаційні відрахування досить низькі; від'ємне, коли наявний механізм податкового кредитування при збільшеній нормі амортизації. Відмінність у граничних ефективних ставках для різних інвестиційних проектів можна використовувати для оцінки альтернативних витрат.

Висновки до першого розділу

1. Вплив податків у якості основного інструменту державного управління на соціально-економічний розвиток опосередковує регулююча функція податків, яка проявляється за двома напрямками: стимулюючому та де стимулюючому. За допомогою регулюючої функції податків можна впливати на створення заощаджень, стимулювати інвестиційну та інноваційну діяльність, підтримувати мале підприємництво, сприяти створенню нових робочих місць, демонополізації економіки та створенню конкурентного ринку, вирішувати низку питань в соціальній сфері тощо.

2. Складність проблеми оптимальності податкової системи має фундаментальний характер і визначається як теоретичними, так і практичними обставинами. Податкова система може бути оптимальною з точки зору статичної рівноваги економічної системи, тобто в тому випадку, коли економічні показники є сталими і саме до них прив'язані ставки оподаткування. Однак така модель є ідеальною, а не реальною, оскільки

будь-яка економіка не є чимось застиглим, а постійно зазнає змін, тобто перебуває в динаміці. До того ж у економічній теорії критерій максимізації корисності, що становить основу завдання оптимізації на певних відрізках часу методологічно суперечить вимогам стійкого збалансованого соціально-економічного розвитку соціально-економічної системи.

3. Зараз загально визнаною є концепція сталого розвитку, яка проголошує економію ресурсів та справедливий розподіл доходів, чого неможливо досягти за допомогою ринкового механізму. Тому для сталого розвитку актуальним виступає завдання якомога більшого розширення функцій податкової політики держави. Тобто ця політика повинна переслідувати не тільки фіскальні та регулятивні (щодо розвитку економіки), а й соціальні цілі. Йдеться про необхідність інвестування у людський капітал, актуальність економії ресурсів, провадження екологічних програм тощо. Виходячи з цього неможливо вивчати ефективність функціонування податкової системи у агрегованому вигляді, оскільки це не дозволяє розгледіти сутності нагальних проблем сьогодення, а отже – й правильно визначити методи та механізми перетворень у податковій сфері.

4. В роботі запропоновано методичний підхід, згідно з яким критерій оптимальності податкової системи є власним для кожного з її елементів, які виступають її підсистемами: 1) податкові інститути, що є суб'єктами податкового адміністрування; 2) податкові законодавчо оформлені правила, що визначають дію податкових механізмів (платники податків, об'єкти оподаткування, ставки податків тощо); 3) структура податкової системи – сукупність діючих податків, що дають певний соціально-економічний ефект. До того ж, в процесі вивчення її оптимальності треба враховувати необхідність формування заощаджень і розглядати корисність індивідуума не як максимальну величину, а як мінімальну прожиткову доцільність.

5. З точки зору науки державного управління податковий механізм державного регулювання соціально-економічних процесів слід трактувати як

засіб послідовної реалізації організаційних та економічних дій, що ґрунтуються на об'єктивних законах, базових принципах, цільовій спрямованості, функціональній визначеності з використанням відповідних методів та податкових інструментів, які орієнтовані на досягнення мети, яка полягає у забезпеченні розвитку економіки та соціальної сфери. Іншими словами, – це система податкових методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для стимулювання підприємницької діяльності суб'єктів господарювання та розвитку соціальної сфери, за відповідного нормативно-правового, організаційного та інформаційного забезпечення.

6. Першим критерієм оптимальності податкового механізму є відношення сплачених податків до бази оподаткування. В ідеальному випадку одного податку це співвідношення є величиною, що є також ставкою податку. Головним критерієм ефективності дії податкового механізму є величина податкового тиску.

7. За умов бюджетних обмежень (держава не в змозі витратити більше ніж отримає від оподаткування, а домашнє господарство спожити більше ніж заробило) і прагнення уряду зробити максимальною суспільну функцію корисності, найбільш ефективна податкова ставка повинна відповідати рівнянню:

$$t = 1 - \frac{\sum qX}{wL}$$

Зміст цього рівняння полягає в тому, що податок не повинен зменшувати частину доходу, що необхідна для прожиття, тому що частка доходу особи, потрібна для підтримання її умовно існування ототожнюється із прожитковим мінімумом. Цей показник можна використовувати для обчислення величини оптимального податкового навантаження і одночасно граничної податкової ставки.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ СКЛАДОВИХ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

2.1. Податкові пільги та спрощена система оподаткування як засоби стимулювання підприємницької діяльності

Регулююча функція податків у сучасних умовах полягає не стільки в тому, щоб в максимальній мірі звільнити прибуток і доходи від податкового тягаря і тим самим досягати поточних цілей державного регулювання економіки, скільки у необхідності створення твердої кількісної залежності між розмірами податкових пільг, що надаються суб'єктові господарювання, та його конкретною господарською діяльністю.

Існує об'єктивна потреба підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки, що мусить стати головною парадигмою економічної політики України. У цьому контексті актуальним вважається застосування конкретних механізмів оподаткування, серед яких особливу роль відіграють пільги з оподаткування. Це підтверджується і світовим досвідом.

Але при застосуванні податкових пільг в Україні слід враховувати й особливості її економічної системи. У першу чергу слід звернути увагу на те, що на вітчизняному ринку немає повної конкуренції. Таке ж саме становище можна спостерігати і у країнах з розвинутою економікою. Серед суб'єктів ринку значна частина з них є монополістами. Це пояснюється з одного боку природними та технологічними рисами господарської діяльності, а з іншого – відсутністю будь-якої з конкурентних сил, визначених М. Портером, якими є: суперництво серед продавців; перспектива появи нових конкурентів; конкурентні сили, зумовлені економічними можливостями і торговими здібностями постачальників; конкурентні сили, зумовлені економічними можливостями і торговими здібностями покупців [182].

Крім того в Україні ще не завершилося остаточно формування інституту власності. За умов економічних трансформацій, що відбуваються в країні, у нас відсутня чітка специфікація прав власності [46, с.22]. Отже, зовнішні ефекти, зазвичай, адекватно не відображаються у витратах суб'єктів господарювання, що призводить до викривлення звітів про фінансові результати їх діяльності.

Ще однією особливістю економічної дійсності України є складність прогнозування майбутньої поведінки підприємств, оскільки існують високі і непередбачувані ризики. Це зумовлюється тим, що на ранніх стадіях розробки та застосування нових технологій і продуктів практично неможливо передбачити економічні наслідки їх освоєння. Навіть за наявності конкурентних ринків вплив стихійних економічних стимулів може виявитися недостатнім для спрямування діяльності господарюючих суб'єктів у русло найбільш ефективних технічних рішень.

Таким чином, за таких обставин прибуток від господарської діяльності різних підприємств підлягає впливу зовнішніх факторів, а тому повинен підлягати цілеспрямованим пільгам з оподаткування, спрямованим на регулювання господарської діяльності. Останнє допускає державний вплив на всі стадії процесу розширеного відтворення задля стимулювання ділової, інвестиційної та трудової активності, прискореного нагромадження капіталу у пріоритетних галузях економіки, розвитку прикладних наукових досліджень, техніки та соціальної сфери.

Сутність податкової пільги зводиться до повного або часткового звільнення платника податку від оподаткування [2, с.110; 30, с.57; 50, с.29-30; 210, с.616]. Це відображено у визначеннях податкової пільги більшості науковців. Так у «фінансово-кредитному енциклопедичному словнику» під загальною редакцією А.Грязьової податкова пільга визначається як „... надана податковим законодавством виключна можливість повного або часткового звільнення від сплати податку за наявності об'єкта

оподаткування, а також інше пом'якшення податкового тягара для платника податку” [210, с. 616].

Досить спірне визначення податкової пільги дається В. Гурьевим, за яким „податкова пільга – встановлена законом складова системи оподаткування, яка забезпечує фінансово економічне стимулювання підприємницької діяльності платників податків шляхом полегшення тиску податкових зобов'язань” [58, с.16]. Фактично не можна погодитися, що податкова пільга виступає складовою податкової системи. Вона є елементом конкретного податку (до речі необов'язковим і непостійним), оскільки вона дається не для кожного податку і не кожному платнику податків.

Інші науковці тлумачать дане поняття більш широко: „повне або часткове звільнення від сплати податків, надане податковим законодавством за наявності об'єкта оподаткування, а також інше пом'якшення податкового тиску на платника податку” [2, с. 110]; „звільнення платника від нарахування і сплати податку або сплата ним податку у меншому розмірі за наявності підстав, які визначаються законодавством України” [133, с.127]; „надання переваг, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання. Податкові пільги – це звільнення від податків згідно з чинним законодавством” [50, с. 29-30].

Але А. Соколовська вважає, що й такі визначення не повністю розкривають сутність податкової пільги. Вона відзначає, що ці визначення зводяться до одного: податкова пільга – це повне або часткове звільнення платника податку від його сплати. Виходячи з цього, пропонується звернутися до визначення, що практикується в економічно розвинутих країнах: „... західні вчені, аналізуючи податкові пільги, розглядають їх насамперед як відхилення від нормативних вимог оподаткування, що дає можливість кваліфікувати податкову пільгу не як яке-небудь звільнення платника від сплати податку, а лише таке, що не є необхідним з точки зору дотримання нормативних вимог оподаткування” [197, с.8]. Отже, А. Соколовська вважає, що „податкова пільга – це передбачене і регламентоване

нормами податкового законодавства, за наявності об'єкта оподаткування, відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників податків від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря” [192, с.15]. Що ж стосується вітчизняного податкового законодавства, то в ньому взагалі відсутнє нормативне визначення податкової пільги.

Проаналізувавши підходи до сутності податкових пільг, можна стверджувати, що вона - необов'язковий та неосновний елемент податку, оскільки не є характерною рисою податкових систем і тим більш всіх податків. Під нею треба розуміти сукупність фіскальних дій держави, що не знайшли відображення у загальноприйнятих основах оподаткування прибутку підприємств і врешті призводять до повного чи часткового звільнення прибутку від оподаткування задля активізації певних напрямів фінансово-господарської діяльності.

У теорії і практиці не існує єдиної думки щодо доцільності застосування податкових пільг. Зокрема, В. Вишневський і А. Веткин вказують на сумнівність доказів того, що податкові пільги дають позитивний економічний ефект і пропонують їх скасувати [42, с. 83, 206].

Таку ж саму думку мають і науковці з Росії. Зокрема Є.Гайдар відзначає: „Система стимулювання виробництва через податковий механізм може більш чи менш ефективно працювати лише за умов фінансової стабільності, добре налагодженого державного апарату, дієвої податкової адміністрації” [45, с.11]. О.Яковлева, при аналізі практики залучення іноземних капіталовкладень у російську економіку, відзначає, що використання пільг з оподаткування „... порушує й потоки національних інвестицій, не завжди розподіляє їх у найбільш ефективний спосіб, у ряді випадків відволікаючи їх від найбільш перспективних галузей, виробництв і районів” [223, с.95].

Але широко розповсюджена й думка щодо важливості використання податкових пільг, зокрема задля активізації інвестиційної діяльності: „...державна повинна не стільки безпосередньо спрямовувати технічний

прогрес, скільки створювати для нього сприятливі умови. Податкові пільги в окремих випадках можуть бути необхідним інструментом для створення таких умов...” [41, с.29]. Практичне значення пільг неоціненне для створення нових технологій у будь-якій економіці і за певних умов вони є інструментом підтримки конкурентоспроможності національної економіки [74].

Усі наведені точки зору виступають свідченням того, що пільги є важливим, але досить небезпечним елементом податків і мають специфічний характер реалізації. Тут треба дотримуватися балансу: жодна з функцій податків (стимулююча чи фіскальна) не повинна мати перевагу. У податковій системі повинна бути рівновага, де послаблення в одній сфері не повинно погіршувати стан справ і іншій. Ефективність пільг з оподаткування не повинна обґрунтовуватися можливістю наповнення бюджету, що нібито є результатом збільшення економічних показників.

Виконуючи стимулюючі регулюючі функції податкові пільги повинні мати такі цілі:

На макрорівні: 1) регулювання ринкового механізму розвитку економіки; 2) стимулювання залучення іноземних інвестицій; 3) стимулювання пріоритетних галузей економіки; 4) прискорення інноваційного розвитку держави; 5) створення нових робочих місць.

На мікрорівні: 1) стимулювання ділової активності на певних територіях або у певних секторах економіки; 2) відстрочка або розстрочка податкового платежу; 3) стимулювання визначених напрямків господарської діяльності; 4) скорочення податкового зобов'язання платника перед бюджетом.

Оскільки існує багато цілей, то виникає необхідність вибору, основним критерієм якого виступає ефективність механізму їх досягнення. Це потребує значних зусиль, необхідності вивчення зарубіжного досвіду застосування податкових пільг та наслідків їх впровадження.

В узагальненому вигляді світовий досвід пільгового оподаткування представлений у табл. 2. 1 [1, с. 375 – 378].

Таблиця 2. 1

Застосування інвестиційних пільг шляхом корпоративного
оподаткування прибутку

Країна	Види пільг
Австрія	<ul style="list-style-type: none"> ➤ пільги у слабо розвинутих регіонах країни; ➤ створення цільових неоподатковуваних реінвестиційних фондів; ➤ прискорена амортизація; ➤ стимулювання інвестицій, спрямованих на покращання довкілля.
Бразилія	Стимулювання розвитку слабо розвинутих регіонів (Амазоніт, північ і схід країни, зона вільної торгівлі Manaus)
Гонконг	Стимулювання фінансового сектору (ринок цінних паперів, кредитні та депозитні операції, інвестиційні фонди)
Канада	<ul style="list-style-type: none"> ➤ податкові пільги для капіталовкладень (20 % або 35 %, у провінції Квебек – від 20 % до 40 %); ➤ урядові субсидії для стимулювання інвестицій в ряд галузей і регіонів.
Китай	<ul style="list-style-type: none"> ➤ звільнення від сплати податків на два роки з моменту отримання прибутку і зменшення податку у двічі у наступні три роки для підприємств з іноземними інвестиціями; ➤ ставка податку на прибуток у 15 % для підприємств у прибережних містах спеціальних економічних та технологічних зон; ➤ оподаткування за ставкою 24 % для підприємств, що працюють в містах спеціальних економічних і технологічних зон; ➤ підприємства експортної орієнтації з іноземними інвестиціями, що експортували 70 % продукції на протязі року, зменшують ставку податку на прибуток у двічі, при цьому мінімальна ставка становить 10 %; <p>3-річна преференція у вигляді 50 % ставки податку при мінімальній ставці у 10 % для технологічно розвинутих підприємств, для яких закінчився пільговий режим оподаткування;</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ відшкодування 40 % сплаченого податку із реінвестованого прибутку для підприємств з іноземним капіталом, що реінвестують отриманий прибуток і збільшують капіталізацію, створюють інші підприємства з іноземними інвестиціями, що діятимуть не менше 5 років.
Чехія	Податкова пільга у розмірі 10 % інвестицій в основні фонди, набуті у поточному податковому році.

Країна	Види пільг
Нідерланди	<ul style="list-style-type: none"> ➤ для інвестицій в основні засоби до досягнення максимальної суми у 279 тис. євро за звітний період пільга в розмірі від 3 % до 28 %; ➤ прискорена амортизація; ➤ створення цільових неоподатковуваних резервних фондів реінвестиційного призначення; ➤ регіональні пільги для інвестування в господарство слабо розвинутих регіонів; ➤ застосування інвестиційної податкової знижки; ➤ стимулювання інвестицій в покращання довкілля.
Туреччина	<p>Інвестиційні пільги залежать від розвитку території. Виділяють чотири території, де стимулювання відбувається по різному: пріоритетні; другі за пріоритетністю; нормальні та розвинуті території</p>
Угорщина	<ul style="list-style-type: none"> ➤ пільгове оподаткування за ставкою 3 % офшорних компаній (ТОВ і АО зареєстровані в країні, де 100 % становить іноземний капітал); ➤ зменшення суми річного податку на суму набутої нерухомості, технічного і машинного устаткування, транспорту для малого бізнесу, але не більше, ніж 30 млн. форинтів.
Франція	<ul style="list-style-type: none"> ➤ стимулювання залежить від кількості створених робочих місць; ➤ надання інвестиційного податкового кредиту; ➤ прискорена амортизація; ➤ податкові канікули; ➤ створення цільових неоподатковуваних реінвестиційних фондів
Швеція	<ul style="list-style-type: none"> ➤ звільнення від оподаткування прибутку, що спрямовується на формування резервного фонду, але не більше 25 % річного прибутку; ➤ прискорена амортизація.
Японія	<ul style="list-style-type: none"> ➤ спеціальна амортизація (в 1-й рік списується 30 % первинної вартості устаткування екологічного, високотехнологічного та енергогенеруючого характеру); ➤ прискорена амортизація; ➤ вільна економічна зона на Окінаві; ➤ різне податкове стимулювання для капіталовкладень в індустрію; ➤ звільнення від оподаткування спеціальних резервів.

Виходячи зі змісту наведеної таблиці можна виділити наступні види пільг з оподаткування: а) стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності; б) розвиток слабо розвинутих регіонів; в) стимулювання виробничої діяльності; г) розв'язання соціальних проблем.

Найбільш актуальним для вітчизняної економіки можна вважати розгляд трьох перших видів податкових пільг, завданням яких виступає стимулювання ділової активності. Такі пільги взагалі становлять більшість всіх податкових пільг з оподаткування прибутку. В разі їх ефективного функціонування, одночасно вирішуються й соціальні питання, зокрема, відбувається підвищення зайнятості населення.

Разом з тим, виходячи з вітчизняного досвіду застосування пільг в оподаткуванні, існує точка зору, яка наголошує, що їх впровадження має на меті не стільки стимулювання підприємницької діяльності, скільки ухилення від оподаткування. Оскільки податкові пільги встановлюються на законодавчому рівні, то їх впровадження пов'язане з лобізмом певних бізнесових угруповань у законодавчому органі, і взагалі, їх існування зменшує доходну частину державного бюджету (саме виходячи з цього в економічно розвинутих державах роль податкових пільг як інструменту функціонування податкової системи останнім часом значно знизилася). Таким чином існує проблема вибору між зростанням ділової активності (а за великим рахунком розвитком економіки) та перспективою одночасного зменшенням бюджетних надходжень.

Якщо звернутися до світового досвіду створення системи податкових пільг на прибуток підприємств, то слід відзначити, що в економічно розвинутих країнах заходу існує така система, незважаючи на те, що у країнах Європейського союзу немає узгодженого оподаткування прибутку підприємств [192, с.115]. Особливість системи пільгового оподаткування полягає в тому, що воно в цілому є інвестиційно-економічним (табл. 2. 2) [1, с.121].

Таблиця 2. 2

Пільги з податку на прибуток у країнах Євросоюзу

Країна	Диференційовані ставки оподаткування	Неоподатковувані резерви	Прискорена амортизація	Податкова знижка на інвестиції	Податковий кредит на інвестиції	Податкові канікули	Спрощений режим оподаткування
Австрія	немає	є	є	немає	немає	немає	немає
Бельгія	є	є	є	є	немає	немає	є
Великобританія	є	є	є	є	немає	немає	є
Греція	є	є	є	немає	немає	немає	є
Данія	є	є	є	є	немає	немає	є
Ірландія	є	є	є	немає	є	немає	є
Італія	є	є	є	є	немає	є	немає
Іспанія	є	є	є	є	є	немає	є
Люксембург	є	є	є	немає	є	немає	немає
Нідерланди	є	є	є	є	немає	немає	є
Німеччина	немає	є	є	немає	немає	немає	немає
Португалія	є	є	є	є	є	є	немає
Фінляндія	немає	є	є	немає	немає	немає	є
Франція	є	є	є	немає	є	є	немає
Швеція	є	є	є	немає	немає	немає	немає

Наведена таблиця демонструє, що інвестиційно-інноваційні пільги існують в кожній країні Євросоюзу. Це є свідченням того, що у економічно розвинутих країнах існує тенденція до стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності приватних підприємств.

Хоча пільги з оподаткування у країнах Європи скоротилися, але вони повністю не скасовані. Ці пільги здебільшого концентруються на стимулюванні процесів інвестування та технічного прогресу. Японські фахівці стверджують, що на початку 1990-х рр. пільги зменшували податкову ставку на прибуток в США з 40 до 32 %, у Великобританії – з 33 до 24,6 %. У Німеччині загальна ставка на нерозподілений прибуток за вирахуванням з неї тієї частки промислового податку, була 53 %, за вирахуванням пільг з

оподаткування вона зменшилася до 44, 4 %. Приблизно на 43 % зменшилася пільгами ставка прибуткового податку в Італії [155, с.9].

Поряд з пільгами з нарахування податків і у поєднанні з ними в багатьох країнах застосовуються податкові канікули. Сутність податкових канікул полягає у повному звільненні від оподаткування прибутку на певний строк або без його встановлення. Як правило, податкові канікули застосовуються за для податкового регулювання у країнах, що розвиваються, де вони поширюються, наприклад, до новоутворених суб'єктів господарювання в перші роки їх існування. Метою такого заходу виступає заохочення інвестиційного процесу у веденні нового бізнесу.

Разом з тим таке явище, як податкові канікули має певні недоліки, якими зокрема можуть бути [192, с.49]:

1. Зменшення привабливості фінансування капіталовкладень за рахунок позичок.

2. Розмивання бази оподаткування, яка знаходить свій прояв у тому, що до бюджету не надходять прибутковий податок з підприємства, на який поширюється режим податкових канікул: переведення на рахунок підприємства, на яке поширюються податкові канікули і яке є складовою частиною великої компанії, прибутків, звільнених від оподаткування, що завдає податковій базі значнішої шкоди, ніж очікувалося.

3. Податкові канікули як засіб стимулювання залучення інвестицій у новостворені підприємства є неефективними у тому плані, що у перші роки діяльності, зазвичай такі підприємства не є рентабельними. А звільнення від оподаткування таких підприємств не може бути стимулом, оскільки, не маючи прибутку, підприємство не сплачує й відповідного податку на нього.

4. Обмежений термін податкових канікул сприяє лише короткостроковим інвестиціям.

5. Важливим є і те, що надання податкових канікул потребує пильного контролю за реєстрацією підприємств, яким вони надаються, а по закінченні

дії цієї пільги (шляхом ліквідації чи реорганізації) знову підпадатимуть під неї.

Таким чином, податкові канікули не можуть ефективно стимулювати інвестиційну діяльність, тобто „не є ні необхідною, ні достатньою умовою залучення нових інвестицій” [183, с. 203].

У ряді країн за для заохочення розвитку малого бізнесу існує практика встановлення мінімального прибутку, що не обкладається податком, тобто йдеться про диференціацію (зменшення) ставки прибуткового податку. Це для малих підприємств має досить велике значення, адже він дозволяє їм збільшувати обсяг та норму прибутку, що у свою чергу сприяє розвитку таких суб'єктів господарювання. До того ж, такий розвиток у макроекономічному аспекті має важливе значення для підвищення зайнятості населення. Зокрема, норма прибутку малого підприємства в США останні 30 років часто перевищує (іноді у півтора два рази) середню норму прибутку корпорацій [146, с.55].

Для зменшення оподаткованого прибутку використовуються і пільги, спрямовані на збереження економічних позицій компаній. Зокрема, від оподаткування звільняються фінансові резерви (або їх частина) компанії, що становлять її резервний або інші фонди, з яких покриваються безнадійні або сумнівні борги тощо. Це заздалегідь зменшує бюджетні надходження, тобто до настання втрати активів, на випадок яких утворюються такі фонди. Таким чином, держава безоплатно кредитує капітал компаній на термін дії цих резервів [192, с.51].

Такий підхід характерний, зокрема, для Швеції. Тут до оподаткованого прибутку не зараховується сума, що йде до загального інвестиційного фонду. Величина цієї суми обмежується 75 % від річного прибутку, причому 50 % перерахованих до інвестиційного фонду коштів кладеться на безвідсотковий рахунок у Ріксбанку. Інші кошти використовуються підприємством на його розсуд. Кошти, перераховані до інвестиційного фонду розморожуються через 5 років після їх перерахування.

За дострокове зняття цих коштів стягується штрафний податок у розмірі на 20 % більшому за суму, зняту з інвестиційного фонду [1, с. 126].

Ще одним неоподатковуваним фондом може бути реінвестиційний фонд. Такий фонд використовується для накопичення частини прибутку підприємства, яка звільняється від обкладання податком, з її наступним цільовим спрямуванням на реінвестиційні потреби підприємства.

Як свідчить досвід зарубіжних країн найбільш суттєвими для стимулювання інвестиційної діяльності є такі групи пільг:

1. Пільги для підприємств, діяльність яких орієнтована на експорт. Увесь прибуток отриманий від експортної діяльності протягом певного досить тривалого терміну (5 – 10 років) звільняється від оподаткування. При чому цей термін залежить від таких факторів, яка саме продукція експортується і в якому регіоні вона виробляється.

2. Повне звільнення від оподаткування прибутку на період 3, 5 і 10 років з перспективою в подальшому звільнення частини прибутку (зазвичай третини) від оподаткування для промислових підприємств, які випускають продукцію пріоритетного напрямку для певних територій і відкривають свої філіали.

3. Пільги для об'єктів інфраструктури (наприклад, у туристичній галузі) у певній місцевості, коли надається звільнення від сплати прибуткового податку на половину прибутку протягом 10 років після вкладення інвестицій.

Отже, можна переконатися, що в іноземній практиці існує розвинута система податкових пільг (див. табл. 2.1). Але, крім того, у них існує дієвий контроль, спрямований на мінімізацію можливості ухилення від оподаткування за допомогою використання податкових пільг. Існування розвинутої системи податкових пільг доповнює державні заходи зі скорочення прибуткового податку, яка не може здійснювати ефективний вплив на деякі види господарської діяльності.

Світовий досвід із застосування пільг з оподаткування вказує на існування таких механізмів надання пільг з прибуткового податку підприємствам:

- можливість списання на собівартість поточних некапітальних витрат на дослідження та розробку при визначенні розміру бази оподаткування;
- можливість перенесення строків списання витрат на НДОКР на найзручніший для підприємства період, що несе в собі особливий зиск для новоутворених інноваційних підприємств і підприємств, що не мають у звітному періоді таких прибутків, щоб потрапити під дію податкових пільг;
- зменшення на певний відсоток оподатковуваного прибутку від витрат на НДОКР у поточному році, якщо вони є більшими, ніж у попередні роки;
- зменшення оподаткування прибутку підприємств на певний відсоток від асигнувань на дослідження і розробки або відсоток їх приросту за певний період;
- можливість створення неоподатковуваних резервних фінансових фондів;
- зменшення ставок податку (або в цілому звільнення від оподаткування) прибутку, який вкладається в активну частку основного капіталу;
- застосування інвестиційного податкового кредиту;
- інвестиційна податкова знижка;
- прискорена амортизація основних фондів, які використовуються у виробничому процесі.

Як можна переконатися, основні засоби стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності зосереджені у прибутковому оподаткуванні підприємств. З цього приводу ряд авторів на чолі з А. Даниленком відзначають: „... для стимулювання економічного розвитку в якості економічного важеля, в першу чергу, за рахунок надання пільг для

здійснення інвестицій та інновацій, використовується корпоративний податок” [60, с.40].

Погоджуючись з таким розумінням, варто розглянути питання, як це реалізується в умовах українських реалій і проаналізувати функціонування вітчизняного податку на прибуток підприємств з позицій надання податкових пільг. Цей процес можна умовно поділити на 7 етапів.

На першому етапі (1992–1994 рр.) відбувався активний розвиток системи стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності. Використовувалися також пільги соціального характеру, але у меншій мірі.

Другий етап (1994–1995 рр.) характеризується глибокою фінансово-економічною кризою, у зв'язку з якою уряд виявляв прагнення до розширення бази оподаткування, а отже й до значного скорочення складу пільг з оподаткування. Зокрема, були скасовані податкові пільги як інвестиційно-інноваційного характеру, так й інші, зокрема, пільги для малих підприємств та пільги соціального спрямування. Але пізніше, як зазначає В. Вишневський, „... у зв'язку з очевидною необхідністю всіма можливими способами оживити інвестиційну політику і забезпечити фінансову підтримку товаровиробників, до ідеї пільгового оподаткування прибутку, спрямованого на розвиток виробництва, довелося повернутися знову” [40, с.241-242].

На третьому етапі (1995–1996 рр.) було зроблено спробу відновлення інвестиційних напрямків. З початку 1995 р. відновилися інноваційні пільги з податку на прибуток шляхом зменшення розміру нарахованого податку (до 20 %) на суму асигнувань підприємства, спрямованих на модернізацію та реконструкцію активної частини основних виробничих фондів. Але ці пільги не торкалися витрат на НДОКР.

Четвертий етап (1997–1998 рр.) характеризується максимальним скороченням пільг економічної спрямованості і введенням пільг соціального призначення.

Для п'ятого етапу (1999 – 2002 рр.) притаманне швидке зростання пільг з оподаткування. Це знайшло свій прояв у масовому відкритті спеціальних економічних зон (СЕЗ) та територій пріоритетного розвитку (ТПР), яке супроводжувалося наданням великої кількості пільг різним галузям економіки і групам підприємств. На цьому етапі втрати бюджету від недоотримання податкових надходжень були найбільшими за весь період незалежності України.

На шостому етапі (2003–2004 рр.) відбувалося нове скорочення податкових пільг, головним чином таких, які мали сумнівний, з економічної точки зору, характер, що сприяло збільшенню податкових надходжень до держбюджету.

З 2005 р., коли були скасовані пільги територіального призначення, розпочався сьомий етап, який триває й до сьогоднішнього дня.

Таким чином, політика уряду щодо впровадження податкових пільг протягом всього періоду незалежності країни неодноразово зазнавала змін. На ці зміни впливали як загальна економічна ситуація у даному періоді, так і пріоритети економічної політики, які висував перед собою уряд на тому чи іншому етапі.

Згідно з даними Державної податкової адміністрації України за період з 1997 – 2004 рр. через податкові пільги до державного бюджету не надійшло коштів на суму 380,8 млрд. грн. Для порівняння слід відзначити, що капіталовкладення в активну частину основного капіталу підприємств країни за той самий період становили 264 млрд. грн. Загальний обсяг та рівень пільг з оподаткування і пільг з прибуткового податку в Україні представлений у табл. 2. 3.

Як можна переконатися із наведеної таблиці до 2003 р. відбувалося збільшення обсягу податкових пільг. Середньорічні темпи цього збільшення становили приблизно 40 %. До того ж сума сплачених податків, починаючи з 1998 р., була меншою ніж суми отриманих платниками податків пільг.

Таблиця 2. 3

Загальний обсяг та рівень податкових пільг і пільг з прибуткового податку в Україні у 1997 – 2004 рр. [1, с.377]

Показник	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Номінальний ВВП, млрд. грн.	93,4	102,6	130,4	170,0	204,2	225,8	264,2	344,8
Доходи зведеного бюджету, млрд. грн.	7,7	28,0	31,5	44,6	52,7	61,9	75,3	91,5
Податкові надходження, млрд. грн.	...	21,8	25,1	31,3	36,3	40,6	46,1	52,3
Загальний обсяг податкових пільг, млрд. грн.	19,7	29,8	39,7	46,8	51,1	56,0	71,3	66,0
Обсяг пільг з податку на прибуток, млрд. грн.	1,8	2,9	3,6	5,5	5,5	5,3	4,1	3,7
Пільги, % до ВВП	21,1	29,0	30,4	27,5	25,0	24,8	27,0	19,1
Пільги з податку на прибуток, % до ВВП	1,9	2,8	2,8	3,2	2,7	2,3	1,6	1,1
Пільги, % до доходів зведеного бюджету	255,8	106,4	126,0	104,9	97,0	90,5	94,7	72,1
Пільги з податку на прибуток, % до доходів зведеного бюджету	23,4	10,4	11,4	12,3	10,4	8,6	5,4	4,0
Пільги, % від податкових надходжень	...	136,7	158,2	149,5	140,8	137,9	154,7	126,2
Пільги з податку на прибуток, % до податкових надходжень	...	13,3	14,3	17,6	15,2	13,1	8,9	7,1
Пільги з податку на прибуток, % до податкових пільг	9,1	9,7	9,1	11,8	10,8	9,5	5,8	5,6

Показник	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Темпи зростання обсягу податкових пільг, %	...	151,3	133,2	117,9	109,2	109,6	127,3	92,6
Темпи зростання обсягу податкових пільг з податку на прибуток, %	...	161,1	124,1	152,8	100,0	96,4	77,4	90,2
Темпи зростання доходів зведеного бюджету, %	...	363,6	112,5	141,6	118,2	117,5	121,6	121,5
Темпи зростання податкових надходжень, %	115,1	124,7	116,0	111,8	113,5	113,4

„Левову частку” у загальній сукупності пільг з оподаткування займають пільги з податку на додану вартість (здебільшого через відшкодування ПДВ з держбюджету). Його питома вага у податкових пільгах становила у 1999 – 2004 рр. від 81 % до 87 %. На другому місці знаходяться пільги з податку на прибуток підприємств, однак при цьому спостерігається тенденція до зниження його питомої ваги. Зокрема, за означений період вона питома вага пільг з цього податку знизилася з 9 % до 3,6 % [1, с.134].

Вище вже вказувалося на те, що структуру вітчизняної податкової системи принаймні на мікрорівні не можна вважати оптимальною. Так само не можна вважати оптимальною й систему податкових пільг в Україні. Більш доцільним було б впровадження податкових пільг не на споживання, а на нагромадження, оскільки саме концентрація та вкладення капіталу виступає одним з головних чинників сталого економічного розвитку. Оподаткування прибутку, як відомо, здійснює найбільший вплив на процес нагромадження капіталу. Тому саме пільги з податку на прибуток повинні носити першочерговий характер, але умовою для їх впровадження мусить бути використання цього капіталу для інвестування інноваційних проектів та

пріоритетних галузей економіки. Звичайно при цьому необхідно налагодити ефективний контроль за використанням таких коштів.

Тепер варто звернутися до загальної ситуації з пільгами у податковій системі країни. При цьому необхідно відзначити, що незважаючи на те, що суми отриманих пільг більше ніж податкові надходження до держбюджету, вже відбувається скорочення питомої ваги пільг у загальних надходження прибуткового податку з підприємств. Якщо у 2000 р. ця питома вага становила 17,6 %, то у 2004 р. – 7,1 %.

Але велике значення має і структура наданих пільг з оподаткування. У 1999 р. найбільш значну частку становили галузеві пільги. Але їх впровадження диктувалося складним станом тієї чи іншої галузі, а не державними програмами економічного розвитку. По мірі стабілізації економічної ситуації в Україні питома вага галузевих пільг, починаючи з 2001 р. почала швидко зменшуватися. Це пояснюється головним чином тим, що у 2001 – 2004 рр. відбувалося зростання податкових пільг у СЕЗ та ТПР. До того ж у 2002 р. скоротилися, а у 2003 р. були скасовані податкові пільги для державних машинобудівних підприємств, які становили основну частку у загальному обсязі галузевих податкових пільг. В означений період на тлі економічної стабілізації знижувалася й питома вага соціальних пільг. Це можна вважати цілком логічним явищем, тому що соціальну роль серед податків здебільшого виконує податок на доходи фізичних осіб. Що ж стосується податку на прибуток підприємств, то йому в більшій мірі притаманна стимулююча і регулююча роль.

Значними суперечностями відрізнялося впровадження пільгового режиму оподаткування за територіальним принципом. Це стосується у першу чергу територій пріоритетного розвитку та спеціальних економічних зон. На початок 2005 р. згідно з законодавством в Україні функціонували 3 території зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності, 6 територій пріоритетного розвитку і 10 спеціальних економічних зон. На цих територіях

розміщувалися 657 суб'єктів господарювання, які займалися реалізацією своїх інвестиційних проектів (табл. 2. 4) [170].

Таблиця 2. 4

Перелік СЕЗ, ТПР, технопарків і кількість суб'єктів господарювання, які реалізують в них інвестиційні проекти станом на 1 січня 2005 р.

<i>Назва СЕЗ, ТПР і території зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності</i>	<i>Кількість господарюючих суб'єктів, що реалізують інвестиційні проекти</i>
<i>Спеціальні економічні зони</i>	
„Азов”	3
„Донецьк”	2
„Закарпаття”	30
„Курортполіс Трускавець”	20
„Миколаїв”	9
„Порт Крим”	1
„Порто-франко”	5
„Рені”	5
„Славутич”	26
„Яворов”	96
Всього по СЕЗ	196
<i>Території пріоритетного розвитку</i>	
в Автономній Республіці Крим	61
у Волинській області	17
в Донецькій області	135
в Житомирській області	27
в Луганській області	24
в Чернігівській області	21
Всього по ТПР	285
<i>Території спеціального режиму інвестиційної діяльності</i>	
в Закарпатській області	93
в м. Харкові	65
в м. Шостка	3
Всього по спеціальному режиму інвестиційної діяльності	161
Всього по СЕЗ, ТПР і СРІД	657

Основні показники функціонування пільгових режимів оподаткування за територіальним принципом представлені у табл. 2. 5 [48].

Таблиця 2. 5

Основні показники діяльності СЕЗ і ТПР станом на 1 січня 2005 р.

Охоплена територія (тис. га), в тому числі:	6360
➤ СЕЗ	121
➤ ТПР	6239
Кількість затверджених інвестиційних проектів, в тому числі:	768
➤ у СЕЗ	212
➤ у ТПР	556
Загальна вартість всіх затверджених інвестиційних проектів, млрд. дол.	6,67
в тому числі іноземних	1,53
По СЕЗ	1
в тому числі іноземних	0,25
По ТПР	5,7
в тому числі іноземних	1,3

Однак пільги з оподаткування, що були встановлені на вказаних територіях не відповідають законодавчим вимогам, прийнятим у світі. Так, в Євросоюзі пільги з оподаткування надаються лише на заздалегідь встановлених умовах. Це робиться за для їх справедливого і правильного застосування і уникнення зловживання ними. До того ж території з пільговим режимом оподаткування не відповідали і вимогам ВТО, до якої прагнула приєднатися Україна [60, с.35]. Варто звернути увагу й на те, що режим податкових пільг, запроваджений в СЕЗ і ТПР суперечить і законодавству України. Зокрема, антимонопольне законодавство забороняє надання переваг окремим суб'єктам господарювання і називає це антиконкурентними діями [96, с.4].

Однак слід враховувати й те, що задля розвитку економічно занепадаючих територій впровадження пільгових режимів оподаткування, як свідчить світовий досвід, цілком доречно, оскільки вони не є конкурентоздатними. На таких територіях індекс податкоспроможності є найнижчим. В Україні це стосується в першу чергу Волинської,

Житомирської, Закарпатської, Тернопільської та Чернівецької областей, де вказаний індекс нижче 0,6 (у Тернопільській нижче 0,5) [205, с.99].

Слід також відзначити, що законодавчі акти, які регулюють діяльність СЕЗ і ТПП не є досконалим, оскільки воно дає можливість завозити споживчі товари, звільняючи їх від мита й ПДВ і при цьому не здійснювати реальних інвестицій. Тобто відбувається дотування імпорту, що суперечить неодноразово проголошуваному різними урядами гаслу захисту вітчизняного товаровиробника.

Наведені міркування щодо територіальних та галузевих податкових пільг доводять до висновку, що ці пільги мають бути для всіх господарюючих суб'єктів, а не для обраних шляхом лобіювання. До того ж подібні пільги створюють можливості для користування ними неналежними суб'єктами господарювання. Тому такі часткові пільги з оподаткування прибутку за нинішніх законодавчих, економічних та політичних умов, що далекі від досконалості, слід взагалі скасувати. Натомість необхідно зберегти пільги інноваційно-інвестиційного характеру, оскільки така діяльність в економічному аспекті завжди є доцільною і корисною.

Все вищезазначене не означає, що в Україні існує менше пільг ніж у європейських країнах для податку на прибуток підприємств. Для цього варто порівняти коефіцієнти продуктивності податків (табл. 2.6) [192, с.242; 199, с.29, 52], які розраховуються як співвідношення частки податку у ВВП до ставки цього податку і множенням результату на 100 %.

Із даних наведеної таблиці можна переконатися, що коефіцієнт продуктивності податку на прибуток підприємств у 2004 – 2007 рр. був вищим ніж середні показники по країнах Євросоюзу і поступався лише Люксембургу, Ірландії та Кіпру. Його зростання після 2004 р. внаслідок розширення бази оподаткування за рахунок скасування податкових пільг територіям свідчить про наявність в Україні значного резерву податкового стимулювання активізації суб'єктів підприємництва. При цьому, як свідчить

світовий досвід, у першу чергу це має стосуватися пріоритетних напрямків економічного розвитку та інноваційно-інвестиційної діяльності.

Таблиця 2. 6

Коефіцієнт продуктивності податку на прибуток в країнах Євросоюзу і в Україні, %

Країна	Стандартна ставка	Частка податку у ВВП	Коефіцієнт продуктивності податку
Бельгія	34,0	3,1	9,1
Чехія	28,0	4,4	15,7
Данія	30,0	2,9	9,7
Німеччина	38,3	0,6	1,6
Естонія	26,0	1,3	5,0
Греція	35,0	3,8	10,9
Іспанія	35,0	3,4	9,7
Франція	35,4	2,6	7,3
Ірландія	12,5	3,7	29,6
Італія	37,3	2,6	7,0
Кіпр	15,0	5,0	33,3
Латвія	15,0	2,1	14,0
Литва	15,0	0,6	4,0
Люксембург	30,4	8,6	28,3
Угорщина	17,7	2,4	13,6
Мальта	35,0	4,1	11,7
Нідерланди	34,5	3,7	10,7
Австрія	34,0	3,1	9,1
Польща	19,0	1,9	10,0
Португалія	27,5	3,7	13,5
Словенія	25,0	1,4	5,6
Фінляндія	29,0	4,3	14,8
Швеція	28,0	2,6	9,3
Великобританія	30,0	2,7	9,0
Словаччина	19,0		
<i>В середньому по країнах</i>			
ЕС – 25	27,4	3,1	12,2
ЕС – 15	31,4	3,4	12,0
ЕС – 10	21,5	2,6	12,5
<i>Україна</i>			
2004 р.	25	4,7	18,8
2005 р.	25	5,3	21,2
2006 р.	25	4,8	19,2
2007 р.	25	4,8	19,2

Що ж стосується пільг з оподаткування, які діють в Україні, то слід відзначити, що вони за своїм змістом є дискримінаційними. Натомість їх ліквідація є запорукою розширення бази оподаткування і наповнення бюджету країни.

Головною проблемою ефективності застосування пільг з податку на прибуток підприємств є існування великого часового проміжку між періодом їх надання та отриманням результату від їх застосування. До того ж не в будь-якому випадку ці результати оцінюються у грошовому вимірі. Це відноситься до підтримання соціальної стабільності у промислово розвинутих регіонах за рахунок збільшення в них зайнятості населення, зростання економічної потужності держави через впровадження інноваційних технологій тощо. Але при впровадженні податкових пільг слід враховувати й необхідність ефективного державного нагляду за їх цільовим використанням і узгодженням їх надання з головними економічними пріоритетами країни [145, с.551].

Система пільг, що існують в Україні потребує впорядкування. Воно повинно здійснюватися за такими принципами:

а) диференційоване ставлення до пільг, яке полягає у вмінні виділити серед них економічно недоцільні й необхідні;

б) заміна пільг, що завдають суттєвих втрат державному бюджетові, пільгами, що спричиняють менші втрати, коли немає можливості взагалі скасувати ці пільги;

в) відмова від ідеї створення в цілому нейтральної податкової системи, оскільки пільги виступають дієвим інструментом регулювання економіки.

Однією з особливостей вітчизняної системи оподаткування виступає те, що вона складається з двох підсистем – стандартної і спрощеної (для малого і середнього бізнесу), що значно впливає на ефективність її функціонування.

Починаючи з 1998 року, коли була запроваджена спрощена система оподаткування, обліку та звітності, індекс споживчих цін зріс у 5,5 разу, мінімальна зарплата - у 20 разів, тоді як верхня межа податку зросла з 180 до

200 гривень [150]. Більш ніж 10 років спрощена система оподаткування, обліку та звітності практично не коригувалася, хоча з часу її запровадження вона обросла численними проблемами, що значно знизили ефективність її функціонування. За одинадцять років свого існування верхня межа податку була піднята лише на 20 гривень, а жодна ініціатива щодо збільшення фіскального тиску через додаткові платежі не була закріплена.

Фактично, час грає на підприємців, але проти держави. З кожним роком реальні доходи бюджету від єдиного податку падають, хоча номінально мають висхідну тенденцію. Загалом, за даними 2009 року, сектор економіки, де працює 13% працездатного населення, формує лише 1,2% доходів зведеного бюджету [151].

В країнах Європейського союзу не використовується спрощені схеми стягування податків. Замість цього тут знайшли своє застосування інші форми державного стимулювання малого і середнього підприємництва. Ними, зокрема, є:

- створення рівних умов оподаткування для всіх організаційно-правових форм суб'єктів підприємницької діяльності;
- забезпечення податкового нейтралітету у випадку зміни організаційно-правової форми бізнесу;
- звільнення деяких видів підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності;
- запровадження порогу реєстрації підприємств як платників ПДВ (визначення обсягу оподатковуваних операцій), перевищення якого зобов'язує суб'єкта підприємницької діяльності реєструватися як платник ПДВ;
- запровадження спеціальних режимів оподаткування податком ПДВ деяких типів підприємств (в першу чергу фермерських господарств та сільськогосподарських кооператорів);

- зменшення ставки податкового прибутку та ПДВ для малого підприємництва;
- використання змінених і мінімальних податків [31, с. 84-85].

Спрощені системи оподаткування в Україні використовуються як найбільш дієвий метод обкладання податками малих підприємств та фізичних осіб у певних сферах. До таких систем відносяться: єдиний податок для фізичних осіб, єдиний податок для юридичних осіб, фіксований податок для фізичних осіб, фіксований сільськогосподарський податок і спеціальний торговельний патент.

Спрощені системи оподаткування малого підприємництва, що застосовуються в Україні, мають значні відмінності від нестандартних податків в інших країнах світу. Ці відмінності полягають в наступному (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Відмінності спрощеного оподаткування в Україні від нестандартного оподаткування у світовій практиці

Світова практика	Україна
Нестандартний податок запроваджується замість одного із податків стандартної податкової системи	Спрощеними системами оподаткування передбачається запровадження інтегрального податку, який виступає заміною певної сукупності звичайних податків та обов'язкових платежів
Запровадження нестандартних податків має на меті спрощення методик визначення об'єкта оподаткування і розрахунку податкових обсягу зобов'язань, коли відповідно до звичайної методики об'єкт оподаткування визначити складно або його визначення є нерациональним	Метою запровадження нестандартних (спрощених) податків в Україні виступає, головним чином, зменшення податкового навантаження на платників податків

Запровадження спрощених систем оподаткування в Україні має сприяти вирішенню таких проблем:

- підтримка малого бізнесу та підвищення його ролі в розвитку вітчизняної економіки;
- підвищення рівня зайнятості населення шляхом створення нових робочих місць у малому бізнесі і, таким чином, зменшення державних витрат на утримання безробітних;
- сприяння розвитку конкурентного середовища, як необхідної умови функціонування ринкових економічних відносин, шляхом підтримки тих суб'єктів господарської діяльності, конкурентні позиції яких на ринках внаслідок об'єктивних обставин є слабшими порівняно з великими підприємствами;
- активізація інноваційної діяльності, сприяння впровадженню нових технічних та комерційних ідей;
- пом'якшення соціального розшарування суспільства шляхом формування середнього класу, у свою чергу знижує соціальну напруженість у державі.

Однак необхідність вирішення перелічених проблем не означає обов'язковості впровадження спрощених систем оподаткування. Обов'язковість такого шляху ще не доведена. Але на користь застосування таких систем існує цілий ряд аргументів. Головними серед них є складність вітчизняної стандартної податкової системи та її законодавчої бази, а також процедури ведення та складання фінансової звітності і значні витрати на заходи з дотримання податкового законодавства.

Таким чином запровадження в Україні системи спрощеного оподаткування малого бізнесу виступає одним з варіантів його підтримки з боку держави. Разом з тим використання спрощеного оподаткування породжує й багато недоліків якими є:

- значні викривлення механізму функціонування податкової системи та конкурентного середовища внаслідок паралельного існування стандартного та спрощеного оподаткування;

- гальмування розвитку зростання суб'єктів господарської діяльності, які наділені правом на спрощене оподаткування і не зацікавлені у зміні свого статусу (деякі середні підприємства за для отримання права на спрощене оподаткування здійснюють своє дроблення);
- посилення несправедливості в оподаткуванні суб'єктів господарювання, які сплачують єдиний податок і тих, які на незначну суму перевищують кваліфікаційний поріг, який дає право на спрощене оподаткування, внаслідок чого останні мають нести більше податкове навантаження;
- звільнення платників 10 %-го єдиного податку від сплати податку на додану вартість породжує каскадний ефект та пов'язані з цим зміни в діяльності постачальників продукції, тому що зазначені платники не мають права на податковий кредит та не виписують податкову накладну;
- порушення свободи вибору форми підприємництва (фізична або юридична особа), оскільки застосування спеціальних режимів оподаткування залежить від цієї форми.

За час дії спрощеної системи оподаткування в Україні спостерігалася нерівність у темпах зростання кількості малих підприємств (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Темпи зростання кількості малих підприємств за видами економічної діяльності у 2002-2009 рр. (% до попереднього року)*

Вид економічної діяльності	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Всі види економічної діяльності	108,6	107,5	103,5	104,1	104,2	105,4	102,2	99,5
Промисловість	108,5	106,1	101,8	101,6	98,9	100,7	99,9	99,1
Сільське господарство	114,7	114,5	108,9	104,1	102,0	100,6	100,7	100,8
Будівництво	108,5	110,6	110,4	108,7	109,4	114,3	104,9	99,8
Оптова і роздрібна торгівля	101,8	101,9	98,0	99,4	101,6	100,6	100,1	99,2
Транспорт і зв'язок	115,5	112,3	106,2	105,1	104,1	107,9	103,8	99,7

*Складено автором на основі Статистичного щорічника України за 2008р. , с.301,309 та матеріалів сайту Державного комітету статистики України

За проаналізований період найвищий темп росту кількості малих підприємств спостерігався у 2002 р., далі намітилася тенденція до зниження цього показника. У 2004-2007 рр. показник приросту набув стабільного значення 3,5-5,5% щорічно, втім у 2008-2009 рр. тенденція різко змінилася у напрямку зниження темпів росту, що можна пояснити як загальносвітовою фінансово-економічною кризою, так і несприятливою для розвитку малих підприємств системою оподаткування.

Все це виступає свідченням того, що мале підприємництво втрачає свою роль в побудові ефективної вітчизняної економіки. Розвиток малого і середнього підприємництва не використовується в якості важеля структурного регулювання економіки і фактично виступає лише джерелом забезпечення додаткових доходів частини населення. У цьому плані слухними можна вважати висновки фахівців з регуляторної політики щодо того, що потенціал розвитку малого бізнесу, закладений системою спрощеного оподаткування практично вичерпаний. Існування цієї системи в сучасних умовах посилює ухил в бік споживчого використання ресурсів і не призводить до структурних та якісних зрушень у структурі галузей вітчизняної економіки, що в перспективі створює загрози збереженню обсягу податкових надходжень.

Відсутність надійних механізмів контролю за технологіями нарахування та сплати фіксованого та єдиного податків призводить до зменшення податкових надходжень до державного бюджету країни. Типовими стали такі порушення податкового законодавства, як: відмивання через спрощену систему оподаткування тіньових коштів шляхом укладення фіктивних договорів зі сплатою мінімальних комісійних; приховування частки валового доходу, яка перевищує гранично допустимі ліміти, що дають право працювати за спрощеними режимами оподаткування; залучення підприємцями, які користуються режимами спрощеного оподаткування, найманих працівників, без укладання з ними трудових договорів, оформлення трудових книжок, без отримання у податкових органах довідок

про трудові відносини з платником єдиного податку чи запису реалі заторів у патентах на право сплати фіксованого податку і т. ін.

Все викладене виступає свідченням того, що спрощені режими оподаткування можуть використовуватися тільки як тимчасовий захід на певному етапі становлення малого та середнього підприємництва. Таким чином, існує необхідність поступового переведення суб'єктів господарювання, що працюють в умовах спрощеного оподаткування на стандартний режим нарахування та сплати податків. Таке переведення повинно здійснюватися шляхом поступового звуження кола податків, від сплати яких звільняється суб'єкт режиму спрощеного оподаткування. Замість того повинні впроваджуватися загально прийняті у світовій практиці методи державної підтримки таких суб'єктів господарської діяльності.

Доцільно це здійснювати у три етапи (табл. 2.9)

Таблиця 2.9

Етапи скасування спрощеного оподаткування

Етапи	Заходи зі скорочення пільгового режиму оподаткування	Заходи державної підтримки суб'єктів малого підприємництва на заміну
I	Виведення з кола обов'язкових платежів, що замінюються спрощеним оподаткуванням, внесків до Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового соціального страхування з переведенням суб'єктів малого підприємництва на сплату цих внесків на загальних засадах, визначених чинним законодавством	Надання можливості суб'єктам малого підприємництва переходу на сплату податку на оціночний дохід за бажанням
II	Виведення з кола податків, від яких звільняється суб'єкт спрощеного оподаткування ПДВ	
III	Остаточне скасування спрощеного оподаткування для суб'єктів малого бізнесу і переведення їх на стандартний режим оподаткування	Впровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, зменшення ставки ПДВ, застосування податку на оціночний дохід замість податку на прибуток тощо

2.2. Податкова амортизаційна політика та інвестиційні процеси

У забезпеченні економічної модернізації важливим критерієм виступає інвестиційна діяльність. Без неї неможливо вивести економіку із кризи. Враховуючи важливу роль джерел внутрішнього фінансування, на стан інвестиційної діяльності повинна суттєво впливати амортизаційна політика держави. За для того, щоб стимулювати спрямування амортизаційних коштів на інвестиційне використання проводиться податкова амортизаційна політика.

Держава суворо регламентує та контролює податкову амортизацію, здійснюючи через неї регулювання інвестиційних процесів і рівня оподаткування прибутку підприємств. За допомогою економічної амортизації вона стимулює інвестиційні процеси і тим самим здійснює формування податкової амортизаційної політики. Тільки у тісному взаємозв'язку податкової і економічної амортизації держава досягає зростання інвестиційної активності підприємницького сектору, що виступає запорукою економічного розвитку країни.

Амортизація – це складне явище ринкової економіки. Вона впливає на відносини між державою та бізнесовими структурами. Крім того, вона відіграє важливу роль у розвитку інвестиційної діяльності в країні, оскільки забезпечує „постійний обіг капіталу, що ефективно відшкодовується і відновлюється на вищому науково-технічному рівні” [184, с.375]. Американський досвід свідчить, що амортизація є головною складовою капіталізації в часи економічної нестабільності, де обмежені чисті капіталовкладення та наявне зниження можливостей довгострокового кредитування [153, с.22-23].

Можливість сталого економічного розвитку країни визначається станом основних виробничих фондів. В Україні цей показник дедалі знижується, а розміри їх зносу дійсно набувають загрозливих масштабів з важко передбачуваними наслідками (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Ступінь зносу основних фондів за видами економічної діяльності за 2001
– 2007 рр., % [199, с.95]

Вид економічної діяльності	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<i>По Україні в цілому</i>	45,0	47,3	48,0	49,3	49,0	51,5	52,6
Сільське господарство, мисливство і лісове господарство	49,6	49,3	50,4	51,1	52,2	48,2	46,2
Рибне господарство	59,6	58,2	59,3	57,8	55,9	59,4	55,4
<i>Промисловість в цілому, в тому числі:</i>	<i>51,9</i>	<i>54,5</i>	<i>56,4</i>	<i>58,3</i>	<i>57,9</i>	<i>58,6</i>	<i>59,0</i>
видобувна	44,4	45,5	49,1	49,6	49,6	49,9	49,8
переробна	55,1	55,4	55,8	59,3	59,2	60,0	59,7
виробництво енергії, газу і води	50,5	58,7	62,0	62,0	60,6	60,9	62,2
Будівництво	52,1	59,3	51,0	48,5	45,1	40,8	39,3
Оптова і роздрібна торгівля	37,5	35,3	35,8	33,7	31,9	29,8	22,0
Готелі та ресторани	35,3	35,7	35,2	33,3	31,6	37,7	39,2
Транспорт і зв'язок	50,2	49,8	49,0	49,9	48,5	60,4	66,9
Фінансова діяльність	20,9	22,2	23,2	23,8	29,6	26,7	25,0
Операції з нерухомим майном	32,8	34,1	36,3	36,8	38,3	40,9	41,2
Державне управління	22,7	31,4	32,7	39,8	42,2	40,8	38,6
Освіта	51,2	56,6	47,0	58,3	59,7	61,6	57,4
Охорона здоров'я	42,1	49,1	50,3	47,2	47,4	45,7	44,0

З наведеної таблиці можна побачити, що загальний показник зносу основних фондів у промисловості має чітку тенденцію до зростання. На 1 січня 2008 р. знос, зокрема, становив 59 %. Величезний ступінь зносу основних фондів спостерігається у паливно-енергетичному комплексі, обробній промисловості, освіті і в галузі транспорту і зв'язку (у цих галузях він сягає і навіть перевищує 60 % бар'єр). Високий ступінь зносу основних фондів супроводжується низькими темпами їх оновлення.

Крім того, що основні фонди перебувають у вкрай незадовільному стані, вони ще мають величезні і малопродуктивні розміри (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Вартість основних фондів за видами економічної діяльності протягом
2001 – 2007 рр., млн. грн. [199, с.89]

Вид економічної діяльності	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
<i>По Україні в цілому</i>	915477	965756	1026163	1141069	1276201	1568890	2047364
Сільське і лісове господарство, мисливство	93393	87133	77979	75477	76034	75511	78978
Рибне господарство	1885	1904	1409	1248	1139	1209	1216
<i>Промисловість в цілому,</i>	311089	339259	362598	420080	456738	525222	660369
<i>в тому числі:</i>							
видобувна	60130	62543	66974	74878	80012	87562	95006
переробна	174158	181394	191953	224367	245800	295056	366247
виробництво енергії, газу і води	76801	95322	103671	120835	130926	142614	199116
Будівництво	16927	23423	18256	20421	24682	29278	4007
Оптова і роздрібна торгівля та послуги	20337	21568	25644	31906	36673	44081	74924
Готелі та ресторани	5484	6367	6893	7636	9252	15217	19625
Транспорт і зв'язок	130634	141825	151164	167538	184342	306919	453835
Фінансова діяльність	6145	7679	9244	12646	15439	23688	34833
Операції з нерухомим майном	209096	208425	233956	247005	303927	363918	465591
Державне управління	33389	33162	35235	34572	34901	37193	43572
Освіта	46302	45735	46621	49281	51639	53500	56615
Охорона здоров'я	24467	25230	28085	34760	38726	41970	47248

Наведені дані свідчать про те, що основні фонди вимагають переоснащення, а це у свою чергу, висуває питання фінансових ресурсів. Більша частина їх іде від самих підприємств, коли вони самі здійснюють оновлення власних основних фондів, маючи при цьому свій економічний інтерес. Держава повинна стимулювати оновлення основних засобів

підприємствами, надаючи їм податкові пільги щодо витрат на технічне оновлення основних фондів, на чому наголошувалося вище.

Не менш важливими у цьому плані можна вважати й амортизаційні заходи держави. В.М. Геєць вказує, що необхідно регламентувати авансування капітальних витрат підприємств, адже вони зменшують частину прибутку до його оподаткування. Кошти на амортизацію можуть бути фактором пришвидшення оновлення основних фондів [47, с.26].

У фіскальному аспекті амортизація – це „поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або покращення, на зменшення відкоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань” [85]. Однак таке формулювання не відповідає загальноприйнятому у світі розумінню цієї економічної категорії, згідно з яким амортизація виражається не у визначенні чи способі відновленні основних засобів (коли метою відрахувань не є тільки відновлення активів), а лише вважається методом розподілу витрат на придбання активу згідно з терміном його експлуатації [11, с.105]. Щоб наблизити вітчизняну концепцію амортизації до світових стандартів, варто додати, що регламентація з боку держави розподілів витрат на амортизацію мусить бути стимулом для бізнесу у справі інвестування процесів оновлення в галузях економіки.

Відрахування на амортизацію є частиною виробничого капіталу, що перетворюється на форму товарного, або частина вартості необоротних активів, яка переводиться із сфери виробництва у сферу обігу [11, с.107]. У бізнесі відрахування на амортизацію – це поступове повернення іммобілізованих коштів, що у свій час витрачені на амортизаційні активи, в обігові. Тому не має можливості точно визначити, на які цілі спрямовуються амортизаційні відрахування, що потрапили в сферу обігу (виключенням є законодавчо регламентований амортизаційний фонд підприємства). Їх інертний рух ніяк не пов'язаний з рухом основних фондів, на які нараховується амортизація.

Амортизаційні відрахування у світовій практиці виступають головним джерелом фінансування інвестицій, оскільки за їх рахунок в середньому фінансується 60 % інвестицій в основні фонди [15, с.26]. У Німеччині цей показник становить 66 %, а у США близько 70 % [131, с.77; 163, с.30].

В Україні основним внутрішнім інвестором також є самі підприємства. Так у 2008 р. власними коштами підприємств було профінансовано 56,7 % загального обсягу інвестицій (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Інвестиції в основний капітал за джерелами фінансування [199, с.206].

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	<i>У фактичних цінах, млн. грн.</i>						
Всього, в т. ч за рахунок:	32673	51011	75174	93096	125524	188486	233081
коштів держбюджету	1863	3570	7945	5077	6846	10458	11576
коштів місцевих бюджетів	1365	2095	3544	3915	5446	7324	9918
власних коштів підприємств і організацій	24470	31306	46685	53424	72337	106250	132138
коштів іноземних інвесторів	2068	2807	2695	4688	4583	6660	7591
коштів населення на індивідуальне житлове будівництво	1573	1822	2577	3091	5110	8549	11589
кредитів банків та інших позик	1985	4196	5735	13740	19406	31182	40451
інших джерел фінансування	3854	5215	6533	9161	4507	7914	10323
	<i>Відсотки до загального обсягу</i>						
Всього, в т. ч за рахунок:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
коштів держбюджету	5,0	7,0	10,5	5,5	5,5	5,6	5,0
коштів місцевих бюджетів	3,7	4,1	4,7	4,2	4,3	3,9	4,2
власних коштів підприємств і організацій	65,8	61,4	61,7	57,4	57,8	56,5	56,7
коштів іноземних інвесторів	5,6	5,5	3,6	5,0	3,7	3,5	3,3
коштів населення на індивідуальне житлове будівництво	4,2	3,6	3,4	3,3	4,1	4,5	5,0
кредитів банків та інших позик	5,3	8,2	7,6	14,8	15,5	16,6	17,3
інших джерел фінансування	10,4	10,2	8,5	9,8	9,1	4,2	4,4

Як видно з даних наведеної таблиці, наявна тенденція до зменшення у загальному обсязі інвестицій питомої ваги власних коштів підприємств. За період з 2002 р. по 2008 р. цей показник знизився на 9,1 %. Причиною цієї

тенденції є зростання державного інвестування та інвестування за рахунок банківського кредитування.

Але при цьому слід враховувати й те, що вітчизняні підприємства мають досить низький і нестабільний рівень прибутковості. Тому відрахування на амортизацію є суттєвим і стабільним джерелом фінансування. Політика держави в сфері амортизації мусить стимулювати відтворення основних засобів. Це досягається звільненням від оподаткування тієї частини валового прибутку, що являє собою знос основних засобів. Для використання амортизаційної політики у стимулюванні інвестиційної діяльності, треба, щоб податкова амортизація була набагато більшою економічної. Економічна амортизація є похідною від закономірностей виробництва. Податкова ж походить від суб'єктивної діяльності уряду. За розмірами вони можуть не співпадати одна з одною. Економічна амортизація виражається у русі капіталу по вартості, а податкова визначає швидкість відшкодування вкладених коштів із прибутку. За В. Студенцовим „стимулюючий вплив податкового режиму по відношенню до інвестицій в основний капітал існує лише там, де податкова амортизація, тобто амортизація, що враховується при розрахунках з органами фіска, суттєво і в більшу сторону відрізняється від зносу, економічної амортизації. Остання, що називається також іноді комерційною, представляє собою дійсні витрати підприємця на відшкодування авансованого капіталу” [202, с. 32]. Таким чином амортизаційна політика має дві складові – економічну та податкову.

Відмінність між двома видами амортизації полягає не лише у різниці між методами розрахунку їх норм. Найважливішими відмінностями є моральне старіння та інфляція. Перше (яке є наслідком технічного прогресу) породжує передумови виникнення розриву між податковою та економічною амортизацією. Перевищення економічної амортизації над податковою виникає внаслідок зростання інфляції, адже податкові пільги на амортизацію надаються, виходячи із цін придбання. Відшкодування ж зносу ведеться у відновлюваних цінах, що за умов інфляції можуть значно відрізнятись від

первинних. Отже, нагромадження основних фондів стимулюється штучним завищенням податкової амортизації порівняно з економічною за допомогою суто податкових заходів.

Економічна амортизація основних фондів ліберальніша за податкову. Це говорить про наявність значних резервів вдосконалення державної політики в цій галузі. Сума амортизації і, відповідно, до і після оподаткування залежать від: а) строку функціонування об'єкту; б) його вартості і різновиду; в) норм амортизаційних відрахувань; г) методу амортизації. Для підприємства необхідні значення вказаних показників протягом першої половини експлуатації об'єкта забезпечуються методам прискореної амортизації, як економічної, так і податкової, а під час другої половини – прямолінійної. Це доведено дослідженням О. Д. Данилова та Д. М. Серебрянського [59, с.66].

Прискорена амортизація при застосуванні встановлених норм амортизації забезпечує підприємству можливість на початку використання об'єкта збільшувати грошовий потік і зменшувати прибуток до оподаткування. До того ж, інтенсивне нарахування амортизаційних відрахувань на початковому етапі експлуатації об'єкта зменшує вплив інфляції на нагромадження ресурсів для оновлення основних фондів підприємства.

Вітчизняне податкове законодавство розглядає амортизацію тільки як частину валових витрат і не враховує їх зв'язок з питаннями інвестування. Тобто держава не помічає зацікавленості підприємств у капітальному інвестуванні за рахунок власних амортизаційних відрахувань. За невисокої прибутковості українських підприємств вони виявляються нездатними до збільшення обсягів амортизації. До того ж низька прибутковість врешті призводить до скорочення необоротних активів, а отже й обсягів відрахувань на амортизацію, що у свою чергу знижує результати їх фінансової діяльності [184, с.383].

Функціонуюча нині модель податкової амортизації має такі суттєві недоліки:

- відсутність альтернативних методів нарахування амортизаційних відрахувань для підприємств з обмеженими фінансово-матеріальними можливостями;
- відсутність єдиного класифікатора основних фондів по групам за характером, корисними строками їх використання та зносу;
- обмеження у законодавстві у веденні подвійного обліку амортизації для цілей оподаткування та для фінансової звітності;
- відсутність стимулів для інвестиційного використання коштів амортизаційних відрахувань, що звужує інвестиційні можливості підприємств;
- гальмування технічного оновлення матеріальної бази економіки.

Фактично можливості вітчизняної інвестиційної системи зараз не знаходять своєї реалізації. Хоча в останні передкризові часи зростав обсяг інвестицій та введення в дію основних фондів, але режим відтворення все ж залишався незадовільним. До наслідків такого становища можна віднести поглиблення не конкурентоспроможності України не тільки на світовому, а й на регіональному рівні.

Цю проблему потрібно вирішувати за допомогою економічного законодавчо закріпленого стимулювання процесу відтворення. Таке стимулювання знаходиться у полі оподаткування. Світова практика свідчить, що виникнення стимулів залежить від існування позитивної різниці між податковою та економічною амортизацією. Відкладена таким чином на значний строк сплата податків залишається у розпорядженні підприємства і перетворюється на додатковий капітал.

В Україні ж при нарахуванні економічної амортизації використовуються низькі амортизаційні норми. А низькі її обсяги перебивають ще нижчі показники податкового обліку. Отже у підприємств виникають ще більші зобов'язання зі сплати прибуткового податку, які зменшують його можливість інвестування в оновлення основного капіталу.

В цілому амортизаційна політика повинна не гальмувати, а стимулювати оновлення матеріальної бази економіки. В цьому плані корисним є застосування іноземного досвіду, пристосованого для вітчизняних економічних умов. То ж, тут варто навести досвід проведення амортизаційної політики у зарубіжних країнах (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Амортизаційні системи ряду країн світу [1, с. 380-381].

Країна	Метод нарахування	Річні ставки
Австрія	Прямолінійний	Будівлі – 2 – 3 %; машини і офісне обладнання – 10 – 20 %; транспорт – 12,5 %. Враховується первинна вартість і строк корисної експлуатації активу
Бразилія	Прямолінійний	Будівлі – 4 %; машинне і виробниче обладнання – 10 %; інструменти – 15 %; транспорт, комп'ютерне обладнання – 20 %
Гонконг	Зменшення залишкової вартості	Індустріальні будівлі – 20 % вартості списується одразу і 4 % щорічно; комерційні будівлі – 4 % щорічно; машини і обладнання – 60 % вартості списується одразу і від 10 до 30 % щорічно. З 01. 04. 98 р. підприємства, які використовують у виробництві комп'ютерне обладнання, здійснюють 100 % списання. Реконструкція основних фондів списується на протязі 5 років рівними частками по 20%
Ізраїль	а) Прямолінійний; б) Прискорена амортизація для індустріальних компаній	Враховується термін корисної експлуатації об'єкта
Індонезія	а) Прямолінійний; б) Залишковий	Залежить від терміну корисної експлуатації активу
Канада	Зменшення залишкової вартості	Основні фонди поділяються на класи, де кожен з класів має свою обґрунтовану норму амортизації
Китай	Прямолінійний, амортизується до досягнення 10 % початкової вартості; за спеціальних умов – прискорена амортизація	Для зарубіжних підприємств встановлюється строк корисної служби об'єкта: будівлі – 20 років, машинне і виробниче устаткування – 10 років; електронне обладнання, транспорт, інструменти – 5 років

Продовж. табл. 2.13

Країна	Метод нарахування	Річні ставки
Кіпр	Прямолінійний	Комерційні будівлі – 3 %; готелі – 4 %; машинне обладнання – 10 %; комерційний транспорт, інформаційна техніка та програмне забезпечення – 20 %
Нідерланди	а) Прямолінійний; б) Залишковий; в) Ліквідаційний; г) Зменшення залишкової вартості	Будівлі – 1 – 3 %; машинне устаткування й офісне обладнання – 10 – 20 %, транспорт – 20 – 30 %. Враховується строк корисної експлуатації активу
Німеччина	а) Прямолінійний; б) Залишковий; в) Ліквідаційний	Будівлі – 2 – 5 %; машинне і офісне обладнання – 6,25 – 20 %; транспорт – 16,66 %
Туреччина	Різноманітні методи, що не суперечать звітності і діючій практиці	Враховується строк корисної експлуатації активу і залишкова вартість. Норми амортизації змінюються від максимальної 40 % і корисного періоду 5 років до 0 % для незайнятої землі й полів
Угорщина	а) Прямолінійний б) Прискорена амортизація	Будівлі – 2 %; орендовані будівлі – 5 %; машинне і виробниче обладнання – 14,5 %; (з 2003 р за бажанням – 50 %), транспорт – 20 %
Франція	Прямолінійний залежить від первинної вартості і строку корисної експлуатації об'єкта	Строк корисної експлуатації об'єкта: виробничої будівлі – 20 років; комерційні і житлові будівлі – 20 – 50 років; машинне і виробниче устаткування – 6 – 10 років; транспорт – 4 – 5 років; програмне забезпечення – 1 рік
Чехія	а) Прямолінійний; б) Залишковий	Прямолінійний: будівлі – 3,4 %; машинне устаткування – 8,7 – 18,3 %; транспорт – 28,6 %
Швеція	Обліковий або зменшення залишкової вартості	Обліковий базується на списаннях (окрім будівель та земель) по прямолінійному методу – 20, %, залишковому – 30 %. Будівлі амортизуються за ставкою 4 % - виробничі і 2 % – офісні; меліорація землі – 5 %
Японія	а) Прямолінійний; б) Залишковий; в) Прискорена амортизація	Враховується строк корисної експлуатації активу

Майже в усіх наведених у таблиці країнах амортизація виступає як стимул до інвестування в економічну діяльність. Вона використовується державою як інструмент, завдяки якому здійснюється регулювання пріоритетних і надлишкових для економіки галузей. В Бельгії, США, Німеччині, Франції та ряді інших високо розвинутих країн існують єдині принципи бухгалтерського обліку, де в тому числі враховуються й амортизаційні відрахування. Завдяки цьому у підприємств є можливість вибору зручної для них системи нарахування амортизації. При нарахуванні амортизації у розвинутих країнах обов'язковими є врахування строку корисної експлуатації активу, його технічної характеристики, а також початкової та залишкової вартості.

Більшість цілей економічної політики в економічно розвинутих країнах світу досягається стимулюванням капіталовкладень. Темпи зростання виробництва, стан кон'юнктури ринку, зайнятість, попит, конкурентоспроможність національної економіки напряму залежить саме від масштабів оновлення і розширення основного капіталу. Головним напрямком забезпечення інвестиційних потреб суб'єктів господарської діяльності протягом останніх десятиліть виступає самофінансування, частка якого коливається від 55 до 85%. Такі масштаби самофінансування стали можливими тільки завдяки цілеспрямованій державній політиці і зокрема санкціонованому урядом прискореному амортизаційному списанню основного капіталу [215, с.30].

Що ж стосується України, то хоча в ній встановлені більші норми амортизаційних відрахувань, сама методика здійснення цих нарахувань є недосконалою, що позбавляє нашу державу можливості використовувати амортизацію для стимулювання оновлення основних фондів. Отже, досвід функціонування амортизаційних систем розвинутих зарубіжних країн є дуже корисним і для його застосування в українських умовах.

Сьогодні для вітчизняного бізнесу характерна недостатність прагнень до проведення інвестиційної діяльності. До того ж часто бізнесові групи

завищення норм амортизації в умовах, коли це не обумовлено їх зобов'язанням оновлювати основні фонди (тобто інвестувати), використовують у якості засобу ухилення від сплати податків. Отже перед Україною постає завдання активізації інвестиційної діяльності вітчизняного бізнесу, одним із інструментів якого є амортизаційна політика. Тобто знижений обсяг оподаткування повинен бути обумовлений прагненням оновлення основного капіталу. А для цього необхідне впровадження ефективного контролю з боку відповідних державних органів. Як справедливо відзначає О.Болховітінова „... перехід до активної інвестиційно-орієнтованої амортизаційної політики може бути реально ініційований тільки державою на основі гнучкого поєднання ліберальних підходів до амортизаційної практики підприємств з елементами централізованої регуляції і контролю” [184, с.393].

Головним напрямком реформування податкової амортизаційної системи є її лібералізація. Метою цієї лібералізації, має виступати створення зручних умов для того, щоб підприємства самі знаходили найбільш ефективні для них амортизаційно-інвестиційні рішення, що відповідають конкретним фінансовим та технічним умовам, які склалися на кожному з них [187, с.71].

Амортизаційна система України повинна реформуватися за такими принципами:

1) використання прискореної амортизації тільки у сфері оподаткування, щоб вона не впливала через витрати на фінансові результати підприємства та ціну його продукції;

2) спрямування амортизаційних відрахувань тільки на інвестиційні цілі;

3) забезпечення права власників основного капіталу на альтернативний вибір амортизаційного режиму за правилами, встановленими державою, тобто знайти вдалий баланс приватнопідприємницького та державного інтересів у бюджетній та інвестиційній сферах.

Водночас, як слушно зауважує Т.І. Єфименко, за основними кількісними характеристиками, суми амортизаційних відрахувань повинні відповідати

економічно обґрунтованій вартості спожитого основного капіталу, що виступає важливим стимулом для його оновлення [68, с.28].

Важливим кроком на шляху реформування амортизаційної політики є її Концепція, затверджена Президентом України [124], яка спрямована на стимулювання інвестицій в оновлення основного капіталу економіки країни і пропонує ряд заходів, що призначені активізувати модернізацію економіки:

- нарахування амортизаційних відрахувань на всі основні фонди (крім землі);
- надання економічним суб'єктам права на використання коштів власного амортизаційного фонду, заборонивши централізовані виключення з нього;
- податкові пільги для суб'єктів, що документально підтверджують використання коштів інвестиційного фонду з інвестиційними цілями;
- збільшення кількості методів нарахування амортизації, що надавало б перспективу суб'єктам господарювання обирати амортизаційні схеми;
- групування основних фондів відповідно до характеру, строками їх корисної експлуатації та зносу і впровадження за цими критеріями норм для нарахування амортизації.

Такі заходи можуть сприяти формуванню у бізнесовій сфері додаткових стимулів до інвестиційної діяльності з використанням амортизаційних фондів.

Важливе значення для стимулювання оновлення основних фондів за допомогою амортизаційних ресурсів може мати й проект Закону України „Про амортизацію”. Ним також передбачаються означені заходи і до того ж передбачений контроль за використанням амортизаційних нарахувань за цільовим призначенням [1, с.180, 382].

Багато розробок з означеного питання існує і у науковій літературі (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Пропозиції науковців щодо реформування вітчизняної амортизаційної політики

Автори	Основні пропозиції
Болховітінова О. Ю. [184]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ створення умов для збільшення інвестиційних ресурсів підприємств шляхом зниження оподаткування; ➤ впровадження переліку методів нарахування амортизаційних відрахувань, що рекомендуються до застосування; ➤ розмежування практики амортизації згідно з її функціями в економічних і податкових цілях, впровадження паралельних систем звітності і відповідних методик розрахунків; ➤ забезпечення альтернативності рішень при здійсненні підприємствами власної амортизаційної політики; ➤ впровадження права на пільгове оподаткування тільки за тими суб'єктами господарювання, що здійснюють інвестиції за рахунок амортизаційного фонду;
Бондар О. В. [25]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ встановлення строку використання основних засобів та залишкової вартості самим підприємством; ➤ включення із законодавства вимоги про формування амортизаційного фонду; ➤ відмова від використання у бухгалтерському обліку податкової амортизації.
Городянська Л. В. [53]	опрацьовані основні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації основних фондів;
Косова Т. Д. [126]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ впровадження групування основних засобів за характером і строками його корисної експлуатації та застосування до кожної групи окремих норм економічної амортизації за визначенням самого підприємства; ➤ податкові пільги тим підприємствам, що документально підтверджують інвестиційне використання амортизаційних коштів.
Омельянчик Н. І., Рудченко А. Ю. [158]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ запровадження гнучких нормативів амортизації з встановленням верхньої і нижньої межі; ➤ взяття за зразок міжнародного досвіду організації системи амортизаційних відрахувань; ➤ контроль за нарахуванням та використанням амортизаційних коштів.

Автори	Основні пропозиції
Орлов П., Орлов С. [164]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ чітко визначити поняття амортизації в законодавстві; ➤ впровадження відокремленого обліку економічної та податкової амортизації; ➤ врахування індексу інфляції при оцінці балансової вартості основних фондів; ➤ лібералізація застосування норм прискореної амортизації; ➤ групування основних засобів з встановленням граничних періодів їх експлуатації для кожної з груп.
Пархоменко В. М. [168]	Підвищення норм податкової амортизації з метою збільшення фінансових ресурсів для інвестування в оновлення основних фондів.
Полуянов В. П. [181]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ виключно цільове використання підприємствами власних амортизаційних фондів; ➤ зменшення оподаткування прибутку залежно від ступеня використання амортизаційного фонду на оновлення основного капіталу.
Савченко А. Г., Москалюк Н. П. [[187]	<ul style="list-style-type: none"> ➤ укладання амортизаційно-податкових угод між суб'єктами податкових відносин; ➤ прирівнювання амортизаційних коштів до цільових, в разі, якщо у звітному періоді ці кошти були витрачені на придбання необоротних активів або вкладені у фінансові інвестиції, метою яких є у майбутньому здійснення реальних інвестицій
Турило А. М., Філіппова Л.Д. [[209]	Пропозиція інтегрального методу нарахування амортизації, що дозволяє дати комплексну оцінку ринковому середовищу, коли річна амортизація вираховується добутком залишкової вартості об'єкта основних фондів на коефіцієнт норми амортизації і морального старіння.
Хотомлянський О., Колосюк В. [212]	Розміщення амортизаційних коштів підприємств на банківському рахунку з нарахуванням відсотків, що збільшувало б можливості підприємств в інвестуванні в оновлення основного капіталу

З наведеної таблиці видно, що науковці по-різному бачать напрями реформування амортизаційної політики. Але їх пропозиції можна звести до наступного: 1) запровадження строків корисної експлуатації об'єктів, що

відносяться до основних фондів; 2) впровадження права суб'єктів господарювання на вибір методів нарахування амортизації; 3) розділення податкової та економічної амортизації в обліку; 4) створення або ліквідація амортизаційного фонду.

Насамперед, в межах концепції реформування амортизаційної політики слід спільними зусиллями Міністерства фінансів України та Державної податкової адміністрації запровадити поділ основних фондів на групи з встановленням строків їх корисного використання та межами відхилення від нього, а також впровадити регламентацію річної норми витрат на ремонт кожної з груп основних фондів.

Далі необхідно вдосконалити схеми нарахування амортизації на основі не якогось одного методу і конкретних амортизаційних норм, а їх поєднання у пропорції, що надала б змогу створювати і змінювати (відповідно до зміни економічних умов) амортизаційну модель для кожного конкретного підприємства. Це дасть підприємствам змогу самостійно обирати методи й норми нарахування амортизації.

Такий підхід забезпечує можливість низькорентабельним і нерентабельним підприємствам обирати такий метод амортизації, який би до мінімуму зводив їх витрати на амортизацію. Підприємства ж з вищим рівнем рентабельності зможуть використовувати амортизаційні відрахування для інвестиційної діяльності в оновлення основних фондів, що стане підставою для отримання ними податкової знижки, яка сприятиме збільшенню їх інвестиційної спроможності.

Зараз в економічній літературі дискутується питання щодо чинних амортизаційних норм. При цьому визнається, що амортизаційні норми, які діють на сьогоднішній день є усередненими і не відрізняють минулі технології від сучасних [204, с.80].

Прибічники підвищення амортизаційних норм вказують на те, що воно створює сприятливі умови для суб'єктів господарювання для нарощування основних фондів і є передумовою до розширеного відтворення. Але така

постановка питання викликає справедливі заперечення, адже збільшення норм амортизаційних відрахувань само по собі не гарантує їх спрямування на розширення і оновлення основних фондів, що часто підтверджується сучасною практикою вітчизняного господарювання. До того ж, як відзначає А.М. Соколовська: „Підвищення амортизаційних відрахувань створює пільгові умови для більш фондомістких підприємств і несприятливі умови – для малих і середніх підприємств” [196, с.374]. Отже, зрівняльний підхід у цьому випадку негативно впливає на фінансовий стан багатьох підприємств. То ж суб'єктам господарювання треба дати право самим обирати норми амортизаційних списань для розрахунку податкових зобов'язань, що відповідало б їх власній інвестиційній політиці. Тобто йдеться про право суб'єктів господарювання маніпулювати нормами амортизації згідно з їх фінансовим станом.

Застосування чинного суворо регламентованого єдиного методу нарахування амортизації не може врахувати одночасно інвестиційні, економічні і фіскальні інтереси держави і бізнесу. Найефективнішим є застосування методу зменшення залишкової вартості, а найпростішим – прямолінійний метод, оскільки він передбачає мінімальні трансакційні витрати. Перший метод бачиться ефективним в перший рік експлуатації активу, другий – наприкінці експлуатації. Отже, О.Д. Данілов і Д. М. Серебрянський вважають за доцільне поєднання цих методів [58].

Можна запропонувати й іншу схему, яка полягає у прямолінійному методі з встановленням подвійної норми амортизації в перший рік корисної експлуатації об'єкта. Це зводить нанівець одну з головних вад цього методу, але залишає іншу – підприємство не може маніпулювати нормою амортизації як при методі зменшення залишкової вартості. Отже, головним залишається створення підприємствам простору для маневрування з метою активізації ними своєї інвестиційної діяльності.

Обов'язковим повинно бути і впровадження подвійного обліку амортизаційних відрахувань. Один вид обліку повинен служити

прискоренню оновлення основних фондів, але при цьому має застосовуватися прискорений метод нарахування амортизації. Це робиться для цілей нарахування податків і застосовується для складання податкової звітності. Одночасно з нарахуванням податкової амортизації для зменшення впливу амортизаційних відрахувань на фінансові результати діяльності підприємства необхідно також здійснювати фінансовий облік, який дає можливість такої мінімізації і застосовується при розрахунках економічних показників і складанні бухгалтерських звітів.

Дискусію викликає питання про централізацію амортизаційних відрахувань та регулювання їх використання суб'єктами господарювання. Нагромадження амортизаційних коштів на цільовому бухгалтерському рахунку сприяє зосередженню фінансових ресурсів і прискоренню оновлення основних засобів. Таким чином досягається належна дія податкової та економічної амортизації. Разом з тим, така централізація амортизаційних відрахувань виступає ще й додатковим податком, що ускладнює фінансовий стан суб'єктів господарювання. Отже, її впровадження може бути тільки вимушеним і тимчасовим урядовим заходом, який може бути поширений тільки на підприємства державного сектору економіки у разі потреби в формуванні фінансових ресурсів для структурної перебудови, державної підтримки пріоритетних галузей чи виробництв. Централізація амортизаційних відрахувань може використовуватися тоді, коли немає належного ефекту від фінансових стимулів інвестиційного використання коштів від амортизації.

Лібералізація амортизаційної політики має поєднуватися з пильним наглядом з боку держави за використанням амортизаційних коштів. Головну увагу при цьому слід приділяти таким показникам, як чистий прибуток, капітальні інвестиції та сплата податків. Амортизаційна реформа повинна передбачати й чіткий контроль процесу оновлення та вибуття необоротних активів, а також слідкування за тим, щоб нововведені основні фонди були повністю завантажені, оскільки їх недозавантаження гальмує інвестиційну

активність суб'єкта господарювання. Все це тягне за собою необхідність введення податку на майно суб'єктів господарювання, який сприятиме раціональнішому використанню основних фондів.

Всі перераховані заходи дозволяють ефективно регулювати інвестиційну діяльність шляхом формування надійного внутрішнього джерела інвестування, враховуючи при цьому індивідуальні особливості підприємств та обраної ними стратегії розвитку.

Реформування вітчизняної амортизаційної політики тягне за собою далекосяжні позитивні економічні наслідки, якими, зокрема, можуть бути: 1) підвищення ділової активності; 2) збільшення зайнятості населення; 3) зростання продуктивності праці і відповідно зростання заробітної плати; 4) зменшення впливу інфляційних процесів на економічну діяльність; 5) прискорення технологічного переозброєння підприємств; 6) підвищення конкурентоспроможності нашої держави на світовому ринку.

Крім того, лібералізація амортизаційної системи в Україні сприяє збільшенню ліквідних коштів (в тому числі й грошових), що є важливим джерелом внутрішнього фінансування і тим самим знижує залежність підприємств від банківських позик, які є досить дорогими, особливо в період сучасної фінансової кризи. Тому ефективне застосування заходів державної амортизаційної політики компенсує чинники, які гальмують інвестиційні процеси в економіці, такі як дефіцит на ринку капіталів і небажання підприємців звертатися до зовнішнього кредитування.

2.3. Екологічна складова податкової системи

У сучасних умовах, пов'язаних з підвищенням антропогенного впливу на навколишнє середовище, перед світовим співтовариством (в тому числі й Україною) виникла нагальна проблема екологічної спрямованості господарської діяльності. При вирішенні подібних питань значну роль повинна відігравати й податкова система держави. Слід відзначити, що в

Україні, як і в багатьох країнах світу, у податковій системі наявний екологічний напрямок її функціонування. Він, зокрема, знаходить своє вираження у наявності в ній таких обов'язкових зборів: за забруднення довкілля; за спеціальне використання природних ресурсів (який має такі складові: збір за використання надр та видобуток корисних копалин (або без видобутку); плата за землю; збір за спеціальне використання лісових ресурсів і використання ділянок лісового фонду; збір за спеціальне використання диких тварин; збір за спеціальне використання рибних та інших водних ресурсів).

В контексті проблеми екологізації економіки важливим стає створення податкового механізму впливу на вирішення екологічних проблем. Цей механізм повинен створити умови, за яких економічно вигідніше ставало б застосування прогресивних виробничих технологій з мінімальним їх впливом на довкілля і робило б економічно не вигідними старі забруднюючі навколишнє середовище технології. Тобто йдеться про спонукання суб'єктів господарювання до діяльності яка, по-перше, сприяла б мінімізації їх впливу на навколишнє середовище і, по-друге, раціонального використання природних ресурсів (особливо невідновлюваних).

У вітчизняній науковій літературі часто застосовується словосполучення „економічний механізм природокористування та природоохоронної діяльності”. Воно ж міститься і у нормативно-правових актах. Деякими авторами застосовуються поняття „економічний механізм охорони довкілля” і „економічний механізм реалізації екологічної політики”. Зокрема В.С. Джигирей виділяючи економічний механізм охорони навколишнього середовища, не дає чіткого визначення цього поняття і лише вказує на те, що в ньому наявні інструменти впливу на матеріальні інтереси підприємств і окремих працівників. Методами економічного впливу на управління природокористуванням він називає: матеріальне стимулювання, контроль з боку держави, державне фінансування заходів з покращання екологічної ситуації, укладання договорів і видачу ліцензій на використання природних

ресурсів, встановлення лімітів на це лімітів, платежі за природокористування та юридичну відповідальність за недотримання екологічного законодавства [65, с. 133-136].

В широкому та вузькому розумінні розглядається економічний механізм екологічного регулювання О.О. Веклич. В широкому розумінні – це сукупність форм і методів функціонування суспільного виробництва як еколого-економічної системи, що виражає ступінь розвитку процесу свідомого використання законів природи та законів економіки у людській діяльності. У вузькому розумінні вказана категорія розглядається як сукупність інструментів, що впливають на економічну поведінку суб'єктів господарювання, спонукаючи їх до такого здійснення своєї діяльності, яке б забезпечувало збереження якісного стану довкілля. О.О. Веклич ототожнює економічний механізм природокористування, економічний механізм екологічного регулювання і природоохоронну діяльність. До складу відповідного механізму вона включає: екологічне оподаткування і платежі за користування природними ресурсами; вкладання коштів у новітні технології, що сприяють збереженню довкілля; лімітування та ліцензування використання природних ресурсів, відшкодування збитків, завданих довкіллю та юридичні санкції за це; страхування екологічних ризиків; формування цін з урахуванням екологічного фактору; стимулювання раціонального природокористування шляхом матеріального заохочення суб'єктів господарювання, діяльність яких побудована на принципах екологічно раціональної діяльності [38, с.13-14].

В. Василенко виділяє механізм платного природокористування. До його складу він включає: видачу ліцензій на користування природними ресурсами, які містять ліміти викидів у навколишнє середовище забруднюючих речовин чи видобутку природних ресурсів; плату за природокористування, що спрямовується на заходи з відтворення природних ресурсів, і стягнення за перевищення лімітів та нераціональне використання природних ресурсів; плата за забруднення об'єктів навколишнього середовища в межах

встановлених лімітів і за викиди, що перевищують їх; створення фондів охорони довкілля за рахунок коштів, що отримані за його забруднення, штрафів та інших зборів; юридичну відповідальність за нанесення шкоди довкіллю [34, с.83].

У праці С.Н. Бобилева і А.Ш. Ходжаєва говориться про екологічний механізм природокористування, який має такі складові: економічні інструменти природоохоронної діяльності (субсидії, пільги по кредитах, податкова політика, прискорена амортизація основних фондів природоохоронного призначення, плата за право забруднення довкілля і розміщення відходів, застави за право природокористування та штрафи за перевищення дозволених меж забруднення навколишнього середовища); формування цін з врахуванням екологічного фактору на первинні і вторинні ресурси; плата користування природними ресурсами; створення ринку природних ресурсів; страхування екологічних ризиків; створення механізму реалізації екологічних програм у регіонах та загальнодержавних екологічних програм [23, с. 205-206].

Однак з точки зору сталого розвитку економіки вживання поняття „економічний механізм природокористування та природоохоронної діяльності” є недоречним. Це пояснюється тим, що під природокористуванням слід розуміти процес використання природних ресурсів для задоволення суспільних потреб [121, с.80], а діяльність з охорони довкілля представляє собою систему заборон і регламентацій, а не загальну раціоналізацію природокористування [65, с.133-136]. Отже, правильнішим буде застосовувати поняття „економічний механізм регулювання екологічного регулювання”. Це виходить з того, що під регулюванням слід розуміти вплив на об’єкт з метою досягнення певних параметрів в разі його відхилення від них. Якщо в якості об’єкта регулювання виступає еколого-економічна система, то регулювання впливає на неї за для досягнення екологічної рівноваги. Отже, економічний механізм екологічного регулювання – це сукупність законодавчо визначених заходів

для досягнення сприятливого стану природного середовища, еколого-економічної збалансованості функціонування суспільного виробництва, зниження негативного антропогенного впливу на довкілля і раціонального використання природних ресурсів.

Головними складовими цього механізму є:

- 1) економічне стимулювання діяльності з охорони довкілля;
- 2) платність використання природних ресурсів;
- 3) створення ринку природних ресурсів;
- 4) плата за забруднення довкілля;
- 5) прийняття екологічних програм;
- 6) страхування екологічних ризиків;
- 7) формування цін з врахуванням екологічного фактору, особливо для тих підприємств, які використовують природні ресурси;
- 8) ліцензування використання природних ресурсів;
- 9) платежі під заставу;
- 10) утворення екологічних фондів.

Але найбільш ефективним інструментом еколого-економічного регулювання виступає оподаткування, оскільки воно дозволяє ефективніше впливати на еколого-економічну діяльність суб'єктів господарювання, ніж за допомогою застосування адміністративного ресурсу влади [172]. Таким чином представляється важливим розглянути ефективність податкового механізму регулювання еколого-економічної діяльності суб'єктів господарювання.

Виникнення податкового механізму, спрямованого на регулювання еколого-економічної діяльності пов'язано із так званою „теорією добробуту”, згідно з якою забруднення довкілля тлумачиться як провали ринку, зовнішні ефекти – екстерналії. Це поняття вказує на те, що ринкова економіка сама по собі не в змозі запобігти негативним екологічним наслідкам, оскільки суб'єкти господарювання керуються лише власним інтересом отримання максимального прибутку, а турбота про довкілля, яка потребує додаткових

витрат, цей прибуток знижує. Таким чином, наявна суперечність між приватним інтересом та інтересом суспільства, однією із складових якого виступає прийнятне екологічне середовище. Тобто соціальні витрати дорівнюють сумі приватних і екстернальних витрат, які несуть не забруднювачі, а треті особи, тоді як приватні витрати є меншими за соціальні.

Екстерналії були вперше досліджені А. Пігу у праці „Теорія добробуту” [171]. Він характеризував їх як „провали ринку”, адже прагнення досягти тільки приватного зиску і витрати призводить лише до забруднення довкілля і перевиробництва (негативні екстерналії), або до недовиробництва, що супроводжується зменшенням антропогенного впливу на довкілля (позитивним екстерналіям). Отже виникає завдання, яке полягає в тому, щоб скоротити перевиробництво благ з негативними екстерналіями. Для його вирішення слід збільшувати виробництво товарів і послуг з позитивними екстерналіями, тобто перетворити зовнішні ефекти у внутрішні. Це досягається зниженням граничних приватних витрат до граничних соціальних витрат. Наголошуючи на „провалах ринку”, А. Пігу обґрунтовував потребу у втручанні держави в економічне життя суспільства і пропонував використовувати для цього податковий важіль, щоб стримувати тих суб’єктів господарювання діяльність яких тягне за собою негативні зовнішні ефекти, і підтримку тих, хто здійснює позитивні екстерналії. Метою застосування податкового важеля А. Пігу бачив відновлення рівноваги на рівні, який забезпечує, з точки зору суспільства, виробництво і споживання благ [221, с.87].

По-іншому бачив вирішення питання про екстерналії Р. Коуз. Він наголошував, що воно є двозначним: „при уникненні збитку для Б ми накладаємо збиток на А. Питання, яке необхідно вирішити, це – чи слід дозволити А завдавати збиток Б або потрібно дозволити Б завдавати збитку А. Проблема в тому, щоб уникнути серйознішого збитку” [128]. Отже тут йдеться про концепцію альтернативності витрат, яка не враховується А. Пігу.

Р. Коуз прийшов до висновку, який отримав назву „терем Коуза”. Згідно з нею в умовах досконалої конкуренції приватні і соціальні витрати рівні, тобто якщо право власності всіх сторін не визначений, а трансакційні витрати нульові, кінцевий результат не залежить від прав власності.

Висновок Р. Коуза базується на порівнянні систем ціноутворення там, де є відповідальність за збитки від негативних зовнішніх ефектів і там, де така відповідальність відсутня. Якщо суб'єкти можуть домовитися самостійно і витрати від таких переговорів невисокі, то в обох випадках за умов досконалої конкуренції наслідком є максимально можлива цінність виробництва. Дослідження довели правильність висновків Р. Коуза для невеликої кількості учасників операцій (двох чи трьох). Але, коли кількість суб'єктів зростає, відбувається значне зростання і трансакційних витрат, а отже умова про те, що вони є нульовими, перестає бути доречною. Теоретичні розмірковування Коуза були своєрідною передумовою до виникнення продажу права на забруднення довкілля як інструменту еколого-економічного механізму.

Торгівля дозволами на забруднення навколишнього середовища використовується при чітко встановленому праві власності шляхом встановлення граничних норм шкідливих викидів, розподіляючи їх обсяг серед певної кількості джерел забруднення. Цей захід має ряд переваг: по-перше, існує впевненість у досягненні екологічних цілей; по-друге, торгівля вказаними дозволами є цілком гнучким інструментом регулювання зростання у промисловій діяльності; по-третє, вона найменше відчуває на собі інфляційні впливи, оскільки у дозволі йдеться про кількість, а не про ціну, тоді як розмір екологічних податків треба постійно корегувати, враховуючи рівень інфляції.

Однак торгівля дозволами на забруднення має й свої недоліки. Для реалізації її переваг треба вести торгівлю ними не тільки в межах однієї галузі, а й у міжгалузевому вимірі. Успіх торгівлі дозволами залежить від кількості підприємств, які є джерелами забруднення і виступають

потенційними покупцями відповідних дозволів. Чим більша кількість таких суб'єктів господарювання, тим більшою є можливість конкурентної торгівлі.

По суті плата за забруднення довкілля є податком, який сплачують суб'єкти господарювання за право викидати у довкілля кожен одиницю забруднюючих речовин. Він є проявом принципу, закріпленому у міжнародних документах (зокрема, у тексті Римського договору про формування Європейської співдружності 1992 р.), який полягає в тому, що забруднювач довкілля повинен за це платити і тим самим забруднення навколишнього природного середовища переноситься у внутрішні витрати виробництва. Реалізація вказаного принципу дає можливість досягнення двох визначальних і взаємопов'язаних цілей:

1) покриття витрат на компенсацію збитків завданих довкіллю і спонукання суб'єкта господарювання до раціонального використання природних ресурсів;

2) можливість сприяння з боку держави проведенню заходів з охорони навколишнього природного середовища, що попереджає порушення у галузі міжнародної торгівлі і конкуренції.

Для того, щоб досягти другої мети потрібен уніфікований для всіх країн підхід до формування цін на вказані дозволи, а також облік суб'єктами господарювання витрат на екологічні цілі, які повинні закладатися в ціну їх продукції. Це досягається шляхом укладення багатосторонніх міжнародних угод про національні екологічні стандарти виробничої сфери і їх дотримання в системі міжнародних розрахунків та торгівлі.

Досвід економічно розвинутих країн свідчить, що у сутності принципу „хто забруднює, той платить” відбуваються певні зміни. Початково цей принцип застосовувався до промислових виробництв, діяльність яких була пов'язана із забрудненням навколишнього середовища, а з часом його дія поширилася і на підприємства, які займаються експлуатацією природних ресурсів, оскільки вони також у значній мірі виступають забруднювачами довкілля. Таким чином, слідувати даному принципу повинні і

природокористувачі, що в кінцевому підсумку сприяє регулюванню природокористування у бік його раціоналізації.

Метою плати за забруднення довкілля як одного із видів податку є відшкодування негативних наслідків, пов'язаних із шкідливими викидами у довкілля, а також шумовим забрудненням. Однак цей інструмент не є універсальним для еколого-економічного регулювання. Досвід світового господарювання свідчить, що шляхом застосування платних дозволів за забруднення навколишнього природного середовища ефективним є екологічне регулювання господарської діяльності тільки великих забруднювачів довкілля. Посилення регулюючої функції дозволів можливе у поєднанні їх з іншими податковими інструментами (наприклад, з податком на продукцію, шкідливу для довкілля).

В Україні плата за забруднення довкілля призначена для оподаткування шкідливих речовин у довкілля і перетворення негативних екологічних ефектів в екологічні витрати. За своєю природою вона поєднує в собі одразу три функції: фіскальну, регулюючу і компенсуючу. Перша функція дає можливість державі нагромаджувати кошти на екологічні заходи, друга – дозволяє стримувати екологічно шкідливу діяльність суб'єктів господарювання, третя – є грошовим відшкодуванням завданих довкіллю збитків.

Означені функції знаходять свій прояв у наступному:

а) покладання економічних збитків, пов'язаних із забрудненням довкілля, на тих суб'єктів господарювання, що його завдають. У них вилучається частина прибутку, отримана шляхом експлуатації навколишнього природного середовища, за рахунок якого відбувається відшкодування тієї шкоди довкіллю, що була завдана цим суб'єктом;

б) стимулювання діяльності суб'єктів господарювання до зниження технологічного навантаження на довкілля шляхом освоєння коштів виділених на природоохоронну діяльність (наприклад, будівництво очисних споруд тощо);

в) матеріальне заохочення ефективної природоохоронної діяльності.

Розмір плати за забруднення довкілля (екологічний збір) повинен залежати від рівня і обсягу забруднюючих речовин. В неї входять як плата за викиди забруднюючих речовин у довкілля, так і за розміщення екологічно шкідливих відходів, ліміти, встановлені компетентними державними органами.

Об'єкти екологічного оподаткування поділяються на стаціонарні та пересувні джерела. Для стаціонарних джерел кількість викидів забруднюючих речовин встановлюється ліміти кількості викидів чи розміщення відходів, тоді як для пересувних – обсяги використаного пального, після використання якого утворюються забруднювальні речовини.

Встановлення норм викидів у довкілля і розміщення екологічно шкідливих відходів залежить від значення природних ресурсів, що підлягають забрудненню (загальнодержавного або місцевого).

Далі варто звернутися до аналізу функціонування екологічного збору за забруднення довкілля. Якщо наприкінці 2000 р. суб'єкти господарювання в Україні сплачували трохи більше третини пред'явлених екологічних зборів (36,2 %), то у наступних роках почалося різке зростання (2001 р. – 64,2 %; 2002 р. – 68,6 %; 2003 р. – 86 %; 2004 р. – 88,7 %; 2005 р. – 97,6 %; 2006 р. – 85,4 %; 2007 р. – 102,7 %) [199, с. 536]. За виключенням 2006 р. відбувалося щорічне збільшення плати екологічного збору, і цим створювалися передумови для ефективної політики у сфері збереження і відновлення ресурсів довкілля. Втім, у 2008 р. цей показник знову знизився до 97,8%.

Питому вагу надходжень від екологічного збору ілюструє таблиця 2.15.

З наведених у таблиці даних можна переконатися, що екологічний збір за забруднення навколишнього природного середовища становить дуже незначну частину бюджетних надходжень: у 2002 -2008 рр. вона знаходилася в межах від 0,28 до 0,5 %. Це є свідченням того, що даний збір не виконує свого призначення перетворювати негативні зовнішні ефекти у внутрішні витрати виробництва, тобто у ціноутворенні на продукцію підприємств-

забруднювачів довкілля не в повній мірі знаходить своє відображення шкода завдана навколишньому середовищу. Але одночасно можна стверджувати, що цей інструмент є досить дієвим у плані застосування стягнень. Його корисними для природоохоронної діяльності якостями є: 1) досягнення цільового використання коштів через систему державного та місцевих екологічних фондів; 2) встановлення підвищеної плати за перевищення квот на викиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; 3) невключення зборів за перевищення лімітів на забруднення довкілля до валових витрат суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.15

Частка надходжень екологічного збору у загальних надходженнях зведеного бюджету України у 2002 – 2008 рр., млн. грн. [199, с.54, 536]

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Бюджетні надходження в цілому	61954,3	75285,8	91528,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0
Надходження від екологічного збору	221,9	265,0	330,6	374,6	863,5	955,7	1065,3
% екологічного збору у доходах бюджету	0,36	0,35	0,36	0,28	0,50	0,43	0,36

Недоліками діючого в Україні екологічного збору є низький рівень нормативів, що не сприяє стимулюванню підприємств до обмеження шкідливих викидів. Наслідком такого стану справ стало те, що з початку 2000-х рр. спостерігається тенденція до збільшення викидів шкідливих речовин в атмосферу. Якщо у 2000 р. у атмосферне повітря викидалося 5906,6 тис. т забруднюючих речовин, то у 2008 р. – вже 7210,3 тис. т. У перерахунку на 1 кв. км території це становить відповідно 9,8 і 11,9 т [199, с.522-523].

Встановлення занижених розмірів екологічного збору порушує основний принцип такого еколого-економічного інструменту, оскільки встановлена

сума зазвичай є значно нижчою, ніж збитки, які завдаються навколишньому природному середовищу. Таке становище пояснюється тим, що українські уряди в цілому проявляли зацікавленість у зростанні ділової активності в країні, відтісняючи екологічні чинники на другий план. Головним моментом еколого-економічного регулювання є те, щоб нормативи зборів за забруднення навколишнього природного середовища дорівнювали обсягу дійсних збитків, завданих довікілью і виражених у грошовому вимірі [26, с.16].

Отже актуальним на сьогоднішній день є поступове підвищення плати за забруднення довкілля, що спонукатиме суб'єктів господарювання до більш безпечної в екологічному вимірі діяльності. Така діяльність зокрема полягає у впровадженні екологічно безпечних технологій, а також раціональному використанню природних ресурсів із застосуванням систем екологічного контролю та сертифікації.

Однак плата за забруднення навколишнього природного середовища лише сприяє в цілому зменшенню обсягів шкідливих викидів та відходів, і нею не враховуються інші шкідливі наслідки господарської діяльності від забруднення довкілля у регіональному, соціальному і економічному вимірах. Проблема збільшення вказаних платежів полягає у створенні адекватних нормативів, якими б враховувалися регіональні особливості природокористування і обсяг завданих екологічних збитків.

Повертаючись до проблеми розмірів екологічного збору, слід відзначити, що його впровадження відбулося на початку 1990-х рр., коли вітчизняні підприємства перебували у дуже скрутному фінансовому становищі (до того ж економічний спад об'єктивно значно знижував техногенне навантаження підприємств на довкілля через скорочення виробництва). Занижені розміри відповідали тим умовам, але з початком економічного зростання на початку 2000-х рр. така ситуація з екологічними платежами потребувала змін, які не були здійснені.

Актуальною залишається і проблема гнучкості податкового екологічного механізму задля стимулювання екологічно безпечних підприємств. Так підприємствам, шкідливі викиди яких менше встановлених лімітів можна було б повертати частину сплаченого ними екологічного збору або взагалі зменшувати для них його розмір. Навпаки для підприємств з підвищеним рівнем екологічної небезпеки, що проявляється у перевищенні встановлених нормативів викидів шкідливих речовин доцільно встановити прогресивну шкалу нарахування екологічного збору, щоб стимулювати зниження ними таких викидів і заохочення до впровадження екологічно безпечніших технологій.

Одним із недоліків чинного екологічного збору виступає те, що він поширюється тільки на механічні викиди (тобто викиди забруднюючих речовин у довкілля або розміщення відходів). Але ним не охоплюються інші категорії забруднення довкілля немеханічного характеру, зокрема, шкідливі шумові, ультразвукові, енергетичні, електромагнітні та інші подібні негативні зовнішні ефекти. Таким чином, функціонування екологічного збору потребує суттєвого коригування.

Ефективність функціонування еколого-економічного регулюючого механізму залежить і від розподілу коштів, які поступають від екологічного збору. На сьогоднішній день кошти, що надходять від плати за забруднення довкілля розподіляються у такій пропорції:

- місцеві бюджети (міські, сільські, селищні) – 20 %;
- обласні бюджети і бюджет Автономної Республіки Крим – 50 %;
- Державні фонди охорони довкілля – 30 %.

У містах загальнодержавного підпорядкування (Києві і Севастополі) 70 % від загальної суми екологічного збору перераховуються до фондів охорони навколишнього природного середовища, утворені в складі бюджетів вказаних міст.

Наведений розподіл коштів, отриманих від збору за забруднення довкілля закріплений у Законі України „Про внесення змін і доповнень до

Закону України „Про охорону навколишнього природного середовища” від 5 березня 1998 р. До прийняття цього нормативного акту співвідношення становило 70, 20 і 10 %.

Зміна цього співвідношення розподілу зазначених коштів була зумовлена такими причинами. Відомо, що в населених пунктах більшість забруднюючих доквілля джерел знаходиться поблизу їх адміністративних кордонів (тобто на околицях). Розміщення забруднюючих джерел зумовлено також технічними нормативами, зокрема, напрямками вітрів, що панують у даному місці протягом року, висотою труб через які здійснюються ці викиди, щоб вони розсіювалися за межами компактного проживання людей за межі населеного пункту. Викиди забруднюючих речовин у водні об'єкти вимагається здійснювати нижче за течією від населених пунктів або на великій відстані від морського узбережжя. Таким чином прилеглі до населених пунктів території забруднюються в більшій мірі, ніж самі населені пункти. Саме тому головні природоохоронні заходи відносяться до компетенції обласної влади, які й отримують половину коштів від зборів за забруднення доквілля.

Антропогенний вплив на навколишнє природне середовище не вичерпується тільки його забрудненням. У господарській діяльності важливе значення має використання природних ресурсів, більшість з яких мають не відновлюваний характер. Таким чином, ще одним податковим інструментом, який повинен сприяти екологічній спрямованості господарської діяльності виступає плата за спеціальне використання природних ресурсів, яка за своєю сутністю є різновидом ренти.

На відміну від збору за забруднення навколишнього природного середовища, сума якого повинна дорівнювати грошовому виміру шкоди завданої доквіллю, ціна збору за спеціальне використання природних ресурсів повинна містити суму, що перевищує мінімальну ціну, яка включає у себе виробничі витрати і певний рівень прибутковості, що є достатнім для

залучення капіталовкладень у галузь з видобутку даного природного ресурсу. Ця додаткова вартість є ресурсною рентою.

Ресурсна рента є частиною вартості ресурсу, який перебуває у власності суспільства. Держава має право на вилучення цієї ренти з прибутку підприємств як плату за користування ресурсами, що їй належали.

Оскільки плата за спеціальне використання природних ресурсів є за своєю природою рентою, то треба розглянути останню категорію з точки зору сучасної економічної науки. Остання визначає ренту як частину прибутку, зумовлену використанням природного ресурсу в процесі виробництва [222]. Головною характеристикою доходу від отримання ренти виступає те, що його виникнення зумовлене обмеженістю та вичерпністю властивостей природного об'єкта і що рентний дохід є постійним, тобто стійким у часі [52].

Наведене визначення породжує проблему виділення із прибутку тієї його частини, що походить від використання природного ресурсу (як одного з факторів виробництва разом з працею та капіталом) – ренти. Отже треба брати до уваги системний ефект, який виражається у перебільшенні результату системи факторів виробництва в цілому над їх сумою.

Основними функціями збору за спеціальне використання природних ресурсів є:

- фіскальна, оскільки даний збір спрямований на вилучення ресурсної ренти, що виступає реалізацією права власності на природні ресурси. При цьому система оподаткування має будуватися так, щоб стимулювати інвестування для збільшення надходжень від податку на прибуток, отриманий внаслідок використання ресурсів;

- регулююча, оскільки плата за використання природних ресурсів має спонукати суб'єктів господарювання до їх раціонального (економного) використання, що взагалі виступає основною метою, а перерозподіл збору за використання ресурсів має проводитися шляхом застосування різних елементів фінансової системи.

Вітчизняне законодавство передбачає, з одного боку, фіскальне використання платежів за користування природними ресурсами, що забезпечує стягнення цих платежів, які виступають джерелом фінансування заходів з відновлення природних ресурсів, а з іншого – регулювання їх раціонального використання.

В Україні передбачена тільки плата за спеціальне використання природних ресурсів, тоді як загальне їх використання є безкоштовним. Спеціальне використання природних ресурсів є наданням їх у володіння, використання або оренду на основі відповідних дозвільних документів (наприклад для розробки надр – це ліцензія, а для використання лісових ресурсів порубочного квитка). Вказана плата виконує і компенсаційну функцію, оскільки вона відшкодовує витрати на збереження природних ресурсів.

Збір за спеціальне використання природних ресурсів диференційований і має такі різновиди:

- плата за землю;
- плата за спеціальне використання водних ресурсів;
- плата за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів;
- плата за спеціальне використання лісових ресурсів і земель лісового фонду;
- плата за спеціальне використання диких тварин;
- плата за використання надр для видобутку корисних копалин;
- плата за використання надр, не пов'язаного з видобутком корисних копалин.

Правовим підґрунтям зборів за спеціальне використання природних ресурсів виступає Конституція України, в якій вказується, що „земля, її надра, атмосферне повітря та інші природні ресурси, які знаходяться в межах її території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності

українського народу. Від імені українського народу права власності здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією України” [123]. Основи платного використання природних ресурсів були закладені в законі України „Про охорону навколишнього природного середовища” 1991 р. Пізніше більш детальна регламентація збору за спеціальне використання природних ресурсів знайшла своє відображення у Кодексі законів про надра, Земельному, Водному, лісовому кодексах, а також у Законах України „Про тваринний світ” та „Про охорону атмосферного повітря”.

Якщо звернутися до зведеного бюджету України, то можна переконатися, що найбільш значною складовою зборів за спеціальне використання природних ресурсів виступає плата за землю. Це пояснюється тим, що раціональне використання та охорона земельних ресурсів є одним із пріоритетних завдань, що стоять перед сучасним суспільством. Така значущість земельних ресурсів зумовлена тим, що вони дають людству 98 % продуктів харчування. На 1 січня 2009 р. український земельний фонд становив близько 60,4 млн. га. Розподіл земельного фонду України наведений у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

Розподіл земельного фонду України станом на 1 січня 2009 р [199, с.517]

Види земель	Площа, тис. га	Питома вага у фонді, %
Всього земель	60354,8	100
Землі сільськогосподарського призначення	42844,8	71,0
Ліси та лісовкриті площі	10570,1	17,5
Забудовані землі	2489,0	4,1
Землі під водою	2422,5	4,0
Відкриті заболочені землі	978,0	1,6
Інші землі	1050,4	1,8

Розглядаючи плату за використання земельних ресурсів, можна стверджувати, що в Україні існує сприятлива ситуація для вилучення земельної ренти. В Україні наявна значна кількість земельних ділянок, за

користування якими можна стягувати ренту. Існує чітка систематизація показників, які дають вичерпну характеристику ділянок землі у аспектах, що є важливими для вилучення ренти. У випадку продажу земельних ділянок на ринку, їх ринкова ціна тісно пов'язана з рентою. До того ж, проблема пошуку ділянки, яка б мала схожі природні властивості зазвичай вирішується досить просто. До цього можна додати те, що кількість способів використання землі є обмеженою (земля зокрема використовується у сільськогосподарських, промислових, рекреаційних будівельних чи заповідних цілях), а ділянки зручно розподіляти так, що кожна з них може відповідати тільки одному із способів її експлуатації. При такому розподілі оцінка витрат, в яких існує потреба для перетворення земельної ділянки із одного виду в інший може бути здійснена цілком достовірно.

В Україні земельна рента має форму плати за землю, яка складається із двох частин: орендної плати та земельного податку. Але при цьому у даного збору існує значний недолік, який полягає в тому, що кошти отримані від нього не завжди використовуються за цільовим призначенням, оскільки норми відносно цього з 2000 р. щорічно призупиняються законами про річний бюджет України. Динаміка надходження плати за землю у 2002 – 2007 рр. наведена у таблиці 2.17.

Із наведених даних видно, що протягом проаналізованого періоду, незважаючи на номінальне зростання, частка надходжень коштів від плати за землю має стійку тенденцію до зниження відносно всіх, що пояснюється негнучкістю механізму встановлення розмірів цього збору.

Аналіз механізму вилучення плати за землю в Україні дозволяє зробити висновок, що збір даного податку є формальним інструментом екологічного регулювання, оскільки дія про цільове використання коштів (на екологічні цілі) від плати за землю призупинена. Тому вона зараз виступає тільки в якості ренти, коштами якої відбувається фінансування видатків, не пов'язаних з екологією. Таким чином, вказаний податковий інструмент виконує суто фіскальні функції і забезпечує отримання державою плати, а не

виступає джерелом фінансування заходів з охорони навколишнього природного середовища.

Таблиця 2.17

Динаміка надходження плати за землю у 2002 – 2008 рр. [199, с.54]

Роки	Надходження до зведеного бюджету, млн. грн.	Питома вага в доходах зведеного бюджету, %	Питома вага у податкових надходження, %	Питома вага у платежах за спеціальне використання природних ресурсів, %
2002	1806,3	2,92	3,98	73,73
2003	2032,3	2,70	3,74	73,10
2004	2293,2	2,51	3,63	67,77
2005	2718,2	2,03	2,77	68,28
2006	3122,3	1,82	2,48	65,78
2007	3889,3	1,77	2,41	65,39
2008	6681,4	2,24	2,94	71,90

Актуальним на сьогоднішній день є не тільки відновлення цільового використання плати за землю, а й вдосконалення регулюючої функції цього податку в бік стимулювання скорочення орних площ і підвищення ефективності їх використання. Це пояснюється тим, що в Україні наявна значна кількість розорених ґрунтів, для відновлення яких потрібні значні матеріальні і трудові ресурси. Таким чином, ставки плати за землю повинні стимулювати таку спрямованість господарювання на землі і поєднуватися із державною підтримкою тих сільськогосподарських виробників, які здійснюють раціональне використання земельних ресурсів, що перебувають в їх віданні чи володінні.

Ще одним важливим і перспективним у плані нагромадження коштів на здійснення екологічних заходів різновидом плати за спеціальне використання природних ресурсів є збір за спеціальне використання надр. Це зумовлюється тим, що Україна є однією з провідних держав світу за кількістю мінерально-

сировинних ресурсів, володіючи 5 % світових запасів корисних копалин, загальна вартість яких становить 11 трлн. дол. США.

Однак на сьогоднішній день платежі за використання надр в Україні мають низьку питому вагу у податкових надходженнях, яка в 5 разів менше, ніж надходження коштів від плати за землю. Більш того, спостерігається тенденція до зменшення питомої ваги збору за користування надрами у вартості товарної продукції, що визначається видом сировинно-мінеральних ресурсів і ступенем технологічної переробки у ланцюгу „сировина – товарна продукція” коливається від 0,2 % для будівельної мінеральної сировини до 5% – для руд кольорових металів. Оскільки при розрахунку нормативних значень можуть застосовуватися занижуючі коефіцієнти, то в середньому збори за користування надрами у вартості товарної продукції складають приблизно 1% [1, с.211]. Таке становище, а також низька питома вага плати за використання надр у структурі податкових надходжень консолідованого бюджету є наслідком низьких величин нормативів за використання надр. З точки зору державної підтримки гірничо-металургійного промислового комплексу такий крок може бути виправданим. Однак при цьому відбувалося значне зростання цін на його продукцію, яка збільшилася більш ніж вдвічі. При цьому вартість плати за користування надрами збільшилася у дуже незначній мірі, а це в свою чергу загрожує зведенню нанівець регулюючої функції цього збору, що не сприяє раціональному використанню підприємствами гірничо-металургійного комплексу сировинних ресурсів.

Що ж до використання коштів, отриманих за користування ресурсами надр, то тут спостерігається та ж сама ситуація, що й з платою за землю. Тобто і в даному випадку відсутнє спрямування отриманих коштів на фінансування екологічних заходів. Відбувається просте вилучення із сировинного сектору рентного прибутку, який просто „розчиняється” у бюджеті, а не використовується задля досягнення екологічних цілей. Тобто, можна говорити тільки про фіскальну функцію цього збору. Особлива актуальність проблеми плати за спеціальне використання сировинно-

мінеральних ресурсів полягає в тому, що вони відносяться до невідтворювальних ресурсів.

Аналогічна картина наявна і з платою за спеціальне використання водних ресурсів, за запасами яких Україна вважається однією з найменш забезпечених у Європі, оскільки на одну людину в ній приходиться всього 1 тис. кубічних метрів води, тоді, як, наприклад для Швеції і Німеччини цей показник становить – 2,5, для Великобританії – 5,0 а для європейської частини Росії – 5,9.

Вилучення природної ренти за користування водними ресурсами відбувається у вигляді плати за спеціальне користування водними ресурсами. Вона як і плата за землю та плата за спеціальне використання надр також піддається тенденції до зниження питомої ваги у загальній масі податкових надходжень. Якщо у 1998 р. ця питома вага становила 0,62 %, то у 2004 р. всього 0,51 % [1, с.215].

Плата за спеціальне використання водних ресурсів також виступає суто фіскальним інструментом, оскільки використання отриманих від неї коштів на екологічні цілі також не є обов'язковим. А занижені ставки за водокористування зводять регулюючу функцію цього збору нанівець і не сприяють раціональному використанню водних ресурсів суб'єктами господарювання.

Виходячи з аналізу дії механізму збору за спеціальне використання природних ресурсів стає очевидним, що він потребує вдосконалення. Воно має відбуватися у таких напрямках:

а) поступове збільшення ставок плати за спеціальне природокористування;

б) спрямування зібраних за допомогою цих зборів коштів на екологічні потреби;

в) повернення частини плати за спеціальне використання природних ресурсів тим суб'єктам господарювання, які не вичерпують встановлені ліміти на забруднення навколишнього середовища.

Для вирішення цих завдань існує потреба у теоретичній переробці самої моделі еколого-економічного регулятивного механізму, за допомогою якого не тільки стримувалося б забруднення навколишнього природного середовища, здійснювалося б раціональне природокористування з врахуванням потреб ринкової економіки, а який сприяв би цілковитому зменшенню технологічного навантаження на довкілля. У цьому плані може бути корисний досвід економічно розвинутих країн в екологічному регулюванні господарської діяльності, в яких функціонують механізми, що можуть сприяти покращенню екологічної ситуації в Україні.

У першу чергу слід зазначити, що в країнах Європейського союзу (таких як Данія, Німеччина, Нідерланди, Італія, Швеція, Фінляндія та Великобританія) у 1990-х рр. відбувалися перетворення, спрямовані на посилення екологічної спрямованості оподаткування. В контексті цих перетворень відбувалося збільшення ставки екологічних податків, а також розширювався їх перелік. Однак в процесі здійснення зазначених заходів не було зростання загального податкового навантаження, оскільки одночасно був знижений податок на доходи фізичних осіб та зменшений розмір відрахувань із фонду заробітної плати.

Крім того, одночасно із збільшенням переліку екологічних зборів та їх ставок (в першу чергу, це стосується ставок податків на ті види виробництва і товари, які містять у собі підвищену небезпеку забруднення і знищення навколишнього природного середовища), що мало сприяти згортанню екологічно шкідливих виробничих процесів та виробництва небезпечних для довкілля товарів і одночасно технологічному оновленню з метою екологізації виробничих процесів та випуску екологічно безпечних товарів-замінників. Ще однією ціллю такого реформування було те, що воно було спрямоване на цільове використання коштів з метою спрямування їх на проведення екологічних заходів з ліквідації раніше завданої шкоди (тобто мало компенсаційну спрямованість).

Результатом перетворень у сфері екологічного оподаткування було те, що відбулося штучне зниження конкурентоздатності тих виробництв, які містять у собі потенційну загрозу забруднення навколишнього природного середовища (в першу чергу це стосується підприємств гірничо-видобувного та металургійного комплексів, виробництв пестицидів та мінеральних добрив, нафтопродуктів тощо). Наслідком такої політики стало не тільки скорочення екологічно шкідливих виробництв, а й експорту їх продукції. Але при цьому відбувалося вивільнення ресурсів, які спрямовувалися в екологічно безпечні сектори економіки, а отже й покращувалася якість довкілля.

Крім мети зменшення екологічного забруднення реформа екологічного оподаткування вплинула на збільшення попиту на працю та зайнятості через зменшення вартості робочої сили. На початковому етапі перетворень позитивний ефект від збільшення пропозиції праці та зменшення витрат на неї врівноважувався зменшенням доходів виробників внаслідок зростання екологічного оподаткування.

Однак зростання податків екологічної спрямованості не завжди виступає свідченням пріоритетності захисту довкілля у податковій політиці. Так, оподаткування енергетичних ресурсів часто використовувалося тільки як засіб регулювання їх імпорту або експорту і не було інструментом екологічного регулювання. Крім того, частка екологічних податків залежить від загальної структури системи оподаткування, а також впливу прямих податків та соціальних внесків. Високе співвідношення не може вважатися свідченням досягнення цілей екологічної політики. Це пояснюється тим, що податки екологічного спрямування виступають ефективним стимулом, то вони зменшують використання шкідливих для довкілля товарів, а отже відбувається звуження бази оподаткування, що у свою чергу призводить до зменшення обсягу екологічних податкових надходжень. До того ж екологічне оподаткування енергетичних ресурсів має своїм наслідком перерозподіл податкового навантаження з праці на споживання енергії.

Регулююча функція екологічних податків в країнах Європейського союзу розцінюється як головна, тоді як фіскальна – другорядною. Екологічне оподаткування використовується в якості фінансового інструменту, що спроможний у разі необхідності сприяти досягненню екологічних цілей і виправленню негативних наслідків ринкового господарювання для навколишнього природного середовища. Разом з тим, використання екологічного оподаткування для запобігання негативним зовнішнім ефектам і перетворення їх у внутрішні для екологічно шкідливих підприємств може призвести до того, що екологічна ефективність увійде в протиріччя з ефективною і взаємодоповнюваною податковою системою, оскільки, як вказувалося вище, зменшення технологічного тиску на довкілля призводить і до зменшення надходжень екологічних податків. Отже, у країнах Євросоюзу існує нагальна потреба в координації екологічного оподаткування з метою досягти взаємодоповнюваності систем оподаткування.

Під екологічними податками в Європі розуміються податки, в яких базою оподаткування є фізичні величини конкретного фактору негативного впливу на навколишнє природне середовище. Екологічні податки в країнах Євросоюзу поділяються на чотири категорії. Це, зокрема, податки: 1) на транспорт; 2) на забруднення довкілля; 3) на енергетичні ресурси; 4) за спеціальне використання природних ресурсів. Для того, щоб віднести той чи інший вид податку до екологічних, не обов'язково вказувати на його функцію (фіскальну чи регулюючу). Тому такі податки називаються терміном „податки, що мають відношення до екологічних”.

До податків на енергетичні ресурси входять податки на енергоносії як для стаціонарних цілей, так і для транспорту. У стаціонарному використанні використовуються здебільшого вугілля, мазут, електрика і природний газ, а на транспорті – бензин і дизель. Податки на атмосферне забруднення вуглекислим газом відносяться до податків на енергетичні ресурси, а не до категорії податків на забруднення. Це зумовлено певними причинами, головною з яких виступає те, що для статистики можна не ідентифікувати

окремо податки на викиди вуглекислого газу окремо від податків на енергоресурси, оскільки споживання енергетичних ресурсів супроводжується викидами вуглекислого газу.

Податки на транспорт головним чином вважають податками, пов'язані з використанням пересувних засобів. В Україні їх не відносять до розряду екологічних. Податки на інші засоби пересування (зокрема, літаки) і пов'язані з ними транспортні послуги (зокрема, збори на чартерних рейсах) також відносяться до даної категорії, коли вони узгоджуються із загальним визначенням екологічних податків. Поняття „транспортний податок” може вводити в оману, оскільки їх найбільш важливу частку складає оподаткування пального для транспортних засобів, яке входить до категорії податків на енергетичні ресурси. Таким чином, транспортний податок відповідає даній групі податків.

Базою податків за забруднення навколишнього природного середовища, а також за спеціальне використання природних ресурсів виступають викиди забруднюючих речовин у повітря та водні ресурси, а також розміщення відходів та шумові викиди. Виключенням вважається тільки податок на викиди вуглекислого газу, який, як вказувалося вище, відноситься до групи податків на енергетичні ресурси. Однак існує питання з приводу того, чи має екологічно шкідливі наслідки сам по собі видобуток природних ресурсів. Проте всі погоджуються, що він може призвести до виникнення екологічних проблем, зокрема до земельної ерозії чи забруднення землі.

Корисним для українських умов буде впровадження такого важеля еколого-економічного регулювання, як угода про розподіл продукції, що ґрунтовно описана у праці Ю. Бобилева [23].

Витрати суб'єктів господарювання, зумовлені угодами про розподіл продукції, компенсуються їм частиною видобутих на даному родовищі мінеральних ресурсів. Компенсаційна частка видобутих мінеральних ресурсів оговорюється в угоді. На сьогоднішній день у більшості країн, в яких знайшли своє застосування угоди про розподіл продукції, ця частка

знаходиться в межах від 20 до 50 %, хоча у ряді випадків може й виходити за ці межі. Важливо відзначити й те, що компенсаційна частка зазвичай є вищою там, де існують більш складні геологічні умови видобутку мінеральних ресурсів або ставиться у залежність від рівня видобутку. Частина, яка залишилася, розподіляється між підприємством та державою. Пропорції такого розподілу є індивідуальними для кожної країни. В ряді країн, до яких відноситься і Україна, в угоду про розподіл продукції включаються зобов'язання суб'єкта господарювання про сплату роялті.

При укладенні угод про розподіл продукції доцільним вважається встановлення спеціального режиму оподаткування, яким передбачається особливий порядок сплати податків, а сплата деяких з них замінюється розподілом продукції між суб'єктом господарювання та державою. Розмір та умови сплати податків за використання надр при виконанні угоди про розподіл продукції встановлюється тими ж самими угодами.

Головним недоліком угод про розподіл продукції виступає їх індивідуалізація. Враховуючи те, що в Україні існує дуже високий рівень корупції, не виключається те, що деякі суб'єкти господарювання можуть отримати необґрунтовано високі пільги для реалізації своїх проектів, що, у свою чергу, означає втрати держави від розробки родовищ мінеральних ресурсів, які перебувають в її власності.

Правовим підґрунтям режиму угод про розподіл продукції в Україні виступає закон України „Про угоди про розподіл продукції” від 16 вересня 1999 р. [89]. Ним регулюється інвестиційна діяльність у галузі використання надр, а також відносини, які виникають у зв'язку з пошуком, розвідкою та видобутком сировинно-мінеральних ресурсів на території України, а також у межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони на умовах угод про розподіл продукції. Однак прийнятий ще десять років тому цей закон на сьогоднішній день не діє, оскільки відсутні конкретні механізми його реалізації, що мусять регулюватися підзаконними актами компетентних органів.

Хоча угоди про розподіл продукції мають значні недоліки організаційного плану, вони можуть бути для України дієвим важелем для залучення інвестицій у галузь розробки сировинно-мінеральних ресурсів, а кошти, отримані від реалізації їх державної частки, могли б бути спрямовані на екологічні цілі.

Таким чином, на сьогоднішній день для України стає актуальним запозичення світового досвіду еколого-економічного регулювання виробництва і вдосконалення вітчизняної екологічної політики з метою стимулювання раціонального використання природних ресурсів та охорони навколишнього природного середовища, що виступає однією із найважливіших складових модернізації вітчизняної економіки.

2.4. Вплив податкових чинників на формування доходів та заощаджень населення

Важливим аспектом застосування регулюючої функції податкової системи виступає її здатність до впорядкування економічних взаємовідносин суб'єктів господарської діяльності, домогосподарств та фізичних осіб. Останні є платниками податків, тому держава здатна упорядковувати їх взаємовідносини шляхом регулювання потоків обмежених економічних ресурсів. В.-Б. Занг вказує, що „нестійкість конкурентної системи може призвести до нерівності людей... Внаслідок нестійкості капіталістичної економіки деякі можуть стати дуже заможними, не працюючи, навіть якщо зірвали успіх лише одного разу, тоді як інші будуть жити у злиднях при постійній важкій праці” [90, с.298-299]. Тому застосування податкових інструментів необхідне для того, щоб нівелювати хаотичні соціальні явища, породжувані економікою ринкового типу.

Дослідження податкових інструментів впливу на соціальний розвиток має особливе значення, оскільки життєдіяльність суспільства завжди пов'язана з розвитком економічної сфери. Об'єктом вивчення у даному

випадку виступає не тільки вплив дії податкової системи на нагромадження „людських ресурсів”, які є фактором виробництва, а й вплив соціальних механізмів на економічний розвиток. В контексті вирішення цього питання виникає необхідність у системній оцінці соціальної складової економічного розвитку на основі дослідження чинників, що впливають на формування доходів, витрат та заощаджень населення. Останні, як відомо, виступають важливим джерелом інвестиційних ресурсів для розвитку економіки.

На початковому етапі незалежності України відбувалися деструктивні економічні процеси, характерні для економічного розвитку всіх країн пострадянського простору. Вони характеризувалися руйнуванням традиційних економічних зв'язків і зростанням фінансової неспроможності підприємств і, як наслідок, катастрофічним зниженням доходів населення, які хоч і зростали у номінальному вимірі, але реально продовжували тривале падіння. Великомасштабна соціально-економічна криза супроводжувалася розвитком гіперінфляції, яка породжувалася як неконтрольованою грошовою емісією, так і різким зниженням обсягів виробництва. Цей період вважається періодом первісного нагромадження капіталу. Він супроводжувався сильною диференціацією населення за рівнем отримуваних доходів. Значна частина людських ресурсів, як основна складова продуктивних сил, в такій ситуації або залишила країну або (здебільшого) знайшла собі працевлаштування у тіньовому економічному секторі, головною характеристикою якого виступає приховування доходів від оподаткування. Така поведінка платників податків була цілком закономірною, оскільки це відбувалося в умовах, коли держава виявилася неспроможною здійснювати ефективний соціальний захист населення. Тобто тут спрацювала модель раціональної поведінки платника податків, в якій простежується взаємозалежність між сплаченими податками та зворотним потоком суспільних благ [43]. Відхід у тінь доходів фізичних осіб звужувала податкову базу держави і зменшувала їх інвестиційний потенціал.

Ситуація в економічній сфері почала вирівнюватися тільки починаючи з 1996 р., коли грошова реформа, що супроводжувалася введенням нової національної грошової одиниці (гривні), припинила розвиток гіперінфляційних процесів завдяки проведенню ефективної грошово-кредитної політики та впровадження жорстких бюджетних обмежень, що стосувалися всіх рівнів господарської діяльності. З цього часу поступово почала виникати протилежна тенденція, яка полягала у збільшенні реальних доходів населення, якій не завадила і фінансова криза 1998 р. До того ж, знецінення національної валюти під час цієї кризи активізувало експортну діяльність українських підприємств, що сприяло початку зростання вітчизняного валового внутрішнього продукту, а це, в свою чергу, позитивно вплинуло на пропорції розподілу та зростання реальних доходів населення, динаміка яких відображена у табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Динаміка доходів, витрат та заощаджень населення з інфляцією та ВВП у
2002 – 2008 рр. [199, с. 26, 72, 395]

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Доходи, млн. грн.	185073	215672	274241	381404	472061	614984	856633
Витрати, млн. грн.	168021	199395	242206	335753	427831	575969	786861
Заощадження, млн. грн.	17052	16277	31634	45651	44230	39015	69772
ВВП, млн. грн.	225810	267344	345113	441452	544153	720731	949864
Індекс споживчих цін, %	100,8	105,2	109,0	113,5	109,1	112,8	125,2

З даних, наведених у таблиці, чітко простежується стійке зростання доходів та витрат населення, а також валового внутрішнього продукту. Це цілком закономірно, тому що при зростанні ВВП відбувається і зростання доходів населення, принаймні в агрегованому вигляді. Більш цікавою є проблема того, як відбувається розподіл сукупного доходу всередині суспільства на такий фактор виробництва, як праця, тобто між його окремими категоріями.

Одночасно із зростанням номінальних доходів відбувалося і зростання витрат населення на споживання, але разом з тим з даних таблиці 2.18 можна переконатися, що хоча у 2002–2008 рр. також відбувалося зростання заощаджень населення, але вона не було такою сталою і, як можна переконатися з даних наведеної таблиці, ця тенденція час від часу зазнавала спадів.

Слід також звернути увагу на те, що темпи приросту доходів та витрат випереджають темпи приросту ВВП. Це виступає свідченням змін механізму розподілу первинного доходу в економіці і виникнення нової моделі поведінки споживачів, оскільки разом з реальним економічним зростанням відбувалося і зростання реальних доходів населення (звичайно ж і при зростанні номінальних доходів). А це, у свою чергу, призводило до зростання споживання товарів і послуг. Разом з тим, зростання реальних доходів не було настільки вагомим, щоб породити тенденцію стійкого зростання заощаджень. Таким чином, для того, щоб тенденція до зростання заощаджень стала стійкою, необхідне подальше випередження темпів зростання реальних доходів над темпами зростання валового внутрішнього продукту. На сьогоднішній день в Україні рівень реальних доходів на одну особу є недостатнім для того, щоб відбувалося формування заощаджень як потужного інвестиційного ресурсу.

Це доводиться порівнянням розміру середньої заробітної плати із прожитковим мінімумом. Останній є вартістю набору продуктів харчування, достатнього для нормального функціонування людського організму, а також мінімального набору непродовольчих товарів та послуг, що необхідні для задоволення основних соціальних та культурних потреб особи [87].

Для зазначеного вище порівняння слід скористатися даними таблиці 2.19, де наводиться динаміка середньої номінальної, середньої реальної заробітної плати в Україні, а також прожиткового мінімуму та індексу споживчих цін у 2002 – 2008 рр.

Таблиця 2.19

Інфляція, середня номінальна заробітна плата, реальна заробітна плата і прожитковий мінімум в економіці України у 2002 – 2008 рр. [199, с.72, 395]

Роки	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Індекс споживчих цін, %	100,8	105,2	109,0	113,5	109,1	112,8	125,2
Номінальна заробітна плата, грн. на місяць	376	462	590	806	1041	1351	1806
Реальна заробітна плата, грн. на місяць	373	438	537	697	946	1178	1442
Прожитковий мінімум, грн. на місяць	342	342	363	423	472	532	626

На діаграмі це виглядатиме таким чином (рис. 2. 1.):

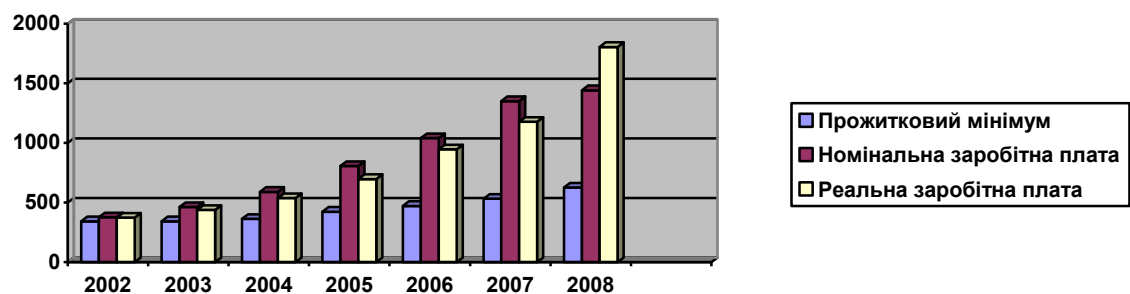


Рис. 2.1. Середня номінальна заробітна плата, реальна заробітна плата і прожитковий мінімум в економіці України у 2002 – 2008 рр.

З наведеної таблиці та діаграми, яка її ілюструє, видно, що у 2002 р. розмір реальної заробітної плати лише у незначній мірі перевищував мінімальний прожитковий мінімум, тобто у кожного окремого громадянина, що отримував середню заробітну плату не було можливостей для того, щоб накопичувати заощадження. Але оскільки заощадження все ж існували, то їх походження пояснюється здебільшого переважанням тіньового характеру доходів, які звичайно не відображаються в офіційних статистичних даних. Однак, в подальшому у зв'язку з уповільненням інфляційних процесів і

зростанням обсягів реальної заробітної плати різниця між нею та мінімальним прожитковим мінімумом зростала. Наслідком такого стану справ стало те, що почали виникати передумови для формування заощаджень в офіційному секторі вітчизняної економіки. Тобто джерелом заощаджень ставали поряд з неофіційними і офіційно отримані доходи.

Зростання заощаджень населення має своїм наслідком посилення регулюючої функції податків, оскільки воно стане переважним їх платником. Для цього необхідно, щоб відбувалося значне підвищення питомої ваги заробітної плати у складі ВВП, що, у свою чергу, підвищує соціальну мотивацію до його зростання. У цьому полягає сутність соціально орієнтованої моделі економічного розвитку і нової моделі економічного зростання. Крім того, зниження оподаткування прибутку суб'єктів господарювання повинно спричинити зменшення відтягнення їх обігових коштів. Таким чином, використання прибуткового податку в якості інструменту регулювання потребує вирішення проблеми подвійного оподаткування прибутку, який розподіляється підприємством [145, с.84]. Зокрема, це стосується відрахувань з фонду заробітної плати.

Однак у того, щоб заощадження громадян почали реально працювати на розвиток економіки, існують певні перепони. По-перше, з 2005 р. відбувається зменшення темпів економічного зростання. Крім того, в останні роки відбулася різка зміна у розподілі доходів між головними секторами економіки, які значно змінили сегментацію внутрішнього ринку і сформували таку модель економіки, яка спрямована на споживання, а не на розвиток, а тому є безперспективною. До того ж і досі не існує ефективних механізмів перетворення заощаджень громадян в інвестиції і капіталовкладення.

Важливу роль у гальмуванні процесу нагромадження заощаджень відіграє й демографічний фактор. Для того, щоб проаналізувати його треба звернутися до таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

Розрахунок динаміки потенціалу заощаджень домогосподарств залежно від кількості членів родини у 2002 – 2007 рр., грн. на місяць.

Рік	Доходи і витрати		Потенціал заощаджень				
	Середня номінальна зарплата	Прожитковий мінімум	Одна працездатна особа	Родина із 2 осіб	Родина із 3 осіб	Родина із 4 осіб	Родина із 5 осіб
2002	376	342	+ 34	+ 68	– 274	– 616	– 958
2003	462	342	+ 120	+ 240	– 102	– 444	– 786
2004	590	363	+ 227	+ 454	+ 91	– 272	– 635
2005	806	423	+ 383	+ 766	+ 343	– 80	– 503
2006	1041	472	+ 569	+ 1138	+ 666	+ 194	– 278
2007	1351	532	+ 819	+ 1638	+ 1106	+ 574	+ 42

Хоча з 2002 р. в українській економіці спостерігалось збільшення позитивного розриву між прожитковим мінімумом та номінальною заробітною платою, прожитковий мінімум родини із трьох осіб почав покривати отриманий працездатними членами родини (мати і батько) дохід в розмірі середньої заробітної плати лише у 2004 р. Разом з тим, наведена таблиця свідчить, що у 2007 р. позитивний потенціал для формування заощаджень мали навіть родини, які мали трьох дітей (щоправда, дуже незначний).

Можна також зробити розрахунок з врахуванням і показнику сукупних витрат, які певною мірою корегують розрахунки, наведені у таблиці 2. 16. Для наочності варто навести дані наступної таблиці, яка враховує показник сукупних витрат, який вираховується із показника середньої заробітної плати (табл. 2.21).

Однак у обох наведених таблицях моделюється, так би мовити, ідеальна ситуація, яка не зовсім відповідає дійсності. По-перше, мінімальний прожитковий мінімум, що встановлювався час від часу протягом означеного періоду, як правило, не відповідав визначенню даного показнику у відповідному Законі України і при цьому був меншим ніж реальна вартість

набору продуктів харчування, достатнього для нормального функціонування організму людини, а також мінімальний набір непродовольчих товарів та послуг, необхідних для задоволення основних соціальних та культурних потреб особи.

Таблиця 2.21

Розрахунок потенціалу заощаджень домогосподарств залежно від кількості членів родини у 2007 рр. з врахуванням сукупних витрат, грн. на місяць (при середній номінальній заробітній платі 1351 грн. на місяць) [199, с.422].

	Одна працездатна особа	Родина із 2 осіб	Родина із 3 осіб	Родина із 4 осіб	Родина із 5 осіб
Сукупні витрати	917	1548	2029	2282	2641
Потенціал заощаджень	+ 434	+ 1154	+ 673	+ 421	+ 61

По-друге, у 2007 р. нараховувалося 23,7 % домогосподарств із середньодушовими доходами на особу меншими за мінімальний прожитковий рівень [199, с.420]. А це у свою чергу також звужує базу для формування заощаджень.

У підсумку необхідно констатувати, що хоча у вітчизняній економіці і намітилися позитивні зрушення у справі зростання доходів населення, доходи його значної частини все ж залишаються вкрай незначними, тобто ще не відповідають соціальним та економічним потребам. Необхідним на сьогоднішній день є подальше підвищення рівня доходів населення, основою якого мусить бути модернізація економіки. І в цьому велику роль має відігравати система оподаткування.

Як відомо, з 2004 р. була скасована прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб. Замість неї був впроваджений єдиний для всіх платників даного податку розмір ставки оподаткування, що становив 13 %, який діяв до 2007 р., коли був дещо підвищений до 15 %. Неоподатковуваний 17-гривневий мінімум був замінений неоподаткованою соціальною

пільгою, встановлення якої зумовлюється величиною прожиткового мінімуму. Такі зміни є досить позитивними. Це зумовлюється не тільки зменшенням ставки оподаткування, а й запровадження нового елементу системи податку – соціальної пільги, що не оподатковується. Якщо до 2004 р. неоподатковуваний мінімум доходів громадян мав розмір 17 грн. то у 2004 р. дохід, що не оподатковувався складав 387 грн. для працездатної особи. Тобто з бази оподаткування була виключена сума, що більш ніж у 22 рази була більшою за неоподатковуваний мінімум, що існував раніше. Це містило в собі основні фіскальні ризики, однак, разом з тим, зростання податкових надходжень до бюджету за цим податком виступає свідченням того, що втрати бюджету були мінімізовані, оскільки значна частина доходів внаслідок впровадження такого заходу була виведена із тіньового сектору.

Однак, слушним є зауваження з цього приводу А. Скрипника і В.Беляєва, які вказують, що заміна прогресивної шкали оподаткування доходів громадян плоскою, яка знизилася податкове навантаження на всі категорії громадян, була здійснена із запізненням, наслідком чого має бути зниження надходжень від цього податку. Крім того, впровадження соціальної податкової пільги замість неоподатковуваного мінімуму порушує ієрархію доходів громадян [194]. Якщо ж розглядати цей захід з позицій боротьби проти тіньової економіки, то він був спрямований, головним чином, на виведення з тіні заробітної плати.

Що ж стосується контексту економічного зростання, в якому відбувалися вказані перетворення, то тут існують певні моменти, які вказують на те, що незважаючи на вказані позитивні зміни, які відбулися в оподаткуванні доходів фізичних осіб, цю систему все ж не можна вважати цілком досконалою у плані створення передумов для формування інвестиційного потенціалу заощаджень населення, що у свою чергу є однією з суттєвих умов модернізації економіки. До того ж, цю систему не можна вважати цілком справедливою і не тільки тому, що встановлена єдина ставка виключає прогресію, а й тому, що вітчизняна система оподаткування

розцінює кожну окрему особу в якості окремого утримувача доходу і не враховує того, якій кількості осіб цей прибуток забезпечує життя. Отже, корисним у цьому аспекті було б впровадження неоподаткованого сімейного мінімуму, що сприяло б підвищенню заощаджувального потенціалу багатодітних сімей (який поки що перебуває на дуже низькому рівні). До того ж, такий захід міг би позитивно відобразитися і на демографічних процесах в Україні. У конкретному прояві впровадження сімейного неоподаткованого мінімуму мало бути звільнення від оподаткування тієї частини прибутку фізичних осіб, яка використовується на утримання дітей (звичайно, залежно від їх кількості).

Разом з тим, впровадження подібного заходу справедливо можна розцінювати як подальше скорочення бази оподаткування, а отже й дохідної частини бюджету, що може призвести до зростання бюджетного дефіциту. Оскільки грошова емісія не є ефективним інструментом боротьби з бюджетним дефіцитом через спричинення нею зростання інфляційних процесів і цін, то компенсувати його може розширення бази оподаткування товарів і послуг як наслідок перебудови механізму перерозподілу доходів, що виступає стимулом для економічного зростання. Це стимулювання досягається і зростанням інвестицій, джерелом яких стануть нагромадження заощаджень громадян.

Інвестиції в економічний розвиток із заощаджень громадян має велику перевагу. За умови тривалого підвищення реальних доходів фізичних осіб (при контрольованих урядом інфляційних процесах) через певний нетривалий час можна уникнути дефіциту бюджету, який виступає наслідком звуження бази оподаткування, оскільки згідно з моделлю Ф. Рамсея час повернення бюджетної системи до початкового балансового обмеження є зворотньопропорційним квадратному кореню зростання реальної заробітної плати.

Для проведення зазначених перетворень у сфері функціонування податку на доходи фізичних осіб необхідний точний розрахунок наслідків

цього для бюджету. Проте для цього потрібні достовірні статистичні відомості розподілу платників податків за рівнем доходів, яких поки що в Україні не існує. Отже, фіскальні ризики можна оцінювати тільки у приблизних значеннях. Однак держава має інструменти, необхідні для підтримання сталості бюджетної системи при існуванні такого бюджетного дефіциту.

Перетворення в системі функціонування механізму податку на доходи громадян призводить до суттєвого підвищення платоспроможного попиту і зростанню заощаджень населення. Ці заощадження можуть покрити нестачу довгострокових інвестиційних ресурсів вітчизняних підприємств, які зараз для її покриття змушені виходити на зовнішні ринки, що призводить до збільшення дефіциту платіжного балансу, а отже сприяє зниженню стабільності фінансової системи України.

Зменшення податкового навантаження на доходи громадян повинно супроводжуватися й іншими перетвореннями. Стале довгострокове зростання доходів фізичних осіб в офіційному секторі економіки можливе лише за умови відповідного реформування системи відрахувань з фондів оплати праці. Ці відрахування потребують суттєвого скорочення і реального спрощення системи їх адміністрування. У зв'язку з цим, часто вказується на необхідність впровадження єдиного соціального податку.

Наступним кроком на шляху трансформації заощаджень населення у довгострокові інвестиції може стати пенсійна реформа. Тут велику користь може принести використання зарубіжного досвіду (звичайно, пристосованого для вітчизняних соціально-економічних реалій). Зокрема, реформа пенсійного забезпечення була проведена у 1990-х рр. в США. Її метою було сприяння зростанню заощаджень. Американська пенсійна реформа проводилася шляхом зменшення податкового тиску на заощадження і перенесення його певної частини на споживання. Зараз у США в межах приватних пенсійних програм не оподатковуються внески на накопичувальні рахунки. Також не оподатковується і нагромаджений на цих рахунках

інвестиційний дохід. Натомість, обкладаються податками кошти на рахунках, що підлягають виплати з цих рахунків. Це спонукало населення збільшувати внески на накопичувальні рахунки, обмежувати зняття з них коштів та займатися їх інвестуванням.

В Україні існує приблизно такий самий принцип накопичування внесків на рахунках накопичувальних пенсійних фондів. Тобто реінвестовані заощадження і доходи також звільняються від оподаткування, а кошти, що знімаються з рахунків підлягають обкладанню податком. Однак при цьому тут існує одна негативна відмінність, яка полягає в тому, що у системі накопичувального пенсійного забезпечення існують певні ліміти неоподатковуваних внесків до них, які виступають суттєвою перепорою у формуванні фінансових активів накопичувальних пенсійних фондів.

Таким чином, можна констатувати, що фіскальні потреби держави мають пріоритет порівняно з соціально-економічними цілями на довгострокову перспективу. Отже існує нагальна необхідність у такому реформуванні функціонування вітчизняної податкової системи, при якому відбувалося б стимулювання розвитку накопичувального пенсійного страхування. Рішення даної проблеми потребує концептуального рівня, оскільки тоді виникає можливість формування системи податкових заходів впливу на стимулювання розвитку заощаджувального потенціалу.

На сьогоднішній день в Україні взагалі система накопичувальних пенсійних фондів в Україні розвинута слабо, оскільки рівень доходів переважної більшості населення знаходиться на низькому рівні, що і стримує розвиток таких фондів. Отже, каменем спотикання в цій справі виступають соціальні стандарти життя населення в цілому, підвищення яких складає обов'язок держави.

Висновки до другого розділу

1. У розділі здійснено аналіз складових податкового механізму, які на сьогоднішній день, на нашу думку, можуть слугувати найдієвішими інструментами державного регулювання соціально-економічних процесів, а саме податкові пільги, спрощені податкові режими, податкова амортизаційна політика, екологічні платежі та оподаткування доходів громадян.

2. Податкові пільги є важливим, але досить небезпечним елементом податкового механізму і мають специфічний характер реалізації, оскільки вимагають дотримання балансу: жодна з функцій податків (регулююча чи фіскальна) не повинна мати перевагу. Спираючись на зарубіжний досвід, можна зазначити, що податкові пільги можуть бути спрямовані на: а) стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності; б) розвиток слабо розвинутих регіонів; в) стимулювання виробничої діяльності; г) розв'язання соціальних проблем. Найбільш актуальним для вітчизняної економіки можна вважати розгляд трьох перших видів податкових пільг, які стимулюють ділову активність. В разі їх ефективного функціонування одночасно вирішуються й соціальні питання, зокрема, відбувається підвищення зайнятості населення. Особливе значення має пільгове оподаткування інвестиційно-інноваційної діяльності, яке широко поширене в розвинутих країнах світу.

3. Структура податкових пільг в Україні не є оптимальною. Більш доцільним було б впровадження податкових пільг не на споживання, а на нагромадження, оскільки саме концентрація та вкладення капіталу виступає одним з головних чинників сталого економічного розвитку. Оподаткування прибутку, як відомо, здійснює найбільший вплив на процес нагромадження капіталу. Тому саме пільги з податку на прибуток повинні носити першочерговий характер, але умовою для їх впровадження мусить бути використання цього капіталу для інвестування інноваційних проєктів та пріоритетних галузей економіки. Звичайно при цьому необхідно налагодити

ефективний контроль за використанням таких коштів. Система пільг, що існують в Україні потребує впорядкування. Воно повинно здійснюватися за такими принципами: а) диференційоване ставлення до пільг, яке полягає у вмінні виділити серед них економічно недоцільні й необхідні; б) заміна пільг, що завдають суттєвих втрат державному бюджетові, пільгами, що спричиняють менші втрати, коли немає можливості взагалі скасувати ці пільги; в) відмова від ідеї створення в цілому нейтральної податкової системи, оскільки пільги виступають дієвим інструментом регулювання економіки.

4. Одним з інструментів податкового механізму, який призначений сприяти розвитку підприємництва, є спрощені режими оподаткування. Втім, як свідчить зарубіжний досвід, вони можуть використовуватися тільки як тимчасовий захід на певному етапі становлення малого та середнього підприємництва. Таким чином, існує необхідність поступового переведення суб'єктів господарювання, що працюють в умовах спрощеного оподаткування, на стандартний режим нарахування та сплати податків. Таке переведення повинно здійснюватися шляхом поступового звуження кола податків, від сплати яких звільняється суб'єкт режиму спрощеного оподаткування. Замість того повинні впроваджуватися загально прийняті у світовій практиці методи державної підтримки таких суб'єктів господарської діяльності.

5. У забезпеченні економічної модернізації важливим критерієм виступає інвестиційна діяльність. Враховуючи важливу роль джерел внутрішнього фінансування, на стан інвестиційної діяльності повинна суттєво впливати амортизаційна політика держави. Головним напрямком реформування податкової амортизаційної системи є її лібералізація, метою якої є створення зручних умов для того, щоб підприємства самі знаходили найбільш ефективні для них амортизаційно-інвестиційні рішення, що відповідають конкретним фінансовим та технічним умовам. Амортизаційна система України повинна реформуватися за такими принципами:

1) використання прискореної амортизації тільки у сфері оподаткування, щоб вона не впливала через витрати на фінансові результати підприємства та ціну його продукції;

2) спрямування амортизаційних відрахувань тільки на інвестиційні цілі;

3) забезпечення права власників основного капіталу на альтернативний вибір амортизаційного режиму за правилами, встановленими державою, тобто знайти вдали баланс приватнопідприємницького та державного інтересів в бюджетній та інвестиційній сферах.

6. В Україні екологічний напрямок функціонування податкової системи знаходить своє вираження у наявності в ній таких обов'язкових зборів: за забруднення довкілля; за спеціальне використання природних ресурсів (який має такі складові: збір за використання надр та видобуток корисних копалин (або без видобутку); плата за землю; збір за спеціальне використання лісових ресурсів і використання ділянок лісового фонду; збір за спеціальне використання диких тварин; збір за спеціальне використання рибних та інших водних ресурсів).

7. Статистичні дані свідчать, що екологічний збір за забруднення навколишнього природного середовища становить дуже незначну частку бюджетних надходжень, втім цей інструмент є досить дієвим у плані застосування стягнень. Його корисними для природоохоронної діяльності якостями є: 1) досягнення цільового використання коштів через систему державного та місцевих екологічних фондів; 2) встановлення підвищеної плати за перевищення квот на викиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; 3) не включення зборів за перевищення лімітів на забруднення довкілля до валових витрат суб'єктів господарювання. Недоліками діючого в Україні екологічного збору є низький рівень нормативів, що не сприяє стимулюванню підприємств до обмеження шкідливих викидів. Головним моментом еколого-економічного регулювання є те, щоб нормативи зборів за забруднення навколишнього природного середовища дорівнювали величині дійсних збиткам, завданих довкіллю і

виражених у грошовому вимірі. Актуальною залишається і проблема гнучкості податкового екологічного механізму задля стимулювання екологічно безпечних підприємств. Так, підприємствам, шкідливі викиди яких менше встановлених лімітів можна було б повертати частину сплаченого ними екологічного збору або взагалі зменшувати для них його розмір.

8. Регулююча функція екологічних податків в країнах Європейського союзу розцінюється як головна, тоді як фіскальна вважається другорядною. Екологічне оподаткування використовується в якості фінансового інструменту, що спроможний в разі необхідності сприяти досягненню екологічних цілей і виправлення негативних наслідків ринкового господарювання для навколишнього природного середовища. Разом з тим, використання екологічного оподаткування для запобігання негативним зовнішнім ефектам і перетворення їх у внутрішні для екологічно шкідливих підприємств може призвести до того, що екологічна ефективність увійде в протиріччя з ефективною і взаємодоповнюваною податковою системою, оскільки, зменшення технологічного тиску на довкілля призводить і до зменшення надходжень екологічних податків. Отже, у країнах Євросоюзу нагальна існує потреба в координації екологічного оподаткування з метою досягти взаємодоповнюваності систем оподаткування.

9. Важливим аспектом застосування регулюючої функції податкової системи виступає її здатність до впорядкування економічних взаємовідносин суб'єктів господарської діяльності, домогосподарств та фізичних осіб. Збільшення доходів та заощаджень населення має своїм наслідком посилення регулюючої функції податків, оскільки воно стане переважним їх платником. Для цього необхідно, щоб відбувалося значне підвищення питомої ваги заробітної плати у складі ВВП, що, у свою чергу, підвищує соціальну мотивацію до його зростання. Інвестиції в економічний розвиток із заощаджень громадян мають велику перевагу. За умови тривалого підвищення реальних доходів фізичних осіб (при контрольованих урядом

інфляційних процесах) через певний не тривалий час можна уникнути дефіциту бюджету, який виступає наслідком звуження бази оподаткування, оскільки згідно з моделлю Ф. Рамсея час повернення бюджетної системи до початкового балансового обмеження є зворотнопропорційним квадратному кореню зростання реальної заробітної плати.

10. Перетворення в системі функціонування механізму податку на доходи громадян призводить до суттєвого підвищення платоспроможного попиту і зростанню заощаджень населення. Ці заощадження можуть покрити нестачу довгострокових інвестиційних ресурсів вітчизняних підприємств, які зараз для її покриття змушені виходити на зовнішні ринки, що призводить до збільшення дефіциту платіжного балансу, а отже сприяє зниженню стабільності фінансової системи України. Стале довгострокове зростання доходів фізичних осіб в офіційному секторі економіки можливе лише за умови відповідного реформування системи відрахувань з фондів оплати праці. Ці відрахування потребують суттєвого скорочення і реального спрощення системи їх адміністрування. У зв'язку з цим існує необхідність впровадження єдиного соціального податку.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

3.1. Вдосконалення процедур бюджетного планування податкових надходжень як засіб стимулювання регулятивної функції податків

Ефективність функціонування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів у значній мірі залежить від бюджетного планування податкових надходжень, яке у сучасних умовах мусить стимулювати розвиток регулятивної функції оподаткування. Для цього необхідно використовувати методологічні досягнення економічної теорії, які протягом тривалого часу довели свою спроможність в інших галузях господарської діяльності. Одним з таких досягнень виступає принцип, виведений наприкінці ХІХ ст. економічним економістом В. Парето (1848 – 1923).

Математична залежність, що була виведена емпіричними дослідженнями статистичних даних В. Парето, знайшла своє вираження у принципі 80 / 20. У загальному вигляді цей принцип вказує, що невелика частка причин, або вкладених засобів чи прикладених зусиль, відповідає за велику частку отриманих результатів або заробленої винагороди. Інакше кажучи 20 % ресурсів дають 80 % результатів. Дослідники названого принципу дійшли висновку, що він діє практично всюди. Незважаючи на те, що деякі економісти (особливо американські) усвідомлювали важливість цього принципу, він став активно застосовуватися, доводячи свої переваги на практиці, лише після Другої світової війни.

Одним з першопрохідців у застосуванні принципу Парето став професор Гарвардського університету Дж. К. Зіпф. У 1949 р. він відкрив принцип найменшого зусилля, який, по суті, був заново винайденим, детально

обґрунтованим принципом Парето. Відповідно до принципу Зіпа ресурси (люди, товари, час, знання або будь-яке інше джерело продукту) само організуються так, щоб звести до мінімуму витрачену роботу, і таким чином, приблизно 20 – 30 % будь-якого ресурсу проводять 70 – 80 % діяльності, пов'язаної з цим ресурсом. Іншим новатором у застосуванні принципу Парето став американський інженер Й. М. Юран. Він зробив принцип 80 / 20 (в його інтерпретації „принцип, що має дещо вирішальне значення”) синонімом пошуку шляхів підвищення якості продукції [10].

Хоча назване співвідношення витримується не в усіх випадках, але нелінійність розподілу ресурсів існує завжди з певними відхиленнями від нього. При практичному застосуванні, принцип Парето використовується в якості гіпотези, але досвід прийняття його на озброєння для вирішення конкретних питань у господарській діяльності завжди давав позитивний результат, оскільки сприяв найбільш оптимальному використанню наявних ресурсів.

Незважаючи на те, що взагалі дослідженнями дії принципу Парето займалися багато науковців, прикладення його до системи державного оподаткування залишилося практично поза їх увагою. Виключення становить стаття О. Жукової [72], в якій робиться така спроба. Однак, при цьому вона поширюється не власне на податкову систему, а й на сукупність податків із системою податків і зборів до фондів соціального страхування. До того ж, нею пропонується впровадження нових видів податків (наприклад, податку на нерухомість). Хоча ці пропозиції можуть вважатися слухними, але за сучасної політичної та економічної ситуації та зважаючи на певну неготовність до цього основної маси населення країни, навряд чи у найближчий час виникне така можливість.

С. В. Граборов в цілому заперечує можливість використання принципу 80/20 в умовах трансформаційної економіки у випадку, коли більшість населення незадоволена рівнем і якістю свого життя. Зокрема, він наголошує на тому, що раціональна податкова реформа повинна підтримуватися

більшістю населення, формулюючи тим самим мажоритарний підхід до її здійснення [56]. Однак, за межами цього підходу залишаються проблеми ефективності податкового планування як регуляторно-економічного чинника.

Актуальність застосування принципу 80/20 полягає в тому, що врахування принципу Парето, як і в інших економічних питаннях, дозволить оптимізувати процеси формування податкової частини Державного бюджету.

В контексті пропонованого дослідження необхідно розглянути можливості аналізу структури податкових надходжень з точки зору її відповідності принципу Парето і на цій основі здійснити розробку рекомендацій щодо їх планування керуючись цим принципом. При цьому необхідно зауважити, що дослідження проводиться в межах існуючої системи податкових платежів, що складають сучасну структуру податкових надходжень Державного бюджету України. Тобто питання впровадження нових податків чи скасування вже існуючих тут варто обійти, оскільки, оскільки, по-перше, існує і без того багато пропозицій з цього приводу (серед них і багато слухних), які так і не реалізовані і не будуть реалізовані протягом найближчого часу, а по-друге, варто спробувати здійснити аналіз і виявити ті резерви, які містить вже існуюча система державного оподаткування. До того ж, у даному випадку слід звернути увагу на методологічне зауваження М.Дем'яненка, сутність якого полягає в тому, що кількість податків виступає другорядним фактором існування податкової системи. Воно ґрунтується на тому, що податкова система, як і будь-який цілісний організм, виступає певним системним утворенням, яке має цілий ряд ознак – цілісність, можливість поділу на складові частини. Коли податкова система надійно побудована і безперебійно функціонує, кількість податків, що входять до неї, не має вирішального значення [61].

У цьому плані важливо віднайти оптимальне співвідношення статей податкових надходжень, які б, з одного боку, здійснювали вирішальний вплив на формування загальної їх суми у Державному бюджеті, а з іншого, у своєму певному співвідношенні дозволяли б „маневрувати” коштами з метою

регулювання соціальних та економічних процесів в державі. Тобто йдеться про те, щоб оптимізувати існуючу систему оподаткування з метою наповнення податкової частини Державного бюджету і впливу за допомогою податків на розвиток галузей економічної та соціальної сфери.

Перед тим, як перейти до зазначеного аналізу слід зробити зауваження, що в сучасних умовах при розробці проектів Державного бюджету України фахівці навряд чи керувалися названим принципом, і якщо в деяких випадках виникало співвідношення, яке відповідає принципу Парето, то це можна вважати ситуативним збігом. Це видно з таблиці 3.1. Свідченням цього виступає те, що до 20 %-ї „квоти” податкових статей державного бюджету, які давали 80 % податкових надходжень входили в різні роки різні статті, або взагалі 80 % надходжень давала набагато менша, ніж 20 %, кількість статей.

У таблиці наведені групи податків, частина з яких містить в собі окремі різновиди цих зборів (всього 27 пунктів). Виходячи з принципу Парето (80/20) можна приблизно визначити кількість податків, які потрапляють мусять потрапляти під його дію. Таких платежів можна прийняти 5. Що стосується податкових надходжень у 2003 р, то найбільше даному принципу відповідають у своїй сукупності податки на прибутки і доходи, а також дві статті (мити на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та мито на нафтопродукти), які у сукупності становлять 2432500 тис. грн. або 7,07 %, що дають в цілому 80,92 %.

Погоджуючись з О. Жуковою [72] в тому, що податки на прибуток і доходи разом з ПДВ займають центральне місце у системі оподаткування, і враховуючи статті ввізного мита, можна зробити висновок, що подібна розкладка податкових надходжень цілком відповідає регулюючій функції оподаткування, в даному випадку в плані захисту вітчизняного товаровиробника. Разом з тим, регулююча функція податків тут простежується не повністю, оскільки, наприклад, до названих 20 % статей оподаткування не входить акцизний збір, який так само, повинен регулювати споживання підакцизних товарів.

Таблиця 3.1

Плановані податкові надходження Державного бюджету України у 2003 – 2010 рр., млн. грн.*

Види податків	2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
Податкові надходження всього	34397,4	100	46278,1	100	74879,1	100	91460,1	100	115357,4	100	170890,8	100	179654,4	100	202957,5	100
Податки на прибуток підприємств, на збільшення ринкової вартості (2 пункти)	11667,7	33,92	13358,9	28,87	23035,7	30,76	26044,9	28,48	28638,6	24,82	42148,5	24,66	41936,1	23,34	40485,0	19,95
Збір за спеціальне використання природних ресурсів (5 пунктів)	754,7	2,2	931,6	2,01	1391,1	1,86	2109,5	2,30	1908,6	1,65	2815,9	1,65	3196,3	1,78	3904,4	1,92
Податок на додану вартість	13652,0	39,69	19843,8	42,88	33450,9	44,67	44585,7	48,75	65122,5	56,45	98628,6	57,71	94839,6	52,79	119034,2	58,65
Акцизний збір з вироблених в Україні товарів	4331,8	12,59	5934,7	12,82	7483,6	9,99	9584,4	10,48	8999,9	7,80	11133,1	6,51	19064,9	10,61	25342,0	12,49
Акцизний збір з товарів, ввезених на територію України	552,9	1,61	808,1	1,75	911,8	1,22	887,1	0,97	1329,1	1,15	2573,1	1,52	5857,6	3,26	4359,0	2,15
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності (11 пунктів)	127,8	0,37	328,0	0,71	465,9	0,62	480,6	0,53	628,3	0,54	583,9	0,34	449,6	0,25	395,1	0,19
Ввізне мито (3 пункти)	2582,5	7,51	3660,6	7,91	6370,2	8,51	6308,2	6,90	8060,0	6,99	12096,0	7,08	12310,0	6,85	8290,0	4,08
Вивізне мито	180,6	0,52	906,2	1,96	1262,1	1,68	1112,5	1,21	299,0	0,26	364,8	0,21	272,7	0,15	377,0	0,19
Кошти, отримані за вчинення консульських дій	372,3	1,08	322,2	0,69	301,5	0,40	111,1	0,12	96,4	0,01	128,7	0,08	219,6	0,12	209,0	0,10
Інші податки (2 пункти)	17,5	0,51	184,0	0,40	206,2	0,29	236,3	0,26	275,0	0,24	418,0	0,24	508,0	0,28	561,8	0,28

*Складено автором на основі [75-82]

Натомість, найбільш яскраво у плануванні статей бюджету 2003 р. і наступних років простежується фіскальна функція, яку виконують ПДВ і податок на прибутки і доходи. До речі можна помітити, що протягом усього розглянутого періоду спостерігається зростаючий акцент саме на неї. Більш того, простежується чітка тенденція того, що податки, які виконують цю функцію, врешті не залишають місця у 80%-вій „квоті” для регулюючих податків. Так у 2007 і 2008 рр. ПДВ і податки на прибутки і доходи у загальних податкових надходженнях становили відповідно 81,27 і 82,37 відсотків (тобто тут, як можна переконатися, Принцип Парето не виконується). Це робить вітчизняну систему оподаткування негнучкою, позбавляє, так би мовити, „люфту”, який дозволяє у повній мірі податковій системі проявити всі притаманні їй функції, і зокрема регулюючу.

Найбільш вдалою варіативністю можна вважати статті державного бюджету з податкових надходжень за 2004 рік., коли податки на доходи та прибутки у сукупності із вказаними ввізним митом на товари що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності (воно становить 3247614 тис. грн.) та акцизними зборами на імпортовані в Україну товари (808139 тис. грн.) становили 80,52 %. Тобто спостерігається певна тенденція на поглиблення регулювання операцій з імпортуванні продукції, що знов таки можна тлумачити як можливість посилення захисту вітчизняного товаровиробника.

В наступні два роки питома вага основних названих фіскальних податків у структурі податкових надходжень до державного бюджету становили відповідно 75,43 і 77,23 %. Отже до 80 %-ї „квоти” в цьому випадку також доцільно відносити окремі пункти відображених у наведеній таблиці статей, наприклад: у 2005 р. – ПДВ разом з ввізним митом на нафтопродукти та транспортні засоби (829000,0 тис. грн.) та акцизними зборами на імпортовані в Україну товари може становити 78,33 %. Таким чином, „люфт” у 1,67 % залишає можливість деякого регулювання названих статей бюджету в разі певного підвищення ставок цих видів оподаткування, що, в цілому, можна вважати досить безболісним для суб'єктів господарювання.

Якщо звернутися до бюджету 2006 р., де, як вказувалося, названі фіскальні податки становили 77,23 %, то в даному випадку ситуація виглядає таким чином: до 80 %-го „ліміту” можна знов таки віднести вивізні мито та акцизи на ввезені в Україну товари і тоді у своїй сукупності зазначені податкові надходження становитимуть 79,41 %. Тобто, можливості регулювання цих податкових надходжень у даному випадку звужуються. Разом з цим, слід відзначити, що факт того, що до 80 %-ї „квоти” вміщується вивізні мито, свідчить про тенденцію певного підвищення навантаження на експортні операції, що за певних умов може стимулювати розвиток внутрішнього ринку.

Що ж стосується ситуації, яка склалася у бюджетах 2007 та 2008 рр., де, якщо слідувати за принципом Парето, фіскальні податки у своїй сукупності перевищують названий „ліміт” і фактично виключають регулюючу функцію оподаткування, у даному випадку єдиним засобом її утворення може вважатися зниження до певної міри ставок податку на доходи фізичних осіб (принаймні для переважної частини населення), який, як показує досвід, державних бюджетів останніх років коливається в межах від 3,30 % до 5,63 % у структурі податків на прибуток і доходи і від 1 % до 3,3 % у загальній структурі податкових надходжень. Принаймні певне зниження податку на доходи фізичних осіб можна компенсувати підвищенням у певних межах деяких статей непрямого оподаткування. В першу чергу це стосується акцизного збору та ввізного мита на деякі товари.

Взагалі цілком прийнятним можна вважати виключення податку на прибуток фізичних осіб з числа тих 20 % податків, які у сукупності повинні давати 80 % податкових надходжень до державного бюджету і, відповідно включення цієї статті податкових надходжень до тих 80 % податкових статей, які приносять 20 % всіх податків, які перераховуються до державного бюджету. Готовність до того, щоб перевести цей податок до розряду податків, які нараховуються до місцевих бюджетів свідчить про усвідомлення керівництвом країни малозначущості названої статті

податкових надходжень державного бюджету. Дійсно, сума зборів цього податку за своїми розмірами вказує на те, що він, як і переважна більшість податкових статей бюджету не здатен суттєво впливати на загальну суму надходжень і за своєю значущістю наближається до експортного мита, до того останні п'ять років показують, що існує чітка тенденція до подальшого зниження його питомої ваги у системі податкових надходжень до державного бюджету. Особливо актуальним це можна вважати з огляду на сучасну кризову ситуацію, що супроводжується зростанням безробіття і переходу значної частини працюючих у тіньовий сектор економіки. До того ж, за умов економічної кризи в якості заходу „прихованої” соціальної підтримки працюючих варто взагалі дещо знизити розмір цього податку.

Взагалі, зважаючи на принцип Парето, до головних статей податкових надходжень державного бюджету варто віднести (звичайно, у різному співвідношенні між собою) такі податки:

1. Податок на прибуток підприємств.
2. Податок на додану вартість.
3. Акцизні збори (2 пункти).
4. Ввізне мито.

Перераховані вище податки надають можливість залежно від економічної ситуації цілком впевнено впливати на її розвиток. Наприклад, стимулювати або, навпаки, стримувати імпорт (ввізне мито), або галузі, що виробляють підакцизні товари (акцизні збори). Що ж стосується податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, то вони повинні залишатися ядром вітчизняної системи оподаткування. Але їх сукупна питома вага повинна бути такою, щоб залишати місце для „маневру” з метою регулювання розвитку економіки і суспільства.

3.2. Напрямки реформування вітчизняної моделі податкового адміністрування

Західні дослідники слушно відзначають, що вибори виграє і програє податкова політика уряду [220, с.12]. Адміністрування ж податків виступає орієнтиром податкової політики, є показником її результативності, і тому воно займає провідне місце серед напрямків її вдосконалення.

Недосконалість податкового законодавства і неприйняття протягом тривалого терміну Податкового кодексу, в якому повинні бути закріплені стабільні засади функціонування вітчизняної податкової системи, недоліки бухгалтерського обліку та статистичної звітності, складність розрахунку сум податкових нарахувань та бази оподаткування – все це є факторами, які суттєво ускладнюють процедуру податкового адміністрування і, в кінцевому рахунку, значно зменшують ефективність податкового важеля, що має стимулювати успішний розвиток соціально-економічних процесів у країні.

Під адмініструванням податків необхідно розуміти сукупність форм і методів, які забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів при мінімальних витратах на їх виїмку, про що говорилося у попередніх розділах. Таким чином, ефективність адміністрування податків виражається у рівні надходжень до бюджетів податкових платежів та критерієм рентабельності адміністрування. Раніше вже відзначалося, що Україна за тривалістю часу, який необхідний пересічному підприємству для здійснення процедури сплати податків (що включає підготовку, заповнення та здачу податкової звітності і саму сплату податків) займає друге місце. До того ж є невисокою рентабельність податкового адміністрування, наслідком чого було невиконання планів податкових надходжень до бюджетної системи за основними податками (податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та акцизи) на початку 2000-х рр. Однак згодом були застосовані заходи, спрямовані на вдосконалення системи адміністрування податків. Вони були спрямовані на забезпечення добровільної сплати податків і обов'язкових платежів платниками, на вдосконалення контролю за правильністю їх нарахування та своєчасністю сплати. Так, у 2005 р. показники бюджетного розпису загального фонду Державного бюджету

України були виконані на 104 %, в тому числі по основних бюджетних платежах: ПДВ, податок на прибуток підприємств та акцизам. Однак не було досягнуто запланованих запланованого рівня надходжень до Держбюджету по 11 платежам [1, с.239-240].

Недоліки системи адміністрування податків сьогодні не можна виправдовувати тим, що податкова система та система оподаткування переживають період свого становлення, хоча він ще не завершений.

Серед причин, якими зумовлювалося невиконання планів за податковими надходженнями у 1990-х р., найголовнішими були: дестабілізація грошово-кредитної системи, деформація структури оборотних коштів, якою зумовлювалися високий рівень взаєморозрахунків та бартерні операції між суб'єктами господарювання, великі масштаби дебіторської і кредиторської заборгованості тощо [160]. Звичайно ж мали місце й численні випадки ухилення від оподаткування.

В процесі виходу України з соціально-економічної кризи у податковій сфері намітилися деякі позитивні зміни. В першу чергу зростання економіки зумовило розширення податкової бази і переходу до збору податків у грошовій формі. Вдалося подолати кризу неплатежів і тим самим почали зменшуватися обсяги дебіторської та кредиторської заборгованості.

Однак такий показник ефективності системи адміністрування податків як ступінь мобілізації податкових та інших обов'язкових платежів до бюджетної системи держави залишав очікувати на краще. В першу чергу це стосується недонадходження податків до бюджетів, тобто обсягу податкових боргів. Вони хоча й скорочувалися, ця тенденція не була домінуючою і періодично змінювалася на протилежну (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка податкової заборгованості у 1999 – 2005 рр., млрд. грн.*

На 1. 01. 2000 р.	На 1. 01. 2001 р.	На 1. 01. 2002 р.	На 1. 01. 2003 р.	На 1. 01. 2004 р.	На 1. 01. 2005 р.	На 1. 01. 2006 р.
12,0	10,1	6,3	14,2	14,0	8,8	9,4

*Складено автором на основі [1, С. 241 – 242]

Як можна переконатися з даних, наведених у таблиці на 1 січня 2002 р. і на перше січня 2005 р. відбувалося значне зниження податкової заборгованості. Однак це було досягнуто за рахунок її списання, зумовленого виконанням ст. 18 Закону України „Про порядок погашення заборгованості платниками податків перед бюджетами і державними цільовими фондами”, а також ще кількох десятків законів прийнятих Верховною радою України, що призвели до значного скорочення бази оподаткування (більше 12 млрд. грн.). а потім спад податкової заборгованості знову змінювався зростанням. Це виступає одним із свідчень недосконалості вітчизняної системи адміністрування податків.

Важливою характеристикою податкового адміністрування в Україні стала позитивна динаміка зростання платників податків. Здебільшого це стосується суб'єктів господарювання, які юридичними особами. Якщо у Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій нараховувалося у 2002 р. близько 890 тис. юридичних осіб, то на початок 2009 р. цей показник становив близько 1230 тис. юридичних осіб [199, с.85]. Однак частка платників податків у розрізі окремих податків є значно нижчою у порівнянні з тією кількістю, на яку покладена ця сплата. Наприклад, частка платників ПДВ становила у 2005 р. становила 88,0 %, за акцизним збором – 76,3 %, за прибутковим податком -75,9 %.

Фактором, що впливають на функціонування системи адміністрування податків є також кількість збиткових підприємств. Природно, що в умовах стабілізації української економіки існувала певна тенденція до зменшення кількості збиткових підприємств і відповідно збільшення кількості рентабельних. Зменшення кількості збиткових підприємств формує резерв нарощування надходжень прибуткового податку Так, якщо у 2002 р. за даними статистики збиткових підприємств нараховувалося 37,7 %, то у 2008 р. – 37,2 % підприємств були збитковими. Однак, незважаючи на певне зменшення збитковими були більше третина підприємств України. До того ж,

в означений період сукупна сума збитків цих підприємств збільшилася більш ніж у вісім разів (з 22,2 до 187,4 млрд. грн.) [199, с.63].

Задля вдосконалення механізму збирання та надходження податків були впроваджені відстрочки податкових платежів та їх сплата у розстрочку, тобто так званий „податковий коридор”, який вважається особливим заходом для роботи з платниками податків. Однак це слід визнати тактичним кроком, а не стратегічним. Це не можна розцінювати нормою постійної дії у взаємовідносинах між платниками податків та державою. Помилковість цього заходу полягає в тому, що він негативним чином впливає на поведінку платника податків і не сприяє формуванню у нього відчуття необхідності своєчасної і добровільної сплати податків. Проблема вдосконалення механізму надходження і сплати податків не повинна обмежуватися вказаними заходами. Її актуальність полягає як у формуванні законодавчо вивіреної податкової політики, так і у ефективній організації роботи податкових органів.

За для забезпечення останнього здійснювалися заходи, спрямовані на вдосконалення роботи податкових органів. Так, у 1998 р. Державна податкова адміністрація України за погодженням із Світовим банком розробила програму своєї модернізації тривалістю 10 років. Одним з головних заходів в даному напрямку виступає реорганізація податкових органів за функціональним критерієм. За відсутності функціональної спеціалізації кожний підрозділ податкової служби повинен був виконувати широкий спектр функцій: постановку на облік, камеральні перевірки податкових декларацій, їх документальні перевірки, здійснення роботи з порушниками податкового законодавства. Все це негативним чином впливало на ефективність роботи податкових служб.

Виходячи з того, що більше половини податкових надходжень сплачується приблизно десятою частиною кількістю зареєстрованих платників податків у ряді великих міст України, що є промисловими центрами, у складі податкових служб були створені управління з роботи з

крупними платниками податків. Як експериментальні були створені кілька управлінь, що створювали передумови для подальшого реформування податкової служби. Зростання кількості суб'єктів господарювання, які підлягають оподаткуванню і є фактором збільшення податкової бази, зумовлює необхідність подальшого підвищення ефективності роботи податкових органів. При цьому в першу чергу існує необхідність переходу до оподаткування фізичних осіб, що у свою чергу висуває вимогу застосування цивілізованих норм в оподаткуванні.

Досвід функціонування податкової служби вказує на те, що укрупнення податкових органів себе не виправдовує і значно ускладнює їх взаємодію з платниками податків через збільшення їх територіальної віддаленості. Рішення податкової служби про відмову від консолідації її органів зумовлюється перспективою проведення в Україні адміністративної реформи. Однак зараз відсутня чітка концепція адміністративного поділу держави, а це, в свою чергу, виступає гальмом для подальшого реформування органів податкової служби, принаймні в територіальному вимірі.

Оскільки головною метою реформування податкової служби є сприяння добровільній та своєчасній сплаті податків та досягнення прозорості їх роботи, виникає необхідність у таких нововведеннях:

1) створення інтегрованої інформаційної системи органів податкової служби, коли платник податків отримає можливість передавати до податкової служби податкову звітність з будь-якого місця, незалежно від місця його реєстрації. Ці дані будуть оброблятися і передаватися до вищестоящих податкових інстанцій. Отже, йдеться про необхідність створення централізованої бази даних податкової служби, що дає можливість користуватися нею всіма її структурами;

2) надання можливості здачі податкової звітності в електронному вигляді з одночасним створенням у податкових органах спеціальних підрозділів, що мають надавати допомогу платникам податків у заповненні декларації в електронному вигляді.

Для реформування структури податкових органів необхідно вирішувати й інші питання, одним з найважливішим з яких є розробка дієвих інструментів взаємодії з платниками податків та їх контролювання. Для того, щоб підвищувати якість функціонування податкової служби і одночасно досягти відповідності її діяльності сучасним ринковим умовам, треба звертати увагу і на динаміку змін, що відбуваються в економічній ситуації в Україні. Це сприятиме наближенню діяльності податкових органів до світових стандартів.

У світлі поставлених завдань щорічно відбувається зростання масштабів інформаційної діяльності податкової служби, яка виражається у зв'язках з останньої зі ЗМІ та громадськістю. Так тільки у 2005 р., порівняно з попереднім, майже в три рази зросла кількість інформаційних повідомлень Державної податкової адміністрації, у два рази збільшилася кількість виступів податківців у засобах масової інформації, було організовано і проведено близько 14 тис. тематичних, інформаційно-консультативних та практичних семінарів для платників податків та представників громадських організацій підприємців.

Однак розширення інформаційної діяльності податкових органів різних рівнів само по собі не є гарантом підтримання високого рівня податкової дисципліни. Головним чинником її невисокого стану є відсутність чіткої концепції побудови взаємовідносин між податковими органами та платниками податків [160]. Натомість застосовуються часто не пов'язані єдиною концепцією окремі заходи, що в цілому не спроможні змінити ситуацію з податковою дисципліною у бік покращання.

Таким чином, можна стверджувати, що відносини між платниками податків та державними органами в галузі оподаткування є далекими від гармонійності. Свідченням цього виступають такі ознаки:

а) слабкий розвиток механізму взаємовідповідальності держави та платників податків;

б) непрозорість податкової політики держави, недосконалість форм і методів інформування платників податків та їх участі у прийнятті рішень;

в) відсутність чіткого механізму захисту законних прав та інтересів платників податків у податковому законодавстві;

г) відсутність комплексних розрахунків щодо впливу на економічні інтереси платників податків встановлення нових платежів;

д) відсутність дієвої системи співробітництва між громадськими об'єднаннями, що займаються захистом законних прав та інтересів платників податків, з органами державної влади, які впливають на податкову політику.

Оскільки у взаєминах держави та платників податків наявне ігнорування інтересів останніх, то це суттєво обмежує можливості податкової системи країни як фактору, що спроможний стимулювати економічне зростання країни та суспільного добробуту. Існує потреба в тому, щоб відмовитися від постулату, що дохідність бюджету є пріоритетним державним інтересом. Державне втручання в економічне життя має обмежуватися тільки макроекономічним рівнем та створенням сприятливих економічних умов для бізнесу, антимонопольною політикою, підтриманням конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника. Але неприпустимим з точки зору ринкових умов є втручання держави у діяльність конкретних суб'єктів господарювання, поєднаним з обмеженням їх розвитку, оскільки це заважає державі здійснювати ефективну економічну політику.

Хоча інтереси платників податків та держави є різноманітними і часто не збігаються, серед них існують і спільні. Насамперед, це стосується прагнення до створення нормальних умов діяльності підприємств. Таке прагнення відповідає як інтересам самих суб'єктів господарювання, так і держави. Тобто зацікавленість суб'єктів господарювання у ефективному веденні своєї діяльності є складовою частиною зацікавленості держави у сталості економічного становища країни. Разом з тим, в умовах обмеженості ресурсів між інтересами держави та бізнесу можуть виникати протиріччя. У цих

умовах загальнодержавні інтереси є пріоритетними, тому що в них проявляється прагнення держави сприяти загальному економічному розвитку та економічній збалансованості, що виступає запорукою ефективного задоволення потреб суспільства. Саме цим необхідно керуватися при формуванні механізму узгодження інтересів держави та суб'єктів господарювання. З цього приводу є слушним зауваження П.В. Мельника, який у своїй монографії відзначає: „Подолання суперечностей між інтересами апарату державного управління та інтересами комерційних структур, по суті полягає у встановленні балансу в системі інтересів різних соціально-економічних угруповань. Податки за своєю економічною сутністю є актом економічної угоди між усіма зацікавленими сторонами, так само, як Конституція є актом громадської і політичної угоди. Продовжуючи паралелі можна підтвердити те, що податкова система дійсно є економічною конституцією України, а тому від її якостей, покладеного в її основу рівня довіри та компромісу між усіма сторонами залежить розвиток соціально-економічної системи всієї країни” [[145, с.82].

Розгляд факторів, якими зумовлюється процес адміністрування податків дає можливість зробити висновок, сутність якого полягає в наступному. Ефективне податкове адміністрування знаходиться у прямій залежності від конкретних умов економічного розвитку і виступає відображенням співвідношення прагнень учасників економічних відносин. Тому при формуванні конкретного механізму адміністрування податків є важливим врахування двох моментів. По-перше, сучасне адміністрування податків залежить від конкретних умов розвитку економіки країни. По-друге, податкове адміністрування одночасно є цілком самостійним процесом і має певну автономність від економічних процесів, що відбуваються в країні. Останнє зумовлюється існуванням людського фактору, пов'язаного з процесом адміністрування податків, що потребує об'єктивної оцінки та прийняття відповідних рішень. Стимулювання суб'єктивно-мотиваційної складової є резервом підвищення ефективності адміністрування податків.

Наведене розуміння подвійної сутності податкової природи процесу адміністрування надає можливість системно підійти до концепції його реформування. в напрямку підвищення його ефективності. Тобто необхідно виявити та реалізувати можливості, що містять в собі оновлення моделі адміністрування податків. У межах подвійної сутності податкового адміністрування можна говорити про наступну структуру його потенціалу, що зумовлюють процес його оновлення (рис. 3.1).

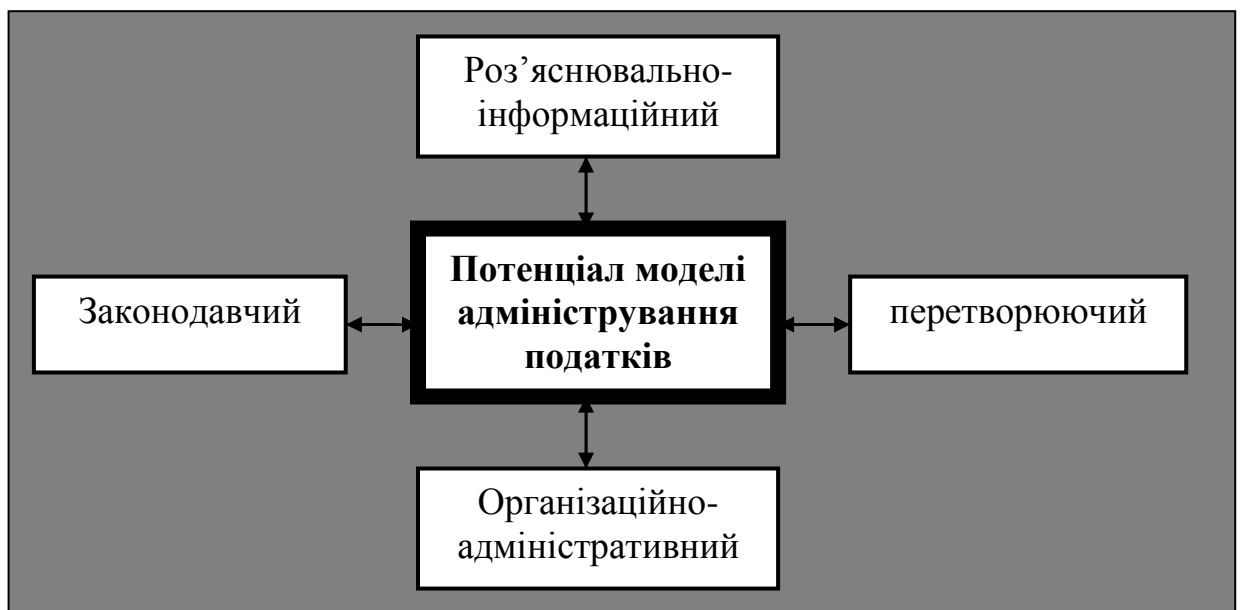


Рис. 3.1. Структура потенціалу моделі адміністрування податків

Одночасно для кожної складової трансформації системи адміністрування податків визначено сукупність однойменних чинників, за допомогою яких можна впливати на її стан (табл. 3.2).

Із наведеної схеми та таблиці можна побачити, що свідченням існування першого аспекту сутності адміністрування податків, який полягає в його зв'язку з економічними процесами, є його перетворюючий та законодавчий потенціали. Перший полягає у можливості зміни в економічній політиці як взагалі, так і податкової як її частини. Такий підхід характеризується узгодженням інтересів держави, суб'єктів господарювання та більшої частини населення. Він полягає в необхідності лібералізації податкової

політики країни, у зрозумілості і стабільності податкової системи. Головним у реалізації реформаторського потенціалу оновлення моделі податкового адміністрування виступає спрощення податкової системи, виключення із неї податків, які мають другорядне значення для формування бюджету, впровадження єдиного соціального податку, а також спрощення процедур нарахування і стягнення податку на прибуток.

Таблиця 3. 2

**Чинники впливу на потенціал оновлення моделі
адміністрування податків**

Перетворюючі	Законодавчі	Адміністративні	Роз'яснюючі
Посилення регулюючої функції і соціальної спрямованості податків	Підтримання визначеності та однозначності норм податкового права	Спрямованість на мінімізацію можливостей уникнення оподаткування	Введення державної програми формування культури податкових відносин 3
Вдосконалення структури податкової системи	Стабільність податкового законодавства	Врахування специфіки окремих підприємств	Взаємодія засобами масової інформації 3
Відповідність економічній політиці держави	Кодифікація податкового законодавства	Взаємовідповідальність держави і платників	Взаємодія податкових органів з громадськістю 3
Рівномірний розподіл податкового навантаження	Гармонізація податкового права з іншим галузям	Спрощення механізму надання податкових пільг	Впровадження постійних консультативних пунктів

Потреба у тому, щоб здійснити реалізацію законодавчого потенціалу системи адміністрування податків, зумовлена практикою внесення змін і доповнень у податкове законодавство, що в умовах вже діючого чергового закону про державний бюджет призводить до невиконання запланованих бюджетних показників. Останнє, зокрема, зумовлюється непередуманими податковими пільгами, списанням податкового боргу та іншими подібними

заходами, які підривають податкову дисципліну, оскільки платники податків очікують проведення подібних заходів і в подальшому.

Хоча в останній час здійснювалося багато заходів спрямованих на вдосконалення податкових відносин, вони не призвели до кардинальних змін у підвищенні ефективності функціонування податкової системи. Більша частина податкових платежів продовжує сплачуватися не на основі прийнятих законів, а на основі підзаконних актів (Указів Президента та Верховної ради України, а також постанов Кабінету Міністрів України). Зараз існують сотні нормативних актів, основними характеристиками яких є складність прочитання їх змісту і невизначеність, наслідком чого є різне їх тлумачення як представниками податкових органів, так і платниками податків. Оскільки податкове законодавство не відрізняється досконалістю і визначеністю можна говорити про те, що існує законодавчий потенціал оновлення, зокрема існує необхідність прийняття Податкового кодексу, на якій наголошують спеціалісти протягом всього періоду існування в Україні ринкової економіки. За цей період було розроблено багато проектів цього законодавчого акту. Однак більшість з них відрізнялися неточним визначенням термінологічного апарату, зокрема таких ключових термінів як „податок”, „платіж”, „збір” та ін. Крім того, у Проектах податкового кодексу багато уваги приділялося поняттям „штраф”, „пеня”, „оренда”, „філіал” та ін., що свідчить про прагнення законодавців посилити фіскальну функцію податкової системи. Така спрямованість названих документів ускладнює уникнення у їх змісті суперечностей і неузгодженостей при застосуванні їх правових норм.

В реалізації характеристик, пов'язаних із суб'єктивним аспектом сутності податкового адміністрування, має йтися про роз'яснювально-інформаційний та організаційно-адміністративний потенціали її оновлення. Ефективність функціонування податкової системи залежить від того, наскільки прозорим і справедливим є процес податкового адміністрування. Це пов'язано з вибором платником податків системи сплати податків,

методами і формами перевірконої роботи з платниками податків, механізмами застосування санкцій за порушення податкового законодавства, оптимізацією системи податкових пільг тощо.

З характеристиками людського аспекту сутності адміністрування податків пов'язане використання при його оновленні роз'яснювально-інформаційного потенціалу. Це стосується впровадження нових принципів взаємовідносин держави і платників податків, які базуються на розумінні платником податків необхідності їх сплати на тій підставі, що сплачені податки врешті повинні повернутися у вигляді послуг, які надаються державою. Для реалізації інформаційно-роз'яснювальної складової потенціалу оновлення моделі податкового адміністрування потрібно, щоб в процесі такої роботи платникам податків наочно показувалися напрями використання податкових коштів. На такому підході наголошували дослідники ще на початкових етапах становлення податкової системи України [35].

Значення використання комплексу таких факторів в економічній літературі пояснюється рядом обставин [8]. Перша полягає в тому, що світовий досвід функціонування податкових систем наближається до того, що зміни в режимах оподаткування, комбінаціях податків та маневрування податковими ставками вичерпують свій перетворюючий потенціал. Внаслідок цього виникає необхідність в реалізації людського фактору вдосконалення оподаткування через застосування адміністративно-організаційних та роз'яснювально-інформаційних ресурсів. По-друге, слід враховувати той факт, що принципи і методи державного управління є більш консервативними, ніж менеджмент бізнесу і значно відстають від останнього. Таким чином, актуалізується питання знаходження оновлюючого потенціалу моделі адміністрування податків, що зумовлює необхідність поглиблення теоретичних і практичних основ вирішення даної проблеми.

Адміністрування, як основна функція управління містить такі складові:

а) планування (постановку цілей і задач);

б) організацію (створення конкретної формальної структури підпорядкування та розподілу повноважень і завдань між окремими її підрозділами);

в) керівництво (оперативне прийняття рішень у процесі діяльності, спрямованої на досягнення поставлених цілей, а також координація діяльності підрозділів організаційної структури).

Крім того, адміністрування передбачає ведення обліку, контроль та аналіз досягнутих результатів на всіх етапах діяльності з досягнення поставлених цілей. Комплекс перерахованих складових характерний не тільки для окремої організації, а й для державного рівня, в тому числі податкового управління.

Однак у реальному житті такий підхід до сутності адміністрування не знайшов повного втілення. Тут варто звернутися до тлумачення терміну „адміністрування” у різних виданнях. Зокрема у „Російсько-українському словнику наукової термінології” [186] вказаний термін дається в контексті юридичної діяльності. В економічній енциклопедії [68] поняття адміністрування тлумачиться як діяльність органів управління та керівних осіб, що здійснюється шляхом видання наказів та розпоряджень. Тут адміністрування – це управління, керівництво, завідування. Разом з тим, роз’яснюється, що в негативному сенсі під ним слід розуміти управління, при якому використовуються методи примусу, вимогах беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування і вказується, що воно використовується в адміністративно-командній економіці. Крім того, тут не знаходить свого відображення перелік складових адміністрування як виду діяльності.

Однак таке тлумачення терміну адміністрування можна розцінювати як некоректне. Тому для його визначення не тільки необхідно застосовувати системний підхід, який становить методологічну основу державного управління [55, с.12], а й звернути увагу на конкретні процеси й функції управління, в яких містяться протиріччя, що існують в реальному житті.

Тому існує необхідність для детального розгляду системи адміністрування в цілому визначити її самостійні підсистеми. За допомогою цього підходу можна визначити шляхи вирішення суперечностей у податкових відносинах, а також у процесі фінансового регулювання господарської діяльності в цілому.

Необхідною складовою процесу адміністрування податків виступає податковий контроль, який забезпечує повне і своєчасне надходження податкових платежів і запобігає ухиленню від оподаткування. Його об'єктом є платники податків, а суб'єктом – податкова служба та її органи.

Обов'язковими умовами ведення контролю за стягнення податків є:

1) існування певного законодавчого масиву, яким визначаються правовий статус і повноваження суб'єктів податкового контролю, система взаємовідносин органів податкової служби з учасниками податкових відносин, якими виступають платники податків, органи податкової міліції та митниці та ін.

2) матеріально-технічне та організаційне забезпечення, що виражається у структуруванні податкової служби, наявності інформаційної бази даних для обліку об'єктів оподаткування і платників податків, системи взаємодії з органами державної влади та фінансово-банківської сфери.

Однією з найважливіших рис податкового контролю є те, що його діяльність має державно-владний характер, який реалізується завдяки контролюванню нарахувань і сплати податкових та інших обов'язкових платежів на основі повноважень, наданих чинними нормативно-правовими актами, в яких передбачаються заходи відповідальності, застосовувані проти порушників податкового законодавства у вигляді несприятливих для правопорушника наслідків як фінансового, так і організаційного характеру.

Державно-владна характеристика контролю у сфері оподаткування витікає із особливостей відносин у податковій сфері і ґрунтується на тому, що податки виконують фіскальну функцію, а також на припущенні можливості небажання сплати податків певною частиною їх платників.

Застосування державно-владних повноважень податкового контролю стає особливо актуальним в умовах, недосконалого податкового законодавства і недостатньо розвинутої організації роботи контролюючих органів.

Важливою характеристикою податкового контролю виступає безперервність його дії, яка зумовлюється рядом об'єктивних факторів:

1) зростання потреб держави у фінансових ресурсах. Цим зумовлюється необхідність їх безперервного надходження, а отже й механізм збору податків мусить функціонувати безперебійно. У протилежному випадку відбувається вичерпання податкових джерел і, як наслідок, зростання внутрішнього і зовнішнього державного боргу за рахунок пошуку державою нових джерел надходжень;

2) можливість ухилення від оподаткування, що вимагає постійного вдосконалення методів обліку об'єктів оподаткування та платників податків;

3) необхідність тотального і загальнообов'язкового обліку платників податків та об'єктів оподаткування, оскільки на законодавчому рівні встановлене всеохоплююче оподаткування фізичних (громадян) і юридичних осіб (суб'єктів господарювання). У ряді країн, в тому числі й в Україні, здійснюється ідентифікація потенційних платників податків і облік доходів з часу народження до моменту смерті (для фізичних осіб) та з моменту реєстрації до моменту ліквідації (для юридичних осіб).

Важливим показником результативності функціонування податкового контролю в державі виступає його ефективність. Ефективність діяльності органів податкового адміністрування визначається, в першу чергу, ступенем і динамікою надходження податкових платежів та величиною податкових боргів. У свою чергу, в якості показників ефективності податкового контролю використовуються: сума донарахувань податків та нарахованих штрафів за порушення податкового законодавства у співвідношенні із загальною сумою зібраних податкових платежів; кількість проведених документальних перевірок фізичних та юридичних осіб та ряд інших [161, с.13].

Отже, підвищення ефективності функціонування системи податкового контролю і системи адміністрування податків в цілому полягає у зменшенні витрат держави на стягування податків за рахунок вдосконалення методів і прийомів роботи контролюючих органів, їх відповідності реальним умовам і масштабам підконтрольної сфери, а також у скороченні часу, що витрачається на безпосередні контакти з платниками податків.

Однак слід враховувати той факт, що первинні витрати держави на створення матеріальної бази податкового адміністрування та податкового контролю можуть бути досить високими. Тому важливо, щоб ці витрати у якомога короткий час окупилися за рахунок зниження витрат на поточне утримання податкових органів.

Ефективність системи адміністрування податків визначається також якісними характеристиками контролю у сфері оподаткування, якими вважаються повнота, достатність і впорядкованість роботи контролюючих органів. Але дослідження цього питання вказують на відсутність ґрунтовних розробок теоретичних основ податкового контролю [162], що не може сприяти підвищенню його ефективності.

Звертає на себе увагу той факт, що в проектах податкового кодексу відсутнє відображення чіткого механізму прав платників податків на захист від неправомірних дій органів податкової служби та відповідальності останніх за порушення податкового законодавства, тобто приведення його у відповідність конституційній нормі, що гарантує право на оспорювання в судовому порядку неправомірних рішень органів державної влади [123] (якими і є податкові органи). Важливим залишається питання щодо закріплення у Податковому кодексі мораторію на зміну ставок оподаткування та закріплення переліку існуючих податків. На сьогоднішній день норми податкового законодавства містять в собі неоднозначне тлумачення правового статусу платників податків та контролюючих органів, і у такому випадку, при вирішенні спірних ситуацій у сфері оподаткування рекомендується приймати рішення на користь платника податків.

Важливим є питання встановлення порядку узгодження інтересів суб'єктів податкових відносин з інтересами всього суспільства. Об'єктивно прагнення суб'єктів господарювання до збільшення свого прибутку в поєднанні з державною підтримкою сприяють підвищенню ефективності суспільного виробництва, а це, у свою чергу виступає однією з найважливіших основ суверенітету держави. Саме такій концепції мусять відповідати податкові відносини. Таким чином, змістом стратегії реформування у податковій сфері та конкретних заходів у цій галузі повинна виступати узгодженість інтересів платників податків і держави.

Запропонований концептуальний підхід до оновлення системи адміністрування податків шляхом визначення потенціалу її складових надає можливість цілеспрямованого пошуку узгодженого розв'язання багатофакторного питання досягнення компромісу у взаємовідносинах між платниками податків з одного боку та державою в особі її податкових органів – з іншого. Державна політика в галузі оподаткування і побудова податкової системи повинні створювати умови для того, щоб реалізація власних інтересів суб'єктами податкових відносин одночасно сприяла вирішенню загальнодержавних проблем. Таким чином, податкову систему слід розглядати не тільки як відображення суто державних інтересів, а й з точки зору інтересів окремих суб'єктів господарювання, а це, у свою чергу, дає можливість сформулювати принципово новий погляд на принципи реформування податкової сфери, зробити оцінку способів цих перетворень з точки зору узгодження загальнодержавних і приватних інтересів.

Виділення структурних складових потенціалу оновлення моделі сучасної адміністрування податків дає можливість досягти збільшення ефективності її функціонування. Поєднання в межах даної концепції якісних і кількісних характеристик відносин у податковій сфері в перспективі сприятиме забезпеченню досягнення узгодження інтересів платників податків та держави, а отже й підвищенню рівня податкової дисципліни. Наслідком таких перетворень врешті стане сталий економічний розвиток держави.

3.3. Шляхи підвищення ефективності податкового обліку та податкового контролю

Однією із суттєвих проблем, що ускладнює процес адміністрування податків в Україні, являється неузгодженість між вимогами податкового та бухгалтерського обліку, що спричиняє такі наслідки, як подвійне тлумачення господарських операцій, непрозорість підприємницької діяльності, ускладнення формування доходної частини бюджетів різних рівнів тощо.

В останні роки у в Україні здійснювалися кроки на вдосконалення бухгалтерської та фінансової звітності. Це проявилось у розробці їх національних стандартів на підставі міжнародних, затвердженні планів бухгалтерських рахунків для підприємств, фінансово-кредитних та бюджетних установ, приведення форм фінансової звітності у відповідність із світовими стандартами тощо. Зазначені заходи трансформації системи вітчизняного бухгалтерського обліку спрямовані на уніфікацію інформації про фінансовий стан суб'єктів господарської діяльності, як це прийнято в країнах з високо розвинутою ринковою економікою та різними формами власності.

Однак на сьогоднішній день залишається невирішеним питання взаємодії норм бухгалтерського та податкового обліку. Останній зараз перебуває у стадії свого становлення. Недосконалість сучасного вітчизняного податкового обліку полягає у притаманних йому подвійних стандартах та суперечностях, що одночасно виступають і недоліками податкового законодавства. Хоча на принциповому рівні за розробку та впровадження Національних положень бухгалтерського обліку відповідає Міністерство фінансів України, то повноваження на їх тлумачення крім нього мають й інші інстанції, що також зумовлює існування суперечностей між стандартами бухгалтерського та податкового обліку. В цій галузі існує ситуація, при якій порушується принцип підпорядкованості. Оскільки поняття бухгалтерського обліку виступає інтегруючим відносно поняття податкового обліку, то норми

останнього повинні бути узгоджені з нормами першого на принципах підпорядкованості.

Зараз існуюча в Україні система бухгалтерського обліку в змозі забезпечити надійну і обґрунтовану документально систему реєстрації як фінансової, так і податкової інформації і має великий ресурс для вирішення проблем оподаткування. У бухгалтерському обліку знаходять своє відображення всі операції суб'єкта господарювання, що підлягають обкладанню податками, у безперервному і цілісному вигляді. Саме бухгалтерський облік та податковий облік, що виступає його складовою частиною, вирішує проблему встановлення розміру валових доходів, витрат, податків, податкових зобов'язань та податкового кредиту, а також обґрунтовує прибуток, який підлягає оподаткуванню.

Необхідність податкового обліку зумовлюється фіскальними інтересами держави та їх відображенням у системі бухгалтерського обліку. Поняття податкового обліку вперше знайшло своє відображення у Законах України „Про оподаткування прибутку підприємств” та „Про податок на додану вартість”, що були прийняті у 1997 р. У них містилося визначення таких понять, як предмет та об'єкт оподаткування, платник податку, встановлювалися правила ведення податкового обліку та закріплювалися ставки прибуткового податку та податку на додану вартість. В подальшому в ці законодавчі акти багатократно вносилися поправки та доповнення, що мали на меті усунення їх недоліків та суперечностей.

В науковій літературі категорія „податковий облік” тлумачиться як складова системи бухгалтерського обліку, завданням якої виступає нарахування та сплата податкових платежів [167, с.11]. Поява податкового обліку спричинила проблему узгодження інтересів податкового законодавства з правилами бухгалтерського обліку. Підґрунтям податкового обліку виступає контроль за своєчасністю та повнотою нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів на основі обліку валових доходів і

витрат. Це дозволяє здійснити правильний розрахунок одного з головних податків системи оподаткування України, яким є податок на прибуток.

Організація податкового обліку спрямована на задоволення потреби служби податкового управління в даних, що розкривають формування бази оподаткування суб'єктів господарювання від всіх видів діяльності. Однак він обмежується інформацією про формування валових доходів та валових витрат та достовірністю відображення їх у податковій декларації про податок на прибуток підприємств і повнотою нарахування та своєчасністю перерахування податкових платежів до бюджетів різних рівнів.

Податковий облік тісно пов'язаний з фінансовим обліком, оскільки вони ґрунтуються на тих самих первинних документах і відображають ті ж самі факти господарської діяльності. До того ж інформація цих видів обліку призначена для користування іншим структурам, тобто має зовнішній характер.

Однак на практиці результати даних фінансового та податкового обліку можуть бути відмінними. Причинами цього можуть бути:

- невідповідність суми валових витрат сумі витрат реальної діяльності;
- новий підхід до визначення об'єкта оподаткування (у податковому обліку об'єктом оподаткування виступає величина, що не співпадає з прибутком суб'єкта господарювання, який є об'єктом оподаткування у фінансовому обліку);
- принципово інший підхід до визначення моменту виникнення валових доходів і валових витрат, який не співпадає з моментом отримання доходів і витрат реальної діяльності суб'єктів господарювання;
- наявність різних методик визначення сум валових доходів і валових витрат і сум витрат і доходів діяльності;
- відмінність теоретичних баз покладених в основу податкового і фінансового обліку. У податковому обліку теоретична база обмежена тільки

правилами його ведення, тоді як у фінансовому наявні певні теоретичні категорії і окрема методологія обліку;

➤ податкова і фінансова звітність відрізняється за своїм призначенням. За даними податкової звітності характеризується стан розрахунків з бюджетом по податках та обов'язкових платежах, тоді як інформація фінансової звітності спрямована на характеристику фінансового стану підприємства.

Ситуація, яка існує у обліковій практиці визначає завдання, які ставляться перед податковим обліком (рис. 3.2.).

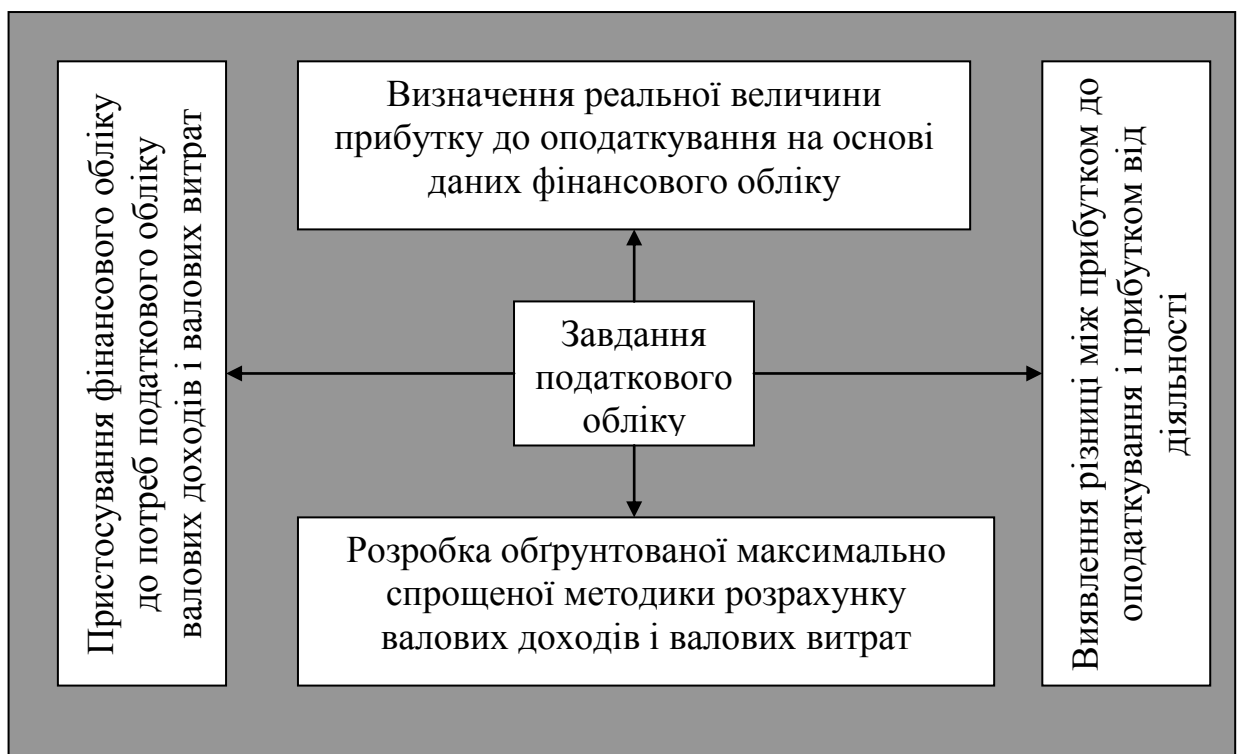


Рис. 3.2. Завдання податкового обліку

Проблема пристосування фінансового обліку до потреб податкового обліку характерна і для міжнародної практики. Її досвід свідчить, що встановлення взаємозв'язку між цими двома видами не забезпечує можливість досягнення двох зазначених цілей. Крім того, це тягне за собою значні витрати для суб'єктів господарської діяльності. Але незалежно від методу встановлення узгодженості між фінансовим та податковим обліком,

який буде обраний в Україні, податкову та фінансову звітність необхідно оформлювати відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, які спрямовані не тільки на досягнення юридичних положень, а й зорієнтовані на реальну характеристику і повну оцінку економічних наслідків операцій, що проводяться суб'єктом господарської діяльності. Це диктується, в першу чергу, необхідністю співробітництва з іноземними інвесторами, оскільки механізм витрат підприємств повинен спонукати залучення іноземного капіталу, що виступає суттєвим фактором економічного розвитку України [188].

Провідні спеціалісти в галузі бухгалтерського обліку відкидають практику податкового обліку як окрему систему обліку, оскільки світовий досвід вказує на те, що для нарахування і перерахування податкових та інших обов'язкових платежів немає потреби у наявності паралельної системи обліку. Останнє потребує додаткових матеріальних витрат та збільшення бухгалтерського персоналу. До того ж потрібен час для розробки методології податкового обліку. Таким чином вимога ведення окремого податкового обліку, що міститься у проекті Податкового кодексу є економічно недоцільною і необґрунтованою. Все це вказує на необхідність трансформації системи бухгалтерського обліку таким чином, щоб вона була спроможна задовольняти її потреби обліку в галузі оподаткування.

У світлі викладеного до Податкового кодексу доцільно ввести норму, згідно з якою бухгалтерська звітність виступає основою податкового обліку. Крім того, потрібно виключити можливість виникнення двох паралельних баз даних, систем ведення первинної документації та систем понять для бухгалтера. Однак залишалися не вирішеними питання щодо того які бази даних повинні ви користуватися для нарахування та перерахування податків та обов'язкових платежів. В основу бухгалтерського обліку покладена система подвійного запису, а питання щодо методики ведення податкового обліку залишається невирішеним. Немає одностайної думки і щодо доцільності ведення податкового обліку як такого.

Паралельне існування бухгалтерського і податкового обліку при трансформації даних першого у дані другого потребуватиме пристосуванню методик, спеціальних правил і таблиць. Це, у свою чергу, призведе до ускладнення методики формування результатів фінансово-господарської діяльності при нарахуванні податкових платежів і складанні податкової звітності. Проблеми податкового обліку необхідно вирішувати шляхом вдосконалення податкового законодавства, спрощення методики розрахунку податків, підвищення правової та економічної кваліфікації всіх, хто використовує бухгалтерську інформацію.

Далі варто звернутися до аналізу сутності і змісту розбіжностей між нормами бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Ринкові перетворення значно змінили систему ведення економічної діяльності, відносини власності та управління господарською діяльністю. Вони призвели і до трансформацій у бухгалтерському обліку. З появою нових видів інформації і нових груп споживачів його рамки значно розширилися. Результатом цього стало те, що відбулося формування кількох підсистем бухгалтерського обліку, серед яких наявні фінансовий та податковий.

Фінансовий облік формує інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарської діяльності, тобто інформацію про його прибуток, розміри фінансових інвестицій, дебіторську та кредиторську заборгованість, стан джерел фінансування.

Але домінуючим на рівні суб'єкта господарювання є податковий облік, оскільки податкове законодавство зобов'язує його до ведення податкового обліку з врахуванням вимог державних податкових органів. Зараз бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на міжнародних стандартах. У законодавстві він визначається як „процес виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [83]. Але в цій ситуації головною практичною проблемою

виступає забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів з відмінними інтересами.

Податковий та фінансовий облік мають різне призначення. Якщо метою фінансового обліку є формування інформації про фінансовий стан підприємства, призначеної для потенційних інвесторів, то податковий облік переслідує фіскальні та регулятивні цілі.

Суттєвим моментом ведення бухгалтерського обліку виступає забезпечення узгодженості показників як фінансової та податкової звітності, так і податкових декларацій. Обидві підсистеми обліку мають у своїй основі однакові первинні документи і фіксують одні й ті ж самі факти фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Проте методи обліку валових доходів і валових витрат для нарахування податкових платежів відрізняються від методів обліку доходів і витрат у бухгалтерському обліку. Цією відмінністю зумовлюється розбіжність між обліковим (бухгалтерським) та оподатковуваним прибутком.

Одним із основних принципів ведення бухгалтерського і фінансового обліку, зафіксованому в законодавстві, виступає відповідність доходів і витрат: для визначення фінансових результатів діяльності підприємства у звітному періоді потрібне порівняння доходів і витрат, що буди здійснені до отримання доходів цього періоду. Доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу чи надходження коштів в оплату. Тобто в даному випадку діє принцип нарахування.

Головним же принципом податкового обліку є правило „першої події”, яке визначається Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств”. Датою збільшення валових доходів виступає дата податкового періоду, коли відбувається певна подія, що відбулася за фінансовою звітністю раніше (наприклад, дата надходження коштів за поставлений товар на рахунок платника податків або дата касового оприходування коштів

тощо). Так само у податковому обліку відбувається фіксація збільшення валових витрат.

Виходячи з викладеного слід зробити висновок, що головна відмінність між податковим та бухгалтерським обліком полягає у різних підходах для визначення моментів виникнення доходів і витрат. Вона проявляється в процесі обробки фінансової інформації та складання звітності.

Податковою звітністю визнаються валовими доходи, відображені у бухгалтерській звітності. Однак суттєвими відмінностями виступають:

- момент визнання доходів бухгалтерським та податковим законодавством;
- час визнання доходу через різні підходи до визнання доходів і валових витрат по окремих операціях, які визнаються валовими доходами і не вважаються доходами у бухгалтерському обліку.

Зокрема, у податковому законодавстві сумою на момент надходження на підприємство до складу валових доходів включаються безкоштовно отримані необоротні активи, тоді як у бухгалтерському обліку вони відображаються у складі додаткового капіталу по мірі визнання витрат, тобто на суму нарахованих амортизаційних відрахувань. Для визначення величини прибутку до оподаткування у податковій звітності, базуючись на даних про фінансовий результат у бухгалтерському обліку, необхідно накопичувати інформацію за такими пунктами:

- а) дохід, визнаний у бухгалтерському обліку, але не включений до складу валового доходу;
- б) валові доходи визнані у податковому обліку, але не визнані доходами у бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік витрат ґрунтується на точності та достовірності, тоді як у податковій звітності валові витрати мають обмеження для того, щоб точно визначити об'єкт оподаткування. Отже для визначення розміру нарахованих податкових платежів на основі даних про фінансові результати діяльності підприємства потрібне додаткове групування за статтями, де

враховуються витрати, відображені бухгалтерським обліком, але які не вважаються витратами, що повинні враховуватися у податковій звітності.

У світовій практиці є кілька варіантів узгодження бухгалтерського і податкового обліку. Всі вони ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Найбільш поширеним серед них є метод реконсолідації, який полягає в тому, що для визначення бази оподаткування визначається оподатковуваний прибуток, розрахований за даними бухгалтерського обліку. Даний метод знайшов своє застосування в таких країнах, як США, Молдова, Казахстан. Відповідно до іншого методу фінансовий прибуток підлягає корегуванню відповідно до податкового законодавства. Така система притаманна Франції, Бельгії та Німеччині.

До прийняття в Україні національних стандартів бухгалтерського обліку в ньому переважав другий метод. Зараз, в умовах розвитку зовнішньоекономічних відносин і прагненні до залучення у вітчизняну економіку інвестиційного капіталу, виникає необхідність наявності достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств для потенційних інвесторів. Тому збільшується значення кореляційного методу визначення фінансового прибутку на суму доходів та витрат, оскільки він виступає базою для визначення об'єкту оподаткування.

Хоча в рамках реформування вітчизняної податкової системи були здійснені кроки, спрямовані на її оптимізацію, її функціонування продовжує мати здебільшого фіскальний характер. Це, зокрема, знаходить свій прояв при визначенні показників первинної бухгалтерської документації. Розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком призводять до зменшення обсягів доходів господарюючих суб'єктів у зв'язку із сплатою податків. Головні проблеми виникають при нарахуванні прибуткового податку та платежів по ПДВ. Зокрема, при сплаті першого за положеннями податкового обліку, момент збільшення валових доходів та валових витрат визначається за принципом „першої події”. Це тягне за собою оподаткування попередніх оплат, що економічно необґрунтовано, оскільки спричиняє

штучне збільшення собівартості продукції, зростання на неї цін, що у свою чергу знижує конкуретоздатність вітчизняних підприємств порівняно з іноземними виробниками. Крім того, у цьому випадку відбувається і зниження платоспроможності юридичних і фізичних осіб, що призводить до виникнення боргових зобов'язань на всьому циклі фінансово-господарського обороту, що, у свою чергу, веде до тінізації економічної діяльності, а отже й до скорочення надходжень до державного бюджету.

Суперечності між бухгалтерським та податковим обліком викликають труднощі у процесі податкового адміністрування. Розбіжності у результатах бухгалтерського і податкового обліку ускладнюють роботу господарюючих суб'єктів та органів контролю за правильністю нарахування і сплати податкових платежів. Таким чином, необхідність їх уніфікації є однією з найбільш актуальних проблем вдосконалення податкового адміністрування.

Висновки, що напрашуються з викладеного, можуть сприяти реалізації процесу узгодження бухгалтерського і податкового обліку. Вони полягають у наступному:

По-перше: сьогодні відсутні умови для паралельного існування податкового обліку в якості окремої складової бухгалтерського обліку. Розрахунки сум оподаткування виступають технічним прийомом бухгалтерського обліку, який має на меті визначення обсягу податкових зобов'язань, що підлягають сплаті до державного бюджету, а також оформлення податкової звітності.

По-друге, потреба в раціональній побудові організаційної та методичної основ проведення податкових розрахунків в системі бухгалтерського обліку диктує доцільність застосування способу автоматизованого зосередження інформаційних даних про податкові зобов'язання з прибуткового податку на внутрішніх рахунках поза системою бухгалтерського обліку, а також формування податкової звітності.

По-третє, проблема оптимізації облікових дій вимагає узгодженості у визначенні моменту визнання валових доходів і валових витрат згідно з

принципами бухгалтерського обліку та податковим законодавством. В такому випадку є доцільним:

а) визначення дати виникнення об'єкту оподаткування ПДВ і податку на прибуток у момент відвантаження товару;

б) законодавча заборона нарахування амортизації за податковим законодавством та застосування з цією метою лише методів, які визначені у Положенні бухгалтерського обліку „Основні засоби”;

в) обмеження законодавством корегування валових доходів і валових витрат на суму приросту (зменшення) матеріальних активів новопридбаними запасами на складах.

По-четверте, потрібно викреслити з декларації про прибуток підприємства рядки, що не містять інформації, необхідної для розрахунку суми податкового зобов'язання.

По-п'яте, зведення трудомісткої процедури обліку відтермінованого податку на прибуток до одного пасивного рахунку, за дебетом якого відобразатимуться відстрочені податкові активи, а за кредитом – зобов'язання.

По-шосте, ведення обліку валових витрат у бухгалтерському обліку статтями витрат або елементами економічних витрат з метою отримання точної інформації для складання звітності.

Серед найбільш важливих функцій податкової системи є здійснення контролю за повною, своєчасною та правильною сплатою податків, що знайшло своє відображення в чинному законодавстві [83]. Податковий контроль знаходить свій прояв у взаємовідносинах між платниками податків (юридичних і фізичних осіб) і державними контролюючими органами.

Одним з найефективніших методів податкового контролю визнаються перевірки, хоча цей момент є найбільш конфліктним з точки зору взаємовідносин платників податків з державою. „У всі часи й у всіх без винятку країнах, – відзначає А. П. Чередниченко, – платники податків прагнуть запобігти контролю через різні об'єктивні та суб'єктивні причини.

Цим тенденціям протистоїть дієвість управління і, насамперед, такий її елемент, як податковий контроль” [214, с.3-4]. Таким чином, здійснення податкового контролю супроводжується виникненням суперечностей між платниками податків та державними контролюючими органами, які полягають у розбіжності інтересів, оскільки прагненням платників податків є збереження власних коштів, отриманих в результаті здійснення економічної діяльності, тоді як держава, в особі її контролюючих органів, прагне правильної і своєчасної сплати податкових та інших обов’язкових платежів.

Проблема ухилення від оподаткування існує фактично в усіх країнах. В Україні це явище за роки незалежності набуло масового характеру. За даними аналітиків тіньовий сектор економіки виробляє 40-50 % ВВП. Розрахунки, здійснені групою дослідників з Гарвардського інституту міжнародного розвитку, свідчать, що обсяги тіньової економіки наприкінці другого тисячоліття становили 74 % від обсягів офіційного ВВП, в тому числі 14 %, які враховуються офіційно, і 60 %, що не відображені в офіційних показниках [4]. Для порівняння: частка неоподаткованого доходу у економічно розвинутих країнах становила в цей час від 5 до 25 % [147, с.225]. Найбільшу загрозу з огляду на фіскальні потреби держави становить практика приховування від оподаткування доходів. Результати соціологічного опитування українських підприємців щодо приховування доходів від оподаткування, яке було здійснене Міжнародною фінансовою корпорацією дали такі результати: 14 % респондентів приховують до 10 % доходів; 17 % – від 11 до 30 %; 44 % – від 31 до 50 %; 16 % – від 51 до 70 %; 10 % – від 70 до 90 % [176]. Все вище викладене вказує на надзвичайну актуальність вдосконалення ведення контрольно-перевірочної роботи з платниками податків.

Ключовим етапом контрольно-перевірочної діяльності виступає відбір платників податків для проведення перевірок, який визначає їх ефективність. Однак на сьогоднішній день сфера податкового контролю є не повністю врегульованою і це, в свою чергу, зумовлює здебільшого фіскальний

характер вітчизняної податкової системи. Це викликає необхідність вдосконалення перевірочних процедур у сфері оподаткування.

Надзвичайну складність процесу податкового адміністрування в Україні треба оцінювати як однозначно негативне явище. Ті відомості, що стосуються стану податкового адміністрування в Україні і наведені в попередніх розділах, мають відношення тільки до платників податків. Податкові органи держави витрачають на адміністрування податків набагато більше часу і ресурсів. При цьому можна вважати парадоксом, що у складі Державної податкової служби фактично відсутній аналітичний апарат, застосування якого надало б можливість ефективно скласти графік проведення перевірок платників податків. Щорічно перевірки проводяться у 30 – 50 офіційно зареєстрованих суб'єктів господарської діяльності залежно від виду податків. Цей процес потребує дуже великих матеріальних та людських витрат і врешті призводить до зростання адміністративного тиску на законослухняних платників податків. Таким чином, актуальною є розробка методики відбору платників податків для проведення перевірок додержання ними податкового законодавства, які дозволяють об'єктивно і в автоматизованому режимі скласти графік перевірок тих суб'єктів господарювання, що порушують податкове законодавство. Отже, існує необхідність зменшення обсягу податкових перевірок шляхом спрямування їх до такої вибіркової сукупності суб'єктів підприємницької діяльності, перевірка яких дає можливість забезпечити найбільші обсяги донарахувань податків до державного бюджету.

Світовий досвід податкового адміністрування має значну кількість методів відбору платників податків для проведення перевірок податкової документації. Одним з найбільш поширених серед них є, наприклад, перевірка платників податків або їх категорій, які за результатами попередніх перевірок виявили значні приховування доходів. У найбільш спрощеному вигляді цей метод проявляється у повторних перевірках платників податків у відношенні до яких були застосовані додаткові податкові нарахування, що

були результатом попередніх податкових перевірок. Також проводяться вибіркові перевірки суб'єктів господарювання певної галузі та фізичних осіб певної професії, якщо попередні перевірки виявили найбільш масштабні порушення у сфері оподаткування серед підприємств даної галузі чи фізичних осіб даної професії.

В якості методу відбору платників податків для проведення податкових перевірок можна застосовувати відбір, критерієм якого виступають порівняльні результати (у абсолютних чи відносних величинах) певних податкових показників, що відображені в деклараціях, із середніми показниками, що розраховуються по всій сукупності декларацій платників податків певної категорії. В результаті, проведенню перевірки підлягають ті з суб'єктів господарювання, показники яких у найбільшій мірі відхиляються в нижній бік від середніх. Зокрема дієвим методом виявлення заниження прибутку або завищення виробничої собівартості є відбір суб'єктів підприємництва, в яких викликає підозри надто низька порівняно із середньостатистичною норма прибутку (наприклад, у порівнянні з минулими значеннями цього показника у того ж платника податків або в порівнянні з поточними значеннями даного показника у інших платників податків), співвідношенням витрат за конкретною статтею до обсягу реалізації.

Ефективним методом податкової перевірки вважається порівняння даних, відображених у податковій декларації про прибутки з інформацією, що надійшла з альтернативних джерел. Так відсотковий прибуток, що вказується підприємством у своїх витратах порівнюється з відсотками, що сплачені банком у банківській виписці, зарібок, сплачений роботодавцем, заявлений у декларації про доходи, з документальними даними про цей зарібок тощо.

Всі перераховані методи вважаються традиційними для практики податкового контролю. Але вони мають значні вади, до яких можна зарахувати: суб'єктивність, створення умов для зловживань та корупції, великі витрати матеріальних ресурсів та робочого часу.

Для зменшення впливу цих недоліків можна запропонувати методологію, за допомогою якої виникне можливість встановлення залежностей відносин у податковій сфері в їх взаємодії і розкрити суперечності, наявні у процесі податкового адміністрування. Запровадження даного підходу можливе на основі оцінки найбільш суттєвих факторів фіскального ризику. Необхідна оцінка фіскальних ризиків з точки зору їх значущості, що створює можливість заповнити виявлені залежності у податкових відносинах кількісним та якісним змістом, на основі чого і здійснювати побудову системи методів податкового контролю.

При цьому, не зважаючи на наявність великої кількості досліджень різних аспектів функціонування податкової системи, проблема аналізу фіскальних ризиків до теперішнього часу залишається неопрацьованою. Це стосується питання і можливостей використання методів кількісного визначення фіскальних ризиків.

Отже, виникає завдання з розробки методики відбору платників податків для контрольної-перевірочної роботи з ними. Така методика повинна бути спрямованою на подолання недоліків традиційних підходів до розробки планів проведення перевірок суб'єктів господарювання. Таким чином, йдеться про виділення сукупності тих платників податків, які підлягають перевірці на законних підставах шляхом оцінки найбільш суттєвих факторів фіскального ризику цієї сукупності платників, перевірка діяльності яких може забезпечити найбільший обсяг донарахувань податкових платежів та фінансових санкцій до бюджету.

Альтернативною для традиційних методів відбору платників податків для перевірок, може бути методика відбору, побудована на поєднанні методів багатомірного статистичного аналізу інформації, яка вже наявна в базах даних податкової звітності. Головним критерієм відбору тут також повинна бути значущість податкового ризику та його фіскальне значення.

Розв'язання даного завдання потребує адекватного тлумачення понять „податковий ризик” і „фіскальний ризик”. Однак, не зважаючи на наявність

численних досліджень в галузі оподаткування та економічних ризиків, проблема аналізу та оцінки саме податкових ризиків вивчення в недостатній мірі. Це, зокрема стосується загального визначення та можливостей застосування методів кількісного визначення податкових ризиків. Класифікації факторів економічного ризику, які наявні в економічній літературі, майже не торкається податкових ризиків.

В найбільш узагальненому вигляді категорію економічного ризику необхідно розуміти як об'єктивно-суб'єктивну категорію, яка пов'язана з подоланням невизначеності в ситуації неминучого відбору і відображає ймовірність досягнення чи недосягнення очікуваного результату з врахуванням впливу контрольованих чи неконтрольованих факторів. В економічній науці є два підходи для кількісного визначення економічного ризику: вірогіднісний та фінансовий. Перший полягає у визначенні вірогідності настання певної події, що призводить до економічних збитків. Другий – у вартісному вимірі збитків, що містить у собі ризик. Для кількісного визначення ризику можна також використовувати інтегровані показники, що враховують як вірогідність настання ризику, так і його кількісний вимір.

Фіскальний ризик за своєю природою є окремим різновидом фінансового ризику. Тому виникає методологічна доцільність використання всіх інструментів економічного аналізу його кількісного визначення.

Питання визначення фіскального ризику полягає в його структурній різноманітності. В узагальненому вигляді фіскальний ризик полягає у вірогідності недоотримання бюджетом певного обсягу податкових та неподаткових надходжень, наслідком чого може стати бюджетний дефіцит. Він може бути спричинений: по-перше, загальною макроекономічною нестабільністю (несприятливою макроекономічною кон'юнктурою); по-друге, неадекватністю планової роботи фіскальних органів; по-третє, нестабільністю і порушенням податкового законодавства.

У свою чергу, тільки третій чинник є підставою виникнення податкового ризику. Тобто фіскальний ризик є більш узагальненим поняттям, що містить в собі поняття податкового, оскільки він містить у собі й інші обставини, що не призводять до спричинення податкового ризику.

Фактори виникнення податкового ризику дещо відмінні від факторів виникнення фіскального.

Фіскальний ризик з огляду на його походження може мати як зовнішній, так і внутрішній характер. Зовнішній ризик виникає внаслідок неадекватної зміни правового поля (умов ведення бізнесу), що призводить до різких коливань у надходженнях податкових платежів, адміністративного тиску і, як результат, неправомірних фінансових санкцій та штрафів, що застосовуються до суб'єктів господарювання і стягуються податковими органами. Тобто зовнішній ризик ще можна називати нормативно-правовим.

Ризик зміни нормативно-правового поля є одним із найбільш вагомих в умовах України. Це помічено й багатьма дослідниками проблем функціонування податкової системи та наповнення державного бюджету [216]. Тому не слід робити ототожнення понять фіскального та податкового ризику, адже це призводить до неправильного розуміння певних норм законодавства і, таким чином, до невірної застосування їх на практиці.

Сутність природи податкового ризику диктує необхідність у визначенні поля його впливу. Зовнішній податковий ризик через свій нормативно-правовий і адміністративний характер впливає на діяльність всіх без виключення суб'єктів підприємницької діяльності. На відміну від нього, внутрішній (операційний) податковий ризик має значні особливості, які пов'язані з фактором суб'єктивної поведінки конкретного платника податків. Даний вид ризику є локальним відносно всієї податкової системи. Втрати від цього ризику у випадку виявлення помилки можуть бути компенсовані. Внутрішній ризик за фіскальною значущістю можна вважати суттєвим з огляду на ступінь ефективності перевіркової діяльності податкових органів. Але більш суттєве фіскальне значення має зовнішній (нормативно-правовий

ризик), що пояснюється обмеженістю здатності податкових органів здійснити перевірку всіх суб'єктів господарювання у звітній період.

Внутрішній операційний ризик слід розуміти як вірогідність виникнення суттєвих втрат надходжень до бюджету від сплати податків суб'єктами господарської діяльності внаслідок непередбаченого впливу економічних факторів, серед яких наявні й порушення законодавства у податковій сфері.

Поняття операційного ризику складають: ризик порушення ефективності внутрішньогосподарського контролю; ризик незнаходження помилок, ризик наявності помилок у бухгалтерській звітності.

Однак ці різновиди податкового ризику є суттєвими не для всіх платників податків. Для їх переважної кількості, що мають ефективні і висококваліфіковані фінансові та юридичні підрозділи або користуються послугами відповідних служб, ризики невиявлення помилок і зниження ефективності внутрішнього господарського контролю є незначними. Тут сфера прояву податкового ризику зміщується: від оперативного до нормативно-правового. Мається на увазі те, що суперечливі норми податкового законодавства можуть зумовити різне їх тлумачення як з боку податкових служб, так і з боку платників податків.

Тому для класифікації платників податків варто у якості критерію використовувати внутрішній ризик як невід'ємну складову фіскального ризику. Це дозволяє правильно вирішувати проблему формування відбору суб'єктів господарювання для проведення з ними контрольної-перевірочної роботи.

Ще одним критерієм ризику, за яким треба здійснювати відбір платників податків для перевірки, виступає фіскальна значущість податкового ризику. Виходячи з цього, для узагальнюючої оцінки внутрішнього ризику існує необхідність поєднання вірогіднісного та кількісного показників. Складність цього поєднання полягає в тому, що між величинами вірогідності та збитку існує зворотно пропорційна залежність, тобто більша вірогідність настання негативних наслідків супроводжується меншими збитками і навпаки. З цього

напрошується висновок, що для відбору платників податків для перевірок за критерієм фіскальної значущості податкового ризику необхідно керуватися не пошуком зв'язку між вірогідністю виявлення податкової недоїмки та її значущістю, а визначити найбільш впливові фактори, що спричиняють податковий ризик.

Для вирішення такого завдання варто звернутися до методики Є. Альтмана, що використовується при аналізі індивідуальних кредитних ризиків. Цей аналіз вирішує завдання класифікаційного поділу банківських боржників на такі групи: добросовісні боржники; група часткової сплати суми кредиту, його пролонгації тощо; група цілком неспроможних платників. При використанні названої методики будується функція класифікації (дискримінанта функція), за допомогою якої здійснюється оцінка найбільш суттєвих факторів ризику і статистична значущість параметрів моделі. За допомогою цього можна зробити поділ суб'єктів господарської діяльності на групи за певними факторами ризику. Вказану методику можна застосувати й при вирішенні проблеми відбору платників податків для документальних перевірок.

Однак, оскільки в сучасних українських умовах інформація про сплату податків їх платників є закритою, то це заважає розробці точної методики відбору платників податків для перевірки. Тому слід запропонувати загальну схему цього відбору, яка передбачає чотири етапи (табл. 3.3).

Наведений алгоритм відбору платників податків для проведення документальних перевірок містить у собі принципово новий підхід, який ґрунтується на виділенні із категорії фіскального ризику його складових, якими виступають податковий операційний, нормативно-правовий та податковий адміністративний ризики. При відборі суб'єктів господарювання для проведення перевірок необхідно в якості критерію обирати показник внутрішнього (операційного) ризику, оскільки інші види фіскального ризику для реалізації означеного завдання таким критерієм виступати не можуть.

Таблиця 3.3

Загальний алгоритм відбору платників податків для документальних перевірок

Етап	Зміст
I етап	Оцінка операційного ризику, яка передбачає проведення аналізу по платниках податків, які в минулих періодах допускали ухилення від їх сплати. Відбувається ідентифікація податкового ризику шляхом визначення факторів, що свідчать про порушення у податковій сфері (складення переліку дій суб'єктів господарювання, що призводять до недоотримання податкових платежів і, відповідно, до бюджетних збитків). Здійснюється пошук зв'язку між інформацією про суб'єкт господарської діяльності, яка була відома до проведення перевірки, і додатковими податковими нарахуваннями, що були її результатом. Здійснюється оцінка вірогідності настання несприятливих подій і визначається закономірність розподілу можливого збитку.
II етап	Перевірка генеральної сукупності підприємств для визначення платників податків, діяльність яких супроводжується суттєвим податковим ризиком. Це здійснюється шляхом дискримінантного аналізу, який здійснюється з метою розмежування платників податків за певними ознаками. За допомогою аналізу здійснюється моделювання позитивних результатів податкової перевірки, що передбачають виявлення порушення суб'єктом господарювання і здійснення донарахувань податкових платежів. Але при цьому неможливо передбачити кількісний вимір цих нарахувань.
III етап	Регресійний аналіз суб'єктів господарської діяльності, що відібрані в якості об'єктів для документальної податкової перевірки на плановий період для визначення суми вірогідних податкових донарахувань шляхом визначення структури можливих збитків.
IV етап	Поділ суб'єктів господарської діяльності на групи за критерієм операційного (внутрішнього) ризику: високого, середнього та низького

Перевагою наведеної схеми виступає її універсальний характер, оскільки вона надає можливість здійснювати аналіз податкової звітності як в статистичному, так і в динамічному аспектах. Фактично виникає можливість

різнобічного моніторингу податкового ризику, та виявлення зумовлюючих його факторів.

Класифікації платників податків за критерієм операційного ризику може сприяти підвищенню ефективності функціонування аудиторських підрозділів Державної податкової служби, оскільки сприяє економії її матеріальних та людських ресурсів через найбільш точне визначення суб'єктів господарської діяльності, перевірка яких може забезпечити найбільшу суму податкових донарахувань. Крім того, такий алгоритм сприяє автоматизації процесів відбору платників податків на наявній базі даних податкової звітності по кожному платнику податків. Ще одною перевагою виступає те, що дана схема надає можливість зведення нанівець ряду недоліків, притаманних традиційним методам відбору платників податків для проведення з ними контрольної-перевірочної роботи, що у свою чергу сприяє гармонійному врегулюванню взаємовідносин між податковими органами та платниками податків, яке виступає необхідною умовою підвищення ефективності функціонування податкової системи.

Висновки до третього розділу

1. Напрямами вдосконалення організаційного забезпечення податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів визначено вдосконалення бюджетного планування податкових надходжень, реформування моделі податкового адміністрування та підвищення ефективності податкового обліку та податкового контролю.

2. Ефективність функціонування податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в значній мірі залежить від бюджетного планування податкових надходжень, яке у сучасних умовах мусить стимулювати розвиток регулятивної функції оподаткування. З цією метою пропонується у процесі бюджетного планування використовувати принцип В. Парето «80/20». У загальному вигляді цей принцип вказує, що

невелика частка причин, або вкладених засобів чи прикладених зусиль, відповідає за велику частку, отриманих результатів або заробленої винагороди, тобто 20 % ресурсів дають 80 % результатів. Актуальність застосування принципу 80/20 полягає в тому, що врахування принципу Парето, як і в інших економічних питаннях, дозволить оптимізувати процедури формування дохідної частини бюджету.

3. Аналіз показників планованих податкових надходжень, що містяться у щорічних законах України про державні бюджети у 2003–2010 рр. дав можливість зробити висновок, що до головних статей податкових надходжень державного бюджету відносяться (звичайно, у різному співвідношенні між собою) податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизні збори та ввізне мито. Перераховані податки надають можливість залежно від економічної ситуації цілком впевнено впливати на її розвиток. Наприклад, стимулювати або, навпаки, стримувати імпорт (ввізне мито), або галузі, що виробляють підакцизні товари (акцизні збори). Що ж стосується податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, то вони повинні залишатися ядром вітчизняної системи оподаткування. Але їх сукупна питома вага повинна бути такою, щоб залишати місце для „маневру” з метою регулювання розвитку економіки і суспільства.

4. Важливим аспектом реформування системи податкового адміністрування виступає реформування стосунків між державою в особі її податкових органів та платниками податків та контрольно-перевірочної роботи з останніми. Для цього розглядається потенціал, який містить українська модель податкового адміністрування, який поділяється на чотири складові: законодавчий, організаційно-адміністративний, перетворюючий та роз'яснювально-інформаційний. Для кожної складової трансформації системи адміністрування податків визначено сукупність чинників, за допомогою яких можна впливати на її стан.

5. Суперечності між бухгалтерським та податковим обліком викликають труднощі у процесі податкового адміністрування. Розбіжності у

результатах бухгалтерського і податкового обліку ускладнюють роботу господарюючих суб'єктів та органів контролю за правильністю нарахування і сплати податкових платежів. Таким чином, необхідність їх уніфікації є однією з найбільш актуальних проблем вдосконалення податкового адміністрування.

6. Необхідною складовою процесу адміністрування податків виступає податковий контроль, який забезпечує повне і своєчасне надходження податкових платежів і запобігає ухиленню від оподаткування. Ефективність діяльності органів податкового адміністрування визначається в першу чергу ступенем і динамікою надходження податкових платежів та величини податкових боргів. У свою чергу, в якості показників ефективності податкового контролю використовуються: сума донарахувань податків та нарахованих штрафів за порушення податкового законодавства у співвідношенні із загальною сумою зібраних податкових платежів; кількість проведених документальних перевірок фізичних та юридичних осіб та ряд інших. Підвищення ефективності функціонування системи податкового контролю і системи адміністрування податків у цілому полягає у зменшенні витрат держави на стягування податків за рахунок вдосконалення методів і прийомів роботи контролюючих органів, їх відповідності реальним умовам і масштабам підконтрольної сфери, а також у скороченні часу, що витрачається на безпосередні контакти з платниками податків.

7. Ключовим етапом контрольної-перевірочної діяльності виступає відбір платників податків для проведення перевірок, який визначає їх ефективність. Традиційні методи відбору мають низку вад, до яких можна зарахувати: суб'єктивність, створення умов для зловживань та корупції, великі витрати матеріальних ресурсів та робочого часу тощо. У якості альтернативи для традиційних методів відбору платників податків для перевірок, запропоновано методику відбору, яка побудована на поєднанні методів багатомірного статистичного аналізу інформації, яка вже наявна в базах даних податкової звітності. Головним критерієм відбору тут також

повинна бути значущість податкового ризику та його фіскальне значення. Перевагою запропонованої методики виступає її універсальний характер, оскільки вона надає можливість здійснювати аналіз податкової звітності як в статистичному, так і в динамічному аспектах. Фактично виникає можливість різнобічного моніторингу податкового ризику, та виявлення зумовлюючих його факторів.

ВИСНОВКИ

У дисертації отримано нове вирішення наукової задачі побудови дієвого податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів, у рамках якої уточнено теоретичні засади податкової політики на основі більш широкого застосування потенціалу регулюючої функції податків та запропоновано напрямки вдосконалення елементів та організаційного забезпечення податкового механізму.

1. Податки являються основним інструментом державного регулювання соціально-економічних процесів. За допомогою регулюючої функції податків можна впливати на створення заощаджень, стимулювати інвестиційну та інноваційну діяльність, підтримувати мале підприємництво, сприяти створенню нових робочих місць, демонополізації економіки та створенню конкурентного ринку, вирішувати низку питань у соціальній сфері тощо.

2. Здійснюючи теоретичне узагальнення сутності податкової системи в роботі виділено три її підсистеми: податкові інститути, які виступають суб'єктами адміністрування; податкові законодавчо оформлені правила, що визначають дію податкових механізмів; структура податкової системи, що являє собою сукупність існуючих в державі податків. Таке членування дає можливість визначити критерії оптимальності податкової системи.

3. Податковий механізм державного регулювання соціально-економічних процесів пропонується трактувати як засіб послідовної реалізації організаційних та економічних дій, що ґрунтуються на об'єктивних законах, базових принципах, цільовій спрямованості, функціональній визначеності з використанням відповідних методів та податкових інструментів, які орієнтовані на досягнення мети, яка полягає у забезпеченні розвитку економіки та соціальної сфери. Іншими словами, – це система податкових методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для стимулювання підприємницької діяльності

суб'єктів господарювання та розвитку соціальної сфери, за відповідного нормативно-правового, організаційного та інформаційного забезпечення. Критеріями оптимальності податкового механізму визначено відношення сплачених податків до бази оподаткування та величина податкового тиску.

4. В роботі здійснено аналіз окремих складових податкового механізму, які на сьогоднішній день можуть слугувати найдієвішими інструментами державного регулювання соціально-економічних процесів, а саме податкових пільг, спрощених податкових режимів, податкової амортизаційної політики, екологічних платежів та оподаткування доходів громадян, та запропоновано заходи щодо їх вдосконалення в Україні.

5. Пропонується застосовувати лише податкові пільги, які стимулюють ділову активність. В разі їх ефективного функціонування одночасно вирішуються й соціальні питання, зокрема, відбувається підвищення зайнятості населення. Актуальним для вітчизняної економіки можна вважати пільгове оподаткування інноваційної діяльності та пріоритетних виробництв і галузей економіки.

Спрощене оподаткування повинно існувати тільки в якості тимчасового заходу і на сьогоднішній день настають умови для його поетапного скасування із одночасним наданням можливості суб'єктам малого підприємництва переходу за бажанням на сплату податку на оціночний дохід.

В умовах гострої необхідності оновлення основних фондів у виробництві, податкові амортизаційна політика повинна реформуватися за принципами використання прискореної амортизації тільки у сфері оподаткування, щоб вона не впливала через витрати на фінансові результати підприємства та ціну його продукції; спрямування амортизаційних відрахувань тільки на інвестиційні цілі; забезпечення права власників основного капіталу на альтернативний вибір амортизаційного режиму тощо.

Вдосконалення регулятивного потенціалу податкової системи в галузі екологічного оподаткування передбачає приведення у відповідність

нормативів зборів за забруднення навколишнього природного середовища з величиною дійсних збитків, завданих довіллю і виражених у грошовому вимірі; підвищення гнучкості податкового екологічного механізму задля стимулювання екологічно безпечних підприємств; поступове збільшення ставок плати за спеціальне природокористування; спрямування зібраних за допомогою цих зборів коштів на екологічні потреби; повернення частини плати за спеціальне використання природних ресурсів тим суб'єктам господарювання, які не вичерпують встановлені ліміти на забруднення навколишнього середовища тощо.

Стале довгострокове зростання доходів фізичних осіб в офіційному секторі економіки можливе лише за умови відповідного реформування системи відрахувань з фондів оплати праці. Ці відрахування потребують суттєвого скорочення і реального спрощення системи їх адміністрування. Необхідним також вбачається впровадження єдиного соціального податку та стимулювання розвитку накопичувального пенсійного страхування. Перетворення в системі функціонування механізму податку на доходи громадян призведе до суттєвого підвищення платоспроможного попиту і зростанню заощаджень населення, які можуть покрити нестачу довгострокових інвестиційних ресурсів вітчизняних підприємств.

6. Шляхами вдосконалення організаційного забезпечення податкового механізму державного регулювання соціально-економічних процесів в Україні визначено:

- застосування нового підходу до планування податкових надходжень до державного бюджету, який полягає у застосуванні принципу 80 / 20 (принципу Парето), що дає можливість визначити коло податків, які мають найбільший регулятивний потенціал, і таким чином здійснювати певний вплив на функціонування податкової системи України;

- збільшення ефективності сучасної моделі адміністрування податків через виділення законодавчої, організаційно-адміністративної, роз'яснювально-інформаційної та перетворюючої складових потенціалу її

оновлення та визначення для кожної складової сукупності чинників, за допомогою яких можна впливати на її стан;

- узгодження податкового та бухгалтерського обліку;
- впровадження методики відбору платників податків для перевірок, яка ґрунтується на критерії значущості податкового ризику та його фіскальному значенні, що значно підвищує ефективність податкового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии: [моногр.] / Под ред. д.э.н., проф. С.В. Онышко. – Ирпень: НАДПСУ, 2007. – 396с. – С. 76.
2. Алексеев М. Ю. Налоги. Словарь–справочник / М.Ю. Алексеев, А.П. Балакина, В. А. Воронов; под ред. Д. Г. Черника. – С. 110.
3. Алексеенко И. Р. Последняя цивилизация / И.Р. Алексеенко, Л.В. Кейсевич. – К.: Наукова думка, 1997. – С. 68.
4. Альтернативні сценарії української економіки у 1998 та 1999 роках / Гарвардський інститут міжнародного розвитку. – К., 1998.
5. Амосов О.Ю. Податки та податкова політика / О.Ю. Амосов, А.О. Дегтяр, Т.В. Меркулова. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2010.
6. Андреев С.И. Инвертированная С-образная зависимость справедливости и эффективности / С.И. Андреев, Я.В. Зинченко // Экономический журнал ВШЭ. – 2005. – № 1. – С. 72.
7. Андрієвський І.Д. Концепція реформування економічного механізму упровадження платежів за користування надрами / І.Д. Андрієвський // Фінанси України. – 2004. – №7. – С.75-85.
8. Андрущенко В. Л. Фінансове адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-35.
9. Антинсон Э. Б. Лекции по экономической теории государственного сектора. Учебник / Э. Б. Антинсон, Дж. Дж. Э. Стиглиц; пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. – М.: Аспект Пресс, 1995. – С. 102-106.
10. Арон Р. Вильфредо Парето. Этапы развития социологической мысли / Р.Арон. – М.: Прогресс-политика, 1992.
11. Афанасьев М. Забытая амортизация (причины недоиспользования методов ускоренной амортизации) / М. Афанасьев, П. Кузнецов // Вопросы экономики. – 1996. – № 11. – С. 105.

12. Балабан В.В. Механізми державного управління в сфері оподаткування з урахуванням принципів еволюційної економіки / В.В. Балабан. – Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – Механізми державного управління. – Донецьк, 2006. – 20 с.

13. Балабан В.В. Системні й еволюційні принципи формування технологій роботи податкової служби / В.В. Балабан // Зб. наук. праць „Актуальні проблеми державного управління”. – Вип. 2 (22). – Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2005. – С. 220–230.

14. Баулин С. В. Налоги как цена услуг государства / С.В. Баулин // Финансы. – 1995. – № 2. – С. 25.

15. Бень Т. Методичні підходи до формування власних інвестиційних ресурсів підприємства / Т. Бень, Я. Лоскутова // Економіка України. – 2003. – № 10. – С. 26.

16. Бердяев Н. А. Философия неравенства / Н.А. Бердяев. – К.: Наукова думка, 1997. – 234 с.

17. Беспала Н.О. Світовий досвід організації податкового регулювання економіки країни / Н.О. Беспала // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – 2005. – №2. – С. 21-29.

18. Беспала Н.О. Становлення та розвиток державного податкового менеджменту в Україні / Н.О. Беспала // Економіка та держава. – 2006. – №3. – С.12-14.

19. Білюк А. В. Податкове регулювання інновацій в Україні // А. В. Білюк / Економіка та держава. – 2008. – № 6. – С. 85-87.

20. Білюк А.В. Розвиток державної податкової політики стимулювання інноваційної діяльності в Україні / А.В. Білюк. – Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Запоріжжя, 2009. – 20с.

21. Білюк А. В. Роль податків у формуванні доходів окремих секторів економіки // А. В. Білюк / Економіка та держава. – 2008. – № 5. – С. 45-46.

22. Блюменкранц М. Общество мёртвых велосипедистов/ М.Блюменкранц // Вопросы философии. – 2004. – № 1. – С. 176.
23. Бобылев С. Н. Экономика природопользования: [уч. пос.] / С.Н. Бобылев, А. Ш. Ходжаев. – М.: ТЕИС, 1997. – С. 205-206.
24. Бобылев Ю.Н. Налогообложение в минерально-сырьевом секторе экономики / Ю.Н. Бобылев. – М.: Институт экономики переходного периода, 2001. – 269 с.
25. Бондар О. В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання / О.В. Бондар // Актуальні проблеми економіки – 2005. – № 1 . – С. 38-42.
26. Бридун Є. В. Моделювання страхового механізму компенсації еколого–економічних збитків / Є.В. Бридун. – Х.: Форт, 2004. – С. 16.
27. Булгаков С. Н. Философия хозяйства / С.Н. Булгаков. – М.: Наука, 1990. – С. 284.
28. Бунге М. Х. Сучасний дискурс / М.Х. Бунге; за ред. В.Д. Базидевича. – К.: Знання, 2005. – 695 с.
29. Бурденко І.М. Аналіз стану й напрями розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №4(70).– С.67-74.
30. Бурковський В. В. Податки: [навч. посіб.] / В.В. Бурковський. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – С. 57.
31. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально–економічного розвитку України: Наукове видання в 6 томах. – Т.3. Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / Відп. за випуск В.Д. Королюк. – К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2004. – С. 84-85.
32. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI // Голос України від 04.08.2010. – № 143.
33. Вайцеккер Є. Фактор чотири. Новий доклад Римському клубу / Є.Вайцеккер, Є. Ловине, Л.Ловинс. – М.: Academia, 2000 – 399 с.

34. Василенко В. А. Экология и экономика: проблема поиска путей устойчивого развития / В.А. Василенко. – Новосибирск, 1997. – С. 83.
35. Василик О. Д. Вдосконалення податкової системи України / О.Д. Василик, К.В. Павлюк // Фінанси України – 1997. – № 10. – С. 37-42.
36. Василик О. Д. Державні фінанси України / О.Д. Василик. – К.: Вища школа, 1997. – С. 72.
37. Веклич О.О. Економічний механізм екологічного регулювання в Україні / О.О. Веклич. – К.: Український інститут досліджень навколишнього середовища і ресурсів, 2003. – С. 13-14.
38. Веклич О. Фінансові інструменти вилучення екологічної ренти / О. Веклич // Економіка України. – 2008. – №9. – С. 27-37.
39. Віталінський В. В. Аналіз діяльності податкової системи країни / В.В. Віталінський, А.В. Скрипник // Фінанси України. – 2005. – С. 12. – С. 25.
40. Вишневский В.П. Налогообложение предприятий в Украине / В.П. Вишневский. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. – С. 241-242.
41. Вишневский В.П. Теоретические проблемы рационального налогообложения предприятий и организаций / В.П. Вишневский, Н.А. Пономаренко, С.С. Степанчук. – Донецк: ИЭП АН Украины, 1992. – С. 29.
42. Вишневский В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика / В.П. Вишневский, А.С. Веткин. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 2003. – С. 83, 206.
43. Вишневский В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишневский, А. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96-107.
44. Вылкова Е. С. Налоговое планирование: [учебн. для вузов] / Е.С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
45. Гайдар Е.Т. Посткоммунистические экономические реформы: прошло пять лет / Е.Т. Гайдар // Вопросы экономики – 1995. – № 12. – С. 11.

46. Гальчинський А.С. Інноваційна стратегія українських реформ / А.С. Гальчинський, В.М. Геєць, А.К. Кінах, В.П. Семиноженко. – К.: Знання України, 2002. – С. 22.

47. Геєць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи / В.М. Геєць // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 1. – С. 26.

48. Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій / Г. Гендлер. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www/visnuk.com.ua/?./journal/2705/274105.html>

49. Гербіченко І.А. Критерії формування податкового механізму ринкового типу / І.А. Гербіченко // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2005. – Вип. 155. – С. 236-240.

50. Гета П. Т. Основи податкового права: [навч. посіб.] / П.Т. Гета, Л.М. Доля. – К.: Т-во „Знання”, 2003. – С. 29 – 30;

51. Глущенко В.В. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В.В. Глущенко, І.Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – №1. – С. 46-53.

52. Головань М.М. Про реформування системи пільгового оподаткування / М.М. Головань // Фінанси України. – 2009. – №11. – С. 47-52.

53. Голуб А. А. Экономика природных ресурсов: [уч. пос. для вузов] / А.А. Голуб, Е.Б. Струкова. – М.: Аспект–Пресс, 1999. – 319 с.

54. Городянська Л. В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації / Л.В. Городянська // Актуальні проблеми економіки – 2004. – № 2. – С. 57-68.

55. Государственное управление: теория и практика; под ред. Аверьянова В.Б. – К.: Юринком Интер, 1998.– С. 12.

56. Граборов С.В. Границы применимости современной бюджетно-налоговой теории и мажоритарный подход / С.В. Граборов // Экономико-математические методы.– 2004. – Т. 39. – № 4. – С. 3-14.

57. Грушева Т.І. Податкова система України як важлива структура державного управління / Т.І. Грушева, О.А. Долгий // Управління соціально-економічним розвитком територій та підприємств: Збірник наукових праць Донецького державного університету управління. Серія: Державне управління. – Т. 7. – Вип. 64. – 2006. – С. 156-163.

58. Гурьев В. И. Налоговое право / В.И. Гурьев. – Х., 1995. – С. 16.

59. Данілов О.Д. Самофінансування підприємств: податковий і амортизаційний аспекти / О.Д. Данілов, Д.М. Серебрянський // Экономика Крыма. – 2003. – № 1. – С. 66 – 70.

60. Даниленко А.І. Фінансово-монетарні важелі регулювання економіки / А.І. Даниленко, Я.В.Белінська, С.А. Буковинський. – К.: Об'єднаний інститут економіки НАН України, 2005. – С. 30.

61. Дем'яненко М. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин / М. Дем'яненко // Економіка України. – 1996. – № 11.

62. Державне управління і менеджмент: [навч. посіб. у таблицях і схемах] / Г.С. Одінцова, Г.І. Мостовий, О.Ю.Амосов та ін.; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Г.С.Одінцової. – Х.: Вид-во ХарРІ УАДУ, 2002. – 492 с.

63. Десятнюк О.М. Аксіологія ризикованості сфери оподаткування / О.М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – №2. – С. 51–59.

64. Десятнюк О.М. Концептуальні основи теорії ризиків у сфері оподаткування / О.М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – №10. – С. 107–115.

65. Джигирей В. С. Екологія та охорона навколишнього середовища: навч. посіб. / В.С. Джигирей. – К.: Знання, КОО, 2000. – С. 133 – 136.

66. Дмитриева Н. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов / Н. Г. Дмитриева, Д. Б. Дмитриев. – Ростов н/Д : Феникс, 2004. – 512 с.

67. Долгий О.А. Механізми державного управління податковою службою України в умовах ризиків / О.А. Долгий. – Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора наук з державного управління за

спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Донецьк, 2007. – 32 с.

68. Економічна енциклопедія в трьох томах – Т. 1. / Відп. редактор С.В. Мочерний. – К.: Академія. 2000. – 864с.

69. Єфименко Т.І. Макроекономічний аналіз впливу податкової політики на структурні зміни в економіці / Т.І. Єфименко // Наукові праці НДФІ. – 2004. – № 4. – С. 28.

70. Єфименко Т.І. Формування конкурентоспроможної податкової системи як чинник розбудови державно-приватного партнерства в Україні / Т.І. Єфименко // Наук. вісн. НУ ДПСУ (економіка, право). – 2009. – № 1(44). – С. 18–23.

71. Жаліло А.Я. Податкова реформа в Україні в контексті економічної стратегії зростання / А.Я. Жаліло, А.Ю. Сменковський // Стратегічна панорама. – 2003. – № 3-4. – С. 107.

72. Жукова Е. Размышления над системой налогообложения Украины и принципом Парето / Е. Жукова. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://blog.liga.net/user/zhukova/article/1028.aspx>

73. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – К.: Знання, 2000. – С. 587.

74. Загорський В. Податки для конкурентоспроможної економіки / В. Загорський // Дзеркало тижня. – 2006. – № 16 – 17 (595 – 596).

75. Закон України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” від 26.12.2002 № 380–IV // Відомості Верховної ради України – 2003. – № 10 – 11. – Ст.86.

76. Закон України „Про Державний бюджет України на 2004 рік” від 27.11.2003 № 1344–IV // Відомості Верховної ради України. – 2004. – № 17–18. – Ст.250.

77. Закон України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” від 23.12.2004 № 2285–IV // Відомості Верховної ради України. – 2005. – № 7–8. – Ст. 162.

78. Закон України „Про Державний бюджет України на 2006 рік” від 20.12.2005 № 3235–IV // Відомості Верховної ради України. – 2006. – № 9, 10 – 11. – Ст. 96.

79. Закон України „Про Державний бюджет України на 2007 рік” від 19.12.2006 № 489–V // Відомості Верховної ради України. – 2007. – № 7–8. – Ст. 66.

80. Закон України „Про Державний бюджет України на 2008 рік і про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 28.12.2007 № 107–VI // Відомості Верховної ради України. – 2008. – №№ 5 – 6, 7 – 8. – Ст. 78.

81. Закон України „Про Державний бюджет України на 2009 рік” від 26 грудня 2008 р. № 835–VI

82. Закон України „Про Державний бюджет України на 2010 рік”

83. Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” // www.rada.gov.ua

84. Закон України „Про державну податкову службу України” // www.rada.gov.ua

85. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97 – ВР // www.rada.gov.ua

86. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03. 04. 1997 р. № 168/97 – ВР // Урядовий кур’єр – 1997. – С. 80-81.

87. Закон України „Про прожитковий мінімум” від 15. 07. 1999 р. № 966 – XIV. // www.rada.gov.ua

88. Закон України „Про систему оподаткування” від 25. 06. 1991 р. № 1251 – XII // www.rada.gov.ua

89. Закон України „Про угоди про розподіл продукції” // www.rada.gov.ua

90. Занг В.-Б. Синергетическая система / В.-Б. Занг. – М.: Мир, 1999. – С. 298-299.

91. Замасло О. Податковий механізм стимулювання інноваційної діяльності в Україні / О. Замасло // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 235–240.

92. Звіт про витрачання бюджетних коштів Державною податковою адміністрацією України за 2006 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta.kmu.gov.ua//tax/control/uk/index>

93. Іванов Ю.Б. Малий бізнес: управління податками: [моногр.] / Ю.Б.Іванов, К.В. Петросянц. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 352 с.

94. Іголкін І.В. Податкова реформа як об'єктивна необхідність зміцнення дохідної частини Державного бюджету / І.В. Іголкін // Фінанси України. – 2005. – № 11. – С. 20.

95. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: [навч. посіб.] / Г. Ю. Ісаншина – К : ЦУЛ, 2003. – 260 с.

96. Інформаційні повідомлення // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С.4.

97. Каддафи М. Зелена книга / М. Каддафи. – К.: Феникс, 2003. – С. 79.

98. Кармінська–Белоброва М.В. Аналіз застосування ПДВ та можливості заміни існуючого методу обчислення за період 1991–2003 рр. / М.В. Кармінська–Белоброва // Економіка розвитку. Науковий журнал. – №2(38).– Харків: Вид. ХНЕУ, 2006.– С. 24–26.

99. Кармінська–Белоброва М.В. Анализ налоговых поступлений в Государственный бюджет Украины с точки зрения принципа Парето / М.В. Кармінська–Белоброва // Научно информационный журнал Бизнес Информ– № 5.– Харьков: Издательский дом «Інжек», 2009. – С. 84–88.

100. Кармінська–Белоброва М.В. Використання офшорних компаній з метою податкового планування в Україні / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали V Міжнародної науково–практичної конференції «Науковий прогрес на рубежі тисячоліть – 2009». – Т.2. Економічне видання: Прага. «Економіка і наука».

101. Кармінська–Белоброва М.В. Деякі аспекти реформування податкової системи України / М.В. Кармінська–Белоброва // Культура та інформаційне суспільство XXI століття: Матеріали наук. конф. молодих учених, 25–26 квітня 2006 р. – Х. : ХДАК, 2006.

102. Кармінська–Белоброва М.В. Місце податків в економічній системі: еволюція поглядів на природу оподаткування / М.В. Кармінська–Белоброва // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 4 (17): Економічні науки. – Чернівці, Технодрук, 2009.– 364 с., с. 74–78

103. Кармінська–Белоброва М.В. Мировые модели налоговых систем и сборов / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали V Міжнародної науково–практичної конференції "Основні проблеми сучасної науки", – 2009. – Т. 2. Економіка. Софія. «Бял ГРАД–БГ»

104. Кармінська–Белоброва М.В. Напрямки реформування механізму адміністрування податків / М.В. Кармінська–Белоброва // Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2010. – Вип. 3 (30). – С. 268–275.

105. Кармінська–Белоброва М.В. Оптимизация налогообложения в условиях действующего законодательства Украине / М.В. Кармінська–Белоброва // Економіка: проблемі теорії і практики: Збірник наукових праць – Випуск 250: в 9 т. – Т. VIII. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009.–288 с., с. 1835–1841.

106. Кармінська–Белоброва М.В. Податкова культура в Україні: постановка проблеми / М.В. Кармінська–Белоброва // Культура та інформаційне суспільство XXI століття: Матеріали наук. конф. молодих учених, 25–26 квітня 2007 р. – Х. : ХДАК, 2006.

107. Кармінська–Белоброва М.В. Податкова система держави: визначення критеріїв оптимальності / М.В. Кармінська–Белоброва // Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2010. – Вип. 4 (31). – С. 321–327.

108. Кармінська–Белоброва М.В. Податкова система України та її принципи / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали IV Міжнародної науково–практичної конференції «Динаміка наукових досліджень «2005». Т. 8. Фінансові відносини. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005.

109. Кармінська–Белоброва М.В. Податкове стимулювання соціального розвитку / М.В. Кармінська–Белоброва // XII Міжнародна науково–практична конференція аспірантів і студентів «Проблеми розвитку фінансової системи України і в умовах глобалізації» Тавричеській національній університет ім. В.І. Вернадського, 2010 р.

110. Кармінська–Белоброва М.В. Проблеми оптимізації податкового адміністрування. Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали IX Міжнародної науково–практичної конференції. – Донецьк: ДонНУЕТ імені Михайла Туган–Барановського, 2009.

111. Кармінська–Белоброва М.В. Проблеми реформування ПДВ у рамках оподаткування на Україні / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали II Міжнародної науково–практичної конференції «Науковий потенціал світу – «2005». Т. 4. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005.

112. Кармінська–Белоброва М.В. Проблемні питання реформування податкової системи України / М.В. Кармінська–Белоброва // Економіка розвитку. Науковий журнал. – №1(41).– Харків: Вид. ХНЕУ, 2007.– 120 с, с. 38–40.

113. Кармінська–Белоброва М.В. Спрощена система оподаткування як складова податкового механізму державного управління соціально економічним розвитком / М.В. Кармінська–Белоброва // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – Запоріжжя: Вид–во КПУ, 2010. – № 4 – С. 73–80.

114. Кармінська–Белоброва М.В. Становлення податкових систем в історичній ретроспективі / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали III

Міжнародної науково-практичної конференції «Науковий потенціал світу – «2006». Т. 3. – Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006.

115. Кармінська–Белоброва М.В. Удосконалення податкової системи України як напрямку економічної політики держави (на прикладі Харківської області) / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Управління якістю у діяльності органів виконавчої влади регіону». Збірник наукових статей. – №4. – Харків: Вид-во ХНЕУ, 2006.

116. Кармінська–Белоброва М.В. Удосконалення системи місцевого оподаткування на прикладі Харківської / М.В. Кармінська–Белоброва // Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіонів України: Тези Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Дніпропетровськ 16–26 листопада 2009 р.).

117. Кармінська–Белоброва М.В. Шляхи вдосконалення державного податкового контролю / М.В. Кармінська–Белоброва // Державне будівництво [Електронне видання]. – 2010. – №2. – Режим доступу до журн.: <http://www.kbuara.kharkov.ua>

118. Кармінська–Белоброва М.В. Щодо податкової підтримки суб'єктів малого підприємництва / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Дні науки – «2006». Т. 4. – Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006.

119. Кармінська–Белоброва М.В. Щодо шляхів удосконалення податкової системи / М.В. Кармінська–Белоброва // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Освіта і наука без кордонів – «2005» Т. 4. – Економічні науки. – Пржемишль – Прага: Наука і студія, 2005

120. Кармінська–Белоброва М.В. Ways to improve tax control (шляхи вдосконалення податкового контролю) / М.В. Кармінська–Белоброва // III науково-практичній конференції «Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку» «ECONOMICS: CURENT AFFAIRS AND DEVELOPMENT». – Київ, 2010.

121. Кашенко О.Л. Фінанси природокористування / О.Л. Кашенко. – Суми: Університетська книга, 1999. – С. 80.
122. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – С. 341.
123. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії ВРУ 28 червня 1996 р. № 254/96–ВР // Відомості ВРУ. – 1996. – № 30.
124. Концепція амортизаційної політики, ухвалена Указом Президента України від 7 березня 2001 р. № 169/2001. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
125. Концепція реформування податкової системи України. Підготовлено робочою групою Секретаріату Президента України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua>. – Офіційний сайт Президента України.
126. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства / Т.Д. Косова // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 9. – С. 157–166.
127. Костенко О.О. Удосконалення державного податкового регулювання підприємницької діяльності / О.О. Костенко. – Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.05 – Галузеве управління. – Донецьк, 2002. – 20 с.
128. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз. – М.: Дело, 1993. – 192с.
129. Кох Р. Закон Парето или Принцип 80\20 / Р. Кох. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.elitarium.ru/print.php?id=1995&npage=1>
130. Крисоватий А. Фінансові школи та логос теорії оподаткування / А. Крисоватий // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 2– 4. – С. 57.
131. Крупка М. І. Фінансові інструменти державного регулювання та підтримки інноваційної сфери / М.І. Крупка // Фінанси України. – 2001. – №4. – С. 77.
132. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / Т.Ф. Куценко. – К.: КНЕУ, 2002. – 256 с.

133. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003. – С. 127.
134. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : [підручн.] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
135. Лаврешов А.Ю. Ефективна державна податкова політика як механізм соціально орієнтованої ринкової економіки / А.Ю. Лаврешов. – Автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Донецьк, 2008. – 20 с.
136. Лаврешов А.Ю. Податкові пільги та їх ефективність у реалізації державної податкової політики / А.Ю. Лаврешов // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. праць Дніпропетровського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України. – Дніпропетровськ: ДРІДУ, 2005. – Вип. 1(19). – С. 176–178.
137. Лекарь С.І. Еволюція плати за землю в Україні та її фіскальна ефективність / С.І. Лекарь // Фінанси України. – 2010. – №2. – С. 58–64.
138. Лёвочкин С. Налоговая структура в Украине и пути её совершенствования / С. Лёвочкин // Вопросы Экономики. – 1999. – № 8. – С. 23.
139. Луніна І. Податкова політика України в контексті створення умов для економічного зростання / І. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 37–47.
140. Лютий І.О. Проблеми та перспективи спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / І.О. Лютий, М.В. Романюк // Фінанси України. – 2007. – №6. – С. 31–38.
141. Макконнелл К.Р. Экономикс / К.Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М.: Республика, 1992. – 798 с.

142. Маркарян К.В. Закон сохранения капитала / К.В. Маркарян. – М.: Едиториал УРСС, 2004. – С. 25.
143. Мельник В.М. Використання податкових інструментів в умовах становлення ринкової економіки / В.М. Мельник, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2010. – №2. – С. 46–57.
144. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2006. - №1. – С.31-37.
145. Мельник П.В. Розвиток податкової системи у перехідній економіці: [моногр.] / П.В. Мельник. – Ірпінь Академія Державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
146. Микитин С. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Микитин, А. Микитин, М. Степанова // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – № 11. – С. 55.
147. Міжнародне оподаткування: [навч. посіб.] / За ред. Козака Ю.Г., Сліпої В. М. – К.: ЦНЛ, 2003. – С. 225.
148. Мітал О.Г. Стратегічні орієнтири податкового стимулювання інвестиційних процесів на регіональному рівні / О.Г. Мітал // Економіка та держава. – 2008. - №10. – С. 22-25.
149. Міщенко В. Природноресурсна рента і рентна політика в Україні / В. Міщенко, Б. Данилишин // Економіка України. – 2003. – №12. – С. 4–14.
150. Молдован О. Спрощене оподаткування: реформа на користь уряду / О. Молдован. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/06/18/238979>
151. Молдован О. Єдиний податок: скасувати не можна реформувати / О. Молдован. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/30/234326/>
152. Мостовий Г.І. Податки та податкова політика [навч. посіб.] / Г.І. Мостовий, А.О. Дегтяр, В.В. Греченко. – Х.: Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2005. – 184 с.

153. Найденов Г.И. Воспроизводство и использование основного капитала в промышленности США / Г.И. Найденов. – М.: Экономика, 1964. – С. 22–23.
154. Нікітишин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово–економічної кризи / А.О. Нікітишин // Фінанси України. – 2010. – №1. – С. 38–45.
155. Никитин С. Налог на прибыль: опыт развитых стран / С. Никитин, А. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 1998. – № 2. – С. 5–11.
156. Никифоров А.Є. Податкове стимулювання інноваційної діяльності / А.Є. Никифоров, В.М. Диба, В.О. Парнюк // Фінанси України. – 2009. – №5. – С. 78–86.
157. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47–59.
158. Омелянчик Н. И. Либерализация амортизационной политики как фактор формирования благоприятного инвестиционного климата / Н.И. Омелянчик, А.Ю. Рудченко // Финансовые риски. – 2000. – № 4. – С. 97–102.
159. Онишко С. В. Податкові відносини між державою і платниками податків / С.В. Онишко // Фінанси України. – 1998. – № 3. – С. 84–91.
160. Онишко С. В. Проблеми зростання податків в Україні і деякі заходи щодо їх вирішення / С.В. Онишко, А.Н. Жеребних // Фінанси України. – 2001. – № 7.
161. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К.: Ред. журналу „Вісник податкової служби України”, 2002. – С. 13.
162. Онищенко В. А. Теоретичні основи податкового контролю / В.А. Онищенко // Бюджетно-податкова політика України (проблеми та перспективи розвитку): Збірник наукових праць за матеріалами науково–

практичної конференції (20-22 грудня 2001 р.). – Ірпінь: Академія Державної податкової служби України, 2002. – С. 374–373.

163. Орлов П. Государственная амортизационная политика и её отражение в стандартах бухгалтерского учёта / П. Орлов, С. Орлов // Экономика Украины. – 2001. – № 3. – С. 30–34.

164. Орлов П. Про використання в Україні різних систем амортизації / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України. – 2005. – № 10. – С. 38–44.

165. Орлов П. Удосконалення державної амортизаційної політики / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України. – 2003. – № 2. – С. 32–36.

166. Паєнтко Т.В. Мінімізація податкових платежів та її наслідки для держави / Т.В. Паєнтко // Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 44–52.

167. Панасик В. М. Податковий облік / В.М. Панасик, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. – Тернопіль: Карт-бланш., 2002. – С. 11.

168. Пархоменко В. М. Облік амортизації / В.М. Пархоменко // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 62–65.

169. Пасько Т.О. Сутність та структура методів податкового механізму / Т.О. Пасько, Л.В. Чернявська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/44835.doc.htm

170. Перелік суб'єктів підприємницької діяльності, що реалізують інвестиційні проекти на територіях пріоритетного розвитку та у спеціальних (вільних) економічних зонах станом на 1 січня 2005р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Сайт Міністерства економіки України [www me gov ua](http://www.me.gov.ua)

171. Пигу А. Экономическая теория благосостояния / А. Пигу. – М.: Прогресс, 1985. – 512 с.

172. Пиндайк Л.С. Микроэкономика / Л.С. Пиндайк, Д.А. Рубенфельд. – М.: Дело, 2000. – 800 с.

173. Письменний В. Податкові органи держави в системі управління оподаткуванням / В. Письменний // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 3–4. – С. 84.

174. Пінчук Н.М. Підвищення ефективності державного управління й фінансування у сфері надрокористування / Н.М. Пінчук // Фінанси України. – 2004. – №6. – С.59–66
175. Пінчук Н.М. Фінансово–економічний механізм галузі природокористування / Н.М. Пінчук // Фінанси України. – 2004. – №11. – С. 68–75/
176. Піхоцький В. Непрямі методи – це розширення податкового поля та збільшення надходжень до бюджету / В. Піхоцький // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 3. – С. 31–33.
177. Поважный А.С., Балабан В.В. Принципы государственной налоговой политики в контексте эволюционной экономики / А.С. Поважный, В.В. Балабан // Зб. наук. праць Донецького державного університету управління „Фінансові механізми державного управління економікою України”. – Т. V. – Вип. 37. – Серія „Державне управління”. – Донецьк: Норд–Прес, 2004. – С. 98–110.
178. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2756–VI // Голос України. – №229–230. – 4 грудня 2010 р.
179. Податковий контроль: [підручн.] / П.Ю. Буряк, Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька, В.З. Білінський. – К.: Хай–Тек Прес, 2007 – 608 с.
180. Подолинський С. А. Вибрані твори / С.А. Подолинський; упорядник Корнійчук Л. А. – К.: КНЕУ, 2000. – 328 с.
181. Полуянов В.П. Амортизационные отчисления как источник воспроизводства основных фондов / В.П. Полуянов // Економіка промисловості. – 2004. – № 1. – С. 123–125.
182. Портер М. Э. Конкуренция / М.Э. Портер. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. – 495 с.
183. Пособие по налоговой политике / Под ред. Партасарати Шома. – Вашингтон, МВФ, 1995. – С. 203.

184. Роль держави у довгостроковому економічному зростанні / Болховітінова О.Ю., Кваснюк Б.Є., Кіреєв С. І. та ін.; за заг. ред. Б.С. Кваснюка. – К.: Ін-т економічного прогнозування. – С. 383.
185. Романюк М.В. Податкове регулювання як дієвий інструмент антикризової економічної політики / М.В. Романюк // Фінанси України. – 2009. – №12. – С. 66–71.
186. Русско–украинский словарь научной терминологии: Общественные науки / И. Ф. Андреш, С. А. Воробьёва, Н. В. Кравченко и др. – К.: Наукова думка, 1994. – 6000 с.
187. Савченко А.Г. Прискорена амортизація у системі державного регулювання / А.Г. Савченко, Н.П. Москалюк // Фінанси України. – 2003. – № 7. – С.71.
188. Савчук Т. Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку та основа реалізації системи оподаткування / Т. Савчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 45–49.
189. Сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
190. Сайт центру соціально–економічних досліджень CASE. – Україна // <http://case-ukraine.kiev.ua/>.
191. Сергеев В.М. Пределы рациональности. Термодинамический подход к теории экономического равновесия / В.М. Сергеев. – М.: Фазис, 1999. – С. 3.
192. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін.; за заг. ред. Соколовської А. М. – К.: НДФІ, 2006. – С. 15.
193. Скрипник А.В. Сучасні підходи до прийняття нової редакції Податкового кодексу України / А.В. Скрипник // Вісник Національного Банку України – 2005. – № 12. – С. 22 – 28.

194. Скрипник А. Ожидаемые последствия перехода к плоской шкале налогообложения доходов граждан / А. Скрипник, В. Беляев // *Економіст*. – 2003. – № 10. – С. 40–43.
195. Соколовська А.М. Основи теорії податків: [навч. посіб.] / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.
196. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: НДФІ, 2001. – 454 с.
197. Соколовська А. Податкові пільги в Україні: міфи і реальність / А. Соколовська // *Вісник НБУ*. – 2005. – № 9. – С. 8.
198. Сорокин П. А. Человек. Цивилизация. Общество / П.А. Сорокин; пер. с англ. – М.: 1992. – С. 315–322.
199. Статистичний щорічник України за 2008 рік; за ред. О.Г. Осауленка. – К.: Державний комітет статистики України, 2009. – 567 с.
200. Сторожук О.О. Реформування облікової політики і податкової системи України / О.О. Сторожук // *Вісник податкової служби*. – 2006. - № 36. – С.56-58.
201. Сторожук О.О. Регулювання підприємницької діяльності через податковий механізм / О.О. Сторожук // *Вісник податкової служби*. – 2006. – № 14. – С.58-61.
202. Студенцов В. Б. Налоговое регулирование капиталовложений в ведущих капиталистических странах и реформа в 80-е годы / В.Б. Студенцов // *Известия АН СССР*. – Серия «Экономика». – 1988. – № 5. – С. 32.
203. Суторміна В.М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): [моногр.] / В.М. Суторміна, В.М. Федоров, В.Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – С. 50.
204. Тамошина Г.И. Прибыль: формирование, распределение и налогообложение / Г.И. Тамошина, Е.М. Смольянова. – Воронеж: Центрально-Чернозёмное книжное издательство, 2000. – С. 80.
205. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) / Л.Л. Тарангул. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – С. 99.

206. Тимошенко Ю. Правительство будет настаивать, чтобы Государственный бюджет 2010 года был сформирован в интересах местных бюджетов / Ю. Тимошенко // Правительственный портал. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>

207. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко. – К.: Алеута, 2004. – С.395.

208. Ткаченко В.А. Удосконалення податкового механізму на основі визначення податкового потенціалу / В.А. Ткаченко, С.В. Каламбет, Ю.А. Кармазин // Фінанси України. – 2001. – №07.

209. Турило А. М. Новий метод нарахування амортизації основних засобів / А.М. Турило, Л.Д. Філіппова // Економічний вісник НГУ. – 2003. – № 2. – С. 61–64.

210. Финансово–кредитный энциклопедический словарь / Под ред. Грязновой А. Г. – М.: Финансы и статистика, 2002. – С. 616.

211. Фромм Э. Иметь или быть / Э. Фромм. – М.: АСТ, 1998. – 365 с.

212. Хотомлянський О. Амортизаційний фонд як джерело відтворення основних засобів / О. Хотомлянський, В. Колосюк // Економіка України – 2004. – № 3. – С. 38–42.

213. Цимбал П.В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика / П.В. Цимбал. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2007. – 320 с.

214. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформації економіки: [моногр.] / А.П. Чередніченко. – К.: ТОВ „Видавництво „Аспект–Поліграф”, 2005. – С. 3–4.

215. Чернякова Т. М. Податкова система України та оподаткування підприємств: [навч. посіб.] / Т.М. Чернякова. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2006. – С. 30.

216. Чугаєв А. Аналіз суб'єктів господарювання за даними податкових декларацій / А. Чугаєв, Ю. Волков // Науковий вісник

Національної академії державної податкової служби України. – 2004. – № 5. – С. 132–143.

217. Шаблиста Л.М. Адаптація податкових систем України до європейських стандартів. Актуальні аспекти механізму модернізації економіки / Л.М. Шаблиста. – К., 2003. – С. 42–43.

218. Шаблиста Л.М. Податкова політика у трансформаційний період / Л.М. Шаблиста // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 3-4. – С. 26-33.

219. Швабій К.І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: моногр. / К.І. Швабій. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2009. – 296 с.

220. Экономика налоговой политики / Под ред. М. П. Довере; пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филингъ», 2001. – С. 12.

221. Экономика общественного сектора / Под ред. Жильцова Е., Лафея Ж. – М., 1998. – С. 87.

222. Экономическая энциклопедия / Под ред. Абалкина Л.И. – М.: Экономика, 1999.

223. Яковлева Е. Политика привлечения иностранных инвестиций в Россию: пора перемен? / Е. Яковлева // Мировая экономика и международные отношения. – 1999. – № 11. – С. 95.

224. Янушевич Я.В. Податковий механізм створення передумов економічного зростання : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / Я.В. Янушевич. – К., 2009. – 23 с.

225. Ярошенко Ф.О. Формування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу України (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) / Ф.О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010. – №7. – С. 3–21.

226. Doing Business in 2006 – [Electronic resource]. The World Bank Group // http://www.doingbusiness.org/Explore_Topics/Paying_Taxes/Compare.All.aspx.

227. Economic Effects of Fundamental Tax Reform / Henry Aaron, William Gale, eds. – Washington: Brookings Institution Press? 1996. – p. 358/
228. Jorgensen D. W. Capital theory and investment behavior // American Economic Review? 1963. – P. 247 – 259.
229. Mendoza E., Razin A., Tesar L., Effective tax rate in macroeconomics cross–country estimates of tax rates on factor incomes and consumption // NBER Working // 4864, September 1994.
230. Okum A. M. Equality and Efficiency: The Big Trade–Off. Washington, D. C.: Brookings Institution, 1975. – P. 69.
231. Payne, James L., Costly Returns of the U.S. – San Francisco: ICS Press, – 363 p.
232. Regions: Statistic Yearbook / Eurostat, 2004, available in <http://epp.eurostat.ec.eu.int/portal>
233. Tax reform and the cost of capital: an international comparison / Dale W. Jorgensen, Ralph Landau (editors). – The Brookings Institution Washington, D. C., 1993. – P. 6, 41 – 44.
234. The World Bank <http://devdata.worldbank.org/data-query/>
235. <http://stats.bis.gov/news.release//cpi.toc/htm>