

**ЧОРНОМОРСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМ. ПЕТРА МОГИЛИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КУРНОСОВ Олександр Володимирович

УДК 351.713:005.62(477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ**

25.00.02. – механізми державного управління

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата наук

(доктора філософії) з державного управління

Дисертація містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ *О.В. Курносів*

Науковий керівник: ЄМЕЛЬЯНОВ Володимир Михайлович,
доктор наук з державного управління, професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Миколаїв – 2018

АНОТАЦІЯ

Курносів О.В. Удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 «Механізми державного управління». – Чорноморський національний університет ім. Петра Могили, Миколаїв, 2018.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретико-методичних засад та практичних пропозицій з удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні.

Виконаний аналіз теорій державного управління, державних фінансів, оподаткування, регіонального розвитку, а також комплексу проблем формування та реалізації податкової політики, взаємозв'язків податкової політики з соціально-економічної та регіональної політикою. Доведено необхідність розширення спектра теоретико-методологічних підходів до вивчення виникаючих явищ і процесів, що протікають в системі міжбюджетних відносин в Україні та її регіонах, визначення ключових категорій державної податкової політики.

Узагальнено основні зарубіжні підходи до формування та реалізації механізмів державної податкової політики в контексті адаптації їх до українських реалій. Виконуючи системний аналіз зарубіжного досвіду стосовно державної податкової політики, виявлено, що найбільш цінним досвідом в площині його імплементації до національного законодавства України став механізм докорінного реформування податкової системи в рамках процесу економічних і політичних перетворень у східноєвропейських країнах, які готувалися вступити до Європейського союзу. Підкреслено, що з метою удосконалення механізмів державної податкової політики саме цей позитивний досвід може бути успішно адаптований до сучасних умов нашої країни на шляху отримання Україною членства в ЄС.

Доведено, що податкові проблеми, що загострилися, існуюче інституційне середовище, ослаблення взаємозв'язків державної податкової

політики та розвитку регіонів, безперервні ухилення від оподаткування обумовлюють необхідність зміни бюрократичної парадигми на менеджеріальну. Визначено структурні елементи державного податкового менеджменту, які конкретизують його функціональне призначення: податкове прогнозування і планування, податкове регулювання, податковий контроль. Встановлено головний сенс державного податкового менеджменту, який полягає в підвищенні ефективності функціонування податкової системи за допомогою цільової орієнтації і виявлення ефективних способів досягнення цілей та його мета – забезпечення потреб бюджетів різних рівнів в податкових надходженнях і вирішення поставлених соціально-економічних завдань шляхом можливого застосування податкових механізмів.

Виконано аналіз методологічних підходів (процесного, організаційного, системного, управлінського) до визначення податкового менеджменту. Обґрунтовано методологічний підхід до розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні, який враховує виявлені протиріччя державного управління оподаткуванням в регіоні, перш за все, між інтересами держави і регіону. Він ґрунтується на співвідношенні стратегічних цілей і тактичних завдань з принципами, функціями, методами, узгоджується з напрямками, інститутами, передбачає оцінку результативності його реалізації.

Удосконалено методичний підхід до формування державної податкової політики, заснований на гармонізації інтересів держави та регіонів в сучасних умовах України. Він базується на принципах, що забезпечують впорядкування процесу прийняття управлінських рішень: узгодженості інтересів держави, регіонів, органів місцевого самоврядування, об'єднань територіальних громад, суб'єктів оподаткування, збалансованості, податкової самозабезпеченості і конкурентоспроможності регіону, виділених компетенцій, мобільності і адаптивності, соціальної орієнтованості, контрольованості і відповідальності.

Сформовано стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні. Це: податкове стимулювання: розвитку

економіки регіону, формування «точок зростання», індустріальних парків, розвитку соціального підприємництва, організації місцевих громад, інвестиційної та інноваційної діяльності; впровадження в систему управління оподаткуванням оцінювання результативності управління податковим потенціалом регіону та соціально-економічної результативності державної податкової політики.

Для удосконалення міжнародного податкового планування, як одного з механізмів державної податкової політики, рекомендовано проведення податкової оптимізації в суворій відповідності із запропонованими принципами, дотримання яких сприятиме ефективному запобіганню подвійного оподаткування доходів (прибутків) і майна учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Розроблено організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту. Він включає послідовність фінансових перетворень «податковий потенціал - податкові доходи - результат (соціально-економічний розвиток регіону), охоплює чотири стадії: формування та розширення податкового потенціалу, схильних до впливу соціально-економічних чинників на податкову базу регіону; використання податкового потенціалу, де здійснюється його трансформація в податкові доходи бюджету, і використання податкових доходів, від ефективності якого, в свою чергу, залежить результат – соціально-економічний розвиток регіону.

Даний механізм включає управління структурним взаємозв'язком податкового потенціалу і соціально-економічного потенціалу регіону. Розроблений організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону в якості найважливішого інструменту реалізації державної податкової політики є компромісним варіантом рішення проблем соціально-економічного розвитку регіонів, що дозволяє оптимізувати міжбюджетні стосунки, підвищити податкові доходи зведеного бюджету області.

Ключові слова: податки; державна податкова політика; механізми державного управління, соціально-економічний розвиток; регіон; податковий менеджмент; податковий потенціал; організаційно-економічний механізм.

ANNOTATION

Kurnosov O. V. Improvement of the mechanisms of state tax policy in Ukraine. – Qualifying scientific work as a manuscript.

Dissertation on the receipt of scientific degree of doctor of sciences of public administration, speciality 25.00.02 «Mechanisms of public administration». – Petro Mohyla Black Sea National University, Nikolaev, 2018.

The thesis is devoted to the confirmation of theoretical and methodological principles and practical proposals for improving the formation and implementation of state tax policy in Ukraine. It has analyzed the theories of public administration, public finance, taxation, regional development, as well as the problems of formation and implementation of tax policy, the relationship of tax policy with social economic and regional policy. It has proved the necessity of expanding theoretical and methodological approaches to the study of emerging phenomena and processes occurring in the system of intergovernmental relations in Ukraine and its regions, the definition of key categories of state tax policy.

The main foreign approaches to the formation and implementation of state tax policy in the context of their adaptation to Ukrainian realities are generalized. The system analysis of foreign experience in relation to state tax policy revealed that the most valuable experience in the field of its implementation into the national legislation of Ukraine was the mechanism of radical reformation of tax system within the process of economic and political transformation in the Eastern European countries that were preparing to join the European Union. It was emphasized that in order to improve the mechanisms of state tax policy, this positive experience can be successfully adapted to the current conditions of our country on the way of obtaining Ukraine's membership in the EU.

It has been proved that the exacerbated tax problems, the existing

institutional environment, the weakening of the relationship between state tax policy and the development of regions, and the continued tax evasion make it necessary to change the bureaucratic paradigm on the managerial one. The structural elements of the state tax management, which specify its functional purpose: tax forecasting and planning, tax regulation, tax control are determined. The main purpose of the state tax management is established, that means increasing the efficiency of tax system functioning with the help of target orientation and effective ways to achieve the goals and objectives - to ensure the needs of budgets of different levels in tax revenues and to determine social and economic challenges posed by the possible application of tax mechanisms.

The analysis of methodological approaches (process, organizational, systemic, and managerial) to the definition of tax management has been carried out. The methodological approach to the development of tax management at the regional level, which takes into account the revealed contradictions of the state tax administration in the region, primarily between the interests of the center and the region, has been grounded. It is based on the correlation of strategic goals and tactical tasks with the principles, functions, methods, consistent with directions, institutes, provides an assessment of its implementation effectiveness.

The methodical approach to the formation of the state tax policy which is based on the harmonization of the interests of the state and the regions in the modern conditions of Ukraine has been improved. It is based on principles that provide the process of making managerial decisions: the coherence of the interests of the center, regions and taxpayers, balance, tax self-sufficiency and competitiveness of the region, allocated competencies, mobility and adaptability, social orientation, controllability and accountability.

Strategic directions of the development of state tax policy in the region are formed. These are: tax incentives: the development of the regional economy, the formation of "growth points", industrial parks, the development of social entrepreneurship, the organization of local communities, investment and innovation activities; introduction of tax management system for assessing the effectiveness of

tax of management of the region and the social economic impact of state tax policy.

To improve international tax planning, as one of the mechanisms of state tax policy, it is recommended tax optimization to be conducted in strict accordance with the proposed principles, the observance of which will contribute to the effective prevention of double taxation of income (profits) and property of participants in foreign economic activity.

An organizational and economic mechanism for managing tax potential of the region is developed on the basis of tax management. It includes the sequence of financial transformations, "tax potential - tax revenues - the result (social and economic development of the region), covers four stages: the formation and expansion of tax capacity, tend to the impact of social and economic factors on the tax base of the region; the use of tax potential, where it is transformed into tax revenues of the budget, and the use of tax revenues, the effectiveness of which, in turn, depends on the result - the social and economic development of the region.

This mechanism involves managing the structural relationship of tax potential and social economic potential of the region. The organizational and economic mechanism for managing the tax potential of the region as the most important instrument for implementing state tax policy is a compromise solution to the problems of social economic development of the regions, which allows optimizing inter-budgetary relations, increase tax revenues of the consolidated budget of the region.

Key words: taxes; state tax policy; mechanisms of public administration, socio-economic development; region; tax management; tax potential; organizational and economic mechanism.

\

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Статті у фахових виданнях:

1. Курносів О.В. Теоретичні засади державної податкової політики / О.В. Курносів // Науковий вісник Академії муніципального управління : зб. наук. пр., серія «Управління», випуск 3-4. – К. : Академія муніципального управління. 2015. – С. 148-157.

2. Курносів О.В. Посилення ролі державної податкової політики в соціально-економічному розвитку країни / О.В. Курносів // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. Дніпропетровського РІДУ НАДУ. – Дніпропетровськ : Вид.во ДРІДУНАДУ, 2016. – Вип. 1(28) – С. 88-94.

3. Курносів О.В. Перспективи розвитку регіонального податкового менеджменту в реалізації податкової політики України / О.В. Курносів // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. пр. – Х. : Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2016. – № 2 (50).

4. Курносів О.В. Роль податкового менеджменту в удосконаленні механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Держава та регіони. Серія: «Державне управління» : науково-виробничий журнал. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016, – № 3. – с. 105-110.

5. Курносів О.В. Детермінанти державної податкової політики: концептуальний підхід / О.В. Курносів // Наукові праці : Науково-методичний журнал. – Вип. 286. Т. 298. Державне управління. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2017. – С. 100-106.

Публікації в закордонних наукових виданнях за фахом:

6. Курносів А.В. Совершенствование налогового планирования как метода государственного управления / А.В. Курносів // Государственное управление и государственная служба : междунар. научно-аналит. журн. – Астана : РГКП «Академия государственного управления при Президенте Республики Казахстан». – 2015. – № 4. – С. 60–69.

7. Курносів О.В. Удосконалення механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Cross-border cooperation with V-4 countries as vector of development of small and medium business in Ukraine: scientific works. – School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava. – Furdekova 16 854 (1) Bratislava, Slovak Republic. – Bratislava, March 2016. – p. 77-81.

8. Yemelyanov V, Kurnosov A. Tools of improvement of state administration in the tax field / V. Yemelyanov, A. Kurnosov // Public Policy and Economic Development : Scientific and Practical Journal. – Poznan : Adam Mickiewicz University Pres. – 2016. – № 9(13). – p.p. 218-227.

Особистий внесок автора: з'ясовано сутність та генезис державної податкової політики, визначені напрямки вдосконалення сучасних механізмів державної податкової політики України.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

9. Курносів О.В. Роль міжнародного податкового планування в удосконаленні державного управління / О.В. Курносів // Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту на підприємствах України : зб. мат. Всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених, аспірантів та студентів, присвяченої 85 річниці заснування ХНАДУ (05 листопада 2015 р.). – Х: ХНАДУ, 2015. – С. 240-241.

10. Курносів О.В. Бюджетно-податкові інструменти як основа децентралізації влади в Україні / О.В. Курносів // Могилянські читання – 2015: досвід та тенденції розвитку суспільства в Україні: глобальний, національний та регіональний аспекти : зб. тез Всеукр. наук.-метод. конф. у рамках тижня науки 12–20 листопада 2015 р. – Том 5. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. – С. 37-40.

11. Курносів О.В. Деякі аспекти реалізації механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 17-18 березня 2016 р.). – Х. : ХННІ ДВНЗ «УБС», 2016. – Назва з

екрану.file:///C:/Users/836D~1/AppData/Local/Temp/Rar\$EXa0.311/Disk2106/stati/Kurnosov.tezi.pdf

12. Курносів О.В. Оптимізація державної податкової політики в Україні / О.В. Курносів // Розвиток креативного публічного управління: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 8 квітня 2016 р.) / за заг. ред. О.І. Дація. – К.: Академія муніципального управління, 2016. – С. 265-266.

13. Курносів О.В. Формування механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Проблеми розвитку публічного управління в Україні : матер. наук.-практ. конф. за міжнар. уч. (Львів, 15 квітня 2016 р.) / за наук. ред. В.С. Загорського. – Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2016. – С.71-74.

14. Курносів О.В. Податки як детермінанти державної податкової політики / О.В. Курносів // Публічне управління: XXI століття: форсайтінг успіху : зб. тез XVI Міжнар. наук. конгресу, 21 квітня 2016 р., м. Харків. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2016. – С. 386-389.

15. Курносів О.В. Тенденції розвитку регіонального податкового менеджменту / О.В. Курносів // Розвиток професійних компетентностей державних службовців: комунікативний аспект : матер. щоріч. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (Київ, 3-4 листопада 2016 р.) / за заг. ред. В. С. Куйбіди, М. М. Білинської, В. М. Сороко. – Київ : НАДУ, 2016. – С. 205-206.

16. Курносів О.В. Досвід західноєвропейських моделей публічного управління в сфері оподаткування / О.В. Курносів // Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 18 листопада 2016 р./ за заг. ред. В.М. Огаренка, А.О. Монаєнка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2016. – С. 115-118.

17. Курносів О.В. Організаційно-економічний механізм податкового менеджменту / О.В. Курносів // Публічне адміністрування: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали щорічної наук.-практ. конф. для молодих науковців та студентів (Київ, 30 листопада 2016 р.) / за заг. ред. О.І. Дація. – К.: Академія муніципального управління, 2016. – с. 147-148.

18. Курносов О.В. Передумови розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні / О.В. Курносов // Сталий розвиток територій: проблеми та шляхи вирішення : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 20 жовтня 2017 р.). – Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2017. – С.81-85.

19. Курносов О.В. Цілі та завдання стратегічного податкового менеджменту / О.В. Курносов // Професійний менеджмент в сучасних умовах ринку : Зб. матеріалів VI наук.-практ. конф. з міжнар. участю (Харків, 1 листопада 2017 р.) [Електронний ресурс]. – Х. : НФаУ, 2017. – С. 271-274.

20. Курносов О.В. Стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики / О.В. Курносов // Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 24 листопада. 2017 р, / за заг. ред. В.М. Огаренка, О.В. Покатаєвої та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2017. – С. 129-131.

ЗМІСТ

ВСТУП	14
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	22
1.1. Сутність та генезис державної податкової політики	22
1.2. Податки та податкові преференції як детермінанти державної податкової політики	40
1.3. Методологічні підходи до формування механізмів державної податкової політики	61
Висновки до першого розділу	88
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ І ОЦІНКА УМОВ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	91
2.1. Оцінка умов формування сучасних механізмів державної податкової політики в Україні	91
2.2. Зарубіжний досвід удосконалення механізмів державного регулювання в сфері оподаткування	112
2.3. Тенденції розвитку регіонального податкового менеджменту в Україні	137
Висновки до другого розділу	159
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	161
3.1. Стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики	161
3.2. Удосконалення податкового планування як механізму державної податкової політики	174
3.3. Організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту	192
Висновки до третього розділу	209

	13
ВИСНОВКИ	213
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.	218
ДОДАТКИ	244

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах розвитку ринкових відносин, оновлення механізмів державного управління, пошуку балансу інтересів держави і регіонів особливої актуальності набуває проблема методологічного обґрунтування ролі й функцій держави щодо забезпечення ефективної податкової політики. Соціально-економічні перетворення, які останнім часом відбуваються в українському суспільстві, пов'язані, перш за все, з трансформацією перехідної системи управління, наближенням України до стандартів Європейського Союзу, що передбачає постановку принципово нових завдань щодо забезпечення оптимального функціонування та розвитку податкової системи. Вирішення цих проблем пов'язане, насамперед, із чітким окресленням напрямів удосконалення механізмів державної податкової політики. Оскільки відсутність ефективних регулюючих механізмів у період трансформації призводить до наростання хаотичних процесів, консервації й деструктивного переродження старих структур, то пошук і впровадження нових механізмів і технологій здійснення державної податкової політики, узагальнення та поширення досвіду державного регулювання в зарубіжних країнах зумовлюють об'єктивну необхідність методологічного переосмислення внутрішнього змісту і призначення всіх елементів механізму регулювання у сфері оподаткування.

Розгляд питань податкової політики, її місця в державному регулюванні економічного розвитку знаходить відображення у працях таких зарубіжних вчених, як Ф. Кене, У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Дж.Р. Мак-Куллох, А. Вагнер, А. Пігу, Дж.М. Кейнс, А. Лаффер, Дж. Стігліц та ін. Серед вітчизняних науковців, які займалися проблемою сутності податків, їх видів, функцій, які вони виконують, актуальними питаннями державної податкової політики слід відзначити таких, як В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, З. Варналій, І. Драган, В. Ємельянов, Ю. Іванов, А.

Крисоватий, П. Мельник, В. Опарін, О. Покоłodна, А. Соколовська, В. Федосов, С. Юрій та ін. Розробці поняття податкового менеджменту присвятили праці В. Барабанова, О. Воронкова, О. Жигаленко, Г. Ісаншина, Г. Кравчук, А. Луцик, С. Паранчук, Л. Тарангул. та ін.

Разом з тим, незважаючи на високий рівень наукового опрацювання проблематики державної податкової політики, питання управлінського впливу держави на сферу оподаткування територіального рівня ще не набули достатнього розвитку. Дискусійними залишаються теоретичні обґрунтування ідей державної податкової політики в науковій та навчальній літературі, існують відмінності в її понятійно-термінологічному інструментарії. Не вироблений єдиний підхід до визначення державного податкового менеджменту, его ролі у формуванні та реалізації сучасних механізмів державної податкової політики. Актуальність цих проблем визначила тему дисертації, її мету та завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано в межах науково-дослідної роботи Чорноморського національного університету ім. Петра Могили «Організація державного управління в умовах становлення та розвитку політичної системи України: політико-правові, історичні і регіональні аспекти» (державний реєстраційний номер 0109U000451). Внесок автора полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні, розробці організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження – теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні шляхом упровадження податкового менеджменту.

Для досягнення поставленої мети було визначено такі *завдання*:

- систематизувати теоретичні засади формуванні та реалізації механізмів державної податкової політики;
- узагальнити зарубіжний досвід з питань реалізації державної податкової політики та запропонувати шляхи його адаптації до умов України;
- дослідити переорієнтування механізмів державної податкової політики України на перехід від бюрократичної парадигми до менеджеріальної, запропонувати методичні підходи до їх реалізації;
- опрацювати методичний підхід до формування податкової політики, заснований на гармонізації інтересів держави та регіонів;
- обґрунтувати роль податкового менеджменту у формуванні та реалізації сучасних механізмів державної податкової політики, запропонувати модель розвитку регіонального податкового менеджменту;
- з'ясувати стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики в Україні;
- обґрунтувати напрями удосконалення податкового планування, як одного з механізмів державної податкової політики;
- розробити організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту.

Об'єктом дослідження є державна податкова політика в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади формування та реалізації сучасних механізмів державної податкової політики в Україні.

Методи дослідження. В якості методологічної основи дослідження виступають фундаментальні положення теорії державного управління, а також інших суміжних наук. Для вирішення поставлених у роботі завдань було використано інструментарій таких загальнонаукових та спеціальних методів: абстрагування та узагальнення – для виявлення тенденцій розвитку податкової політики та її впливу на соціально-економічні процеси; аналізу і синтезу – для дослідження українських і світових практик з удосконалення механізмів державної податкової політики, аналізу можливостей використання органами державної влади технологій, розроблених для

приватних організацій; структурно-функціональний – для з’ясування завдань, функцій та напрямів діяльності органів державної влади і управління, які здійснюють формування та реалізацію державної податкової політики, а також аналізу структури і функціональних особливостей механізмів державної податкової політики; порівняння – для виявлення особливостей різних підходів до вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні; статистичний і графічний – для експертного оцінювання стану впровадження державної податкової політики; моделювання – для розроблення моделі розвитку регіонального податкового менеджменту та ін.

Інформаційно-фактологічною базою дослідження є нормативно-правові акти України з питань державної податкової політики, аналітичні й статистичні матеріали, наукові розробки учених і практиків України та зарубіжжя.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному розробленні й обґрунтуванні методологічних підходів до вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні. Новизна наукових результатів конкретизується у таких положеннях:

уперше:

– розроблено організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту, який включає послідовність фінансових перетворень «податковий потенціал – податкові доходи – результат (соціально-економічний розвиток регіону)»;

удосконалено:

– методичний підхід до формування податкової політики, заснований на гармонізації інтересів держави та регіонів, який, на відміну від існуючих, передбачає приведення змісту державної податкової політики у відповідність з цілями і завданнями соціально-економічного розвитку регіонів при узгодженні інтересів держави, регіонів, органів місцевого самоврядування, об’єднань територіальних громад, суб’єктів оподаткування, який базується на таких компонентах: цілі, інституційне забезпечення, податкові повноваження

державних та місцевих органів влади, адміністративно-управлінські функції територіальних органів Державної фіскальної служби України в областях, критерії та показники ефективності державної податкової політики, ризики і загрози їх реалізації, напрямки, механізми, інструменти, оцінка результативності;

– механізми державної податкової політики в Україні шляхом упровадження державного податкового менеджменту, зокрема запропоновано модель розвитку регіонального податкового менеджменту, яка, на відміну від існуючих, ґрунтується на співвідношенні стратегічних цілей і тактичних завдань з принципами, функціями, методами, узгоджується з напрямками, інститутами, передбачає оцінку результативності його реалізації;

– стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні, які передбачають, на відміну від існуючих, податкове стимулювання розвитку економіки регіону; формування «точок зростання», розвиток соціального підприємництва, інвестиційної та інноваційної діяльності; оцінювання результативності управління податковим потенціалом регіону та соціально-економічної результативності державної податкової політики;

– механізм податкового планування, що, на відміну від існуючого, передбачає проведення податкової оптимізації в суворій відповідності із запропонованими принципами, дотримання яких сприятиме ефективному запобіганню подвійного оподаткування, що з'являється не тільки під час здійснення операції на міжнародному рівні, в результаті зіткнення інтересів двох держав, але і в межах однієї держави;

дістали подальшого розвитку:

– понятійно-категоріальний апарат дослідження, що використовується під час розкриття сутності державної податкової політики, а саме: уточнено зміст таких понять, як «податок», «податкове регулювання», «податкова система», «механізм управління», «стратегічне планування»; обґрунтовано нові теоретико-методологічні підходи до визначення поняття та сутності

податкової політики, що уточнює завдання й функції держави в межах управлінського впливу на сферу оподаткування; визначено зміст механізмів державного управління у сфері оподаткування та запропоновано напрями їх удосконалення, що, на відміну від існуючих, сприяє в умовах інноваційного розвитку звуженню функції прямого впливу держави на сферу оподаткування, дає можливість зосередитися на методах непрямого й неформального впливу;

– узагальнення зарубіжного досвіду щодо формування та реалізації механізмів державної податкової політики й обґрунтування шляхів його адаптації в Україні, що, на відміну від існуючих, розглядає, механізм проведення реформи оподаткування, як складову частину програми структурних реформ, паралельно з подальшою гармонізацією систем оподаткування з ЄС, результатів її впливу на макроекономічну політику;

– методичні підходи до реалізації механізмів державної податкової політики України, що передбачають на відміну від наявних, переорієнтування цих механізмів на перехід від бюрократичної парадигми до менеджеріальної, яка включає, окрім фіскального напрямку, регулюючий (податкове стимулювання економічної діяльності і дестимулювання порушень законодавства про податки і збори, що припускає відповідальність перед державою за невчасність і не в повному обсязі сплату податків), а також податкове адміністрування (планування, прогнозування, облік і контроль). Оптимальне їх поєднання дозволить максимізувати ефективність державної податкової політики на регіональному рівні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості використання їх у діяльності місцевих органів влади у процесі формування та реалізації державної податкової політики. Розроблений організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту; модель розвитку регіонального податкового менеджменту упроваджено в діяльність Головного управління Державної фіскальної служби України в Харківській області (довідка №4031/20-40-12-

01-11 від 19.09.2017), Департаменту економіки і міжнародних відносин Харківської обласної державної адміністрації (довідка №05-26/2944 від 18.09.2017), Департаменту бюджету і фінансів Харківської міської ради (довідка №4-21/2-244 від 18.09.2017), Чугуївської районної ради Харківської області (довідка №03-43/700 від 30.08.2017). Теоретичні розробки дисертаційної роботи використані у навчальному процесі Харківського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи» під час викладання дисциплін: «Оподаткування», «Облік і оподаткування міжнародних рахунків» (акт про упровадження результатів дисертаційного дослідження від 20.09.2017).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею та містить отримані особисто дисертантом результати. У дисертації не використовувались ідеї, що належать В. Ємельянову, у співавторстві з яким опубліковано наукову працю [234].

Апробація результатів дослідження. Основні ідеї та положення дисертаційного дослідження оприлюднено на міжнародних наукових конгресах, науково-практичних конференціях та засіданнях круглих столів: «Могилянські читання: досвід та тенденції розвитку суспільства в Україні: глобальний, національний та регіональний аспекти» (Миколаїв, 2015), «Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту на підприємствах України» (Харків, 2015), «Розвиток креативного публічного управління» (Київ, 2016), «Проблеми розвитку публічного управління в Україні» (Львів, 2016), «Публічне управління XXI століття: форсайтінг успіху» (Харків, 2016), «Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики» (Харків, 2016), «Розвиток професійних компетентностей державних службовців: комунікативний аспект» (Київ, 2016), «Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика» (Запоріжжя, 2016, 2017), «Публічне адміністрування: сучасний стан та перспективи розвитку» (Київ, 2016), «Сталий розвиток територій: проблеми та шляхи вирішення» (Дніпро, 2017),

«Професійний менеджмент в сучасних умовах ринку» (Харків, 2017). Окремі положення дисертації обговорювались під час засідань кафедри публічного управління та адміністрування Чорноморського національного університету ім. Петра Могили, а також у межах викладацької діяльності за основними дисциплінами кафедри обліку та оподаткування Харківського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи».

Публікації. Основні ідеї, положення та результати дисертаційного дослідження було висвітлено у 20 наукових працях, загальним обсягом 4,5 авт. арк., з них 5 – у наукових фахових виданнях з державного управління, 3 – в закордонних виданнях за напрямком дослідження; 12 – тез конференцій.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг дисертації – 262 сторінки. Робота містить 1 таблицю та 12 рисунків. Список використаних джерел складається зі 235 найменувань на 25 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Сутність та генезис державної податкової політики

Для удосконалення формування та реалізації механізмів державної податкової політики насамперед є необхідним з'ясувати сутність та генезис управлінської думки та головних інструментів її забезпечення. Саме цим питанням буде присвячено перший розділ.

Аналіз відповідних літературних джерел показує, що надати чітке визначення державної податкової політики є досить непростим завданням, оскільки наявність визначення пов'язано з уявленням про те, для чого взагалі формується податкова політика в державі і які цілі вона ставить. Втім, це ж саме стосується і поняття «політика». Політикою позначають процес прийняття рішень, а також поведінку в суспільно-державних установах. Політика (policy) в даному дослідженні розглядається як процес управління об'єктом, яким можуть виступати держава або організація, в умовах боротьби за владу, її використання, утримання. У цілях досліджуваної галузі знання, зупинимося на класичному визначенні політики як науки державного управління. Саме тоді, коли йдеться про політику стосовно до управління, термін «політика» набуває додатковий зміст, пов'язаний з певною ідеєю управління, його напрямком, метою, ідеологією.

Вважаємо, що саме в такому розширеному значенні і слід розглядати поняття податкової політики, яку, за допомогою певних механізмів, визначає цілеспрямована система заходів у податковій сфері, що реалізовані державою. При цьому роль соціально-економічного розуміння податку та податкової політики полягає у визначенні філософського (світоглядного) сприйняття податку як усвідомленої суспільної необхідності; формулюванні соціально-економічних орієнтирів суспільства, які можуть бути досягнуті

державою за допомогою податкової політики; формуванні методологічних основ і принципів податкових відносин, виходячи з положень економічної теорії про відтворення, теорії про державу та її функціях.

Досліджуючи державну податкову політику вчені справедливо зазначають, що податки є економічним виразом держави. Наскільки ефективні і справедливі податки – настільки ефективна й справедлива і сама держава, і навпаки [115].

Враховуючи те, що протягом XX-XXI ст. роль податків та оподаткування в забезпеченні життєдіяльності держави безперервно зростала, практично жодна економічна теорія не обійшла їх увагою. У сприйнятті суті податків їх автори базуються на методологічній базі теорії суспільних потреб. У цьому зв'язку їх досить складно уявити як самостійні податкові теорії. Тим не менш, для визначення перспектив вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні характеристика основних положень наукової думки, що стосується впливу податків на економіку і соціальну сферу, видається авторові об'єктивно необхідним.

Дослідження праць класиків економічної теорії свідчать про те, що жодна з доктрин не спроможна виробити універсальні рекомендації, дотримання яких може забезпечити успіх економічної політики, що проводиться державою. Теоретичне обґрунтування податків і податкової практики знайшло відображення в податкових теоріях, концептуальні ідеї яких змінювалися залежно від проведеної соціально-економічної політики. Існує безліч теорій оподаткування, що розрізняються в базових підходах до податків і оподаткування як інструменту соціально-економічного розвитку, за напрямками податкової політики. Коротка характеристика основних податкових теорій, найбільш часто вживаних для обґрунтування проведеної податкової політики та її впливу на соціально-економічний розвиток, автором дається в чотирьох аспектах: основні положення, розроблені в області оподаткування; визначення впливу на соціально-економічні процеси;

сильні сторони; слабкі сторони (Додаток А, табл. А.1). Вважаємо, що подібний підхід дозволяє краще зрозуміти суть податкової теорії.

Податкова політика за допомогою відповідних механізмів являє собою один з важливих регуляторів системи державного втручання в економіку. Тому практично в усіх податкових теоріях підняті питання «маніпулювання» податками, податкового тягара, пріоритетності фіскальної мети та ін. Їх ретельний аналіз свідчить, що полеміка з питань теорії податків в основному зачіпала проблему державного регулювання економічних процесів. Дослідження теорій оподаткування дозволило автору встановити їх більш міцне обґрунтування і розвиток завдяки визначенню соціально-економічних наслідків впливу податків свого часу.

Розвиток податкових теорій, як правило, обумовлено намірами органів державної влади пояснити свої дії щодо формування та реалізації механізмів з приводу стягнення податків, збільшення податкового навантаження, перекладання податків. В області податкової політики вчені дотримуються протилежних точок зору.

Представники класичної теорії оподаткування А. Сміт [31], Д. Рікардо [158], Ж-Б. Сей [165], розвиваючи ідеї невтручання, обґрунтовували скорочення функцій держави та податкового навантаження. Представником теорії економіки пропозиції А. Лаффером, що є прихильником ідей економічного лібералізму, основна увага приділяється впливу податків та податкової політики на економічну активність, зменшенню регулюючого впливу держави [181]. На його думку, при досягненні граничної величини податкових ставок знижуються стимули до підприємницької активності, посилюється процес ухилення від оподаткування, скорочуються податкові доходи бюджету, а їх зниження забезпечує зростання виробництва і додаткові податкові надходження до бюджету.

Єдиною країною, яка пішла за рекомендаціями «теорії економіки пропозиції» А. Лаффера, з'явилися США в період діяльності адміністрації Рейгана. Досвід показав, що механізм зниження податкових ставок не

призвів до зростання інвестиційної активності і збільшення податкових надходжень при збереженні величезних військових витрат і соціальних програм. Результатом з'явилося гігантське зростання державного боргу.

Теоретична неспроможність положень класичної теорії, що обмежує можливості втручання держави в економіку, була продемонстрована в період світової економічної кризи 1929-1933 рр. Це актуалізувало необхідність пошуку нових шляхів державного регулювання економіки, у тому числі за рахунок підвищення ролі податків. На відміну від класичної кейнсіанської теорії доводила необхідність державного регулювання економіки, розгляду податків як регулятора норм споживання, накопичення, формування оптимальної структури відтворення, прогресивного оподаткування [51].

Англійський економіст Дж.М. Кейнс у своїй праці «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.) сформулював принципово нову теорію, основний посыл якої полягав у тому, що система ринкових економічних відносин недосконала і несаморегуєма. Тільки активне втручання держави в економіку дозволяє забезпечити найбільшу зайнятість і економічне зростання. Ефективність державного втручання буде визначатися можливостями залучення коштів для збільшення інвестицій (державних), досягнення повної зайнятості і перспективами зниження процентної ставки за кредитами. Маніпулювання податками він виділив в якості основних заходів державного втручання. За Кейнсом, основний постулат державної політики полягає у використанні податків як «вбудованих стабілізаторів» економіки, якими необхідно активно маніпулювати. А саме в період економічного спаду для підвищення інвестиційної активності, поживлення економічного виробництва необхідно знижувати податки, збільшувати податкові пільги, формувати відповідні податкові режими. Навпаки, в цілях зворотного ефекту в період економічного підйому для стримування зростання інвестиційної активності, запобігання настання надалі кризи надвиробництва слід підвищувати податки, скорочувати податкові пільги і

відповідні режими [93]. На думку автора, дане маніпулювання податками слід розглядати як дієвий механізм вирішення соціально-економічних проблем, залучення інвестицій в регіони України.

Загальнотеоретичне розуміння вчений ґрунтував на сприйнятті податків як примусового джерела задоволення суспільних потреб, яким він надав нового змісту, що відрізняється від неокласичного підходу. Неокласики за рахунок податків розглядали можливість примусового фінансування в першу чергу неподільних колективних потреб, прояв зацікавленості в яких окремими індивідами вкрай незначний.

На думку Дж.М. Кейнса, обмеження ефективного попиту в період економічного підйому та його стимулювання при спаді є важливим завданням податкової системи. Таким чином, принцип стабільності податкової системи, до якого закликають політики і підприємці, не настільки значущий у порівнянні з принципом рухливості. Основний внесок вченого в теорію оподаткування полягає в обґрунтуванні значущості податкового регулювання, виявленні позитивної ролі податків, що полягає в їх впливі на перерозподіл ресурсів в економіці, а саме обґрунтуванні необхідності вилучення за допомогою податків надлишкових заощаджень населення, які представляють пасивне джерело доходу, що не використовується в якості приватних інвестицій. Оподаткування дозволяє трансформувати надлишкові заощадження в державні інвестиції, тобто перетворити їх з пасивного джерела доходу в активний [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 96-97].

Особливе значення Дж.М. Кейнс приділяв змінам у податковій політиці, які він відніс до числа основних об'єктивних факторів, що впливають на схильність до споживання. Серед нихтакі, як зміни: одиниці заробітної плати; в різниці між доходом і чистим доходом; в цінності капіталу, не прийняті в розрахунок при обчисленні чистого доходу; в нормі дисконту або в пропорції обміну справжніх благ на майбутні; у податковій політиці; передбачуваного ставлення між поточним і майбутнім рівнями

доходу [51, с. 35-37]. Вказував, що держава повинна «надавати свій керівний вплив на схильність до споживання частково шляхом відповідної системи податків, частково фіксуванням норми відсотка і, можливо, іншими способами» [51, с. 141].

На думку автора, досвід оподаткування в Україні свідчить про те, що відмова від кейнсіанських методів державного регулювання не призвела до оновлення економіки, удосконалення діючих механізмів державної податкової політики.

В Україні полеміка з питань теорії оподаткування на відміну від зарубіжних авторів в основному зачіпає проблему сутності податків, їх видів, функцій, які вони виконують. Неоціненний внесок у розвиток вітчизняної теорії оподаткування внесли вчені: В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, З. Варналій, Ю. Іванов, А. Крисоватий, П. Мельник, В. Опарін, Л. Сідельнікова, А. Соколовська, В. Федосов, К.Швабій, С. Юрій та ін.

Дослідження сутності та змісту державної податкової політики дозволили виділити такі підходи до її тлумачення: традиційний (фіскальний), функціонально-цільовий, стратегічно орієнтований, економічний.

Традиційний (фіскальний) підхід характеризується вузькою спрямованістю, прагненням обмежити сферу застосування податкової політики тільки областю зборів податків. Так, В. Федосов, В. Опарін, Г. П'ятаченко, вважають, що «податкова політика – діяльність держави у сфері встановлення та стягнення податків, зокрема з формування державних доходів за рахунок постійних і тимчасових джерел, встановлення видів податків, платежів, об'єктів, ставок, пільг, механізму зарахування» [137, с. 48]. Вчені підкреслюють: «державні та місцеві фінанси, що належать до сектору загального державного управління, ґрунтуються на примусовому перерозподілі на користь держави й місцевого самоврядування доходів юридичних і фізичних осіб за допомогою податків та обов'язкових платежів, встановлених законодавчо» [124, с. 116-117].

С. Лондар трактує податкову політику як «напрямок діяльності, що реалізується через визначений комплекс заходів і спрямований на мобілізацію фінансових ресурсів у доходну частину державного бюджету, місцевих бюджетів, державних цільових фондів у формі податків, зборів, обов'язкових платежів» [91]. О. Василик дає визначення податкової політики – «це сукупність заходів держави у сфері побудови податкової системи і мобілізації податків до бюджету» [18, с. 36].

Але, наведені трактування, на думку автора, є спірними, оскільки механізми державної податкової політики не обмежуються встановленням видів податків і його елементів (платників податків, об'єктів оподаткування).

У тлумаченні податкової політики в рамках традиційного фіскального підходу автори відійшли від класичного розуміння політики, що є не зовсім доречним, оскільки не враховується взаємозв'язок податкової політики і соціально-економічного розвитку.

Функціонально-цільовий підхід характеризується спрямованістю на виконання поточних цілей, що стоять перед податковою політикою, основна з яких – фіскальна. С. Юрій, В. Дем'янишин вважають, що податкова політика – це «діяльність держави в сфері встановлення, правового регламентування та організації збирання податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів» [15, с. 323]. Але, подібне визначення, на думку автора, не в повній мірі відображає систему відносин між державою і платниками податку, механізми впливу держави на соціально-економічні процеси в країні.

На думку А. Соколовської «сучасна податкова політика полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури, суб'єктів, об'єктів оподаткування, пільг) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання» [168].

Стратегічно орієнтований підхід характеризується спрямованістю на стратегічні орієнтири, перспективні вимоги, рамкові обмеження податкової

політики. Представниками цього підходу є Ю. Іванов, О. Тищенко, Л. Тарангул, З. Варналій, Я. Литвиненко. На їхню думку податкова політика – це система відносин, які складаються між платниками податків і державою, а також стратегія їх дій у різних умовах ведення господарства і різних економічних системах [28, 89, 151, 157]. Такий підхід поділяють також О. Данілов і Н. Флісак, що тлумачать податкову політику як систему заходів, що проводяться урядом країни щодо вирішення певних коротко- та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Економічний підхід характеризується спрямованістю на втручання в економіку. Такого підходу дотримуються С. Лекарь [88]. Як частина економічної політики держави, податкова політика, на думку А. Крисоватого, реалізується у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави [114, с. 22]. При цьому вчений виявляє суспільно-соціальний характер розподільчих відносин, застосовуючи системний підхід та логіку економічних явищ та процесів, розглядає податкову політику, як соціально-економічну дефініцію [61, 138].

На думку автора, більш чітким є визначення державної податкової політики як «складової частини економічної політики, яка базується на сукупності юридичних актів, що встановлюють види податків, зборів та обов'язкових платежів, а також порядок їх стягнення та регламентування» [136, с. 46].

При аналізі державної податкової політики необхідно розрізняти такі поняття, як «суб'єкти державної податкової політики», а також її «цілі», «методи» і «форми». У сучасній науковій літературі виділені такі форми податкової політики, як: максимальних податків, економічного розвитку, розумних податків, адаптивна.

Для *політики максимальних податків* характерне встановлення максимального числа податків, підвищення ставок, скорочення числа податкових пільг, що призводить до збільшення податкового навантаження на економіку. Ця політика використовується, як правило, у двох випадках. По-перше, вона популярна в період економічних криз або військових дій, коли необхідно суттєво підвищити мобілізацію фінансових ресурсів до державного бюджету, збільшити обсяг держзакупівель та інвестицій в певні сектори економіки військового призначення, зменшуючи соціальні витрати.

Пріоритетом у даному випадку є фінансові цілі, інші цілі другорядні. Подібна політика проводилася в Україні на початку 1990-х рр. По-друге, ця політика знаходить застосування і в мирний (некризовий) час. Так буває, наприклад, у розвинених Скандинавських країнах, коли високий рівень податкового навантаження супроводжується безпрецедентно високими соціальними витратами. У такій політиці пріоритетними виступають вже фінансові та соціальні цілі.

Політику економічного розвитку, яка характеризується зниженням податкового навантаження на економіку, часто називають політикою мінімальних податків. При реалізації цього виду податкової політики скорочення податкових доходів бюджету супроводжується зниженням державних інвестицій і, як наслідок, зменшенням соціальних витрат, що дозволяє зберегти активність бізнесу та обсяг виробництва реальному сектору економіки. Тим самим держава може запобігти настанню економічної кризи. Політика економічного розвитку реалізується у двох видах: перший – регулюючий, спрямований на стимулювання економічного розвитку в цілому; другий – фінансово-конкуруючий, спрямований на національний розвиток виробництва і «передислокацію юрисдикції органів управління зарубіжних економічних агентів» [94, с. 32]. Подібна модель податкової політики ефективно використовувалася в США в 1980-х рр. адміністрацією Р. Рейгана і тому отримала назву «рейганоміки». Пріоритетними в даній політиці виступають економічні цілі.

Політика розумних податків є певним компромісом між двома вищезгаданими формами і характеризується досить збалансованим рівнем податкового навантаження, що дозволяє не придушувати розвиток економіки і при цьому підтримувати значимий обсяг соціальних витрат. Використання такої політики характерно в період стабільного економічного зростання. Пріоритетність цілей даної політики розосереджена між фіскальними, економічними та соціальними цілями. Вона «... характеризується досить збалансованим рівнем податкового навантаження, що дозволяє не придушувати розвиток економіки і при цьому підтримувати значимий обсяг соціальних витрат» [93, с. 76].

Адаптивна податкова політика справляє згладжуючий ефект в періоди економічних спадів і криз, Вона спрямована на підвищення економічної стабільності територій, робить позитивний вплив на соціальну складову. Зміна податкового навантаження розглядається в залежності від сформованих соціально-економічних умов, оскільки ця політика враховує зміни «збурюючих» факторів, а саме соціальних, економічних зовнішніх і внутрішніх, політичних, а також швидко реагує і підлаштовується під них. Максимізація бюджетних доходів вважається цільовою функцією [193, с. 30].

На думку автора, проведення конкретної державної податкової політики пов'язане з реалізацією фіскальної, соціальної регулюючої *функцій податків*. За допомогою податкової політики держава може сприяти збалансованому виробництву, сприятливим структурним зрушенням, підтримувати соціальну сферу, соціально-економічний розвиток регіонів. Кошти, що вилучаються з виробництва, спрямовуються на фінансування невиробничих галузей, в значній своїй частині розширюють сукупний попит і забезпечують розширене відтворення.

При реалізації певної державної податкової політики виникає необхідність у диференціації оподаткування, що обумовлено справедливістю оподаткування. Виходячи з класичних принципів оподаткування, сформульованих А. Смітом, справедливість податків спочатку полягає в їх

рівності. Однак податкові пільги мають негативні сторони, оскільки звільнення від оподаткування одних платників податків, як правило, обумовлює переоподаткування інших. Залежно від *цілей*, визнаних на даному етапі соціально-економічного розвитку країни пріоритетними, використовують ту чи іншу форму податкової політики, рис.1.1.



Рис. 1.1. Цілі державної податкової політики.

Джерело: авторська розробка.

Реалізація державної податкової політики при цьому включає механізми маневрування співвідношенням прямих і непрямих податків, використання різних методів оподаткування (прогресивних, регресивних, лінійних та ін.). Тобто застосування тих чи інших методів обумовлено конкретними цілями, які ставить перед собою держава, розробляючи та

реалізуючи податкову політику. Слід зауважити, що фіскальні цілі завжди були такими, що превалюють – основними. Інші цілі, хоча і вкрай значимі для держави, мають все ж другорядний характер. Це пояснюється тим, що фіскальна функція вважається основною в оподаткуванні, всі інші функції вторинні. Зазначені другорядні цілі є основними у відповідній політиці держави – соціальної, економічної, екологічної, зовнішньої, для яких податкова політика тільки один з методів їх реалізації, причому непрямих.

Об'єктивність диференціації цілей на основну та другорядні нерідко призводить до прояву двоїстого характеру податкової політики, коли пріоритетна реалізація будь-яких цілей відбувається на шкоду іншим. Так, пріоритетна реалізація економічних цілей податкової політики за рахунок значного зниження податкового тягаря на економіку призводить до ущемлення фіскальних цілей. Ліквідація прогресивного оподаткування доходів населення сприяє реалізації економічних і фіскальних цілей на шкоду соціальним. Збільшення податкових платежів екологічної спрямованості дозволяє реалізувати екологічні та фіскальні цілі, але при цьому знижує цінову конкурентоспроможність продукції, тобто ущемляє економічні та міжнародні цілі. Таких прикладів суперечливості цілей безліч.

Залежно від цілей, обраних пріоритетними, і відповідної форми використовують той чи інший метод податкової політики або їх сукупність.

З арсеналу сучасної світової практики можна виділити наступні *методи* регулювання; співвідношення прямого і непрямих оподаткування; співвідношення державних і місцевих податків; галузевого податкового навантаження, перенесення навантаження з одних категорій платників податків на інші; співвідношення пропорційних та прогресивних ставок податків і ступеня їх прогресії; масштабу і спрямованості надання податкових пільг і преференцій, відрахувань, знижок і вилучень з податкової бази; складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку і термінів сплати податків.

Поставлена ціль може досягатися альтернативним або паралельним застосуванням певних методів з наданням їм відповідної спрямованості в бік підвищення або зменшення співвідношення, складу тощо. Для того щоб зробити правильний вибір на користь того чи іншого методу, необхідно спочатку оцінити ефективність застосування кожного методу і далі на основі порівняльного аналізу аргументовано зробити цей вибір.

На базі дослідження взаємозв'язку цілей державної податкової політики, впливу її механізмів на соціально-економічні процеси в країні та регіонах для оцінки ефективності податкової політики в цілому або окремого її методу можна запропонувати *новий підхід через оцінку результатів і їх відповідність поставленим цілям*. Критерієм оцінки ефективності в даному випадку бачимо наближення результату, що досягається, до заявленої цілі. Порівняльна оцінка ефективності альтернативних методів на етапі їх вибору ускладнюються необхідністю кваліфікованого прогнозування і моделювання цих результатів. Разом з тим об'єктивна оцінка отриманих результатів за фактом реалізації будь-якого методу податкової політики не менш складна. На нашу думку, слід виділити наступні проблеми.

По-перше, шуканий результат може бути отриманий в результаті застосування не тільки певного методу державної податкової політики, а й сполученого застосування методів інших політик. Дійсно, коли ставиться якась соціально-економічна ціль, то практично завжди для її досягнення задіється крім податкових заходів додатковий арсенал методів відповідної спрямованості. При цьому вичленувати в одержуваному результаті виключно ефект застосування заходів податкового характеру практично неможливо. Вважаємо, що об'єктивність істотно підвищується тільки при оцінці відповідності результатів заявленим фіскальним цілям, так як в інших політиках фіскальні цілі не присутні, то сполученням різних ефектів можна знехтувати. Таким чином, двоїстий характер цілей державної податкової політики обумовлює також різну об'єктивність оцінки її ефективності.

По-друге, при оцінці ступеня досягнення отриманих результатів заявленим цілям повинні аналізуватися не тільки дієвість самих методів, а й правильність цілей. Якщо поставлена помилкова ціль, що суперечить загальному характеру проведеної державної податкової політики та комплексу вже реалізованих заходів, то це може привести до негативних результатів, незважаючи на високу ефективність використовуваного окремо взятого методу.

Слід зауважити, що процедура оцінки ефективності заявлених цілей, обраних форм і методів досі не стала обов'язковим елементом державної податкової політики. Причина проста: в реформуванні української податкової системи зберігається орієнтація на сам процес як самодостатній елемент податкової політики, а не на результат. Переважають розрізнені якісні оцінки, а не об'єднані в систему якісні і кількісні критерії, що підлягають безперервному моніторингу. Виходячи з цього, вважаємо, що одне з найважливіших наукових завдань полягає у формуванні цілісної концепції державної податкової політики та побудови відповідного понятійного апарату і практичних рекомендацій.

Таким чином, аналіз функціональних і регулюючих можливостей податків приводить до висновку про подвійність цілей податкової політики України: з одного боку, цілі обумовлені необхідністю формування фінансових ресурсів держави, що відповідає сутнісним ознакам податку та зумовлює вирішення завдань вдосконалення оподаткування; з іншого – цілі пов'язані з необхідністю вирішення тактичних завдань соціально-економічної політики, тобто безпосередньо не пов'язаних з оподаткуванням. Усунення подвійного характеру, тобто формування несуперечливої державної податкової політики, є вкрай складним, часом практично нездійсненим завданням. Це той довгостроковий орієнтир, до якого має прагнути держава, розробляючи концепцію податкової політики.

Під *концепцією (доктриною) державної податкової політики* розуміється принципове рішення щодо архітектури побудови або

реформування податкової системи країни. *Стратегія державної податкової політики* спрямована на реалізацію перспективних цілей і рішення довгострокових завдань, пов'язаних з побудовою або реформуванням податкової системи країни в руслі виробленої концепції. Така стратегія розробляється на тривалу перспективу і є втіленням концепції державної податкової політики. Для підвищення обґрунтованості і можливості бути реалізованою ця стратегія повинна бути узгоджена і ув'язана з відповідною бюджетною, економічною, соціальною, екологічною та міжнародною стратегіями країни. Стратегія державної податкової політики в нашій країні визначається Президентом України, Верховною Радою України, Урядом України.

Тактика державної податкової політики спрямована на реалізацію поточних цілей і вирішення короткострокових завдань, пов'язаних з управлінням податкової системою, трансформацією окремих її елементів в руслі виробленої стратегії. У зв'язку з цим тактика державної податкової політики повинна бути органічно пов'язана зі стратегією і бути, по суті, механізмом реалізації обраної концепції і відповідної стратегії. Тактика державної податкової політики визначається Урядом України, в тому числі профільними міністерствами і службами, представницькими органами і органами місцевого самоврядування.

Так як податок – це насамперед державний дохід, то податкова політика тотожна політиці державних доходів, які генетично зав'язані на державних витратах. У теорії податкова політика та політика державних витрат об'єднуються одним терміном – фіскальна політика. За влучним зауваженням Й. Шумпетера, «... ніщо так ясно не відображає характер суспільства і цивілізації, як фіскальна політика, що проводиться політичним сектором цього суспільства» [188]. При її формуванні повинна враховуватися структура видатків бюджету, а саме напрями витрачання податків, що надійшли. Фіскальна функція, що проявляється у вилученні частини доходів платників податків та їх акумулюванні у державному бюджеті, є основною функцією податків, яка реалізується через механізми фіскальної політики,

заходи уряду, спрямовані на вирішення важливих макроекономічних завдань держави шляхом зміни рівня оподаткування та державних витрат.

На наш погляд, важливим видається акцентування уваги на двох видах фіскальної політики: стимулюючої та стримуючої. Якщо стимулююча політика спрямовується на підтримання високих темпів економічного зростання, досягнення високого рівня зайнятості, забезпечення високого рівня життя громадян шляхом зменшення податків, збільшення державних витрат, то стримуюча – проводиться з метою зниження рівня інфляції, скорочення обсягів виробництва, коли уряд підвищує податки, зменшує державні витрати, тобто стримує інвестиції.

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

Дискреційна фіскальна політика, на відміну від автоматичної, передбачає прийняття спеціальних заходів у сфері оподаткування для пом'якшення наслідків фінансово-економічної кризи. Такими заходами є додаткові державні витрати в виробничий і соціальний сектори, а також внесення змін у податкову систему. Дискреційна фіскальна політика передбачає більш широке використання регулюючих можливостей податків.

Суб'єктами державної податкової політики є різні рівні управління, що володіють податковим суверенітетом в межах повноважень, встановлених податковим законодавством, і мають можливість впливати на економічні інтереси платників податків. Склад суб'єктів податкової політики

визначається типом державного устрою (унітарним, федеративним) і відповідно диференціацією рівнів правління. В Україні такими суб'єктами є рівні управління: державний та місцевий.

Масштаб впливу їх на державну податкову політику в цілому визначається рівнем децентралізації податкових повноважень, набором методів, що використовуються у практичній реалізації податкового забезпечення. Як правило, суб'єкти державної податкової політики мають повноваження щодо встановлення особливостей обчислення податкової бази, податкових ставок і складу пільг щодо тих переліків податків, які закріплені за кожним суб'єктом податковим законодавством.

Співвідношення значущості податків, що входять до переліків державних і місцевих податків, в першу чергу фіскальної значимості їх податкових баз, і визначає масштаб впливу кожного суб'єкта на державну податкову політику в цілому. Домінуючий вплив надає держава, яка, крім того, має повноваження і щодо встановлення самих переліків податків. Значно менший вплив чинять місцеві законодавчі органи, ще менше – представницькі органи місцевого самоврядування. На державному рівні активними суб'єктами податкової політики є Президент України, Верховна Рада України, Уряд України. До суб'єктів державної податкової політики належать: платники податків, податкові органи, органи влади. *Об'єктами державної податкової політики* служать податки і податкова система.

В. Баранова визначає податкову систему як «сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку; регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, що опосередковуються фінансовими органами, які забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування» [133, с. 47].

Слабким місцем державної податкової політики України є те, що на різних фазах просування рішення про реформування оподаткування в процес включаються різні державні органи, в тому числі податкові органи, групи зацікавлених людей, наприклад лобісти. Тому прийняття державних рішень у сфері податкової політики являє собою процес, що часто виглядає як конкуренція певних угруповань з різноспрямованими інтересами, які переслідують різні цілі, зокрема збільшення податкових доходів бюджету і зниження податкового навантаження для окремих категорій платників податків, що обумовлюють їх зниження. У силу цієї обставини зміст спочатку сформульованого рішення в області реалізації основних напрямів державної податкової політики може затягуватися, тобто залежати від співвідношення сил між різними соціально-політичними угрупованнями.

Слід зазначити, що більша частина досліджень в сфері податкової політики обмежувалася державним рівнем, не розглядаючи регіональний, а дослідження в галузі регіональної економіки не акцентують уваги на впливі державної податкової політики на розвиток регіонів. Але, сучасні вимоги модернізації економіки країни ставлять завдання із забезпечення комплексного збалансованого розвитку регіонів, підвищення життєвого рівня населення, що потребує реформування державної регіональної політики. «У цьому контексті головна проблема, що виникає у зв'язку з вибором нової моделі державної регіональної політики, а отже, і новою парадигмою регіональної політики України, концентрується у проблемі співвідношення централізації та децентралізації щодо забезпечення регіонального розвитку. Баланс між цими складовими не є інваріантним, а встановлюється ситуативно в процесі складного політичного вибору під тиском об'єктивних потреб та з урахуванням можливостей конкретного періоду розвитку країни», наголошує В. Ємельянов [37, с. 20].

Треба підкреслити, що подальше дослідження автора будеється на дотриманні одного із головних принципів унітарної держави про поділ влади по вертикалі, згідно з яким регіональні системи найчастіше збігаються з

поняттям області, як одиниці адміністративно-територіального устрою. Саме місцеві влади мають певний набір повноважень, що дозволяє говорити про власну економічну і соціальну політику регіональної влади. Тобто області як одиниці адміністративно-територіального поділу, можуть розглядатися не тільки як об'єкт державної регіональної політики, але і як суб'єкт такої. Будучи соціально-економічною територіальною системою, область має характерні ознаки. У цьому випадку регіон має конституційно закріплені предмети ведення і повноваження. Дана регіональна система є структурним елементом у системі адміністративно-територіального устрою влади України. Керуюча система регіону включає в себе законодавчий і виконавчий органи державної влади. Область має власний бюджет, що затверджується законодавчо на регіональному рівні. Розглядаючи теоретичні аспекти реалізації податкової політики, на думку автора, слід відзначити її значення для розвитку регіонів, взаємозв'язок з регіональною політикою.

1.2. Податки та податкові преференції як детермінанти державної податкової політики

Прудонівське «питання про податок—це питання про державу» [114], як і марксове «в податках втілене економічно виражене існування держави» [98] з століттями не втрачають своєї значущості та актуальності. Податки, як детермінанти державної податкової політики, були і залишаються одним з основних джерел формування фінансових ресурсів країни, які забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних завдань — від розвитку освіти, охорони здоров'я, науки і культури, до розширеного відтворення, національної безпеки і державної незалежності.

На кожному етапі розвитку суспільства поняття «податок» уточнювалося, доповнюючи новими характеристиками. Конкретний зміст податку визначається економічним ладом суспільства, соціальною політикою держави, а також конкретними цілями стратегії її розвитку. В науці наведено

різні визначення податку, економічна сутність якого характеризується грошовими відносинами між державою і платниками податків.

Найбільш лаконічним з теоретичних позицій, на наш погляд, можна вважати економічне визначення податків як імперативних грошових відносин, в процесі яких утворюється бюджетний фонд, без надання суб'єкту податку будь-якого еквівалента [182].

Системоутворююча роль податків у формуванні фінансових ресурсів і бюджету країни, яка склалася історично, ставить податки в центр своєрідного трикутника відносин, сторонами якого виступають економіка, політика, право, причому кожне з цих системних за своїми характеристиками явищ надає на податки системний, нерідко різновекторний вплив. Так, економіка детермінує внутрішню сутність податків, надає їм властивість об'єктивності.

Політика як сукупність відносин, що складаються з приводу завоювання, утримання і використання державної влади, розглядаючи податки як інструмент вирішення поставлених перед публічною політичною владою завдань, фінансове джерело утримання державного апарату і політичний засіб фінансової солідарності територіальних колективів всіх рівнів, надає податкам властивості суб'єктивності.

Позитивне право, як система загальнообов'язкових формально визначених юридичних норм, які виходять від держави, встановлює суб'єкти оподаткування, види, ставки, порядок і терміни сплати податків, відповідальність за їх порушення, надає їм зовнішню, видиму форму, де тісно переплітається об'єктивне (економічні закони і закономірності) і суб'єктивне (загальнозначущі правила поведінки в сфері оподаткування та напрямки використання податків публічною владою, які встановлюються людьми).

Саме в точці перетину економіки, політики і права зосереджений вузол проблем податкових систем всіх країн світу, в тому числі і сучасної України, оскільки домінування того чи іншого вектору на економічну сутність і правову форму податків може перешкоджати позитивному фінансово-економічному та соціальному розвитку держави і суспільства. В Україні

створені юридичні підстави, що дозволяють нівелювати різноспрямований дестабілізуючий вплив економічних, політичних і правових чинників на фінансову систему держави, його бюджетну і податкову політику. Йдеться про Конституцію України, яка закріплює основи конституційного ладу і визначає нашу державу як демократичну, правову та соціальну. Саме така держава здатна забезпечити проведення ефективної фінансової, бюджетної та податкової політики, відповідної конституційним принципам ринкової економіки, захисту прав і свобод людини і громадянина.

Реалізація такої можливості, крім інших факторів, пов'язана з належним науковим супроводом проведених реформ в сфері оподаткування, що передбачає переосмислення з міждисциплінарних позицій багатьох усталених у державноуправлінській, економічній і правовій науці догм і стереотипів у трактуванні суті і змісту податків, податкової політики, податкового механізму виконання податкового законодавства. Як видається, що інтегруючою основою відповідних міждисциплінарних досліджень повинні виступати конституційні принципи і норми, які є базою формування як інституту економічних основ конституційного ладу, так і всього юридичного інструментарію, що використовується державою в процесі здійснення своєї податкової діяльності.

Аналіз наведених у розділі 1.1, по суті політико-правових поглядів, теорій представників класичної школи в особі А. Сміта, Д. Рікардо та їх послідовників, які намагалися дати економічне обґрунтування податку, робіт сучасних вітчизняних і зарубіжних економістів, правознавців, політологів і соціологів, призводить до висновку про подвійну природу виникнення податків. Якби не існували пояснювальні теорії, і в стародавніх полісах, і в сучасних державах податки існують і існують для забезпечення специфічних потреб членів спільноти (об'єктивний аспект) і усвідомлення цим співтовариством їх актуальності і безумовної цінності для всіх (суб'єктивний аспект) – потреб в безпеці, порядку, здійсненні спільних справ. Ці потреби пов'язані з публічним інтересом, а їх забезпечення – з публічною владою, для

діяльності якої необхідні фінансові ресурси або, за В. Герлоффом, «фінансове господарство» як різновид «публічного ... майнового обороту» [215].

Саме публічний інтерес і діяльність публічної влади щодо вирішення «загальних справ» лежать в основі об'єктивної даності податків як провідної складової руху всіх публічних фінансів. Ця обставина в трактуваннях податків і оподаткування зумовлює виділення ряду якісних ознак, що характеризують їх матеріальний, економічний і правовий аспект. Так, не заперечуючи дидактичної цінності галузевої характеристики даної категорії:

- і як суми грошей (або фінансових ресурсів), що належать передачі платником податків державі (матеріальний аспект),

- і як майнового ставлення, що опосередкує односторонній рух вартості від платника до держави (економічний аспект),

- і як державного встановлення, що породжує зобов'язання особи щодо передачі державі суми грошей в певних розмірах, в обумовлені терміни і в установленому порядку (правовий аспект), можна констатувати неминучу в межах дисциплінарного (державноуправлінського, соціологічного, політологічного, фінансово-економічного, юридичного) підходу гіперболізації того чи іншого зрізу, аспекту податків.

При цьому, слід звернути увагу на те, що в основі правового підходу об'єктивно лежить принцип формальної рівності суб'єктів податкових правовідносин, в той час як в основу соціологічної і політологічної конструкцій покладено принцип матеріальної справедливості, а в основу фінансово-економічних конструкцій – принцип досягнення балансу між «фінансовою силою» і «фінансовою потребою» держави в цілому або його окремих територіальних спільнот. Але, в межах одного і того ж публічного інтересу забезпечити несуперечливу реалізацію цих принципів неможливо.

Більш того, можуть виникати ситуації, при яких принцип формальної рівності може «стискувати» принцип матеріальної справедливості, і навпаки. Ігнорування цього факту призводить до побудови теоретичних конструкцій властивостей, якостей і функцій податків, які фактично виключають один

одного. Саме державноуправлінський підхід призваний встановити єдину систему взаємозв'язаних, взаємообумовлених залежностей, що характеризують категорію податок.

Податки і оподаткування, як і публічні фінанси в цілому, є результатом складної взаємодії різних соціальних, політичних, економічних і правових чинників; незвичайного, за Р. Гольдшайдом, «симбіозу» надзвичайних обставин (воєн, стихійних лих, епідемій тощо), з одного боку, і волюнтаризму правителів (безсистемного експериментування в області майнових відносин з метою наповнення скарбниці), з іншого [216].

Та обставина, що, на відміну, наприклад, від держав середньовіччя, в сучасних державах тотальна залежність членів спільноти від забезпечення владою суспільних потреб в громадському і правовому порядку виражена більш цивілізовано, за допомогою, наприклад, конституційних принципів і гарантій, інститутів народовладдя і т.д, не може служити підставою для заперечення: по-перше, наявності такої залежності, по-друге, політичного волюнтаризму і суб'єктивізму, щозберігається в формуванні та використанні публічних фінансів, здатних нівелювати будь-які аргументи державноуправлінської науки.

Ця теза є надзвичайно важливою для розуміння сутності податків і функцій, що ними виконуються, оскільки в області публічних фінансів політична воля є первинною. Податки мають внутрішню об'єктивну сутність і зовнішню суб'єктивну форму. Об'єктивна в податках їх матеріальна складова – певна сума грошей (при грошовій формі податку), або певна кількість речей, що визначається родовими ознаками (при натуральних податках), які платник податків зобов'язаний віддати державі і/або місцевому самоврядуванню для вирішення «загальних справ».

Об'єктивна і економічна, точніше – фінансово-економічна складова, яка обумовлює безповоротність, безеквівалентність і індивідуальну знеособленість податку як інструменту формування доходу держави. Ці складові податків соціально нейтральні, оскільки на рівні бюджету

деперсоніфіковані, а обов'язок платити податки не породжує право на отримання бюджетних коштів.

Суб'єктивна правова (точніше – юридична) форма податку, за допомогою якої держава забезпечує персоніфікацію і визначеність суб'єктів і об'єктів оподаткування, закріплює види, ставки, терміни і порядок сплати податків. Правова форма податку «соціально активна» в силу укладеного в праві принципу формальної рівності і «справедливості того, що виражає право, відповідає праву і слідує праву» [118, с. 482]. Тому «податки для того, хто їх сплачує, – ознака не рабства, а свободи» (А. Сміт). Право відносно податків виконує інструментальну роль, реалізує власну регулятивно-охоронну функцію, що забезпечує, відповідно, легалізацію видів, ставок, строків та порядку сплати податку та відповідальність за порушення правил оподаткування.

Інструментальну роль відносно податків грає і політика в її класичному розумінні як «управління державою в інтересах суспільства», а також її похідні – соціальна, правова, економічна, фінансова «політики» як напрямки діяльності держави у відповідних сферах життєдіяльності суспільства. Політика в силу трансгресивної природи державної влади «соціально агресивна», вона здатна як стимулювати, так і ігнорувати об'єктивний зміст податків, прикладом чого служать популізм, різні податкові пільги і преференції. Саме політика за допомогою ідеологічних, організаційних і правових інструментів «змушує» податки грати різні ролі, які нерідко помилково сприймаються як їх функції.

Питання *про функції податку* вивчається протягом досить тривалого періоду часу. У фінансовій науці фіскальні і регулюючі властивості податків розглядаються в якості окремих самостійних функцій. Однак донині вчені не прийшли до єдиної думки щодо кількості функцій податку, їх взаємозв'язку і пріоритетності. Деякі вчені виділяють дві функції податку: фіскальну і економічну [138]. Інші - економічну функцію ділять на розподільну, стимулюючу і т.д., розглядаючи кожен окремо [88]. Частина вчених

розглядають розподільну і фіскальну функції як синоніми і додають до них контрольну [102]. Однак багато сходяться на думці, що в податках закладені органічне поєднання і відносна рівновага двох функцій – фіскальної і регулюючої [157, 195]. Всі інші приписувані податкам функції є не що інше, як наслідок реалізації або фіскальної, або регулюючої функції [42, 119].

Підкреслимо, що фіскальна природа податків залишалася незмінною за багатовікову їх еволюцію. Й. Ланг справедливо зауважив, що «...податки служать меті отримання доходу, ... первинна мета податків – покривати фінансову потребу держави (фіскальна мета)» [88].

На певному етапі розвитку податків проявляється їх регулююча функція. Так, починаючи з 30-х рр. XIX ст. фіскальна функція вже не вважалася єдиною, що властива податкам. Утворення у податку регулюючої функції спостерігається в еволюції податкових теорій: від виняткової ролі податку для бюджету до визнання за ним регулюючих впливів. За допомогою податків, використовуючи різні механізми, держава може впливати на різні процеси і параметри. Наприклад, у виробничих процесах вплив можливий шляхом стимулювання розвитку або стримування певних галузей; на динаміку споживання і заощадження – вплив за допомогою встановлення різних ставок непрямих податків; на рівень доходів фізичних і юридичних осіб – шляхом встановлення диференційованих ставок податків, надання пільг окремим категоріям платників податків. Беручи до уваги прямий вплив податків на фінансове становище підприємств і громадян, всі держави використовують цю колосальну можливість для податкового регулювання діяльності платників податків, соціально-економічного розвитку країни в цілому і регіонів, в чому проявлялася регулююча роль податків.

Німецький вчений-економіст А. Вагнер ставив питання про те, чи є фінансова мета єдиною метою оподаткування, чи можна до неї концептуально звести все оподаткування. Крім виключно фінансової (безпосередньої мети оподаткування) А. Вагнер запропонував мету, яка належить до галузі соціальної політики. Він вважав, що оподаткування в

розподілі національного доходу і добробуту може стати регулюючим чинником, а регулююча роль податків може бути розширена до втручання у використання індивідуальних доходів і благ [233]. Можна стверджувати, що концепція оподаткування А. Вагнера є концепцією «соціального забезпечення». В якості мети оподаткування він розглядав можливість соціального забезпечення. «Питання тільки в тому, коли, як, якою мірою і за яких умов така мета може бути виправдана або витребувана. Це питання не теоретичного обговорення, це питання реалій фіскальної та податкової політики, а також економічної та соціальної політики» [233].

Слід відмітити, що окремим питанням у вказаних дослідженнях є підходи сучасних вітчизняних вчених щодо визначення сутності *податкового регулювання*. Так, А. Крисоватий і А. Кізіма розглядають податкове регулювання у якості «заходів непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету» [60, с. 121]. Р. Жарко під податковим регулюванням розуміє комплекс дій державних органів на зміну параметрів податкової системи й податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей [37, с. 7]. Є. Бережний розглядає податкове регулювання як сукупність заходів щодо впливу держави на рівень економічної активності в суспільстві шляхом зміни параметрів податкового поля [11, с. 8]. П. Лайко ж стверджує, що податкове регулювання це процес як установлення тих чи інших податків, так і включення до їх суто фіскального механізму, який відображає сутність податків, тих елементів, завдяки яким з'являється можливість нерівнозначного впливу таких податків на різних суб'єктів оподаткування та різні операції, які ними проводяться [87, с. 51].

Загалом, налізуючи напрацювання науковців щодо визначення та ролі податкового регулювання, автор погоджується з тим, що «для створення відповідних умов здійснення бізнесу, підвищення конкурентоздатності економіки України на світовій арені держава повинна використовувати

податкове регулювання як головний інструмент економічного впливу» [140, с. 165]. Найчастіше в Україні податкове регулювання зводиться до встановлення податкових пільг. Проте відповідно до основоположних принципів оподаткування (загальність, рівність оподаткування), закріпленими в ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), податкові пільги суперечать цим принципам і фіскальній суті податку [132].

Слід зазначити, що фіскальна і регулююча функції податків знаходяться в тісному взаємозв'язку. При виборі того чи іншого об'єкта оподаткування, розподілі податкових зобов'язань держава прагне не тільки використовувати різноманітні можливості поповнення бюджету, але і впливати на поведінку платників податків. Деякі податки виникають саме з метою впливу на поведінку платника податків (наприклад, податок на гральний бізнес), однак при цьому неодмінно реалізується фіскальна функція. Таким чином, ефективність податку багато в чому обумовлена гармонійністю поєднання фіскальної та регулюючої функцій. Фіскальна функція податків створює об'єктивні умови для втручання держави в економіку. Розширення податкового методу мобілізації державою частини вартості національного доходу відбувається при постійному зіткненні з учасниками процесу виробництва. Це забезпечує органам державної влади реальні можливості впливати на всі стадії виробничого процесу, на економіку країни і регіонів.

Проте, виходячи з природи, податкам властива одна функція – фіскальна. Цієї думки дотримуються й інші автори, які бачать в ній глузд і внутрішнє призначення податку [23]. На користь цього можна навести такий аргумент: функція повинна бути представлена в кожному податку, що характерно тільки для фіскальної; щодо інших функцій, зокрема регулюючої, це твердження спірне, оскільки в одних податках вона подана (податок на прибуток підприємств), в інших – ні (податок на гральний бізнес). Якщо мати на увазі регулюючу роль диференційованих податкових ставок, податкових

пільг, звільнень від оподаткування, податкові відрахування, то вони встановлюються всупереч сутності податку, будучи втручанням у податок.

Відносно даних можливостей зменшення податкових зобов'язань, вони пов'язані насамперед з політичними рішеннями, ніж з самим податком. Тому слід розділити фіскальну функцію податку як внутрішню, об'єктивну, атрибутивну властивість, що впливає з його природи, а регулюючу – як зовнішню, суб'єктивну властивість, що змінюється, нагадує, швидше, втручання в податок, використання його для певних політичних цілей.

Двоїстість у можливостях податку, цілях його застосування містить у собі потенційну суперечливість. Як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ (ст. 6), податок не несе в собі нічого регулюючого [132]. При цьому як примусовий платіж він може проявитися як стимул або дестимул своїм розміром, умовами справляння. Регулюючі властивості податку не суперечать його природі, фіскальній функції, а є його зовнішнім проявом.

Проблема податкового регулювання полягає в тому, щоб, не порушуючи фіскальну суть податку, за можливістю використовувати неподаткові інструменти для розвитку регіонів, що дозволяють досягти більшого результату. За допомогою податкового регулювання держава повинна створювати необхідні умови для прискорення накопичення капіталу в найбільш перспективних з точки зору науково-технічного прогресу галузях, а також в малорентабельних, але соціально необхідних сферах виробництва.

Таким чином, фіскальна суть податку поєднується з регулюючою. Податки, формуючи доходи бюджетів (державного, місцевого), мають здатність впливу на соціально-економічний розвиток регіонів, тобто регулювання певних процесів. Слід зазначити суперечливість цього поєднання. Оскільки податки, будучи фіскальним інструментом, стягуються насамперед з заможних платників податків, це послаблює стимули до накопичення капіталу, стримує економічну активність.

При цьому завдяки фіскальній суті податків формуються доходи різних рівнів бюджетів, створюються умови для соціально-економічного розвитку регіонів. Тобто держава може використовувати регулюючу функцію податків для цілеспрямованого впливу на соціально-економічні процеси, а саме, на економічну кон'юнктуру, структуру економіки, інноваційно-інвестиційну діяльність, зовнішньоекономічні зв'язки тощо. Суть соціальної функції податків полягає у підтримуванні соціальної рівноваги через скорочення розбіжностей у реальних доходах окремих соціальних груп населення. Реалізація цієї функції досягається шляхом зменшення податку на доходи фізичних та юридичних осіб та збільшення виплат з державного бюджету.

Проведені дослідження доводять, що функція податків – це спосіб вираження їх сутності як фінансової категорії. Тому все, що лежить за межами цієї сутності (соціальні, ті, що регулюють, стимулюють або дестимулюють, контрольні складові) слід розглядати як конкретні результати, отримані від використання цієї функції в процесі оподаткування за допомогою державно-правових інструментів, включаючи різні види державної політики і діючу систему позитивного права. У зв'язку з цим єдиною об'єктивною функцією податків слід визнати фіскальну, яка крім усього іншого носить загально цивілізаційний, наднаціональний характер, оскільки як об'єктивне явище «вільна» від суб'єктивних конструкцій, до яких відноситься і політика, і система національного законодавства.

Зазначена обставина дозволяє відновити на теоретичному рівні єдність фіскальної-економічної категорії «податок», яка в силу різних причин диференціюється в законодавстві на дві історично сформовані її юридико-фіскальні різновиди – податки у власному розумінні слова і митні платежі. За всієї специфіки митної справи різні види платежів, що стягуються з осіб, які беруть участь в процесі переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон України, є державними податками і зборами, що складаються з податкової (податок на додану вартість, акцизний податок, мито) і неподаткової (митні збори) компонент.

У ПКУ (ст. 6) під податком розуміється обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [132]. Виходячи з вищенаведених визначень, можна виділити *сутнісні ознаки податку*.

Обов'язковість. Відповідно до ст. 16 ПКУ кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи. Податки мають імперативний характер, що передбачає неможливість платника податків відмовитися від покладеного на нього обов'язку щодо сплати податку в бюджет. При невиконанні податкового зобов'язання застосовуються податкові санкції.

Зміна форми власності. Платником податку є власник. Сплата податку – соціальний обов'язок, що випливає з права приватної власності; за допомогою її частка приватної власності стає державною.

Безповоротність. Сплачені в бюджетну систему податки не повертаються платнику. Повернення податку можливе тільки в разі його переплати або в якості пільги, що ні суперечить принципу безповоротності, оскільки всі ці випадки визначаються законодавством в односторонньому порядку і не впливають на характер платежу в цілому [113].

Індивідуальна безоплатність. Сплата платником податку не породжує зустрічного обов'язку держави вчинити що-небудь на користь конкретного платника податків. При сплаті податку платнику податків нічого не надається взамін: ні права участі в будь-яких господарських операціях, ні права будь-яких дій, ні документа. У цьому відмінність податку від мита, під яким розуміються грошові відносини, в процесі яких утворюється бюджетний фонд; при цьому суб'єкт мита отримує право на здійснення будь-яких дій, документ, свідоцтво [113].

Безадресність. Податки надходять в бюджетний фонд, в якому знеособлюються, і невідомо, на які цілі витрачаються кошти від справляння конкретного податку. Податки – нецільові відносини. Метою стягування податку є забезпечення державних витрат взагалі, а не конкретної витрати.

На відміну від податків стягування зборів і мита завжди пов'язано зі спеціальною метою – покриття витрат установи, у зв'язку з діяльністю якої вони стягуються. Розмір мита та збору визначають виходячи з характеру і розміру послуги (принцип еквівалентності) і встановлюють, як правило, в конкретну суму. У ПКУ поняття «збір» носить збірний характер. Воно охоплює як збори (платежі за володіння спеціальним правом), так і мито (оплата конкретних дій). Це пояснюється вживанням поняття «збір» в ст. 67 Конституції України, згідно з якою «кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки і збори» [57]. Згідно зі ст. 6, ПКУ під *збором (платою, внеском)* розуміється обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі, внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [132]. За визначенням ПКУ до категорії «збори» можна віднести передбачені законодавством України: загальнодержавні збори – рентна плата, мито та місцеві – збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Вищеназвані збори сплачуються при отриманні відповідної ліцензії (дозволу).

Слід зазначити, що до 2011 року в податковій системі України було передбачено два види мита: державне і митне.

Державне мито справляється за ряд послуг на користь платника–прийняття позовних заяв, вчинення нотаріальних дій, реєстрація актів громадянського стану, видача документів, а також за надання особливого права. Справлення державного мита регламентується відповідним Декретом Кабінету Міністрів України [142].

Мито являє собою обов'язковий внесок, що стягується митними органами України при ввезенні товару на митну територію України або вивезенні товару з цієї території і є невід'ємною умовою такого ввезення або вивезення. Однак питання про економічну сутність мита є спірним. Багато економістів відносять мито до категорії – податок, оскільки виходячи з

визначення мито передбачає надання послуги. Якщо порівняти вартість послуг, що надаються митними органами учасникам зовнішньоекономічної діяльності, з розмірами мита, що сплачується ними, стає очевидним, що величина останнього значно перевершує цю вартість. Крім того, за сам факт митного оформлення товарів митними органами стягуються збори в установленому розмірі, які і є, по суті, платою за послуги. Зараз мито віднесено до загальнодержавних податків та зборів (ст. 9.1.7 ПКУ).

Митні платежі, у склад яких входить мито – це податки, що справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи (ст. 4 Митного Кодексу України) [107].

Встановлюючи податки і митні платежі, держава переслідує одну спільну мету – поповнення дохідної частини державного бюджету і задоволення фіскальних інтересів держави та ряд похідних від неї цілей інших порядків, що впливають з напрямків державної політики: економічної, зовнішньоекономічної, податкової, митної, бюджетної.

На нашу думку, єдина фіскально-економічна природа податків (включаючи митні платежі) та загальна – фіскальна мета їх встановлення, введення та справляння може виступати як певний критерій оцінки ступеня і якості гармонізації податкового та митного законодавства та його відповідності основним конституційним принципам і нормам.

Важливими детермінантами державної податкової політики також є *податкові преференції*, які складаються з трьох основних блоків: податкові звільнення, податкові кредити і податкові знижки.

Податковим пільгам в рамках податкового регулювання притаманні такі якісні характеристики, як: гнучкість, простота застосування, прозорість. При цьому цікавим є той факт, що зниження податкової ставки і бази оподаткування це два інструменти податкового регулювання, але якщо вони знижуються не для всіх платників податків, то виникає третій інструмент – податкові пільги (преференції). З одного боку, податкові пільги, що

надаються, зменшують доходи бюджету, але в той же час скорочують і його витрати на національну економіку та соціальну сферу, які побічно фінансуються через цю систему. Правомірність надання податкових пільг обґрунтовується з позиції справедливості. Структура системи податкових пільг визначається виходячи з напрямків державної податкової політики.

Іншими інструментами податкового регулювання є: зниження податкових ставок, база оподаткування, податковий кредит, система відповідальності за порушення податкового законодавства, надання дозволу платникам вносити податки із застосуванням спрощених (альтернативних) систем оподаткування, податковий компроміс, податкова амністія.

При цьому інструменти податкового регулювання можуть бути спрямовані не тільки на виробника, а й споживача. Це цілком зрозуміло, тому що стимулювання споживачів до споживання дозволяє збільшити виручку від реалізації виробників, що призведе до збільшення їх прибутку і економічному розвитку, що в кінцевому рахунку дозволить реалізувати мету податкового регулювання. Для цього слід використовувати непрямі податки.

Аналізуючи інструменти податкового регулювання, вважаємо за доцільне дати пояснення щодо його суті та ролі у *взаємозв'язку податкової та соціально-економічної політик держави*. Податкове регулювання у контексті ролі в державному управлінні надає собою суб'єктивну діяльність держави, комплекс заходів, що застосовуються державою (зміна ставок податків, надання податкових пільг, скасування певних видів податків тощо), з урахуванням того, що ці дії певним чином повинні бути скерованими – заохочувати розвиток соціально-економічних процесів у країні.

Будучи комплексом заходів у податковій сфері, за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання, податкове регулювання – це вплив на різні сторони соціально-економічного розвитку суспільства, на інтереси й

діяльність окремих юридичних і фізичних осіб шляхом упровадження певних податків, порядку їх визначення й сплати, ставок, пільг тощо [48].

У випадках порушення економічної рівноваги податкове регулювання проявляється у відхиленні від загальноприйнятого порядку оподаткування та використовується при проведенні так званої дискреційної політики для вирішення тактичних завдань (розширення діяльності, зростання інвестицій і ділової активності в окремих сферах економіки або регіонах). При розробці довгострокових стратегій розвитку необхідні стабільні, постійні норми оподаткування, які повинна забезпечувати державна податкова політика.

Сутність податків нерозривно пов'язана із природою державної діяльності, еволюція якої впливала на характер їх використання. З урізноманітненням і розширенням кола соціально-економічних функцій держави науковці розглядають податки як участь, необхідну для покриття витрат, як обов'язок, що витікає із самої ідеї держави, й з тих колективних потреб, які вона задовольняє [33, с. 64].

Податки представляють собою систему обов'язкових платежів фізичних і юридичних осіб, які є одним із джерел доходів бюджетів різних рівнів. В умовах ринкової економіки обсяг надходження податків зумовлюється результатами діяльності суб'єктів економічної діяльності різних форм власності, характером внутрішньої та зовнішньої політики держави, традиціями та низкою інших факторів.

Треба відмітити, що автор не поділяє погляди про синонімічність або рівнозначність понять «податки» і «оподаткування», які зустрічаються в науковій літературі. Проведені дослідження свідчать, що оподаткування – це діяльність держави щодо встановлення і стягнення податків, серцевина його податкової діяльності, тобто процес збору (справляння та сплати) встановлених державою податків. Податкова діяльність – це організуюча діяльність держави як суб'єкта політичної системи, яка односторонньо наділена владними повноваженнями щодо забезпечення скарбниці коштами шляхом встановлення податків і здійснення їх справляння.

Тому для усвідомлення ролі податків у сучасній державній політиці вважаємо доцільним розглянути місце податків в державноуправлінській теорії та теорії державних фінансів.

Податки в теорії державних фінансів. Хоча окремі податки впливають на економіку країни та регіонів багатьма способами, їх встановлення, зміна можуть переслідувати різні цілі. Р. Масгрейв і П. Масгрейв виділили три *основні завдання державної політики*, враховуючи відмінність яких, окремі податки можуть впливати на їх досягнення [98]:

1. *Забезпечення суспільними благами.* Розвиваючи положення теорії державних фінансів Р. Масгрейв і П. Масгрейв, автор вважає, що вигоди, принесені суспільними благами, які фінансуються в основному за рахунок податкових надходжень, повинні бути доступні для всіх споживачів, незалежно від того, на якій території вони проживають (не слід плутати з громадським споживанням приватними благами, у разі конкретного споживання, наприклад взуття, продуктів харчування, для якого добре підходить ринковий механізм). Тобто споживання суспільного блага однією людиною або групою осіб в центрі країни або в певному регіоні не повинно зменшувати його доступності для всіх інших. Виникає питання: як споживачі повинні оплачувати вигоди від отримання суспільних благ?

У зв'язку з цим виникають дві проблеми: перша – визначення державою необхідної кількості суспільних благ; друга, визначення його виду, якості та вартості для конкретного споживача. Перша проблема могла б бути вирішена шляхом оподаткування тих, хто отримує вигоду, тобто визначення платника податку. Щодо другої – оцінити те, наскільки конкретний споживач цінує одержувану вигоду неможливо. Тому добровільну оплату замінює податок, для визначення якого держава повинна мати наукове обґрунтування.

Р. Масгрейв і П. Масгрейв вказували на те, що «хоча суспільні блага доступні в рівній мірі всім зацікавленим особам, одержувані вигоди можуть бути обмежені в просторовому відношенні. Наприклад, «вигода від національної оборони доступна всім громадянам країни, а світло вуличних

ліхтарів приносить користь тільки місцевим жителям. Економічна природа суспільних благ надає цікавий вплив на проблему ... централізації та децентралізації» [98, с. 520]. Цілком обґрунтовано було б розподілити виробництво суспільних благ таким чином, щоб загальнонаціональні блага надавалися на державному рівні, а локальні—місцевою владою. Це необхідно враховувати при формуванні бюджетів різних рівнів.

Слід зазначити, що суспільні блага забезпечуються державою, тобто фінансуються з бюджету. Без сумніву рівень бюджету повинен визначатися просторовими критеріями їх надання. При цьому реалізація суспільних послуг повинна бути забезпечена відповідними фінансовими ресурсами, достатніми для покриття витрат. «Кожна юрисдикція повинна забезпечувати ті послуги, від яких вона отримує вигоду, у своїх кордонах, і використовувати тільки такі джерела фінансування, які інтерналізують витрати. Тому територіально обмежена природа сфери дії послуг вимагає, щоб фіскальна структура складалася з безлічі одиниць, кожна з яких покриває регіон певного розміру, а в межах такого регіону забезпечення окремої послуги встановлено і фінансується» [98, с. 521]. У цьому зв'язку якщо послуга встановлена державою, а вигоди від її надання отримують жителі регіону, для її фінансування у регіоні повинні бути відповідні кошти: податкові доходи або трансферти (негативні податки). коректування існуючого розподілу доходів і багатств з метою забезпечення відповідності суспільним уявленням про справедливість їх розподілу.

2. Корикування існуючого розподілу доходів і багатств з метою забезпечення відповідності суспільним уявленням про справедливість їх розподілу. Розбіжності в обговоренні бюджетів різних рівнів, які обумовлені розподілом доходів, відіграють особливу роль при формуванні податкової політики. Можна виділити дві проблеми, що виникають при перетворенні правила справедливості в реальну систему перерозподілу податкових доходів: по-перше, дуже важко визначити ступінь необхідності одержуваного доходу від загальної суми податкових зборів будь яким регіоном; по-друге,

«розмір «пирога », який потрібно розділити, залежить від того, як саме його будуть ділити» [98, с. 26]. І з цим не можна не погодитися.

Описуючи фіскальні інструменти політики перерозподілу Р. Масгрейв і П. Масгрейв вказували, що «поряд з безліччю фіскальних інструментів перерозподіл безпосередньо реалізується через:

- податково-трансферну систему, що сполучає прогресивне оподаткування домогосподарств з високими доходами і субсидування домогосподарств з низькими доходами;
- прогресивне оподаткування високоприбуткових груп населення з метою фінансування державних послуг;
- при комбінуванні податків на товари, які придбані в основному споживачами з високими доходами, та субсидії на товари, що купують переважно споживачі з низькими доходами.

Перерозподіл за допомогою механізму «прибутковий податок – трансфери» має ту перевагу, що він не впливає на рішення про структуру виробництва і споживання. Але навіть цей спосіб тягне за собою втрати ефективності, оскільки спотворює рішення індивіда щодо оптимального для нього співвідношення дозвілля та доходу» [98, с. 26-27]. Тобто індивід враховує величину як сплачуваних податків, так і одержуваних благ.

3. Використання бюджетної політики як засобу забезпечення високої зайнятості, розумного рівня цін, відповідного рівня економічного зростання. Відомо, що зазначені цілі не можуть бути досягнуті самі собою, необхідно керівництво політикою. Р. Масгрейв і П. Масгрейв відзначали, що фіскальна політика безпосередньо впливає на рівень попиту. Так, збільшення державних витрат веде до економічного зростання за рахунок підвищення попиту. Зниження податків теж може вести до зростання, тому у платників податків збільшуються доходи і вони можуть витратити більше. Тому зміни величини бюджетного дефіциту відіграють важливу роль [98, с. 28].

Розглядаючи питання узгодження бюджетних функцій, Р. Масгрейв і П. Масгрейв вказували, що для оплати збільшеної пропозиції суспільству

державних послуг необхідно підвищити податки, що неминуче призведе до зростання податкового навантаження. «В ідеалі процедура ухвалення рішення повинна включати в себе два етапи: спочатку суспільство визначає справедливу систему розподілу, а вже потім відбувається вибір способу фінансування суспільних благ відповідно до вигід» [98, с. 29]. На практиці все інакше. Спочатку збираються всі податки відповідно до законодавства, включаючи загальнодержавні та місцеві і за спеціальними податковим режимом, а потім при достатності фінансових ресурсів приймається рішення про збільшення забезпечення суспільними благами на рівні регіону.

Однак скорочення суспільних благ ніяк не впливає на величину податкових зобов'язань платників податків і податкове навантаження в регіоні. Р. Масгрейв і П. Масгрейв вказували, що бажання суспільства змінити чинний розподіл доходів у бік більшої чи меншої рівності можливо двома способами: застосовуючи прогресивну або регресивну шкалу оподаткування для фінансування трансфертів у бік низьких або високих доходів; збільшуючи або зменшуючи обсяг надання суспільних благ, які представляють цінність для груп відповідно з низькими або високими доходами. Другий спосіб вступає в протиріччя з вибором кількості суспільних благ, яке споживач бажає отримати при даному розподілі доходів.

На рівні окремо взятого регіону, зміна існуючого розподілу доходів у бік більшої рівності першим способом неможлива, оскільки це суперечить існуючим нормам законодавства про податки і збори. Регіони не можуть змінювати ставки податку на доходи фізичних осіб, самостійно вводити прогресивну шкалу оподаткування. Використання другого способу, який передбачає збільшення або зменшення обсягу надання суспільних благ може призвести до міграції населення в інші регіони. Досягнення мети податкової політики може заважати реалізації соціально-економічної політики і навпаки.

Аналізуючи *вплив політики державних витрат і податкової політики на економічне зростання*, зазначимо, що податки, які є основним джерелом державних надходжень, створюють фінансову базу для функціонування

державного сектора. Одним з найважливіших макроекономічних аспектів податкової системи, тобто прибуткової частини бюджету, є загальне податкове навантаження на економіку, тобто сума всіх зібраних податків стосовно ВВП, що відображається у частці надходжень до бюджету у відсотках до ВВП.

З точки зору витратних статей бюджету, загальний рівень державних витрат стосовно ВВП іноді іменується «розміром державних фінансів». У літературі, присвяченій державним фінансам, як правило, стверджується, що саме потреби (державні асигнування) визначають рівень оподаткування, а в кінцевому рахунку, і загальне податкове навантаження [225]. Автором однієї з перших теорій державних асигнувань є А. Вагнер, який висунув гіпотезу про те, що зростання державних витрат є невід'ємною частиною процесу розвитку і що сукупні державні асигнування повинні збільшуватися в міру зростання доходів на душу населення.

На практиці інструментами податкового регулювання держави є податкові ставки і пільги. А. Лаффер, який досліджував залежність між рівнем податкових ставок і доходів бюджету, відбив свої висновки в знаменитій «кривій Лаффера». При підвищенні ставки податку податкові доходи державного бюджету спочатку збільшуються до певної межі, після чого підвищення податкової ставки зменшує податкові надходження. Іншими словами, чим вище податкові ставки, тим сильніший спонукальний мотив у індивідуумів для ухилення від податків. А. Лаффер встановив, що гранично допустимий рівень податкових вилучень з прибутку становить 35% [181].

Зазначимо, що в ХХ столітті була широко поширена тенденція щодо зростання державних витрат стосовно ВВП, що стало слідством зміни поглядів на роль держави. Чим більшими функціями наділяє суспільство свої органи влади, тим більше повинні бути державні витрати і готовність громадськості жертвувати більш значною часткою свого доходу, для того щоб дозволити органам влади виконувати ці функції. Усі визначені підходи щодо категорії «податок» дають змогу стверджувати, що дослідження

проблематики державної податкової політики, у межах якої категорія «податок» відіграє домінуючу роль, найбільш повно може бути здійснено саме у межах державноуправлінської науки, як такої, що має комплексний, міжгалузевий характер.

1.3. Методологічні підходи до формування механізмів державної податкової політики

Процеси трансформації економіки та суспільства, що відбуваються, обумовлюють об'єктивну необхідність теоретичного переосмислення внутрішнього змісту і призначення всіх елементів механізму державної податкової політики. У межах даного дослідження вважаємо за доцільне зупинитися на аналізі та визначенні змісту, структури та класифікації механізмів державного управління, що дозволить сформулювати конкретний механізм державної податкової політики.

Складність процесу формування механізмів державної податкової політики обумовлена неоднозначністю підходів, як до суті поняття «податок», так і до обґрунтування методології дослідження оподаткування, що обумовлює необхідність визначення співвідношення понять – податок, оподаткування, податкове регулювання – з позиції державного управління, а також визначення суті оподаткування в контексті соціально-економічного розвитку національної економіки.

Будучи складною управлінською категорією, механізм управління, судячи з огляду наукової літератури, багатоаспектне поняття і трактується різними науковцями по-різному. Так, складовими елементами зазначеного механізму В. Авер'янов називає по-перше, систему органів виконавчої влади, по-друге, сукупність правових норм, що регламентують організаційну структуру системи органів виконавчої влади і процеси її функціонування та розвитку, відмічаючи, що через механізм державного управління здійснює реалізацію влади (владних відносин) [26].

За Г. Атаманчуком, механізм державного управління є «інструментом» реалізації виконавчої влади держави та представляє собою складну систему державних органів, організованих відповідно до визначених принципів для здійснення завдань державного управління. Механізм формування та реалізації державного управління – це сукупність і логічний взаємозв'язок соціальних елементів, процесів і закономірностей, через які суб'єкт державного управління «схоплює» потреби, інтереси і цілі суспільства в управляючих впливах, закріплює їх у своїх управлінських рішеннях та діях і практично втілює їх в життя, зважаючи на державну владу [2].

Механізми державного управління як «практичні заходи, засоби, важелі, стимули, за допомогою яких органи державної влади впливають на суспільство, виробництво, будь-яку соціальну систему з метою досягнення поставлених цілей» трактує Енциклопедія державного управління за редакцією В. Князева [36]. Комплексний механізм державного управління визначається як «система політичних, економічних, соціальних, організаційних і правових засобів цілеспрямованого впливу органів державного управління». Схема реального механізму державного управління містить: цілі, рішення, впливи, дії, результати [36].

О. Коротич так визначає конкретні механізми управління (зокрема державного) – це певне знаряддя для здійснення цілеспрямованих перетворень, сукупність способів, методів, важелів, через які суб'єкт управління впливає на об'єкт управління для досягнення певної мети. Кожний конкретний механізм управління – це насамперед сукупність взаємопов'язаних методів управління [58]. На думку В. Малиновського механізми державного управління – це сукупність засобів організації управлінських процесів і способів впливу на розвиток керованих об'єктів із використанням відповідних методів управління, спрямованих на реалізацію цілей державного управління [96]. Певну увагу механізму державного управління як складової частини системи управління, що забезпечує вплив на фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського

об'єкта, приділяє Н. Нижник. Механізм управління охоплює: цілі управління, елементи об'єкта та їх зв'язки, на які здійснюється вплив, діяння в інтересах досягнення цілей, методи впливу, матеріальні та фінансові ресурси управління, соціальний та організаційний потенціали. Реальний механізм управління завжди конкретний, оскільки спрямований на досягнення конкретних цілей за допомогою впливу на конкретні фактори і цей вплив здійснюється через використання конкретних ресурсів [29].

О. Оболенський ототожнює терміни «механізм держави», «державний апарат» і «державний механізм». Він виказує думку стосовно того, що механізм сучасної держави – це просякнута єдиними, законодавчо закріпленими принципами, заснована на розподілі влади і наявності необхідних матеріальних додатків система органів державної влади та органи місцевого самоврядування [120]. Як засіб вирішення суперечностей явища чи процесу послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з використанням відповідних їй методів управління та спрямовані на досягнення мети, розглядає механізм управління Г. Одінцева [121].

На думку Р. Рудніцької, О. Сидорчука механізм державного управління – це штучно створена складна система, призначена для досягнення поставлених цілей, яка має визначену структуру, сукупність правових норм, методи, засоби, інструменти державного впливу на об'єкт управління [159].

Наведена характеристика механізмів управління дозволяє автору стверджувати про те, що умовно можливим є поділ їх на три типи, а саме: знаряддя (інструменти), системи (набір взаємопов'язаних елементів) та процеси (послідовність певних перетворень).

При дослідженні державної податкової політики слід урахувувати, що процес є певною послідовністю дій, етапів перетворення, а механізм, будучи більш широким поняттям, охоплює різноманітні інструменти, важелі, засоби, стимули державного управління у податковій сфері. Тому поняття «механізм» не можна порівнювати з поняттям «процес», також, як і з

поняттями «знаряддя» чи «інструмент». Саме лише існування інструментів не в змозі забезпечити практичну реалізацію державного управління у відповідній сфері. Аналіз наведених вище визначень дає змогу зробити висновок про те, що до складу механізму державної податкової політики, що є системою, окрім інструментів впливу на об'єкт управління, належать також методи, важелі, правове, нормативне та інформаційне забезпечення тощо. Тобто система механізму державної податкової політики складається із системи управління; соціальних, правових норм; способів визначення цілей; управлінського процесу як циклу дій керуючої системи, що послідовно змінюють одна одну. Методологічну основу системи державного управління у сфері оподаткування становить державна податкова політика України.

Видається за доцільне, що під *механізмом управління* в найбільш загальному вигляді повинна розумітися сукупність системних елементів, тісно взаємопов'язаних між собою, при впливі на один або декілька з яких відбувається певне функціонування або зміна інших елементів системи, які викликають, у свою чергу, необхідні процеси в об'єктах управління.

При цьому як у теоретичному аспекті, так і в реальній практиці можна виділяти і розглядати в механізмі державного управління у сфері оподаткування окремі його види (або складові). Тобто *механізм державної податкової політики в Україні є складним (комплексним) і включає в себе декілька самостійних механізмів*, кожен з яких здатен здійснювати певний вплив на об'єкти управління. Як правило, в практичній діяльності працюють усі наведені далі системні складові загального механізму державної податкової політики, причому в різних поєднаннях, пропорціях і співвідношеннях. Для даного дослідження виокремимо такі *механізми*:

- *економічний* – управління податковою, а також банківською, грошово-валютною, кредитною, страховою діяльністю;

- *мотиваційний* – сукупність командно-адміністративних і соціально-економічних стимулів, що спонукають державних службовців фіскальних органів до високоефективної роботи;

– *організаційний* – визначає об’єкти, суб’єкти державної податкової політики, їх цілі, завдання, функції, методи управління та організаційні структури через методичні вказівки, інструкції, норми, нормативи й стандарти, а також результати їх функціонування;

– *фінансовий* – забезпечує регулювання фінансової діяльності шляхом складання стратегічних планів розвитку, поточного бюджетування та фінансування установ та організацій;

– *інформаційний* – запроваджує інформаційне забезпечення в державній податковій політиці через складання звітності установ та організацій, статистичних збірників та застосування Інтернет-ресурсів;

– *політичний* – визначає напрями формування податкової, соціальної, фінансової, промислової політики, в цілому – економічної політики держави;

– *правовий* – регулює відносини між державою та суспільством через закони і постанови Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, а також накази відповідних міністерств і відомств у сфері оподаткування.

Удосконалення правового механізму, розробка змін у системі законів повинна бути спрямована на функціонування ринкових саморегуляторів, які тісно пов’язані з організаційним механізмом державної податкової політики. Ураховуючи те, що ключові концепції соціально-економічного розвитку України нового десятиліття – це інновації, швидкість обслуговування і якість, для більш ефективного використання можливостей сучасних інформаційних технологій необхідно не тільки змінити застарілі структури і підходити до перебудови діяльності фіскальних органів за новими принципами, але і передбачити розробку норм і нормативів щодо забезпечення матеріально-технічними та фінансовими ресурсами відповідних державних установ у сфері оподаткування.

Характеризуючи сучасні завдання фінансового механізму державної податкової політики, зазначимо що, замість існуючого тривалий час в Україні директивно-планового управління і монополізації функції

фінансування, реформа бюджетної регуляторної та податкової політики держави, що розпочалася останні роки, включає розробку довгострокових концепцій розвитку окремих галузей, механізму й надання права керівникам бюджетних закладів державної і комунальної форм власності самостійно перерозподіляти державні кошти для потреб закладу. Реформування має бути спрямоване на подальше вдосконалення форм і методів фінансування через залучення інвестицій і довгострокового кредитування в діяльність закладів.

Особливу увагу варто звернути на вдосконалення механізму інформаційного забезпечення державної податкової політики при формуванні єдиного інформаційного простору України й національних телекомунікаційних мереж, що можна розглядати як цілісну систему, результатом функціонування якої є новітні ідеї та оригінальні технології. Особливість завдання цього напрямку полягає в його технологічній складності та пов'язана з необхідністю оброблення великого обсягу різноманітної інформації, що надходить зі значної кількості джерел, високими вимогами до оперативності й форм її надання, достовірності, актуальності та безпеки.

Таким чином, на основі проведеного аналізу визначено, що особливістю формування механізмів державної податкової політики України в умовах інноваційного розвитку держави є звуження функції прямого впливу держави на сферу оподаткування, що надасть можливість більше зосередитися на методах непрямого й неформального впливу.

Певний інтерес для удосконалення механізмів державної податкової політики, на наш погляд, має класифікація механізмів державного управління залежно від суб'єктів управління [58]. Відповідно до неї, в Україні механізми державного управління поділяються на такі, які здійснюються органами управління: вищого рівня (Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України); обласного рівня (обласні ради, обласні державні адміністрації); районного рівня (районні ради, районні державні адміністрації); місцевого рівня (міські, селищні, сільські ради).

У науці виділяється ряд механізмів управління процесами соціально-

економічного розвитку в умовах глобальних трансформацій [30], що безперечно може бути віднесено до сфери оподаткування. Серед них механізм, заснований на використанні важелів саморегулювання. У цьому випадку головна функція держави полягає в тому, щоб визначити економіко-правові умови діяльності для всіх суб'єктів ринкових відносин, самі ж відносини регулюються ринком.

Відокремлюється механізм державного регулювання, коли функції держави значно ширші, вони не обмежуються лише сферою законодавства, а включають участь держави в усіх фазах відтворювального процесу.

Також виділяється механізм стихійного регулювання, що характеризується як пасивною роллю держави в управлінні ринковою системою, так і відсутністю передумов для використання важелів саморегулювання. Самоорганізація, яскравим прикладом якої виступає ринок, певною мірою притаманна сталим економічним системам, але вона є малоефективною в період переходу від однієї системи економіки до іншої. Крім того, відсутність ефективно діючих регулюючих механізмів за часів системних змін призводить до наростання хаотичних процесів, консервації старих деструктивних структур, послабленого розвитку.

Підкреслимо, що представлені закономірності, принципи, завдання управлінського механізму складають одну з теоретичних основ вітчизняної науки державного управління, яка інтенсивно розвивається сьогодні.

Проведений автором аналіз досліджень і публікацій, які присвячені вивченню сутності та проблемам функціонування механізму державного управління, демонструє, що для цієї галузі дослідження характерна наявність безлічі точок зору, які є часто взаємовиключні і протистоять одна одній. При цьому діапазон думок настільки великий, що починається з позиції повного заперечення наявності подібного механізму управління в минулому (досвід радянської планової економіки) і закінчується абсолютним визнанням його обов'язковості в умовах перетворення системи господарювання [1].

Між цими полярними позиціями зустрічається низка наукових поглядів

щодо різних аспектів процесу створення та еволюціонування механізму управління окремими сферами життєдіяльності, в тому числі, через удосконалення податкового регулювання.

Так, носії однієї з груп думок, підкреслюючи необхідність, роль і значення функціонування вказаного механізму, роблять спробу оцінити саму суть концепцій, що лежать в основі його створення і функціонування [12].

При цьому виділяються особливості їх змісту, переваги та недоліки, що формують сутність тієї чи іншої моделі соціально-економічного розвитку. Паралельно до цього даються порівняльні характеристики, переваги і недосконалої альтернативних механізмів впливу державної податкової політики на розвиток різних економічних систем, і вже в рамках споріднених систем проводиться необхідний аналіз. Критеріями ж оцінки ефективності впливу механізму державної податкової політики на соціально-економічний розвиток в моделі в рамках однотипної системи виступають відмінності в макроекономічних результатах діяльності та рівні життя населення.

Більш чисельну групу вчених, що займаються даною проблематикою, складають дослідники, які доводять необхідність створення і функціонування механізму державного управління в розрізі конкретної ланки економічної або соціальної сфери, або навіть стосовно конкретної функції держави, розглядаючи при цьому планомірний і комплексний розвиток країни та її регіонів з позиції забезпечення виконання концепції про сталий розвиток (В. Семенов, С. Дорогунцов, Ю. Пітюренко, З. Герасимчук).

На наш погляд, слід відзначити ще один бік проблеми, на якому зазвичай загострюють свою увагу дослідники з питань створення та функціонування механізму державного управління, це – відокремлене вивчення будь-якої із складових цього механізму. Тим не менше, нам здається, що останнім часом все чіткіше простежується збільшення кількості дослідників цієї складної науково-практичної проблеми, які віддають перевагу розгляду питань єдності, взаємозв'язку, взаємообумовленості і взаємозалежності складових механізму державного управління соціально-

економічним розвитком країни та її регіонів [20, 30].

Виконаний аналіз розвитку державного управління у сфері оподаткування, показує, що у спеціальній літературі на сьогодні немає чітко сформульованого механізму державної податкової політики. Тому представляється за доцільне дослідження вихідних базових передумов для запровадження цього механізму та визначення його змісту.

Для вирішення поставлених завдань розглянемо *методологію розвитку державного податкового менеджменту як інструменту формування та реалізації податкової політики України*.

Передумови звернення до теми державного податкового менеджменту обумовлені, перш за все, необхідністю вдосконалення податкової системи і, загалом, механізмів державної податкової політики.

Проведені дослідження дозволяють автору дійти до висновку, що *взаємодія державного податкового менеджменту та державної податкової політики двояка*. З одного боку, податкова політика структурно є елементом державного податкового менеджменту, його концептуальною основою, орієнтиром управлінської діяльності. З іншого боку, податковий менеджмент через відповідні механізми спрямований на реалізацію напрямків державної податкової політики шляхом прийняття ефективних рішень.

В даний час в українську теорію і практику поряд з поняттями «управління», «управління оподаткуванням», «податкове адміністрування», що використовувалися раніше, увійшли терміни «менеджмент» і «податковий менеджмент», які застосовуються все частіше. Це обумовлює важливість визначення тотожності понять і їх відмінностей. Незважаючи на те, що поняття «управління» ширше поняття «адміністрування» і «менеджмент», кордони останнього розширюються.

Адміністрування податків є одним з методів управління, а точніше – бюрократичним. Тобто, держава через відповідні органи вступає у відносини з суб'єктами господарювання з приводу оплати останніми податків і зборів. Механізм, за допомогою якого здійснюється адміністрування

податків, зборів (обов'язкових платежів) включає в себе цілі, функції, принципи, методи управління процесом справляння податків і зборів. У ПКУ вперше на законодавчому рівні безпосередньо застосована широко вживана в сучасній економічній науці термінологія «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» [132]. Існуючі складності податкового законодавства, скорочення фіскальних органів, збільшене число ухилень від сплати податків ускладнюють адміністративну задачу стягнення податків в Україні та її регіонах. Зміна розуміння ролі податкової політики як сфери активної діяльності реалізації державних інтересів обумовлює розгляд механізмів податкового адміністрування.

В. Андрущенко розглядає категорію податкового адміністрування взагалі з позицій соціального управління, а саме як «управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів та дії відповідних виконавчо-владних установ» [4, с. 28]. Безумовно, основним учасником процесу адміністрування податків та зборів є людина, яка безпосередньо бере участь в економічних відносинах з державою з приводу формування централізованих фондів грошових коштів держави через сплату податків та зборів.

Автор погоджується з думкою В. Савчука стосовно того, що організація адміністрування податків по суті є діяльністю, направленою на створення специфічного продукту, який здатний задовольняти потреби суспільства у збиранні податків, що вказує на дворівневий характер функцій адміністрування: з одного боку – необхідно наповнити бюджет, з іншого – не зашкодити господарській діяльності платників податків [161].

Ж. Піскова аналізуючи ефективність державної податкової політики, що оцінюється за ступенем виконання державою покладених на неї функцій з точки зору виконання державного бюджету, пропонує трактувати фіскальну ефективність податків як показник наповнення бюджету податками, зборами (обов'язковими платежами) при мінімальних затратах на процес їх

адміністрування [130, с. 174]. Але, в цьому підході автор бачить лише фінансову складову податкового адміністрування.

В. Барабанова під адмініструванням податків розуміє не тільки управлінську діяльність публічно-правового характеру податкових і митних органів щодо формування державних доходів, а й суб'єктів господарювання з метою реалізації положень Податкового кодексу [8].

Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів, що здійснюється контролюючим органом – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [94]. Тобто адміністрування податків визначається як діяльність фіскальних органів, спрямована на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів, платежів. У цьому визначенні ми бачимо «вузьке» обґрунтування поняття оскільки воно відображає примусову діяльність з несвоєчасної чи не в повному обсязі сплати податків та зборів.

В. Князькова, Л. Сергієнко при визначенні поняття «адміністрування податків», розуміють «безперервний цілеспрямований процес, який включає сукупність взаємопов'язаних процедур, функцій, операцій і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу в рамках адміністрування податків» [55, с. 59]. При цьому автори виділяють лінійні і функціональні можливості даної системи, що залежать від змісту і обсягу реалізації елементів адміністрування. Це – жорстка ієрархічність структур, необхідність уніфікації функцій на різних рівнях управління, врахування регіональних

відмінностей платників податків, а також динамічність законодавчої бази з питань регулювання оподаткування.

У наукових працях та публікаціях учених доволі часто трапляється термін «система адміністрування», який розглядається як управлінська діяльність органів державної фіскальної служби в межах, установлених чинним законодавством. Система адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) – це сукупність взаємозалежних, пов'язаних між собою та навколишнім середовищем елементів, які формують єдине цілеспрямована на досягнення певних цілей.

Завдяки адмініструванню податків, зборів (обов'язкових платежів) достатньою мірою забезпечується дієвість та функціонування самої системи адміністрування, яка, у свою чергу є складовою податкової системи держави. Це можна підтвердити, посилаючись на визначення вітчизняного вченого В. Мельника, у наукових працях якого виокремлено підсистему адміністрування податків, але в складі цілої податкової системи [102].

М. Крупка, В. Кміть, Р. Паславська під системою адміністрування податків розуміють сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована на формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому чинним законодавством. При динамічних змінах, нестабільній економічній ситуації та низькому рівню податкової дисципліни в Україні особливе значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка відповідає вимогам соціально-економічного розвитку держави, забезпечує зниження податкового навантаження на платників, ініціює поживлення ділової активності суб'єктів підприємництва, стимулює інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочує платників до своєчасної сплати податків повною мірою [164, с. 218].

На думку М. Петричко «система адміністрування податків – це сукупність окремих елементів адміністрування, які пов'язані між собою, регламентуються правовим забезпеченням та функціонують за допомогою відповідного апарату управління» [126]. Недоліком даного визначення є ігнорування економічних аспектів. Оскільки поняття податкового адміністрування є міждисциплінарним, воно повинно нести в собі економічне, фінансове та юридичне наповнення.

К. Проскура, О. Капустян розкривають систему податкового адміністрування як сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Серед елементів ними виділені: організація, прогнозування та планування, адміністративне регулювання податкових відносин, також консультативна робота, податковий контроль, адміністрування податкового боргу та впровадження сучасних технологій податкового адміністрування [154].

Вважаємо, що це визначення можливо для прийняття, так як податкове адміністрування, використовуючи організаційні, нормативно-правові механізми, надає собою правозастосовну та правореалізуючу діяльність.

Обґрунтування з наукової точки зору та впровадження комплексної системи податкового адміністрування призведе до підвищення рівня розвитку національної економіки, посилення ефективності дій при стягненні податків, забезпечення умов для виконання функцій держави, стимулювання розвитку підприємницької діяльності та її активності, збільшення довіри платників податків та забезпечення їх участі в економічних перетвореннях.

Нині, в результаті світової фінансово-економічної кризи, значна увага при здійсненні адміністрування податків приділяється протидії уникненню від оподаткування, вивченню «податкової поведінки» платників в умовах нестабільності, визначенню податкостроможності платників, прогнозуванню та моделюванню податкових ставок і бази оподаткування. Ключовими завданнями податкового адміністрування є своєчасне реагування на

структурну трансформацію економіки, модернізаційні перетворення, а також забезпечення високої результативності впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій оподаткування [154, с. 8].

В. Мельник характеризує «адміністрування податків як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила» [101, с. 176]. Це визначення є найбільш вдалим саме з позицій адміністрування як бюрократичного методу управління. Як вже зазначалося вище, автор дотримується точки зору про необхідність зміни парадигми управління оподаткуванням з бюрократичної на менеджериальну.

Сутність і зміст державного податкового менеджменту

Термін «менеджмент» використовується в податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, регіонів, так і на рівні платників податків, розбіжності між якими обумовлюють необхідність пошуку організаційно-економічних механізмів для їх мінімізації, формування оптимальної системи оподаткування, що входить в сферу діяльності державного податкового менеджменту. Розробці поняття податкового менеджменту присвятили праці В. Андрущенко, В. Буряковський, О. Василик, М. Гринюк, О. Десятнюк, Ю. Іванов, В. Карпова, А. Кізима, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, П. Мельник, С. Онисько, В. Опарін, А. Соколовська, О. Тимченко, Д. Черник, Л. Шаблиста та ін. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики податкового менеджменту зробили такі вчені, О. Лубенчук, Г. Нестерук, М. Романюк, Н. Беспала, А. Леміш, І. Рижий та ін.

В даний час внаслідок відносної новизни не вироблений єдиний підхід до визначення державного податкового менеджменту, його ролі у формуванні та реалізації сучасних механізмів державної податкової політики. Систематизувавши різні тлумачення, автор виділив, на відміну від існуючих, такі підходи до визначення терміну «державний податковий менеджмент»: окрім процесного, системного, організаційного, додатково–управлінський в

сфері управління податками або податковими потоками, управлінський в сфері дій податкових органів (Додаток Б, табл. Б.1).

Представники *процесного підходу* до визначення державного податкового менеджменту об'єктом управління вважають різні процеси: управління (М. Карп, Г. Ісаншина, Ю. Іванов і В. Карпова); руху грошових коштів від суб'єктів сфери «бізнес» до суб'єктів сфери «бюджет» (Т. Юткіна); впливу на податки і оподаткування (Д. Черник).

Так, Т. Юткіна визначає податковий менеджмент як «систему управління процесами руху грошових коштів від суб'єктів сфери «бізнес» до суб'єктів сфери «бюджет», з позицій загальнонаціональних економічних інтересів, вона розглядає його як одну з функцій держави і важливий елемент економічної політики [198, с. 240]. Не заперечуючи правильності судження, слід уточнити, що державний податковий менеджмент треба розглядати як важливий елемент також й соціальної і регіональної політики.

Як сфері управління до податкового менеджменту може бути застосована двоєдина змістовна концепція менеджменту, його цілі, завдання і принципи, яка базується на органічному єднанні двох протидіючих сфер, а саме державного і корпоративного податкового менеджменту. Державний податковий менеджмент за Т. Юткіної виконує три функції: податкове планування (прогнозування), податкове регулювання, податковий контроль [198, с. 244-262]. Проте, при цьому не розглядаються такі функції, як податковий моніторинг, податковий контролінг, організація податкового процесу, прийняття рішень щодо вдосконалення оподаткування.

М. Карп під податковим менеджментом розуміє «процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики» [49, с. 47]. Аналогічну думку щодо сутності державного податкового менеджменту має також Г. Ісаншина [45, с. 8]. При цьому не враховується предмет і об'єкт державного податкового менеджменту, не визначена сутність процесу управління, а саме чим і ким передбачається управління.

Зміст державного податкового менеджменту М. Карп розкриває через різні функції: «в області управління податковою системою менеджмент передбачає творче виконання функцій планування, організації, координації, стимулювання і контролю» [49, с. 46]. При цьому, характеризуючи функцію стимулювання, вона пов'язує зацікавленість платників податків у зростанні прибутків і доходів як об'єктів оподаткування з інтересами держави в зростанні податкових надходжень до бюджету. При цьому не ясно, що мається на увазі під податковим стимулюванням з позицій державного податкового менеджменту, оскільки обов'язковість сплати, як характерна риса податків, закріплена діючим законодавством.

Ю. Іванов і В. Карпова як предмет державного податкового менеджменту виділяють процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики, розуміючи під об'єктом податкового менеджменту – процес управління. Досліджуючи такі функції, як планування, організація, координація, стимулювання, контроль, вчені особливу увагу привертають значенню податкового регулювання.

На думку Ю. Іванова, під податковим регулюванням слід розуміти свідомий, активний і цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики для досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання. Тобто регулююча функція податків виступає основою податкового регулювання [43, с. 41].

Головною метою податкового регулювання є стримуючий або стимулюючий вплив на ті господарські процеси і явища, які відбуваються в державі. Суб'єктом регулювання виступають уповноважені законодавчі та виконавчі органи влади, а об'єктом – фінансово-господарська діяльність, яка спрямована на збільшення або зменшення виробництва ВВП. Політика

податкового регулювання, будучи складовим елементом податкової політики, означає цілеспрямовану діяльність держави з урегулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу ВВП. Вона визначає принципи, напрями, структуру сегмента участі держави в регулюванні економічних процесів у суспільстві [151, с. 63]. Тим самим визначається роль податкового менеджменту у формуванні та реалізації організаційно-економічних механізмів державної податкової політики.

Найбільш повне визначення державного податкового менеджменту дає Д. Черник, розглядаючи його як «процес впливу податками і оподаткуванням на поведінку суб'єктів господарювання і населення за допомогою податкового адміністрування і здійснення податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю з метою оптимального та ефективного економічного і соціального розвитку суспільства» [193].

При введенні в поняття державного податкового менеджменту поряд з податковим плануванням, податковим регулюванням і податковим контролем елемента «податкове адміністрування», по суті, допускається відносно дублювання. Це підтверджується трактуванням даного поняття, наприклад, В. Артюхом, який розуміє податкове адміністрування як «систему управління процесом оподаткування органами державної влади» [5]. В цьому зв'язку, на думку автора, розгляд податкового адміністрування в якості одного з елементів державного податкового менеджменту є спірним.

Представники *системного підходу* як об'єкт державного податкового менеджменту виділяють податкову систему. Я. Литвиненко визначає державний податковий менеджмент як систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням [89]. Схожій думці дотримується В. Барабанова [8]. Проте не розглядається регіональний рівень державного податкового менеджменту, що вважаємо недоліком даного підходу.

Податковий менеджмент має відповідати вимогам, що є обов'язковими

при його організації та проведенні. На практиці вони мають форму принципів, від яких залежить і ефективність податкового менеджменту. Так, Я. Литвиненко виділяє наступні принципи податкового менеджменту: єдності, багатоваріантності, комплексності та динаміки, додержання яких буде сприяти удосконаленню організаційних механізмів державної податкової політики. Принцип єдності податкового менеджменту полягає в його інтеграції в економічну та функціональну систему, оскільки будь-яке рішення, що стосується сплати податків, впливає на загальний фінансовий стан платника, отримання чистого прибутку та ефективність його фінансової діяльності. Тобто податковий менеджмент повинен бути частиною єдиної системи управління підприємством і бути інтегрованим у цю систему. Принцип багатоваріантності означає існування багатьох варіантів для того, щоб обрати найперспективніше рішення. Принцип динаміки полягає в тому, що приймаючи управлінські рішення щодо податкової політики потрібно враховувати умови, які склалися [89, с. 219-221].

Виділяючи важливість організації процесу управління оподаткуванням, А. Крисоватий і А. Кізіма вказують, що «податковий менеджмент, на відміну від управління оподаткуванням, спрямований не тільки на організацію цього процесу, а й на удосконалення всієї податкової системи. Податковий менеджмент – це механізм вбудований в податкову систему, що функціонує у відповідності до об'єктивних законів ринкової економіки» [60, с. 48-50].

Дане визначення державного податкового менеджменту є спірним, оскільки державний податковий менеджмент, на думку автора, слід розглядати з позицій «над податковою системою», а не «всередині податкової системи». Крім того, він не обмежується тільки рішенням проблем діючої податкової системи та її вдосконаленням, а повинен бути спрямований на формування механізмів державної податкової політики, перш за все організаційно-економічних, на певну перспективу.

А. Крисоватий центральною проблемою управління у сфері оподаткування вважає «прийняття ефективних управлінських рішень у

процесі прийняття та реалізації податкової політики держави» [60, с. 212], зазначає, що: «метою державного податкового менеджменту є створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики» [60, с. 216].

Водночас, на думку А. Крисоватого та А. Кізими «податковий менеджмент слід розглядати у трьох аспектах: як систему управління податками; як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; як форму підприємництва, що стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту» [60, с. 48-50]. Вчені виділяють три сфери державного податкового менеджменту: податкове планування і прогнозування, регулювання та контроль, вказують, що до складу системи державного управління оподаткуванням входять законодавчі, адміністративні органи. Ураховуючи такі складові, державний податковий менеджмент являє собою комплекс взаємодії фінансово-бюджетних сфер діяльності, регламентований відповідними правовими нормами, і визначає: установлення та оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин – податкове планування; прийняття науково обґрунтованих важелів поточного втручання в хід виконання бюджетів держави стимулюючого характеру – податкове регулювання; використання санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства – податковий контроль [60].

Слід нагадати, що податкове регулювання є одним з методів податкового адміністрування, це підкреслює його важливу роль у державному податковому менеджменті.

Л. Тарангул державний податковий менеджмент розглядає як ієрархічно організовану та багаторівневу систему, що об'єднує численні процеси планування розвитку різних процесів та об'єктів, які в цілому віддзеркалюють складну картину соціально-економічного життя країни [174].

О. Жигаленко вважає, що державний податковий менеджмент розглядає прогнозування і планування надходжень податкових доходів до бюджетів різних рівнів, надає собою управління різними видами ресурсів для

досягнення бажаного результату та є складною соціально-економічною системою, розвиток якої визначається як внутрішніми, так і зовнішніми факторами [39].

Науковцями особлива роль віддається податковому плануванню, але не приділяється достатньої уваги іншим функціям податкового менеджменту.

Дослідження автора доводить до висновку, що у системному підході до визначення державного податкового менеджменту об'єктом управління виступає податкова система країни в цілому. При цьому регіональний рівень податкової системи як об'єкт державного податкового менеджменту не розглядається, що є недоліком цього підходу.

Розглядаючи державний податковий менеджмент, М. Катрук стверджує, що за процесним підходом об'єктом управління державного податкового менеджменту виступає сам процес оподаткування в державі, засистемним – податкова система держави [51].

О. Тимченко, яка є представником *організаційного підходу*, розглядає державний податковий менеджмент як «сукупність прийомів і методів організації податкових відносин для забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва і соціальної сфери», вказує, що завдання державного податкового менеджменту – забезпечення формування дохідної частини бюджету. Виділяються функції планування, організації, регулювання, контролю [176]. Таку ж думку має С. Онисько, що відводить особливу роль податковому плануванню як складової в системі державного податкового менеджменту [123].

О. Луцик, одним з умов організації ефективного державного податкового менеджменту вважає створення об'єкта управління (податкової бази) і суб'єктів управління з визначенням їх завдань, функцій, прав, обов'язків, процедур взаємодії з платниками податків [91]. На його думку, організаційна функція державного податкового менеджменту полягає в створенні структури і забезпеченні ефективної діяльності державних органів влади [91]. Вважаємо це можливим напрямком удосконалення

організаційних механізмів державної податкової політики. При цьому поза увагою залишається організація діяльності регіональних територіальних органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) в областях та платників податків як учасників податкових відносин.

За висловом Г. Кравчука державний податковий менеджмент – це сукупність загально-правових норм, правил, форм, способів і методів управління податковою системою держави з метою координації та вдосконалення всіх аспектів оподаткування й напрямів реалізації державної податкової політики. Державний податковий менеджмент охоплює сферу податкової політики держави, її метою є організація такої податкової системи, яка б задовольняла, з одного боку, усі або більшість фінансових потреб держави, а з іншого, – не була б обтяжливою для платників податків.

Менеджмент цього рівня повинен здійснюватися залежно від економічної та фінансової стратегії держави й відповідно до розробленої податкової стратегії [59, с. 10]. Тобто визначається роль податкового менеджменту в удосконаленні нормативно-правового та організаційного механізмів державної податкової політики. Проте не розглядаються механізми організації податкових відносин з позицій розширення податкового потенціалу країни і регіонів.

М. Скворцов розглядає державний податковий менеджмент як елемент державного управлінського менеджменту, який виконує специфічні функції щодо організації податкової системи й діяльності по зборі податків, відтворенню і розширенню податкової бази [166].

Таким чином, в організаційному підході до визначення державного податкового менеджменту об'єктом управління виступає організація податкових відносин, що є дуже вузьким розумінням цього явища, оскільки зводиться до організації процесу оподаткування. Підкреслимо, що недоліком організаційного підходу є також ігнорування організації податкових відносин на рівні регіону. Крім того, організація є одним з елементів державного податкового менеджменту, але не єдиним.

Представниками *управлінського підходу до визначення державного податкового менеджменту як сфери управління податками або податковими потоками* об'єктом управління вважаються податки і податкові потоки, спрямовані від платників податків до бюджету.

Найбільш повне уявлення про державний податковий менеджмент представлено С. Баруліним, Е. Єрмакової, В. Степаненко, які визначають його як «систему управління органами державної влади податковими потоками в рамках встановлених процедур і елементів податкового процесу ринково орієнтованими формами і методами з метою фінансового забезпечення виробництва і надання необхідного обсягу і якості суспільних благ (вигод, послуг)» [9, с. 48]. Відмітимо, що у цьому визначенні було використано два підходи до визначення державного податкового менеджменту: як система управління податковими потоками і процесний.

На думку вчених, в основі державного податкового менеджменту лежать принципи стратегічного бачення тенденцій і закономірностей формування структури розвитку економічного, фінансового і податкового потенціалу, а також методи забезпечення їх продуктивного впливу на фактори економічного зростання. Треба зазначити, що така система управління державним фінансовим господарством, включаючи його податкову складову, поки відсутня в Україні, розрізнено функціонують лише окремі елементи, що ставить завдання формування сучасних економічних механізмів державної податкової політики. При визначенні функцій державного податкового менеджменту науковцями не розглядаються такі функції, як організація податкового процесу, податковий моніторинг, облік платників податків, податкових надходжень, контроль виконання відповідного законодавства [9, с. 49-50].

А. Седов трактує податковий менеджмент як «систему корпоративного та державного управління податковими потоками шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів і прийняття рішень в області управління податковими доходами і податковими витратами на

мікро- і макрорівні... Державний податковий менеджмент являє собою управління державою податковими потоками з метою максимізації податкових доходів для найбільш повного забезпечення державних витрат (виконання своїх функцій). Однак максимізація при цьому повинна здійснюватися не будь-якими засобами, а на основі ефективної податкової політики, що забезпечує зростання податкових доходів на основі зростання виробництва, продажу та доходів платників податків» [162].

В якості цілі державного податкового менеджменту науковець виділяє максимізацію податкових доходів, тобто фіскальну спрямованість податкової політики, в зв'язку з цим недооцінюється регулюючий елемент. Характеризуючи податковий менеджмент як систему управління податковими потоками, він не уточнює напрямки потоків. Слід припустити, що ці потоки спрямовані від платників податків до бюджету. При цьому незрозуміло, що мається на увазі під податковими витратами.

Вчений відмічає, що функціями державного податкового менеджменту є: аналіз, прогнозування, прийняття рішень, управління поточним виконанням податкових зобов'язань, захист податкових надходжень держави, створення системи внутрішнього контролю та інформаційного забезпечення. В якості методів загального податкового менеджменту він виділяє: вироблення ефективної податкової політики, вибір оптимального податкового режиму. Зазначені методи є спірними, оскільки вироблення ефективної податкової політики здійснюється на рівні державного податкового менеджменту, а вибір оптимального податкового режиму – на рівні корпоративного податкового менеджменту. На його думку, «загальний податковий менеджмент базується на наступних принципах: ефективності, використання отриманих додаткових коштів на збільшення фінансування витрат, адекватності витрат на управління, автономності (незалежності від зовнішніх контрагентів)» [162]. При цьому не розглядаються такі принципи, як взаємозв'язок управління оподаткуванням, здійснюваний в рамках податкової політики, з системою управління соціально-економічним розвитком країни і

регіонів, комплексний і стратегічний характер прийнятих управлінських рішень в області оподаткування та ін. Зміст державного податкового менеджменту А. Сєдов зводить до податкового планування, яке є одним з елементів державного податкового менеджменту, але не обмежується ним.

В. Горлов і І. Годовасенков якості об'єкту податкового менеджменту виділяють «податкові потоки, які вчиняють рух в результаті виконання податками своїх функцій, а також податкового процесу на макро- і мікрорівнях. Причому для функціонування і корпоративного, і державного податкового менеджменту об'єктом управління виступають податкові потоки, які як входять, так і виходять, незважаючи на те, що одні і ті ж потоки для держави вважаються доходом, а для підприємств-платників податків – витратою. Тільки комплексне управління вхідними та вихідними податковими потоками в цілому і на кожному рівні окремо дозволить досягти бажаної мети і забезпечити ефективність податкового менеджменту» [22].

Варто зазначити, що державний податковий менеджмент не обмежується тільки управлінням податковими потоками, оскільки включає також механізми формування законодавства про податки і збори, організацію, податковий контроль, облік і аналіз, а також прийняття рішень в області оподаткування.

На думку вчених, управління в теорії менеджменту, з одного боку, зв'язується з реалізацією основних функцій управління (плануванням, регулюванням, аналізом і контролем), а з інший – трактується як окремий вид діяльності, спрямований на здійснення керівництва людьми (адміністрування)» [22]. При цьому вони не виділяють такі функції державного податкового менеджменту, як організація та прийняття рішень.

С. Нікуліна розглядає державний податковий менеджмент як «систему управління органами державної влади податковими потоками в рамках встановлених процедур і елементів податкового процесу ринково орієнтованими формами і методами з метою фінансового забезпечення виробництва і надання необхідного обсягу і якості суспільних благ» [119].

Варто зазначити, що обмежується розуміння державного податкового менеджменту управління податковими потоками рамками встановлених процедур і елементів податкового процесу. На думку автора, державний податковий менеджмент передбачає управління податковими потоками в рамках встановлених процедур, а також встановлення самих процедур в області оподаткування.

Вказуючи на те, що сучасний податковий менеджмент слід розглядати з точки зору ефективності реалізації податкового потенціалу країни в цілому і планування податкових надходжень до бюджетної системи країни, а управління податковим процесом повинно опосередковуватися і регулюватися податковим адмініструванням, науковець не пов'язує державний податковий менеджмент з регіональним розвитком, не бере до уваги необхідність реалізації і збільшення податкового потенціалу регіонів, зростання податкових надходжень до зведеного бюджету області.

Представники управлінського підходу до державного податкового менеджменту як сфери дії податкових органів об'єктом управління бачуть дії податкових органів. Проте думки вчених з приводу функцій державного податкового менеджменту не збігаються.

В. Полозов розглядає державний податковий менеджмент як «сферу управлінських дій податкових органів, закладаючи, плануючи обсяги надходжень тих чи інших податків. Державна фіскальна служба тим самим закладає фінансові основи соціальної політики, що проводиться в країні, оскільки реалізація її цілей і завдань вимагає значних фінансових витрат, впровадження яких обмежено в часі» [140]. Він зазначає, що державний податковий менеджмент не слід ототожнювати з процесом податкового планування, оскільки це більш широке, комплексне явище, яке передбачає фактичне оцінку потенціалу податкових надходжень, вироблення єдиної державної податкової стратегії, а також формування ефективної системи управління податковими процесами [140]. При цьому науковець не розглядає роль державного податкового менеджменту та регіональному рівні.

На думку А. Скакунової, «державний податковий менеджмент є однією з найбільш соціально виражених сфер управлінських дій податкових органів», він передбачає «вироблення єдиної державної податкової стратегії, формування ефективної та виправданої системи управління податковими процесами» [165]. Проте вважаємо, що поняття державного податкового менеджменту значно ширше і включає також формування нормативної бази з податків і оподаткування, управління податковим потенціалом країни і регіонів, що не входить в компетенцію діяльності фіскальних органів.

Розглядаючи зміст державного податкового менеджменту, вчений виділяє три його функції: фіскальну, регулюючу, контрольну. Слід зазначити, що вказані функції є функціями податків, а поняття «державний податковий менеджмент» і «податок» нетотожні. До цілей регіонального рівня податкового менеджменту науковець відносить керівництво податковими інспекціями, контроль за правильністю застосування податкових санкцій, методичне забезпечення проблем, що виникають при проведенні податкових перевірок, організацію податкового контролю, аналіз діяльності податкових інспекцій [165]. Віднесення зазначених цілей до цілей регіонального рівня державного податкового менеджменту є спірним, оскільки вони охоплюють лише різні аспекти організації діяльності податкових органів, а державний податковий менеджмент не обмежується тільки цими аспектами.

На думку О. Воронкової державний податковий менеджмент – це адміністративно-розпорядча діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування [20]. При цьому науковець не розглядає взаємозв'язку державного податкового менеджменту і податкового потенціалу регіону.

С. Паранчук, Є. Романів, О. Червінська представляють державний податковий менеджмент як управління податковою роботою, яка забезпечується наявністю правового регламентування, встановлення й справляння податків, тобто законодавчої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення. При цьому визначається роль

податкового менеджменту в удосконаленні нормативно-правового та організаційного механізмів державної податкової політики [133].

Н. Селезньова розділяє весь податковий менеджмент на податкове адміністрування, податковий облік, податкове планування. Податкове планування на рівні організацій, на її думку, – це одна з функцій управління фінансово-господарською діяльністю, яка полягає у встановленні передбачуваних параметрів майбутнього стану об'єкта, оптимальних способів і методів досягнення даного стану в умовах обмеженості ресурсів і при допустимому рівні податкового ризику [163].

Проаналізувавши наведені дефініції державного податкового менеджменту вітчизняних та зарубіжних науковців, вважаємо, що в основу усіх запропонованих варіантів покладено цілі, завдання, функції та його роль у формуванні та реалізації механізмів сучасної державної податкової політики. Але, єдиної думки у вчених з цього приводу немає, що не дозволяє комплексно підійти до розкриття поняття державного податкового менеджменту, як інструменту державної податкової політики.

Отже, враховуючи наведене вище, пропонуємо власне визначення *державного податкового менеджменту*: це відносно самостійна частина управління оподаткуванням в країні, що виражається в прийнятті управлінських рішень в області оподаткування; має фіскальні і регулюючі цілі та елементи: прогнозування і планування, податкове регулювання, податковий контроль, податковий аналіз, податковий облік, організація, прийняття рішень. Вважаємо, що вказані властивості державного податкового менеджменту можуть бути базою для формування шляхів удосконалення організаційно-економічних механізмів сучасної державної податкової політики України.

Дослідження різних підходів дозволило встановити неоднозначність тлумачення поняття даного явища, його об'єкта, предмета, цілей і функцій. У зв'язку з цим, з огляду на важливість теоретичного осмислення, необхідність формування комплексного підходу, автор запропонував концепцію розвитку

регіонального податкового менеджменту для реалізації державної податкової політики на регіональному рівні, що впливає на соціально-економічний розвиток регіонів (розділ 2.3).

Широта поглядів про економічний зміст державного податкового менеджменту відображає складність і суперечливість процесів, що відбуваються в сфері оподаткування, визначає роль та місце податкового менеджменту у формуванні та реалізації механізмів державної податкової політики, підкреслює необхідність їх удосконалення в умовах України.

Загальним з наведених думок є те, що державний податковий менеджмент спрямований на вдосконалення податкової системи, і загалом податкової політики, формування податкових доходів в обсягах, необхідних для виробництва суспільних благ, пошук організаційно-економічних механізмів для мінімізації розбіжностей в податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, регіонів, так і на рівні суб'єктів оподаткування.

Висновки до першого розділу

1. Під час дослідження встановлено, що поняття податкової політики, яку за допомогою певних механізмів, визначає цілеспрямована система заходів у податковій сфері, що реалізовані державою, слід розглядати в розширеному значенні. При цьому роль соціально-економічного розуміння податку та податкової політики полягає у визначенні філософського (світоглядного) сприйняття податку як усвідомленої суспільної необхідності; формулюванні соціально-економічних орієнтирів суспільства, які можуть бути досягнуті державою за допомогою податкової політики; формуванні методологічних основ і принципів податкових відносин.

2. Розглянуто основні економічні теорії і концепції, що пояснюють зміст і суть податків та оподаткування. Класичні теорії: податкам приділяють лише фіскальну роль, розвиваються ідеї невтручання, обґрунтовується скорочення

функцій державита податкового навантаження. *Кейнсіанські* – увага акцентується на впливі держави на споживання шляхом системи податків. Доводиться, що податки діють в економічній системі як «вбудовані механізми гнучкості». *Неокласичні* – робиться акцент на поясненні непряморолі держави в регулюванні економічних процесів. *Теорія економіки пропозицій* – намагаються довести, що державне регулювання і високі податки перешкоджають економічній активності, обґрунтовано зв'язок між економічним зростанням і податками: у державах з високими податками інвестиції знижуються. *Теорія монетаризму* пропонує спосіб регулювання грошової маси шляхом вилучення зайвої кількості грошей з обігу за допомогою позик і податків. *Неокейнсіанська теорія* пояснює необхідність поділу об'єктів оподаткування відносно споживання і заощадження, розглядає податок на споживання як метод заохочення заощаджень і боротьби з інфляцією. Разом з виокремленими підходами: *традиційний (фіскальний), функціонально-цільовий, стратегічно орієнтований, економічний* це дозволяє комплексно визначити сутність та зміст державної податкової політики, рівень впливу на соціально-економічні процеси у країні.

3. Доведено, що податки, як детермінанти державної податкової політики, були і залишаються одним з основних джерел формування фінансових ресурсів країни, які забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних. Конкретний зміст податку визначається економічним ладом суспільства, соціальною політикою держави, конкретними цілями стратегії її розвитку. Пропонується вважати економічне визначення податків як імперативних грошових відносин, в процесі яких утворюється бюджетний фонд, без надання суб'єкту податку будь-якого еквівалента. З'ясовано, що в податках закладені органічне поєднання і відносна рівновага двох функцій – фіскальної і регулюючої, переслідування фіскальних та регулюючих цілей, які на практиці перекривають один одного, це ускладнює формування ефективної державної податкової політики. Визначено сутність податкового регулювання як вплив

на різні сторони соціально-економічного розвитку суспільства, на інтереси й діяльність окремих юридичних і фізичних осіб шляхом упровадження певних податків, порядку їх визначення й сплати, ставок, пільг.

4. Визначено зміст, механізмів державного управління, як сукупність і логічний взаємозв'язок соціальних елементів, процесів і закономірностей, через які суб'єкт державного управління «схоплює» потреби, інтереси і цілі суспільства в управляючих впливах, закріплює їх у своїх управлінських рішеннях та діях і практично втілює їх в життя, зважаючи на державну владу, їх структура та класифікація, що дозволить сформулювати конкретний механізм державної податкової політики. Встановлено, що особливістю формування механізмів державної податкової політики України в умовах інноваційного розвитку держави є звуження функції прямого впливу держави на сферу оподаткування, що надасть можливість більше зосередитися на методах непрямого й неформального впливу.

5. Розглянуто механізми податкового адміністрування. Доопрацьовано класифікація існуючих методологічних підходів до визначення та змісту державного податкового менеджменту: процесний підхід визначає державний податковий менеджмент, як процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики; системний – як система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень; організаційний – як сукупність прийомів і методів організації податкових відносин. Додатково виділяється також управлінські підходи: в сфері управління податками або податковими потоками та в сфері дій податкових органів. Встановлено, що розбіжності в податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів оподаткування обумовлюють необхідність пошуку організаційно-економічних механізмів для їх мінімізації, формування оптимальної системи оподаткування, що входить в сферу діяльності державного податкового менеджменту.

Матеріали даного розділу оприлюднені в наступних публікаціях автора: [68, 74, 75, 78, 82, 84, 234].

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ І ОЦІНКА УМОВ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

2.1. Оцінка умов формування сучасних механізмів державної податкової політики в Україні

Вважаємо, що для подальшого дослідження механізмів державної податкової політики в Україні певний науковий інтерес становлять особливості їх формування. У сучасному суспільстві держава не лише є модератором суспільно-економічних відносин, а й реалізує широкий перелік функцій, які потребують адекватного фінансового забезпечення. Відповідно до цих запитів будується система державних фінансів, що формує інституційні межі, в яких реалізується бюджетно-податкова політика держави, орієнтована на вирішення комплексу завдань для реалізації державних функцій.

Разом з головною тенденцією минулого стосовно зростання розміру держави в економіці та збільшення частки ВВП, що перерозподіляється через бюджет і веде до розростання та розгалуження системи бюджетних фінансів, тенденцією останнього часу стали процеси децентралізації державного управління, розподіл відповідальності та фінансових ресурсів, що спричинило децентралізацію бюджетної системи.

Європейський досвід свідчить, що багато внутрішніх функцій, зокрема щодо управління фінансовими ресурсами ефективніше може реалізувати регіональний рівень влади. Тому передача більшого обсягу фінансових ресурсів до місцевих бюджетів у сучасних економічно розвинених державах спричиняє рівноправне партнерство в системі відносин центрального бюджету та місцевих бюджетів. Для ефективного функціонування зазначених ідей в Україні необхідні адекватні дієві механізми.

На сучасному етапі розвитку головною метою концепції

децентралізації влади, яка здійснюється в Україні, є створення ефективного місцевого самоврядування, яке повинне забезпечити надання високоякісних та доступних послуг населенню. Успішність реалізації цієї реформи державного управління ґрунтується на наявності достатніх фінансових ресурсів у місцевих бюджетах, що надасть можливість фінансувати програми соціально-економічного розвитку територіальних громад. Але, моніторинг видатків, що спрямовуються із місцевих бюджетів на фінансування повноважень, які передані державою на місцевий рівень, свідчать про фактичне зменшення платоспроможності місцевого самоврядування [185].

Треба відмітити, що реформування бюджетної системи відбувається як на рівні змін принципів її функціонування, що містяться в новому Бюджетному кодексі, так і на рівні окремих її елементів та механізмів. Попри те, що в окремих напрямках досягнуто відчутного процесу, низку завдань було виконано переважно формально, що не змінило ефективності функціонування окремих механізмів на практиці.

У ході дослідження встановлено, що в кожній країні визначальною складовою економічної системи є податкова система, яка, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – є головним знаряддям її політики. Тому не випадково з-поміж основних чинників, що обумовили провал реалізації тих прогресивних цілей і завдань, що ставила Україна на початку ринкової трансформації, була неефективна бюджетно-податкова політика, зміст, напрями та механізми якої визначаються під дією двох чинників: рівня розвитку системи державних фінансів, що формує інституційну основу та певні рамки, в яких реалізується бюджетно-податкова політика; економічного курсу країни, що визначає цілі та завдання бюджетно-податкової політики.

Раціонально побудована система державних фінансів повинна забезпечувати уряд відповідним інструментарієм і створювати певні обмеження для запровадження заходів, що суперечать завданням і пріоритетам соціально-економічного розвитку держави та роблять загрози

макроекономічній стабільності.

У зв'язку з цим відмітимо, що завдання, методи та механізми бюджетно-податкової політики в Україні змінювалися відповідно до пріоритетів економічного розвитку. Так, на початку 1990-х років мала місце акумуляція в державних фондах максимально можливого обсягу фінансових ресурсів з тим, щоб компенсувати стрімко зростаючий бюджетний дефіцит, коли реалізація стратегічних економічних завдань була відсунена на другий план, а в податковій системі фіскалізація призвела до розширення кількості податків, ускладнення порядку їх адміністрування, підвищення ставок податків, розширення контрольних функцій податкової та митної служб. Це негативно впливало на сприятливість бізнес-середовища та поглиблювало падіння виробництва.

Друга половина 1990-х років характеризувалася зміцненням вітчизняного бізнесу, коли до позитивного впливу на економіку призвело зниження ставок податків, приведення адміністрування податків до західних стандартів, запровадження спрощеної системи оподаткування тощо. Проте застосування інших інструментів справило значний деструктивний вплив на ефективність і стабільність системи державних фінансів, призвело до гальмування інвестиційної активності та економічного зростання України. Це – створення неконтрольованих спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку; надання галузевих податкових пільг; застосування фіскальних заходів для протекціоністських цілей; розстрочення та списання податкових зобов'язань; субсидування окремих галузей економіки за рахунок стримування цін і тарифів на послуги державних компаній.

Починаючи з 2005 р. бюджетно-податкова політика зазнала відчутних змін. Цей період характеризувався корекцією її завдань, пріоритетів та інструментів, зміною тенденцій попередніх років. Владі вдалося реалізувати складне завдання – сформувати єдиний фіскальний простір, збільшити доходи бюджету, підвищити соціальні стандарти.

Але еволюція бюджетно-податкової політики супроводжувалася

прорахунками, серед яких слід виділити: відсутність стратегії та системності в її здійсненні; ігнорування владою необхідності проведення непопулярних і складних реформ, передусім податкової системи України та сфери державних закупівель; відсутність прогресу з питань фінансового зміцнення регіонів; надмірне розширення і збільшення соціальних видатків; зниження стимулюючої ролі фіскальної політики.

Фінансово-економічна криза 2008-2009рр. актуалізувала та посилила низку системних проблем економіки України, коли зменшення податкових і неподаткових надходжень, ускладнення фінансування дефіциту бюджету, що при розбалансуванні системи державних фінансів призвело до зниження інвестиційної діяльності через заморожування державних інвестицій, зростання боргового навантаження на бюджет, втрати частини бюджетних ресурсів через збільшення трансфертів з державного бюджету на покриття дефіциту Пенсійного фонду та НАК «Нафтогаз України», посилення фіскального тиску на економіку, «вимивання» ліквідності з внутрішніх ринків, погіршення кредитних рейтингів. Причини такого становища знаходяться в прорахунках економічної політики уряду, який використовував бюджетно-податкові інструменти для досягнення кон'юнктурних цілей.

З метою пошуку додаткового обсягу коштів на фінансування антикризової політики Кабінет Міністрів України використовував різні механізми: підвищення розміру ставок податків, розширення бази оподаткування, активне залучення боргових ресурсів, вилучення до бюджету частини фінансових ресурсів підприємств, приховану емісію, що покривало розширені видатки бюджету та закономірно призвело до розростання дефіциту бюджету. Обмеженість ресурсів змусила уряд визначати пріоритетність спрямування фінансових ресурсів, в першу чергу, на збереження соціальної стабільності. Разом з тим наслідком такої політики став комплекс негативних макроекономічних імпульсів і критичні тенденції в системі державних фінансів, що поставили Україну перед загрозою технічного дефолту.

Аналізуючи стан і значення податкової системи в державному регулюванні соціально-економічним розвитком, необхідно враховувати те, що в нашій країні тривалий час була відсутня єдина утверджена стратегія податкової реформи, яка була б схвалена широким колом політичних сил, бізнесом і громадянами. Поляризація політичної ситуації призвела до того, що кожен новий уряд скасовував базові документи стосовно податкової реформи своїх попередників і схвалював власні. За таких умов у державі не існувало єдиних концептуальних підходів, як наслідок, ротація складу Кабінету Міністрів України призводила до перегляду принципів, об'єктів, ставок податку, порядку його нарахування. Система оподаткування формувалася еkleктично, без розуміння глибинних взаємозв'язків між її окремими елементами, результатом чого стала несприятливість і незрозумілість податкової системи.

Закономірно, що українська податкова система була однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, а й у глобальному порівнянні, що регулярно підтверджували міжнародні звіти та рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, що працюють в Україні. Так, у рейтингу податкових систем, підготовленому Світовим банком, Україна посіла 181 місце зі 183 досліджуваних країн; середньостатистичне українське підприємство протягом 2010 року сплачувало 147 обов'язкових платежів, що є найгіршим показником у світі (183 місце) [213]. Вітчизняна система оподаткування до прийняття ПКУ 2011 року нараховувала 28 загальнодержавних і 14 видів місцевих податків і зборів, вартість адміністрування яких перевищувала надходження від їх збору.

Недосконала державна податкова політика, нестабільність, внутрішня суперечливість і неузгодженість податкового законодавства, високе податкове навантаження на бізнес, його нераціональний розподіл між різними факторами виробництва, низька рентабельність податкової системи, складність системи адміністрування податків в умовах посткризового

відновлення економіки, безсумнівно, були основними стримувальними чинниками економічного зростання.

Поширення негативних тенденцій у бюджетній системі вдалося дещо призупинити в 2010 році. Завдяки зростанню обсягу мобілізованих податків відбулося збільшення надходжень, захищені статі та пріоритетні видатки загального фонду державного бюджету були профінансовані в повному обсязі, проте гальмувала економічна динаміка України.

Існуючі глибокі дисбаланси бюджетної системи, неефективність податкової системи та макроекономічні проблеми змусили державну владу активніше реформувати систему державних фінансів. Основними її етапами стали: формування нової системи оподаткування; запровадження системи місцевих податків; створення Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації та Рахункової палати; запровадження Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» базових принципів організації місцевих бюджетів; створення системи позабюджетних соціальних фондів; системи функціонування єдиного рахунку Державного казначейства України.

Певний прогрес у питанні формування єдиного концептуального підходу до податкової реформи було зроблено у Програмі економічних реформ в Україні на 2010-2014 роки, в якій зазначалося, що податкова реформа здійснюється з метою забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. На це була спрямована діяльність Міністерства податків і зборів України, зараз Державної фіскальної служби України. Власне, це ті головні питання, які неможливо було вирішити у рамках колишнього заплутаного податкового законодавства.

Виступаючи формою реалізації податково-правових норм, податкове законодавство містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють відносини оподаткування. Його основу становили закони й

найбільш важливі підзаконні акти (у більшості випадків – прирівняні до законів). Принципово змінилася ситуація з прийняттям ПКУ. Цей кодифікований акт включає до себе норми, які саме й охоплюють регулювання всіх найважливіших відносин у сфері оподаткування.

Податковезаконодавство України складається з Конституції України, ПКУ; Митного кодексу України, інших законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради АРК, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів. Підкреслимо, що подальше впровадження реформи податкової системи базується на додержанні принципів, визначених ст. 3 ПКУ, розкритті їх основних положень, бо саме вони визначають механізми та інструменти податкового регулювання соціально-економічного розвитку. Серед них: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом; невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність та нейтральність оподаткування; стабільність зміни до будь-яких елементів податків і зборів; рівномірність і зручність сплати податків і зборів; єдиний підхід до встановлення податків і зборів; загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено ПКУ, сплаті не підлягають; податкові періоди та строки сплати податків і зборів встановлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів; установлення і скасування податків і зборів, а також пільг їх платникам здійснюється відповідно до ПКУ Верховною Радою України, Верховною Радою АРК та місцевими радами згідно з визначеними Конституцією і законами України повноваженнями [132]. Вважаємо, що подальше впровадження реформи податкової системи повинне базуватися на додержанні цих принципів, розкритті їх основних положень, бо саме вони визначають механізми та інструменти податкового

регулювання соціально-економічного розвитку.

Податкова система України включає: суб'єкти оподаткування (фізичні та юридичні особи); об'єкти оподаткування (прибуток, оплата праці, вартість майна, дохід від реалізації, вартість транспортних засобів, кількість землі тощо); податкові ставки (величини податкових вилучень на одиницю оподаткування); одиниці оподаткування (одиниці виміру об'єкта оподаткування (тисяч гривень, гектар тощо)); податкові пільги та систему органів щодо збору податків, які функціонують у системі Державної фіскальної служби України. Зрозуміло, що основним напрямком удосконалення податкового регулювання є більш розумний вибір об'єктів оподаткування, ставок податків, пільг на податки, видів податків, строків сплати, податкового обліку й звітності.

Елементи системи податкового регулювання: представлено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Елементи системи податкового регулювання.

Джерело: авторська розробка.

У подальшому робилися певні кроки стосовно створення ефективної системи оподаткування, що були спрямовані на забезпечення відповідності сучасним ринковим відносинам, був запроваджений механізм справляння різних видів податків, який характеризується стабільністю, прозорістю та рівністю відносно до платників податків.

На це були спрямовані стратегічні орієнтири реформи податкової системи, які чітко визначалися у Програмі економічних реформ. На їх основі було поставлено низку завдань, виконання яких мало забезпечити реалізацію податкової реформи в Україні. Головним серед наведених заходів було прийняття ПКУ, який визначив платників податків, їхні права, обов'язки, види податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і цільових фондів, порядок їх стягнення та надав інструменти щодо виконання більшості задекларованих стратегічних орієнтирів податкової реформи.

Треба відмітити, що ПКУ став одним з найконфліктніших та найдискусійніших нормативно-правових актів, що були прийняті в ході реформ системи державних фінансів.

В умовах значних розривів між доходами та видатками державного бюджету та інших публічних грошових фондів завдання мобілізації фінансових ресурсів закономірно залишається пріоритетним, оскільки кризові прояви у системі державних фінансів за масштабами негативних наслідків для економіки країни є найнебезпечнішими.

Гострий дефіцит фінансових ресурсів бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності податкової системи. З метою збільшення доходів бюджету у ПКУ були запроваджені заходи щодо підвищення ставки ренти за видобування газу, нафти та газового конденсату; акцизного податку та розширення групи підакцизних податків; підвищення розміру плати за землю; запровадження податку на нерухомість; розширення бази оподаткування податку на доходи фізичних осіб (запровадження податку на пасивні інвестиційні доходи, включаючи доходи від депозитів та дивідендів).

Крім того, в ПКУ обґрунтовано зроблено акцент на боротьбі з мінімізацією і ухилянням від сплати податків як головному напрямі збільшення доходів бюджету. Це достатньо об'ємний ресурс податкових надходжень, що підтверджує проведений на підставі інформаційних даних Державної служби статистики України аналіз динаміки податкового навантаження на економіку (Додаток В, табл. В.1) [192]. За його результатами встановлено, що з 2004 р. по 2017 р. сума всіх зібраних податків зросла на 748253 млн.грн. (рис. 2.2).

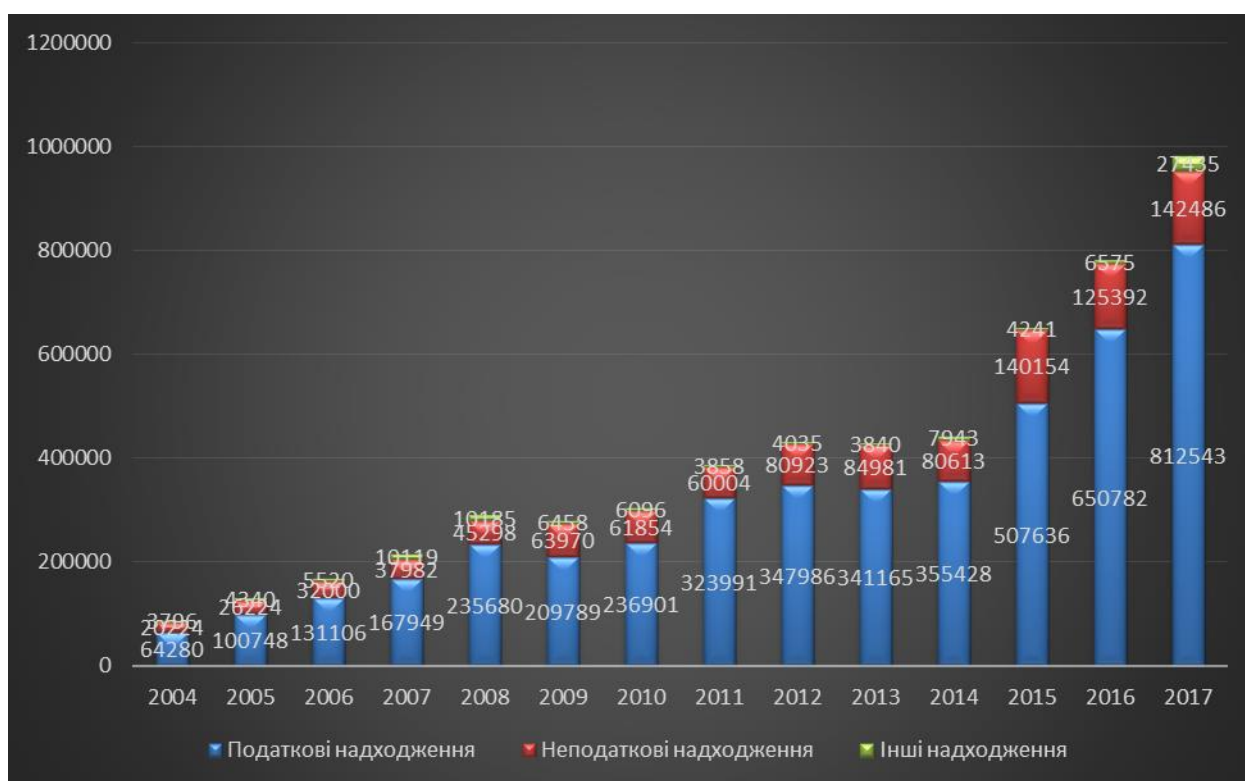


Рис. 2.2. Частка надходжень до бюджету України 2004-2017 рр. усього, млн.грн.*; * – для визначення динаміки значення узяті з Додатку В.

При цьому, сума всіх зібраних податків стосовно валового внутрішнього продукту, що відображається у частці надходжень до бюджету у відсотках до ВВП, змінилася з 18,6% до 31,4%. (Додаток В, табл. В.2). Динаміка зміни частки надходжень до бюджету у відсотках до ВВП у період з 2004 року по 2014 рік має хвилеподібний характер, який досяг найбільших значень і вигляду перевернутої параболи у 2008 і 2012 роках, рис. 2.3 [192].

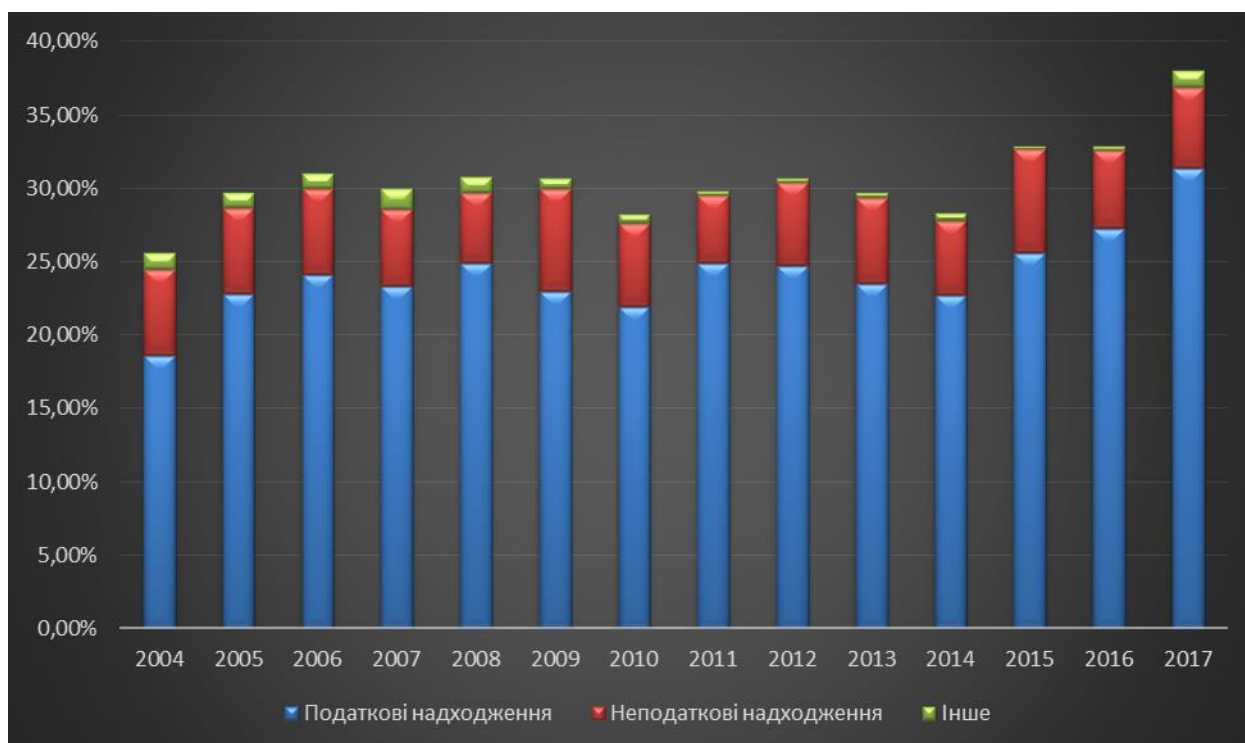


Рис. 2.3. Частка надходжень до бюджету України 2004-2017 рр. у відсотках до ВВП*; * – для визначення динаміки значення узяті з Додатку В.

Власне, їх фокус знаходиться вточках – «2008 рік» і «2012 рік». Відповідно, ліва директриса (хвиля до позначки «2008 рік» і «2012 рік») характеризує період соціально- економічного зростання економіки України, а права директриса (хвиля післяпозначки «2008 рік» і «2012 рік») – період його спаду. Зниження частки надходжень до бюджету України, у відсотках до ВВП з 2008 і 2012 роках, насамперед, спричинило таке: фінансова-економічна криза, суспільно-політична нестабільність в окремих регіонах України, зниження кількості наявних високопродуктивних робочих місць, зростання напруги на ринку праці, зростання рівня безробіття, підвищення соціальної мобільності тощо.

Аналіз свідчить, що впровадження в життя податкових механізмів, закладених ПКУ, незважаючи на погіршення суспільно-політичної ситуації в деяких регіонах Сходу та Півдня України, призвело до послідовного зростання частки надходжень до бюджету України у відсотках до ВВП, починаючи з 2015 року і збереження позитивної динаміки у теперішній час.

Досліджуючи показники наповнення бюджету, можемо констатувати, що перше завдання ПКУ з формальної точки зору було виконано успішно. При помірній інфляції та відносно стриманих показниках зростання економіки, що є двома головними чинниками зростання доходів бюджету, підвищення фіскальної ефективності вдалося досягти з головних податків.

Зростання доходів бюджету дійсно було досить значним і, очевидно, заслуговувало певних позитивних оцінок діяльності уряду в цій сфері. Разом з тим існувала низка зауважень, які дещо знижували результативність цих досягнень. Так, значний внесок у зростання доходів бюджету забезпечило підвищення податкового тиску на економіку, зокрема звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання зерна, скасування податкових пільг для технопарків, тиск на платників єдиного податку з метою спонукання їх до переходу на загальну систему оподаткування. Це прямо суперечило завданню формування сприятливого фіскального простору та стимулювання економічної активності.

Треба відмітити, що тенденція посилення фіскального тиску зупинилися лише починаючи з 2012 року. Така політика викривлювала досягнення уряду в питанні підвищення фіскальної ефективності податкової системи та формувала загрози для економічної активності корпоративного сектору. У межах реалізації цього завдання в ПКУ було визначено низку важливих заходів [132]. Підвищенню фіскальної ефективності податкової системи повинно було сприяти таке:

1. Відчутне зниження ставок податку на додану вартість і податку на прибуток. У 2014 році ставка податку на додану вартість мала знизитися до 17%, але і зараз вона дорівнює 20%, а ставка податку на прибуток – до 16%, проте вона складає 18%. Отже, в Україні поки що недосягнуті заплановані ПКУ завдання щодо зменшення номінальних ставок цих податків до одних з найнижчих в Європі.

Також, необхідно відзначити такі *проблеми та суперечливі позиції ПКУ* щодо зниження податкового тиску.

По-перше, досить сумнівним з точки зору доцільності та фіскальної ефективності є зниження ставки податку на додану вартість. В умовах гострого дефіциту фінансових ресурсів зниження ставки податку на додану вартість до 17% виглядає необґрунтованим рішенням, оскільки податок на додану вартість за своєю природою не здійснює додатковий тиск на фінансовий стан підприємства. Проблеми його функціонування в Україні пов'язані з недосконалим адмініструванням. Тому необхідно зосередитися на зниженні імпліцитної ставки на прибуток і лише за наявності ресурсів переходити до зниження ставки податку на додану вартість, але в довгостроковій перспективі.

По-друге, несистемність та непослідовність у питаннях зниження податків. Класична теорія ефективного оподаткування стверджує, що для досягнення максимального позитивного ефекту зниження ставок має супроводжуватися скороченням податкових пільг.

Водночас за різкого зниження ставок податку на додану вартість та податку на прибуток ПКУ містить доволі значний перелік податкових пільг та преференцій. У цьому контексті було б доцільно чітко визначитися зі стратегією зменшення податкового тиску на економіку: різке скорочення номінальних ставок податків при ліквідації переважної більшості пільг та винятків чи збереження високих номінальних ставок на рівні 2010 року (або помірне зниження) при зниженні імпліцитних ставок за рахунок надання локальних преференцій на досягнення результату за окремими функціональними напрямками (стимулювання інноваційної діяльності, підвищення ділової активності на депресивних територіях тощо).

2. *Скорочення кількості податків і зборів.* ПКУ зменшив кількість податків та зборів – до 18 загальнодержавних та 5 місцевих, що є, безсумнівно, позитивним кроком. Водночас це завдання вирішене більшою мірою механічно. Діюче податкове законодавство встановлює в Україні загальнодержавні та місцеві податки та збори[132]. До загальнодержавних належать обов'язкові до сплати на усій території України податки та збори:

- податки: на прибуток підприємств; на доходи фізичних осіб; на додану вартість; акцизний; екологічний; фіксований сільськогосподарський;

- збори: за першу реєстрацію транспортного засобу; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, плата за використання інших природних ресурсів

- рентна плата: за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;

- плата: за користування надрами; за землю;

- мито.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків належать: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок, транспортний податок, плата за землю (у складі податку на майно). До місцевих зборів належать: збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Структура доходів загального фонду бюджету може бути представлена на прикладі м.Харкова у 2017 році, рис. 2.4. Зарахування загальнодержавних податків та зборів до державного і місцевих бюджетів, місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до

Бюджетного кодексу України. Проведений аналіз підтверджує, що для «збільшення доходів місцевих бюджетів та забезпечення їх життєздатності та незалежності, необхідно збільшити фінансові нормативи бюджетної забезпеченості адміністративно-територіальних одиниць відповідно до зростання рівня ВВП і обсягу доходів бюджетів, поліпшити існуючий паритет між загальнодержавними та місцевими податковими платежами, посилити громадський контроль за дотриманням органами місцевого самоврядування норм бюджетно-фінансового законодавства, а відтак підвищити ефективність управління бюджетними коштами» [185, с. 207].

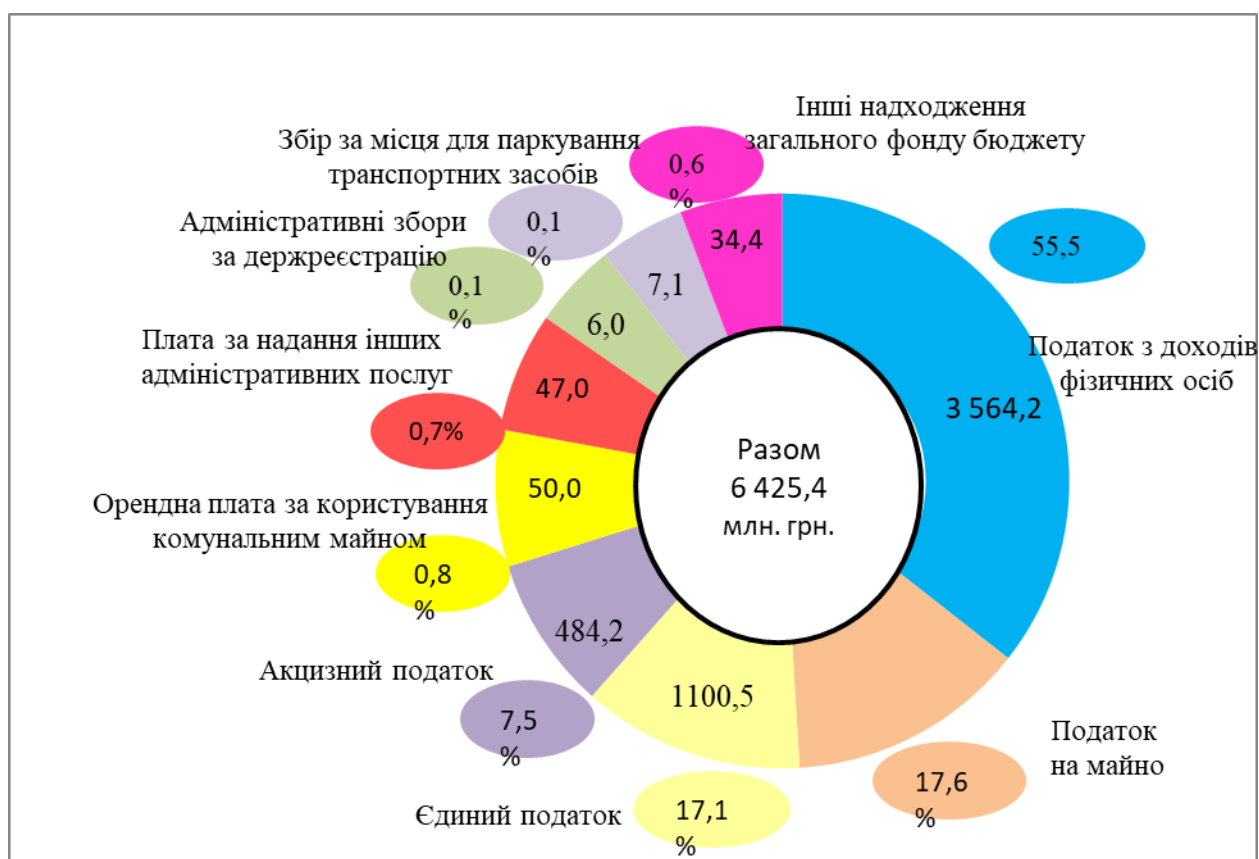


Рис. 2.4. Структура доходів загального фонду бюджету м. Харкова.

Джерело: складено на підставі [185, 186].

Треба відмітити, що податкова система в Україні ґрунтується на двох основних податках – на додану вартість і на прибуток підприємств. Значення податку на доходи фізичних осіб та акцизів є менш вагомим.

В умовах становлення демократично орієнтованого громадянського суспільства реалізація конституційних гарантій незалежності місцевого самоврядування залежить від закріплення в нормативно-правовому полі механізму забезпечення стабільними джерелами фінансування, серед яких провідне місце належить податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Проте його роль не обмежується тільки наповненням дохідної частини місцевих бюджетів, адже порядок адміністрування даного податку побудований так, щоб сприяти детінізації майнових відносин, розвитку приватної власності, зменшенню неконтрольованого зростання цін на житло.

Зважаючи на достатньо прагматичну деталізацію податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в ПКУ його впровадження необхідне через ряд причин. З одного боку, він має певні ознаки, які в межах традиційних міркувань зарубіжних і вітчизняних дослідників податкових фінансів є найбільш прийнятними для підсистеми місцевого оподаткування (низька мобільність його бази оподаткування та спроможність забезпечувати місцеві бюджети достатніми і стабільними податковими надходженнями). З іншого – оскільки діяльність органів місцевого самоврядування спрямована на підвищення вартості об'єктів житлової нерухомості, даний податок можна розглядати як своєрідну плату за надані суспільні блага та послуги на місцевому рівні.

3. Подальше вдосконалення податкової системи. Податки і відрахування до державного бюджету стосовно ВВП в Україні становлять більш, ніж 30%. Завдяки перерозподілу ВВП через бюджетну систему здійснюється державний вплив на розвиток економіки країни. Між тим, варто зазначити, що державне регулювання економічного розвитку здійснюється за допомогою низки податків і зборів, податкових пільг, податкових звільнень і вилучень, адміністративних стягнень порушення податкового законодавства.

Так, відповідно до норм ст. 11 ПКУ спеціальний податковий режим, як система заходів, визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, може передбачати особливий порядок

визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Тому наступне завдання стосувалося запровадження комплексу фіскальних стимулів, до яких віднесені такі пільги та преференції.

1) Тимчасове звільнення окремих економічних операцій від сплати податку на додану вартість.

2) Звільнення від оподаткування прибутку підприємств для окремих суб'єктів господарювання за галузевою ознакою та видом діяльності на постійній або тимчасовій основі.

3) Податкові канікули. на 5 років (з 01.04.2011 р. по 01.01.2016 р.). На 2017-2021 роки введена нульова ставка податку на прибуток для платників податку, у яких річний дохід не перевищує 3 млн. грн. та розмір заробітної плати кожного з працівників є не нижчим за дві мінімальні зарплати. Існують також інші обмеження щодо застосування цієї пільги [200].

4) Звільнення від сплати земельного податку на постійній або тимчасовій основі.

5) Можливість оформлення податкового зобов'язання у формі податкового векселя.

6) Механізм прискореної амортизації виробничого обладнання – прискорене зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до терміну корисного використання об'єкта і подвоюється.

Саме перераховані пільги та преференції мали стати стимулюючими заходами щодо створення стриятливого інвестиційного клімату для функціонування промислових підприємств. Разом з тим відзначимо, що позитивні законодавчі новації щодо надання податкових пільг виявилися досить обмеженими на практиці. Попри відносно широкий перелік фіскальних стимулів, у дійсності вони незначно впливають на економічну

активність, не є достатніми для надання потужного стимулу для підвищення економічної, а тим паче інвестиційної активності в Україні.

До позитивів ПКУ в питаннях покращення фіскального простору та стимулювання інвестиційної активності можна віднести також низку інших важливих новацій: врахування у складі витрат сум, що пов'язані з ремонтом та поліпшенням основних засобів, у тому числі орендованих; запровадження механізму автоматичного відшкодування податку на додану вартість; зближення бухгалтерської та податкової звітності (особливо щодо нарахування податку на прибуток); скорочення кількості контролюючих органів та скорочення тривалості податкових перевірок.

Окрім прийняття ПКУ, на сприятливість фіскального простору України вплинули реформи і зміни в інших складових системи державних фінансів.

Зокрема, пенсійна реформа передбачає певні позитивні кроки у питанні зменшення навантаження на фонд оплати праці для роботодавців, що має зменшити витрати бізнесу. Значним прогресивним заходом з покращення фіскального простору стало зменшення кількості внесків до соціальних фондів, що відображено в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», згідно з яким в Україні запроваджений єдиний соціальний внесок. Він замінив обов'язкові внески у чотири фонди державного соціального страхування.

Основними напрямками подальшої реформи податкової системи в Україні, впровадження яких мало сприяти вдосконаленню державного управління соціально-економічним розвитком, були визначені: оптимізація оподаткування оплати праці; скасування штучних пільг і розширення бази оподаткування; зниження граничного рівня перерозподілу внутрішнього валового продукту через прибуткову частину бюджету; стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності, експорту високотехнологічної продукції; підтримка розвитку малого підприємництва.

Завдання податкової реформи полягає в тому, щоб знайти оптимальний баланс інтересів, за якого кожна зі сторін, жертвуючи частиною власних

економічних вигод, отримувала б нові можливості, реалізація яких принесе їй ще більшу вигоду. Тому, оцінюючи прогресивність нового ПКУ, треба виходити із того, чи дозволяє він вирішити головні питання порядку денного економічної політики України. В умовах посткризового відновлення економіки такими завданнями, як зазначалося, є: збільшення доходів бюджету; стимулювання економічної активності.

Треба відмітити позитивну роль впровадження нового ПКУ, що знайшло відображення у значному зростанні податкових надходжень до бюджету країни за останні 5 років. Так, на підставі даних Державної служби статистики України, встановлено, що у 2016 році, враховуючи відсутність інформації у повному обсязі за 2017 рік, податкові надходження зведеного бюджету зросли на 302,8 млрд. грн. (до 650,8 млрд. грн.), або на 87,0 % порівняно з 2012 роком (Додаток В, табл. В.3, В.4), рис.2.5 [192].

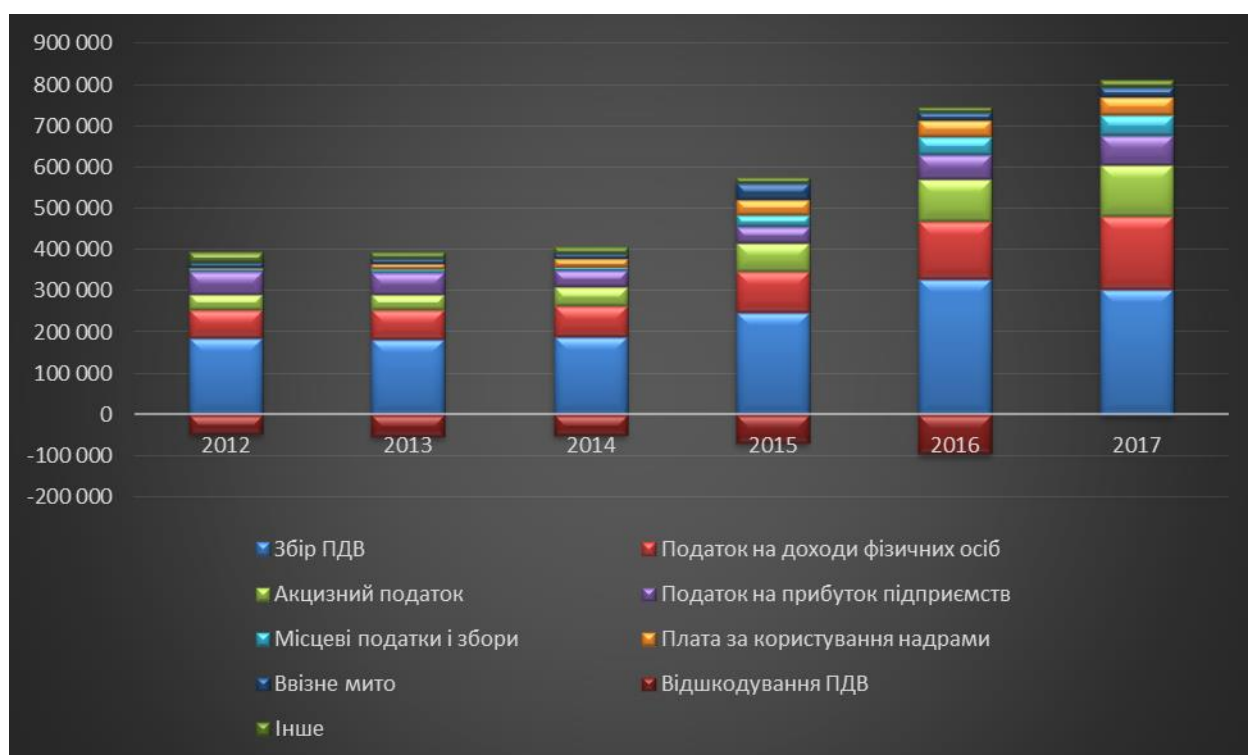


Рис. 2.5. Податкові надходження до зведеного бюджету України 2012-2017 рр. усього та у розрізі за окремими податками та зборами, млн. грн.*; * – для визначення динаміки значення узяті з Додатку В.

Таким чином, у ході реалізації завдання податкової реформи щодо

збільшення доходів бюджету, стимулювання економічної активності в державі було зроблено низку позитивних кроків. В результаті проведених перетворень Україна значно піднялась в оновленому рейтингу «Doing Business» від Світового банку (DB 2018). Зараз Україна у загальному рейтингу щодо легкості ведення бізнесу посідає 76 місце зі 190 досліджуваних країн, при цьому має 43 рейтинг по сплаті податків [213].

Разом з тим мусимо констатувати, що в контексті реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи було обрано не найоптимальніші механізми, а багато заходів є дискусійними з точки зору ефективності застосування в Україні. Крім того, необхідно пам'ятати, що сприятливість податкової системи означає не тільки низький рівень оподаткування і невелику кількість податків, а передусім, високий рівень ефективності адміністрування, прозорості та рівності. Оцінка чинної моделі податкової системи України свідчить про необхідність її подальшого реформування та вдосконалення, оскільки вона не відповідає структурі ВВП і не створює умов для організації ефективного суспільного виробництва.

Досконала податкова система повинна відповідати вимогам економічної ефективності, адміністративної простоти, гнучкості, політичної відповідальності, справедливості. Основні напрями бюджетної політики на 2018-2020 роки пріоритетом державної податкової політики визначають «забезпечення стабільності податкової системи, зокрема підвищення ефективності та полегшення податкового адміністрування з мінімізацією можливостей для зловживань» [149]. Податкова реформа в Україні повинна бути адекватною соціально орієнтованій моделі економіки, визначати населення головним платником податків, підвищивши для цього частку оплати праці у складі внутрішнього валового продукту. Необхідно змінювати саму основу податкової системи.

Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції податкових органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за

рахунок фінансових санкцій та переplat; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [150].

Функціонуюча податкова система повинна забезпечувати безперервний потік доходів держави без будь-яких додаткових або змінених законодавчих актів. При цьому можливе вчинення дій, спрямованих на вдосконалення або коригування податкових доходів через економічні умови і видаткові зобов'язання, що змінюються. Крім того можливе проведення податкових реформ, пов'язаних з коригуванням податкового навантаження, впливом оподаткування на соціально-економічний розвиток країни та регіонів. Основною метою проведення податкових реформ є необхідність вдосконалення об'єктивності податкової системи, з тим щоб якнайповніше здійснювати справедливий розподіл податкового навантаження, враховувати вплив оподаткування на економічну діяльність.

На сьогодні у реформуванні системи державних фінансів залишився значна кількість невирішених проблем. Його стратегічними цілями в умовах посткризового відновлення економіки є формування раціонально побудованої та децентралізованої бюджетної системи, збалансованих і самодостатніх позабюджетних фондів, ефективної ланки державного кредиту та податкової системи, здатної забезпечити фіскальні запити державного й місцевих бюджетів і сприятливий фіскальний простір для бізнесу.

2.2. Зарубіжний досвід удосконалення механізмів державного регулювання в сфері оподаткування

У більшості зарубіжних країн у ході реалізації податкової політики пропозиції щодо вдосконалення її механізмів зароджуються як на виконавчому, так і законодавчому рівні влади.

У США в цей процес залучено відразу кілька відомств залежно від пропозиції, що обговорюються, її природи. Підготовка пропозицій Адміністрації з податкового реформування є прерогативою Казначейства, а саме його відділу податкового аналізу, а також Ради з податкового законодавства. Цей процес є безперервним. Після тривалого обговорення програма подається на розгляд президенту. Остаточний варіант програми, схвалений президентом, подається на розгляд Конгресу в податковому посланні. Президентське податкове послання представляється у Постійну бюджетну комісію Палати представників. У Конгресі при розгляді питань податкового реформування основну роль відіграють члени Об'єднаного комітету з оподаткування. Законопроект, сформульований на засіданні Конгресу, прямує в Фінансовий комітет Сенату, який може вносити зміни і свої пропозиції. Після обговорення та голосування в Сенаті, варіанти документів двох палат направляються в Погоджувальну комісію, де зводяться воедино.

Таким чином, фіскальна система США досить складна і повільна, на відміну від України, де зміни законодавства про податки і збори приймаються досить оперативно і досить часто, не рідше одного разу на рік.

У цьому зв'язку автором виділено протиріччя між необхідністю стабільності податкового законодавства і оперативним його реагуванням на зміни в економічній діяльності, соціальній сфері, міжнародній торгівлі з метою посилення впливу, спрямованого на економічне зростання.

Податкове законодавство США зібрано воедино в Податковому кодексі, який детально описує порядок його застосування, у тому числі в

складних ситуаціях. Хоча податкові платежі у своїй більшості засновані на власних заявах платників податків, всі податкові декларації повинні бути перевірені. Складності податкового законодавства, скорочення фіскальних органів, збільшене число ухилень від сплати податків ускладнюють адміністративну задачу стягнення податків в Україні і регіонах. При незгоді з рішеннями фіскальних органів платники податків можуть звернутися до вищестоячих фіскальних органів, а точніше у відділи досудового врегулювання податкових спорів. Заключна функція в процесі оподаткування належить арбітражним судам, до яких можуть звертатися платники податків зі скаргами на рішення фіскальних органів.

Аналізуючи зарубіжний досвід щодо механізмів державного регулювання в сфері оподаткування, слід підкреслити, що численні емпіричні дослідження, які присвячені зв'язку між оподаткуванням/державними витратами і економічним зростанням, до сих пір не дали однозначних доказів його існування або напрямки можливого державноуправлінського впливу. Автори одних досліджень приходять до висновку про існування зворотної залежності між загальним рівнем оподаткування та темпами зростання, а інших – не можуть встановити скільки-небудь помітного зв'язку. У той же час слід зазначити, що в силу більшої широти цієї теми автори емпіричних досліджень змушені або користуватися дуже спрощеними підходами, або звужувати тему, що аналізується до декількох питань.

У кількох емпіричних роботах досліджено вплив розміру державного управління, який зазвичай вимірюється як державні витрати, на економічне зростання. Не існує консенсусу щодо напрямку цього впливу, хоча останні дослідження, як правило, виявляють негативний зв'язок між загальним рівнем державних видатків та економічним зростанням. Це негативне співвідношення пояснюється викривленнями, які підвищують податкові надходження від економічної діяльності. Проте, існує декілька способів збільшення податкових надходжень, які, ймовірно, мають різні спотворення та, отже, можуть вплинути на економічне зростання по-різному.

Так М. Даскехаг і А. Нанссон аналізують, як оподаткування доходів впливає на економічне зростання, вивчають, як встановлені статутні ставки податку на корпоративні та особисті доходи впливають на економічне зростання, використовуючи панельні дані з 1975 по 2010 рік для 25 багатих країн ОЕСР. Автори вважають, що оподаткування корпоративного та особистого доходів негативно впливає на економічне зростання. Однак співвідношення між корпоративним прибутковим оподаткуванням та економічним зростанням є більш надійним [210].

П. Зімсїк в огляді економічної перспективи при аналізі даних панелей країн ЄС, поставив за мету виявлення впливу різних податків і витрат на економічне зростання. Дослідження зосереджено на 20 обраних державах-членах ЄС. Ці країни порівню діляться на чотири групи на основі їх середнього податкового тягара, як зазначено в Світовому податковому індексі. Порівняння фінансових атрибутів між цими групами важливо для аналізу. Для емпіричного дослідження використовуються щорічні дані державного фінансування за період з 1995 по 2012 рік. Показниками є зміна реального ВВП, склад і обсяг загальних державних витрат, податкові квоти окремих податків і загальний бюджетний баланс. Ці показники використовуються в рамках моделі ендогенного зростання разом з капіталом і наближенням людського капіталу. Як аналітичний інструмент використовується панельна регресія з фіксованими ефектами. Основними результатами є те, що збільшення квот за соціальними вкладками, майновим, виробничим і особистим прибутковим податкам негативно позначається на економічному зростанні [235].

П. Борус, П. Цізковітз та А. Рзонса визначають фіскальні імпульси у нових країнах-членах ЄС, використовуючи різні методи. Вони застосовують методи економетричних панельних даних для визначення, що є відповіддю для виходу з кризи, його компоненти к цим імпульсам. Також безпосередньо перевіряють вплив фіскальних імпульсів на вартість робочої сили та очікування домогосподарств. Результати підтверджують, що склад імпульсів

має значення для відповіді про вихід з кризи та його компоненти. Автори знаходять докази того, що зростання інвестицій та експорту прискорюється після фіскальної корекції сповільнюється після фіскального стимулу, коли імпульси засновані на витратах. У свою чергу, приватне споживання, здається, не відповідає фіскальним імпульсам незалежно від їх розміру.

Аналіз підтверджує, що фіскальні коригування на основі видатків підвищують рівень заробітної плати і тим самим конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, в той же час на основі витрат фіскальні стимули послаблюють його. Навпаки, автори не знаходять доказів того, що існують фіскальні імпульси впливу на довіру домогосподарств [207].

Й Арнолд, Б. Брус, Ч. Неаду та ін. вказують, на необхідність здійснення такої податкової політики, яка прискорює відновлення від нинішньої економічної кризи і сприяє довгостроковому зростанню. Це є проблемою, тому що короткострокове відновлення вимагає збільшення попиту, а довгострокове зростання вимагає збільшення пропозиції. Оскільки короткострокові податкові пільги може бути важко скасувати, це означає, що політика щодо пом'якшення кризи може поставити під загрозу довгострокове зростання. В аналізі використовуються останні дані про вплив податкової структури на економічне зростання, щоб визначити, які зміни, що підвищують зростання податків, також можуть допомогти у відновленні з урахуванням необхідності захисту людей з низкими доходами [203].

З. Мачова, І. Котлан досліджують взаємозалежність між макроекономічними показниками економічного зростання, оподаткування та бюджетних видатків. Для аналізу даних застосовано моделі VAR і GMM. Надано та описано авторський альтернативний індикатор оцінювання податкового навантаження – Світовий податковий індекс. Автори підтверджують гіпотезу про негативний вплив податків на економічне зростання, доводять, що країни з домінуванням прямих податків страждають від негативного впливу оподаткування більше, ніж країни з пріоритетом для

непрямих податків. Також доведено сприятливий вплив фактора бюджетних видатків на довготривале та стійке економічне зростання [218].

Н. Апергіс аналізує впливи податків на трудові доходи на довгострокову продукцію. В дослідженні, яке охоплює період 1999-2012 років, використовуються річні дані з семи європейських країн, а саме: Албанія, Болгарія, Чеська Республіка, Хорватія, колишня Югославська Республіка Македонія, Угорщина, Румунія, Польща, Сербія, Словаччина та Словенія, наряду з методологією коінтеграції панелей. Емпіричні дані показують, що існує негативна та статистично значима кореляція між податками на трудовий дохід та результатом у довгостроковій перспективі. Наслідки мають вирішальне значення для розробки ефективної та орієнтованої на зростання фіскальної політики в країнах, які планують приєднатися до Єврозони в майбутньому [204]. Вважаємо, що з метою імплементації відповідного досвіду це особливо важливо для нашої країни, яка обрала шлях до вступу в ЄС.

Результати емпіричних досліджень також говорять про те, що одна і та ж податкова система (і одні і ті ж зміни в ній) у країнах, що розвиваються і в розвинених країнах з ринковою економікою може по-різному впливати через відповідні механізми на економічну динаміку, оскільки в першому випадку характер розподілу ресурсів може деформуватися в силу існування багатьох інших факторів (таких, як неадекватна інфраструктура, макроекономічна нестабільність, велика нерівність в доходах і т.д.). У свою чергу, державні інвестиції у країнах, що розвиваються, або країнах з перехідною економікою можуть бути набагато продуктивніше, ніж аналогічні інвестиції в країнах зі зрілою ринковою економікою.

У той же час неоднозначність результатів емпіричного аналізу може частково пояснюватися проблемами вимірювання, а саме вибором індикаторів оподаткування. Як вже зазначалося (розділ 1.2), на поведінку суб'єктів в основному впливають граничні ставки оподаткування і ступінь його прогресивності. Такі ставки практично не піддаються вимірюванню, і в

емпіричних дослідженнях замість них нерідко використовують середні ставки оподаткування, що веде до помилкових результатів і висновків. Дійсно, в більшості країн податкова система є прогресивної, а не пропорційної, і, отже, середні ставки оподаткування, як правило, занижують ті спотворення, які виникають у зв'язку з граничними ставками оподаткування. При цьому може існувати і проблема зворотного причинного зв'язку, оскільки збільшення державних витрат, яке призводить до підвищення середньої ставки оподаткування, може надавати позитивний державноуправлінський вплив на зростання.

У більш загальному плані емпіричний аналіз впливу держави у сфері оподаткування на економічну динаміку додатково ускладнюється тим, що поведінка господарських суб'єктів, що спостерігається, залежить від сумарного ефекту всіх податків (і від державних витрат, які фінансуються за їхній рахунок), а виділити конкретний ефект кожного індивідуального компонента податкової системи надзвичайно складно і навіть неможливо. Незважаючи на ці труднощі в останніх емпіричних дослідженнях, де проводиться відмінність між середніми і граничними ставками оподаткування, стверджується, що підвищення граничних ставок оподаткування та прогресивні податкові системи негативно впливають на економічне зростання в промислово розвинених країнах.

Зовсім недавно дослідники звернулися до аналізу того, як податкова структура, а не загальний податковий рівень, впливає на економічні показники. Наприклад, в декількох роботах досліджено, як оподаткування корпоративних та індивідуальних (трудових) доходів впливає на зростання. Так, М. Даскехаг і А. Нанссон вважають, що оподаткування доходів від дивідендів також може впливати на зростання через його вплив на інвестиції та поведінку фірми. У межах академічної спільноти існують суперечливі погляди щодо впливу оподаткування дивідендів на поведінку фірми та, отже, на економічні показники. Відповідно до «традиційного погляду», оподаткування дивідендів є спотворенням і збільшує вартість власного

капіталу. Згідно з «новим поглядом», оподаткування дивідендів не впливає на граничні витрати капіталу і, отже, не впливає на інвестиційні рішення. Авторививчають, як податкові ставки на дивіденди впливають на економічне зростання, використовуючи панельні дані за період з 1990 по 2008 роки для 18 європейських країн. Вони вважають, що оподаткування доходів віддивідендів негативно впливає на економічне зростання, що підтверджує старі погляди на оподаткування дивідендів як спотворення, а також має певний вплив на політику для відповідних європейських країн [211].

Важливою проблемою у процесі реалізації державної податкової політики багатьох розвинутих країн є те, що сучасна програма соціального захисту в них сформована ще у 50-70-ті рр. ХХ ст., коли темпи економічного зростання були високими і забезпечували потрібний обсяг видатків на цей захист. У 80-х рр. ХХ ст. темпи економічного зростання значно знизилися. Це зумовило збільшення податкового тиску на виробництво і стало однією з причин погіршення їх фінансового стану. Тому проблема узгодження між існуючими державними зобов'язаннями, видатки на виконання яких зростають у міру старіння населення, і верхніми межами оподаткування, є фундаментальною для більшості країн у найближчі десятиріччя.

Це підтверджується у доповіді Р. Гресзлер, К. Даяратна, М. Саргент 16.10.2017 р., які ставлять питання про те, чому податкові реформи повинні ліквідувати державні та місцеві податкові відрахування [217].

Загалом, аналізуючи досвід зарубіжних країн щодо механізмів податкової політики, вважаємо за доцільне звернутися до рейтингу країн світу, який показує частину податкових надходжень у валовому внутрішньому продукті, відсотків. Так, у 2015 р. цей показник дорівнює: у США – 24,3; Японії – 28,6; Канаді – 30,7; Англії – 35,2; Німеччині – 37,6; Нідерландах – 38,6; Італії – 44,4; Франції, Бельгії – 45,3 відсотків, (Додаток Г, табл. Г.1), рис. 2.6 [31].

Підкреслимо, що співвідношення податків до ВВП значно варіює у розрізкраїн ЄС. Найвищий показник частки податкових надходжень у ВВП

Франції, Данії та Бельгії (понад 45%). Найменший – у Литві (16,0%), у Польщі (20,1%), Болгарії (26,5%) [31].

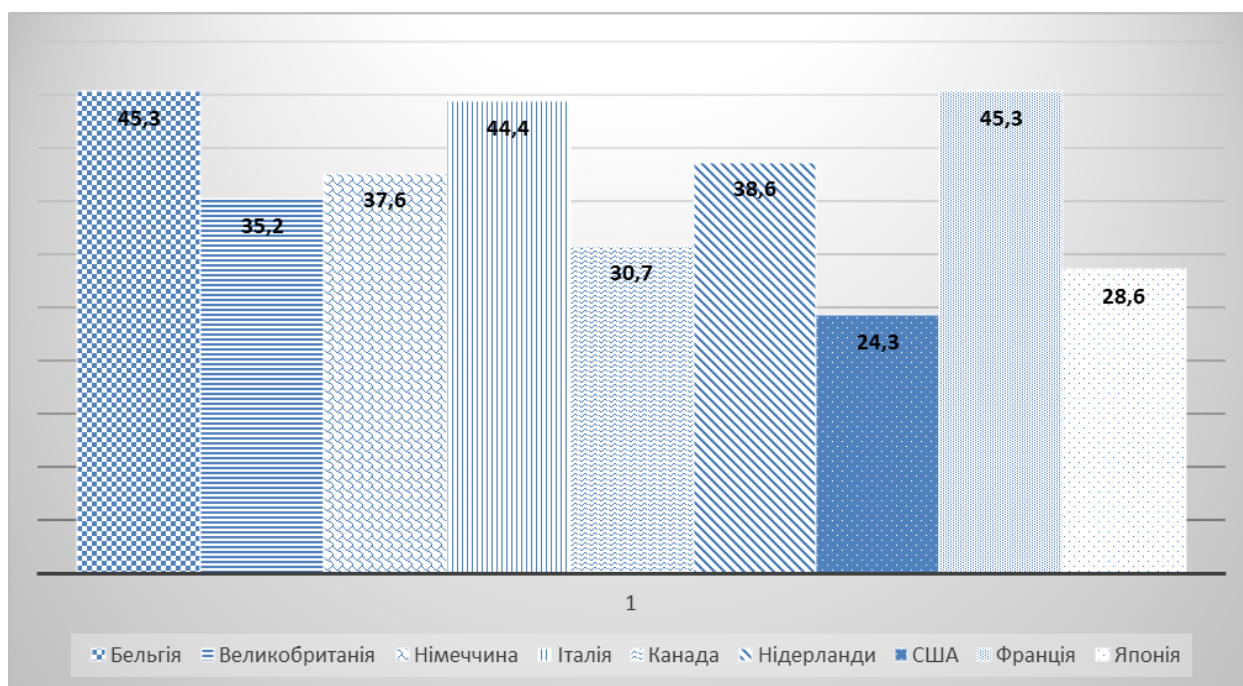


Рис. 2.6. Рейтинг країн за часткою податків у ВВП*, %; * – для визначення динаміки значення узяті з Додатку Г.

Упродовж останнього десятиліття питома вага податків у ВВП у більшості держав-членів ЄС зазнала помітних змін. У 18 країнах частка податків у ВВП зросла (від 0,2 в. п. у Чехії до 6,1 в. п. у Греції). Натомість у інших членах ЄС спостерігалось зниження цього показника (від 0,1 в. п. у Люксембурзі та Литві до 6,9 в. п. у Ірландії). У середньому за період 2005-2015 років у ЄС питома вага податків по відношенню до ВВП зросла на 1,3 відсоткових пункти [170].

Слід відмітити, що найменші масштаби перерозподілу державою валового внутрішнього продукту характерні для американського варіанта ліберальної ринкової економіки та японської моделі.

У США це зумовлено використанням податкової політики як засобу державного регулювання економічних процесів, перш за все як засобу створення умов, сприятливих для діяльності промислових компаній, що

потребує низького рівня податкового тягара в країні. В Японії невелика частка податків у валовому внутрішньому продукті є наслідком того, що податкова політика як метод державного регулювання відіграє другорядну роль. Провідна роль належить іншим методам – державному програмуванню, прямій державній підтримці певних галузей і підприємств (цільові субсидії).

Найвища частка податкових надходжень у ВВП характерна для шведського варіанта моделі функціональної соціалізації з властивим їй державним втручанням передусім не у виробництво, а у відносини розподілу, що зумовлює необхідність акумуляції в руках держави значної частки ВВП з її подальшим використанням на соціальні цілі, зокрема, у Норвегії – 42,2; Швеції – 44,3; Данії – 48,0%. Податки і відрахування до бюджету стосовно ВВП в Україні становлять значну частку – 38,9 % (додаток Г, табл. Г.1) [31].

На жаль, в Україні статистична звітність щодо питомої ваги податкових надходжень та соціальних внесків у ВВП відсутня. За даними експертів Економічного дискусійного клубу, які скористалися різними офіційними веб-ресурсами (Держказначейства, Пенсійного фонду, Держстату) та здійснили відповідні розрахунки, у 2015 році частка податків та соціальних внесків у ВВП України становила 34,0%, або скоротилася за останні 3 роки на 4,4 відсоткових пункти. У 2016 році очікувалося подальше скорочення частки податків і соціальних внесків у ВВП до 31,6% за рахунок зменшення надходжень від єдиного соціального внеску [170].

Дослідження автора підтверджують, що механізми податкової політики, характер податкової системи, структурні властивості податків, порядок їх нарахування, форми розрахунків у різних країнах на різних етапах соціально-економічного розвитку можуть істотно відрізнятися. Так, федеральна влада Німеччини уже багато років відмовляється від зниження податкових нарахувань на заробітну плату, оскільки це може спричинити зниження традиційно високих соціальних гарантій населенню. Водночас влада Нідерландів, в свою чергу, знизила податковий тиск і, відповідно,

соціальні виплати з метою підвищення конкурентоспроможності продукції своїх товаровиробників.

Для податкової системи України все ще характерне переважання непрямих податків, на відміну від країн з ринковою економікою, де головна частина припадає на прямі податки. Хоча це співвідношення має певні особливості у різних країнах. Наприклад, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі податки (зокрема, у США вони становлять 54,7%), у Франції – непрямі (56,6%): податки на споживання (на додану вартість, продажу та обігу), акцизи, внески підприємців у фонди соціального страхування. Німеччина та Італія мають урівноважену структуру податків (частка непрямих податків у Німеччині – 45,2 %, в Італії – 48,9%) [170].

Підкреслимо, що, з огляду на досягнення стратегічної цілі – інтеграції України до ЄС. реформування податкової системи України відбувається з урахуванням сучасних тенденцій розвитку систем оподаткування у країнах-сусідах та країнах-членах ЄС. Зазначені тенденції формуються під впливом міжнародної податкової конкуренції, європейської податкової гармонізації і координації національної податкової політики.

Досвід східноєвропейських країн, які готувалися вступити до ЄС, свідчить за те, що за півтора десятиліття їхні податкові системи були докорінно реформовані в рамках більш широкого процесу економічних і політичних перетворень. У відмінність від початкових змін на межі 1990-х років, що відбувалися головним чином під впливом специфічних потреб перехідного процесу, податкові реформи в країнах, що приєднувались до ЄС в значній мірі диктувалися необхідністю привести їх системи у відповідність з нормами і вимогами ЄС.

На основі аналізу викладу деяких важливіших теоретичних і практичних висновків про вплив державної податкової політики на економіку вважаємо за доцільно розглянути зміни в системах оподаткування в ході перехідного періоду спочатку крізь призму цих теоретичних і емпіричних висновків, а потім в порівнянні з податковими системами держав,

які вже входять в ЄС. Під цим кутом зору, вважаємо за доцільно, проаналізувати деякі з суміжних проблем, що стояли перед директивними органами країн, а також можливий хід податкових реформ в майбутньому.

У даному дослідженні під «країнами, що приєдналися до ЄС» розуміються вісім східноєвропейських країн, що вступили в ЄС в 2004 році (Угорщина, Латвія, Литва, Польща, Словаччина, Словенія, Чеська Республіка та Естонія), а також Болгарія і Румунія, які вступили в ЄС в 2007 році.

Треба відмітити, що ці країни успадкували від свого комуністичного минулого відносно непрозору систему оподаткування, яка в попередні півтора десятиліття була корінним чином змінена. Перспективи членства в ЄС справили величезний вплив на процес і характер податкової реформи в цих країнах, особливо в останні роки перед вступом країн до ЄС. Завдання зближення їх систем державних фінансів з тими, які існують в ЄС, особливо у контексті переговорів про приєднання, вилилося в імперативні цільові показники і терміни і стало одним з найпотужніших каталізаторів реформ. Крім того, всі ці країни підписали Європейську соціальну хартію і багато з них ратифікували Конвенцію 102 МОП (що вимагає, щоб мінімальний рівень пенсійного заміщення доходів становив 40 відсотків) [178]. Ці політичні рішення також потягли за собою встановлення конкретних цільових показників для реформування систем соціального забезпечення.

Основні етапи реформування державних фінансів в країнах, що приєдналися, можна узагальнити наступним чином. Серед перших і найважливіших реформ фігурували: введення прибуткового податку на фізичних осіб і перетворення колишніх податків на підприємства в прибутковий податок (податок на корпоративний прибуток) як такий. Незрозуміла система податків з обороту була скасована і замінена системою податку на додану вартість і акцизних податків.

Найскладнішим етапом реформування державних фінансів стала реорганізація систем соціального забезпечення і, зокрема, двох ключових інституційних структур: пенсійної системи і системи охорони здоров'я.

Незважаючи на деякі відмінності основні напрямки реформи систем соціального забезпечення в більшості країн були схожими. Концептуально процес реформ в цій галузі переслідував три основні завдання:

1) виділення пенсійної системи і системи охорони здоров'я з державного бюджету;

2) ув'язування асигнувань безпосередньо з джерелами надходжень і забезпечення стійкого довгострокового балансу надходжень і витрат в кожній системі (у перші роки перетворень найчастіше виявлялися неминучими трансфери з державного бюджету);

3) часткова приватизація цих систем з метою підвищення їх стабільності за рахунок диверсифікації фінансування і зниження навантаження на державні асигнування.

Само собою зрозуміло, що процес реформування державних фінансів в країнах йшов непросто, особливо на початкових етапах. Поспішна відміна старих правил оподаткування часто породжувала нестабільність і плутанину, які, в свою чергу, поглиблювалися тим, що слабкий судовий апарат не міг забезпечити ефективного застосування нових законодавчих вимог. Реформа системи оподаткування часто була сильно політизована, а це призводило до посилення політичних непорозумінь і поляризації суспільства. Передвиборчі кампанії, зміни в уряді незмінно супроводжувалися внесенням поправок до податкового законодавства, що підривало довіру ділових кіл і населення в цілому до фіскальної системи і робило її непередбачуваною.

У 2005 році Світовий банк назвав Словаччину світовим лідером економічного реформатора. У 2000-2010 роках економіка Словаччини зросла в середньому на 4,95%, побивши результати інших нових країн-членів ЄС, таких як Болгарія, Румунія та країни Балтії, незважаючи на те, що вони почали з вищої бази. Словацькі політики прагнуть пов'язувати високе економічне зростання з податковою реформою 2004 року [220].

Після парламентських виборів у вересні 2002 року знову сформований уряд розробив широкомасштабну економічну програму серйозних

перетворень у державній системі охорони здоров'я, пенсійної системі і системі соціального забезпечення, а також кардинальну податкову реформу. Окрім макроекономічної стабілізації та приватизації, податкова реформа розглядалася як один із ключових способів поліпшення умов для бізнесу та інвестицій. До числа поставлених завдань відносилися консолідація бюджетної сфери, поліпшення функціонування товарних ринків і ринку праці, а також підвищення ефективності державного сектора, що багато в чому залежить від пов'язання різних напрямків реформ.

Метою податкової реформи, яка розпочалася з 1 січня 2004 року, перш за все було посилення стимулів до праці та накопичення заощаджень.

Основоположним принципом податкової реформи стало введення єдиної ставки податку в рамках всієї економіки: єдиний 19-відсотковий податок стягувався з доходів як фізичних осіб, так і компаній; була також встановлена єдина 19-відсоткова ставка податку на додану вартість, а ставки акцизних зборів були підвищені відповідно до вимог ЄС.

Оскільки до реформи ставки оподаткування доходів були вищими (доходи компаній обкладалися 20-відсотковим податком, верхня ж гранична ставка оподаткування доходів фізичних осіб перебувала на рівні 38 відсотків), а податок на додану вартість на товари першої необхідності був нижчим (14 відсотків), ця реформа означала перенесення податкового навантаження з прямих податків на непрямі. Обидва види доходів оподатковуються одноразово, і тому дивіденди і спадок уникали оподаткування.

Ще одним завданням стало спрощення та підвищення прозорості системи, і домогтися цього вдалося шляхом усунення численних лазівок у законі про оподаткування доходів, який діяв раніше і часто змінювався. Параметри розподілу надходжень між бюджетами різних рівнів, а також компетенцію регіональних і місцевих органів управління в сфері оподаткування ще тільки належало визначити в контексті триваючого процесу децентралізації адміністративного апарату. В принципі податкова

реформа не ставила за мету збільшення надходжень. Скорочення податків було профінансовано шляхом поєднання збільшення непрямих податків, усунення податкових лазівок та зменшення державних витрат. Це призвело до загального зменшення частки економіки, яка була перерозподілена урядом. Державні витрати скоротилися з 46,1% ВВП до 36,5% ВВП у період 2002-2006 років. Державний дохід зменшився менш різко з 36,8% ВВП до 33,3% ВВП за той же період [220].

Податкова реформа стала складовою частиною широкої і великомасштабної програми структурних реформ. Реформа пенсійної системи також розпочалася з 1 січня 2004 року зі внесення змін до першого компонента (система виплат у міру отримання), вже схвалених парламентом. Ця реформа передбачала поступове підвищення порівняно низького встановленого законом віку виходу на пенсію, збільшення мінімального періоду відрахувань для отримання повної пенсії (складала лише 25 років) і встановлення більш прямих зв'язків між внесками і розміром пенсійних виплат. Другий компонент вступив в силу з липня 2006 року, коли приблизно третину суми пенсійних відрахувань учасників (осіб, які розпочинають трудову діяльність, і тих працівників, які вважатимуть за краще перейти на нову систему) стало зараховуватися на їх особисті пенсійні рахунки, керовані приватними фондами. Перехід на двокомпонентну державну пенсійну систему частково фінансувався з державних доходів від приватизації, що зберігалися на спеціальному рахунку в центральному банку. У той же час, з 2007 року цей резерв було вичерпано, і після цього перший компонент пенсійної системи став постійно мати дефіцит на рівні 1 відсотка валового внутрішнього продукту в рік. Це негативно позначилося на стані консолідованого державного бюджету, особливо з урахуванням вступу в зону євро у 2008 році.

Крім внесення змін до режиму оподаткування доходів і споживання, влада вирішила також зменшити відрахування на медичне страхування і страхування на випадок безробіття. Хоча ці заходи торкнулися в основному

відрахувань роботодавців, частково отримана ними економія цілком могла бути перерозподілена на користь працівників в рамках централізованого або децентралізованого укладання колективних угод. Зниження відрахувань призвело до скорочення непрямих витрат на заробітну плату, що дало додаткові стимули для найму робочої сили. Реформа соціального забезпечення, що йшла паралельно, була покликана посилити стимули для трудової діяльності і підвищення професійної кваліфікації за рахунок введення нових виробничих пільг і надбавок за підвищення кваліфікації, навчання або професійну підготовку. Це дозволило відчутно підвищити надзвичайно низький рівень зайнятості в країні, а пакет реформ у довгостроковій перспективі цілком став функціонувати за рахунок самофінансування.

Проте вплив реформи оподаткування на економічну динаміку оцінити складно; крім того, необхідно усвідомлювати різницю між короткостроковими і довгостроковими наслідками. Так, реформа зробила позитивний довгостроковий вплив на економічний розвиток. Відчутно послаблюючи прогресивність податкової системи, вона підвищила ефективність розподілу ресурсів. Хоча ставка податків на доходи і є єдиною, прогресивність в оподаткуванні доходів фізичних осіб усунена в повному обсязі, так як пороговий рівень оподаткування не можна назвати несуттєвим. У той же час він був значно знижений. Зміна в оподаткуванні доходів фізичних осіб стала додатковим стимулом для трудової діяльності і підвищила віддачу від освіти. В результаті реформи неоподатковуваний рівень доходів помітно зріс, завдяки чому збільшилася і чиста заробітна плата некваліфікованих робітників. Особи, чиї доходи в три рази перевищують середній рівень, сильно виграли від зниження вдвічі максимальної граничної ставки оподаткування і встановлення стелі на відрахування до фонду соціального забезпечення. Введені з січня 2004 року виробничі пільги також стали додатковим стимулом для трудової діяльності. Перехід від прямих податків до непрямих позитивно відбився на

довгостроковому зростанні за умови виділення достатніх державних коштів на формування людського і фізичного капіталу.

Інші наслідки реформи не настільки однозначні. Значне ослаблення прогресивності оподаткування доходів знизило ефективність автоматичних стабілізаторів. Ослаблення прогресивності режиму оподаткування доходів фізичних осіб, поряд з підвищенням ставки податку на додану вартість на продовольство та інші товари першої необхідності з 14 до 19 відсотків, яке лягло непропорційно важким тягарем на домогосподарства з низьким доходом, поглибило соціальну нерівність. Влада мала намір виплачувати бідному населенню компенсацію, однак її форма і розміри були визначені значно пізніше. Хоча реформа дозволила збільшити чисті заробітки некваліфікованих працівників, сама по собі вона ніяк не поліпшила нерайдувні перспективи довгострокових безробітних, на частку яких припадало понад половини безробітних в Словаччині. Успіх податкової реформи, в тому числі за рахунок збільшення надходжень від оподаткування висококваліфікованої робочої сили, в кінцевому рахунку залежав від того, наскільки ефективно проводилися паралельні реформи державних витрат і соціального забезпечення.

Самим невизначеним видавався вплив податкової реформи на загальний розмір податкових надходжень, оскільки в короткостроковій перспективі мало місце їх скорочення. У разі серйозних короткострокових негативних наслідків влада виявилася змушена різко урізати витрати (що частково в будь-якому випадку було заплановано). Проте, не дивлячись на сильну роздутість штату працівників державного сектора і необхідність зменшення витрат на оплату їх праці, скорочення штатів не повинно підривати якість основних суспільних послуг в таких галузях, як освіта, охорона здоров'я, здійснення правосуддя і податкова служба.

Процес децентралізації адміністративного апарату ще більш ускладнював хід реформ. Хоча управління витратами на рівні центральних

органів влади покращилося, діюче законодавство не забезпечувало надійного захисту від фіскальних зловживань на місцевому та регіональному рівнях.

Після виборів 2010 року, крім підвищення основної ставки ПДВ до 20% як засобу фіскальної консолідації, зміни в уряді в податковій політиці були зосереджені навколо податкової реформи заробітної плати. Але, спроба на всебічну податкову реформу заробітної плати була в основному невдалою. Проблема виникла внаслідок того, що, хоча трудові доходи оподатковувались як податком на прибуток, так і податком на фонд заробітної плати (тобто соціальним та медичним страхуванням), прибуток від капіталу оподатковувався лише податком на прибуток підприємств на рівні підприємства (податок на дивіденди був скасований у 2004 році), що було несправедливим та мотивованим платниками податків для уникнення податків на заробітну плату.

За останні кілька років в Словаччині спостерігаються часті зміни в політиці, викликані поєднанням сильного бажання змінити статус-кво та відсутність широкого консенсусу щодо таких основ, як прогресивне оподаткування особистих доходів, подвійне оподаткування доходів від капіталу та бажана форма податкової системи оплати праці.

У 2017 році ставка податку на доходи фізичних осіб в Словаччині становить 19% для доходу до 35 022 євро та 25% для доходу, що перевищує цей граничний рівень. Стандартний податковий податок у 2017 році в Словаччині встановлений на рівні 21%. Мінімальна сума податку становить EUR480 до EUR880 залежно від реєстрації ПДВ та річного обороту [231].

Таким чином, наведений приклад свідчить про існування певного позитивного досвіду у впровадженні податкових реформ, але і наявності низки відповідних проблем державного регулювання щодо перетворень сучасних податкових систем. Загалом, можна підкреслити, що початок переговорів про вступ до ЄС задавав спрямованість реформи державних фінансів в країнах, що приєднувалися, хоча нормативно правові норми ЄС, як такі, охоплювали лише режим непрямих податків і, зокрема, податку на

додану вартість і акцизних зборів. Водночас участь в економічному союзі, як правило, вимагає більш широкої і глибокої гармонізації податків в країнах-членах, оскільки в процесі економічної інтеграції взаємодія їх податкових систем стає все більш тісною. Часто стверджується, що відмінності в податковій політиці і конкуренція в цій області можуть серйозно відбитися на інших країнах і деформувати систему ефективного розподілу ресурсів в рамках ЄС (гармонізація податків може підвищити ефективність розподілу ресурсів в масштабах всього ЄС).

З іншого боку, висловлюється і протилежна думка: загострення податкової конкуренції з боку країн з більш ефективною податковою системою може стимулювати реформи оподаткування в країнах, де такі системи є менш ефективними. Крім того, структура податків в одній країні може впливати і на розподіл ресурсів в інших країнах-членах. Тому від країн-кандидатів було потрібно до моменту вступу в ЄС забезпечити чималу ступінь уніфікації систем оподаткування (головним чином непрямих податків). Слід зазначити, що в рамках ЄС гармонізація систем оподаткування залишається дуже суперечливою і політизованою темою. Серед країн-членів як і раніше немає однаковості щодо спрямованості майбутніх заходів гармонізації (особливо в разі прямих податків).

Зазначимо, що контроль за національним бюджетом (куди включається система оподаткування) є найважливішою політичною прерогативою суверенної держави, яку багато країн прагнуть зберегти. У той же час свобода проведення національної бюджетно-фінансової політики в принципі обмежується жорсткими нормами Пакту стабільності і зростання і принципами фіскальної політики ЄС.

З наближенням дати розширення ЄС підсумки особистих податкових реформ в країнах-кандидатах нарешті починали набувати чіткіших обрисів.

Протягом останніх 15 років системи оподаткування країн, що приєдналися, були корінним чином реформовані, частково в процесі підготовки до вступу в ЄС. У той же час, як говорилося вище, фіскальна

реформа була далека від завершення, і після вступу в ЄС ці країни зіткнулися з новими завданнями.

Що стосується майбутніх податкових реформ, директивним органам країн, що приєдналися, довелося враховувати як макроекономічні аспекти (в першу чергу необхідність забезпечення фіскальної стабільності), так і необхідність подальшого вдосконалення структури і функціонування систем оподаткування. Крім того, після вступу ці реформи повинні були проводитися в абсолютно новому контексті макроекономічної політики (зокрема, в урахуванням основних вимог фіскальної політики ЄС і Пакту стабільності зростання) паралельно подальшій гармонізації систем оподаткування з ЄС.

Найважливішим завданням для країн, що розвиваються, є задоволення зростаючого попиту на державні асигнування без шкоди для виконання вимог фіскальної політики ЄС. Більш уважний погляд на цю задачу дозволяє виявити ряд суперечливих цілей, які стали серйозною політичною дилемою.

З одного боку, можна було очікувати, що у доступному для огляду майбутньому в країнах, що приєдналися, буде зростати попит (з різних джерел) на державні асигнування, що, в свою чергу, ляже додатковим навантаженням на їх фіскальні системи. Мова йде про швидко зростаючі країни, що долають своє відставання, і, як зазначалося вище, зростання доходів на душу населення, супроводжується підвищенням попиту на громадські послуги. Після приєднання такий тиск посилювався необхідністю подальшої економічної гармонізації та виконання норм і вимог ЄС; деякі з них (такі, як норми екологічної політики ЄС, Європейська соціальна хартія, необхідність вдосконалення суспільної інфраструктури і т.д.), судячи з усього, зажадали нових серйозних державних витрат.

У той же час ряд країн, що приєдналися, вступили в ЄС з великим бюджетним дефіцитом. Для його зниження (щоб привести його у відповідність з фіскальними вимогами ЄС і забезпечити бюджетну стабільність в цілому) були потрібні серйозні фіскальні реформи. Завдання

скорочення державних витрат вступило в протиріччя зі зростаючими потребами у державному фінансуванні.

Таким чином, країни, що приєдналися, зіткнулися з такою дилемою: їх фінансові системи повинні були задовольняти зростаючий попит на державне фінансування і в той же час забезпечувати бюджетну економію і навіть скорочення державних витрат. Фінансова політика і особливо системи оподаткування цих країн повинні були бути готові вирішувати це завдання, неставлячи під загрозу бюджетну і макроекономічну стабільність. Це неминуче вимагало подальшого реформування і реструктуризації як дохідних, так і витратних статей загальнодержавних фінансів.

Проведені дослідження свідчать про збереження між країнами, що приєдналися, та державами-членами ЄС серйозних відмінностей як в рівні сумарних податкових надходжень (відносно до ВВП), так і в їх структурі. Зокрема, в країнах, що приєдналися, відносний рівень сумарних податкових надходжень як і раніше відчутно нижче, ніж в середньому в ЄС – приблизно на 10 процентних пунктів ВВП. Хоча це почасти пояснюється менш високим розміром ВВП на душу населення в нових членах ЄС, процес подолання такого відставання зажадає підвищення загального податкового навантаження на їх економіку.

Аналіз податкових надходжень у країнах-членах ЄС у розрізі основних категорій дає змогу стверджувати про те, що у ЄС співвідношення між основними категоріями податкових надходжень (податки на виробництво та імпорт; податки на доходи та багатство; соціальні внески) та ВВП є приблизно однаковим та знаходиться у межах 13 відсотків. Слід мати на увазі, що податки на виробництво та імпорт включають в себе податок на додану вартість (ПДВ), імпорتنі мита, акцизи і податки на споживання, гербовий збір, податки на заробітну плату, податки на забруднення навколишнього середовища, та інші.

Податки на доходи, багатство включають корпоративні та особисті податки на прибуток, податки на холдинговий прибуток, платежі домашніх

господарств за ліцензії на володіння або використання автомобілів, рибальство, полювання, поточні податки на капітал, інше. Чисті відрахування на соціальні потреби – це фактичні або умовно обчислені внески домогосподарств до фондів соціального страхування. Фактичні соціальні внески можуть бути обов'язковими або добровільними та сплачуватися роботодавцями, або працівниками, або самозайнятими, або незайнятими з метою страхування від соціальних ризиків (хвороби, інвалідності тощо) [170]. Структура податкових надходжень у країнах-членах ЄС у розрізі основних категорій за 2015 рік у % до ВВП може бути відображена у вигляді діаграми (Додаток Д, табл. Д.1), рис. 2.7 [170].

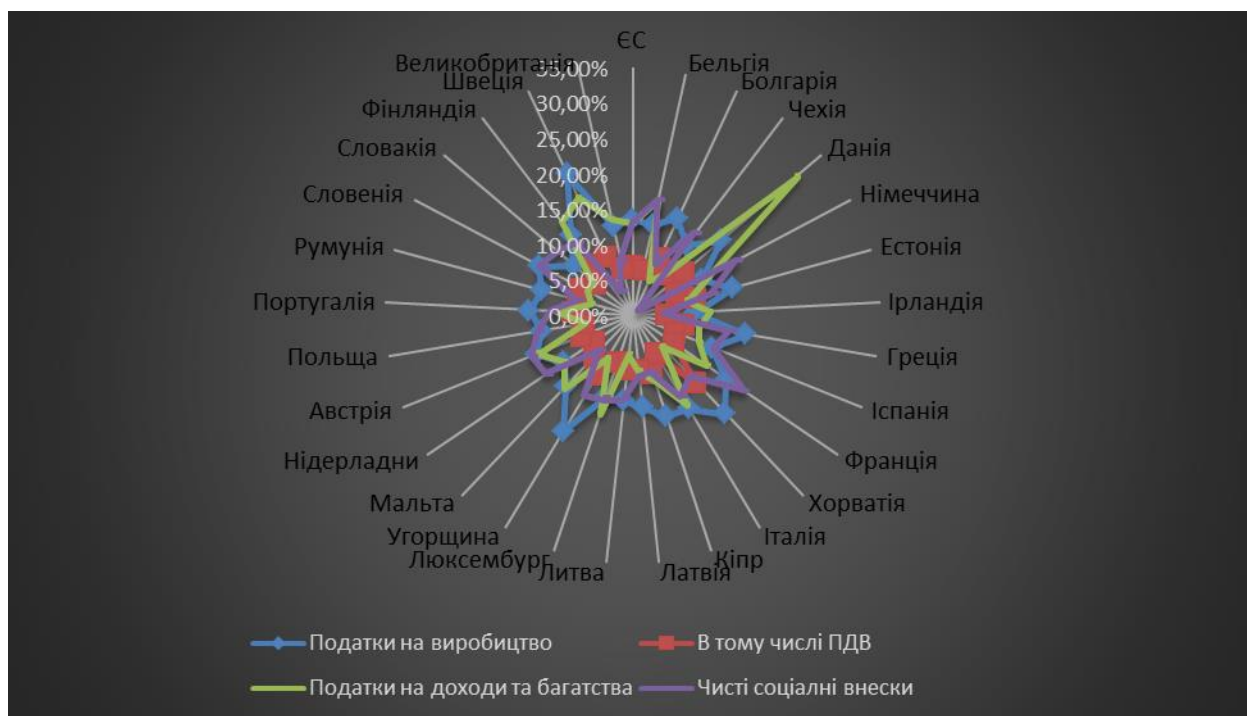


Рис. 2.7. Структура податкових надходжень у країнах-членах ЄС у розрізі основних категорій за 2015 рік у % до ВВП*; * – для визначення динаміки значення узяті з Додатку Д.

Проведений аналіз свідчить, що окремі країни ЄС суттєво відрізняються щодо основних категорій податкових надходжень. Якщо аналізувати дані за 2015 рік, то найвищу частку податків на виробництво та імпорт мали Швеція (22,1% від ВВП), Хорватія (19,7%) та Угорщина (18,9%); найнижчу – Ірландія (8,9%), Німеччина та Словаччина (11,0%). Найвищу

питому вагу податків на доходи та багатства зареєстровано у Данії (30,4% ВВП). Болгарія та Литва мали найнижчі показники у ЄС – 5,4% та 5,5%.

Щодо чистих соціальних внесків, то їх максимальна питома вага зареєстрована у Франції (18,9%), Бельгії (16,7%) і Німеччини (16,5%), а мінімальна – у Данії (1,0% ВВП) [170].

Порівняльний аналіз систем і структур оподаткування в країнах, що приєдналися, вказує на ряд можливих стратегій підвищення загального рівня податкових надходжень. Одна зі специфічних структурних особливостей цих країн, яку вдалося розкрити в ході цього аналізу, полягає в порівняно низькій частці прямих податків (прибутковий податок з фізичних осіб і податок з доходів компаній) у сумарних надходженнях в порівнянні з державами-членами ЄС. Більш того, існування багаточисельних вилучень свідчить про те, що реальна частка прямих податків в сумарних надходженнях нижче рівня, який повинен існувати з урахуванням нормативних ставок оподаткування. Тому підвищення рівня прямого оподаткування – як прибуткового податку з фізичних осіб, так і податку з доходів компаній – стало одним з напрямків подальшої податкової реформи в цих країнах.

Деякі з необхідних реформ повністю узгоджуються з вимогами гармонізації систем оподаткування в рамках ЄС і фактично є обов'язковими для країн, що приєднуються. Принцип еквівалентності податків вказує на доцільність подальшої гармонізації всіх податків для боротьби з негативними трансграничними наслідками в рамках економічного союзу.

У сфері оподаткування конкуренція особливо гостро проявляється при оподаткуванні доходу на капітал в силу набагато більш високої мобільності капіталу у порівнянні з робочою силою. Згубний вплив конкуренції в сфері оподаткування на інших партнерів по союзу особливо очевидно на прикладі стимулів (таких, як податкові канікули і зниження ставок податку з доходів компаній), надаються для залучення зарубіжних інвесторів: одностороннє стимулювання деформує транскордонний розподіл капіталу. У 1997 році в ЄС був прийнятий «Кодекс поведінки» в сфері оподаткування бізнесу, який

став складовою частиною пакту заходів з боротьби зі згубними наслідками конкуренції в області оподаткування. Більшість деструктивних заходів стосуються фінансових послуг, офшорних компаній і послуг, що надаються в межах транснаціональних груп. Цей кодекс зобов'язує держави-члени не вживати нових заходів подібного роду і проаналізувати чинне законодавство на предмет скасування згубних норм [214].

Завчасно до вступу, в ході перемов про приєднання країни зобов'язалися дотримуватися загальних принципів Кодексу поведінки і внести необхідні зміни в свої системи оподаткування. Відповідно, Робоча група ЄС з розширення (податкові експерти) підготувала переліки «податкових заходів в державах, що приєднуються, які завдають шкоди і які повинні бути скасовані, з тим щоб привести їх системи оподаткування компаній у відповідність з принципами Кодексу поведінки» [232].

В першу чергу мова йшла про податкові канікули, які надаються в особливих економічних зонах, а також про звільнення від сплати податків і податкові канікули в цілому. Очевидно, що в силу вищевказаних причин скасування або значне ослаблення вже діючих податкових стимулів відповідають довгостроковим інтересам як країн, що приєднуються, так і ЄС. Крім того, для підвищення однаковості систем оподаткування і збільшення податкових надходжень, країнам, що приєдналися, потребувалося також підвищити нормативні ставки податку з доходів компаній, які були набагато нижче, ніж в ЄС. Як не дивно, існуючі тенденції були абсолютно протилежні: влади переважної більшості країн, що приєдналися, оголосили в про намір ще більше знизити нормативні ставки податку з доходів компаній. Подібні заходи загострили конкуренцію в сфері оподаткування (як міжцими країнами, так і в рамках розширеного ЄС) і не допомогли досягненню їх довгострокових політичних цілей.

Очевидно, що зі зростанням доходів на душу населення у країнах, що приєдналися, з'явилася можливість підвищити нормативні ставки прибуткового податку з фізичних осіб і скасувати деякі вилучення: чим

багатша країни, тим більше людей мають можливість відраховувати більше коштів у державний бюджет.

Реформи, яких потребувала система соціального забезпечення цих країн, стосувалася головним чином витрат, що фінансувалися з консолідованого державного бюджету, і звуження охоплення соціального забезпечення допомогло значно поліпшити загальний стан бюджету.

Проведене дослідження вказує і на те, що в країнах, що приєдналися, існувала можливість для нарощування надходжень за рахунок оподаткування споживання. У той же час, оскільки базові ставки податку на додану вартість і так були високими, подальше їхнє підвищення, можливо, не було найкращим шляхом досягнення цієї мети. Бажано було знайти альтернативні способи збільшення державних надходжень без зміни вже діючих базових ставок. Однією зі сфер, де відкривалося широке поле для діяльності, було підвищення ефективності збору податків. Низьке збирання податків (особливо стосується таких податків на споживання, як податок на додану вартість і акцизні збори) являло собою один з основних факторів, що обмежувало загальний обсяг податкових надходжень у країнах, що приєдналися. Водночас для поліпшення становища в цій галузі були потрібні додаткові державні інвестиції на цілі поліпшення функціональних можливостей фіскальних органів.

Збільшити державні надходження за рахунок оподаткування споживання вдалося шляхом вирівнювання ставок податку на додану вартість на різні види споживчих товарів. Хоча пільгові ставки є інструментом соціальної політики підтримки груп населення з низьким доходом, їх ефективність з цієї точки зору є досить низькою, оскільки низькими цінами користується і населення з більш високими доходами. Замість цього директивні органи країн, що приєдналися, цілком могли частково замінити заходи соціальної допомоги через податок на додану вартість альтернативними інструментами прибуткового оподаткування і

соціальними допомогами, які враховують матеріальне становище одержувачів.

Досвід свідчить, що існують і економічні аргументи на користь зближення ставок податку на додану вартість і скасування в кінцевому рахунку всіх вилучень, особливо напередодні вступу в ЄС. Дослідження підтверджують, що розкид ставок податків на споживання між країнами знижує їх ефективність, підриває їх нейтральність і деформує конкуренцію на товарних ринках і структуру споживання. У той же час слід додати, що велика різниця в ставках податку на додану вартість зберігається і між державами-членами ЄС.

Міжкрайнові відмінності в ставках податків на споживання особливо відчутні в тих випадках, де база оподаткування нестабільна. Хоча такі відмінності почасти можна пояснити національними відмінностями в соціальних пріоритетах, вони породжують міжкрайнову конкуренцію в сфері оподаткування, самим наочним прикладом якої є конкуренція між сусідніми країнами на ринках таких оподатковуваних високими податками товарів, як тютюнові вироби, алкогольні напої та паливо [209]. Крім того, емпіричні результати порівняльного аналізу положення в окремих країнах показали, що при інших рівних умовах множинність ставок податку на додану вартість, як правило, супроводжується меншим збиранням цього податку, що негативно відбивається на сукупних державних надходженнях [209].

Політичне завдання скорочення існуючого розриву в ставках податків на споживання і забезпечення подальшої гармонізації оподаткування в межах ЄС залишалися для країн, що приєдналися, актуальними і після їх вступу в ЄС. Ці країни вже пішли шляхом скасування окремих вилучень, і деякі з них зверталися з проханням надати їм перехідний період для проведення інших перетворень. У будь-якому випадку подальша уніфікація ставок податків на споживання сприятливо відбилася на стані консолідованого державного бюджету країн, що приєдналися, і обмежила небажані наслідки диференційованого оподаткування в розширеному ЄС.

2.3. Тенденції розвитку регіонального податкового менеджменту в Україні

В даний час здійснюється перехід від централізованого підходу щодо формування податкової політики до децентралізованого, в основі яких лежать дві конкуруючі парадигми: бюрократична і менеджеріальна. Яскравим проявом бюрократичної парадигми став розвиток податкового адміністрування як методу управління оподаткуванням за допомогою командування (розділ 1.3).

В ході дослідження з'ясовано, що в теперішній час в податкових відносинах України переважає бюрократична парадигма, недоліком якої є жорстка централізація управління податковим процесом. Це підтверджується порядком встановлення норм законодавства України про податки і збори, незначними податковими компетенціями регіонів, організацією діяльності територіальних органів ДФС України в областях. Так, в їхньої діяльності використовуються процедури і правила поведінки, жорстко визначені Державною фіскальною службою України, які контролюються і застосовуються для визначення обсягів стимулюючих виплат співробітникам. При цьому відстежується і контролюється не те, що отримано в результаті реалізації податкової політики, а те, наскільки вірно виконуються встановлені процедури і правила, незалежно наскільки вони ефективні, чи відповідають поставленим цілям податкової політики.

Реальна ситуація щодо впливу державної податкової політики на розвиток економіки свідчить, що існуюча в Україні податкова система не просто не стимулює модернізацію економіки і інноваційну діяльність компаній, а стає бар'єром для сумлінних платників податків. Фактично в умовах кризи податкове навантаження, як пряме, так і непряме, збільшується. Багато узгоджених рішень щодо підтримки компаній не були реалізовані, а пропоновані пільги (стимулювання НДДКР, податковий кредит і т.п.) виявляються незатребуваними бізнес-суспільством через надмірно складні

процедури їх оформлення. Незважаючи на всі вжиті зусилля, поки не вдалося радикально змінити ситуацію в сфері податкового адміністрування.

Наведені аргументи демонструють необхідність вдосконалення державної податкової політики України. На думку автора, податкові проблеми, що загострилися, існуюче інституційне середовище, ослаблення взаємозв'язків державної податкової політики та розвитку регіонів, безперервні ухилення від оподаткування обумовлюють необхідність зміни бюрократичної парадигми на менеджеріальну. Модернізація державної податкової політики, передбачає «залучення представників бізнес-середовища; організаційно-правове забезпечення гнучкості дій, оптимізацію структури, впровадження менеджменту бізнес-процесів, зміну організаційної культури, трансформацію критерію оцінки діяльності на основі ступеню дотримання законів, підвищення ефективності контролю на основі інформаційного забезпечення та фінансової автономії» [34].

Передумовами *переходу від бюрократичної парадигми до менеджеріальної*: сучасні процеси, пов'язані з оподаткуванням юридичних і фізичних осіб, які здійснюють зовнішньоекономічну, інвестиційну та інноваційну діяльність, природокористування; низька ефективність державної податкової політики, обумовлена суперечностями, що виникають при її впровадженні на регіональному рівні, незначними податковими компетенціями регіонів, надмірним захопленням податковими стимулянтами, основними з яких є часто малоефективні податкові пільги і звільнення; недооцінка податкових дестимулянтів, зокрема заходів відповідальності за порушення законодавства про податки і збори. В результаті в Україні та її регіонах темпи зростання податкових надходжень різних рівнів бюджетів істотно розрізняються не на користь останніх.

Проникнення ідей менеджеріалізму в сферу податкової політики та діяльність фіскальних органів підтверджується перенесенням в державну податкову політику методів управління податковим процесом, вироблених організаціями. Структурними елементами державного податкового

менеджменту, які конкретизують його функціональне призначення, є: податкове прогнозування і планування, податкове регулювання, податковий контроль. Головний сенс державного податкового менеджменту полягає в підвищенні ефективності функціонування податкової системи за допомогою цільової орієнтації і виявлення ефективних способів досягнення цілей. Мета державного податкового менеджменту полягає в забезпеченні потреб бюджетів різних рівнів в податкових надходженнях і вирішенні поставлених соціально-економічних завдань шляхом можливого застосування податкових механізмів. Завдання державного податкового менеджменту складаються:

– в частині податкового планування і прогнозування – в економічному обґрунтуванні якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань (на один фінансовий рік або на більш віддалену перспективу);

– в частині податкового регулювання – в регулюванні податкового впливу на певні сфери господарювання;

– в частині податкового контролю – у контролі за дотриманням законодавства про податки і збори.

Будучи сполучною ланкою між плануванням і контролем, податкове регулювання як складна сфера управлінської діяльності зачіпає економічні інтереси всіх учасників податкового процесу, що викликає різноманітні соціальні наслідки, в тому числі і негативні. Його організаційно-економічні механізми повинні містити мотиваційні елементи і спиратися на законодавчі норми, що визначають всі сторони податкового виробництва і відповідальність за їх порушення.

Виконання перелічених завдань на регіональному рівні має певні особливості. Але, у ході дослідження встановлено, що в даний час поняття регіонального податкового менеджменту не визначено науковим співтовариством. Виконаний аналіз методологічних підходів (процесного, організаційного, системного, управлінського) і узагальнення практики застосування в регіонах України дозволили автору обґрунтувати *методологічний підхід до розвитку податкового менеджменту на*

регіональному рівні, який полягає у формуванні системи механізмів управління податковим процесом, спрямованої на стабільне збільшення податкових надходжень бюджету, формування привабливого клімату інвестиційної та інноваційної діяльності в регіоні; що включає прогнозування і планування податкових надходжень до зведеного бюджету області, податкове регулювання соціально-економічного розвитку регіону, аналіз оподаткування та податкового навантаження в регіоні, податковий облік, контроль виконання законодавства про податки і збори, організацію податкового процесу.

Цей підхід враховує виявлені автором в дисертаційній роботі *протиріччя державного управління оподаткуванням в регіоні*. Загальні протиріччя державного управління оподаткуванням існують:

1. Між інтересами держави і регіону в області податків і оподаткування;
2. Фіскальними та регулюючими напрямками державної податкової політики в регіоні;
3. Податковими повноваженнями державних та місцевих органів влади;
4. Соціально-економічним і податковим потенціалами регіону;
5. Інтересами суб'єктів оподаткування і фіскальних органів; механізмами реалізації податкової політики та соціально-економічної політики (розділ 3.3); вимогами суспільства щодо стабільності податкового законодавства і оперативності його реагування на зміни в економічній діяльності, соціальній сфері, міжнародної торгівлі з метою посилення впливу, спрямованого на економічне зростання.

1. Протиріччя між інтересами держави і регіону в області податків і оподаткування виражається в пріоритетності фіскальних напрямків державної податкової політики, яка характеризується жорсткою централізацією, незацікавленість регіональних органів державного управління та місцевого самоврядування у збільшенні податкових надходжень бюджетів.

Фіскальна спрямованість податкової політики сприяє формуванню податкових надходжень державного бюджету, а не зведеного бюджету області, необхідних для її стійкого розвитку. Регулююча спрямованість податкової політики також більшою мірою орієнтована на загальнодержавні податки. Відомо, що доходи зведених бюджетів області формуються за рахунок частини загальнодержавних податків, що залишаються в регіоні та місцевих, а також податків по спеціальних податкових режимах. Для комплексної оцінки впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток регіонів потрібний аналіз як динамічних, так і статичних показників, що характеризують передусім її фіскальну компоненту.

Яскравим прикладом цього протиріччя є результати проведеного аналізу обсягу податкових платежів по місту Харкову, зарахованих до всіх рівнів бюджетів, які свідчать, що на забезпечення життєдіяльності міста залишається менше 50% податкових надходжень (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка доходів бюджету міста Харкова та податкових надходжень

Показники	2010 факт	2011 факт	2012 факт	2013 факт	2014 факт	2015 факт	2016 факт
Обсяг податкових платежів по м Харкову, сплачених в усі види бюджетів (млн.грн.)	12 287,8	13 503,5	14 851,0	15 725,9	15 318,6	17 300,1	24 130,1
Обсяг бюджету м.Харкова (млн.грн.)	3 248,0	3 774,7	4 531,2	4 764,5	5 197,8	7 863,3	10 247,7
Питома вага бюджету м.Харкова в загальній сумі податкових надходжень (%)	26,4	28,0	30,5	30,3	33,9	45,5	42,5

Так, в 2016 році цей показник склав 45,5% [185]. У той же час, обсяг трансфертів, що надійшли в бюджет міста Харкова на 2016 рік з державного та обласного бюджетів, склав 41,2%, рис. 2.8. У зв'язку з цим, виникає

необхідність удосконалення механізмів взаємодії центральних і місцевих органів управління в сфері фінансів і бюджету.

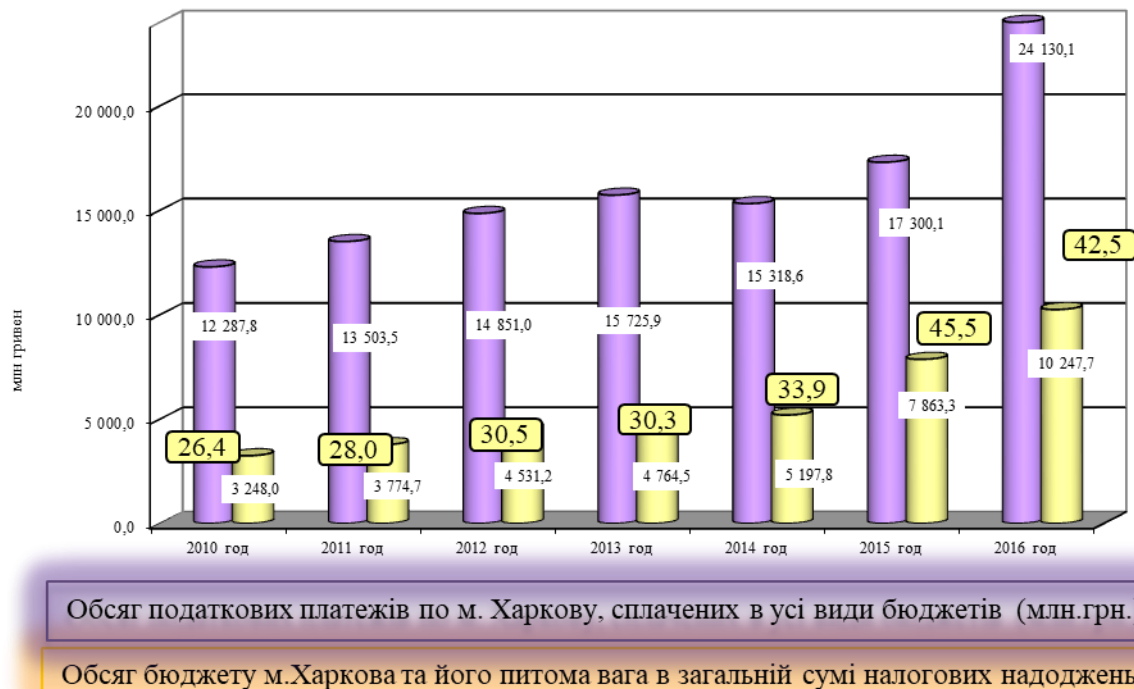


Рис. 2.8. Динаміка доходів бюджету та податкових надходжень.

Джерело: створено на підставі [185].

2. *Протиріччя між фіскальними та регулюючими напрямками державної податкової політики в регіоні* обумовлено тим, що перше полягає в удосконаленні законодавства про податки і збори в області збільшення податкових надходжень бюджетів, а податкове регулювання соціально-економічного розвитку регіонів, як правило, супроводжується зниженням податкового навантаження, наданням пільг, зменшенням ставок і призводить до скорочення податкових надходжень місцевих бюджетів або до виникнення так званих податкових витрат.

Термін «податкові витрати» (tax expenditures) вперше використаний в США в 1967 році. «Концепція податкових витрат стверджує, що податок на доходи складається з двох різних елементів: перший елемент включає

структурні норми, необхідні для застосування нормального податку на доходи, такі як визначення чистого доходу, правила фінансового обліку, визначення платників даного податку, шкали ставок і рівня звільнень, а також застосування податку при міжнародних угодах; другий елемент включає спеціальні пільги, які є в кожному податку на доходи [212].

Ці норми, які часто називають податковими стимулами (tax incentives) або податковими субсидіями (tax subsidies), представляють відступ від нормальної структури податків і розроблені на користь конкретних галузей, видів діяльності або груп платників податків. Вони приймають безліч форм, наприклад, постійне виключення з оподаткованого доходу, відрахування, відстрочка податкових зобов'язань, податкові кредити або спеціальні ставки податку. Якою б не була їх форма, ці відступи від нормативної структури податків представляють собою державні витрати на пільговані види діяльності або групи платників податків, які здійснюються через податкову систему, а не через прямі витрати, надання позик або інших форм державної допомоги» [221]. У результаті цього протиріччя пріоритетність фіскального напрямку супроводжується захопленням неефективними податковими пільгами.

3. Протиріччя між податковими повноваженнями державних та місцевих органів влади обумовлено порядком встановлення і скасування місцевих податків, зміни елементів податків, які формують податкові надходження зведених бюджетів області. У зв'язку з незначністю податкових повноважень регіонів вплив державної податкової політики на їх соціально-економічний розвиток обмежений, регіональні органи державного управління та місцевого самоврядування не зацікавлені в розширенні податкового потенціалу регіону. І хоча, в певній мірі концентрація ресурсів виправдана, вона не повинна приводити до надмірної концентрації фінансових ресурсів на державному рівні і здійснюватися за рахунок ослаблення місцевих бюджетів. Ця ситуація суперечить принципу реальної

самостійності місцевих бюджетів, не сприяє розвитку місцевої ініціативи, породжує фінансове утриманство.

4. Протиріччя між соціально-економічним і податковим потенціалами регіону виражається в недоотриманні податкових надходжень зведеного бюджету області внаслідок зниження податкової бази юридичних і фізичних осіб у результаті господарської діяльності (прибутку, доходів, оборотів з реалізації товарів (робіт, послуг), вартості оподаткованого майна та ін.) і зменшення кількості платників податків в регіоні у зв'язку з їх міграцією з регіону або припиненням діяльності. Однією з проблем податкової політики є так звані «фіктивні банкрутства», що виявляються податковими органами. Це явище обумовлене небажанням недобросовісних платників податків сплачувати податки, що підштовхує їх до виведення капіталу і майна з господарського обороту (зняття з балансу). Податковим органам не завжди вдається довести в судовому порядку умисне банкрутство, отримання необґрунтованої податкової вигоди.

5. Протиріччя між інтересами суб'єктів оподаткування і фіскальних органів обумовлені діаметрально протилежними фінансовими інтересами.

Ще в 90-х роках XIX століття М. Янжул вказував на так звані межі оподаткування: фінансові потреби держави і реальні можливості платників податків сплачувати податки. «Між цими двома межами оподаткування і обертаються всі податкові питання; боротьба цих двох начал у фінансовій історії накладає навіть особливий відбиток на все життя народу» [200].

Відчуження частини власності суб'єктів оподаткування на користь держави викликає певний протест у свідомості і породжує винахід різних схем ухилення від оподаткування, отримання необґрунтованої податкової вигоди. Фіскальні органи, в свою чергу, здійснюючи контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків, забезпечуючи виконання фіскальних цілей державної податкової політики, протидіють незаконній мінімізації податкових платежів суб'єктів

оподаткування. Кількість розглянутих судових справ за участю фіскальних органів щорічно збільшується.

Виявлені автором протиріччя дозволили зробити висновок: по-перше, про характер чинної податкової системи, який демотивує; по-друге, недооцінки регулюючого напрямку державної податкової політики; по-третє, дестимулювання регіональних органів державного управління та місцевого самоврядування проявляти активність в податковій сфері; по-четверте, про відсутність у них власних податкових інструментів, що дозволяють підвищити рівень соціально-економічної результативності державної податкової політики в регіоні. Це є передумовами зміни бюрократичної парадигми на менеджеріальну, розвитку регіонального податкового менеджменту.

Для згладжування виявлених протиріч запропоновано *модель розвитку регіонального податкового менеджменту* (рис. 2.9). Ця модель ґрунтується на співвідношенні стратегічних цілей і тактичних завдань з принципами, функціями, методами, узгоджується з напрямками, інститутами, передбачає оцінку результативності його реалізації, а її формування не суперечить, а розвиває і деталізує Основні напрями бюджетної політики на 2018-2020 роки [149]. Вважаємо, що цілі і завдання регіонального податкового менеджменту повинні бути взаємопов'язані з цілями і завданнями соціально-економічного розвитку регіону, що вбудовується в Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» і обумовлено впровадженням державної податкової політики.

Стратегічними цілями регіонального податкового менеджменту є:

- стабільне підвищення податкових надходжень зведеного бюджету області;
- формування привабливого клімату інвестиційної та інноваційної діяльності в регіоні, що узгоджується з цілями податкової політики України до 2020 року.

Тактичні завдання включають:

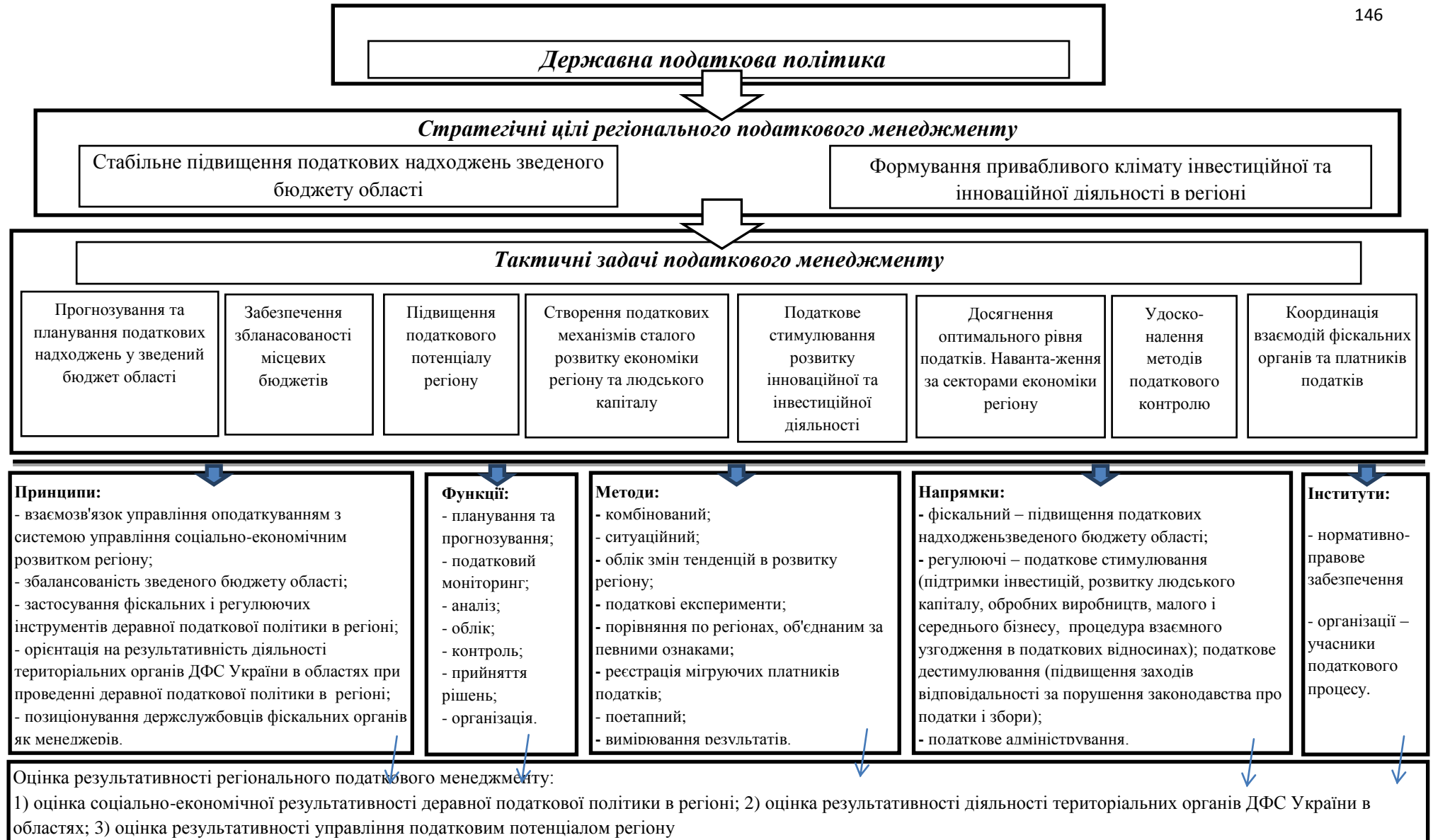


Рис. 2.9. Модель розвитку регіонального податкового менеджменту. Джерело: авторська розробка.

- прогнозування і планування податкових надходжень до зведеного бюджету області;
- забезпечення збалансованості місцевих бюджетів;
- підвищення податкового потенціалу регіону;
- створення податкових механізмів сталого розвитку економіки регіону і людського капіталу;
- податкове стимулювання розвитку інноваційної та інвестиційної діяльності;
- досягнення оптимального рівня податкового навантаження в секторах економіки регіону;
- вдосконалення методів податкового контролю;
- координація взаємодій фіскальних органів та платників податків.

Для формування привабливого клімату інвестиційної та інноваційної діяльності в регіоні важливі податкові стимулянти, а також податкове навантаження, рівень якого за різними секторами економіки не оптимальний. Стабільне збільшення податкових надходжень зведеного бюджету області обумовлено ефективністю податкового контролю, методи здійснення якого часто не призводять до належного результату в силу недооцінки податкових дестимулянтів і недосконалості координації взаємодій територіальних органів ДФС України в областях та суб'єктів оподаткування, обумовленого протилежністю цілей їх діяльності.

Регіональний податковий менеджмент взаємопов'язаний не тільки з системою управління регіональною економікою та фінансами, але і з соціальною, екологічною та іншими сферами соціально-економічної системи регіону, в зв'язку з цим управління оподаткуванням, на думку автора, має спиратися на такі *принципи*: взаємозв'язок управління оподаткуванням з системою управління соціально-економічним розвитком регіону; збалансованість зведеного бюджету області; застосування фіскальних та регулюючих інструментів державної податкової політики в регіоні; орієнтація на результативність діяльності фіскальних органів при проведенні

державної податкової політики в регіоні; позиціонування держслужбовців фіскальних органів як менеджерів. Можна сказати, що принципи податкового менеджменту є складовою загальної системи принципів побудови та функціонування податкової системи. Тому запропонована така *систематизація принципів податкового менеджменту*:

– загальносистемні принципи: демократизм, правова впорядкованість, обов’язковість, компетенція, публічність;

– загально організаційні принципи: наочність, визначеність, економічність, зручність, практичність, контрольованість;

– структурні принципи: взаємоузгодженість і взаємодоповнюваність цілей податкового менеджменту; пріоритетність та послідовність досягнення цілей; ситуаційний підхід; ефективність реалізації цілей податкового менеджменту за рахунок їх сумісності, концентрації, диференціації та комбінування; лінійно-функціональна побудова системи податкового менеджменту; територіально галузевий підхід до прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування; особиста відповідальність управлінського податкового персоналу та мотивація управлінської діяльності в процесі податкового менеджменту;

– принципи забезпечення процесу податкового менеджменту: принципи діяльності державних службовців у сфері оподаткування; принципи кадрової роботи з податковим персоналом; принципи інформаційного забезпечення податкового менеджменту.

Автором виділені *функції регіонального податкового менеджменту*:

1. *Планування і прогнозування* – як короткострокове, так і довгострокове визначення можливих обсягів податкових надходжень до зведеного бюджету області.

2. *Податковий моніторинг* – облік змін тенденцій в регіональній економіці, виробничої інфраструктури, цін, зовнішньоекономічної діяльності, соціальної інфраструктури, екологічної обстановки, складу і прибутковості суб’єктів оподаткування регіону. Регіональний податковий

моніторинг, на думку автора, представляє собою всебічне дослідження наслідків запровадження та скасування загальнодержавних податків, що зараховуються до зведеного бюджету області та місцевих податків, зміни їх елементів, застосування спеціальних податкових режимів, їх сплати.

3. *Аналіз* – всебічне дослідження обсягів і структури податкових надходжень до зведеного бюджету області в цілому, за галузями, видами і групами податків, виконання завдань щодо мобілізації податків до місцевого бюджету, заборгованості за податками і зборами в цілому по регіону, за галузями економіки, видами і групами податків, податкового навантаження, тенденцій в податковій сфері, факторів, що впливають на динамічні, статичні, абсолютні та відносні показники.

4. *Облік* суб'єктів оподаткування і податкових надходжень у регіоні – здійснення процесу реєстрації та зняття з державної реєстрації суб'єктів оподаткування у регіоні, присвоєння ідентифікаційного номера платника податків, внесення записів до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР), обліку податкових надходжень до місцевого бюджету.

5. *Контроль* територіальних органів ДФС України в областях за виконанням законодавства про податки і збори – контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів до бюджетів; проведення виїзних і камеральних податкових перевірок; контроль за рухом фінансових потоків за схемою «суб'єкт оподаткування» – «бюджет»; контроль за ефективністю податкових механізмів; виявлення прогалин в законодавстві про податки і збори, які використовуються недобросовісними платниками податків для отримання податкової вигоди. Податковий контроль передбачає: виявлення та зміна того, що фактично досягнуто об'єктом управління за означений період часу; порівняння досягнутого стану з запланованими результатами та застосування дій, спрямованих на усунення виявлених відхилень від запланованого стану. Це систематична, конструктивна діяльність територіальних органів ДФС України в областях як

органів управління оподаткуванням в регіоні щодо забезпечення виконання завдань, встановлених державної податкової політикою. Слід зазначити, що в процесі оподаткування платники податків з об'єктивних або суб'єктивних причин допускають порушення законодавства про податки і збори, при масовому характері яких можливий зрив виконання завдань з термінів і об'ємів податкових надходжень до бюджетів.

Треба відмітити, що у межах регіонального податкового менеджменту як частини державного, Управліннями Державної фіскальної служби України в областях надаються різні електронні послуги: адреса і платіжні реквізити інспекції, державна інформаційна адресна система, особистий кабінет платника податків для фізичних осіб, доступ до ЄДР, отримання виписки з ЄДР через Інтернет, подання електронних документів на державну реєстрацію, подання заяви фізичної особи про постановку на облік, надання податкової і бухгалтерської звітності в електронному вигляді, анкетування, програмні засоби для юридичних і фізичних осіб та ін, питання.

6. *Прийняття рішень* з удосконалення оподаткування – внесення змін до законодавства про податки і збори в частині фіскальних і регулюючих заходів, спрямованих, на збільшення податкових надходжень зведеного бюджету області та регулювання соціально-економічного розвитку регіону.

7. *Організація* податкового процесу і діяльності територіальних органів ДФС України в областях, під яким автором розуміється організація діяльності органів державного управління та місцевого самоврядування з формування податкових надходжень зведеного бюджету області, формування місії, постановка цілей і завдань діяльності, визначення структури, здійснення покладених на них функцій контролю за виконанням законодавства про податок і збори, формування податкової звітності, надання державних послуг у податковій сфері, інформування суб'єктів оподаткування.

На думку автора, ці функції знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою. Порушення функції податкового планування і прогнозування

внаслідок нестабільності законодавства про податки і збори може привести до зростання недоотримання податкових надходжень зведеного бюджету області, до його дефіциту, а це, у свою чергу, позначиться на інвестиційній активності і якості життя населення регіону.

В зв'язку з цим обумовлена необхідність використання *функції податкового моніторингу*, що полягає в обліку тенденцій в регіональній економіці, соціальній сфері і екологічній обстановці шляхом обліку впливу змін елементів податків (податкових ставок і пільг), податкового навантаження, що відносяться до стимулянтів, а також підвищення рівня податкової відповідальності за порушення законодавства про податки і збори, ліквідацію можливих способів отримання необґрунтованої податкової вигоди, що відносяться до дестимулянтів. На думку автора, поєднання податкових стимулянтів і дестимулянтів забезпечує гнучкість оподаткування і ефективність державної податкової політики на регіональному рівні. Функція податкового моніторингу перетинається у свою чергу з функцією податкового планування і прогнозування, що забезпечує податкові надходження до зведеного бюджету області в запланованих обсягах. Для цього потрібний контроль територіальних органів ДФС України в областях за виконанням законодавства про податки і збори, спрямований на перевірку правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків і зборів до бюджетів, ефективності функціонування системи, що забезпечується обліком суб'єктів оподаткування і податкових надходжень по регіону і їх аналізом.

Облік дозволяє сформувати повну інформацію про зміну кількості суб'єктів оподаткування в регіоні, податкових надходжень до зведеного бюджету області, простежити динаміку і виявити тенденції, що забезпечується податковим аналізом.

Аналіз збоїв в податковому процесі, зокрема, аналіз причин заборгованості з податків і зборів, відхилень фактичних надходжень податків до бюджету від запланованих, результатів податкового стимулювання (пільгове оподаткування), податкового дестимулювання (притягнення до

відповідальності за порушення законодавства про податки і збори), співвідношення податкових надходжень з витратами на здійснення податкового адміністрування дозволяє виробити і прийняти рішення про вдосконалення оподаткування, які відбиваються в основних напрямках державної податкової політики. Виконання прийнятих рішень обумовлює необхідність організації податкового процесу і діяльності територіальних органів ДФС України в областях.

Методам державного податкового менеджменту у поєднанні з елементами соціально-економічної системи регіону внутрішньо властива ціліорієнтована і структурована взаємозалежність. При відомих обмеженнях фінансових ресурсів, обумовлених скороченням темпів зростання валового внутрішнього продукту, зростанням державних витрат, що підтверджують порушення закону А. Вагнера (розділ 1.2), а також послабленням впливу державної податкової політики на економічне зростання, ефективний регіональний податковий менеджмент повинен прагнути до пошуку продуктивніших методів формування податкових надходжень як державного бюджету, так і зведеного бюджету області.

Автором систематизовані *методи* регіонального податкового менеджменту, які гуртуються на його функціональному призначенні:

1) податкового планування і прогнозування: балансовий, коефіцієнтів, від досягнутого, нормативний, регресивно-кореляційний, прогнозної екстраполяції, за допомогою трендів, факторний, імітаційний, сценарний, від витрат;

2) податкового моніторингу: облік змін тенденцій в соціально-економічному розвитку регіону, опитування платників податків, анкетування;

3) контролінгу податкових стосунків: контроль податкових надходжень, узагальнення, вжиття заходів, підзвітність, визначення закономірностей, податкові експерименти, залучення експертів;

4) податкового аналізу: економіко-статистичний (на основі показників податкової звітності, даних державної статистики, що дозволяє врахувати взаємовплив макропоказників (валовий регіональний продукт, випуск продукції і послуг базових галузей регіональної економіки, обсяги інвестицій в основний капітал та ін.) і динаміку надходжень податків до зведеного бюджету області), факторний, динамічний, структурний, статичний;

5) податкового обліку: облік платників податків, облік об'єктів оподаткування, реєстрація постановки на облік і зняття з обліку суб'єктів оподаткування, видів діяльності, об'єктів оподаткування;

6) податкового контролю: виїзні і камеральні податкові перевірки, опитування платників податків і інших осіб, перевірки даних обліку і податкової звітності, огляд приміщень і територій, використовуваних для витягання доходу і в яких можуть міститися об'єкти оподаткування;

7) ухвалення рішень: оперативний, централізований;

8) організаційні: встановлення податкових повноважень регіонів, формування цілей, взаємодія територіальних органів ДФС України в областях з іншими державними органами з питань оподаткування, організації і проведення податкового контролю, надання послуг населенню – згідно з концепцією реформування і розвитку Державної фіскальної служби Районні інспекції працюють виключно як сервісні офіси [46], впровадження інновацій (новації в технологіях роботи з платниками податків, банками, органами внутрішніх справ, митними органами, органами, що здійснюють державну реєстрацію прав на нерухоме майно і угод з ним, органами технічного обліку та ін.), використання командних технологій, виміри отриманих результатів діяльності (податкові надходження до бюджету, недоїмок та ін.), реінжиніринг процесів у податкових органах (перегляд критеріїв віднесення платників податків до найбільших і, відповідно, постановка на облік в міжрайонних інспекціях по видатних платниках податків регіону, функцій, способів рішення завдань), впровадження електронної податкової звітності.

Окрім вказаних методів, разом з функціями, що взаємодіють між собою, авторська модель розвитку регіонального податкового менеджменту включає наступні методи:

- комбінований, який поєднує методи прогнозування і планування податкових надходжень зведеного бюджету області на основі податкового потенціалу регіону і обліку змін законодавства;

- ситуаційний, такий, що полягає в дослідженні ситуацій, що склалися в регіоні, і їх впливі на оподаткування;

- облік змін тенденцій в розвитку регіону, податкових надходжень зведеного бюджету області, що впливають на формування, а також на показники, що характеризують стан економіки і соціальної сфери як об'єктивної основи оподаткування;

- податкові експерименти;

- порівняння досягнутих показників по регіону з середнім значенням по країні;

- реєстрації мігруючих платників податків, що дозволяють врахувати їх кількісні і якісні характеристики і виявити тенденції;

- поетапного ухвалення рішень (формування інформації про збої в податковому процесі, вироблення напрямів удосконалення оподаткування, економічне обґрунтування податку і оподаткування з позицій стимулювання, що реалізовується через систему податкового пільгування (зменшення податкового зобов'язання, зниження податкової ставки, звільнення від оподаткування, податкові вирахування, відміна авансових платежів, відстрочення, розстрочки податкового платежу, інвестиційний податковий кредит, міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування) чи дестимулювання (з метою усунення виниклих збоїв в податковому виробництві, пов'язаних зі встановленням перешкод для розвитку будь-яких економічних процесів, що реалізуються через систему податкового санкціонування (податкові санкції – пені, штрафи, податкові донарахування; адміністративні і кримінальні санкції), обговорення проектів зміни

законодавства про податки і збори, прийняття нормативного акту (місцевого);

– виміри результатів – оцінка результативності регіонального податкового менеджменту.

Напрями розвитку регіонального податкового менеджменту, це

1) Фіскальний напрям – підвищення податкових надходжень зведеного бюджету області: оподаткування природних ресурсів, акцизне оподаткування, транспортних засобів, прибутку підприємств, земельних ділянок, нерухомості, скорочення неефективних податкових пільг і звільнень.

2) Регулюючі напрями – податкове стимулювання: підтримка інвестицій, розвиток людського капіталу, оброблювальних виробництв, малого і середнього бізнесу, взаємопогоджувальних процедур в податкових стосунках; податкове дестимулювання: підвищення заходів відповідальності за порушення законодавства про податки і збори.

На відміну від бюрократичної парадигми, окрім фіскального *напрямку*, авторська модель включає регулююче (податкове стимулювання економічної діяльності і дестимулювання порушень законодавства про податки і збори, що припускає відповідальність перед державою за невчасність і не в повному обсязі сплату податків), а також податкове адміністрування (планування, прогнозування, облік і контроль). Оптимальне їх поєднання дозволить максимізувати ефект державної податкової політики на регіональному рівні.

У моделі виділені *інститути* регіонального податкового менеджменту:

– нормативно-правове забезпечення: ПКУ; Постанови Уряду України; Листи ДФС України і Мінфіну України; рішення органів місцевого самоврядування про податки і оподаткування;

– організації-учасники податкового процесу: Мінфін України, органи місцевого самоврядування; ДФС України і її територіальні органи; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; органи внутрішніх справ; органи, що здійснюють державну реєстрацію прав на нерухоме майно

і угод з ним; органи, що здійснюють державний технічний облік; Арбітражний суд.

Серед вказаних інститутів переважають інститути державного рівня, що обумовлено особливостями державного управління у сфері оподаткування в Україні.

Особливе місце в авторській моделі займає *оцінка результативності* регіонального податкового менеджменту, що включає: оцінку соціально-економічної результативності державної податкової політик в регіоні; оцінку ефективності діяльності територіальних органів ДФС України в областях; оцінку результативності управління податковим потенціалом регіону.

Впровадження оцінювання в систему регіонального податкового менеджменту обумовлене тим, що державна податкова політика, що проводиться за допомогою різних управлінських рішень в області оподаткування, спричиняє як позитивні, так і негативні наслідки для соціально-економічного становища країни і регіонів.

Як в управлінському процесі, в державній податковій політиці повинно мати місце співвідношення цілей і результатів для своєчасного виявлення їх небажаних розбіжностей і внесення необхідних коректив в рішення, що приймаються.

Слід визначити *основні завдання, які має виконувати податковий менеджмент*:

- створення такої законодавчої бази, яка має відповідати вимогам як державної політики, так і суб'єктів оподаткування;
- утворення нормативної бази, що має регулювати форми та види податкових платежів підприємств з урахуванням умов, які складаються на цей момент;
- утворення системи штрафних санкцій, з одного боку, щодо тих платників, які порушують правила та порядок сплати податків, а з іншого – до керівників фінансових органів, які перевищують свої повноваження;
- утворення ефективної системи контролю за податковою системою

на рівні держави.

Автором запропоновані *методичні положення розвитку регіонального податкового менеджменту*.

1. Органічне єднання двох компонент державної податкової політики: на державному і на регіональному рівнях. Формування цілей і напрямів державної податкової політики в регіоні повинно бути пов'язано із стратегічними цілями і тактичними завданнями державної соціально-економічної політики, державної регіональної політики, соціально-економічної політики регіонів.

2. Несуперечність фіскальних напрямів державної податкової політики на регіональному рівні регулюючим.

3. Оптимізація податкових пільг, що розглядаються автором як податкові витрати бюджетів регіонів або зниження податкових надходжень. При отриманні доходів, що випадають в результаті податкових пільг, додаткові фінансові кошти можуть спрямовуватися на рішення тих же соціально-економічних проблем, що і надані податкові пільги. Тому податкові пільги і звільнення аналогічні бюджетним витратам і повинні піддаватися перевірці з позицій їх ефективності.

3. Розширення податкового потенціалу регіону.

4. Встановлення завдань з формування податкових надходжень зведеного бюджету області, необхідних для соціально-економічного розвитку регіону, на основі показників їх податкового потенціалу.

5. Реалізація державної податкової політики в регіоні на основі ефективного податкового адміністрування з дотриманням інтересів бенефіціарів. В цілях дотримання інтересів бенефіціарів, підвищення якості обслуговування платників податків (Районні інспекції ДФС – сервісні офіси) потрібне впровадження віртуальних методів взаємодії платників податків і фіскальних органів, відповідно до яких велика частина таких взаємодій повинна здійснюватися на високотехнологічній основі з використанням

сучасних інформаційних технологій. Тобто точками взаємодій виступає портал ДФС України, що вбудовується в концепцію «Електронного уряду».

6. Підвищення зацікавленості фіскальних органів в успішній реалізації державної податкової політики на регіональному рівні, здійснення рейтингової оцінки діяльності територіальних органів ДФС України в областях для визначення обсягів регіональних стимулюючих виплат.

7. Впровадження в систему регіонального податкового менеджменту процедури оцінювання державної податкової політики в регіоні, встановлення критеріїв оцінки її соціально-економічної результативності.

У межах регіонального податкового менеджменту, що приходить на зміну традиційної бюрократичної моделі управління оподаткуванням, в інтересах регіонів, тобто і країни в цілому, повинен дотримуватися дуалізм фіскальних і регулюючих напрямів з посиленням значущості державної податкової політики в регіоні і підвищенням ролі територіальних органів ДФС України в областях в її реалізації. Так, на рівні регіонів повинні формуватися пропозиції щодо:

– правових механізмів з удосконалення законодавства про податки і збори як в частині податкових надходжень державного, так і місцевих бюджетів;

– економіко-технологічних механізмів шляхом подальшого впровадження інформаційних технологій в практику територіальних органів ДФС України в областях, складання податкового паспорта регіону;

– організаційно-адміністративних механізмів через децентралізацію діяльності фіскальних органів в реалізації державної податкової політики на регіональному рівні, підвищення зацікавленості територіальних органів ДФС України в областях в її реалізації.

Розвиток регіонального податкового менеджменту обумовлює необхідність розробки організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону як найважливішого інструменту реалізації державної податкової політики в регіоні.

Висновки до другого розділу

1. Відзначено, що в Україні тривалий час була відсутня єдина утверджена стратегія податкової реформи, недосконала державна податкова політика, нестабільність, внутрішня суперечливість і неузгодженість податкового законодавства, високе податкове навантаження на бізнес, його нераціональний розподіл між різними факторами виробництва, низька рентабельність податкової системи, складність системи адміністрування податків в умовах посткризового відновлення економіки були основними стримувальними чинниками економічного зростання. Проведена оцінка чинної моделі податкової системи України свідчить про необхідність її подальшого реформування та вдосконалення, визначені головні напрямки реформи.

2. Встановлено, що існує величезна кількість моделей і типів організації державної податкової політики, які залежать від багатьох факторів: політичного режиму, домінуючої в країні ідеї організації влади і управління на місцях, державного та адміністративно-територіального устрою держави, національних традицій. Це дає підставу стверджувати, що пряме копіювання іноземного досвіду та моделей державної податкової політики на наші реалії неможливо, тому потребує адаптації, формулювання чітких і конкретних планів розвитку кожної складової сфери оподаткування.

3. Досвід зарубіжних країн переконливо свідчить про те, що одна і та ж податкова система (і одні і ті ж зміни в ній) у країнах, що розвиваються і в розвинених країнах з ринковою економікою може по-різному впливати через відповідні механізми на економічну динаміку, оскільки в першому випадку характер розподілу ресурсів може деформуватися в силу існування багатьох інших факторів. Політичне завдання щодо забезпечення подальшої гармонізації оподаткування в межах ЄС залишалися для країн, що приєдналися, актуальними і після їх вступу в ЄС, що має бути враховано у ході реформ на шляху отримання Україною членства в ЄС.

4. Встановлено, що сучасна податкова система незадовільно виконує фіскальну функцію і майже не виконує стимулюючу, контрольну, розподільну і соціальну. Наведено аргументи, які демонструють необхідність вдосконалення державної податкової політики України. Доведено, що податкові проблеми, які загострилися, існуюче інституційне середовище, ослаблення взаємозв'язків державної податкової політики та розвитку регіонів, безперервні ухилення від оподаткування обумовлюють зміни бюрократичної парадигми в сфері податкової політики на менеджеріальну.

Обґрунтовано методологічний підхід до розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні, який враховує виявлені протиріччя державного управління оподаткуванням в регіоні. Для їх згладжування розроблено модель розвитку регіонального податкового менеджменту, застосування якої буде сприяти удосконаленню механізмів державної податкової політики України, підвищенню її ефективності.

5. Запропоновано методичні положення подальшого розвитку регіонального податкового менеджменту. Доведено, що розвиток регіонального податкового менеджменту обумовлює необхідність розробки організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону як найважливішого інструменту реалізації державної податкової політики на регіональному рівні.

Матеріали даного розділу оприлюднені в наступних публікаціях автора: [67, 69, 70, 72, 73, 76, 78, 81, 84].

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

3.1. Стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики

На основі вивчення напрацювань наукового та емпіричного спрямування (розділ 1, 2) автор дійшов до висновку про те, що діючу державну податкову політику України можна характеризувати як недостатньо активну, фіскальностпрямовану, яка недооцінює регіональну компоненту. У зв'язку з цим необхідний перехід до активних дій, пов'язаних з використанням управлінських механізмів, спрямованих на: формування привабливого податкового клімату в регіоні; залучення інвестицій, стимулювання інноваційної діяльності; підвищення довіри платників податків органам влади; формування приватно-державного партнерства в реалізації податкової політики; встановлення взаємної відповідальності держави і суб'єктів оподаткування; підвищення ролі державної податкової політики в соціально-економічному розвитку регіону.

У рамках модернізації державного управління Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» передбачає податкову реформу, метою якої є побудова податкової системи, що є простою, економічно справедливою, з мінімальним витрачанням часу на розрахунок і сплату податків та створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державної місцевих бюджетів [150].

Треба відмітити, що сучасні науковці велику увагу приділяють трансформації вітчизняної податкової політики з урахуванням стратегії майбутньої економічної інтеграції держави до Європейського Союзу [190, с. 134], значному впливу гармонізації податкових систем на податкову політику, її особливостям та пріоритетам оподаткування в країнах – «старих»

і «нових» членах Європейського Союзу [198, с. 1]. Але, як підкреслено, найчастіше поза увагою залишаються питання формування та реалізації державної податкової політики на регіональному рівні, які набувають сьогодні всі більшу актуальність.

Проведене дослідження дає змогу встановити окремі компоненти комплексного процесу, спрямованого на приведення змісту державної податкової політики у відповідність з цілями і завданнями соціально-економічного розвитку регіонів при узгодженні інтересів держави, регіонів, органів місцевого самоврядування, об'єднань територіальних громад, суб'єктів оподаткування. Він охоплює сукупність політичних, законодавчих, адміністративних і соціально-економічних відносин, спрямований на формування та раціональне використання податкового потенціалу, збалансованість податкових доходів бюджетів, податкову самозабезпеченість і конкурентоспроможності регіонів, розширення податкових повноважень, мобільність і адаптивність прийнятих рішень, соціальну орієнтованість оподаткування, контрольованість виконання податкового законодавства, залучення до відповідальності за його порушення. Це є методологічною і організаційною основою розвитку регіонального податкового менеджменту.

На регіональному рівні об'єктами державної податкової політики є інтереси і цілі держави, регіонів платників податків, засобом їх узгодження виступають дії центральних, регіональних органів державного управління та місцевого самоврядування. Результативність розглядається автором як наслідок, що характеризує впровадження державної податкової політики на регіональному рівні з різних сторін. На думку автора, сутністю державної податкової політики є вираз тих соціально-економічних відносин, в які вступають держава, регіони, органи місцевого самоврядування, об'єднання територіальних громад, платники податків як суб'єкти цих відносин, в результаті реалізації яких досягається загальна мета – соціально-економічний розвиток. Виявлені протиріччя державного управління оподаткуванням в регіоні (розділ 2.3) не можуть не відбитися на результатах його впливу на

розвиток окремих регіонів і країни в цілому. У зв'язку з цим державна податкова політика на регіональному рівні повинна бути спрямована як на досягнення максимальної результативності в цілому, так і на збалансованість інтересів всіх учасників податкових відносин. Цьому сприятиме застосування запропонованого *методичного підходу до формування державної податкової політики, заснованого на узгодженні інтересів держави та регіонів.*

Методичний підхід базується на таких компонентах: цілі, інституційне забезпечення, повноваження державних та місцевих органів влади, адміністративно-управлінські функції територіальних органів ДФС України в областях, критерії та показники ефективності державної податкової політики в регіоні, ризики і загрози їх реалізації, напрямки, механізми, інструменти, оцінка результативності.

Узагальнення стратегічних і програмних документів регіонів (областей), аналіз практики формування податкових доходів бюджетної системи України дозволили сформулювати функціональні цілі державної податкової політики на регіональному рівні.

Співвідношення цілей податкової політики в регіоні впливає на її соціально-економічну результативність: фіскальну, яка полягає в збільшенні податкових доходів зведеного бюджету області, і регулюючу – в податковому регулюванні соціально-економічних процесів в регіоні. В даний час пріоритет відданий фіскальній мети. В рамках авторського методичного підходу можна виділити вихідні загальні постулати:

– державна податкова політика на регіональному рівні являє собою комплекс взаємообумовлених цілей і напрямів, механізмів та інструментів їх досягнення, реалізація яких здійснюється за допомогою взаємодії центральних і регіональних органів державного управління та місцевого самоврядування;

– основними суб'єктами державної податкової політики на регіональному рівні є регіон, органи місцевого самоврядування, об'єднання територіальних громад, суб'єкти оподаткування, при цьому оптимальне

досягнення цілей і напрямів здійснюється на основі взаємодії різних рівнів влади, узгодження інтересів всіх учасників податкових відносин;

– цілі і напрямки державної податкової політики на регіональному рівні повинні формуватися відповідно до стратегій соціально-економічного розвитку країни та регіону, державної податкової політики, регіональної політики держави;

– досягнення поставлених цілей і напрямів державної податкової політики на регіональному рівні здійснюється шляхом ефективного використання фіскальних та регулюючих механізмів, якісного управління податковим потенціалом регіону, обліку чинників і ризиків, що впливають на соціально-економічний розвиток регіонів.

Формування та реалізація стратегічних напрямів розвитку механізмів державної податкової політики неможливо без чіткого визначення критеріїв та кількісних показників, що характеризують стан проведеної державної податкової політики, оскільки ефективність політики в сфері оподаткування має свій прояв через певну оцінку. Дана необхідність обумовлена потребою держави у відстеженні рішень в області управління оподаткуванням, що проводяться, оцінки їх ефективності, виявлення перспективних стратегічних і тактичних пріоритетів при подальшому розвитку.

Виділити і систематизувати показники оцінки державної податкової політики, ефективності функціонування її механізмів представляється можливим на підставі, як основних теоретичних аспектів проблеми, так і за допомогою їх безпосередньої реалізації на практиці. Так, практичне втілення державна податкова політика безпосередньо знаходить в національній системі оподаткування, як в основному інструментарії її здійснення.

У свою чергу, систему оподаткування, яка містить такі елементи, як суб'єкти оподаткування, їх структура та динаміка пропонується розглядати за різними класифікуючими ознаками. Серед таких ознак виділимо наступні:

– порядок встановлення, зміни і припинення обов'язків зі сплаті податків і зборів;

- принципи встановлення, введення в дію і скасування податків і зборів;
- права і обов'язки фіскальних органів та інших учасників відносин, які регулюються законодавством про податки і збори;
- податковий контроль і відповідальність сторін, що, безумовно, відображає характер і динаміку державної податкової політики, що проводиться.

Однак дослідження підтверджують, що систематизація та вироблення показників оцінки представляє певну складність з огляду на те, що лише певна частина показників може носити кількісну визначеність, інша частина має лише описово-аналітичну природу.

На основі вивчення основних теоретичних напрацювань провідних вітчизняних вчених автором запропонована наступна системи окремих і розроблених показників оцінки результатів державної податкової політики.

До показників, які мають кількісну оцінку, можуть бути віднесені основні кількісні детермінанти, такі як: суб'єкти оподаткування; податкові платежі; заборгованість; податкові пільги; податкове навантаження; податковий контроль. Всі ці показники мають кількісну визначеність і можуть бути розраховані як на певний момент часу, так і за певний період часу в їх динаміці.

Інша група показників не має кількісної оцінки і несе теоретико-аналітичну інформацію про характер державної податкової політики. До цих показників, які взаємопов'язані з показниками кількісними і певною мірою спираються на них, автором віднесені наступні: класичні показники стану оподаткування в рамках проведеної податкової політики; показники спрямованості податкової політики; показники розумності при її проведенні.

У третю групу показників автором включені коригувальні показники. Їх наявність обумовлена складністю оцінки результатів проведеної державної податкової політики, наявністю об'єктивно існуючих причин, таких як, наприклад, прихованої («тіньової») складової в структурі економічного виробництва. Не враховувати дане явище не просто помилково, це в

кінцевому підсумку призводить до самообману, а часом і ейфорії при оцінці результатів державної податкової політики.

Однак, незважаючи на виняткову значимість фіскальної функції оподаткування, не можна не відзначити, що сьогодні видається абсолютно логічним розгляд державної податкової політики, що виходить за рамки традиційних фіскальних завдань оподаткування. Причиною тому є здатність оподаткування, незалежно від волі держави, впливати на стимули і мотивації, яким підпорядковані економічні агенти.

Завданням держави в такій ситуації стає грамотне управління зазначеним впливом. Реалізується дана задача також за допомогою формування системи заходів у сфері оподаткування. Тому вважаємо, що комплекс заходів, прийнятих в рамках податкової політики будь-якої держави умовно можна розділити на два блоки:

- заходи, спрямовані на регулювання соціально-економічних процесів;
- заходи, спрямовані на збільшення податкових доходів держави.

Як було відзначено, на сучасному етапі розвитку української податкової системи одним з найважливіших завдань державної податкової політики є планомірне вдосконалення існуючої системи оподаткування, її підстроювання до вимог економічної ситуації без проведення будь-яких корінних перетворень. Головними завданнями тут є забезпечення ефективності та стабільності функціонування механізмів податкової системи та забезпечення стабільного рівня надходжень податкових доходів до бюджетної системи України в середньостроковій і довгостроковій перспективі.

Серед податкових заходів, спрямованих на підвищення доходів бюджетної системи, які плануються до реалізації в найближчій середньостроковій перспективі, можна назвати наступні:

- Удосконалення оподаткування нерухомого майна фізичних і юридичних осіб. Основною проблемою є об'єднання Державного земельного кадастру та Державного реєстру майнових прав на нерухоме майно, оскільки

їх роздільне адміністрування (відповідно Госгеокадастром та Мін'юстом) неефективне, створює умови для зловживань.

– Індексація ставок акцизів з урахуванням економічної ситуації, яка реально складається. Так, у 2014 і 2015 роках, за деяким винятком, були збережені розміри ставок акцизів, встановлених чинним законодавством про податки і збори. З 2016 року мало місце збільшення ставок акцизів на алкогольну і тютюнову продукцію, нафтопродукти і інші підакцизні товари.

– Заміна податку на прибуток податком на виведений капітал, що передбачає оподаткування розподілених дивідендів чи прирівняних до них платежів.

– Відмова від податку на репатріацію.

Удосконалення податкового адміністрування, зокрема забезпечення залучення до оподаткування осіб, які ухиляються від виконання обов'язків платника податків, в тому числі за допомогою використання схем за участю «фірм-одноденок». Деякі заходи також здійснюються в межах удосконалення контролю за виконанням кредитними організаціями встановлених податковим законодавством обов'язків.

В якості основних шляхів забезпечення ефективності та стабільності функціонування української податкової системи, можна виділити наступні:

- вдосконалення податкового законодавства та економічних механізмів основних податків;

- скорочення можливостей щодо мінімізації та ухилення від оподаткування, зокрема, протидія використанню трансфертного ціноутворення;

- підвищення якості та зручності податкового адміністрування;

- розвиток загальної податкової культури громадян;

- розробка методів оцінки ефективності податкової політики;

- розвиток національної податкової системи та податкового законодавства з урахуванням світових глобалізаційних тенденцій як загальноекономічних, так і в сфері оподаткування.

Крім того, слід відзначити, що першочерговими, стратегічно важливими напрямками української державної податкової політики регулятивного характеру повинні стати стимулювання інноваційної активності та вдосконалення оподаткування видобутку природних ресурсів.

Однак необхідно підкреслити, що, незважаючи на високий регулюючий потенціал державної податкової політики, фіскальна функція оподаткування все одно залишається основною. Беручи до уваги те, що податкова політика найближчих років буде проводитися в умовах дефіциту державного бюджету, досягнення стійкості бюджетної системи можливо лише при поступовому збільшенні її доходів, не обумовлених безпосередньо світовими цінами на енергоносії. У даній ситуації питання знаходження оптимального балансу між фіскальною і регулюючою функціями державної податкової політики постає особливо гостро.

Проведене дослідження свідчить, що в умовах одночасного зі складними трансформаційними процесами в економіці країни розвитку вітчизняної податкової системи необхідно визначити місце і роль податкового менеджменту в удосконаленні державної податкової політики. Оскільки ефективне управління системою оподаткування можливо лише при формуванні адекватної податкової системи, таким важливим є детальне обґрунтування сутності податкового менеджменту, що розкривається у його функціях, які передбачають вплив владних органів на платників податків.

Отже, державний податковий менеджмент характеризується низкою загальних і спеціальних функцій, які реалізуються через принципи й інструменти податкового регулювання, роль і значення якого важко переоцінити (розділ 2.3). Наявність проблем (як теоретичного, так і методологічного характеру), пов'язаних із розвитком державного податкового менеджменту з метою забезпечення стабільних надходжень до бюджетів усіх рівнів та цільових фондів, зумовлює потребу в розробленні та застосуванні нових концептуальних підходів до формування такої податкової системи, яка б, з одного боку, задовольняла всі або більшість фінансових

потреб держави, а з іншого, – вона не повинна бути обтяжливою для платників податків. Для цього на державному рівні повинна розроблятися відповідна податкова політика, яка б узгоджувалась із бюджетною та була основою економічної й фінансової стратегії держави.

Розвиток податкового менеджменту вказує на велику кількість недоліків, що мають місце в податковій системі. Ці проблеми свідчать про недосконалість та неефективність чинної системи, про те, що вона не сприяє економічному зростанню країни. В Україні необхідно формувати державну податкову політику, спрямовану на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягара і забезпечення збалансованості інтересів держави та суб'єктів господарювання.

Проведення державної податкової політики неможливо без високоефективної роботи всього державноуправлінського механізму у сфері оподаткування, який на даному етапі розвитку України потребує значного вдосконалення. Невипадково у 2017 році Міністерство фінансів розпочало проект комплексного реформування ДФС. У рамках проекту буде проведено оптимізацію процесів, посилено основні функції ДФС, підвищено ефективність адміністрування податків і покращено якість послуг. Головна мета – зменшити рівень корупції та перетворити ДФС на цільову сервісну службу [108].

Виходячи із зазначеного, стратегічний податковий менеджмент – один із різновидів науки державного управління, доцільно розвивати з метою ефективного виконання запланованого Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, де серед стратегічних цілей виділені наступні:

- підвищення рівня культури сплати податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та позиціонування ДФС України як відкритого та готового до конструктивного діалогу з громадськістю та бізнесом органу;

- неупереджене та справедливе застосування законодавства;
- зменшення адміністративного навантаження на громадян та бізнес;

- розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу;
- розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу;
- проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС України та її територіальних органів, формування системи управління якістю їх роботи;
- проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС України та її територіальних органів, формування системи управління якістю їх роботи;
- оптимізація організаційної структури ДФС;
- забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Треба підкреслити, що застосування інформаційно-комунікаційних технологій у державній податковій політиці забезпечує прозорість та відкритість діяльності державних інституцій, підвищення ефективності їхньої діяльності, якісна надання населенню різноманітних інформаційних послуг, формування електронних взаємовідносин між платниками податків і податковими органами. Саме тому «...на всіх етапах модернізації дотепер інноваційна діяльність є пріоритетним напрямом розбудови відомства» [21].

Доцільність впровадження системи стратегічного податкового менеджменту в державній фіскальній службі незаперечна, саме вона дасть можливість підняти на якісно новий рівень роботу працівників ДФС України, сприятиме прискоренню її модернізації, покращенню взаємовідносин із платниками податків, зборів та обов'язкових платежів, а також суттєво підвищить рівень довіри громадськості до державних органів управління.

На думку авторів, основними пріоритетними напрямками, за якими повинна бути спрямована система стратегічного податкового менеджменту в органах ДФС України, слід уважати: ефективний розподіл робочого часу працівника фіскальної служби; розробка індивідуального графіку роботи;

забезпечення окремого автоматизованого робочого місця; можливість ділового спілкування з колегами по роботі; забезпечення кар'єрного росту та мотивація праці; винагорода за підвищення кваліфікації; наукові ступені та присвоєння рангів; установлення персональної відповідальності за неякісне виконання та порушення термінів завдань (позбавлення премії, матеріальна відповідальність); чіткість поставлених завдань та підзвітність одній керівній особі структурного податкового підрозділу; зниження податкового боргу; збільшення заробітної плати працівникам фіскальних органів у два або й три рази, оскільки стратегічний розвиток фіскальної служби вимагає виконання досить напружених завдань.

Оскільки, за останні роки державний бюджет України щорічно має дефіцит у розмірі: 2015р. – 45,167 млрд.грн.; 2016р. – 70,150 млрд.грн., 2017р. – 77,647 млрд.грн., 2018р. – 80,649 млрд.грн., то базовим завданням стратегічного податкового менеджменту є пошук та реалізація нових механізмів щодо активізації і нарощування податкових надходжень [145].

Водночас, у своїй основі стратегічний податковий менеджмент націлений на зниження податкового навантаження, маючи на меті визначення економічно-оптимального й соціально-справедливого рівня оподаткування, достатнього як для реалізації державних функцій, так і для стимулювання інвестиційної діяльності й покращення податкової конкуренції, зниження податкового боргу.

При формуванні ефективної податкової системи необхідним є врахування суспільної свідомості (зокрема, таких факторів як масштаби корупції, розробка схем ухиляння від сплати податків тощо), що також є важливим чинником для подальших наукових розробок. Практика свідчить, що у випадках, коли стан суспільної свідомості ігнорується, можуть виникати проблеми із забезпеченням податкових надходжень до бюджету. Тому непродумане зниження податкового навантаження може призвести до негативних результатів.

Податкова система створюється відповідно до стратегічних цілей розвитку держави, а не навпаки. Система, орієнтована лише на виконання короткострокових фіскальних завдань, не стабілізуватиме економіку й не підвищить рівень довіри до неї. Користуючись наявною об'єктивною аналітичною інформацією про теперішній стан економіки й маючи прогностичні її характеристики на 10-20 років, можна ставити завдання та досягти відповідних результатів розвитку національної економіки. Ці завдання мають закладатись і в цілі стратегічного податкового менеджменту.

Автор представляє своє перспективне бачення, як повинні розвиватися дослідження в сфері державного податкового менеджменту:

- розвиток концепції регіонального податкового менеджменту;
- теоретичних основ вдосконалення державної податкової політики;
- формування теоретико-методологічних положень щодо оцінки впливу державної податкової політики на соціально-економічний розвиток регіонів України;
- обґрунтування концептуального підходу до управління податковим потенціалом регіону;
- формування напрямків підвищення соціально-економічної результативності державної податкової політики для регіонів.

Проведені дослідження дають змогу сформулювати на основі податкового менеджменту наступні *стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні*:

1) податкове стимулювання:

- розвитку вторинного і третинного секторів економіки регіону, включаючи обробні виробництва, транспортно-логістичну інфраструктуру, що забезпечують формування податкових доходів зведеного бюджету області; обумовлюють зростання податкових доходів місцевих бюджетів;
- формування «точок зростання», індустриальних парків, розвитку соціального підприємництва, організації місцевих громад, що об'єднують фізичних осіб, зацікавлених у підприємницькій діяльності, які координують

їх роботу, забезпечують умови для розвитку малого бізнесу, що обумовлюють зростання податкових доходів місцевих бюджетів;

- інвестиційної та інноваційної діяльності: при розрахунку податкової бази податку на прибуток підприємств, пропонується певну його частину зараховувати до обласного бюджету, включення до складу витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією, витрат на придбання машин і обладнання після введення їх в експлуатацію, збереження в складі нерухомого майна, що амортизується; звільнення до трьох років від оподаткування прибутку підприємств регіонів, які здійснюють капітальні вкладення у виробництво нових видів продукції природокористувачів високого ступеня переробки;

2) введення регіонального інвестиційного податкового кредиту з податків, які формують доходи місцевих бюджетів, що надається природокористувачам, які здійснюють інвестиційні проекти в виробництво конкурентоспроможної на світовому ринку продукції високого ступеня переробки;

3) надання права регіонам управління елементами рентної плати за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів: плати за використання інших природних ресурсів; встановлення коригувальних коефіцієнтів зборів, які враховують регіональні особливості; встановлення регіональних пільг;

4) протидія міграції недобросовісних платників податків, ухилення від оподаткування шляхом: встановлення заборони на зняття з обліку до закінчення податкового періоду і сплати податків; збільшення податкових санкцій за порушення законодавства про податки і збори;

5) впровадження в систему управління оподаткуванням оцінювання результативності управління податковим потенціалом регіону та соціально-економічної результативності державної податкової політики.

3.2. Удосконалення податкового планування як механізму державної податкової політики

Розгляд державного податкового менеджменту переконливо доводить у якості однієї з його основних функцій – податкове планування (прогнозування), удосконалення якого сприятиме покращенню механізмів державної податкової політики України загалом.

Сучасне розширення міждержавних політичних, економічних, наукових і культурних зв'язків України обумовлює інтенсивний розвиток міжнародного співробітництва. В умовах глобалізації економічних відносин, збільшення швидкості інтеграційних процесів суб'єкти господарювання стикаються з рядом правових та фінансових проблем, перш за все, в податковій сфері. Необхідність удосконалення механізму державної податкової політики України щодо максимально точного розрахунку дохідної частини бюджету багато в чому пояснюється відсутністю науково обґрунтованих і нормативно оформлених методик на макро-, мезо-та мікрорівні податкового планування. Існуюча проблема надзвичайно гостра, оскільки приводить до розбіжностей в ході порівняння планових та поточних показників бюджетів всіх рівнів, кінцевих результатів їх виконання.

Проведені автором дослідження підтверджують, що, незважаючи на досить активне вивчення та обговорення науковими і політичними колами відповідних питань, все ще залишається невизначеним єдиний зміст, засоби, принципи планування податкових надходжень. Це має прояв, перш за все, через фінансово-економічний механізм при виявленні й приведенні в дію невикористаних резервів та будь-яких ресурсів, в тому числі матеріальних, фінансових. Тому вважаємо, що тільки якісне податкове планування здатне забезпечити інноваційний розвиток України, її стійке економічне зростання, активну участь у міжнародному співтоваристві.

Однією з таких безпосередніх сфер застосування податкового планування і, в той же час, податкових колізій є проблема подвійного

оподаткування, яка з'являється не тільки під час здійснення операції на міжнародному рівні, в результаті зіткнення інтересів двох держав, але і в межах однієї держави. У зв'язку з цим посилюється роль і значення державного управління в процесах вдосконалення міжнародних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню, що є найбільш ефективним і законним методом правомірного вирішення проблеми, а також надійним засобом підвищення інвестиційної привабливості України в міжнародному економічному просторі.

Вивчаючи літературу, присвячену податковому праву в Україні, автор дійшов до висновку, що вітчизняний фонд економіко-правових наукових праць налічує велику кількість робіт, в яких розкриваються міжнародні аспекти податкового законодавства України, в тому числі питання способів і методів запобігання подвійного оподаткування. Наприклад, це наукові дослідження фахівців з юриспруденції Н. Кучерявенко [86], Ю. Дем'янчук [26], Л. Трофімова [178], а також економістів – В. Кміть [53], І. Андрущенко [2], Я. Жаліло [131] та інші. Тобто організаційно-правовий механізм запобігання явища міжнародного подвійного оподаткування є предметом наукових досліджень, як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі.

Разом з тим, необхідно констатувати, що проблема міжнародного подвійного оподаткування та окремі аспекти механізму її подолання потребують постійного наукового аналізу, що зумовлено як зміною національного законодавства в цій сфері, так і зміною підходів держав до обкладання податком платників і об'єктів оподаткування, на які претендує інша податкова юрисдикція.

Загальні норми щодо усунення подвійного оподаткування передбачено ст. 13 ПКУ. Одночасно у ст. 103 ПКУ міститься порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, а у п. 141.4.9 та п. 170.11.2 ПКУ уточнено право

зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, для юридичних та фізичних осіб – резидентів [132].

Виконаний моніторинг міжнародного подвійного оподаткування показує, що в літературі недостатньо відображені питання податкового планування як методу державного управління інвестиційним розвитком в Україні на шляху глобалізації і розширеного проведення інтеграційних процесів. Це підкреслює доцільність виявлення основних методів і прийомів вирішення проблеми подвійного оподаткування, аналізу шляхів запобігання подвійного оподаткування під час проведення міжнародних операцій між суб'єктами підприємницької діяльності.

Сучасний етап розвитку світового господарства характеризується значними темпами росту міжнародної торгівлі послугами і збільшенням внеску сфери послуг у створенні ВВП держав. Серед основних видів послуг найвищі показники розвитку спостерігаються в сфері туризму – одному з найбільш прибуткових і динамічних секторів світової економіки. Саме тому на шляху інтеграції України до ЄС важливим питанням залишається доскональне вивчення і адаптація міжнародного досвіду модернізації системи державного управління, перш за все в частині міжнародного податкового законодавства, яке буде позитивно впливати на розвиток відносин між країнами, структурну перебудову міжнародної підприємницької діяльності, в тому числі, в галузі туризму.

У теорії оподаткування виділяють різні види податкового планування, які класифікуються за низкою критеріїв. На основі існуючих підходів пропонуємо виділити наступні критерії класифікації.

До внутрішньодержавного відноситься податкове планування, яке здійснюється в рамках однієї держави, міждержавного – податкове планування, яке поширюється на зовнішньоекономічні операції суб'єкта податкового планування. До корпоративного відносять податкове планування, яке здійснюється суб'єктами підприємницької діяльності з корпоративною структурою, до індивідуального – суб'єктами, які не мають

корпоративної структури. Під податковим плануванням прийнято розуміти комплекс заходів підприємства, спрямований на максимальне використання всіх нюансів існуючого законодавства з метою законної оптимізації його податкових платежів.

Розглядаючи планування платежів як процес, що надає собою складову державного податкового менеджменту, вчені визначають його як сукупність заходів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва та соціальної сфери [151, с. 254]. Проте вітчизняна наука ще не сформувала єдину думку щодо державного податкового менеджменту, цього багатоаспектного та відносно нового поняття, тому в теорії і практиці ще не вироблено єдиного підходу до визначення понятійного апарату, методичних та організаційних основ його здійснення.

Вважаємо, що планування на макrorівні слід розглядати в двох контекстах: як складову частину комплексної системи державного управління, одну з його основних функцій та як процес державного менеджменту. Державний менеджмент є ієрархічно організованою та багаторівневою системою, що об'єднує численні процеси планування розвитку різних процесів та об'єктів, які в цілому віддзеркалюють складну картину соціально-економічного життя країни [131, с. 86-87].

Саме податкове планування є механізмом, за допомогою якого взаємно задовольняються протилежні інтереси держави та підприємства. У результаті податкового планування формується централізований фонд держави, створюються сприятливі умови для управління соціально-економічним розвитком країни та її регіонів.

Основні елементи механізму державної податкової політики в частині розрахунку доходів бюджету – база оподаткування і ставка податку. Рівень обґрунтованості запланованої суми податкових надходжень, які лежать в основі формування дохідної частини бюджету, впливає на ступінь визначеності наведених складових вказаного механізму. Це надає велике

значення об'єктивним і суб'єктивним факторам при формуванні бази оподаткування та свідчить про ймовірність, прогнозованість обсягу надходжень податків у певній кількісній формі. Безумовно, базою прогнозування є програми соціально-економічного розвитку окремих територій та країни у цілому.

Стабілізацію Державного бюджету багато в чому призвані були забезпечувати Закони України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» (2000р.) та «Про державне прогнозування та стратегічне планування в Україні» (Програма економічних реформ на 2010-2014рр.) [144, **Ошибка! Источник ссылки не найден.**]. Вказані документи визначали правові, економічні та організаційні засади формування цілісної системи державного прогнозування і стратегічного планування розвитку України. Своє продовження ці завдання знайшли в Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020».

Проведені дослідження переконливо доводять вплив великої кількості різнобічних факторів на процеси планування податкових надходжень, визначаючи результативність їх здійснення. Це вимагає поглиблену класифікацію, оскільки тільки вивчаючи та враховуючи весь комплекс факторів можливо оцінювати питання ефективності розробленого плану. Вказаний процес знаходиться під позитивним впливом таких основних факторів, як модернізація існуючих та затвердження нових методів планування; розробка і затвердження методологічних рекомендацій із планування податкових надходжень; стабілізація нормативно-правового забезпечення, в тому числі за допомогою прийняття ПКУ.

Проте існують фактори, що негативно впливають на якість планування податкових надходжень. Вважаємо, що гальмування цих процесів обумовлено відсутністю належних:

- методологічних основ планування податкових надходжень, інституційного забезпечення процесу планування, податкової дисципліни платників податків;

- нестабільністю політичної та соціальної ситуації в державі;
- недосконалістю податкового законодавства та інформаційно-аналітичної бази для проведення розрахунків показників плану.

Важливе значення в усуненні негативного впливу на процеси планування податкових надходжень в Україні може зіграти оптимізація оподаткування, яка в широкому її розумінні визначається як порівняння різних варіантів ділової активності та використання ресурсів з метою виявлення низького рівня податкових зобов'язань, які виникають при цьому. Оскільки податкова оптимізація ґрунтується на вивченні податкового права, поточного податкового законодавства, то постійні зміни, пов'язані з удосконаленням державної податкової політики спонукають до здійснення конкретних законних кроків для мінімізації податків.

Оптимізація міжнародного податкового планування, на наш погляд, повинна ґрунтуватися на загальних положеннях і принципах ефективного планування податкових наслідків діяльності підприємств-учасників зовнішньоекономічної діяльності. враховувати позицію фіскальних органів з питань оподаткування та перспективи змін системи оподаткування, а не тільки на способах і схемах мінімізації податків.

Однозначно визначити податки, які забезпечують найбільш суттєве зменшення фінансових ресурсів підприємств-суб'єктів міжнародних відносин, неможливо, тому податкове планування в напрямку податкової мінімізації слід проводити з урахуванням особливостей кожного підприємства і за окремими випадками.

Для цього слід, на наш погляд, дотримуватися наступних кроків: постановка задачі; аналіз ситуації і законодавчих актів; розробка конкретних заходів; впровадження та виконання запланованих заходів; захист від ризиків і наслідків.

В ході впровадження державної податкової політики, для проведення податкової оптимізації на вітчизняних підприємствах-учасників зовнішньоекономічної діяльності, слід дотримуватися принципів:

– законності проведених операцій – способи оптимізації податків не повинні суперечити чинному міжнародному податковому законодавству;

– обачності – оптимізація повинна ґрунтуватися на логічному використанні недоліків в законодавстві, а не на створенні штучних схем заниження податків;

– послідовності – вибрані інструменти податкового планування повинні формувати схему оптимізації, притаманну конкретному підприємству-суб'єкту міжнародних відносин, яка заснована на дотриманні його типових господарських операцій;

– поміркованості – отримання максимальної вигоди з мінімальними витратами при дотриманні законності нарахування і сплати податків;

– ефективності – витрати на проведення заходів з оптимізації податкового планування не повинні перевищувати отриману економію від мінімізації оподаткування.

Кількісну оцінку ефективності державної податкової політики, спрямованої на оптимізацію податкових витрат суб'єктів міжнародних відносин, необхідно здійснювати через систему загальновідомих показників, що визначають: рівень податкового навантаження на підприємство; рівень впливу окремих заходів податкового планування на величину податкових зобов'язань підприємства; ефективність податкового планування та податкової політики підприємства в цілому.

Можна виділити наступні методи податкового планування:

1. Скорочення бази оподаткування;
2. Перенесення бази оподаткування, що включає реєстрацію: неприбуткових організацій; підприємств-платників єдиного податку, підприємств за участю громадських організацій інвалідів; а також підприємств у спеціальних (вільних) економічних зонах; в офшорній зоні;
3. Метод заміни відносин;
4. Метод розподілу відносин;
5. Метод відстрочення податкового платежу.

Всі ці методи можуть використовуватися в міжнародному податковому плануванні, завданням якого є максимізація глобального доходу господарюючого суб'єкта за рахунок полегшення його сукупного податкового навантаження, обліку всіх податків, сплачених у всіх юрисдикціях активності, дослідження найбільш раціональних способів зниження таких податків, тобто їх мінімізація. Особливістю корпоративного міжнародного податкового планування є використання гнучкої транснаціональної структури корпорації для перерозподілу прибутку між відповідними структурними одиницями групи, які знаходяться в країнах з різним рівнем податків [39].

Це дає нам підставу вважати передумови розвитку гнучкого режиму оподаткування в різних країнах зумовленою зацікавленістю державного сектора економіки в залученні міжнародних інвестицій. Однак, безумовно, головною метою державної податкової політики України є використання особливостей міжнародного податкового права для вирішення проблеми подвійного оподаткування, в тому числі за допомогою цих методів.

Як корпоративне, так і індивідуальне, міжнародне податкове планування включає три рівня мінімізації загального податкового навантаження платника: використання низьких ставок податків; ефективне використання різних способів врегулювання міжнародного подвійного оподаткування (застосування системи податкових кредитів і податкових заліків); мінімізація податків на репатріацію доходів.

Крім мінімізації податків завданням корпоративного міжнародного податкового планування є відстрочка податків, що вигідна компанії в ряді випадків (зокрема, для можливості в майбутньому регулювати прибутки/збитки фірми в ході декількох років).

Орієнтуючись на сучасні методи міжнародного податкового планування, слід зазначити, що вирішення проблеми подвійного оподаткування можливе за умови впровадження комплексу заходів, які

включають в себе також основні технічні механізми корпоративного міжнародного податкового планування:

– трансферне ціноутворення – дозволяє переводити прибуток транснаціональної групи до юрисдикції з низьким рівнем податків і акумулювати доходи групи на рахунках дочірніх компаній-резидентів податкових гаваней;

– «шопінг» міжнародних податкових угод, що дозволяє репатріювати доходи в формі відсотків, дивідендів і роялті з мінімальними податковими витратами.

На сучасному етапі розширення міжнародної підприємницької діяльності, а також інвестиційної зацікавленості міжнародних економічних систем, міжнародне податкове планування стає перспективною сферою фінансових послуг, якою користуються практично всі учасники зовнішньоекономічної діяльності, що спрямована на оптимізацію податкових витрат суб'єктів міжнародних відносин.

Державна податкова політика України через механізми міжнародного податкового планування спрямована на зниження податкового навантаження фізичних і юридичних осіб, що допускається законодавством, з метою максимізації їх сукупних доходів, які виникають у всіх юрисдикціях зовнішньоекономічної діяльності.

Суб'єктом корпоративного міжнародного податкового планування є корпорація, в більш широкому понятті це стосується, в першу чергу, транснаціональних корпорацій, які є головними учасниками зовнішньоекономічної діяльності. З точки зору оподаткування транснаціональною вважається така внутріфінансова структура групи, яка включає головну холдингову компанію, її дочірні компанії, представництва та філії, розташовані в країнах, що відрізняються від юрисдикції базування материнської компанії [39, с. 119]. Досвід їх існування свідчить, що головною метою побудови транснаціональних корпорацій є вирішення питань оптимізації технологічного процесу, проведення ретельної

маркетингової політики фірми, зорієнтованої на міжнародний ринок товарів і послуг, посилення позицій транснаціональних корпорацій на світовому ринку.

Подвійне оподаткування в міжнародному бізнесі означає багаторазове оподаткування одного і того ж об'єкта оподаткування однотипними податками в різних країнах. Подвійне оподаткування має наслідком погіршення інвестиційного клімату у відповідних країнах, скорочення доходів бюджету і втрату капіталу, тобто, може сприяти великому інтересу платників податків в несплаті податків. Це питання набуло особливого значення на початку минулого століття, в зв'язку з розширенням економічних відносин між країнами, глобалізацією світової економіки, стало одним з аспектів удосконалення механізмів державної податкової політики України у частині міжнародного економічного і фінансового співробітництва.

Зовнішнє (міжнародне) подвійне оподаткування виникає в результаті зіткнення декількох самостійних податкових юрисдикцій, в результаті чого проблема розмежування платника податку і визначення об'єкта оподаткування переходить за межі однієї держави.

В ході реалізації державної податкової політики запобігання подвійного оподаткування може здійснюватися двома шляхами: в односторонньому і двосторонньому порядку. Так, в односторонньому порядку запобігання подвійного оподаткування здійснюється шляхом зміни національного податкового законодавства. У двосторонньому (багатосторонньому) – на основі міжнародних угод, шляхом укладення двосторонніх угод про запобігання подвійному оподаткуванню доходів від праці і капіталу і включення таких угод в систему національного законодавства держави.

На перший погляд, одностороннє запобігання подвійного оподаткування є оптимальним, а також одним з найпростіших способів регуляції, оскільки не викликає необхідності в довготривалих переговорах між країнами. Але, як виявляється, можуть виникнути і негативні для самих

держав наслідки одностороннього запобігання подвійного оподаткування. Запобігання шляхом одностороннього врегулювання може привести до не виправданих втрат бюджету, а також до різного роду махінацій з боку недобросовісних платників податку. Крім того, в цьому випадку країна постійного місця виступає донором тієї країни, де її громадянин (або підприємство) здійснює економічну діяльність.

Разом з тим, одностороннє запобігання подвійного оподаткування не вирішує проблеми ще й тому, що перед кожною державою стоїть завдання, як забезпечити достатній рівень податкових надходжень до бюджету, так і створити оптимальні умови для економічного розвитку. Як наслідок, багато країн відмовляються від такого способу запобігання подвійного оподаткування.

Найчастіше в міжнародній податковій практиці спостерігається двостороннє запобігання подвійного оподаткування. Так, міжнародне юридичне подвійне оподаткування усувається виключно шляхом укладення між зацікавленими державами відповідних міжнародних податкових угод (конвенцій). Обов'язковою умовою запобігання подвійного оподаткування є міждержавні угоди, які стосуються взаємного узгодження юридичної інтерпретації фіскальних порушень. Кожна держава самостійно обирає шляхи запобігання подвійного оподаткування, при цьому використовуючи систему методів.

Розглядаючи шляхи і методи запобігання подвійного оподаткування, слід враховувати чинне законодавство України. Відповідно до положень ст. 9 Конституції України, нинішні міжнародні угоди, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства [57]. Відповідно до п. 3.2 ст. 3 ПКУ, якщо міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, містять інші правила, ніж ті, які передбачені в цьому Кодексі, застосовуються правила міжнародного договору [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

В цілому, станом на 18.04.2017, є чинними міжнародні договори про запобігання подвійному оподаткуванню, укладені Україною з 70 країнами, угоди ратифіковано з 2 країнами. Крім того Україна застосовує 3 відповідних договори СРСР, які діють до набрання чинності нових угод [126]. Це зумовлює необхідність наявності двосторонніх (або багатосторонніх) міждержавних угод про запобігання подвійному оподаткуванню для зменшення податкового тиску на підприємства, а також підтверджує тезу, що майже всі методи і відповідні схеми базуються на двосторонніх (або багатосторонніх) податкових угодах. Серед методів запобігання подвійного оподаткування слід виділити наступні:

1. Відрахування – обидві договірні країни оподатковують доход податком, але за умови вирівнювання до рівня податку в країні з меншим розміром податку.

2. Звільнення – означає право на оподаткування певного виду доходу, який належить одній з договірних сторін. При цьому перераховують доходи, що оподатковуються в одній країні і звільнені від оподаткування в іншій.

3. Кредит (зовнішній податковий кредит) – залік сплачених податків за кордоном у рахунок внутрішніх податкових зобов'язань.

4. Знижка (залік) – податок, сплачений за кордоном, розглядається як витрати, на які зменшується сума доходів, що підлягають оподаткуванню. Кредит і знижка дуже схожі, хоча між ними існує принципова різниця: кредит зменшує розмір податку, що підлягає сплаті, тоді як знижка зменшує об'єкт оподаткування. Податковий кредит дає більший ефект від запобігання подвійного оподаткування.

Однак при наданні податкового кредиту існують деякі обмеження: податковий кредит може бути наданий тільки на суму сплачених за кордоном податків, яка не перевищує рівень оподаткування в країні резидентства. Якщо податкові ставки за кордоном великі, то переплата податків не компенсується, а платник податків несе фінансові втрати [39, с.205].

Україна для запобігання подвійного оподаткування використовує метод кредиту. Відповідно до положень ст. 13 ПКУ суми податків і зборів, сплачених за межами України, зараховуються на момент розрахунку податків і зборів в Україні відповідно до правил, встановлених ПКУ. Щоб мати право на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник повинен отримати від державного органу країни, де одержано такі доходи (прибуток), уповноваженого здійснювати такий податок, довідку про суму сплачених податків та зборів, а також бази даних і об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній іноземній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України. При цьому пунктом 161.5 ст. 161 ПКУ встановлено, що розмір податку зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового періоду не може перевищувати суму податків, що підлягають сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Аналогічно для фізичних осіб, пунктом 170.11.4 ст. 170 ПКУ встановлено, що сума податку з іноземного доходу платника податку – резидента за межами України, не може перевищувати суму податку, розраховану на основі загального річного оподатковуваного доходу такого платника податку відповідно до законодавства України.

Важливу роль в запобігання подвійному оподаткуванню грає форма організації зовнішньоекономічної діяльності. Перша форма організації зовнішньоекономічної діяльності базується на усуненні присутності оподаткування за кордоном. Сюди слід віднести експорт без перетину кордону, ліцензування, франчайзинг та ін.

В цьому випадку всі угоди підписуються компанією в своєму власному офісі в юрисдикції її інкорпорації. Товар, як правило, повинен бути доставлений на умовах, при яких всі витрати, пов'язані з доставкою товару від національного кордону бере на себе іноземний партнер.

При експорті послуг дана форма діяльності має певну своєрідність. Наприклад, таким чином можна надавати фінансово консультативні, юридичні послуги, тобто послуги нематеріального характеру. Хоча, при наданні матеріалізованих послуг, як правило, необхідна фізична присутність в іноземній державі. Важливо відзначити, що при експорті товарів не застосовується і внутрішній податок на додану вартість. Однак при експорті послуг деякі з них від податку на додану вартість не звільнюються.

Іншим цікавим елементом даної форми організації зовнішньоекономічної діяльності, на наш погляд, є ліцензування, тому що цей вид діяльності також виключає необхідність створення податкової присутності за кордоном. При ліцензуванні національна компанія укладає зі своїм іноземним партнером ліцензійну угоду, відповідно до якої вона отримує роялті, а не торговий прибуток. Ліцензіар в такому випадку не піддається іноземному податку на прибуток. Але при перерахуванні ліцензійного доходу в формі платежів типу роялті іноземна держава може стягувати відповідно до принципу територіальності податок на репатріацію роялті. Якщо аналогічний податок на розподіл роялті на користь іноземного партнера існує в країні ліцензіара, то податок, сплачений з прибутку при його репатріації в іноземній державі, можна кредитувати в своїй країні. Якщо в країні ліцензіара податку на репатріацію немає, то його сума, сплачена при перерахуванні роялті з-за кордону, може стати додатковим податковим навантаженням для корпорації [39, с. 225].

Однак при репатріації роялті можна скористатися і деякими перевагами. Ставка податку на репатріацію платежів типу роялті може бути значно скорочена або взагалі зведена до нуля, якщо між двома країнами є угода про запобігання подвійному оподаткуванню. Слід також відзначити те, що в більшості країн світу надходження з-за кордону в формі роялті звільнюються від сплати податку на додану вартість.

Серед інших форм організації зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на усуненні присутності оподаткування за кордоном, можна

виділити франчайзинг – вид діяльності, що підходить для надання експортних послуг: моніторинг стандартів товарів; маркетинг продукції; загальна консультаційна підтримка. При цьому присутність оподаткування за кордоном (постійне представництво) не створюється. Продавець франшизи також отримує доходи у формі роялті, але надходження від франчайзингової діяльності в ряді випадків оподатковується податком на додану вартість у країні продавця [39, с. 125].

Можна зробити висновок, що форма організації зовнішньоекономічної діяльності, яка базується на усуненні присутності оподаткування за кордоном, не несе податкової відповідальності в іноземній державі, а лише тільки в державі свого місцезнаходження. У той же час для ліцензування і франчайзингу в випадках, коли стягується іноземний податок на репатріацію роялті, зазвичай можна отримати податковий кредит або використовувати міжнародні податкові угоди.

Обмежена присутність за кордоном без утворення постійного представництва також відноситься до першої формі організації зовнішньоекономічної діяльності. Тут передбачається обмежений рівень активності і усунення податкової присутності.

Для розгляду наступного аспекту здійснення зовнішньоекономічної діяльності слід зупинитися на визначенні поняття «постійне представництво». У ряді випадків під цей критерій не підпадають складські приміщення, демонстраційні зали, представництва компанії, які займаються сервісним обслуговуванням клієнтів, збором інформації про ринок, рекламних і маркетингових бюро. Певні види діяльності в ході нетривалого періоду часу також не зважають постійним представництвом.

Можна виділити ряд переваг і недоліків при створенні закордонної філії або дочірньої компанії в рамках іноземної юрисдикції. Так, при створенні закордонної філії при перерахуванні прибутку філії на користь головної компанії відсутні податки на репатріацію. При здійсненні діяльності через дочірню компанію спостерігається свобода вибору маневру в

здійсненні фінансових трансакцій всередині транснаціональної групи; якщо прибуток не розподіляється на користь материнської компанії (не репатріюється), то податків можна уникнути, реінвестуючи прибуток.

Вибір тієї чи іншої форми організації представництва має ґрунтуватися на завданнях (виробничих, збутових, посередницьких та ін.), які на нього покладаються. Саме тому вважаємо більш сприятливим розвиток міжнародної підприємницької діяльності шляхом здійснення зовнішньоекономічної діяльності за допомогою дочірньої компанії, що підкреслено низку переваг, основним з яких є самостійність і незалежність в ухваленні рішень щодо бізнесу в даній іноземній юрисдикції.

Рішення оптимізаційного характеру, пов'язані із запобіганням подвійного оподаткування, ґрунтуються на дії відповідних міжнародних податкових угод (наприклад, за допомогою певного розміру участі в капіталі зарубіжної компанії). Це стосується і окремих можливостей чинного податкового законодавства обраної іноземної юрисдикції (діяльність в зонах вільної торгівлі, а також застосування інших форм пільгового оподаткування).

Для створення системи здійснення зовнішньоекономічної діяльності в умовах розвитку міжнародного бізнесу слід ґрунтуватися на доскональному вивченні податкового законодавства кожної окремої юрисдикції, застосуванні можливостей міжнародних податкових угод.

Керуючись принципами міжнародного податкового планування, ці компанії використовують спеціальний інструментарій, яким є компанії, зареєстровані в різних країнах. Для цілей зменшення податків можуть використовуватися компанії, що діють в безподатковому режимі або в спеціальному режимі оподаткування. Це можуть бути компанії з країн, що користуються певними пільговими особливостями оподаткування. Скажімо, в деяких країнах доходи компанії від володіння акціями інших компаній – дивіденди, приріст вартості акцій – звільнені від оподаткування (наприклад,

Люксембург). Це дозволяє використовувати такі компанії у якості холдингів, що і є традиційною роллю люксембурзьких компаній у податкових схемах.

Основним завданням побудови складної системи здійснення зовнішньоекономічної діяльності є створення інтегрованої мережі іноземних компаній, які об'єднані в єдину систему для вирішення стратегічних завдань компанії, виконання всіх принципів і методів податкового планування. За допомогою цієї ланки об'єднаних компаній здійснюються фінансові потоки поетапно в строго визначеному напрямку, що мінімізує загальну податкове навантаження. Для ефективного функціонування такої системи в мережі задіяних компаній виділяється провідна компанія, роль якої зосереджена в координації фінансової діяльності корпорації і перерозподілі товарних і грошових потоків. Через провідні компанії проходять інвестиції, також вони акумулюють на своїх рахунках доходи і займаються їх перерозподілом.

Зміст діяльності провідної компанії зводиться до окремих чітко сформульованих дій. Провідна компанія збирає доходи зарубіжних дочірніх компаній, акумулює їх на своїх рахунках в країні місцезнаходження, а потім або інвестує накопичені доходи, або пересилає їх в країну головної материнської компанії. Компанія-провідник, як правило, створюється в країні, яка має велику мережу міжнародних податкових угод і яка дає певні податкові пільги для діяльності провідних компаній. Зміст діяльності провідних компаній полягає в тому, що з їх допомогою можна значно економити на податках на репатріацію процентів, дивідендів, роялті.

На практиці міжнародний бізнес пристосувався до багатьох умов ведення зовнішньоекономічної діяльності. Будь-яке завдання може бути вирішено за допомогою використання схеми, спрямованої на зменшення податкового навантаження. Однією з них є трансферне ціноутворення: регулюючи контрактну ціну, власник компанії тим самим регулює і суму виплачених податків і мита.

Безпосереднім головним завданням провідної компанії залишається вміння правильного використання потенціалу, який вони в собі містять. В

такому випадку міжнародна діяльність здійснюється шляхом посередницької (провідної) компанії, яка мінімізує податкове навантаження головної компанії і усуває подвійне оподаткування.

Сьогодні добробут держави, незалежно від рівня економічного розвитку, часто залежить від кількості інвестицій, які здійснюються в її економіку. Саме тому в запобігання подвійному оподаткуванню доходів (прибутків) і майна зацікавлені не тільки платники податку, а й самі держави. Крім того, податкове навантаження на юридичні та фізичні особи, які діють в сфері міжнародних економічних відносин без запобігання подвійного оподаткування, може досягати таких розмірів, що будь-яка участь в міжнародному розподілі праці для них стане економічно невиправданим.

Таким чином, важливу роль в регулюванні міжнародних економічних відносин відіграють міжнародні податкові угоди, основною метою яких є запобігання обкладення податками доходів двічі – перший в країні отримання прибутку, після в країні, резидентом якої є інвестор, як наслідок цього – боротьба з незаконним ухиленням від сплати податків. Участь України в міжнародних податкових угодах є не тільки ефективним методом захисту інтересів вітчизняних підприємств, які здійснюють діяльність в глобальному економічному просторі, а й гарантією стабільності доходів іноземних інвестицій в економіку України.

На погляд автора, з огляду на сучасний економічний стан, слід дуже уважно розглядати угоди про запобігання подвійному оподаткуванню, які Україна підписує з іншими країнами. Це необхідно для того, щоб виключити випадки, в яких сума податків, що недобираються внаслідок цих угод з іноземців в Україні та з українців за межами нашої держави, матиме негативний вплив на розвиток економіки України.

Для реалізації цієї мети вважаємо за необхідне виконати наступні умови:

– зменшення введення в ужиток нових понять, які можуть викликати непорозуміння, оскільки міжнародні угоди укладаються на декількох мовах.

Імовірність виникнення протиріч істотно знизиться, якщо використовувати англійську термінологію;

–систематичне і повне інформування податкових посадових осіб щодо угод про запобігання подвійному оподаткуванню, які підписані між Україною та іншими країнами, оскільки часто мають місце випадки невиконання або неналежного тлумачення угоди, що призводить до порушення їх умов на практиці.

Доцільним і інноваційним, в зв'язку з удосконаленням міжнародного податкового планування, як одного з механізмів державної податкової політики, вважаємо проведення податкової оптимізації в суворій відповідності із запропонованими принципами, дотримання яких сприятиме ефективному запобіганню подвійного оподаткування доходів (прибутків) і майна учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Серед ряду розглянутих проблем в сфері розширення міжнародного бізнесу, автором були визначені особливості податкового забезпечення як механізму державного управління. Подальшого вдосконалення потребує і правовий механізм через систему законодавчих документів України, що дасть можливість для розвитку не тільки підприємств-резидентів, а й податкових важелів для створення і функціонування міжнародних підприємств, їх філій, представництв, з чітко налагодженою системою оподаткування, спрямованої на усунення проблем подвійного оподаткування.

3.3. Організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону на основі податкового менеджменту

Уточнення методологічних підходів до розвитку державного податкового менеджменту як інструменту реалізації податкової політики України обумовлює необхідність розробки організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом на основі податкового менеджменту.

Поняття податкового потенціалу

Тісний взаємозв'язок податкового потенціалу, формування якого здійснюється під впливом державної податкової політики і бюджету, доходи якого в основному формується за рахунок податків, обумовлює постановку мети державної податкової політики: стійке формування податкових доходів бюджету. Чим більше держави або регіон генерують податкових доходів, тим більше податкових можливостей забезпечує податковий потенціал, тим стійкіше стає бюджет. Податкові можливості можна трактувати як реалізацію податкової політики в умовах оптимального податкового навантаження на економіку для забезпечення максимально можливого обсягу податкових надходжень у рамках чинного законодавства, ефективного використання ресурсів [104].

Дослідженню теоретичних підходів до визначення і оцінки податкового потенціалу присвячена велика кількість робіт як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Проте в законодавчих, або нормативних актах України це поняття поки що не наводиться.

Існують різні підходи до розуміння податкового потенціалу регіону: результативний, ресурсний, відтворювальний, системний. Окрім вказаних, на думку автора, слід виділити фіскальний підхід.

Представниками *результативного підходу* податковий потенціал території досліджується в системі «громадські блага – приватні блага». С. Барро розглядає податковий потенціал як здатність території отримувати податкові доходи з власних джерел, незалежно від рівня фіскальних зусиль за заданих умов оподаткування [205]. Н. Черніск під податковим потенціалом розуміє здатність влади трансформувати результати економічної діяльності, які локалізовані в певних межах, у витрати громадського сектора [207].

Результативний підхід лежить в основі тлумачення податкового потенціалу експертами Всесвітнього банку – «податковий потенціал (tax capacity) – здатність бази оподаткування в межах якої-небудь адміністративної одиниці приносити доходи у виді податкових надходжень,

але це не фактична сума податкових надходжень як таких. До чинників регіонального податкового потенціалу відноситься будь-яка регіональна база оподаткування, що знаходиться в межах компетенції регіональних органів влади» [187].

Д. Міщенко розглядає податковий потенціал як невід'ємну вагому складову частину фінансового потенціалу регіону. На його думку «під податковим потенціалом слід розуміти максимально можливу величину потенційного ресурсу території, яка може бути мобілізована і ефективно використана для збільшення доходів бюджету, які будуть спрямовані на соціально-економічний розвиток регіону» [110].

А. Миронов трактує податковий потенціал регіону в широкому і вузькому його значенні. У широкому розумінні податковий потенціал регіону є «забезпеченням достатнього обсягу податкових надходжень для стійкого розвитку регіону і його територій в умовах постійного розвитку податкової політики і методів податкового адміністрування. У вузькому значенні податковий потенціал слід розглядати з позиції податкових доходів, що поступають до бюджетів різних рівнів. Тобто податковий потенціал регіону у вузькому його значенні розуміється як максимально можливий обсяг податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів в умовах використання ресурсів регіону, що склалися, і чинного законодавства [104].

Л. Тарантулв значає податковий потенціал як «фактичний обсяг податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які акумулює регіон при використанні своїх ресурсів в умовах діючого податкового законодавства» [174]. Податковий потенціал регіону повинен: мати територіальну та часову визначеність; бути носієм потенційного, максимально можливого податкового доходу; відповідати вимогам чинного законодавства; орієнтуватися на соціально-економічні, природні й екологічні умови розвитку регіонів [134].

Представниками ресурсного підходу податковий потенціал розглядається в широкому і вузькому сенсі. Під податковим потенціалом в

широкому сенсі розуміється сукупність фінансових ресурсів, яка може бути ефективно мобілізована через оподаткування в системі «населення – господарство – територія», в координатах якої протікають основні процеси економічної і соціальної діяльності суспільства у межах регіону [128]. Це сукупний обсяг оподатковуваних ресурсів території з урахуванням макроекономічних показників розвитку регіону, збіраємості податків і зборів, середніх трансакційних податкових витрат. Це та частина доходів території, яка вилучається за допомогою податків до бюджету відповідно до чинного податкового законодавства [5].

У вузькому сенсі це фінансові ресурси, що підлягають акумуляції до бюджету через податкові платежі відповідно до податкового і бюджетного законодавства [128]. Відмінність цих підходів до визначення податкового потенціалу автор бачить в тому, що в результативному підході основна увага приділяється інституціональним аспектам його формування, а в ресурсному – фінансово-економічним.

Відтворювального підходу дотримується Т. Юткина, на думку якої «відтворювальні фінансові процеси закладають фундамент податкового потенціалу, визначають його теоретичний сенс і форми практичного використання» [198, с. 121]. На думку автора, справедливо відмічається, що принципи дослідження податкового потенціалу повинні відбивати стратегію закономірних об'єктивних відтворювальних процесів, забезпечувати паритет фіскальної і регулюючої функцій оподаткування. При цьому виділяється стратегічний і функціональний (тактичний) податковий потенціал.

Під стратегічним податковим потенціалом розуміється «потенційна здатність системи оподаткування забезпечувати постійне зростання загальнонаціональних, переважно соціальних потреб (потреби економіки державного сектора), якісні і кількісні оцінки якої базуються на платоспроможності суб'єктів сфери «бізнес» після закінчення повного циклу кругообігу засобів і задоволенні ними своїх інвестиційних потреб», а під функціональним (тактичним) податковим потенціалом – «сукупне

представлення прогнозованого обсягу податкових надходжень з розрахунку якісних і кількісних оцінок, що характеризують стан податкового середовища, стан стратегічного податкового потенціалу, усіх супутніх уточнень елементів податкових зобов'язань (ставок, пільг та ін.) при розробці податкових бюджетів (планування сукупної суми податкових надходжень) на кожен фінансовий рік» [Ошибка! Источник ссылки не найден., с. 127].

С. Каламбет визначає податковий потенціал як сукупну величину вкладених у товар: інтелектуального потенціалу, фізичних сил (праці), матеріальних та енергетичних витрат, вартості основних фондів і засобіввиробництва, що може відображати можливість відшкодування деякої умовної величини надходжень до загальносуспільних витрат життєзабезпечення і розвитку держави [47].

О Мірчев податковий потенціал – категорію бюджетної системи трактує як сукупність відносин, що втілюють сутнісні та кількісно-якісні перетворення стану економічної системи, а також державно-владні впливи з приводу формування бюджетних доходів і міжбюджетної взаємодії в усіх ланках та на всіх рівнях бюджетної системи через зміни структури й адміністрування податків з метою реалізації функцій держави і забезпечення економічного зростання [109].

Системного підходу у визначенні податкового потенціалу додержується М. Меламед [99], який розглядає його як суму податків, що можна зібрати, не позбавляючи господарюючих суб'єктів стимулів для подальшого розвитку. Представниками вказаного підходу можна вважати також М. Гапонюк, В. Яцюта, А. Буряченко, на думку яких податковий потенціал адміністративно-територіальної одиниці – загальний обсяг податків, які мобілізуються за рахунок усіх платників на відповідній території [111].

Ряд авторів дотримується *фіскального підходу* до визначення податкового потенціалу, розглядаючи його як умовну можливість держави зібрати до бюджету податки і збори за певний час, яка визначається станом

господарства і зовнішньої торгівлі, податковим законодавством і податковою політикою. виражається усією сумою тих податків і зборів, що підлягають стягуванню або середньою сумою зібраних за останні декілька років податків і зборів, а також індексом податкового потенціалу – величиною, що відбиває відношення цих показників до чисельності населення, площі і інших показників. Він застосовується для зіставлення податкової можливості різних країн, для вироблення економічної, соціальної, фінансової, бюджетної і податкової політики, бюджетного планування [154, 154]. На думку автора, ці визначення є спірними, оскільки не розглядають вплив державної податкової політики на формування і використання податкового потенціалу регіону. Автор дотримується погляду, відповідно до якого у визначенні податкового потенціалу регіону має бути відбита тільки фіскальна складова податкової політики.

Податковий потенціал регіону автор визначає як сукупність оподатковуваних ресурсів, що дозволяють акумулювати до бюджетів різних рівнів максимально можливу суму податків і зборів, необхідних для соціально-економічного розвитку, в умовах чинного законодавства, з урахуванням впливу державної податкової політики. Це деякий потенційно можливий обсяг податкових надходжень в умовах ідеальної податкової системи для окремого регіону, один з показників методики розрахунку прибуткової бази зведеного бюджету області.

Слід зазначити, що поняття податкового потенціалу нетотожне сумам податків, що фактично поступили до бюджету. Він визначається станом економіки, зовнішньої торгівлі, соціальної сфери, екологічної обстановки, податковим законодавством, державною податковою політикою, застосовується для зіставлення можливості різних регіонів, для вироблення економічної, соціальної, фінансової, бюджетної і податкової політики, зіставлення податкових можливостей регіонів, податкового регулювання.

Автор погоджується з точкою зору І. Ясенової, яка бачить удосконалення податкової системи через «збільшення податкового

потенціалу території, ефективність його використання шляхом переведення його розвитку з екстенсивного шляху на інтенсивний» [202, с. 583].

Показник «податкового потенціалу» використовується в аналітичній роботі щодо впливу механізмів державної податкової політики на розміщення нових продуктивних сил в країні, залучення інвестицій в економіку регіону і соціальний розвиток.

Нині поняття «податкового потенціалу», на думку автора, отримало актуальність у зв'язку з необхідністю визначення впливу особливостей територій регіонів України на оподаткування юридичних і фізичних осіб для посилення ролі податків у підвищенні ефективності їх функціонування, оцінки впливу державної податкової політики на соціально-економічний розвиток регіону, ухваленні рішень в сфері державного і регіонального податкового менеджменту.

У економічній літературі традиційно *чинники, що роблять вплив на величину податкового потенціалу регіону* групуються на об'єктивні і суб'єктивні, зовнішні і внутрішні, економічні і соціальні.

А. Мироновим виділені наступні чинники, що впливають на податковий потенціал регіону: ефективність податкової політики, бюджетна політика, недоліки і різночитання в законодавстві, територіально-економічне розміщення виробництва, диференціація платників податків і доля сплачуваних ними податків до бюджету регіону, міграція, якість податкового адміністрування, податкове навантаження на платника податків, тіньова економіка, податкова культура [104]. Окрім основних чинників на податковий потенціал регіону впливають політичні, фінансові, інфляційні, інвестиційні, інноваційні, експортні, трудові, виробничі та інші фактори [174].

З позицій менеджеріального підходу на формування, використання і розширення податкового потенціалу регіону, на думку автора, роблять вплив наступні чинники:

1. *Чинники, що впливають на податкову базу регіону:* структура регіональної економіки і її спеціалізація, природні ресурси, інвестиційна привабливість, стан ринку банківських послуг, транспортна система, зовнішньоекономічна діяльність (обсяг і структура експорту і імпорту), рівень і динаміка цін, рівень інфляції, рівень зношеності основних виробничих фондів, попит на продукцію, що виробляється в регіоні, впровадження інновацій, ефективність функціонування окремих складових економічної системи регіону (окремих галузей і організацій), ефективність податкового адміністрування, податкові повноваження державних та місцевих органів влади, врегулювання міжбюджетних відносин.

2. *Чинники, що впливають на кількість платників податків регіону:* рівень доходів населення, рівень життя населення; податкові пільги; можливість отримання інвестиційного податкового кредиту; розміри встановлених в регіоні податкових ставок; рівень податкового навантаження; рівень зайнятості населення; рівень безробіття місцевого населення; розвиненість інфраструктури територій; підприємницька активність; податкова культура; рівень соціальної відповідальності платників податків.

Виділені чинники, на думку автора, групуються як стимулянти і дестимулянти.

Поняття управління податковим потенціалом регіону

Основою соціально-економічного розвитку регіонів, на думку автора, є дієвадержавнаподаткова політика, яка обумовлена необхідністю ефективного управління податковим потенціалом.

Під управлінням податковим потенціалом регіону автор розуміє дії центральних і регіональних органів державного управління та місцевого самоврядування в межах виділених повноважень, спрямовані на формування, використання і розширення сукупності оподатковуваних ресурсів регіону, що дозволяють акумулювати до бюджетів різних рівнів податки і збори, необхідні для соціально-економічного розвитку, в умовах чинного законодавства, з урахуванням впливу державної податкової політики, на

основі структури регіональної економіки, що склалася, економічної кон'юнктури.

Обґрунтування методологічного підходу до розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні зумовило необхідність розробки автором організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону, рис. 3.1

Організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону включає послідовність фінансових перетворень «податковий потенціал – податкові доходи – результат (соціально-економічний розвиток регіону)».

Механізм охоплює чотири стадії: формування і розширення податкового потенціалу, схильних до впливу соціально-економічних чинників на податкову базу регіону; використання податкового потенціалу, на якій здійснюється його трансформація в податкові доходи бюджету, і використання податкових доходів, від ефективності якого, у свою чергу, залежить результат – соціально-економічний розвиток регіону.

Показники оцінки результативності управління формуванням, розширенням і використанням податкового потенціалу розглядаються автором у взаємозв'язку з показниками оцінки рівня соціально-економічного розвитку регіону.

Механізм формування інтеграції елементів податкового потенціалу з урахуванням активізації економічної діяльності, на думку автора, полягає в наступному.

Розширення податкового потенціалу, якому повинне передувати формування соціально-економічного потенціалу регіону, повинне здійснюватися за рахунок податкової бази підприємницької, зовнішньоекономічної діяльності, природокористування, власників рухомого і нерухомого майна, юридичних осіб, фізичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб.

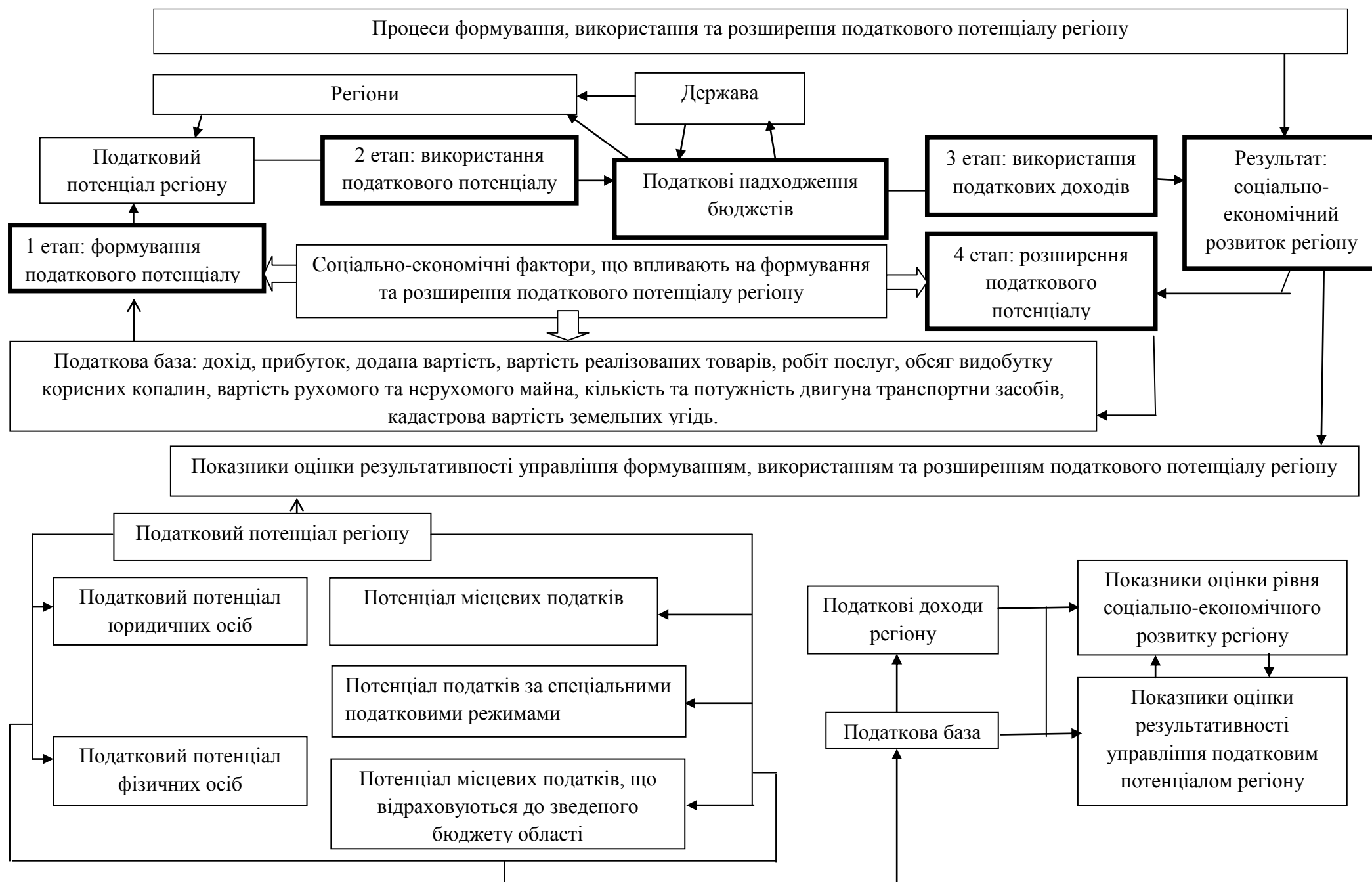


Рис. 3.1. Організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону. Джерело: авторська розробка

Використовуваний податковий потенціал, що є податковими доходами зведеного бюджету області, включаючи місцеві, частину загальнодержавних податків, що залишаються в регіоні, податків по спеціальних податкових режимах, обумовлює рух податкових потоків до бюджетів, які, у свою чергу, використовуються для вирішення завдань соціально-економічного розвитку територій, при русі фінансових потоків з бюджетів, тим самим здійснюється їх кругообіг.

Організаційно-економічний механізм включає активізацію кругообігу фінансових потоків регіону між суб'єктами державної податкової політики: центр, регіони України, платники податків. Основою цієї активізації є створення сприятливих у сфері оподаткування умов для підприємницької діяльності.

Визначальною умовою зростання рівня податкових доходів зведеного бюджету області є підвищення результативності управління податковим потенціалом регіону, формування якого багато в чому залежить від активності підприємницької діяльності добросовісних платників податків, що обумовлює зростання соціально-економічного потенціалу регіону.

Таким чином, податкові доходи, що формуються в регіоні, потрапляють до бюджетів інших регіонів, у тому числі, які є менш податково самозабезпеченні, здійснюючи міжбюджетне вирівнювання, покриваючи їх недолік.

Взаємозв'язок соціально-економічного і податкового потенціалу регіону

Взаємозв'язок наукових понять «економічний потенціал» – «фінансовий потенціал» – «податковий потенціал» розглядається такими українськими та зарубіжними вченими, як Л. Гончаренко, Л. Ігонін, А. Каратаєв, Д. Кусраєва, И. Майбуров, В. Пансков, М. Пинская, М. Романівський, Ф. Ханафеев, Д. Черник, Т. Юткина та ін. Це пояснюється характером вказаних понять, що еволюціонує, конкретним їх змістом, який змінюється під впливом соціально-економічної політики держави,

стратегічних цілей і тактичних завдань її розвитку. Т. Юткина справедливо відмічає, що «розвиток процесів об'єктивного пізнання економічних, фінансових і пов'язаних з ними грошових стосунків є передумовою методологічної ґрунтовності існування податкового потенціалу» [198, с. 122],

Слід зазначити, що практично у усіх вітчизняних фахівців спостерігається нерозривний зв'язок поняття податкового потенціалу з економічною категорією «податки» і податковою політикою. Українські вчені В. Гриньова і М. Новікова, розглядаючи економічні важелі, за допомогою яких держава впливає на ринкову економіку, саме податкам відводять важливе місце. Відмічають, що держави з ринковою економікою широко використовують податкову політику в якості певного регулятора ринку на властиві йому негативні явища. При цьому податки, як і вся податкова система, є могутнім інструментом управління економікою в умовах ринку [25].

О. Василик називає податки найбільш ефективним інструментом регулювання економічних відносин в країні, тому податкові реформи, що проводяться в останні роки в нашій країні мають значний вплив на розвиток соціально-економічних реформ. Державне регулювання економічних процесів шляхом використання податкових важелів в умовах ринкової економіки повинно спрямовуватися на забезпечення та підтримку збалансованого економічного росту та ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької діяльності [18].

О. Василик, К. Павлюк вважають застосування податків одним з економічних методів управління у забезпеченні взаємозв'язку загальнодержавних інтересів з комерційними інтересами підприємців та підприємств незалежно від форм власності й організаційно-правової форми. За допомогою податків визначаються взаємини підприємців, підприємств усіх форм власності з державними і місцевими бюджетами, з банками, а також з вищестоячими організаціями, регулюється зовнішньоекономічна

діяльність, включаючи залучення іноземних інвестицій, формується госпрозрахунковий дохід і прибуток підприємства [16].

Удосконалення механізмів державної податкової політики України в сучасних умовах виступає дуже важливою проблемою. Її вирішення суттєво вплине на поповнення державного бюджету, подальший розвиток підприємництва, інвестування галузей національної економіки та соціальний захист населення, дозволить подолати недоліки у податковій системі, що призводять до негативних наслідків в економіці країни та до її тінізації.

Основоположник вчення про податки А. Соколов, розглядаючи можливість використання податків як знаряддя економічної політики, відмічав, що «навіть при максимальному стискуванні функцій державного управління податок не перестає робити той або інший вплив на господарське життя, тобто не перестає бути економічним знаряддям. Від більшого або меншого розширення функцій державного управління залежить більше або менше розширення економічних функцій податкової системи, але як при системі широкого втручання держави в господарське життя, так і за відсутності такого втручання податок завжди робить ту або іншу дію на економіку, і в цьому сенсі завжди є відомим економічним знаряддям»[168].

На відміну від традиційного авторський підхід ґрунтований на обліку системи взаємозв'язків елементів соціально-економічного і податкового потенціалу регіону, яка розширює можливості державного управління останнім.

Облік елементів податкового потенціалу, податкових доходів зведеного бюджету області, що забезпечують зростання, є неодмінною умовою рішення соціально-економічних завдань території. Взаємозв'язок елементів соціально-економічного і податкового потенціалу регіону, на думку автора, характеризується через потенціал платників податків (юридичних осіб, фізичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб – ст. 15 ПКУ) і потенціал податків і зборів (загальнодержавних, місцевих, спеціальних податкових режимів). Модель взаємозв'язку соціально-економічного і

податкового потенціалу регіону, що включає потенціали платників податків, показана на рис.3.2.

Елементи податкового потенціалу взаємозв'язані з наступними елементами соціально-економічного потенціалу регіону:

– природно-ресурсним потенціалом, що забезпечує надходження до бюджетів екологічного податку, рентної плати: за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;

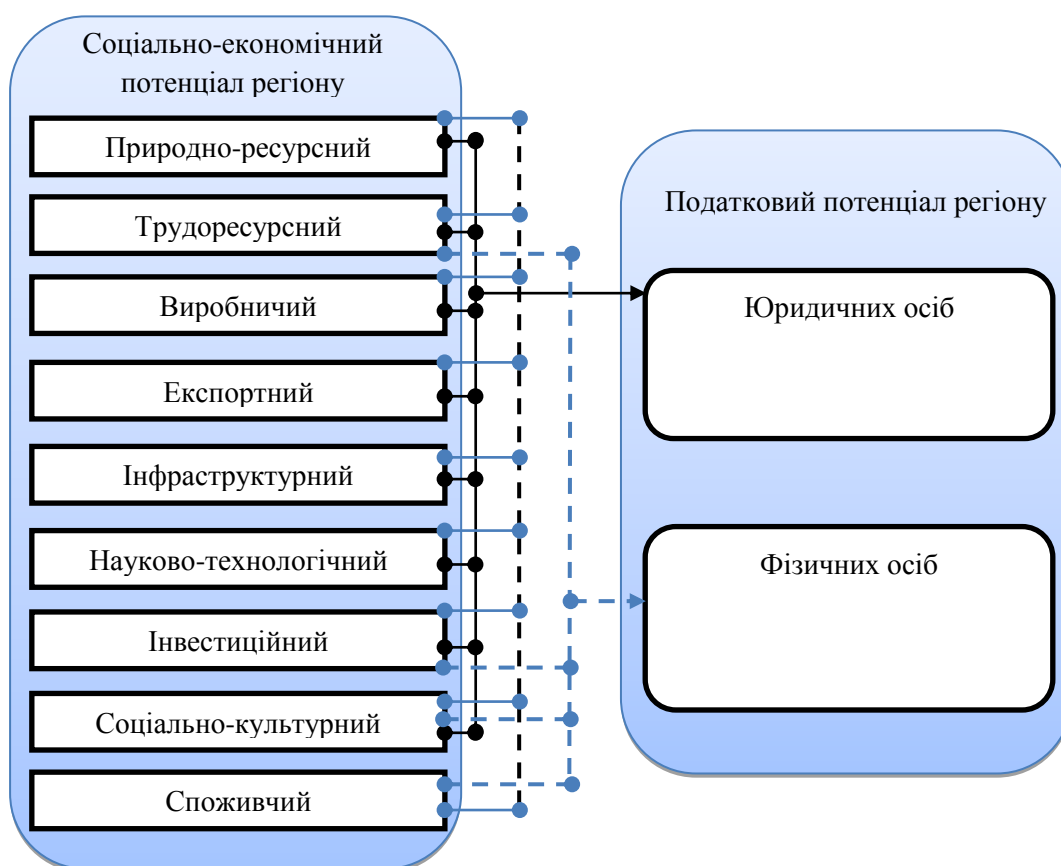


Рис.3.2. Модель взаємозв'язків соціально-економічного і податкового потенціалу регіону, що включає потенціали платників податків.

Джерело: авторська розробка.

– виробничим, що забезпечує надходження до бюджетів податків на прибуток підприємств, додану вартість, на майно; податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю, акцизного податку, мита, єдиного податку при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності;

– трудоресурсним, що забезпечує надходження до бюджетів податку на доходи фізичних осіб (податковими агентами), єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– експортним – податку на прибуток підприємств, єдиного податку при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності;

– інфраструктурним – податків на додану вартість, транспортного, єдиного податку при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності; збору за місця для паркування транспортних засобів;

– науково-технологічним – податків на прибуток підприємств, на додану вартість, на майно;

– інвестиційним – податків на прибуток підприємств, на майно; єдиного податку при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності;

– соціально-культурним – податків на прибуток підприємств, додану вартість, мита, єдиного податку при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності; збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

– споживчим – податків на майно: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю. рентної плати, збору за місця для паркування транспортних засобів

Авторський організаційно-економічний механізм включає державне управління структурним взаємозв'язком податкового потенціалу (потенціал податків загальнодержавних, що відраховуються до зведеного бюджету області, місцевих, по спеціальних податкових режимах) і соціально-економічного потенціалу (інвестиційний, природно-ресурсний, виробничий,

трудоресурсний, науково-технологічний, соціально-культурний, експортний, споживчий і інфраструктурний потенціали) регіону.

Державне управління структурним взаємозв'язком вказаних потенціалів здійснюється через формування, розширення і використання податкової бази регіону. Зростання соціально-економічного потенціалу – як об'єктивна основа формування і розширення податкової бази обумовлює зростання податкового потенціалу і його використання при трансформації в податкові доходи бюджетів.

Потенціал загальнодержавних податків, що відраховуються до зведеного бюджету області, характеризується станом податкової бази:

- податку на прибуток підприємств – оподатковуваний прибуток;
- податку на доходи фізичних осіб – доходи фізичних осіб;
- акцизного податку – обсяг або вартість реалізованих (переданих) окремих видів підакцизних товарів, вироблених в регіоні.
- екологічного податку – обсяг викидів в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;
- рентної плати: за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні – вартість видобутку корисних копалин; обсяг видобутку нафти, газу;
- рентної плати: за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентної плати: за користування радіочастотним ресурсом України – радіочастотний ресурс, користування яким здійснюється на підставі відповідних ліцензій та дозволу;

– рентної плати: за спеціальне використання води – фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;

– рентної плати: за спеціальне використання лісових ресурсів – об'єкти лісових ресурсів, використання яких здійснюється на підставі спеціальних дозволів;

– мита – звернення за здійсненням юридично значимих дій.

Потенціал податку на додану вартість автором не розглядається, оскільки цей податок повністю поступає до державного бюджету.

Потенціал місцевих податків характеризується станом податкової бази:

– податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – середньорічна вартість майна, що визнається об'єктом оподаткування (нерухоме майно);

– єдиного податку для юридичних осіб;

– єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб;

– транспортного податку – потужність двигуна транспортного засобу; паспортна статична тяга реактивного двигуна (для повітряних транспортних засобів); валова місткість (для водних несамохідних (буксированих) транспортних засобів); одиниця транспортного засобу (для інших водних і повітряних транспортних засобів);

– єдиного податку для юридичних осіб – сільськогосподарських товаровиробників (IV група);

– плати за землю (у складі податку на майно) – кадастрова вартість земельних ділянок;

– збору за місця для паркування транспортних засобів;

– туристичного збору.

Потенціал податків по спеціальних податкових режимах характеризується станом податкової бази:

– спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності – грошове вираження доходів або доходів, зменшених на величину зроблених витрат – єдиного податку для юридичних осіб – сільськогосподарських товаровиробників (IV група);

Розроблений автором організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону в якості найважливішого інструменту реалізації державної податкової політики, що припускає послідовне перетворення «податковий потенціал – податкові доходи – результат(стійкий соціально-економічний розвиток регіону)» – як основа державного і регіонального податкового менеджменту – є компромісним варіантом рішення проблем соціально-економічного розвитку регіонів, що дозволяє оптимізувати міжбюджетні стосунки, підвищити податкові доходи зведеного бюджету області.

Висновки до третього розділу

1. У ході дослідження опрацьовано методичний підхід до формування державної податкової політики на основі узгодження інтересів держави та регіонів. Виділено вихідні загальні постулати щодо сутності державної податкової політики на регіональному рівні як комплексу взаємообумовлених цілей і напрямів, механізмів та інструментів їх досягнення, реалізація яких здійснюється за допомогою взаємодії центральних і територіальних органів влади, всіх суб'єктів податкових відносин; формування цілей і напрямків державної податкової політики на регіональному рівні відповідно до стратегій соціально-економічного розвитку країни, регіональної політики держави; ефективного використання фіскальних та регулюючих механізмів, якісного управління податковим потенціалом регіону, обліку чинників і ризиків, що впливають на соціально-економічний розвиток регіонів при їх досягненні.

2. Доведено, що формування та реалізація стратегічних напрямів розвитку механізмів державної податкової політики неможливо без чіткого визначення критеріїв та кількісних показників, що характеризують стан її проведення. Виділено і систематизовано за різними класифікуючими ознаками показники оцінки державної політики в сфері оподаткування, ефективності функціонування її механізмів: порядок встановлення, зміни і припинення обов'язків зі сплати податків і зборів; принципи встановлення, введення в дію і скасування податків і зборів; права і обов'язки фіскальних органів та інших учасників відносин, які регулюються законодавством про податки і збори; податковий контроль і відповідальність сторін, що відображає характер і динаміку державної податкової політики. Запропоновано системи окремих і розроблених показників її оцінки.

3. З'ясовано основні завдання, пов'язані із забезпеченням ефективності та стабільності функціонування української податкової системи: вдосконалення податкового законодавства та економічних механізмів основних податків; скорочення можливостей щодо мінімізації та ухилення від оподаткування, підвищення якості та зручності податкового адміністрування; розвиток загальної податкової культури громадян; розробка методів оцінки ефективності податкової політики; розвиток національної податкової системи та податкового законодавства з урахуванням світових глобалізаційних тенденцій як загальноекономічних, так і в сфері оподаткування. Підкреслено, що першочерговими, стратегічно важливими напрямками української державної податкової політики регулятивного характеру повинні стати стимулювання інноваційної активності та вдосконалення оподаткування видобутку природних ресурсів.

4. Охарактеризовано місце і роль податкового менеджменту в удосконаленні механізмів державної податкової політики. Визначено, що стратегічний податковий менеджмент – один із різновидів науки державного управління, доцільно розвивати з метою ефективного виконання запланованого Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015-2018

роки, наведено його основні пріоритетні напрямки. Доведено, що стратегічний податковий менеджмент націлений на пошук та реалізацію нових механізмів щодо активізації і нарощування податкових надходжень; зниження податкового навантаження, маючи на меті визначення економічно-оптимального й соціально справедливого рівня оподаткування, достатнього як для реалізації державних функцій, так і для стимулювання інвестиційної діяльності й покращення податкової конкуренції, зниження податкового боргу. На основі податкового менеджменту сформовано стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні.

5. Доведено, що покращенню механізмів державної податкової політики України загалом сприяє вдосконалення податкового планування (прогнозування) у якості однієї з основних функцій державного податкового менеджменту. Проведено аналіз безпосередньої сфери застосування податкового планування – проблеми подвійного оподаткування. Обґрунтовано посилення ролі і значення державного управління в процесах удосконалення міжнародних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню, що є найбільш ефективним і законним методом правомірного вирішення проблеми, а також надійним засобом підвищення інвестиційної привабливості України в міжнародному економічному просторі. Для удосконалення міжнародного податкового планування, як одного з механізмів державної податкової політики, рекомендовано проведення податкової оптимізації в суворій відповідності із запропонованими принципами, дотримання яких сприятиме ефективному запобіганню подвійного оподаткування доходів (прибутків) і майна учасників зовнішньоекономічної діяльності.

6. В ході дослідження встановлено тісний взаємозв'язок податкового потенціалу, формування якого здійснюється під впливом державної податкової політики і бюджету, доходи якого в основному формується за рахунок податків, що обумовлює постановку мети державної податкової політики: стійке формування податкових доходів бюджету. Проаналізовано

різні підходи до розуміння податкового потенціалу регіону: результативний, ресурсний, відтворювальний, системний. Наведено авторське трактування податкового потенціалу регіону. Рекомендовано використовувати показник «податкового потенціалу» в аналітичній роботі щодо впливу механізмів державної податкової політики на розміщення нових продуктивних сил в країні, залучення інвестицій в економіку регіону і соціальний розвиток.

На основі податкового менеджменту розроблено організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону, який є компромісним варіантом рішення проблем соціально-економічного розвитку регіонів, що дозволяє оптимізувати міжбюджетні стосунки, підвищити податкові доходи зведеного бюджету області. Показники оцінки результативності управління формуванням, розширенням і використанням податкового потенціалу розглянуто у взаємозв'язку з показниками оцінки рівня соціально-економічного розвитку регіону.

7. Проаналізовано взаємозв'язок соціально-економічного і податкового потенціалу регіону. На відміну від традиційного авторський підхід ґрунтований на обліку системи взаємозв'язків елементів соціально-економічного і податкового потенціалу регіону, яка розширює можливості державного управління останнім. Доведено, що облік елементів податкового потенціалу, податкових доходів зведеного бюджету області, які забезпечують зростання, є неодмінною умовою рішення соціально-економічних завдань території. Запропоновано модель взаємозв'язку соціально-економічного і податкового потенціалу регіону, що включає потенціали платників податків. Доведено, що державне управління структурним взаємозв'язком вказаних потенціалів здійснюється через формування, розширення і використання податкової бази регіону.

Матеріали даного розділу оприлюднені в наступних публікаціях автора: [4, 6, 7, 8, 9, 12, 17, 18, 19, 20].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі запропоновано нове вирішення актуального науково-прикладного завдання, що полягає в теоретичному обґрунтуванні й розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів державної податкової політики в Україні шляхом упровадження податкового менеджменту.

За результатами проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

1. Виконаний аналіз теорій державного управління, державних фінансів, оподаткування, регіонального розвитку, а також комплексу проблем з формування та реалізації податкової політики, взаємозв'язків податкової політики з соціально-економічної та регіональної політикою показав необхідність розширення спектру теоретико-методологічних підходів до вивчення виникаючих явищ і процесів, що протікають в системі міжбюджетних відносин в Україні та її регіонах, визначення ключових категорій державної податкової політики. Розвинуто понятійно-категорійний апарат науки державного управління у частині уточнення змісту категорій державної податкової політики. Запропоноване трактування державної податкової політики на регіональному рівні, яке означає взаємопов'язану систему фіскальних і регулюючих соціально-економічний розвиток регіону цілей, напрямів, механізмів та інструментів їх досягнення, формування і практична реалізація яких здійснюється регіональними органами державного управління та місцевого самоврядування на основі збалансованості їх прав і відповідальності, узгодження інтересів держави та регіону.

2. Вивчення та узагальнення зарубіжного досвіду показало, що різні країни обирали різні стратегії податкових реформ: одні пішли шляхом поступовості, інші ж провели комплексні і широкомасштабні реформи в один етап. З усіх країн найбільш радикальної і далекосяжної стала реформа 2003 року в Словаччині, внаслідок якої серйозні зміни одночасно відбулися в

різних сферах оподаткування. Основоположним принципом реформи стало введення єдиної ставки податку в рамках всієї економіки. Ще одним завданням стало спрощення та підвищення прозорості податкової системи. Податкова реформа стала складовою частиною програми структурних реформ. Проведене дослідження доводить, що з метою удосконалення механізмів державної податкової політики цей позитивний досвід може бути успішно адаптований до сучасних умов нашої країни на шляху отримання Україною членства в ЄС.

3. Встановлено проникнення ідей менеджериалізму в сферу податкової політики та діяльність фіскальних органів, що потребує перенесення в державну податкову політику методів управління податковим процесом, вироблених організаціями. Обґрунтовано методичні підходи до реалізації механізмів державної податкової політики України, що передбачають удосконалення структурних елементів державного податкового менеджменту, які конкретизують його функціональне призначення: податкове прогнозування і планування, податкове регулювання, податковий контроль; формулювання мети, що полягає в забезпеченні потреб бюджетів різних рівнів в податкових надходженнях і вирішенні поставлених соціально-економічних завдань шляхом можливого застосування податкових механізмів. Дотримання методичних підходів буде сприяти підвищенню ефективності функціонування податкової системи за допомогою цільової орієнтації і виявлення ефективних способів досягнення цілей, оптимального поєднання фіскального та регулюючого напрямів, дозволить максимізувати ефект державної податкової політики на регіональному рівні.

4. Розвиток теорії податкового менеджменту дозволило удосконалити методичний підхід до формування податкової політики, заснований на гармонізації інтересів держави та регіонів в сучасних умовах України. Він базується на принципах, що забезпечують впорядкування процесу прийняття управлінських рішень: узгодженості інтересів держави, регіонів, органів місцевого самоврядування, об'єднань територіальних громад, суб'єктів

оподаткування, збалансованості, податкової самозабезпеченості і конкурентоспроможності регіону, виділених компетенцій, мобільності і адаптивності, соціальної орієнтованості, контрольованості і відповідальності. Формування методичного підходу, опрацювання нормативно-правової бази її реалізації доводять необхідність посилення взаємозв'язків податкової та соціально-економічної політики України та її регіонів.

5. Виконаний аналіз методологічних підходів (процесного, організаційного, системного, управлінського) дозволили обґрунтувати методологічний підхід до розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні, який полягає у формуванні системи управління податковим процесом, спрямованої на стабільне збільшення податкових доходів бюджету, формування привабливого клімату інвестиційної та інноваційної діяльності в регіоні; що включає прогнозування і планування податкових надходжень до зведеного бюджету області, податкове регулювання соціально-економічного розвитку регіону, аналіз оподаткування та податкового навантаження в регіоні, податковий облік, контроль виконання законодавства про податки і збори, організацію податкового процесу. Цей підхід враховує виявлені протиріччя державного управління оподаткуванням в регіоні. Для згладжування яких запропоновано модель розвитку регіонального податкового менеджменту.

6. В ході дослідження на основі податкового менеджменту сформовано стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики у регіоні, зокрема податкове стимулювання: розвитку вторинного і третинного секторів економіки регіону, формування «точок зростання», індустріальних парків, розвитку соціального підприємництва, організації місцевих громад, інвестиційної та інноваційної діяльності; введення регіонального інвестиційного податкового кредиту з податків, які формують доходи місцевих бюджетів; надання права регіонам управління елементами рентної плати за спеціальне використання води; за спеціальне використання лісових ресурсів: плати за використання інших природних ресурсів; встановлення

коригувальних коефіцієнтів зборів, які враховують регіональні особливості та регіональних пільг; протидія міграції недобросовісних платників податків, ухилення від оподаткування шляхом: встановлення заборони на зняття з обліку в податковому органі до закінчення податкового періоду і сплати податків; збільшення податкових санкцій за порушення законодавства про податки і збори; впровадження в систему управління оподаткуванням оцінювання результативності управління податковим потенціалом регіону та соціально-економічної результативності державної податкової політики.

7. Для удосконалення податкового планування, як одного з механізмів державної податкової політики, рекомендовано проведення податкової оптимізації в суворій відповідності із запропонованими принципами, дотримання яких сприятиме ефективному запобіганню подвійного оподаткування доходів (прибутків) і майна учасників зовнішньоекономічної діяльності: законності проведених операцій – способи оптимізації податків не повинні суперечити чинному міжнародному податковому законодавству; обачності – оптимізація повинна ґрунтуватися на логічному використанні недоліків в законодавстві, а не на створенні штучних схем заниження податків; послідовності – вибрані інструменти податкового планування повинні формувати схему оптимізації, притаманну конкретному підприємству-суб'єкту міжнародних відносин, яка заснована на дотриманні його типових господарських операцій; поміркованості – отримання максимальної вигоди з мінімальними витратами при дотриманні законності нарахування і сплати податків; ефективності – витрати на проведення заходів з оптимізації податкового планування не повинні перевищувати отриману економію від мінімізації оподаткування,

8. Обґрунтування методологічного підходу до розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні зумовило необхідність розробки організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону. Механізм включає державне управління структурним взаємозв'язком податкового потенціалу (потенціал податків загальнодержавних, що

відраховуються до зведеного бюджету області, місцевих, по спеціальних податкових режимах) і соціально-економічного потенціалу (інвестиційний, природно-ресурсний, виробничий, трудовресурсний, науково-технологічний, соціально-культурний, експортний, споживчий і інфраструктурний потенціали) регіону. Державне управління структурним взаємозв'язком вказаних потенціалів здійснюється через формування, розширення і використання податкової бази регіону. Зростання соціально-економічного потенціалу – як об'єктивна основа формування і розширення податкової бази обумовлює зростання податкового потенціалу, його використання при трансформації в податкові доходи бюджетів.

Розроблений організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону в якості найважливішого інструменту реалізації державної податкової політики, що припускає послідовне перетворення «податковий потенціал – податкові доходи – результат (стійкий соціально-економічний розвиток регіону)» – як основа державного і регіонального податкового менеджменту – є компромісним варіантом рішення проблем соціально-економічного розвитку регіонів, що дозволяє оптимізувати міжбюджетні стосунки, підвищити податкові доходи зведеного бюджету області.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абалкин Л.И. Хозяйственный механизм развитого социалистического общества / Л.И. Абалкин. – М. : Мысль, 1973. – 263 с.
2. Атаманчук Г.В. Теория государственного управления : учебник / Г.В. Атаманчук. – 4-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2014. – 525 с.
3. Андрущенко І.В. Оптимізація оподаткування в системі міжнародної діяльності інтегрованих корпоративних структур / І.В. Андрущенко // зб. наук. праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – №1. – С. 11-17.
4. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 28
5. Артюх В. Налоговое администрирование и тенденции его развития, 2012 [Электронный ресурс] : <http://fb.ru/article/38388/nalogovoe-administrirovanie-i-tendentsii-ego-razvitiya>
6. Архипцева Л.М. Налоговый потенциал: теоретические и практические аспекты использования и планирования налоговых поступлений / Л.М. Архипцева // Налоги и налогообложение. – 2008. – №7.
7. Афанасьев М.П., Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к тестированию / М.П. Афанасьев, Я.М. Афанасьев // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2009. – № 3. – С. 57.
8. Барабанова В.В. Основні засади формування ефективного податкового менеджменту на підприємствах / В.В. Барабанова, М.А. Барабанова // Економіка і регіон. – 2011. – №2 (29). – С. 142-145.
9. Барабанова В.В. Сучасний стан адміністрування податків [Електронний ресурс] / В.В. Барабанова // Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості :

матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. – Режим доступу: <http://icr-ua.com/ru/node/1059> 12

10. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2011. – 284 с.

11. Бережний Є.Б. Податкове регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.02 / Є.Б. Бережний. – Х., 2000. – 18 с.

12. Биренберг Б.М. Организация управления народным хозяйством в регионе / Б.М. Биренберг. – Киев : Наукова думка, 1989. – 212 с.

13. Бюджетний кодекс України – ВР України [Електронний ресурс] : Кодекс бюджетний від 08.07.2010 № 2456-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.

14. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. – 515 с.

15. Бюджетна система : підруч. / за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 624 с.

16. Бюджетна система України: проблемні питання : монографія / Л.А. Васютинська ... [та ін.]; за заг. ред. В.Г. Баранової; Одеський національний економічний університет. – Одеса : Атлант, 2013. – 251 с.

17. Василик О.Д. Удосконалення податкової системи України / О.Д. Василик, К.В. Павлюк // Фінанси України, 2010. – № 10. – С. 41.

18. Василик О.Д. Податкова система України : навч. посіб. / О.Д. Василик. – К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2009. – 478 с.

19. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці: теоретичні засади і напрями політики: моногр. / В.П. Вишневський ; НАН України, Ін-т економіки пром-сті. – Донецьк, 2012. – 128 с.

20. Воронкова О.М. Організаційні засади податкового менеджменту / О.М. Воронкова // Науковий вісник. Економіка, право. – Ірпінь, 2005. – № 1 (28). – С. 104-109.
21. Гавкалова Н.Л. Социально-экономическое развитие регионов: проблемы, перспективы, трансграничное сотрудничество / Н.Л. Гавкалова // Наукові праці Донецького нац. техн. ун-ту. Серія: економічна. Випуск 4(46). – Донецьк, ДонНТУ, 2013. – Випуск 4(46) – 313 с.
22. Гаман М.В. Модернізація державного управління оподаткуванням у контексті інноваційного розвитку [Електронний ресурс] / М.В. Гаман, Л.О. Матвейчук // Theory and Practice of Public Administration 1(52). – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2016-1/doc/2/01.pdf>
23. Горлов В.В. Взаимосвязь финансового и налогового менеджмента [Электронный ресурс] / В.В. Горлов, И.Т. Годовасенко // Библиотека бухгалтерских и налоговых документов. 2008. – Режим доступа: <http://www.naloglib.net/011/kvoprosu-o-nalogovom-administrirovanii-krupneishikh-nalogoplatelshchikov>.
24. Горский И. В. Налоги в рыночной экономике / И. В. Горский. – М.: Анкил, 2010. – 267 с.
25. Гриньова В.М. Управління підприємством в умовах розвитку ринку : монографія / В.М. Гриньова, М.М. Новікова. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2010. – 268 с.
26. Демократичні засади державного управління та адміністративне право : монографія / Ю.С. Шемшученко, В.Б. Авер'янов, О.В. Скрипнюк [та ін.] ; за заг. ред. В.Б. Авер'янова ; Нац. акад. наук України, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. – К. : Юрид. думка, 2010. – 496 с.
27. Демянчук Ю.Г. Поняття та ознаки подвійного оподаткування / Ю.Г. Демянчук // Держава і право. – 2010. – Вип. 47. – С. 279-284.

28. Державне регулювання оподаткування в Україні : монографія / О.М. Тищенко, О.М. Кизим, Л.О. Біляєвська-Плотник / за заг. ред. О.М. Тищенка. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2011. – 236 с.
29. Державне управління в Україні: організаційно-правові засади: навч. посіб. / Н.Р. Нижник., С.Д. Дубенко, В.І. Мельниченко та ін.; за заг. ред. проф. Н.Р. Нижник. – К.: Вид-во УАДУ, 2012. – 164 с.
30. Державне управління регіональним розвитком України : монографія / В.Є. Воротін та ін. ; за заг. ред. В.Є. Воротіна, Я.А. Жаліла ; Нац. ін-т стратег. дослідж. - К. : НІСД, 2010. - 287 с.
31. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва [та ін.]; наук. ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с.
32. Доля податків в ВВП [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://svspb.net/danmark/nalogov-v-vvp-stran.php>.
33. Дорбнуш Р. Макроекономіка / Р. Дорбнуш, С. Фішер ; пер. з англ. В. Мусієнко та В. Овсієнко. – К. : Основи, 1996. – 814 с.
34. Драган І.О. Модернізація митної політики як умова економічної безпеки держави / І.О.. Драган, Г.В. Бобрижна // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 22, – С. 136-139.
35. Дубенецька П.П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / П.П. Дубенецька. – Львів, 2015. – 254 с.
36. Енциклопедія державного управління : у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. При Президентіві України ; наук.-ред. колегія : Ю. В. Ковбасюк (голова) та ін. – Т. 1 : Теорія державного управління / наук.-ред. колегія : В. М. Князєв (співголова), І. В. Розпутенко (співголова) та ін. – 2011. – 748 с.
37. Ємельянов В.М. Інструменти формування та реалізації регіональної політики України [Електронний ресурс] / В.М. Ємельянов // Наукові праці. Серія: «Державне управління» : науково-методичний журнал.

– Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2013. – Випуск 202. – Том 214. -
Режим доступу : irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21CO.

38. Жарко Р.П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Р.П. Жарко. – К., 2006. – 20 с.

39. Жигаленко О. Ефективність податкового контролю в Україні // автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / . Жигаленко. – К., 2009. – 24 с.

40. Иванов В.В. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / В.В. Иванов, С.Ф. Сутырин, А.И. Погорецкий ; под ред. Сутырина С.Ф. – СПб. : Полиус, 1998. – 577 с.

41. Игонин Л.Л., Кусраева Д.Э. Налоговый потенциал региона: эффективность реализации и факторы роста : монография / Л.Л. Игонин, Д.Э. Кусраева. – Краснодар, 2010. – 176 с.

42. Иванов, Ю.Б. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / Ю.Б. Иванов, О.М. Тищенко, О.В. Грачов та ін., за ред. Ю.Б. Иванова. – Х.: ФОП Александрова К. М.;ВД «ІНЖЕК», 2012. –496 с.

43. Иванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Иванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – №19. – С.36-43.

44. Ільяшенко В.А. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави / В.А. Ільяшенко // Економіка та держава. – 2013. – №8. – С. 22-24

45. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент : навч. посібник / Г.Ю. Ісаншина. – К., 2003. – 260 с

46. Кабмін затвердив концепцію реформування і розвитку ДФС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2017/03/29/623192/>.

47. Каламбет С. Податковий потенціал у механізмі регулювання економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / С. Каламбет. – Донецьк, 2004. – 32 с.
48. Калдор Н. Утверждения о благосостоянии в экономической науке и межличностные сравнения полезности // Философия экономики, ред. Д.Хаусмана – М.: Изд-во института Гайдара. 2012 – С.265-268.
49. Караваева И.В. Налоги как регуляторы социально-политических процессов : монография / И.В. Караваева. – М. : МАКС Пресс, 2013. – 176 с.
50. Карп М.В. Налоговый менеджмент : учеб. для студ. вузов / М.В. Карп. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 477 с.
51. Катрук Н.О. Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н.О. Катрук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С.47–55.
52. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег [Электронный ресурс] / Дж.М. Кейнс. – Режим доступа: <http://www.socioline.ru/files/5/316/keyns.pdf>
53. Кене Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кене, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур. – М.: Соцэгиз, 1960. – 1200 с.
54. Кміть В.М. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення / В.М. Кміть // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – 1(48). – С. 209-215.
55. Князькова В. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні / В. Князькова, Л. Сергієнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. Науковий журнал. – 2015. – №1 (78). – С. 58-65.
56. Конвенція про мінімальні норми соціального забезпечення Міжнародна організація праці; Конвенція, Міжнародний документ, Класифікація від 28.06.19522013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/993_011.

57. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К. : Преса України, 1997. – 79 с.
58. Коротич О.Б Державне управління регіональним розвитком України : монографія / О.Б. Коротич. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2006. – 220 с
59. Кравчук Г. В. Податковий менеджмент : навчальний посібник / Г. В. Кравчук, С. М. Шкарлет. – Чернігів, 2005. – 332 с.
60. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент : навч. посібник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.
61. Крисоватий А. Податкові аспекти соціального добробуту в Україні / А. Крисоватий, А. Луцик // Світ фінансів. – 2016. – Вип. 2 (47). – С. 7-17.
62. Крисоватий А.І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кощук // Економіка України. – 2016. – № 1. – С. 35-51.
63. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... доктора екон. наук: 08.04.01 / Крисоватий Андрій Ігорович. – К., 2006. – 437 с.
64. Крисоватий А.І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції [Текст] : монографія / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кощук ; за ред. А.І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.
65. Крисоватий А.І. Методологічний інструментарій новітньої парадигми оподаткування [Електронний ресурс] / А.І. Крисоватий, О.Ю. Сидорович // Економічна теорія : наук. журнал. – 2014. – № 4. – С. 12-39.
66. Крисоватий А. Оподаткування багатства: виклики для України / А. Крисоватий, В. Федосов, Г. Яренко // Журнал європейської економіки. – 2015. – Т. 14, № 2. – С. 183-205.
67. Курносів О.В. Бюджетно-податкові інструменти як основа децентралізації влади в Україні / О.В. Курносів // Могилянські читання –

2015: досвід та тенденції розвитку суспільства в Україні: глобальний, національний та регіональний аспекти : зб. тез Всеукр. наук.-метод. конф. у рамках тижня науки 12-20 листопада 2015р. – Том 5. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. – С. 37-40.

68. Курносів О.В. Детермінанти державної податкової політики: концептуальний підхід / О.В. Курносів // Наукові праці : Науково-методичний журнал. – Вип. 286. – Т. 298. Державне управління. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2017. – С. 100-106.

69. Курносів О.В. Деякі аспекти реалізації механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики : матеріали III Міжнародної наук.-практ. конф. (17-18 березня 2016р.). – Х. :ХННІ ДВНЗ «УБС», 2016. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Pentium ; 1Gb RAM; Windows XP, 7,8; Adobe Acrobat Reader 5.0 – 10.0;. – Назва з екрану. file:///C:/Users/836D~1/AppData/Local/Temp/Rar\$EXa0.311/Disk2106/statti/Kurnosov.tezi.pdf

70. Курносів О.В. Досвід західноєвропейських моделей публічного управління в сфері оподаткування / О.В. Курносів // Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 18 листопада 2016 р. / за заг. ред. В.М. Огаренка, А.О. Монаєнка та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2016. – С. 115-118.

71. Курносів О.В. Оптимізація державної податкової політики в Україні / О.В. Курносів // Розвиток креативного публічного управління: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 8 квітня 2016р.) / за заг. ред. О.І. Дація. – К.: Академія муніципального управління, 2016. – С. 265-266.

72. Курносів О.В. Організаційно-економічний механізм податкового менеджменту / О.В. Курносів // Публічне адміністрування: сучасний стан та перспективи розвитку : матеріали щорічної наук.-практ. конф. для молодих

науковців та студентів (Київ, 30 листопада 2016р.) / за заг. ред. О.І. Дація. – К.: Академія муніципального управління, 2016. – С. 147-148.

73. Курносів О.В. Передумови розвитку податкового менеджменту на регіональному рівні / О.В. Курносів // Сталий розвиток територій: проблеми та шляхи вирішення : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 20 жовтня 2017 р.). – Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2017. – С.81-85.

74. Курносів О.В. Податки як детермінанти державної податкової політики / О.В. Курносів // Публічне управління: XXI століття: форсайтінг успіху : зб. тез XVI Міжнар. наук. конгресу, 21 квітня 2016р., м. Харків. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2016. – С. 386-389.

75. Курносів О.В. Посилення ролі державної податкової політики в соціально-економічному розвитку країни / О.В. Курносів // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. Дніпропетровського РІДУ НАДУ. – Дніпропетровськ : Вид.во ДРІДУНАДУ, 2016. – Вип. 1(28) – С. 88-94.

76. Курносів О.В. Перспективи розвитку регіонального податкового менеджменту в реалізації податкової політики України / О.В. Курносів //Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. пр. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2016. – № 2 (50).– Режим доступу :<http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2016-2/doc/3/05.pdf> – Назва з екрана.

77. Курносів О.В. Роль міжнародного податкового планування в удосконаленні державного управління / О.В. Курносів // Сучасні напрямки розвитку економіки і менеджменту на підприємствах України : зб. мат. Всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених, аспірантів та студентів, присвяченої 85 річниці заснування ХНАДУ (05 листопада 2015 р.). – Х: ХНАДУ, 2015. – С. 240-241.

78. Курносів О.В. Роль податкового менеджменту в удосконаленні механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів //Держава та

регіони. Серія: «Державне управління» : науково-виробничий журнал. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2016, – № 3. – с.105-110.

79. Курносів А.В. Совершенствование налогового планирования как метода государственного управления / А.В. Курносів // Государственное управление и государственная служба : междунар. научно-аналит. журн. – Астана : РГКП «Академия государственного управления при Президенте Республики Казахстан», 2015. – № 4. – С. 60–69.

80. Курносів О.В. Стратегічні напрями розвитку механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Формування ефективних механізмів державного управління та менеджменту в умовах сучасної економіки: теорія і практика : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (Запоріжжя, 24 листопада. 2017 р./ за заг. ред. В.М. Огаренка, О.В. Покатаєвої та ін. – Запоріжжя : КПУ, 2017. – С. 129-131.

81. Курносів О.В. Тенденції розвитку регіонального податкового менеджменту / О.В. Курносів // Розвиток професійних компетентностей державних службовців: комунікативний аспект : матер. щоріч. наук.-практ. конф. за міжнар. участю (Київ, 3-4 листопада 2016 р.) / за заг. ред. В. С. Куйбіди, М. М. Білинської, В. М. Сороко. – Київ : НАДУ, 2016. – С. 205-206.

82. Курносів О.В. Теоретичні засади державної податкової політики / О.В. Курносів // Науковий вісник Академії муніципального управління : зб. наук. пр., серія «Управління», випуск 3-4. – К. : Академія муніципального управління, 2015. – С. 148-157.

83. Курносів О.В. Удосконалення механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Cross-border cooperation with V-4 countries as vector of development of small and medium business in Ukraine: scientific works. – School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava. – Furdekova 16 854 (1) Bratislava, Slovak Republic. – Bratislava, March 2016. – p. 77-81.

84. Курносів О.В. Формування механізмів державної податкової політики / О.В. Курносів // Проблеми розвитку публічного управління в

Україні : матер. наук.-практ. конф. за міжнар. уч. (15 квітня 2016р., м. Львів) / за наук. ред. чл.-кор. НАН України В.С. Загорського, доц. А.В. Ліпенцева. – Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2016. – С.71-74.

85. Курносів О.В. Цілі та завдання стратегічного податкового менеджменту / О.В. Курносів // Професійний менеджмент в сучасних умовах ринку : Зб. матеріалів VI наук.-практ. конф. з міжнар.участю (Харків, 1 листопада 2017 р.). –Х. : НФаУ, 2017. – С. 271-274.

86. Кучерявенко Н.П. Курс податкового права. В 6 тт. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – Т. III.: Учение о налоге. – 600 с.

87. Лайко П.А. Податкове регулювання підприємницької діяльності : монографія / П.А. Лайко, Р. П. Жарко. – К., 2007. – 252 с.

88. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – С. 29-30.

89. Лекарь С. Особливості розвитку податкової політики в Україні на сучасному етапі / С. Лекарь // Економіст : наук. журнал, 2005. – № 4. – С. 29-30.

90. Литвиненко Я.В. Податкова політика : навч. посіб./ Я.В.Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.

91. Лондар С.Л. Фінанси : навч. посібн. / С.Л. Лондар, О.В. Терещенко. – Вінниця : Вид-во «Нова книга», 2009. – 331 с.

92. Луцик А.І. Організаційні засади державного податкового менеджменту / А.І. Луцик // Фінанси України, 2003. – №2. – С. 28-38.

93. Мазур Ю.О. Регулювання темпів економічного зростання методами податкової політики : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ю.О. Мазур. – Донецьк : НАН України. Ін-т економіки пром-сті. – 2008.

94. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения : уч.пос. / И.А. Майбуров и др. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с.

95. Майбуров И.А. Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / И.А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

96. Малиновський В.Я. Державне управління [Текст] : навчальний посібник / В. Я. Малиновський. - 3-тє вид., перероб. та доп.- К. : Атіка, 2009. - 608 с.
97. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України / Я.Д. Малкіна // Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. - 2015. - Вип. 6. - С. 854-858.
98. Маркс К. Капітал. Критика політичної економії / К. Маркс,Ф. Енгельс // Твори; пер. з 2-го рос. вид. - К.: Держполітвидав УРСР, 1963. - Т. 23. - 847 с.
99. Масгрейв Ричард А. Государственные финансы: теория и практика / Ричард А. Масгрейв., Пегги Б. Масгрейв : пер. с англ. - М. : Бизнес Атлас, 2009. - 716 с.
100. Меламед М. Валовий внутрішній продукт України та його податковий потенціал / М. Меламед // Вісник Національного банку України, 2005. - № 5. - С. 26.
101. Мельник В.М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. д.е.н.: 08.00.08 / Мельник Віктор Миколайович. - К., 2007. - 444 с.
102. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В.М. Мельник. - К. : Комп'ютерпрес, 2006. - С. 121.
103. Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки / Ф. А.. Меньков. - Вып. 1.- М. : Финансово-экономическое бюро НКФ СССР, 1924. - С. 46-84.
104. Мид Дж.Г. Избранное: Сб. переводов / РАН. ИНИОН. Центр социал. научн.-информ. исследований. Отд. социологии и социал. психологии; Сост. и переводчик В.Г. Николаев. Отв. ред. Д.В. Ефременко. - М., 2009. - 290 с. (Сер.: Теория и история социологии).

105. Миронов А.А. Методический инструментарий оценки налогового потенциала региона : автореф. дисс. ... канд.экон.наук. / А.А. Миронов. – М., 2012. – 28 с.

106. Мироненко І.С. Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України : дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук (доктора філософії) : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.С. Мироненко – К., 2017. – 28 с.

107. Митний кодекс України. (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552). { Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 13.03.2012 № 4495-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

108. Мінфін заявив про запуск комплексної реформи ДФС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua.interfax.com.ua/news/general/432509.html>.

109. Мірчев О.В. Розвиток податкового потенціалу в умовах трансформації бюджетної системи України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / О. В. Мірчев. – Ірпінь, 2006. – 199 с.

110. Міщенко Д.А. Податковий потенціал як основна складова бюджетних можливостей регіону / Д.А. Міщенко, А.В. Перетятко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2017. – № 12.

111. Місцеві фінанси у схемах і таблицях: навч. посіб. / [М. А. Гапонюк, А. Є. Буряченко, В. П. Яцюта та ін.]; за заг. Ред. В. М. Федосова. – К. : КНЕУ, 2010. – 600 с.

112. Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : монографія / О.О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.

113. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем монографія / Под ред. И.А. Майбурова и Ю.Б. Иванова / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Б.Х. Алиев, М.К. Аристархова, Н.Н. Башкирова, ... М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – с. 375.

114. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской – СПб: Питер, 2006. – 496 с.

115. Налоговая доктрина. Пути совершенствования налоговой системы Российской Федерации /В.А.Кашин, А.В.Чуев, М.Д.Абрамов. В.В. Панков // «Экспертно-аналитический Центр по модернизации и технологическому развитию экономики». – Труды, вып. 2, – М. : ЭАЦ «Модернизация», 2011. – 320 с.

116. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування [Текст] : монографія / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк, Л.П. Амбрик [та ін.] ; за ред. А.І. Крисоватого, О.М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 182 с.

117. Національний план дій щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : указ Президента України від 12.03.2012 № 187 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/14581.html>.

118. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. Учебник / В.С. Нерсесянц. – М.: Норма : ИНФРА – М., 2012. – 560с.

119. Никулина С.В. Администрирование налоговых отношений в системе управления налоговыми процессами на государственном уровне: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. – Орел, 2011. – 24 с.

120. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти. – М., 1904. – С. 240-244.

121. Оболенський О.Ю. Державна служба України : реалізація системних поглядів щодо організації та функціонування : монографія / О.Ю. Оболенський. – Хмельницький : Поділля, 1998. – 294 с.

122. Одінцева Г.С. Науково-методичні засади формування механізмів перетворення систем управління соціально-економічного розвитку на регіональному рівні / Г.С. Одінцева // Механізм вдосконалення процесу управління економічним і соціальним розвитком регіону (на прикладі

Луганської, Полтавської, Сумської та Харківської областей) : звіт про НДР, 1998. – С. 60-78 : УАДУ (ХФ), 2000. – С. 32-34.

123. Онисько С.М. Податкова система : підручник / С.М. Онисько, І.М. Тофан, О.В. Грицина ; за заг. ред. С.М. Онисько. 4-е вид., випр. і доп. Львів : Магнолія, 2008. 334 с.

124. Опарін В. М. Публічні фінанси: генеза, теоретичні колізії та практична концептуалізація / В. М. Опарін, В. М. Федосов, П. І. Юхименко // Фінанси України. – 2017. – № 2. – С. 110-128.

125. Офіційний сайт Державного комітету статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

126. Перелік країн, з якими Україною укладено угоди про уникнення подвійного оподаткування ЛІГА:ЗАКОН / Довідкова інформація от 18.04.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000087.html.

127. Петричко М.М. Сучасний стан адміністрування податків і зборів в Україні / М.М. Петричко // Науковий вісник Херсонського держ. ун.-ту. – Вип. 16. – Ч. 2, 2016 – С. 133-135.

128. Пигу А. Экономическая теория благосостояния / А. Пигу. – Т. 1: Пер. с англ. – М.: Прогресс. – 1985. – Т. 1. – 511 с.

129. Пинская М.Р. Развитие налоговой конкуренции в Российской Федерации : монография / М.Р. Пинская. – М. : Социум, 2010. – 65 с.

130. Піскова Ж. В. Формування системи показників фіскальної ефективності податків: теорія і практика / Ж. В. Піскова // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка. – 2016. – Вип. 2. – С. 174-180.

131. Податки в Україні : від каральної до стимулюючої функції : зб. наук. ст. [за ред. Я.А. Жаліла]. (Серія «Безпека економічних трансформацій»). – Вип. 22) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua>.

132. Податковий Кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/spisok1/>
133. Податковий менеджмент [Текст] : навч. посібник / С.В. Паранчук, Є.М. Романів, О.С. Червінська. – Львів : Львівська політехніка, 2005. – 276 с.
134. Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи : монографія / [П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін., Під ред. З.С. Варналія]. – К. : Знання України, 2008. – 657 с.
135. Податкова система : навч. посібник / В.Г.Баранова, О.Ю. Дубовик, В.П. Хомутенко та ін.; за ред. В.Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
136. Податкова система України та шляхи її реформування : навч. посібник / О.Д. Данілов, Н.П. Фліссак. – К.: Парламентське видавництво, 2008 – 320 с.
137. Податкова система України : підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; за ред. В.М. Федосова. – К. : Вид-во «Либідь», 1994. – 464 с.
138. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції [Текст] : монографія / А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, Т.В. Кошук ; за ред. А.І. Крисоватого. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 236 с.
139. Покоłodна О.В. Формування доходів місцевих бюджетів в Україні в 2016 році / О.В. Покоłodна, А.С. Бойко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2016. – Вип. 54. - С. 203-208
140. Покоłodний В.В. Податкові новації 2015 року / В.В Покоłodний., О.В. Покоłodна, Я.В. Камаєва // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. – № 50. – С. 165-168.
141. Полозов В.А. Формирование государственного налогового менеджмента Российской Федерации : автореф. дисс. ... канд. экон. наук. / В.А. Полозов. – Орел, 2008. – 24 с.

142. Про внесення змін до Закону України «Про інвестиційну діяльність» : закон України від 22.12.2011 № 4218-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4218-17>.

143. Про державне мито : Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 № 7-93 (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, N 13, ст.113). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/7-93>

144. Про державне прогнозування та розробку програм економічного і соціального розвитку України : закон України від 23.03.2000 № 1602-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1602-14>.

145. Про Державний бюджет України на 2018 рік : Закон Укоаїни від 07.12.2017 № 2246-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2246-19?info=1>

146. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року : постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 385 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/385-2014-%D0%BF>.

147. Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки Наказ Державна фіскальна служби України від 12.02.2015 № 80 Із змінами і доповненнями, внесеними наказом ДФС України від 30.04.2015 №310 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-prodiyalnist/63703.html>.

148. Про Державний бюджет України на 2018 рік. Закон Ураїни від 07.12.2017 №2246-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>.

149. Про Основні напрями бюджетної політики на 2018 - 2020 роки Проект 2017 р. Постанови Верховної Ради України [Електронний

ресурс]. – Режим доступу :
http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DH53300A.html

150. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

151. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю.Б. Іванов, О.М. Тищенко, Г.М. Дорожкіна, В.В. Карпова та ін.; за заг. ред. проф. Ю.Б. Іванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.

152. Проблеми формування податкової системи України: регіональний аспект : монографія / [Сідельнікова Л.П., Стасюк Г.А., Чижова Т.В. та ін.]; за заг. ред. Л.П. Сідельнікової. – Херсон: ХНТУ, 2010. – 227 с.

153. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування / К.П. Проскура // Економічний часопис. – XXI. – 2012. – № 7–8. – С. 30-34.

154. Проскура К.П. Методологічні засади податкового адміністрування / К.П. Проскура, О.М. Капустян // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 10. – С. 195-202.

155. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія / К.П. Проскура. – К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

156. Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 32 с.

157. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика : монографія за заг. ред. М.Я Азарова, Ф.О Ярошенко, П.В Мельник, А.І Мярковський З.С Варналій, Ю.Б Іванов – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 666 с.

158. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо [пер. с англ.]. – Соч. – Т. 1. – М. : Госполитиздат, 1955. – 360 с.

159. Рудніцька Р.М. Сутність та зміст механізмів державного управління та принципів їх функціонування / Р.М. Рудніцька, О.Г. Сидорчук // Публічне управління: теорія та практика. – 2014. – Вип. 4. – С. 50-60.

160. Савчук В.А. Податкове регулювання економіки: сутність та проблеми реалізації в Україні / В.А. Савчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 1. – С. 62-64.

161. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» № 3. – 2013.

162. Седов А.Г. Налоговый менеджмент: сущность и функции // Развитие финансовых отношений в современной России: сб. науч. трудов / под ред. С.В. Барулина, В.В. Степаненко. – Саратов: СГСЭУ, 2002.

163. Селезнева, Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет : учеб. пособие / Н.Н. Селезнева . – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012 . – 225 с.

164. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи / М.І. Крупка, В.М. Кміть, Р.Ю. Паславська // Національний лісотехнічний університет України Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – Вип. 26.2. – С. 217-223.

165. Сэй Ж-Б. Трактат по политической экономии / Ж-Б. Сэй . – М. : Дело, 2000. – 230 с.

166. Скакунова А.А. Модернизация государственной налоговой политики в социально-ориентированной налоговой системе: автореф. дисс. ... канд.экон.наук. / А.А. Скакунова. – Орел, 2012. – 24 с.

167. Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 кн. Кн. 1. От стагнации к стабилизации. Практ. рук. / Н.Н. Скворцов ; под ред. В.П. Давыдовой. – К.: Вища школа, 2002. – 222 с.

168. Соколовська А.М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С. 28-44.

169. Соколов А.А. Теория налогов / Соколов А.А.. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 226 с.

170. Статистика: частка податків у ВВП Європейського Союзу та України – Економічний дискусійний клуб [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edclub.com.ua/analitika/statystyka-chastka-podatkov-u-vvp-evropeyskogo-soyuzu-ta-ukrayiny>

171. Стигліц Дж.Е. Економіка державного сектора / Дж.Е. Стигліц;. [пер. з англ.]. – К. : Основи, 2005. – 854 с.

172. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія / С.І. Юрій, А.І. Крисоватий, Т.В. Кощук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 292 с.

173. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку [Текст] : монографія / А.І. Крисоватий, Л.П. Амбрик, М.П. Бадида [та ін.] ; за наук. ред. А.І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 460 с.

174. Тарангул Л.Л. Методологічні засади податкового планування у розрізі регіонів / Л.Л. Тарангул, І.О. Горленко, Т.О. Скоромцова // Наук. вісн. нац. ун-ту ДПС України : Економіка, право. – Ірпінь, 2009. – № 3(46). – С. 85-91.

175. Тарангул Л.Л. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.04.01/ НАН України; Ін-т екон. прогнозування. – К., 2003. – 32 с.

176. Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент [Текст] : монографія / О.М. Тимченко. – К. : КНЕУ, 2009. – 228 с

177. Трактат о налогах и сборах [Текст] : [перевод] / В. Петти. Начала политической экономии : (отдельные главы) / Д. Рикардо. – Петрозаводск : Петроком, 1993. – 156 с.

178. Трофімова Л.В. Про гармонізацію та адаптацію законодавства України в сфері податкових правовідносин до законодавства Європейського Союзу/ Л.В. Трофімова // Фінансове право. – 2010. – №1 (11). – С. 19-23.

179. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / А.А. Соколов. – 3-е изд. – М. : Соцэкгиз, 1937. – 175с.
180. Управління податковим навантаженням підприємств / ІВ Алексеев, С.В. Паранчук, О.С. Червінська, Н.Г. Синютка // Регіональна економіка, 2016. – № 4. – С.145-152.
181. Феномен всемирной инфляции (The Phenomenon of Worldwide Inflation) / А. Лаффер, Д. Мейсельман. – 1975.
182. Фінансово-економічний словник / А.Г.Загородній, Г.Л. Вознюк / Третє вид., доповнене. та перероблене. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
183. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави [Електронний ресурс] : монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, В. А. Валігура [та ін.] ; за ред. А. І. Крисоватого. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 332 с.
184. Фішер І. Покупательная сила денег (The Purchasing Power of Money) / І Фішер, 1911.
185. Финансовое обеспечение территориальной громады города Харькова в условиях децентрализации : Информационно-аналитические материалы / Т.Д. Таукешева, Г.В. Даудова и др. – Харьков : «Міськдрук», 2017. – 126с.
186. Формирование бюджета города Харькова на 2017 год в условиях децентрализационной реформы: Информационно-аналитические материалы / Т.Д. Таукешева, Г.В. Даудова и др. – Харьков : «Міськдрук», 2017. – 132с.
187. Фридман М., Шварц А. Монетарная история Соединенных Штатов 1867–1960 гг. (A Monetary History of the United States 1867–1960) / 187. М. Фридман, А. Шварц – Киев: «Ваклер», 2007. – 880 с.
188. Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология: монография / Ф.Ф. Ханафеев. – М. : Проспект, 2008. – 232 с.

189. Хантингтон С. Столкновение цивилизаций / С. Хантингтон ; пер. с англ. Т. Велимеева, Ю. Новикова. – М. : ООО «Издательство АСТ», 2003. – 603 с.
190. Хомутенко В. Стратегічні орієнтири трансформації податкової політики України на шляху до євроінтеграції / В. Хомутенко, А. Хомутенко // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2014. – № 3.– С. 134-140.
191. Хомутенко В.П. Оцінка ефективності та результативності адміністрування податків і зборів / А.В. Хомутенко, В.П. Хомутенко // Світ фінансів. – 2012. – №2. – С.115 – 122.
192. Ціна держави. – Бюджет України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cost.ua/budget/revenue/#1>.
193. Черник, Д.Г.Размышления о налогах : монография / Д.Г. Черник – М.: ТОНЧУ, 2007. - 256 с.
194. Швецов А.В. Формирование устойчивой бюджетно-налоговой политики регионов: теория и методология : монография / А.В. Швецов. – Йошкар-Ола : ООО «Стринг», 2011. – 208 с.
195. Экономика налоговых реформ : монография / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Л. Тарангул. – Киев : Алерта, 2013. – 432 с.
196. Экономическая теория уклонения от налогов (The Economics of the Tax Revolt) / А. Лаффер, Дж. Сеймур. – 1979.
197. Юрій С. Бюджет, бюджетна доктрина та бюджетна політика держави: сучасна парадигма, іманентний детермінізм, реалії і перспективи [Текст] / С. Юрій, В. Дем'янишин // Світ фінансів. – 2010. – № 4. – С. 7-27.
198. Юрченко В.В. Сучасні тенденції розвитку та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу. Вектори для України / В.В. Юрченко : Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», – 2013. – №12, [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2651.

199. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение / Т.Ф. Юткина – М. : ИНФРА-М, 2002. – 570 с.

200. Які зміни в оподаткуванні очікують український бізнес найближчим часом? Податкові новації 2017, частина 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://firstconsulting.com.ua/articles/151-yaki-zminy-v-opodatkuванні-ochikuiut-ukrainskyi-biznes-naiblyzhchym-chasom-podatkovі-novatsii-2017-chastyna-1>.

201. Янжул Н.Н. Основные начала финансовой науки / Н.Н. Янжул. – СПб., 1890.

202. Ясенова І.Б. Податковий потенціал регіону в умовах інноваційного розвитку / І.Б. Ясенова // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 3.. – С.580-585.

203. Arnold J., Brys B., Heady Ch., Johansson C., Schweltnus C., and L. Vartia. Tax Policy For Economic Recovery and Growth, 2011.

204. Apergis N. "Labor Income Tax and Output in a Panel of Central and Eastern European Countries: A Long-Run Perspective," International Advances in Economic Research, Springer;International Atlantic Economic Society, 2015. – Vol. 21(1), pages 1-12, March..

205. Barro S.M. State Fiscal Capacity Measures: A Theoretical Critique / Measuring Fiscal Capacity, ed. Reeves H.S. – Boston: Oelgeschager, Gunn&Hain, Publishers, Inc., 1986. – 60 p.

206. Begg D. and Wyplosz C., "How big a government? Transition economy forecasts based on OECD history ", Dubrovnyk, 23-25 June 1999.

207. Chernick Borys, P., P. Cizkowitz and A. Rzońca. Panel Data Evidence on the Effects of Fiscal Policy Shocks in the EU New Member States, Fiscal Studies, 2014. – Vol. 35, No. 2, pp. 189-224.

208. H. Fiscal Capacity in New York: the City versus the Region // National Tax Journal, 1988. – Vol.51, № 3. P.531-532.

209. Crossen S., Tax Policy in the European Union. A Review of Issues and Options, Maastricht Research School of Economics of Technology and Organization, Research Memorandum No. 023 (Maastricht), 2002 [<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=588>].

210. Dackehag M. and Hansson Å. Taxation of Income and Economic Growth: An Empirical Analysis of 25 Rich OECD Countries No 2012:6, Working Papers from Lund University, Department of Economics https://econpapers.repec.org/paper/hhslunewp/2012_5f006.htm

211. Dackehag M. & Hansson Å. Taxation of Dividend Income and Economic Growth: The Case of Europe: 2015. – No 1081, Working Paper Series from Research Institute of Industrial Economics <https://econpapers.repec.org/paper/hhsuiiwop/1081.htm>

212. Daniel P., Surrey S. (ed.). International Aspects of Tax Expenditures: A Comparison Study. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, the Netherlands, 1985.

213. "Doing Business" Measuring Business Regulations. Ease of Doing Business in Ukraine <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#dealing-with-construction-permits>

214. European Commission, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, a package to tackle harmful tax competition in the European Union, COM (97) 564 final, 5 November ropa.eu.int/comm/taxation_customs/].

215. Gerloff W. Grundlegung der Finanzwissenschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Bänden. (Hrsgs. W. Gerloff und F. Meisel) Iter Band. Tübingen: Mohr.. – 1926. S.15.

216. Goldscheid R. Wesen und Bedeutung der Finanzwissenschaft // Handbuch der Finanzwissenschaft in 2 Bden. Hrsg. Von W. Gerloff und F. Meisel. Tübingen.: Mohr. Bd.1. – 1926.

217. Greszler R, Dayaratna K, Ph.D., Michael Sargent. Why Tax Reform Should Eliminate State and Local Tax Deductions / report Oct 16, 2017:

<http://www.heritage.org/taxes/report/why-tax-reform-should-eliminate-state-and-local-tax-deductions>.

218. Machová, Z., and I. Kotlán. Do taxes matter for long-run growth? Still an actual problem of fiscal policy, *Actual Problems of Economics*, 2014. – No. 7, pp. 418-428. моделі VAR і GMM (удосконалені оцінки IV/GMM для панельних векторних моделей авторегресії (VAR)).

219. McCullox J.R. *The Principles of Political Economy* / J.R. McCullox. – AlexMurrey&Son, 1870 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bestbook.r/userfiles/books/pdf/Pages%20from%20Odegov_T1-2.pdf.

220. Meravy T. Tax reforms In Slovakia: A story of never-ending experiments? 7. 11. 2012 <http://visegradrevue.eu/tax-reforms-in-slovakia-a-story-of-never-ending-experiments/>

221. Mintz J. *The Corporation Tax: A Survey* // *Fiscal Studies*. 1995. – Vol. 16.No. 4.

222. Modern determinants of fiscal policy: local and international dimension [Електронний ресурс] : monograph / edited by A. Krysovatyu, A. Gospodarowicz. - Wrocław : [б. в.], 2016. – 282 p.

223. Musgrave R., *Fiscal Systems* (New Haven, CT, Yale University Press, 1969).

224. OECD, *Economic Surveys: Czech Republic* (Paris), 2003. – p. 80.

225. OECD, *Economic Surveys: Hungary* (Paris), 2002 . – p. 78.

226. OECD, *Economic surveys and country surveillance Reports with country profiles*, 2017. <http://www.oecd.org/economy/surveys/>

227. No 2012:6, *Working Papers from Lund University, Department of Economics* https://econpapers.repec.org/paper/hhslunewp/2012_5f006.htm

228. Pike A., Rodriguez-Pose A., Tomaney J. "Handbook of Local and Regional Development", (London and New York), Routledge, 2011. – 642 p.

229. *Review of Economic Perspectives*, Volume 16, Issue 2, Pages 87–101,

230. Socio-economic guidelines of fiscal policy [Текст] : monograph / P. J. Bialowas, E. Bilewicz, W. Bizon [et al.] ; edited by A. Gospodarowicz, A. Krysovaty. – Ternopil : TNEU, 2016. – 240 p.

231. The Complete WorldWide Tax & Finance Site. Slovakia Income Taxes and Tax Laws http://www.worldwide-tax.com/slovakia/slovakia_tax.asp

232. The 2,532nd Council Meeting, General Affairs (Luxembourg), 13 October 2003, – 13098/03/ Presse 291 [ue.eu.int/pressData/en/gena/77596.pdf].

233. Wagner Adolph (1948). Three Extracts on Public Finance (Nature of the Fiscal Economy). In: Classics in The Theory of Public Finance. eds. by Musgrave R.A. and Peacock A.R. London: Macmillan. 1958. – P. 1-15.

234. Yemelyanov V., Kurnosov O. (2016). Tools of improvement of state administration in the tax field : Public Policy and Economic Development : Scientific and Practical journal. – Poznan : Adam Mickiewicz University Press Faculty of Political Science and Journalism. – 2016. – № 9(13). – p.p. 218-227.

235. Zimčík, P. Economic Growth and budget constraints: EU countries panel data analysis. Review of Economic Perspectives; The Journal of Masaryk University, 2016. – Volume 16, Issue 2, Pages 87–101.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Характеристика основних податкових теорій

Теорія	Представники	Основні положення	Вплив на соціально-економічні процеси	Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2	3	4	5	6
Класична	А. Сміт Д. Рікардо Ж.Б.Сей У. Петті	Податкам приділяється лише фіскальна роль. Висунуто принципи оподаткування: рівномірність, визначеність, зручність сплати, дешевизни. Полеміка навколо справедливості справляння податків і частині вилучення: рівномірного або прогресивного оподаткування.	Розвиваючи ідеї невтручання, обґрунтовувалося скорочення функцій держави. Обґрунтовувалося зниження податкового навантаження: держава виграє, оскільки на звільнені кошти може бути отриманий додатковий оподатковуваний дохід, скорочуються додаткові витрати держави на збір податків, пов'язаних з покараннями.	Обґрунтування принципів оподаткування. Справляння податків обумовлено фіскальною потребою держави при скороченні його функцій.	Недооцінка регулюючої ролі податків.
Кейнсіанська	Дж. М. Кейнс	Податки діють в економічній системі як «вбудовані механізми гнучкості». Позитивна роль прогресивних податків. Податки як «вбудований стабілізатор» згладжують економічну нестійкість: в період економічного підйому доходи, що оподатковуються, зростають повільніше, ніж податкові надходження; при кризі податки зменшуються швидше, ніж знижуються доходи. Тим самим досягається відносна соціальна стабільність.	Вплив держави на споживання шляхом системи податків. Доводиться необхідність державного втручання, спрямованого на вилучення за допомогою податків частини доходів, що розміщені в заощадженнях; фінансування за рахунок цих коштів інвестицій і поточних видатків держави.	При збереженні фіскальної спрямованості податкової політики обґрунтовуються напрямки державного регулювання	Не враховувався вплив інфляції і збільшення залежності країн від зовнішніх ринків. При хронічному характері інфляції необхідне державне втручання, спрямоване на поліпшення пропозиції ресурсів, а не попит на них. Стимулювання попиту зробило позитивний вплив на іноземні інвестиції.

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4	5	6
Неокласична	у тому числі: Дж. Мід	Пошук методів зниження інфляції і збільшення податкових пільг корпораціям і населенню, що формує споживчий попит на ринку.	Непряма роль держави в регулюванні економічних процесів.	Поєднання фіскального і регулюючого напрямків податкової політики.	Недооцінка ролі державного регулювання економічних процесів.
Економіки пропозицій	А. Лаффер	Побудована кількісна залежність між прогресивністю оподаткування та податковими надходженнями до бюджету – крива Лаффера. Обґрунтовано скорочення граничних податкових ставок, зниження прогресивності оподаткування, державних витрат.	Державне регулювання і високі податки перешкоджають економічній активності. Оскільки при досягненні граничної величини податкових ставок знижуються стимули до підприємницької активності, інвестування, оновлення і розширення виробництва, посилюється процес ухилення від оподаткування, скорочуються податкові доходи бюджету, а їх зниження забезпечує зростання виробництва і додаткові податкові надходження до бюджету.	Обґрунтовано зв'язок між економічним зростанням і податками: у державах з високими податками інвестиції знижуються.	Відмова від кейнсіанських методів державного регулювання не привів до оновлення економіки.
Монетаризму	М. Фрідман А Шварц.	Запропоновано спосіб регулювання грошової маси шляхом вилучення зайвої кількості грошей з обігу за допомогою позик і податків.	Поєднання зниження податків з регулюванням грошової маси і процентної ставки дозволить стабілізувати функціонування державного механізму та приватного підприємства	Поєднання фіскального і регулюючого напрямків податкової політики.	Не розглянута політика в галузі оподаткування доходів.
Неокейнсіанська	І. Фішер Н. Калдор	Необхідно поділ об'єктів оподаткування відносно споживання	При введенні податку на споживання гроші, раніше призначені для придбання товарів, могли бути	Значне місце відведено проблемам оподаткування. Податок на	Робляться спірні висновки: для людей з низькими

Закінчення таблиці А.1

1	2	3	4	5	6
		<p>(обкладаючи кінцеву вартість споживаного товару) і заощадження (обмежуючись ставкою відсотка по вкладу). З'явилася ідея податку на споживання як метод заохочення заощаджень і боротьби з інфляцією. Під час спаду виробництва витрати скорочуються повільніше, ніж знижуються доходи, викликаючи ажіотажний попит. У цьому зв'язку надходження до бюджету податку на споживання досить високі в порівнянні з прибутковим податком.</p>	<p>використані для інвестування або заощаджень, які за допомогою податкової політики (вилучення за допомогою податків зайвих заощаджень) перетворилися б на капітальні вкладення.</p>	<p>споживання не передбачає оподаткування заощаджень, які можуть бути інвестовані, що стимулює їх зростання.</p>	<p>доходами податок на споживання, що стягується за прогресивними ставками з використанням пільг і знижок на окремі види товарів, є більш справедливим у порівнянні з податком з продаж.</p>

Джерело: складено на підставі аналізу наявних наукових напрацювань у цій сфері.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Класифікація методологічних підходів до визначення та змісту
державного податкового менеджменту

Підхід	Представники	Визначення державного податкового менеджменту	Об'єкт державного податкового менеджменту	Функції державного податкового менеджменту
Процесний	Т. Юткіна	Система управління процесами руху грошових коштів від суб'єктів сфери «бізнес» до суб'єктів сфери «бюджет»	Процес руху грошових коштів	Податкове планування (прогнозування), податкове регулювання, податковий контроль
	М. Карп Г. Ісаншина	Процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики	Процес управління	Планування, організація, координація, стимулювання, контроль
	Ю. Іванов В. Карпова	Процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики	Процес управління	Планування, організація, координація, стимулювання, контроль
	Д. Черник	Процес впливу податками і оподаткуванням на поведінку суб'єктів господарювання і населення	Процес впливу на поведінку суб'єктів	Податкове планування, податкове регулювання, податковий контроль
Системний	Я.Литвиненко В. Барабанова	Система принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень	Податкова система	Аналіз, планування, контроль
	А. Крисоватий А. Кізіма	Механізм, вбудований в податкову систему	Податкова система	Планування і прогнозування, регулювання, контроль
	Л.Тарангул	Ієрархічно організована та багаторівнева система розвитку різних процесів та об'єктів	Соціально-економічне життя країни	Планування
	О. Жигаленко	Управління різними видами ресурсів для досягнення бажаного результату, складна соціально-економічна система	Різні види ресурсів	Управління

Продовження таблиці Б.1

Організаційний	О. Тимченко С. Онисько А. Луцик	Сукупність прийомів і методів організації податкових відносин	Податкові відносини	Планування, організація
	Г. Кравчук	Сукупність загально-правових норм, правил, форм, способів і методів управління податковою системою держави	Податкова система	Організація
	М. Скворцов	Елемент державного управлінського менеджменту	Податкова система	Організація
Управлінський як сфери управління податками або податковими потоками	С. Барулин Е. Ермакова В. Степаненко	Система управління податковими потоками	Податки або податкові потоки	Аналіз, оцінка податкових потоків, планування, управління і моніторинг
	А. Сєдов	Система управління податковими потоками	Податкові потоки	Аналіз, прогнозування, прийняття рішень, управління
	В. Горлов І. Годовасенко	Система управління вхідними та вихідними податковими потоками	Податкові потоки	Планування, регулювання, аналіз, контроль
	С. Нікуліна	Система управління органами державної влади податковими потоками	Податкові потоки	Планування, регулювання, аналіз, контроль
Управлінський в сфері дій податкових органів	В. Полозов	Сфера управлінських дій податкових органів	Дії податкових органів	Фіскальна, податкове планування, оцінка податкових надходжень, управління податковими процесами
	А. Скакунова	Одна з найбільш соціально виражених сфер управлінських дій податкових органів	Дії податкових органів	Фіскальна, регулювання, контроль
	О. Воронкова	Адміністративно-розпорядча діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування	Діяльність державних органів	Організація
	С. Паранчук Є. Романів О.Червінська	Управління податковою роботою	Податкова робота	Правове регламентування

Джерело: складено на підставі аналізу наявних наукових напрацювань у цій сфері.

Додаток В

Таблиця В.1

Частка надходжень до бюджету України 2004-2017 рр. усього, млн.грн

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження	64280	100748	131106	167949	235680	209789	236901
Неподаткові надходження	20224	26224	32000	37982	45298	63970	61854
Інші надходження	3796	4340	5520	10119	10185	6458	6096
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податкові надходження	323991	347986	341165	355428	507636	650782	812543
Неподаткові надходження	60004	80923	84981	80613	140154	125392	142486
Інші надходження	3858	4035	3840	7943	4241	6575	27435

Джерело: складено згідно з відомостями Державної служби статистики України [192].

Продовження додатку В

Таблиця В.2

Частка надходжень до бюджету України 2004-2017 рр.

у відсотках до ВВП

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження, %	18,60	22,80	24,10	23,30	24,90	23,00	21,90
Неподаткові надходження, %	5,90	5,90	5,90	5,30	4,80	7,00	5,70
Інше, %	1,10	1,00	1,00	1,40	1,10	0,70	0,60
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податкові надходження, %	24,90	24,70	23,50	22,70	25,60	27,30	31,40
Неподаткові надходження, %	4,60	5,70	5,90	5,10	7,10	5,30	5,50
Інше, %	0,30	0,30	0,30	0,50	0,20	0,30	1,10

Джерело: складено згідно з відомостями Державної служби статистики України [192].

Продовження додатку В

Таблиця В.3

Податкові надходження до бюджету України (2012-2014рр.)

	2012р (млн грн)			2013р (млн грн)			2014р (млн грн)		
	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет
Збір ПДВ		184786	184786		181717	181717		189241	189241
Податок на доходи фізичних осіб	61066	7026	68092	64586	7565	72151	62557	12646	75203
Акцизний податок	1243	37186	38429	1359	35309	36668	159	44941	45100
Податок на прибуток підприємств	443	55350	55793	675	54318	54994	260	39942	40201
Місцеві податки і збори	5457		5457	7314		7314	8056		8056
Плата за користування надрами	1751	1520	3272	1205	13020	14225	1421	18199	19620
Ввізне мито		12986	12986		13265	13265		12389	12389
Відшкодування ПДВ		-45959	-45959		-53448	-53448		-50216	-50216
Інше	3310	21820	25130	3249	11030	14279	2797	13038	15835
Всього	73270	274715	347986	78388	262776	341165	75250	280180	355429

Джерело: складено згідно з відомостями Державної служби статистики України [192].

Закінчення додатку В

Таблиця В.4

Податкові надходження до бюджету України (2015-2017 рр.)

	2015р (млн грн)			2016р (млн грн)			2017р (млн грн)		
	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет
Збір ПДВ		246858	246858		329911	329911		302866	302866
Податок на доходи фізичних осіб	54921	45062	99983	78971	59810	138782	104051	77178	181228
Акцизний податок	7685	63111	70795	11628	90122	101751	12265	113336	125601
Податок на прибуток підприємств	4277	34776	39053	5879	54344	60223	6361	67120	73481
Місцеві податки і збори	27041		27041	42261		42261	48734	722	49457
Плата за користування надрами	1019	36990	38008	1082	39699	40781	1056	44072	45129
Ввізне мито		39881	39881		20001	20001		23062	23062
Відшкодування ПДВ		-68405	-68405		-94405	-94405			
Інше	3276	11146	14421	7080	4396	11476	17213	2972	20185
Всього	98219	409419	507635	146901	503878	650781	189680	631328	821009

Джерело: складено згідно з відомостями Державної служби статистики України [192].

Додаток Г

Таблиця Г.1

Рейтинг країн за часткою податків у ВВП, %

Країна	Доля нало гов в ВВП %	Гана	17,1	Коморські острови	12,3
Австралія	26,5	Гватемала	10,9	Коста-Ріка	21,9
Австрія	43,2	Гвінея	19	Кот-д'Івуар	17,6
Азербайджан	12,7	Гвінея-Бісау	8,3	Куба	20,5
Албанія	22,9	Німеччина	37,6	Кувейт	0,7
Алжир	12,2	Гондурас	16,1	Лаос	15
Ангола	5,6	Гонконг	13,7	Латвія	27,6
Аргентина	29,5	Греція	33,8	Лесото	36,1
Вірменія	22	Грузія	25,5	Ліберія	21,1
Афганістан	5,5	Данія	48	Ліван	15,7
Багамські острови	15	Демократичн а Республіка Конго	14,5	Лівія	0,7
Бангладеш	9	Джибуті	18,9	Литва	16
Барбадос	27,8	Домініка	22,6	Люксембург	37,8
Бахрейн	3,4	Домініканськ а Республіка	13,5	Маврикій	18,9
Беліз	22,5	Єгипет	12,9	Мавританія	21,3
Білорусь	29,8	Замбія	19,1	Мадагаскар	10,3
Бельгія	45,3	Зімбабве	26,3	Макао	34
Бенін	15,5	Ізраїль	28,3	Македонія	25,6
Болгарія	26,5	Індія	7,3	Малаві	18,8
Болівія	22,9	Індонезія	11,9	Малайзія	16,1
Боснія и Герцеговина	38,8	Йорданія	15,3	Малі	14,5
Ботсвана	30,7	Іран	5,9	Мальдіви	21,2
Бразилія	35,3	Ірландія	28,3	Мальта	35,2
Бруней- Даруссалам	30	Ісландія	37,2	Марокко	23,7
Буркіна-Фасо	15,8	Іспанія	32,9	Мексика	10
Бурунді	14,1	Італія	44,4	Мікронезія	11,6
Бутан	14,8	Ємен	7	Мозамбік	20,8
Вануату	16,6	Кабо-Верде	18	Молдова	32
Великобритан ія	35,2	Казахстан	13,5	Монголія	29,8
Угорщина	38,9	Камбоджа	12,2	М'янма	3,8
Венесуела	13,6	Камерун	11	Намібія	28,4
В'єтнам	19,6	Канада	30,7	Непал	13,9
Габон	11,2	Катар	5,1	Нігер	14,5
Гаїті	12,9	Кенія	20,1	Нігерія	3
Гайана	20,5	Кіпр	25,9	Нідерланди	38,6
Гамбія	14,4	Киргизія	21	Нікарагуа	18,9
		Кірібаті	15,7	Нова Зеландія	32,9
		Китай	19,4	Норвегія	42,2
		Колумбія	16,1	Об'єднані Арабські	7,2

Емірати	
Оман	2,5
Пакистан	10,4
Панама	17,4
Папуа-Новая Гвінея	25,4
Парагвай	14,3
Перу	18,5
Польща	20,1
Португалія	32,5
Республіка Конго	8,7
Республіка Корея	26,8
Росія	28,7
Руанда	13,6
Румунія	28,2
США	24,3
Сальвадор	16
Самоа	22,9
Сан-Томе і Принсіпі	14
Саудовська Аравія	3,7
Свазленд	22,7
Сейшельські острови	26,6
Сенегал	19,2
Сент-Вінсент і Гренадіни	23
Сент-Люсія	20,8
Сербія	36,2
Сінгапур	14
Словаччина	28,5
Словенія	37,4
Соломонові острови	37,3
Судан	5,7
Суринам	18,3
Сьєрра-Леоне	11,1
Таджикистан	19,9
Таїланд	15
Тайвань	8,7
Танзанія	14,4
Того	16,5
Тонга	15,9
Трінідад і Тобаго	29,2
Туніс	21

Туркменістан	21
Туреччина	27,7
Уганда	13,1
Узбекистан	20,3
Україна	38,9
Уругвай	27,6
Фіджі	25
Філіппіни	12,9
Фінляндія	44,1
Франція	45,3
Хорватія	22,6
Центрально-Африканська Республіка	9,8
Чад	5,1
Черногорія	24
Чехія	35,5
Чилі	18,8
Швейцарія	28,2
Швеція	44,3
Шрі-Ланка	12
Еквадор	19,4
Екваторіальна Гвінея	2,4
Еритрея	50
Естонія	32,5
Ефіопія	11,6
ПАР	25,8
Ямайка	24,4
Японія	28,6

Джерело: складено на підставі [32].

Додаток Д

Таблиця Д.1

Структура податкових надходжень у країнах-членах ЄС за 2015 рік,
% до ВВП

	Податки на виробництво	в тому числі:	Податки на доходи та багатство	Чисті соціальні внески
		ПДВ		
ЄС	13,60	7,00	13,00	13,20
Бельгія	13,20	6,70	16,70	16,70
Болгарія	15,50	9,00	5,40	7,90
Чехія	12,50	7,30	7,30	14,60
Данія	16,40	9,40	30,40	1,00
Німеччина	11,00	7,00	12,30	16,50
Естонія	14,60	9,20	7,90	11,60
Ірландія	8,60	4,70	10,90	4,50
Греція	16,20	7,30	9,40	13,90
Іспанія	12,00	6,50	10,10	12,30
Франція	16,00	6,90	12,60	18,90
Хорватія	19,70	13,00	6,00	11,90
Італія	15,30	6,20	14,80	13,30
Кіпр	14,90	8,60	9,70	8,40
Латвія	13,00	7,70	7,90	8,70
Литва	12,00	7,70	5,50	11,90
Люксембург	12,20	6,80	14,60	12,20
Угорщина	18,90	9,70	7,00	13,20
Мальта	13,70	7,80	14,10	6,80
Нідерланди	11,70	6,60	11,60	14,70
Австрія	14,60	7,70	14,40	15,40
Польща	13,00	7,00	6,90	13,50
Португалія	14,60	8,60	10,80	11,60
Румунія	13,40	8,10	6,60	8,10
Словенія	15,00	8,30	7,30	14,80
Словакія	11,00	6,90	7,40	14,00
Фінляндія	14,30	9,10	16,60	12,90
Швеція	22,10	9,10	18,40	3,70
Великобританія	13,00	6,90	13,90	7,80

Джерело: складено на підставі [170].

Додаток Е

19.09.2017 9:48

Стр. 1 из 1



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Пушкінська, 46, м. Харків, 61057 тел.(057) 702-86-04, факс (057) 706-14-84
 www.kh.sfs.gov.ua; e-mail: gu.kh@sfs.gov.ua КОД ЄДРПОУ 39599198

№ _____

на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Курносова Олександра Володимировича
 за темою «Формування та реалізація механізмів
 державної податкової політики в Україні»

Сучасні завдання податкової реформи передбачають побудову простої та економічно справедливої податкової системи, яка б створювала необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечувала достатнє наповнення державного бюджету України й місцевих бюджетів, потребує запровадження нових моделей, методів і технологій у державній податковій політиці.

Виходячи з цього автором у дисертаційній роботі запропоновано методичний підхід до формування податкової політики, заснований на концепції гармонізації державної та регіональної податкової політики.. Підхід ґрунтується на цілях, адміністративно-управлінських функціях податкових органів регіону, критеріях та показниках ефективності державної та регіональної податкової політики, ризиках і загрозах їх реалізації, передбачає проведення оцінки результативності,

Запровадження даного методичного підходу дозволяє як удосконалити фіскальні та регулюючі механізми податкової політики, так і підвищити ефективність та якість управління податковим потенціалом регіону, обліку чинників і ризиків, що впливають на соціально-економічний розвиток регіону.

В.о. заступника начальника

Л.Б.Катеринська

К
 ГУ ДФС У ХАРКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
 4031/20-40-12-01-11 від 19.09.2017



http://dms.sfs.local/ats/printBarcode.zul?p0=&p1=T+Y+ДФС+Y+...

Print

Продовження додатку Е



УКРАЇНА

ХАРКІВСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
Департамент економіки і міжнародних відносин

майдан Свободи 5, Держпром, 3 під., 8 пов., м. Харків, 61022, тел.: (057) 705-10-17, факс: 705-10-29
 E-mail: uek@kharkivoda.gov.ua

18.09.2017 № 05-26/2944
 на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Курносова Олександра Володимировича – здобувача кафедри публічного
 управління та адміністрування Чорноморського державного університету
 ім. Петра Могили
 на тему «Формування та реалізація механізмів
 державної податкової політики в Україні»

При переході до нової моделі регіонального розвитку на основі положень концепції сталості задля досягнення економічного зростання, соціальної справедливості особливу важливість отримують питання в частині механізмів формування та реалізації державної податкової політики, застосування менеджеріальної парадигми у сфері оподаткування. Зміна пріоритетів та їх порядку в загальній шкалі завдань соціально-економічного розвитку України приводить до перебудови всієї сукупності взаємозв'язків та взаємовідносин, потребує від державних органів розробки системних заходів щодо забезпечення прийняття більш ефективних державно-управлінських рішень. В контексті виконання цієї задачі, дисертаційне дослідження Курносова О.В. має практичну значущість для діяльності Департаменту економіки і міжнародних відносин Харківської обласної державної адміністрації. Основні положення дисертаційного дослідження було використано за такими напрямками роботи:

– реалізація державної політики економічного та соціального розвитку України на регіональному рівні – використання методичного підходу до формування податкової політики, заснованого на гармонізації державної і регіональної податкової політики – як основи податкового менеджменту. Це дозволяє детально підійти до аналізу процесів, здійснення яких формує найважливіші показники результативності функціонування економіки області;

003426

Продовження додатку Е



УКРАЇНА
ХАРКІВСЬКА
МІСЬКА РАДА
ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ
ВИКОНАВЧИЙ КОМІТЕТ

ДЕПАРТАМЕНТ
БЮДЖЕТУ І ФІНАНСІВ

ДСП. м. Харків, м. Конституції, 7
тел. 731-60-18,
e-mail: gubf@citynet.kharkov.ua

УКРАИНА
ХАРЬКОВСКИЙ
ГОРОДСКОЙ СОВЕТ
ХАРЬКОВСКОЙ ОБЛАСТИ
ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ КОМИТЕТ

ДЕПАРТАМЕНТ
БЮДЖЕТА И ФИНАНСОВ

ДСП. г. Харьков, пл. Конституции, 7
тел. 731-60-18,
e-mail: gubf@citynet.kharkov.ua



18.09.17 № 4-21/2-344
на _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Курносова Олександра Володимировича
за темою: «Формування та реалізація механізмів державної податкової
політики в Україні»

Перспективи фінансової самодостатності місцевого самоврядування, вимагає передачі відповідних джерел покриття додаткових витрат місцевих бюджетів. Тому найвизначнішим фактором розвитку фінансової автономності місцевого самоврядування в умовах децентралізації стає формування та ефективне використання податкової бази. На підставі запропонованого в дисертаційному дослідженні методичного підходу до формування податкової політики на основі концепції гармонізації цієї політики на державної та регіональної рівні був розроблений організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону. Цей механізм включає послідовність фінансових перетворень «податковий потенціал – податкові доходи – результат (соціально-економічний розвиток регіону)» та охоплює чотири стадії: формування та розширення податкового потенціалу, схильних до впливу соціально-економічних чинників на податкову базу регіону; використання податкового потенціалу, де здійснюється його трансформація в податкові доходи бюджету, і використання податкових доходів, від ефективності якого, в свою чергу, залежить результат – соціально-економічний розвиток регіону.

Інвестиційні, виробничі, природно-ресурсні, трудові ресурсні, науково-технологічні, соціально-культурні, споживчі та інфраструктурні показники організаційно-економічного механізму управління податковим потенціалом регіону є підставою для розрахунків Департаменту бюджету і фінансів Харківської міської ради при складанні проекту бюджету міста Харкова на плановий бюджетний рік.

Даний механізм представляє практичну цінність, оскільки дозволяє управляти структурним взаємозв'язком податкового і соціально-економічного потенціалу територіальної громади, провести якісний аналіз кожної із структурних складових наповнення бюджету міста та розширити фінансові можливості реалізації стратегії соціально-економічного розвитку міста Харкова.

Заступник міського голови
директор Департаменту
бюджету і фінансів Харківської міської ради



Т.Д. Таукешева



УКРАЇНА

ЧУГУЇВСЬКА РАЙОННА РАДА ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ

вул. Старонікольська, буд. 29, м. Чугуїв, Харківська область, 63503

Телефон/факс: 62-707, 41-340, E-mail: ChuguivRRada@ukr.net, www.chuguivrada.kh.ua

розрахунковий рахунок № 35411001029740 в ГУДКСУ у Харківській області

МФО 851011, ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 24288224

30.08.17 № 03-43/700
на № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Курносова Олександра Володимировича

на тему «Формування та реалізація механізмів

державної податкової політики в Україні»

В умовах процесу реальної децентралізації влади з передачею на місцевий рівень повноважень та відповідних ресурсів залишаються питання вдосконалення механізмів державної податкової політики, у формуванні та реалізації яких підвищується роль податкового менеджменту.

На основі податкового менеджменту автором розроблено організаційно-економічний механізм управління податковим потенціалом регіону, який є компромісним варіантом рішення проблем соціально-економічного розвитку регіону, що дозволяє оптимізувати міжбюджетні стосунки, підвищити податкові доходи зведеного бюджету області.

Позитивним є запропонований розгляд показників оцінки результативності управління формуванням, розширенням і використанням податкового потенціалу у взаємозв'язку з показниками оцінки рівня соціально-економічного розвитку регіону, що розширює можливості державного управління останнім.

Також автором запропоновано низку рекомендацій щодо використання визначених методичних підходів в органах державної влади та місцевого самоврядування.

Через практичну цінність даних рекомендацій їх було прийнято до впровадження в практичній діяльності Чугуївської районної ради.

Голова Чугуївської

районної ради


А.А. БАБІЄЦЬ

001607

Продовження додатку Е

ЗАТВЕРДЖУЮ:
 Директор Харківського
 навчально-наукового інституту
 ДВНЗ «Університет банківської справи»,
 доктор економічних наук, професор
 Б.В. Самородов
 «20» вересня 2017 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження здобувача кафедри публічного управління та адміністрування Інституту державного управління Чорноморського національного університету імені Петра Могили Курносова Олександра Володимировича за темою: «Формування та реалізація механізмів державної податкової політики в Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління

Комісія у складі:

Голова – заступник директора Харківського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи», к.е.н., проф. Вядрова І.М.

Члени комісії – завідувач кафедри обліку та оподаткування, к.е.н., доцент Піскунов Р.О., доцент кафедри обліку та оподаткування, к.е.н., доцент Абрамова О.С., доцент кафедри обліку та оподаткування, к.е.н., доцент Шубіна С. В..

цим актом засвідчує, що результати дисертаційного дослідження Курносова О.В. за темою «Формування та реалізація механізмів державної податкової політики в Україні» використано в діяльності Харківського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи» під час розробки елементів навчально-методичних комплексів, а також проведенні лекцій, практичних та семінарських занять на кафедрі обліку та оподаткування за дисциплінами: «Оподаткування», «Облік і оподаткування міжнародних розрахунків».

Голова комісії,
к.е.н., професор



І.М. Вядрова

Члени комісії:
к.е.н., доцент
к.е.н., доцент
к.е.н., доцент



Р.О. Піскунов
О.С. Абрамова
С.В. Шубіна